

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Právnická fakulta



Základy zdaňovania
(v interakcii ekonómie a práva)

Karolína Červená - Anna Vartašová

Košice
2021

Táto vysokoškolská učebnica vznikla ako záverečný výstup z riešenia projektu VVGS-2020-1502 Základy zdaňovania (ekonomicko-právny pohľad).

Základy zdaňovania (v interakcii ekonómie a práva)

Vysokoškolská učebnica

Autori:

Ing. Karolína Červená, PhD.,

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

JUDr. Anna Vartašová, PhD.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Recenzenti:

doc. Ing. Cecília Olexová, PhD.,

Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach

doc. JUDr. Peter Molitoris, PhD.,

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Fakulta verejnej správy

JUDr. Ing. Peter Huba, PhD.,

Slovenská komora daňových poradcov

Tento text je publikovaný pod licenciou Creative Commons 4.0 - Attribution - NonCommercial - ShareAlike 4.0 (“Uveďte pôvod - Nepoužívajte komerčne - Zachovajte licenciú”)



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

Dostupné od: 21.06.2021

Umiestnenie: www.unibook.upjs.sk

ISBN 978-80-574-0013-4 (e-publikácia)

DOI: <https://doi.org/10.33542/ZZ2021-0013-4>

Obsah

Zoznam skratiek.....	4
Úvod.....	5
1. Teoretické východiská zdaňovania.....	6
1.1. Vymedzenie základného pojmového aparátu.....	6
1.2. Zdaňovanie (teoretické prístupy)	12
2. Dane ako nástroj hospodárskej (daňovej) politiky	31
2.1. Význam daní pre hospodársku prax	31
2.1. Daňová politika ako súčasť hospodárskej politiky	36
3. Právna úprava daní v SR	44
3.1. Prehľad zdaňovania na území Slovenska v novodobých dejinách.....	44
3.2. Priame dane	51
3.3. Nepriame dane.....	70
3.4. Správa daní.....	87
4. Rekapitulácia (otázky).....	106
5. Odporúčaná literatúra	112
6. Prílohy	115
Použité zdroje.....	119

Zoznam skratiek

CK	cestovná kancelária
ČR	Česká republika
ČSR	Československá republika
ČSSR	Československá socialistická republika
DPH	daň z pridanej hodnoty
EÚ	Európska únia
FO	fyzická osoba
HDP	hrubý domáci produkt
HP	hospodárska politika
KĽDR	Kórejská ľudovodemokratická republika
LPG	skvapalnený ropný plyn (z anglického „Liquified Petroleum Gas“)
MR	Maďarská republika
ND	národný dôchodok
NČZD	nezdaniteľná časť základu dane
ObZ	zákon č. 513/1991 Zb., obchodný zákonník v znení neskorších predpisov
o. i.	okrem iného
ozn.	označovaná/né/ný
PL	Poľská republika
p. a.	ročne, za rok (z latinského „per annum“)
PO	právnická osoba
PŽM	platné životné minimum
SR	Slovenská republika
ŠR	štátny rozpočet
tzv.	takzvaná/né/ný
USA	Spojené štáty americké
VF	výrobný faktor
VH	výsledok hospodárenia
VŠ	vysoká škola
VÚC	vyšší územný celok
VZN	všeobecne záväzné nariadenie
ZD	základ dane
Z. z.	Zbierka zákonov Slovenskej republiky

Úvod

Vedecká učebnica vo forme elektronickej interaktívnej publikácie je určená vysokoškolským študentom, ktorí majú záujem o interdisciplinárny pohľad na problematiku zdaňovania v kontexte prepojenia základných teoretických poznatkov z oblasti ekonómie a práva v reflexii aplikačnej praxe zdaňovania v rámci SR. Obsah učebnice tvoria ciele teoretické poznatky týkajúce sa pojmového aparátu, historického kreovania, prístupov a právneho rámca systému zdanenia v súčasnosti uplatňovaného v SR. Súčasťou študijného materiálu sú aj interaktívne odkazy na doplnujúce externé materiály (články, právne predpisy a ďalšie), ako aj obrázky a grafy uvedené v prílohe a taktiež otázky v kontexte zamerania jednotlivých kapitol vo vzťahu k získaným poznatkom. Uvedené poznatky, informácie, údaje autorky čerpali zo zdrojov uvedených v zozname použitých zdrojov, ako aj z vlastného výskumu.

Systém zdanenia, tak ako ho poznáme dnes, sa z historického pohľadu na Slovensku neformoval dlhodobo, keďže jeho základy sa začali kreovať po roku 1989. Zmena politicko-hospodárskeho zriadenia v roku 1989 znamenala nie len transformáciu systému fungovania ekonomiky, ale následne aj reformné zásahy v rámci všetkých súčastí hospodárstva SR ako napr. súdnictvo, školstvo, verejná správa a taktiež aj v oblasti zdaňovania. Na spoločensko-ekonomické zmeny, ktoré po roku 1989 na Slovensku nastali, musela reagovať aj legislatíva (napr. v oblasti finančného práva, obchodného práva, ústavného práva a ďalších právnych odvetví). Ďalším medzníkom v novodobej histórii zdaňovania na Slovensku bolo začlenenia sa Slovenskej republiky do Európskej únie, s čím súvisela aj povinnosť postupnej harmonizácie národnej právnej úpravy SR a jej zosúladenie s právom EÚ, čo ovplyvnilo aj podobu súčasne uplatňovaného daňového systému na Slovensku.

Vychádzajúc z historického vývoja zdaňovania na území Slovenska a vzhľadom na didaktické obsahové zameranie tejto publikácie sa v jednotlivých kapitolách budeme venovať prezentovaniu cielených teoretických poznatkov o zdaňovaní (pojmový aparát, teoretické pohľady, daňová politika, daňovej sústava uplatňovaná v SR) v interakcii s ekonomickým kontextom. Využitie vedeckej učebnice v elektronickej podobe je možné v rámci e-learningového vzdelávania určeného pre študentov UPJŠ v Košiciach, keďže bude obsahovo korešpondovať s tematickým zameraním online kurzu *Základy zdaňovania (teória a prax)*, zaradeného do ponuky univerzitných online kurzov, pričom obsahom kurzu bude teoretická časť doplnená súvisiacimi otázkami, úlohami a príkladmi z aplikačnej praxe, pri ktorých bude mať študent možnosť využiť poznatky a informácie z učebnice *Základy zdaňovania (v interakcii ekonómie a práva)*. Perspektívne je možné taktiež využitie publikácie aj pre študentov iných vysokoškolských inštitúcií, ako aj pre verejnosť (napríklad v rámci celoživotného vzdelávania).

1. Teoretické východiská zdaňovania

V úvodnej kapitole učebnice má študent možnosť oboznámiť sa so základnými pojmami z oblasti **zdaňovania**, a to prioritne z pohľadu ekonomického a právneho. Ujasnenie si obsahového významu pojmov (v podobe definície, charakteristiky) je nevyhnutnou súčasťou teoretického pohľadu na problematiku zdaňovania ako aj ich používania v praxi. Okrem základného pojmového aparátu sa v rámci tejto kapitoly študenti oboznámia aj s interdisciplinárnym (predovšetkým ekonomickým a právnym) pohľadom na podstatu kreovania, významu a účelu existencie zdaňovania, v kontexte teoretických prístupov a historického vývoja.

1.1. Vymedzenie základného pojmového aparátu

Obsahom podkapitoly 1.1. je charakteristika a definovanie aktuálne aplikovaného základného a súvisiaceho pojmového aparátu týkajúceho sa oblasti zdaňovania z pohľadu ekonomického a právneho, aj keď z hľadiska historického vývoja sa niektoré pojmy, ako napríklad daň, clo a poplatok, v minulosti striktne nerozlišovali, keďže rozhodujúci bol ich vecný ekonomický obsah (napr. ako zdroj príjmu panovníka, krajiny) a účel použitia. V súčasnosti, z právno-teoretického ale aj praktického hľadiska, je potrebné uvedené pojmy už rozlišovať*.

Základné (všeobecné) pojmy:

Pojem **zdaňovanie** zjednodušene môžeme charakterizovať ako ukládanie a vyberanie daní (alebo aj iných povinných platieb) platených štátu/územnej samospráve s primárnym cieľom získať zdroje na financovanie výdavkov/potrieb štátu/územnej samosprávy (Medved', 2009). V praxi je zdaňovanie realizované v podobe **daňového systému**, ktorý sa z právneho pohľadu chápe ako súhrn daňových právnych noriem, daňových orgánov ako aj vzájomných vzťahov medzi daňovými orgánmi a daňovými

** V praxi i legislatíve dochádza k zamieňaniu, resp. nerozlišovaniu pojmov, a to najčastejšie v oblasti miestnych daní/poplatkov¹).*

¹ Napríklad aj v Českej republike či Poľsku (Radvan (2019a: 150), Dowgier, 2020: 19, Hanusz, 2015: 22).

subjektmi; z finančného hľadiska sa vníma ako súhrn fiškálnych² vzťahov medzi štátom a daňovými subjektmi, pričom **daňová sústava** predstavuje už súbor platných daní zavedených na území konkrétneho štátu.

Pojem **daň** môžeme chápať ako povinnú platbu, ktorú vláda* uvaluje na firmy** a jednotlivcov, pričom je vymáhateľná zákonom (Kishtainy et al., 2014: 340). Z finančného pohľadu predstavuje daň fiškálny vzťah, s charakterom nenávratnosti, jednostrannosti a vynútiteľnosti, medzi daňovými subjektmi a štátom/územnou samosprávou, pričom ekonomickou vlastnosťou daní je to, že sú nástrojom rozdeľovania a znovurozdeľovania (Vlachynský a kol., 2012). Z ekonomického pohľadu sa existencia daní spája s poklesom individuálneho ekonomického úžitku³ vyjadreného v konkrétnej peňažnej hodnote, ktorú subjekt povinne (prípadne aj dobrovoľne) platí/uhradza adresátovi, teda príjemcovi dane (štátu, územnej samospráve, cudzím štátom) a preto aj vnímanie pojmu **daň** je spojené s prvkami ako forma štátneho donucovania, cena za ochranu majetku a života, neúverový príjem ŠR, nútený transfer finančných prostriedkov (Petrenka, 2003: 5).

Daň z právneho pohľadu možno definovať ako povinnú, nenávratnú, zákonom určenú platbu do verejného rozpočtu, ktorá je neúčelová a neekvivalentná, pričom sa buď v pravidelných časových intervaloch opakuje*** alebo je nepravidelná a platí sa za určitých okolností (Kubátová, 2006: 16). Obsahovo blízkym pojmom k pojmu daň je pojem poplatok. **Poplatok** je peňažným ekvivalentom za služby poskytované verejným sektorom (Jánošíková, 2009: 288), ktorý je účelový a nepravidelný, pričom poplatky sa vyberajú v súvislosti s úkonmi, ktoré sa realizujú na žiadosť (napr. žiadosť o vydanie nejakého potvrdenia alebo začatie konania) alebo v prospech poplatníka (napr. za zber komunálneho odpadu). Babčák (2012: 29) uvádza, že dane a poplatky majú viaceré spoločné no i odlišné znaky, spomedzi ktorých za najvýznamnejší rozlišujúci znak považujeme reciprocitu (ekvivalentnosť, t. j. existenciu istého

* V právnej terminológii sa v uvedenom kontexte používa pojem štát, aj keď aktérmi HP sú: vláda, ktorá navrhuje, parlament, ktorý schvaľuje a štátne/verejné orgány, ktoré HP realizujú.

** Pojem „firma“ neexistuje v slovenskej právnej úprave; vyskytuje sa ale v právnej úprave iných štátov (napr. v ČR či v štátoch s anglosaským právnym systémom).

*** Prikladom opakujúcej sa dane je daň z príjmu či z nehnuteľností a nepravidelnej dane daň z dedičstva.

² Pojem **fiškálny** (príd. m.) - zameraný na záujmy štátu, štátnej pokladnice: f-a politika, f. deficit. (*Krátky slovník slovenského jazyka*, 2003).

³ **Úžitok** z ekonomického pohľadu predstavuje pocit uspokojenia pri spotrebe statku. Z mikroekonomického hľadiska vyjadruje pocit uspokojenia vlastnej potreby subjektu (spotrebiteľov, podnikateľov) pri vynaložení určitej obete (napr. v peňažnej podobe ale aj vlastnej práce).

protiplnenia) platieb, ktorá je daná pri poplatkoch no absentuje pri daniach, a čiastočne i pravidelnosť vyberania – kým poplatky majú skôr charakter jednorazových platieb, dane sú oveľa častejšie platbami pravidelnými, opakujúcimi sa.

Z pohľadu aplikačnej praxe je podstatné koľko (akú sumu), kto (subjekt), komu (príjemca), kedy (časové obdobie), ako (spôsob) je povinný platiť, či už ide o daň, poplatok, prípadne iné platby.

Daňovník* je subjektom, ktorého príjmy, majetok alebo činnosti podliehajú dani/daňovej povinnosti (Babčák, 2012: 393); pod pojmom **platiteľ dane** rozumieme osobu, ktorá odvádza daň vybratú od daňovníka a majetkovo za ňu zodpovedá (Babčák, 2012: 394), pričom **poplatník** je subjektom, ktorý podlieha poplatkovej povinnosti.

Za **subjekt dane** považujeme osobu (fyzickú alebo právnickú), ktorej príjem, majetok alebo činnosť podlieha konkrétnej dani, resp. osobu, ktorá je povinná daň buď platiť alebo odvádzať (Jánošíková, 2009: 300). Babčák (2012:144) uvádza delenie na oprávnený subjekt (teda štát, územná samospráva) a povinný subjekt (osoba povinná platiť konkrétnu daň – teda daňovník). **Objekt dane**** je právom predpokladaná skutočnosť, ktorá sa spája so vznikom daňovej povinnosti (predmet dane), čiže to, za čo sa daň platí (príjem – napr. daň z príjmu, majetok – daň z nehnuteľností, právny úkon – daň z darovania, prevodu veci, spotreba – spotrebné dane a pod.⁴). **Základ dane** vyjadruje, aká časť predmetu/objektu dane (napr. z príjmu) podlieha dani. Keďže kvantifikuje predmet dane, je vyjadriteľný v určitých merných jednotkách (m², kg, t, hl, kWh, € a pod.)⁵. **Sadzba dane** je nástrojom, pomocou ktorého zo základu dane vypočítame výšku dane. Je však potrebné vnímať rozdiel medzi **nominálnou a efektívnou sadzbou dane**. Vo všeobecnosti (aj v slovenskej právnej úprave), poznáme sadzby:

- percentuálne⁶ (napr. daň z pozemkov 0,25% zo základu dane),
- stanovené pevnou sumou (napr. daň zo stavieb má ročnú sadzbu dane 0,033 eura za každý aj začatý m² zastavanej plochy),

** Pojem „daňový poplatník“ v právnej úprave neexistuje, hoci sa s takýmto (nesprávnym) označením môžeme stretnúť (napr. aj v médiách).*

*** S objektom dane súvisí aj názov konkrétnej dane (napr. daň z príjmu, DPH, daň z liehu, daň z vína, daň z nehnuteľností).*

⁴ V minulosti sa uplatňovala i tzv. **daň z hlavy**, kde predmetom dane bola každá osoba – hlava (Jánošíková, 2009: 300).

⁵ Napr. pri dani z príjmov zo závislej činnosti je to zdaniteľný príjem, ktorý je znížený o zákonom stanovené sumy/položky, pri dani zo stavieb je to výmera zastavanej plochy stavby.

⁶ Tie môžu byť lineárne (rovnomerné), progresívne alebo regresívne.

- kombinované (napr. pri spotrebnej dani z cigariet - 64,10 EUR/1 000 ks cigariet + 23 % z ich ceny).

Splatnosť dane je zákonom stanovený termín (lehota), v ktorom je subjekt dane povinný daň uhradiť alebo odvieť.

Súvisiace pojmy:

V teórii ako aj v praxi sa môžeme stretnúť okrem fundamentálnych pojmov aj s ďalším pojmovým aparátom týkajúcim sa, resp. súvisiacim s oblasťou zdaňovania:

- **daňové bremeno*** je spojené s nákladmi/výdavkami (priame aj nepriame) v súvislosti so zdaňovaním⁷;
- **daňová distorzia** je pojem, ktorým je možné vyjadriť deformáciu (napr. skreslenie, útlm) vplyvu jednej alebo aj viacerých daní na ekonomický vývoj;
- **daňová ekvivalencia** je pojem vychádzajúci z chápania daní ako finančnej protihodnoty za poskytovanie verejných statkov (napr. ochrana osobného majetku občanov);
- **daňová elasticita** vyjadruje citlivosť/pružnosť dane na rôzne faktory/vplyvy, reakcia na zmeny v ekonomickom vývoji;
- **daňová incidencia** je pojem, ktorý sa používa na pomenovanie/označenie daňového dopadu alebo aj daňového presunu v procese rozloženia daňového bremena;
- **daňové kánony** predstavujú súhrn pravidiel, princípov, ktoré by sa mali uplatňovať v daňovej politike, predstavujú teoretické východiská zdaňovania (prvú ucelenú koncepciu sformuloval Adam Smith⁸);
- **daňovú konkurenciu**** chápeme ako súťaž medzi štátmi s cieľom ponúknuť daňové výhody ekonomicky aktívnym subjektom (podnikateľom, investorom);
- **daňový klin** predstavuje vstup medzi dve úrovne cien alebo výnosov/dôchodkov pred a po zdanení, slúži na zistenie **distorzie** účinkov daňového systému;

* *Pozri aj daňová únosnosť.*

** *Pozri napr. <http://www.institute.sk/article.php?738>.*

⁷ Štandardne sa **hodnota daňového bremena** vyjadruje ako pomer daní a tzv. odvodov k HDP (Marčanová, Ódor, 2008: 6). Daňové bremeno spôsobuje stratu čistého blahobytu jednotlivca, ak presahuje hodnotu potrebnú na financovanie určitého množstva verejného statku.

⁸ **Adam Smith** (1723-1790) bol škótsky sociálny filozof a politický ekonóm, známy predovšetkým vďaka dielu *Pojednanie o podstate a pôvode bohatstva národov* (1776), ktoré je považované za zrejme prvý komplexný pohľad na systém politickej ekonómie (Heilbronner, 2020).

- **daňová kultúra** je súbor uplatňovaného formálneho práva i neformálneho práva (tzv. zvykové/obyčajové právo*) ako konkrétnych postojov, prístupov, techník a praktík zdaňovania, ako aj miery daňovej disciplíny v krajine;
- **daňová kvóta** je makroekonomický ukazovateľ, ktorý vyjadruje podiel daní na HDP, využíva sa na posudzovanie daňovej únosnosti;
- **daňové prázdniny** sú neformálnym označením pre formu podpory (za účelom zintenzívnenia investičnej činnosti, udržania, resp. zvýšenia zamestnanosti) zo strany štátu oslobodením konkrétneho okruhu subjektov od povinnosti platiť niektorú daň po určitú dobu, najčastejšie prostredníctvom osobitného právneho aktu**;
- **daňová priehľadnosť** vyjadruje požiadavku, aby všetci zúčastnení/subjekty (správca dane, daňovníci) mali jednoduchý prístup k jednoznačným, usporiadaným, úplným a včasným/aktuálnym informáciám týkajúcich sa zdaňovania;
- **daňové optimum** chápeme ako najvýhodnejší daňový systém (určenie optimálnej výšky daňových platieb), ktorý je možné aplikovať za daných podmienok, v širšom kontexte tento pojem súvisí s realizáciou najvýhodnejšieho/ najefektívnejšieho riešenia zdaňovania/daňovej politiky vzhľadom na dlhodobý ekonomický rast;
- **daňová optimalizácia** z mikroekonomického pohľadu predstavuje konanie subjektu (od legálneho až po nelegálne***) s cieľom vykázat' čo najnižšiu (prípadne aj žiadnu) daňovú povinnosť;
- **daňové plánovanie** z mikroekonomického pohľadu je konkrétny návrh postupov činností a možností na dosiahnutia cieľa subjektu v zmysle realizácie daňovej optimalizácie;
- **daňová rentabilita** (ozn. aj pojmom **daňová výnosnosť**) vyjadruje pomer medzi nákladmi**** zdanenia a dosiahnutými daňovými výnosmi/príjmami;
- **daňová spravodlivosť** je fundamentálnym princípom zdaňovania, ktorého vecným obsahom je konštrukcia takej daňovej sústavy, ktorá by rešpektovala ako zásadu prospechu tak aj **platobnú schopnosť**;

* V súčasnosti sa v SR zvykové právo uplatňuje už len veľmi obmedzene (napr. obchodné zvyklosti) a medzinárodné obyčaje sa uplatňujú ako prameň medzinárodného práva verejného.

** Napr. nariadenie vlády č. 192/1998 Z. z. oslobodzovalo od dane z príjmov PO subjekty vzniknuté v roku 1998 spĺňajúce vymedzené kritéria na obdobie 10 rokov.

*** Ide o daňový únik alebo daňový podvod.

**** Ide o náklady na strane daňovej správy, ale aj na strane daňových subjektov.

- **daňové sankcie*** ukladá príslušný orgán správy daní (správca dane) v súlade s daňovými právnymi normami za porušenie daňových povinností;
- **daňové stimuly** – pojem vyjadrujúci úlohu daní ako nástroja daňovej politiky, a to ako motivátora na dosiahnutie cieľov daňovej politiky (formou cielených daňových zvýhodnení);
- **daňová subsidiarita** v oblasti zdaňovania je chápaná ako zásada, že poskytovanie verejných služieb/konanie sa má uskutočniť na regionálnej/miestnej úrovni v prípade, ak je to efektívnejšie/prospešnejšie než na centrálnej (štátnej) úrovni;
- **daňová technika** – predstavuje spôsob nastavenia daňového systému, ktorý determinuje spôsob realizácie daňových vzťahov (t. j. aké dane sa budú ukladať a vyberať, akým spôsobom, do ktorého rozpočtu budú plynúť, kto a akým spôsobom bude vykonávať kontrolu, a pod.);
- **daňová úľava** predstavuje nepriamu formu pomoci daňovému subjektu, ktorú umožňuje daňovo-právny systém znížením alebo úplným odpustením dane zo zákonom uvedených dôvodov (sociálne dôvody, investičná pomoc, podpora výskumu a vývoja a pod.); často je systém úľav uplatniteľný aj vo vzťahu k daňovým sankciám;
- **daňová únosnosť** z mikroekonomického pohľadu vyjadruje ekonomickú hranicu schopnosti daňovníka platiť daň (daňová schopnosť), z makroekonomického hľadiska sa jedná o vyjadrenie hranice daňového zaťaženia^{9**};
- **daňové raje***** sú štáty/územia s nízkym (až žiadnym) zdanením alebo inými celkovými výhodami¹⁰ nastavenia právneho systému smerujúceho k minimalizácii (peňažných) povinností voči štátu;
- **hospodárska politika** z teoretického hľadiska ide o skúmanie hospodársko-politickej činnosti, z pohľadu praktického predstavuje cielené ovplyvňovanie hospodárskych procesov s využitím konkrétnych nástrojov (napr. daní), jej súčasťou je aj **daňová politika**;

* Ide napr. o pokuty či úrok z omeškania.

** Pozri *daňové bremeno*.

*** Pozri http://dnidanovehoprava.pravo.upjs.sk/file/szbornik_II_DDP_2018.pdf.

⁹ Pozri *Daňové a odvodové zaťaženie...* https://www.ia.gov.sk/data/files/np_PKSD/Analyzy/APZ/Danovo-odvodove_zatazenie_slovenskych_podnikov_v_porovnanii_s_krajinami_EU_a_jeho_dopady_na_konkurencieschopnost_slovenskeho_priemyslu.pdf

¹⁰ Napr. administratívna jednoduchosť zdaňovania, aktívna ochrana bankového či daňového tajomstva a ďalších údajov o daňovom subjekte.

- **minimálna daň** predstavuje najnižšiu sumu konkrétnej dane, ktorú musí daňovník zaplatiť bez ohľadu na reálne dosiahnutý základ dane¹¹;
- **minimálna výška dane** predstavuje sumu ako hranicu, pod ktorú sa konkrétna daň neukladá a nevyberá*;
- **národný dôchodok** - predstavuje súhrnnú hodnotu dôchodkov, ktoré získali vlastníci výrobných faktorov, je to súhrn všetkých dôchodkov, ktoré plynú z vlastníctva a využívania VF;
- **národné hospodárstvo** – pojem označuje územne vymedzený štruktúrovaný súbor vzájomne prepojených hospodárskych činností ekonomických subjektov danej krajiny (Sabayová, 2016: 89);
- **nezdaniteľné minimum** vyjadruje sumu (zväčša časť základu dane), ktorá sa nezdaňuje (ide o uplatnenie sociálneho hľadiska);
- **odložená daň** predstavuje situáciu, keď si daňovník uplatnil, resp. mu bol povolený zákonom regulovaný odklad zaplatenia dane;
- **oslobodenie od dane** je inštitút, ktorý napriek tomu, že určitý príjem, majetok alebo činnosť spadá pod predmet dane, vylučuje zdanenie v konkrétnom prípade (najčastejšie sa ním sleduje sociálny aspekt, objektívna nemožnosť získania **ekonomického úžitku** z oslobodeného predmetu, či forma podpory investičných aktivít – pozri **daňové prázdniny**);
- **štátny rozpočet**** chápeme ako centrálny peňažný fond štátu, ale aj finančný plán¹² (v SR má podobu zákona, ktorého znenie navrhuje vláda a je každoročne schvaľovaný parlamentom);
- **taxflácia** označuje situáciu, keď daňový systém nereaguje na aktuálny vývoj inflácie (daňové sadzby sa neznižujú, resp. sa zvyšujú, čoho následkom je pokles čistého reálneho dôchodku daňovníkov).

**Napríklad daň z príjmov FO sa nevyrubí a neplatí, ak za zdaňovacie obdobie nepresiahne 17 EUR alebo celkové zdaniteľné príjmy tohto daňovníka za zdaňovacie obdobie nepresiahnu 50 % sumy NČZD.*

*** Pozri <https://www.rozpocet.sk/web/#/prehlad>.*

1.2. Zdaňovanie (teoretické prístupy)

Zdaňovanie považujeme za spôsob ako zabezpečiť prostriedky na financovanie existencie štátu a verejných statkov. Vláda daňami

¹¹ Napr. tzv. **daňová licencia**, ktorá sa uplatňovala pri dani z príjmov PO od roku 2014 do roku 2017, v zmysle ktorej každá PO platila minimálnu daň v sume 480 EUR (a viac) bez ohľadu na reálne zisky.

¹² Môže byť navrhovaný ako vyrovnaný (príjmy = výdavky), prebytkový (príjmy > výdavky) alebo deficitný (príjmy < výdavky). Následkom financovania deficitného ŠR je vznik, resp. navýšenie **štátneho dlhu**.

rozdeľuje, resp. prerozdeľuje dôchodky a ovplyvňuje majetkové pomery subjektov (daňovníkov), keďže vplyvom zdaňovania dochádza k presunu finančných prostriedkov zo súkromného sektora do verejného*, čo vyvoláva zároveň aj zmenu vlastníckych vzťahov. Nie je vždy možné jednoznačne určiť, v akom rozsahu a akým spôsobom má štát zasahovať do ekonomiky, keďže každá ekonomika sa realizuje v rozdielnych a v čase meniacich sa politicko-hospodárskych podmienkach (Harumová, 2002: 11), napriek tomu historické názory ekonómov môžu aj v 21. storočí poskytnúť základy pre riešenie problematiky v oblasti zdaňovania, a preto by sa mali tvorcovia daňovej politiky s týmito teoretickými pohľadmi oboznámiť a podľa možností uvedené poznatky aj aplikovať.

Historicky sa **teoretické prístupy** k zdaňovaniu, ktoré vysvetľujú, analyzujú a posudzujú dane a ich pôsobenie v ekonomike začali kreovať v období *merkantilizmu*¹³, kedy vnímanie úlohy daní bolo prioritne zamerané na podporu priemyslu a obchodu a zároveň bolo identifikované prepojenie medzi zákonodarstvom a hospodárstvom. Predstavitelia merkantilizmu za spravodlivejšie pokladali zdaňovanie prostredníctvom nepriamych daní**, keďže tieto dane sa týkali všetkých vrstiev obyvateľstva, pričom napríklad predstavitelia *fyziokratizmu*¹⁴ navrhovali priame zdanenie v podobe jedinej dane a to daň z dôchodkov plynúcich z poľnohospodárskej produkcie.

Zásadnú zmenu v teórii zdaňovania priniesli predstavitelia obdobia *klasickej politickej ekonómie*¹⁵, ktorí začali komplexnejšie skúmať ekonomickú podstatu daní – dane začali vnímať ako platby, ktoré obyvatelia štátu/krajiny odvádzali ako náhradu za služby/verejné statky poskytované štátom, taktiež identifikovali a analyzovali účinky/dôsledky zdaňovania, formulovali princípy a

* *Dane redistribuujú ND prostredníctvom verejných rozpočtov (štátny rozpočet, rozpočty samosprávnych krajov, rozpočty miest a obcí).*

** *Napr. v SR predstavujú nepriame dane cca 74%-ný podiel na daňových príjmoch štátu (2019).*

¹³ *Merkantilizmus (raný, rozvinutý)* je prístup/smer v ekonomickom myslení (16.-18. storočie); okrem iného sa tu stretáme aj s názorom, že správne vybudované zákonodarstvo môže pozitívnym spôsobom ovplyvniť vývoj hospodárstva.

¹⁴ *Fyziokratizmus* bolo učenie/teoretický smer, ktorý vznikol v 18. storočí vo Francúzku.

¹⁵ **David Ricardo** (1772-1823) ako predstaviteľ *Klasickej ekonómie* videl základnú úlohu ekonomickej teórie v stanovení zákonov, ktorými sa v ekonomike riadi rozdeľovanie; jeho vlastná *teória rozdeľovania* bola koncipovaná na základe troch prvkov, a to teórii miezd, teórii renty a teórii ziskov v ich vzájomnej interakcii.

zásady zdaňovania. V období *neoklasickej ekonómie*¹⁶ vznikali teórie zaoberajúce sa **daňovou efektívnosťou***.

Súčasnú teóriu ekonomického zamerania zaoberajúce sa zdaňovaním by sme mohli klasifikovať do troch skupín a to: mikroekonomické, makroekonomické a medzinárodné, pričom spoločnou črtou väčšiny teoretických prístupov je hľadanie optimálneho nastavenia zdanenia v dynamickom prostredí.

Ekonomické a právne pohľady na zdaňovanie

Vzťah **ekonomiky** a **práva** je možné prirovnať ku vzťahu kategórií obsah a forma**. Právo a ekonomika v demokratickej spoločnosti by mali byť vo vzťahu pozitívnej súčinnosti a symbióze vedúcej k dlhodobému a udržateľnému ekonomickému rastu, pričom ich striktné oddeľovanie vedie k deformácii vzájomného vzťahu ako aj hospodárstva***. *Teória vlastníckych práv*¹⁷ zdôrazňuje vzťah práva a ekonomiky, keďže vychádza z postulátu, že ekonomický systém každej spoločnosti je zabezpečený jej vlastníckymi právami, a teda ak dôjde k zmene vlastníckych práv, spôsobí to aj zmenu správania sa ekonomických subjektov, čo bude mať za následok zmenu v rozdeľovaní dôchodkov a alokácii zdrojov.

Fungovanie právnych inštitútov sa historicky vyvíjalo a menilo v interakcii s existujúcim hospodárskym usporiadaním/zriadením¹⁸. **Právo**, ktoré bolo v minulosti prirodzene kreované ekonomikou je v súčasnosti nahrádzané právom, ktoré je umelo vytvárané politickým prostredím, teda vládnuou politickou štruktúrou**** (Červená, 2013: 38-45). Právo môže prostredníctvom priameho nariadenia alebo požiadavky (v zmysle právnej úpravy) prispieť len veľmi obmedzene (málo) k vytvoreniu prostredia, ktoré by jednotlivcom umožnilo prosperovať (Epstein, 2010: 200) a teda právo by vo všeobecnosti malo zabezpečiť¹⁹ iba minimálnu

* *Neoklasická ekonómia je o. i. zameraná na rozhodovanie o rozdelení príjmov.*

** *Obsah bez formy je neurčitý, resp. abstraktný.*

*** *Napr. v podobe hospodárskej kriminality.*

**** *V štáte s typom hospodárskeho zriadenia v podobe zmiešanej ekonomiky sa realizuje právny štát často len jednostranne, resp. jeho funkcia je vo vzťahu k formovaniu hospodárskeho poriadku obmedzená.*

¹⁶ Vznikala od 70-tych rokov 19. storočia; je považovaná za rýdzu/čistú ekonomiu (nie politickú ekonomiu), v rámci ktorej vznikla napr. *teória hraničnej užitočnosti* (princíp užitočnosti). Predstavitelia: William Stanley Jevons (*Theory of Political Economy*, 1871), Carl Menger (*Grundsätze der Volkswirtschaftslehre*, 1871).

¹⁷ Vznikla v rámci *nových inštitucionálnych teórií* začiatkom 60-tych rokov 20. storočia, pričom za kľúčový faktor **ekonomickej efektívnosti** považuje jednoznačne definované a zabezpečené vlastnícke práva.

¹⁸ Hospodárske zriadenie v zmysle centrálne riadenej, trhovej alebo zmiešanej ekonomiky.

¹⁹ Zabezpečenie práva procedúrami a inštitúciami je v demokratických spoločnostiach súčasťou politickej spravodlivosti, kde ako právo môže platiť len to, čo vyhlásil zákonodarca (v našich podmienkach parlament),

(nevyhnutnú) mieru usporiadaného správania sa (povinnosti a vzťahy) medzi jednotlivcami, skupinami navzájom a to s cieľom zabezpečenia celospoločenského mieru. Eucken (1990, 2004) vidí úzke spojenie medzi právnym a hospodárskym poriadkom*, pričom hospodársky systém má byť súčasťou základnej právnej normy. Z *Teórie racionálnych očakávaní*²⁰ vyplýva, že hospodárke procesy je potrebné regulovať/ovplyvňovať prostredníctvom verejne známych, jednoznačných a zrozumiteľných právnych noriem, ktoré majú sledovať dlhodobé a nie iba účelové, krátkodobé ciele.

* V kontexte štátnych zásahov do fungovania trhu.

Kreovanie **právnej normy** by malo byť podmienené jej efektom a realizáciou, pričom každá právna norma by mala byť v súlade s požiadavkou:

- reálnosti a správnosti odhadu potreby právnej normy (predmet a vzťahy podliehajúce regulácii a pôsobenie v budúcnosti);
- stanovenia cieľa právnej úpravy podľa očakávaného výsledku;
- komplexného posúdenia navrhovanej právnej úpravy (zváženie viacerých možných dôsledkov/dopadov – napr. ekonomických, sociálnych, ekologických);
- zhody so všeobecnými etickými zásadami spoločnosti (napr. **daňová kultúra**);
- zhodnotenie existujúcej právnej úpravy v danej oblasti (pozitíva, negatíva);
- vylúčenia obsahového rozporu právnej normy s platnými normami rovnakého alebo vyššieho stupňa právnej sily (rozpor medzi právnymi normami je zdrojom právnej neistoty, môže viesť aj k dezorganizácii spoločnosti);
- zabezpečenia *vacatio legis***;
- zabezpečenia prehľadnosti a zrozumiteľnosti textu právnej normy (nedostatky spôsobujú nejednotný výklad právnej normy, čo má za následok pokles úrovne právnej istoty);
- vylúčenia duplicitných právnych úprav;

** T. j. doba medzi okamihom platnosti právnej normy (jej vyhlásením) a účinnosti právnej normy.

príčom je možné, že zákon neplatí preto, že je obsahovo pravdivý, ale preto, že ho uzákonila oprávnená autorita (*auctoritas non veritas facit legem*).

²⁰ Ozn. aj ako *Nová klasická makroekonómia* alebo aj ako *Monetarizmus II*, zaraďujeme ju do obdobia modernej/súčasnej ekonómie. Zo záverov tejto teórie vyplýva, že štátne zásahy do ekonomiky oslabujú jej stabilitu, a teda aktívnu stabilizačnú hospodársku politiku je potrebné nahradiť dlhodobými racionálnymi a stabilnými pravidlami (napr. v podobe právnych predpisov).

- posúdenia reálnosti finančných nákladov v súvislosti s prípravou, procesom a zavedením právnej normy.

Za predpoklady *efektívnosti* realizácie právnej normy je možné považovať:

- frekvenciu* využívania právnej normy;
- kvalitnú a korektnú aplikáciu právnych noriem (predpokladom je odborná a etická vyspelosť jednotlivcov);
- súlad obsahu právnej normy s právnym vedomím jednotlivca a spoločenských skupín;
- uplatnenie **princípu zákonnosti**;
- prekonanie deformácie právneho vedomia;
- znalosť príčin porušovania právnych noriem (Čeplíková, 2009: 239-250).

* T. j. ako často (ojedinele či pravidelne) je v praxi právna norma využívaná, resp. aplikovaná.

Právnej úprave zdaňovania sa primárne venuje **daňové právo**, ktoré je súčasťou verejného práva. V dôsledku toho sa v právnej regulácii uplatňujú metódy verejného práva, pričom daňové právne normy sú častejšie založené na príkazoch (menej zákazoch) než na dovoľeniach (hoci i tieto majú svoje miesto v právnej úprave) a ich plnenie je vynúiteľné s použitím štátneho donútenia**. Ako uvádzajú teoretici daňového práva (napr. Grúň, Králik, 1997: 56; Slovinský, 1985: 135) nevyhnutným predpokladom existencie každej dane, ktorá má byť ukladaná, je špecifikácia štyroch tzv. základných konštrukčných daňových prvkov, ale môžeme sa stretnúť aj s označením základné prvky daňovej techniky (Ďurinová, 2012: 26), ktorými sú subjekt dane, objekt dane, základ dane a sadzba dane, ktoré môžu a zvyčajne aj sú doplnené o ďalšie (vedľajšie) daňové prvky, ako napr. oslobodenie od dane, odpustenie dane, zníženie dane, zvýšenie dane, daňová sankcia a pod. V literatúre (napr. Jánošíková, 2009: 299) sa stretáme aj s piatym základným prvkom, ktorým je splatnosť dane.

** T. j. aj proti vôli daňového subjektu (napr. pri absencii dobrovoľného zaplatenia dane môže štát daňový nedoplatok vymáhať v daňovej exekúcii).

Princípy a zásady zdaňovania

V teórii sa stretáme s diferencovaným vnímaním pojmov princíp a zásada. Za **princíp** považujeme fundamentálnu ideu koncipovanú

v podobe všeobecnej zákonitosti²¹, ktorá predstavuje východisko pre aplikáciu zásad, pričom **zásada*** je podmienená aktuálnymi podmienkami (stavom, vývojom/zmenami), pričom predstavuje ideu, ktorá platí alebo má platiť za všetkých okolností (napr. zásada rovnosti ľudí). Okrem princípov a zásad sa môžeme stretnúť aj s pojmom **pravidlo** (napr. pravidlá spolunažívania), ktoré považujeme za prijatú zásadu²². Právna teória pojmový rozdiel poníma tak, že zásada pripúšťa protipól a každý z nich sa uplatňuje za iných podmienok (napr. na určité situácie sa uplatňuje zásada formálnosti a na iné zásada neformálnosti), princíp platí za každých okolností a bezo zvyšku (Gašpar, 1973: 122).

* Zásadu ustálenú predpismi, zvykmi považujeme za normu, pričom právne predpisy predstavujú záväzné zásady.

Historicko-ekonomický pohľad na zdaňovanie reprezentujú predovšetkým klasické **princípy** zdaňovania, ktorých obsahom sú predovšetkým tieto postuláty:

- ľudia by mali prispievať (prostredníctvom daní a iných povinných platieb) pomerne k výške svojho príjmu;
- dane by mali byť určité (obsahovo jasné a adresné), termín a spôsob platby by mal byť všetkým zrozumiteľný (konkrétny);
- doba splatnosti dane by mala byť pre daňovníka objektívna (napr. úhrada dane až po reálne naplnenom/uskutočnenom obsahu zdaňovania);
- dane by nemali byť nákladnejšie ako je nutné pre občana a štát (správanie sa človeka by mali ovplyvňovať čo najmenej).

Ekonómovia v súčasnosti zdôrazňujú ako základné **princípy** a **zásady** zdaňovania najmä:

- **efektívnosť** (predovšetkým minimalizácia nákladov zdaňovania),
- **všeobecnosť** (ukladanie nízkej dane veľkým skupinám jednotlivcov),
- **prehľadnosť** (zdaňovanie má byť zrozumiteľné a jednoznačné),
- **spravodlivosť** (rovnaký prístup pre všetkých daňovníkov).
- **rešpektovanie ekonomických súvislostí** - pôsobenie konkrétnych daní na jednotlivca (mikroekonomické dopady) ako aj na ekonomiku ako celok (makroekonomické dopady), a to oddelene

²¹ Princíp sa uplatňuje napr. aj v podobe ekonomických zákonov (napr. *Sayov zákon trhu*).

²² Zásadu, ktorú človek považuje za nespornú, môžeme chápať ako presvedčenie.

ako aj vo vzájomných súvislostiach (napr. čo spôsobí zvýšenie/zníženie konkrétnej dane či zavedenie novej dane);

- **rešpektovanie iných súvislostí** z hľadiska zamýšľaných funkcií/úloh konkrétnych daní (ako sú napr. ochrana životného prostredia, sociálna rovnosť, daňová únosnosť²³).

V zmysle daňovej legislatívy chápeme ako princípy a zásady:

- **všeobecnosť** (v zmysle toho aby neexistovali skupiny daňovníkov, ktorí by boli neodôvodnene vyňatí zo zdanenia, ako to bolo v minulosti napr. v prípade šľachty).
- **zákonnosť** (legalita zdanenia – vyplýva z ústavy, ktorá stanovuje, že dane a poplatky možno ukladať len zákonom alebo na základe zákona²⁴, znamená aj, že štátne orgány môžu konať len v medziach zákona a nesmú prekročiť svoje právomoci dané zákonom);
- **formalizovanosť** (úkony, ktoré sa robia pri plnení niektorých najvýznamnejších často pravidelne sa opakujúcich daňových povinností* musia mať predpísanú formu a iná forma nie je akceptovaná, dôvodom je hromadnosť takýchto podaní v určitých termínoch/obdobíach, čo umožňuje spracovať naakumulované podania daňovými orgánmi);
- **prevládanie prikazovacej/imperatívnej metódy**, doplnenej prvkami metódy dispozitívnosti (daňové právo sa vyznačuje prikazovaním určitého správania, t. j. ukladaním povinností s použitím štátneho donútenia, čo je typický prejav pôsobenia verejnoprávných odvetví, pričom menej sa objavuje pôsobenie tzv. dispozitívnou metódou, ktorá je založená na dovoľeniach**);
- **auto-aplikácia** (väčšina daní je postavená na koncepte, že daňovník sa musí zorientovať v daňových povinnostiach, teda aplikovať právnu úpravu na svoju individuálnu situáciu - sám si daň vypočítať a zaplatiť***);
- **prijímanie zmien do budúcnosti** (zmeny by nemali pôsobiť so spätnou účinnosťou, čiže retroaktívne²⁵);

* Napr. daňové priznania, formuláre na splnenie registračnej povinnosti.

** Súčasným trendom je zvyšovanie významu tzv. proklientského prístupu, ktorý je založený na pozitívnej motivácii k dobrovoľnému plneniu daňových povinností.

*** Tomu by mala zodpovedať i jednoznačnosť a jednoduchosť daňových noriem, ktorá však nie je vždy zachovaná.

²³ Napr. zvýšenie zdanenia príjmov obyvateľstva môže viesť k zníženiu kúpyschopnosti, čo sa môže následne prejaviť na znížení výnosov z DPH a spotrebných daní.

²⁴ Každá daň je zakotvená zákonom a podzákonné predpisy sa v daňovom práve objavujú len zriedka, pričom riešia skôr technické aspekty (napr. vzory daňových priznaní); špecifickým prípadom sú miestne dane, ktoré sú na základe zákona ukladané obcami – všeobecne záväznými nariadeniami.

²⁵ Podrobnosti k prípustnosti retroaktivity v daňovom práve pozri napr. Dobrovičová, Štrkolec, 2015 alebo aj Kačaljak, 2018.

- **snaha o elimináciu dvojitého zdanenia** (pri legislatívnom zakotvení daňových povinností sa dbá na to, aby ten istý príjem či majetok nebol predmetom viacerých daní alebo aby nebol zdanený viacerými štátmi, čomu má zabrániť systém medzinárodných zmlúv na zamedzenie dvojitého zdanenia - v konečnom dôsledku však táto zásada nie je úplne zachovávaná, nakoľko i uplatňovanie kombinácie priameho a nepriameho zdanenia (ale aj viacerých nepriamych daní – DPH a zároveň spotrebné dane (Radvan, 2019: 73) v právnych poriadkoch jednotlivých štátov de facto vedie k viacnásobnému zdaneniu).

V zmysle klasických ekonomických teórií sa za fundamentálne princípy zdaňovania považujú **efektívnosť** a **spravodlivosť**, ktoré Morse a Williams (2004: 5-10) považujú za základné atribúty dobrej daňovej sústavy. Niektoré princípy zdaňovania, aj keď ich teória identifikuje, nie sú v praxi vždy akceptované, resp. sú podceňované.

Teória daňového práva rozoznáva dva smery, v ktorých sa daňová spravodlivosť posudzuje. **Horizontálna spravodlivosť** vyjadruje potrebu, aby rovnaké predmety zdanenia boli zdanené rovnakým spôsobom a rovnakou sadzbou a **vertikálna spravodlivosť** sa viaže na požiadavku aby subjekt dane, ktorý má vyššie príjmy, väčší majetok a podieľa sa na spotrebe predmetov zdanenia vo väčšom rozsahu, platil primerane tomu aj vyššiu daň pri uplatnení rovnakej daňovej sadzby (Babčák, 2008: 38).

Vnímanie **spravodlivosti** zdanenia z právneho aspektu je predovšetkým v zmysle rovnosti pred zákonom, pričom ale rovnaké zaobchádzanie samé osebe nemôže byť označované ako kánon spravodlivosti, keďže najprv musí byť preukázané, že zdanenie, resp. daň ako taká je spravodlivá, a preto rovnosť pred zákonom nemôže byť automaticky vnímaná ako kritérium spravodlivosti, keďže toto kritérium závisí priamo iba od spravodlivosti zákona (Rothbard, 2005: 249-251). Podľa Musgrave, Musgraveová (1994: 202) je daňová spravodlivosť základným, hoci nie rozhodujúcim kritériom daňového systému, pričom ju môžeme chápať z rôznych uhlov pohľadu. Mohli by sme ju vnímať tak, že každý jednotlivý subjekt má znášať rovnakú daňovú povinnosť, teda že daň nikoho nezvýhodňuje ani neznevýhodňuje. Ak si však uvedomíme, že

v spoločnosti existujú subjekty pohybujúce sa na hranici životného minima* spolu s takými subjektmi, ktoré dosahujú vysoké príjmy, potom spravodlivosť dane v zmysle rovnakej daňovej povinnosti pre obe tieto kategórie nie je evidentne dosiahnutá. V tomto smere by spravodlivosť hovorila v prospech primeranosti, proporcionality, teda že subjekt s vyššími príjmami by mal znášať vyššiu daňovú povinnosť ako subjekt s príjmami nižšími (Kicová, 2010: 172).

Predstavitel' obdobia klasickej ekonómie Smith²⁶ (1958: 310) chápal daňovú spravodlivosť v tom zmysle, že v každom štáte by mali občania prispievať na výdavky na správu štátu tak, aby to čo najlepšie zodpovedalo ich možnostiam, t. j. úmerne k dôchodku, ktorý pod ochranou štátu požívajú. V takto formulovanej zásade je možné identifikovať prepojenie dvoch prístupov²⁷ k daňovej spravodlivosti:

- prístup vychádzajúci zo *zásady úžitku*²⁸, v zmysle ktorého je spravodlivý taký daňový systém, v ktorom každý daňovník prispieva podľa úžitku, ktorý má z verejných statkov;
- prístup vychádzajúci zo zásady *schopnosti daňovej úhrady*, podľa ktorej sú dané celkové požadované príjmy a od každého daňovníka sa vyžaduje, aby zaplatil podľa svojej schopnosti daňovej úhrady (Musgrave, Musgraveová, 1994: 203).

Z ekonomického pohľadu kritérium spravodlivého zdanenia vychádza zo *zásady úžitku*, ktorá predstavuje snahu kreovať zdanenie na podobnom základe ako je tvorba cien na trhu (subjekty sa na voľnom trhu správajú takým spôsobom, ktorý podľa ich názoru/predpokladov bude viesť k zvýšeniu ich čistého prospechu), čomu ale nezodpovedá ani progresívne, ale ani proporcionálne zdanenie, keďže ak je platba daní vynucovaná (zákonom), tak je možné sa automaticky domnievať, že daň už vo svojej podstate

* Hodnota životného minima v SR od 1. 7. 2021 predstavuje 218,06 EUR mesačne, ak ide o jednu plnoletú fyzickú osobu; 152,12 EUR mesačne, ak ide o ďalšiu spoločne posudzovanú plnoletú fyzickú osobu; 99,56 EUR mesačne, ak ide o nezaopatrené dieťa alebo zaopatrené neplnoleté dieťa.

²⁶ Smith sformuloval štyri pravidlá/**kánony** podľa, ktorých by mala byť kreovaná akákoľvek daň:

- každý by mal platiť daň úmerne veľkosti svojho dôchodku;
- daň má byť stanovená presne;
- daň sa má vyberať vtedy (v období) a takým spôsobom, ako to vyhovuje tomu, kto ju platí;
- náklady spojené s výberom daní je potrebné minimalizovať.

²⁷ Ekonomické vnímanie princípu spravodlivosti sa v historickom kontexte odlišovalo.

²⁸ A to v zmysle, že **úžitok** jednotlivca z peňažnej jednotky sa s rastom množstva ním držaných finančných prostriedkov zvyšuje a úžitok z peňazí je pre každého rovnaký.

nepredstavuje prospech, ale naopak ujmu. **Rovná** (rovnaká) **daň**²⁹ sa v tomto kontexte javí oveľa zmyslupnejšia a približuje sa k **neutralite zdanenia***, aj keď aby mohla byť daň úplne neutrálna, musela by sa aktuálne meniť podľa nákladov a nemohla by byť teda jednotná. Napriek tomu, že neutrálna daň³⁰ je považovaná za ideál v zdaňovaní, nie je možné ju konceptuálne dosiahnuť a taktiež nie je možné dosiahnuť ani naplnenie princípu daňovej spravodlivosti, keďže zdanenie iba kvôli získaniu príjmov je vždy iba privlastňovanie si prostriedkov jednotlivcov štátom (Rothbard, 2005: 261-273).

Efektívnosť zdaňovania súvisí s nákladmi vynakladanými subjektmi zdaňovania, nákladmi na správu daní/daňového systému ako aj vplyvu daní na ekonomické aktivity (**daňová distorzia**).

Všetky dane majú distorzné účinky (s výnimkou dane z hlavy), keďže dane môžu pôsobiť na dopyt súkromného sektoru tak, že odčerpajú časť z jeho financií a ak má agregátny (celkový) dopyt vplyv na stabilitu, tak dane môžu byť použité ako stabilizátory.

Z pohľadu teórie sa za najefektívnejšiu daň zo všetkých typov daní považuje **paušálna daň**,** aj keď napokon každý druh dane (zdanenia), ktorý odrádza od produktívneho správania sa subjektov spôsobuje umrtné náklady³¹. Podľa tzv. *Ramseyovho daňového pravidla* by štát mal, ak chce dosiahnuť čo najvyššiu efektívnosť, najviac zdaňovať to, čo je najmenej elastické na strane ponuky aj dopytu, ako napr. pôda (Samuelson, Nordhaus, 2000: 311). Problémom je, či takýto prístup je možné považovať za spravodlivý³².

** Princíp daňovej neutrality vyjadruje požiadavku, aby dane neovplyvňovali daňové subjekty v ich hospodárskych (predovšetkým ekonomických) činnostiach a ak, tak len minimálne.*

*** T. j. absolútna daň (paušálna daň) uvalená na každú osobu od určitého veku života v rovnakej sume. V súčasnosti sa už neuplatňuje.*

²⁹ Pri **rovnej dani** sa uplatňuje rovnaká sadzba dane na každého jednotlivca, bez výnimiek. Podľa Rothbarda (2005: 270-273) rovná daň (historicky to bola daň z hlavy) vychádza z princípu rovnosti, ktorý je podľa jeho názoru najzmyslupnejším princípom zdaňovania, aj keď zároveň konštatuje, že uplatnenie princípu rovnosti je problematické v kontexte daňovej neutrality.

³⁰ Je daň, ktorá nemá vplyv na konanie ekonomických subjektov - nevyvoláva zmenu správania sa daňových subjektov/daňovníkov, z medzinárodného pohľadu by neutrálna daň nemala deformovať podmienky konkurenčného podnikania a spotreby.

³¹ **Umrtné náklady**/utopené náklady sa považujú za irelevantné náklady – majú charakter fixných nákladov vynaložených ešte pred realizáciou produkcie/podnikania (napr. náklady na výskum, vývoj).

³² Subjektívny pocit spravodlivosti je silný motivačný faktor voličskej základne politikov, ktorí o zavedení a výške daní rozhodujú.

Princíp **účinnosti zdanenia** z právneho pohľadu znamená, aby právna úprava neumožňovala legálne a nelegálne vyhýbanie sa plateniu daní, ale taktiež aby automaticky nekriminalizovala subjekty nesplniteľnými a nelogickými požiadavkami. Z ekonomického pohľadu účinnosť zdanenia, vo vzťahu k fiškálnej funkcii daní, vyjadruje optimálny pomer medzi nákladmi na zdaňovanie a výberom daní (suma príjmu pochádzajúca zo zdanenia). Zvýšenie účinnosti právnej úpravy v oblasti zdaňovania je možné realizovať napríklad v podobe rozšírenia základu dane, pri existujúcej sadzbe dane - namiesto zvyšovania sadzby zrušiť výnimky; taktiež zjednodušenie systému zdaňovania je predpokladom zníženia možností daňových únikov, čo v konečnom dôsledku bude mať vplyv na výnos dane z príjmu.

Ďalšími zásadami sú **jednoduchosť**, ktorá súvisí so zrozumiteľnosťou a rozsahom* daňových predpisov, pričom **zrozumiteľnosť** vyjadruje požiadavku na jasné a jednoznačné definovanie, za čo sa daň platí, aká je konečná suma dane a z čoho je odvodená, na aký účel sú použité daňové príjmy.

Platiť by mala aj zásada **jednotnosti** (v kontexte schopnosti platiť), ktorá však podľa nášho názoru nie je jednoznačná, keďže nie je jasné, či by dane mali byť jednotné vo vzťahu ku schopnosti ich platiť alebo vo vzťahu k ujme, ktorú spôsobujú alebo vo vzťahu k získaným výhodám - narážame tu na vecný problém, a to v tom zmysle, že zásada schopnosti platiť je nejednoznačná³³, keďže nie je možné nájsť štandard (univerzálnu metódu), ktorý by schopnosť platiť presne ohodnotil/odmeral, preto každé rozhodnutie je len arbitrárne, takže vecné naplnenie zásady jednotnosti nie je zrejme možné dosiahnuť z dôvodu, že spoločnosť je rozdelená na dve skupiny občanov: jedna skupina, ktorá dane platí a druhá, ktorá ich spotrebúva. Takže niektoré zásady a princípy nie je zrejme možné dodržať/uplatniť súčasne v ich rýdzom zmysle, ako aj napríklad zásadu jednoduchosti, ktorá môže byť niekedy v rozpore so zásadou jednoznačnosti a to v prípade ak je potrebná rozsiahlejšia a zložitejšia

**Napríklad v roku 1993 (vznik SR) mal zákon o dani z príjmov menej ako 15 000 slov; koncom roka 2003 mal tento zákon 49 000 slov.*

³³ Rozdelenie schopností platiť dane nepoznáme, poznáme len rozdelenie príjmov, ktoré závisí nielen od schopností, ale aj od vynaloženého úsilia daňovníkov.

definícia pojmov, resp. definície sú rozptýlené vo viacerých právnych predpisoch³⁴.

Pôsobenie daní

Dane sa dnes už bežne využívajú ako jeden z nástrojov regulácie ekonomiky, pričom nosným cieľom konštrukcie a aplikovania moderného daňového systému v zmiešanej ekonomike by malo byť znižovanie neefektívnosti v oblasti zdaňovania³⁵. Zdaňovanie, v zmysle kreovania optimálnej daňovej sústavy, by z ekonomického pohľadu malo vychádzať prioritne z **dopadov (efektov)** zdaňovania. V tejto súvislosti je podstatné si uvedomiť a jasne identifikovať na koho (subjekty) a ako (účinnok) dopadá zdaňovanie*.

** Podstatné je, kto platí daň z dlhodobého pohľadu.*

Dane môžu pôsobiť automaticky v podobe existencie daňovej sústavy (dane priame, nepriame), ale aj cielene/zámerné prostredníctvom zmien právnych predpisov napríklad zmeny daňových sadzieb**, pričom z hľadiska výsledného pôsobenia sadzby dane, v kontexte ďalších daňových prvkov konkrétnej dane, je potrebné rozlišovať medzi nominálnou a efektívnou sadzbou dane. Kým **nominálna sadzba** je zákonom formálne uvedená sadzba dane, **efektívna sadzba** je výsledkom prepočítania sadzby dane po zahrnutí ďalších ovplyvňujúcich daňových prvkov ako je šírka základu dane, osobitné režimy, oslobodenia od dane, sumy zvyšujúce alebo znižujúce základ dane (v ekonomickej literatúre ozn. aj ako pripočítateľné alebo odpočítateľné položky), atď. Z tohto dôvodu nemusí mať nominálna sadzba dane žiadnu výpovednú hodnotu o reálnom daňovom zaťažení³⁶.

*** Ovplyvňujú výšku disponibilného príjmu, čo ovplyvňuje celkovú spotrebu, čo má vplyv na agregátny dopyt.*

³⁴ Pozri viac Koroncziová (2015).

³⁵ Napr. v rámci daňovej reformy v SR došlo k 1. januáru 2004 okrem zjednotenia sadzieb dane (19%) aj k zrušeniu dane z dividend a tiež k zrušeniu dane z dedičstva, z darovania a z prevodu a prechodu nehnuteľností, a to z dôvodu ich nízkej efektivity (náklady na výber boli vysoké v porovnaní s príjmami plynúcimi z týchto troch daní).

³⁶ Výrazný rozdiel medzi nominálnou a efektívnou sadzbou dane je typický pre daňové rajy.

Daň nemôže byť *neutrálna*, teda bez dopadov/účinkov³⁷ (mikro, makro ekonomických). Každá daň, s výnimkou dane z hlavy³⁸, znižuje ekonomickú výkonnosť hospodárskeho systému, pretože subjekty, ktoré sú zaťažené daňami, sa im snažia vyhnúť alebo nejakým spôsobom svoju daňovú povinnosť aspoň znížiť. Každá zmena ekonomického správania sa spôsobená daňami/zdaňovaním má negatívny dopad (Rambousek, 2012: 48). Daň má na daňovníkov dva fundamentálne efekty, a to *substitučný*, ktorý má vplyv na preferencie daňovníka*, pričom veľkosť/intenzita vplyvu tohto efektu je podmienená výškou daní a *dôchodkový*, ktorý vyjadruje skutočnosť, že daň subjektu odčerpáva priamo alebo nepriamo** časť jeho disponibilného dôchodku (Rothbard, 2005: 183-186). Tieto dva efekty ovplyvňujú aj stabilitu, resp. nestabilitu ekonomiky, keďže dôchodkový efekt obmedzuje disponibilné prostriedky daňovníka, kedy dochádza k zníženiu jeho príjmu o zaplatenú daň a tým aj k oslabeniu jeho kúpnej sily³⁹, čo môže vyvolať aj zmenu jeho ekonomického správania sa⁴⁰. Substitučný efekt je vnímaný ako priamy dôsledok dôchodkového efektu.

Zavádzanie nových daní má vplyv na zmeny cien, výnosov, čo vedie k substitučnému efektu, ale aj k možnému vyhýbaniu sa platiť daň, čím v konečnom dôsledku môže dôjsť k poklesu daňových príjmov plynúcich do verejných rozpočtov. Substitučný efekt môže z makroekonomického aspektu deformovať ekonomické prostredie a viesť k zníženiu jeho efektívnosti. Ako bolo už spomenuté pri dôchodkovom efekte - zavedenie dane znižuje disponibilné zdroje, daňovník mení svoje správanie sa s cieľom získať daňovú výhodu,

** Daňovník mení svoje preferencie, a to v tom zmysle, ako dochádza k zmene úžitku, pričom úžitok vyjadruje len subjektívne poradie preferencií a nie množstvo spotrebovaných statkov.*

*** Napríklad spotrebné dane či DPH (na rozdiel od priamej dane – napr. z príjmov) ovplyvňujú ceny statkov (tovarov, služieb).*

³⁷ Zdanenie narušuje alokáciu zdrojov spoločnosti – spotrebiteľia už nemôžu najefektívnejšie uspokojovať svoje potreby a vytvára situácie, kedy je bohatstvo rozdeľované oddelene od jeho tvorby. Dopad zdanenia závisí viac na výške dane ako na jej type, a práve preto je dôležité posúdiť celkovú úroveň zdanenia.

³⁸ Neovplyvňuje ekonomické správanie sa a tak nespôsobuje ekonomické straty, avšak spája sa so zmenou politického správania sa, nakoľko je považovaná za nespravodlivú.

³⁹ Napr. zamestnanec z hrubej mzdy dostane čistú mzdu po odpočítaní preddavkov na daň z príjmov a príspevkov na sociálne a zdravotné poistenie (tzv. odvody), čím sa znižuje jeho disponibilný príjem, ktorý môže byť následne použitý na spotrebu alebo aj úspory, pričom v pozícií spotrebiteľa ďalej nakupuje tovar, v ktorom sú zahrnuté nepriame dane, pričom už ale spotrebiteľ nemá vždy presnú vedomosť o tom, akú časť z ceny tieto nepriame dane predstavovali.

⁴⁰ Demotivačné pôsobenie daní nemusia chápať všetky subjekty rovnako, je pravdepodobné, že najcitlivejšie budú dane vnímať podnikateľské subjekty, resp. ekonomicky činné obyvateľstvo, ostatné ekonomicky nečinné skupiny obyvateľstva si vplyv daní až tak uvedomovať nebudú, pričom zásahy do ekonomiky prostredníctvom priamych daní oproti daniam nepriamym sú výraznejšie, a teda aj viditeľnejšie.

a práve preto si napríklad zvolí substitúciu zdaneného spotrebného statku nezdaneným (alebo s nižším zdanením), predovšetkým pri tých statkoch, pri ktorých je takáto substitúcia možná, čím dochádza k nahradeniu tovaru alebo služby inými tovarmi alebo službami, ako aj k zmene preferencií medzi prácou (ako VF) a voľným časom pracovnej sily a taktiež pôsobí proti dôchodkovému efektu, pretože pri vysokom daňovom a odvodovom zaťažení uprednostní pracovná sila (zamestnanec, podnikateľ) radšej voľný čas.

Okrem pozitívneho vnímania⁴¹/zdôvodnenia zdanenia (napr. *postkeynesovci* konštatujú, že ak súkromné ekonomické subjekty zaťažujú spoločnosť externými nákladmi, vláda má právo ich zaťažiť daňami) sa stretávame v ekonomickej teórii aj praxi s negatívnym vnímaním, spochybňujúcim opodstatnenie zdanenia s jeho účinkom na status súkromného vlastníctva a uplatnením práva s ním spojeného. Z teórie *Ekonómie strany ponuky*⁴² vyplýva, že zdaňovanie brzdí aktivitu* podnikateľských subjektov; Epstein (2010) konštatuje, že zdanenie predstavuje príklad skonfiškovania súkromného vlastníctva.

V novodobej histórii sa pristupuje k zdaňovaniu ako ku komplexnému procesu, pričom za rozhodujúce komponenty považujeme politiku, právo a ekonomiku, a v širšom kontexte aj sociologické, sociálne a ďalšie** (napr. technologické, informačné) aspekty. Zásahy štátu v oblasti daní (avšak nielen v tejto) následne ovplyvňujú správanie sa ekonomických subjektov a môžu spôsobiť ekonomické deformácie. Mises (2006: 662) konštatuje, že aj keď sú dane primeraným nástrojom k zaisteniu prostriedkov, ktoré vláda potrebuje a to vtedy ak sú nízke a nezasahujú do výroby a spotreby,

* *Oslabuje sa pracovná aktivita, investičná aktivita, ale aj sklon k úsporám.*

** *Napríklad zabezpečenie primeranej životnej úrovne obyvateľstva (sociálny aspekt), ochrana životného prostredia (ekologický aspekt).*

⁴¹ V histórii sa stretáme s teoretickým zdôvodnením opodstatnenosti výberu daní, resp. vynútených platieb vo všeobecnosti (najčastejšie v podobe ciel a poplatkov) - napríklad Thomas Hobbes (1588-1679) predstavil svoju *teóriu ekvivalencie*, v ktorej dane považuje za cenu za vykúpenie mieru, ochranu života, bezpečnosti, poriadku; *Smith* považuje dane za hlavný zdroj príjmov štátu, z ktorých sa majú hradiť štátne výdavky a aj keď tieto výdavky považuje za neproduktívne, uznáva, že niektoré funkcie štátu je z objektívneho hľadiska potrebné financovať; taktiež *Keynes* zdôvodňoval opodstatnenosť štátnych zásahov (pozri *The General Theory of Employment Interest and Money*, 1936),

⁴² Vznikla v období 70-tych rokov 20. storočia, začleňuje sa do skupiny neokonzervatívnych prístupov, analyzuje negatívne dôsledky daňovej politiky. Jedným zo známych predstaviteľov je Arthur Betz Laffer (1940), ktorý graficky vyjadril vzťah medzi mierou zdanenia a výškou daňových príjmov plynúcich do ŠR (ozn. sa ako *Lafferova krivka*).

v prípade ak dôjde k prekročeniu tejto hranice, prestávajú byť daňami a menia sa na nástroje smerujúce k zničeniu trhového hospodárstva.

Zmeny v zdaňovaní majú vplyv na konanie daňovníkov, ktoré súvisí so snahou o znižovanie vlastného daňového zaťaženia. Ak zniženie daňového zaťaženia nie je možné priamo, daňovníci môžu využiť substitúciu, teda nahradia zdaňované tovary inými tovarmi, uprednostnia voľný čas na úkor práce, presunú podnikateľské aktivity do iných odvetví, prípadne krajín, pričom zmena konania (motivácie) daňovníkov bola vyvolaná výškou daňového zaťaženia. Napr. podľa Bakeša (2006: 190-191) daňové zaťaženie všetkých daní, vrátane tých, ktoré sa ukladajú na veci, napokon dopadá na osoby. Preto sú dane na veci⁴³ horšie než dobre navrhnuté osobné dane, ktoré sa ukladajú priamo, a preto sú úmerné schopnostiam konkrétneho daňovníka ich platiť. V uvedenom kontexte je zrejmé, že najvyššiu efektivitu vykazuje **paušálna daň**, ktorá je pre všetky subjekty rovnaká, jej výšku nie je možné meniť vlastným konaním subjektu, prináša minimálne administratívne zaťaženie, čo je ale v rozpore s **daňovou spravodlivosťou** a zrejme preto sa pri snahe o zvýšenie efektivity zdanenia čoraz častejšie stretávame so zámerom preniesť **daňové zaťaženie** jednotlivcov zo zdanenia príjmov na zdanenie spotreby, teda zvýšenie/posilnenie úlohy nepriamych daní v sústave daní.

Prostredníctvom daní dochádza k presunu peňažných prostriedkov od fyzických a právnických osôb do verejných rozpočtov (ŠR a rozpočty územnej samosprávy), pričom tento presun vyvoláva náklady, ktoré znižujú **efektívnosť** zdaňovania, s čím súvisí aj permanentný problém nastavenia optimálneho zdaňovania, ktoré by malo vychádzať a korešpondovať s reálnymi cieľmi HP v dlhodobom období*, a to v zmysle, že cieľom daňovej politiky by nemala byť maximalizácia príjmov do štátneho rozpočtu ale maximalizácia agregátnej ponuky, keďže zvýšenie daní vyvoláva všeobecne negatívne vnímanie

** Z dlhodobého pohľadu je dôležité, aby boli daňové príjmy použité aj ako zdroj realizácie investícií.*

⁴³ Napr. zdanenie majetku z ekonomického pohľadu je spojené s problémami, a to:

- majetkové dane závisia na odhade hodnoty majetku a sadzba dane sa aplikuje na takto odhadnutú hodnotu;
- zdaňuje sa ako hmotný (reálny) majetok, tak aj nehmotný majetok (napr. dividendy, úroky);
- dane z majetku sú spojené s majetkom a nie s osobou;
- daň je na trhu presúvaná v zmysle daňovej kapitalizácie, pričom znižuje kapitálovú hodnotu majetku;
- majetková daň narušuje alokáciu zdrojov vo výrobe, keďže podporuje tie druhy výroby, v ktorých dosahuje kapitálové vybavenie na jednotku tržieb vysokú hodnotu, dochádza k presunu do menej kapitálovo náročných odvetví, pričom majetková daň dopadá na rôzne odvetvia odlišne.

zdanenia. Súvislosť medzi zvyšovaním, resp. stagnovaním hospodárskeho rastu a zvyšovaním, resp. poklesom daňových príjmov by nás mohla viesť k zjednodušenému záveru, z pohľadu optimalizácie zdaňovania a jeho vplyvu na ekonomiku ako celok, a to, že najúčinnnejšie je zvyšovať daňové zaťaženie vo fáze expanzie a naopak znižovať daňové zaťaženie v čase recesie⁴⁴, pričom je ale potrebné vziať do úvahy aj vzájomnú interakciu ďalších faktorov, ktoré môžu vyvolať pozitívne ale aj negatívne účinky. Výsledný efekt zdanenia v praxi ovplyvňujú rôzne skutočnosti* a faktory. Z ekonomického hľadiska je potrebné sa zamerať predovšetkým na efektívnosť, účinnosť a spravodlivosť daňového systému (napr. stanovenie/určenie jednotlivých daňových sadzieb v daňovom systéme vo väzbe na generovanie dostatočných príjmov pre verejné financie, náklady na výber a správu daní, ale aj zmysluplné použitie daňových príjmov). Zdrojom znižovania efektívnosti daňového systému sú prioritne daňové náklady⁴⁵ (priame ako aj nepriame)** a nadmerné daňové zaťaženie. Kvalita fungovania daňového systému, v zmysle jej efektívnosti, okrem nákladovosti súvisí aj s aplikačnou praxou - daňovou správou (prístup správcov dane k daňovníkom – predovšetkým operatívnosť, rýchlosť, odbornosť konania).

Daňové systémy

Z historického pohľadu sa **daňové systémy** kreovali predovšetkým pod vplyvom politických podmienok a finančných

** Napríklad existencia tieňovej ekonomiky (aj skrytá, šedá, čierna, podzemná), ktorej súčasťou je viacero výrobných a nevýrobných činností, a to aj napriek tomu, že takýto produkt ako keby neexistoval, pretože nie je zachytený v oficiálnych štatistikách a neplatia sa z neho dane.*

*** Čím je daňový systém zložitejší, tým sú tieto náklady vyššie.*

⁴⁴ Politickou praxou (historicky potvrdenou) je, že v období hospodárskeho rastu sa dane zvyšujú, s cieľom odčerpať od daňových subjektov väčšiu časť ich dôchodkov a tak obmedziť celkovú spotrebu vedúcu k dopytovej inflácii a v období hospodárskeho poklesu (recesie) by sa mali dane znižovať, a to so zámerom podporiť celkovú spotrebu a investičnú činnosť a tým ekonomický rast.

⁴⁵ Za administratívne **náklady** považujeme výdavky na potreby daňových úradov a náklady daňovníkov; majú charakter:

- priamych administratívnych nákladov, ktoré predstavujú náklady spojené s daňami na strane verejného sektora (náklady štátnej/verejnej správy na organizáciu daňového systému, výber daní, kontrolu a ďalšie);
- nepriamych administratívnych nákladov, ktoré vynakladá súkromný sektor (čas a peniaze daňovníkov použité na oboznámenie sa s daňovým predpisom, náklady vynaložené na daňových poradcov, na podanie daňového priznania a ďalšie náklady súvisiace so zdaňovaním).

Okrem administratívnych nákladov vznikajú v ekonomike ďalšie náklady (napríklad v súvislosti so zavedením nových daní), ktoré znižujú efektívnosť/účinnosť.

potrieb vláducej skupiny⁴⁶, neskôr aj v súlade so zámermi/cieľmi hospodárskej politiky krajiny/štátu.

Vznik kombinácie priameho a nepriameho zdanenia je zrejme výsledkom polemiky (historicky známej ako tzv. *akcízová kontroverzia*), ktorá vznikla v období 17. a 18. storočia o tom, ktorá daň a aká daňová základňa je vhodná na zdanenie, pričom vznikli dve koncepcie: jedna odporúčala, aby akcíz⁴⁷ boli jedinou podobou dane, pričom odporcovia (druhá koncepcia) poukazovali na nevhodnosť príliš širokého rozsahu zdanenia spotreby, predovšetkým predmetov základnej potreby.

Daňové systémy vychádzajúce z koncepcie hospodárskeho liberalizmu⁴⁸ pri konštrukcii daňovej sústavy uplatňovali zásadu čo najnižšieho daňového zaťaženia, naopak v období 30-tych rokov 20-teho storočia, keď sa uplatňovala hospodárska politika vychádzajúca z keynesovského zamerania, presadzovala sa tendencia maximalizácie daní, pričom v 70-tych rokoch 20. storočia bolo už daňové zaťaženie také vysoké, že sa strácala motivácia podnikat', čoho následkom bol aj nárast **daňových únikov**. V 80-tych rokoch 20-teho storočia sa daňové zaťaženie začalo postupne znižovať. Výraznejšie zmeny v **daňových systémoch** viacerých členských štátov EÚ sa realizovali v druhej polovici 80-tych rokov 20-teho storočia, a to v zmysle reformy daní dôchodkového typu*.

Vplyvom integrácie a globalizácie musia dnes krajiny reagovať na daňové systémy iných krajín**. Štáty, ktoré sa aktívne zapájajú do medzinárodných/svetových ekonomických aktivít, napriek tomu, že majú už vybudované vlastné daňové systémy odvodené od svojich vlastných tradícií, špecifických podmienok, politických konsenzov, musia dnes reagovať na existenciu daňových systémov iných štátov (Široký, 2010).

* Najmä zníženie daňových sadzieb fyzických osôb, úprava daňových pásiem, rozšírenie daňového základu.

** Rozsah spolupráce v daňovej oblasti medzi jednotlivými krajinami je možné vnímať v podobe daňovej koordinácie, daňovej aproximácie, daňovej harmonizácie.

⁴⁶ V prípade monarchie to bolo financovanie panovníka/monarchu a jeho štátneho aparátu.

⁴⁷ **akcíz** -u m. <n < f> hist. 1. niekdajšia forma nepriamej dane na spotrebné predmety (vyberaná od 13. storočia v mestách); (neskôr) spotrebná daň vyberaná na hraniciach tzv. uzavretých miest pri dovoze určitého tovaru, najmä potravín - potravinová daň; 2. hranica, kde sa vyberala potravinová daň, tzv. potravinová čiara (Slovník cudzích slov, 2005)

⁴⁸ Hospodársky liberalizmus (vznikol v 17. storočí) vychádza z tézy minimalizácie štátnych zásahov do ekonomiky, základom je dôraz na súkromné vlastníctvo a slobodné zmluvné vzťahy. Liberálne orientované ekonomické teórie (od 19. storočia napr. v rámci *klasической ekonomie*, *neoklasической ekonomie*) vychádzajú z tézy, že jednotlivci v ekonomickom prostredí konajú najmä vo vlastnom záujme, a umožniť im to bez akýchkoľvek obmedzení vedie k najlepšiemu ekonomickému výsledku. Pozn.: hospodársky liberalizmus nie je zhodný s politickým liberalizmom.

Za **efektívny** daňový systém by sa mohol považovať taký systém, ktorý vyvoláva čo najnižšie daňové bremeno⁴⁹ a taktiež čo najnižšie administratívne náklady s efektom čo najvyšších daňových výnosov (Zubaľová, 2008: 15), keďže všeobecne platí, že čím je daňové zaťaženie nižšie, tým je záujem daňových subjektov platiť dane v domácej daňovej rezidencii a nemigrovať do zahraničných daňovo-zvýhodnených území (daňových rajov⁵⁰) intenzívnejší. V prípade vysokého daňového zaťaženia subjektov je určite väčší predpoklad vyhýbania sa daňovej povinnosti a zintenzívňuje sa aj preferovanie daňových únikov.

Názory odborníkov sa vo vzťahu k nastaveniu **optimálneho** zdaňovania nemusia zhodovať. Napríklad Mankiw, Weinzierl, Yagan (2009) konštatujú, že optimálne je zdaňovať vyššie príjmové skupiny nižšou hraničnou sadzbou dane, pričom Diamond a Saez (2011) uvádzajú, že je optimálne mať progresívne zdanenie príjmu (vo vyspelých ekonomikách až do výšky 76%). Ich rozdielne názory vychádzajú predovšetkým z odlišného predpokladaného rozdelenia schopností platiť dane. Vzhľadom na predpoklady, z ktorých uvedené tvrdenia vychádzajú, si Mankiw, Weinzierl, Yagan (2009) zvolili pragmatický prístup a tvrdia, že optimálny daňový systém sa dá dobre aproximovať **rovnou daňou** spolu s univerzálnou konštantnou dávkou. Diamond a Saez (2011) sú ale zástancami progresívnej schémy pri vyšších príjmoch a pri nižších príjmoch poukazujú na užitočnosť negatívnej dane (ako podpory pre pracujúcich), ktorá dokáže zvýšiť motiváciu uplatniť sa na trhu práce.

Optimálny daňový systém závisí od rozdelenia schopností platiť dane a od toho, ako reagujú daňovníci na zdanenie dodatočného úsilia (znížením odpracovaných hodín alebo nepracovaním). Je logické hľadať aj ďalšie veličiny (informácie)*, ktoré by o týchto indikátoroch vypovedali viac, resp. komplexnejšie. Názorovú zhodu nachádzame napr. v konštatovaní, že zdaňovaná by mala byť len

* Ako napr. pohlavie, vek, miesto bydliska, ale aj IQ.

⁴⁹ Vyššie dane vedú k zvyšovaniu daňového bremena, čím spomaľujú ekonomický rast; presúvanie daňového bremena - napr. zvýšenie dane z pohonných hmôt znamená zvýšenie nákladov prepravcov/dopravcov, čoho následkom je zvýšenie cien prepravy, a teda sa napokon toto daňové bremeno presúva na konečného spotrebiteľa.

⁵⁰ K začiatku roka 2021 sídlilo v krajinách označovaných ako daňové raje až 5 276 „slovenských“ spoločností (Bisnode, 2021) a 11 383 českých spoločností (Aktuálně.cz, 2021). V roku 2017 zverejnila Európska únia zoznam, tzv. čiernu listinu krajín ozn. ako daňové raje, ktorý pôvodne obsahoval 17, dnes 12 krajín mimo územia EÚ (Červená, Románová, 2018: 135).

produkcia na finálnu spotrebu a nemali by byť veľké rozdiely v zdaňovaní jednotlivých tovarov a služieb, pričom výnimku tvorí len zdaňovanie negatívnych externalít ako sú alkohol, cigarety alebo znečisťovanie životného prostredia. Rozporom je ale otázka zdanenia kapitálu, pri ktorom Mankiw, Weinzierl, Yagan (2009) konštatujú, že v dlhodobom horizonte by sme nemali zdaňovať kapitál vôbec, a to najmä preto, lebo takéto zdanenie obmedzuje rast ekonomiky, pričom Diamond a Saez (2011) nesúhlasia a argumentujú problémom rozlíšiť príjem z práce a príjem z kapitálu, ako aj neistotou budúcich príjmov.

Z pohľadu teórie za optimálny daňový systém považujeme taký, ktorý zdaňuje všetky subjekty, všetky druhy príjmov a všetky výšky príjmov jednou jedinou sadzbou a jedenkrát**.

*** Typickým príkladom je zdanenie dividend, ktoré často podliehajú dani u ich príjemcu, napr. FO, napriek tomu, že zisk, z ktorého boli vyplatené už bol zdanený na úrovni PO (napr. s.r.o.), ktorá ich svojim spoločníkom vypláca. Takéto dvojité zdanenie je v rozpore so základnými princípmi, ktoré by pri zdanení mali byť aplikované.*

2. Dane ako nástroj hospodárskej (daňovej) politiky

Dane predstavujú v širšom kontexte významný nástroj fiškálnej politiky ako súčasti hospodárskej politiky, keďže ovplyvňujú ekonomickú aktivitu subjektov (fyzických a právnických osôb), keďže suma daní (ich platenie) priamo ovplyvňuje výšku disponibilného dôchodku trhových subjektov (spotrebiteľov), výšku individuálnych úspor, taktiež ovplyvňuje aktivitu podnikateľov a investorov. Z makroekonomického pohľadu majú dane (ich výška) vplyv na celkové úspory a investície, celkový objem produkcie, ale aj zamestnanosti a tým aj na životnú úroveň obyvateľstva, čo má vplyv na celkovú výkonnosť ekonomiky aj ekonomický rast (dane môžu obmedzovať alebo podporovať ekonomické aktivity).

2.1. Význam daní pre hospodársku prax

Hospodárska politika zahŕňa (obsahuje) zložitý súbor opatrení a rozhodovacích procesov, celú škálu ekonomických nástrojov, prostredníctvom ktorých je možné pôsobiť na makroekonomickú, ale aj mikroekonomickú oblasť hospodárstva.

Dane ako **nástroj** hospodárskej fiškálnej a neskôr daňovej⁵¹ politiky existujú prakticky už od obdobia vzniku organizačných foriem spoločností, čo súvisí aj s rozvojom štátu ako geopolitického usporiadania vnútorných aj vonkajších celospoločenských vzťahov. Historické pramene (v podobe záznamov na babylonských hlinených doskách i v egyptských hieroglyfoch) potvrdzujú, že dane sa vyberali už staroveku (Strecková, Y., Malý, J., 1998: 133). Pôvodne dane predstavovali iba podporný a doplnkový zdroj príjmov štátnej pokladnice*, zatiaľ čo dnes sú už rozhodujúcim zdrojom príjmov štátneho a verejných rozpočtov.

Základy kreovania daní ako fiškálneho nástroja štátu môžeme badať už v stredoveku, aj keď v tej dobe najdôležitejšie príjmové zdroje štátu tvorili clá a akcízy (Bujňáková, 2015: 14), pričom povinnosť pravidelne platiť dane sa vnímala rovnako ako strata osobnej slobody, keďže zdanenie v podobe priamych daní sa

** Dane boli pôvodne účelové, dnes sú neúčelovým zdrojom krytia verejných potrieb.*

⁵¹ Kreovanie daní/zdaňovania je odrazom zmien názorov na fungovanie štátu/hospodárstva a taktiež je odrazom chápania pojmov spravodlivosti a dobra (Medved', Nemeč, 2011: 185).

považovalo za neopodstatnené (s výnimkou zdanenia obyvateľstva podmanených národov). Platenie priamej dane v Európe, podobne ako aj v staroveku (napr. v Aténach), sa vyžadovalo v situáciách (obdobiach) vojenského nebezpečenstva za účelom zabezpečenia vojenských výdavkov⁵². Zavedenie priameho zdanenia príjmov⁵³ na území Spojených štátov amerických* historicky taktiež súviselo s financovaním vojenských konfliktov (pozri Pipes, 2008).

Vznik novodobého pravidelného zdanenia súvisí s postupným rozširovaním funkcií štátu, a to predovšetkým so zvyšovaním štátnych výdavkov v súvislosti s financovaním rôznych činností⁵⁴ (administratíva štátu, verejné, resp. celospoločensky prospešné služby**). Keďže v súčasnosti existencia každého štátu je podmienená potrebou zabezpečenia fungovania **národného hospodárstva**, čo priamo súvisí s potrebou získavania a kumulácie peňažných prostriedkov do verejných peňažných fondov (štátny rozpočet, rozpočty jednotlivých subjektov verejnej správy), sú dnes už vo väčšine krajín dane považované za ich **hlavný zdroj**. Aj v zmysle *keynesovského* pohľadu predstavujú dane nástroj HP slúžiaci na regulovanie agregátneho dopytu*** a ekonomického rastu⁵⁵. Podľa názoru *monetaristov*, ktorí odmietajú progresívne zdanenie dôchodkov, a to z dôvodu obmedzovania individuálnej ekonomickej slobody, ale aj predstaviteľov *Ekonómie strany ponuky* a *Teórie racionálnych očakávaní*, ktorí konštatujú, že štátne/vládne zásahy (aj v podobe zdaňovania) do ekonomického diania neprospeievajú hospodárstvu**** (Lisý, 1999: 49-54; Lisý, 2003), keďže daňová politika obmedzuje aktivitu jednotlivých hospodárskych subjektov k práci, úsporám, investíciám (vysoké daňové sadby obmedzujú podnikateľskú aktivitu).

* Najvyšší súd USA prehlásil v roku 1895 zákon, ktorý zaviedol pravidelnú daň z príjmu, za neústavný, napokon táto daň bola trvale obnovená v zmysle 16-teho dodatku k Ústave v roku 1913.

** Zdravotná starostlivosť, vzdelávanie, obrana, ochrana osôb a majetku.

*** Regulácia spotreby zdaňovaním (prostredníctvom priamych a nepriamych daní).

**** Vyvolávajú pokles výroby, pokles tempa ekonomického rastu a dlhodobú nerovnováhu makroekonomických veličín.

⁵² Napríklad v roku 1799 bolo v Anglicku uplatnené progresívne zdaňovanie príjmu, a to v súvislosti s vojenským konfliktom s Francúzskom, pričom po skončení konfliktu mala byť táto daň zrušená, ale v 19-tom storočí bola opäť zaradená do sústavy daní.

⁵³ Daň, ktorou boli príjmové skupiny obyvateľstva nad 800 dolárov zdanené 3%-nou daňovou sadzbou, s progresívnym rastom do 10 % pre osoby s príjmom nad 5.000 dolárov bola v USA zavedená od roku 1861.

⁵⁴ Napr. Smith (1958: 402) navrhoval aby štátne výdavky boli výhradne hradené z daňových príjmov.

⁵⁵ Napr. s využitím progresivity zdanenia:

- a) v prípade, ak je zámerom štátu/vlády spomaliť tempo ekonomického rastu – obmedzuje daňami ekonomickú aktivitu subjektov, na čo využíva progresívne zdaňovanie;
- b) v prípade, ak je zámerom štátu/vlády podporiť (zvýšiť) tempo ekonomického rastu – znižuje mieru daňového zaťaženia, resp. celkové daňové zaťaženie podnikateľov.

Dane ako nástroj ovplyvňovania vývoja ekonomiky v novodobej histórii (od 20. stor.) nadobudli praktický význam predovšetkým vplyvom učenia Johna Maynarda Keynesa⁵⁶, ktorý navrhoval, zdôvodňoval a podporoval regulačné zásahy štátu do ekonomiky, keďže podľa jeho názoru napr. dane plnia významnú rolu - slúžia na elimináciu, resp. zmiernenie účinkov recesie a tak štát nimi reguluje (znižovaním alebo naopak zvyšovaním daňového zaťaženia) ekonomický rast. Priame i nepriame dane ovplyvňujú individuálny dopyt po spotrebných tovaroch/službách, teda agregálny dopyt (Petrenka, 2003), keďže dane prostredníctvom **dôchodkového a substitučného efektu** majú možnosť vplývať na ekonomické rozhodnutia daňovníkov⁵⁷ (Zubaľová, 2008).

Ukladanie a vyberanie daní má politicko-právnu oporu v postavení štátu (v jeho mocenskej povahe), takže z tohto aspektu sa právne argumenty zdaňovania vždy spájajú s odkazom na existenciu príslušnej všeobecne záväznej právnej normy, ktorá konštituuje ukladanie a vyberanie daní. Vnímanie daní sa síce z ekonomického a právneho pohľadu odlišuje, ale v zmysle daňovej politiky napokon tvoria jeden celok, ktorý by mal pôsobiť harmonicky. Ako uvádza Matoušek (2012: 485) samotné právo by bez ekonomického zázemia bolo veľmi málo účinné, pretože by bolo v podstate nevymáhateľné, nakoľko vymáhateľnosť práva, vynútenie práva štátom požaduje mocenskú silu, mocenské nástroje a inštitúcie, ktoré vyžadujú ekonomickú podstatu a ekonomické zabezpečenie, keďže právo a ekonomika v hospodárskej praxi sú neoddeliteľné súčasť a ak chceme aby efektívne fungovali, tak ich vzťahy musia byť založené na kooperácii, aj keď do vzťahu právo – ekonomika vstupuje aj politika, ktorá právo a ekonomiku ovplyvňuje často viac ako je žiadúce, resp. účelné. Štát prostredníctvom práva (právnych noriem) stanovuje/určuje všeobecné pravidlá a hranice* pre ekonomiku,

** Napr. rôznymi dotáciami môže štát podporovať určité výrobné odvetvia a vysokými daňami obmedzovať.*

⁵⁶ **John Maynard Keynes** (1883-1946) bol anglický ekonóm teoretik aj praktik považovaný za zakladateľa modernej makroekonómie; bol zástancom vládnej politiky zásahov, podľa ktorej má vláda uskutočňovať fiškálne a monetárne zásahy do ekonomiky tak, aby zmiernila nepriaznivé dopady ekonomických výkyvov v obdobiach ekonomickej stagnácie, resp. recesie.

⁵⁷ Pri rozhodovaní sa ekonomických subjektov, ako sa budú správať, berú do úvahy to, či sa im vzhľadom na koncepciu priamych daní oplatí pracovať, podnikat', investovať, či dať prednosť voľnému času; dane tak ovplyvňujú rozhodovanie o ďalšom smerovaní ekonomiky.

právo pôsobí na ekonomiku predovšetkým prostredníctvom regulácie finančných, daňových či obchodných vzťahov.

Každý štát pri realizácii svojej **daňovej politiky** musí zvážiť, akú **sústavu daní** bude dlhodobo uplatňovať, keďže existuje viacero typov daní, ktoré sa môžu a často sa aj kombinujú.

Funkcie a úlohy daní/zdaňovania sa historicky kreovali vplyvom meniaceho sa vnútorného ako aj vonkajšieho hospodárskeho prostredia, pričom ich prioritné postavenie/významnosť⁵⁸, resp. dôležitosť je potrebné vnímať v kontexte aktuálnych hospodársko-politických podmienok⁵⁹ a cieľov konkrétnej krajiny (štátu). Delíme ich podľa rôznych kritérií, pričom najčastejšie sa stretáme s členením na dane:

- **platené v naturáliách** alebo **v peňažnej podobe** (podľa formy, v akej sa realizujú);
- **priame a nepriame** (v závislosti od toho, či daň platí aj znáša tá istá osoba; pri nepriamych daniach daň platí, čiže odvádza štátu iná osoba než tá, ktorá ju reálne znáša napr. v cene tovaru);
- **riadne a mimoriadne** (podľa toho, či sú štandardnou súčasťou daňovej sústavy, alebo sa zavedú pri mimoriadnych okolnostiach, ako napr. vojenské dane);
- **pravidelne sa opakujúce a nepravidelné** (podľa pravidelnosti ich platenia);
- **štátne, regionálne a miestne** (podľa územného rozsahu, na ktorom platia a rozpočtu, ktorého sú zdrojom – buď štátne alebo miestne, regionálne, prípadne nadnárodný (napr. spojené s rozpočtom EÚ));
- **všeobecné a účelové** (podľa toho, či ich výnos je určený na osobitný účel* alebo je možné ich použiť na financovanie rôznych výdavkov rozpočtu);
- **otvorené a skryté** (podľa toho, či je daň pre daňovníkov viditeľná alebo skrytá, ako napr. v prípade nepriamych daní);
- **distorzne**⁶⁰ a **neutrálne** (podľa vplyvu na ekonomiku);

* Ako napr. miestny poplatok za rozvoj.

⁵⁸ Napr. určenie výšky celkového príjmu, ktorý má byť dosiahnutý zdanením.

⁵⁹ Pozri napr.

https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/CervenaKarolina.pdf.

⁶⁰ Zavedenie alebo zmena každej dane s výnimkou paušálnej dane predstavuje deformáciu ekonomického systému (zmeny v cenách, vo výnosoch, v úžitku).

- podľa predmetu zdanenia: **výnosové** (napr. kapitálové dane – z tantiém, z dividend), **dôchodkové** (predmetom dane je dôchodok, ktorý môže byť vo forme mzdy, odmeny, renty, zisku a pod.), **majetkové** (predmetom dane je majetok, ako napr. pozemky, stavby), **z prevodu majetku** (napr. z darovania), **spotrebné** (predmetom zdanenia je spotreba, ktorá sa týka tovarov a služieb ako sú napr. spotrebné dane uvalené na minerálne oleje, víno a iné) a ďalšie*;
- **hodnotové, špecifické** ** a **neutrálne** (podľa **základu dane**);
- **platené fyzickými osobami, právnickými osobami**, prípadne platené fyzickými i právnickými osobami (teda podľa toho, kto je daňovým subjektom);
- **hlavné a doplnkové** (podľa celkového významu v daňovom systéme);
- **fiskálne a evidenčné** (podľa cieľa ich zavedenia).

Dane patria do skupiny nepriamych ekonomických nástrojov⁶¹ riadenia, sú nástrojom prerozdelenia vytvoreného produktu a ovplyvňujú veľkosť disponibilných príjmov (dôchodkov) jednotlivých subjektov (Schultzová, 2011: 12) a ako nástroj HP plnia viaceré **funkcie a úlohy*****:

- **alokačnú** – súvisí s rozložením, resp. smerovaním daní, a to v zmysle ich určenia kde sa má uskutočňovať zdanenie (súvisí s predmetom/objektom zdanenia: výroba, spotreba, majetok, dôchodky), v tuzemsku alebo v zahraničí, ako aj určenie miesta výberu a správy daní;
- **distribučnú/redistribučnú****** (podstatou je rozdeľovanie a znovurozdeľovanie dôchodkov, môže byť viditeľné, ale aj skryté), prostredníctvom daňového mechanizmu sa nepriamo prerozdeľuje časť HDP, pričom prerozdeľovanie je možné uskutočniť progresívnym zdanením vysokých príjmov a dotáciami domácností s nízkymi príjmami, a taktiež kombináciou zdanenia tovaru, ktoré nakupujú spotrebitelia s vyššími príjmami a dotáciou tovarov, ktoré nakupujú nízkopríjmové skupiny spotrebiteľov,

* Napr. daň z finančných činností, podľa klasifikácie OECD označovaná ako daň z finančných a kapitálových transakcií.

** Určujú sa podľa vonkajších technických znakov (napr. rozlohy, váhy, počtu ks).

*** Funkcie a úlohy nemusia byť totožné, keďže funkcie sú permanentné, ale úlohy môžeme považovať za dočasné, majú konkrétnu podobu a menia sa v závislosti od zámerov daňovej politiky v konkrétnom časovom období.

**** Pri redistribučnej funkcii dochádza ku konfliktu sociálneho aspektu daní s efektívnosťou či spravodlivosťou.

⁶¹ K nepriamym nástrojom sa zaraďujú dane, mzdy, ceny, úroky a iné, pričom môžu pôsobiť na makroekonomickej alebo mikroekonomickej úrovni. Z časového hľadiska poznáme: dlhodobé nástroje, ku ktorým patrí napr. daňový systém, a operatívne nástroje, ktoré reagujú na aktuálny vývoj ekonomických procesov (napr. úrokové sadzby).

čím sa zvyhodňujú domácnosti s nižšími príjmami (Lénártová, 2001: 18);

- **stabilizačnú** - táto funkcia daní ako nástroja HP smeruje k zmierneniu výkyvov v ekonomike (ekonomický cyklus⁶²) a súvisí so stabilizačnou HP štátu, ktorá rieši vysokú nezamestnanosť, stabilitu cenovej hladiny i prijateľnú dynamiku ekonomického rastu;
- **fiškálnu** - zabezpečenie príjmov štátu/územnej samosprávy prostredníctvom výberu daní (priamych aj nepriamych);
- **regulačnú** - ovplyvňovanie správania sa/konania subjektov, a to dvoma smermi: 1. podpora (napr. pri využívaní majetku a urbanistickom plánovaní) a 2. obmedzovanie (napr. spotrebné dane na zdravie škodlivé komodity ako cigarety, ochrana životného prostredia – environmentálne dane);
- **stimulačnú** – smeruje k podpore alebo útlmu ekonomických aktivít (podnikania, investovania), čo má následne vplyv predovšetkým na zamestnanosť a ekonomický rast;
- **sociálnu*** – súvisí so zmierňovaním sociálnych nerovností prostredníctvom výberu daní (progresívnym zdaňovaním) a ich prerozdeľovania (Mises, 1990, 2006; Epstein, 2010; Baldwin, Wyplosz, 2013: 231-257, Vincúr a kol., 1997).

** Eucken (1990, 2004) pripisuje progresívnemu zdaneniu príjmu v konkurenčnom prostredí sociálny zmysel, keďže progresívne zdanenie koriguje proces rozdeľovania, pričom podstatné je určenie hranice daňovej sadzby tak, aby sa neznižil sklon k investiciám.*

Úspešnosť pôsobenia daní ako nástroja HP bude závisieť od nastaveného daňového systému a aktuálnych cieľov hospodárskej politiky, ale aj od prepojenosti daní na iné nástroje HP, pretože nevhodne zvolené a aplikované nástroje môžu pôsobiť aj antistimulačne až protichodne. Ekonómovia nechápu úlohu daní (ako nástroja HP) len pasívne (ako zdroj peňažných prostriedkov pre verejné rozpočty), ale upozorňujú aj na ich **aktívne pôsobenie** na daňovníkov a fungovanie ekonomicky ako celku.

2.1. Daňová politika ako súčasť hospodárskej politiky

Daňovú politiku môžeme charakterizovať ako súhrn opatrení štátu, pomocou ktorých riadi daňovú sústavu v súlade so svojimi

⁶² Ekonomický (hospodársky) cyklus je opakujúce sa striedanie jednotlivých fáz/období (dno, expanzia, vrchol recesia). Pozri: https://euba.sk/www_write/files/SK/ekonomicke-rozhlady/er1_2009_matouskova-10129.pdf.

ekonomickými zámermi (Beňová, 2007: 118). Daňová politika z vecného hľadiska je súhrn postupov a praktík, organizačných i riadiacich aktov vedúcich k zdaňovaniu. Môžeme ju charakterizovať aj ako cieľavedomú organizáciu a riadenie celej daňovej sústavy v súlade s ekonomickými zámermi, cieľmi a úlohami štátu⁶³, pričom jej cieľom je predovšetkým zabezpečenie dostatočných príjmov do verejných rozpočtov a nástrojom na realizáciu je daňová sústava (Burák, Orihel, 2011: 43). V 19-tom storočí v Európe vznikajú ucelené daňové sústavy (ako súčasť daňovej politiky), ktoré sú tvorené daňami priamymi (z majetku a výnosu, neskôr aj z dôchodku) i nepriamymi.

Podľa Schultzovej (2011: 11-12) je daňová politika spojená s využívaním a uplatňovaním daní ako nástrojov, ktoré slúžia na ovplyvňovanie makroekonomických i mikroekonomických procesov, pričom **predmet** daňovej politiky môžeme definovať aj ako kreovanie a uplatňovanie daňových zásad a opatrení tak, aby dane slúžili na presadzovanie ekonomických, ale aj sociálnych a politických cieľov štátu. Charakter a nástroje daňovej politiky sa odvíjajú od celkovej koncepcie* hospodárskej politiky štátu (Schultzová, 2007: 117).

Medzi teoretické východiská formovania a chápania daňovej politiky patria viaceré faktory - v širšom slova zmysle je to predovšetkým hospodárska politika (makro, mikro), v užšom slova zmysle ide dominantne o fiškálnu politiku.

V historickom kontexte sa **daňová politika** formovala a aplikovala pod vplyvom rôznorodých podmienok (ekonomických, politických, právnych, nábožensko-kultúrnych, geografických a ďalších). Za najdôležitejšiu súčasť kreovania a fungovania hospodárskeho systému** považujeme pozitívnu interakciu ekonomických procesov a právneho prostredia, aj keď východiskové je prostredie politické (Červená, Románová, 2014: 36-38), pričom je potrebné vziať do úvahy, ako uvádza Ptašník (2011: 142), že

** Pri uplatňovaní reštriktívnej HP dochádza k nárastu daňového zaťaženia, v prípade expanzívnej HP dochádza k znižovaniu daňového zaťaženia.*

*** Následkom zlyhávania štátu v normotvornej oblasti sú negatívne celospoločenské javy ako napr. korupcia či hospodárska kriminalita (napr. v podobe daňových únikov, daňových podvodov).*

⁶³ Napríklad americký ekonóm **Milton Friedman** (1912-2006), ktorý v roku 1976 získal Nobelovu cenu, ako predstaviteľ *monetarizmu* (v rámci *neokonzervatívnych teórií*) videl ekonomickú úlohu vlády len v zabezpečení toho (statkov), čo nedokáže zabezpečiť trh.

formálne právne (administratívne⁶⁴) riadenie ekonomických procesov (maximálna až úplná regulácia ekonomických procesov) vedie k nehospodárnosti, neefektívite, stagnácii až samo-deštrukcii hospodárstva.

Daňová politika, ako súčasť hospodárskej politiky, sa v podobe ucelenej a koncepcnej finančnej činnosti štátu, sa reálne začala formovať na prelome stredoveku a novoveku, kedy sa postupne začína intenzívnejšie vnímať aj význam daní (dane sa stávajú pravidelným zdrojom príjmov štátnej pokladnice a začínajú nadobúdať charakter povinných a pravidelných platieb). Podľa Siváka (2007: 181) prevažnú časť verejných príjmov získava štát prostredníctvom daní, a preto je podstatný celkový výnos daní. Ak má byť celkový daňový výnos 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, rozdelenie daňového zaťaženia jednotlivých daňových subjektov (stanovením daňových sadzieb), vyváženú štruktúru daní (vzťah medzi priamymi, resp. nepriamymi daňami), ale aj použitie daňového výnosu.

Úlohy a ciele daňovej politiky

Daňová politika slúži ako nástroj na plnenie cieľov hospodárskej politiky*, pričom využíva dane na ovplyvňovanie ekonomických procesov/činností. Prostredníctvom daní štát reguluje/ovplyvňuje fungovanie trhu, v procese regulácie sa riadi určitými pravidlami, postupmi, ktoré môžeme označiť ako **zásady** zdaňovania. Jednotlivé daňové zásady môžu mať rôznu hierarchickú hodnotu, keďže štát v čase hospodárskej prosperity by mal uskutočňovať iné hospodárske opatrenia ako v čase stagnácie. Ak sa štát rozhodne realizovať **reštriktívnu** hospodársku politiku**, následky sa prejavujú predovšetkým zvýšeným daňovým zaťažením subjektov (napr. z dôvodu zvyšovania daňových sadzieb, obmedzovania daňových

* Medzi nosné ciele HP zaraďujeme: ekonomický rast (dlhodobo udržateľný), zamestnanosť (udržanie, zvyšovanie), cenovú stabilitu, rovnováhu platobnej bilancie a aj prerozdelenie dôchodkov.

** Reštriktívna HP je zameraná na obmedzovanie/brzdzenie ekonomického rastu.

⁶⁴ Centrálné administratívne riadenie ekonomických procesov je typické pre štáty, ktoré uplatňujú hospodársko-politické zriadenie ozn. ako socialistické, resp. ľudovo-demokratické (v minulosti napr. ČSSR, v súčasnosti KEDR).

úľav), s čím súvisí útlm podnikateľskej aktivity a pokles agregátneho dopytu. Naopak, pri realizácii **expanzívnej** hospodárskej politiky* dochádza k znižovaniu daňového zaťaženia subjektov (napr. z dôvodu znižovania daňového základu, rozširovania daňových úľav), čoho následkom je zintenzívnenie podnikateľskej aktivity, zvýšenie zamestnanosti aj celkovej spotreby.

Zmysluplná daňová politika by mala sledovať nie len ciele **krátkodobé** - orientované na príjmovú stránku verejných rozpočtov (zabezpečenie príjmu), ale taktiež ciele **dlhodobého** makroekonomického charakteru (napr. reagovať na infláciu, aby sa zamedzilo taxflácii**). Okrem tohto časového hľadiska je možné členiť ciele daňovej politiky aj podľa zamerania na **mikroekonomické, makroekonomické** a ďalšie (napr. vnútroštátne, medzinárodné, primárne, sekundárne, aktuálne, konečné). Podľa Schultzovej (2011: 12) ciele daňovej politiky možno rozdeliť na dve skupiny:

- a) **podriadené** cieľom hospodárskej politiky (najmä rast HDP, zamestnanosť, stabilita cien, rovnováha ekonomiky),
- b) **špecifické** ciele daňovej politiky (zamerané na podnikateľské subjekty a obyvateľov).

Koncepcia daňovej politiky ekonomicky vyspelých krajín sa pokúša rešpektovať **zásadu schopnosti platiť**, ktorá vychádza z myšlienky daňovej neutrality***, pričom ale túto zásadu je možné chápať skôr v zmysle sociálnej a nie daňovej spravodlivosti, keďže fiškálne (rozpočtové) ciele sú v tomto prípade druhoradé a základnou funkciou zdaňovania je v takom prípade reforma sociálnych podmienok v súlade so spravodlivosťou, pričom ale fiškálne a nefiškálne ciele zdanenia sú vo vzájomnom rozpore a tak nemôžeme očakávať, že v hospodárskom prostredí kde neustále prebiehajú zmeny a existuje nerovnosť bohatstva a príjmov môže byť reálne (v praxi) dosiahnutá daňová neutralita (Mises, 2006). Napr. v zmysle *monetaristickej*⁶⁵ hospodárskej stratégie by malo byť súčasťou

* *Expanzívna HP je zameraná na podporu/zvyšovanie ekonomického rastu.*

** *Ekonomický jav/skutočnosť kedy vplyvom rastu daňových sadzieb a inflácie dochádza k zníženiu čistých reálnych dôchodkov.*

*** *Uplatnenie princípu neutrálnosti znamená, že zdanenie nesmie skresľovať hospodárske procesy, teda nesmie ovplyvňovať rozhodnutia subjektov.*

⁶⁵ Vychádza z *monetaristickej teórie ekonomického cyklu*. Pozri http://www.sjf.tuke.sk/umpadi/images/e-materialy/Ucebnice/Vseobecna_ekonomicka_teoria.pdf (s. 63).

daňového systému zavedenie negatívnej dôchodkovej dane*, ako náhrady existujúcich sociálnych programov.

Realizácia daňovej politiky

Realizácia **daňovej politiky** z národohospodárskeho hľadiska je ideálna vtedy, keď prináša pre krajinu čo najviac pozitívnych efektov a čo najmenej negatívnych. Vhodnou (efektívnou) daňovou politikou nie je napodobňovanie daňového systému inej krajiny/štátu, ale je ňou pragmatická symbióza a vhodná kombinácia teórie a praxe, domácich skúseností i najmodernejších zahraničných trendov v závislosti od možností a špecifik charakteru národnej ekonomiky.

Daňová politika na národnej aj nadnárodnej úrovni by mala fungovať v súčinnosti s opatreniami na zabezpečenie eliminácie neželaných ekonomických činností jednotlivých subjektov, politikov nevynímajúc (neodborné a antagonistické⁶⁶ rozhodnutia v oblasti zdaňovania zapríčiňujú neustále komplikovanie ekonomickej reality, čo je príčinou, prečo sa úsilie ekonómov nestretáva vždy so žiaducim účinkom a úspechom).

Na realizáciu daňovej politiky si štáty vytvárajú vlastný daňový systém, vrátane štruktúry **daňových orgánov**.

Kvalitný daňový systém by mal spĺňať minimálne päť základných požiadaviek a to:

- **Efektívnosť (ekonomickú)** – dane majú vplyv na chovanie spotrebiteľov, preto by daňový systém nemal spôsobovať veľké rozdiely v cenách a úžitku z rôznych druhov činností,** pričom je potrebné vziať do úvahy aj skutočnosť, že fungovanie daňového systému je spojené s finančnými nákladmi, ktoré by mali byť čo najnižšie.
- **Spravodlivosť (daňovú)** – treba zvážiť, že spotreba tvorí primárny základ pre určenie výšky daní (príjmy sa rovnajú súčtu spotreby a úspor), pričom ale daňová spravodlivosť ako jeden zo základných princípov fungovania daňového systému je v rozpore s ekonomickým

** Zavedenie negatívnej dôchodkovej dane by si nevyžadovalo dodatočné náklady, čím by sa odstránili náklady súvisiace s fungovaním systému sociálnych programov.*

*** Distorzie vedú k substitúcii a čím je substitučný efekt väčší, tým je väčšie tzv. nadmerné bremeno dane.*

⁶⁶ Základným antagonizmom sa javí časový nesúlad medzi dobou vhodnou a minimálne časovo nutnou na kľúčové systémovo-procesné štruktúralne reformy (minimálne obdobie 5 až 10 rokov) a štandardom volebného politického cyklu (dĺžka volebného obdobia člena vlády alebo parlamentu je napr. na Slovensku 4 roky).

princípom efektívnosti*, a zrejme preto je možné dosiahnuť ideálny optimálny daňový systém.

- **Jednoduchosť (administratívnu)** – daňový systém má byť jednoduchý, aby sa dal ľahko (jednoducho) uplatňovať.
- **Flexibilitu** – daňový systém by mal pružne reagovať (aj automaticky) na zmeny v ekonomike.
- **Prehľadnosť** – koľko (suma zdanenia), kam (napr. ŠR) a načo (účel použitia daňových príjmov) daňovníci platia.

Aktívna daňová politika⁶⁷ sa realizuje prostredníctvom priamych aj nepriamych daní. Podstatou aktívnej daňovej politiky je snaha vlády poskytnúť výhodu určitým druhom činností, resp. skupinám daňovníkov. Pri priamych daniach sa aktívna daňová politika môže realizovať napríklad vo forme aplikácie nižšej dôchodkovej dane (dane z príjmov) na určité druhy príjmov. Pri nepriamych daniach sa aktívna daňová politika realizuje takmer výlučne prostredníctvom zmeny sadzieb dane (Zubaľová, 2008: 153-154). Zámerom aktívnej daňovej politiky je kreovať a aplikovať funkčný **daňový systém**, vychádzajúci zo základných **princípov zdaňovania**.

S vnímaním dopadov realizácie daňovej politiky sa spája **daňová ilúzia**,** ktorá súvisí s mierou informovanosti a spôsobilosti verejnosti pochopiť efekty v daňovej politike. Podstatou problému daňovej ilúzie je predpoklad, že vláda vie pred občanmi skrývať skutočnú mieru zdaňovania. Teória predpokladá, že občania hodnotia rozsah schopnosti vlády podľa ich daňovej záťaže (Medveď, 2009). V takejto situácii vláda, ktorá chce ďalej rozširovať svoj vplyv, musí hľadať také nástroje a možnosti tvorby príjmov, ktoré občania nezbadajú/neuvedomujú si, keďže sa predpokladá, že voliči nedokážu identifikovať skutočnú výšku ich **daňového zaťaženia**⁶⁸, obdobne preceňujú aj rozsah finančných a nefinančných dávok, ktoré im vláda rôznymi formami poskytuje.

** V zmysle paretovskej efektívnosti je ekonomické usporiadanie/konanie efektívne vtedy, keď nemôže nastať taká zmena, pri ktorej by subjekt získal bez toho, aby pritom iné subjekty stratili - nie je možné zvýšiť uspokojenie jednej osoby bez toho, aby sa neznížilo uspokojenie niekoho iného.*

*** Existuje aj fiškálna ilúzia, ako širší pojem k pojmu daňová ilúzia, obsahuje aj druhý rozmer, a to preceňovanie niektorých druhov verejných výdavkov.*

⁶⁷ **Daňová politika** v rámci previazanosti štrukturálnych väzieb so všetkými subsystémami národného hospodárstva vplyva na podnikateľské prostredie, ktoré je určujúce pre tvorbu národného produktu a bohatstva krajiny a ktoré funguje efektívne len v stabilnom ekonomickom prostredí, pričom limitujúcim faktorom sú aj jednoduchý a zrozumiteľný daňový systém, stabilné daňové zákony, motivačne nízke sadzby daní, kvalitný daňový servis štátu.

⁶⁸ Náklady vládnych opatrení sa rozptýlia do viacerých zdrojov (rôznych daní), z ktorých sa financujú verejné výdavky.

Praktická daňová politika, aj keď vychádza z teoretických poznatkov týkajúcich sa **dopadov/účinkov zdaňovania** na ekonomiku*, je koncipovaná/ovplyvňovaná zámermi vládnucich politických strán, takže je v tejto súvislosti potrebné sa zamyslieť či nedochádza k rozporu medzi vnímaním rýdzo ekonomickým a politickým. Vychádzajúc z predpokladu, že takýto rozpor zrejme v praxi existuje, je potrebné identifikovať čo bude následkom, resp. aké dopady/efekty ekonomického charakteru takýto rozpor spôsobuje, keďže štát (v zastúpení vládou, parlamentom, štátnymi orgánmi) prostredníctvom (nástrojmi) daňovej politiky realizuje znovurozdelenie dôchodkov/bohatstva v krajine, a to tak, že vyberá dane (zdaňuje) od jednej skupiny občanov a podporuje nimi inú skupinu občanov (v podobe sociálnych a iných benefitov). Podľa Whellana (2003: 96-100) hospodárska politika (a teda aj daňová politika), ktorá prioritne, slúži záujmom chudobných (neproduktívnych občanov) môže, aj keď neúmyselne spôsobiť zníženie ekonomickej efektívnosti.

Daňová politika je v praxi ovplyvňovaná nielen záujmami vlády a **konkrétnymi úrovňami správy dane*****, ale aj **daňovou kultúrou*****, čo znamená prelínanie vlastných záujmov zúčastnených subjektov (štát - štátne dane); regióny (regionálne dane - napr. daň z motorových vozidiel); obce a mestá (napr. miestne dane); daňovníci (fyzické, právnické osoby, zahraničné subjekty). Proces stotožnenia sa s platením daní, ako súčasť daňovej kultúry, objektívne trvá celé desaťročia, pričom narušiť ho môže akýkoľvek negatívny signál (napr. negatívne vnímaná alokácia, redistribúcia daňových príjmov), keďže daňovník, aby sa stotožnil so zmysluplosťou platenia daní, nemôže byť konfrontovaný s častými asociálnymi spoločenskými javmi a nežiaducimi praktikami v podobe korupcie⁶⁹, politizácie riadenia daňovej politiky na úkor stability, neodbornosti výkonu daňovej správy a podobne.

Ak chceme komplexne pochopiť vplyv daňovej politiky na ekonomiku je v súčasnosti potrebné vnímať hospodárske aktivity/činnosti v súvislosti s procesmi integrácie a globalizácie,

* *Ekonomika je výsledkom realizácie individuálnych činností (aj v prípade kolektívu koná jednotlivce individuálne), pričom efektívnosť je obmedzovaná reguláciou v podobe právnych predpisov.*

** *V SR ide o daňové i colné orgány (spojené do Finančnej správy SR od 1. 1. 2012) a komunálne orgány.*

*** *V zmysle obsahu pojmu daňová kultúra v SR existujú na strane správcov dane rezervy v kvalite daňových služieb a súčasne nedostatočná úroveň daňového zdieľania ale aj právneho povedomia väčšiny daňových subjektov.*

⁶⁹ K tomu pozri https://www.slovensko.sk/sk/agendy/agenda/_korupcia/ tiež <https://transparency.sk/en/analyza-hodnotenie/>.

ktorých výsledkom je aj **daňová harmonizácia***, ale aj **daňová konkurencia**⁷⁰ (Kubátová, 2000).

Daňová politika bola doposiaľ symbolom národnej suverenity štátov, pričom táto autonómia zostáva vo všeobecných črtách stále zachovaná aj v rámci štátov EÚ, napriek tomu však vývoj európskej integrácie vyžaduje, pre potreby fungovania jednotného trhu, spoluprácu v daňovej oblasti či už formou výmeny informácií, harmonizácie či koordinácie daňových systémov (Široký, 2012: 17).

Členské štáty EÚ majú teda ešte vlastné diferencované daňové systémy, aj keď už uplatňovaná regulácia najmä nepriamych daní**⁷¹ a čiastočne už aj priamych je výrazne ovplyvnená harmonizačnými procesmi. Schultzová (2010: 9) v uvedenom kontexte konštatuje, že neriešenie niektorých daňových otázok s ich priamymi aj nepriamymi dopadmi na ekonomiku štátu, ako aj na presadzovanú spoločnú daňovú politiku EÚ⁷², vytvára prekážky pre jednotný trh EÚ, pričom je situácia v tejto oblasti komplikovanejšia, a to v tom smere, že daňová politika členských štátov EÚ sa síce riadi spoločnými princípmi, ale daňové systémy členských štátov EÚ majú vlastné národné špecifiká, a teda kľúčovou úlohou kompetentných bude nastaviť optimálnu mieru zdanenia vo vzťahu k potrebám rozvoja ekonomiky EÚ ako celku.

* *Daňová harmonizácia znamená približovanie a prispôsobovanie národných daňových systémov a jednotlivých daní na základe dodržiavania spoločných pravidiel zúčastnených krajín.*

** *Aj v slovenskej daňovej sústave sa od roku 2005 preferuje nepriame zdanenie.*

⁷⁰ Pozri <https://www.sav.sk/journals/uploads/0621144102%2013%20Teplicka-Daubner-RS.pdf>.

⁷¹ Nepriame dane sa vyberajú pri predaji tovaru alebo pri poskytovaní služieb, započítavajú sa do cien, takže nepriame dane platí konečný spotrebiteľ/kupujúci.

⁷² Štruktúra daňových systémov krajín EÚ sa líši, predovšetkým vo vzťahu k výberu činností, ktoré sa zdaňujú a sadzbám daní.

3. Právna úprava daní v SR

Právnu úpravu daní môžeme vnímať v rovine hmotnoprávnej a procesnoprávnej. Kým *hmotné právo* upravuje spôsob vzniku, zmeny a zániku právnych vzťahov a právne skutočnosti (napr. kedy konkrétnej osobe vzniká daňová povinnosť vo vzťahu ku konkrétnemu druhu príjmu, napr. z podnikania), *procesné právo* upravuje postup, ako sa realizujú práva a povinnosti účastníkov daňovo-právnych vzťahov (napr. povinnosť podať daňové priznanie a zaplatiť daň v určitej lehote) a postupy príslušných orgánov pri správe daní (napr. pri uložení sankcie, pri daňovej kontrole a pod.).

3.1. Prehľad zdaňovania na území Slovenska v novodobých dejinách

Pre zdaňovanie na území dnešného Slovenska predstavovalo základ jeho štátoprávne usporiadanie, ktoré determinovalo, kto mal právomoc ukladať dane na jeho území. V tomto kontexte možno identifikovať viaceré obdobia, ktoré determinovali i uplatňovaný daňový systém:

a) *Obdobie začlenenia Slovenska do Uhorska (Rakúsko-Uhorskej monarchie)*

Začiatky zdaňovania v stredovekom Uhorsku boli spojené s príležitostnými (najmä vojenskými) daňami, daňami z pôdy (majetku) a naturálnymi povinnosťami poddaných. Najvýznamnejšia daňová reforma v tomto období sa uskutočnila za vlády Karola Róberta (1308-1342), kedy sa systém priamych* a nepriamych daní doplnil o sústavu ciel a kráľovských monopolov** (Grúň, 2004: 76). V nasledujúcom období, determinovanom osmanskou nadvládou, prevládalo postupné zvyšovanie daňového zaťaženia obyvateľstva.

Hoci základom zdanenia bola pôda a príjem z nej plynúci, prvé celokrajinné súpisu obyvateľstva platiaceho dane boli vykonané až v rokoch 1715 a 1720 (Bujňáková, 2015: 16). Významným medzníkom bolo obdobie vlády Márie Terézie (1740-1780) a čiastočne aj jej syna, Jozefa II.*** (1780-1790), ktorý sa tiež

* Základnou daňovou jednotkou bola tzv. *porta* (brána) – *sedliacky dvor* (*usadlosť*) s bránou, cez ktorú mohol prejsť plne naložený voz.

** Napr. na ťažbu soli a drahých kovov.

*** Jozefínska daňová reforma z roku 1786 aj napriek tomu, že prakticky nebola uvedená do života, bola postavená na zásade komplexného a rovnakého zdanenia poddanskej i panskej pôdy, teda v tom čase veľmi pokrokovom, osvietenskom prístupe.

usiloval o osvietenský prístup, hoci politicky sa mu reformy nepodarilo trvale presadiť⁷³. Mimoriadny význam mali tzv. tereziánske katastrofe (z roku 1748 a 1757), ktoré obsahovali súpis meštianskych domov a poddanských usadlostí (prvý z roku 1748) – na jeho podklade mala vrchnosť podávať daňové priznania z výnosov z panských veľkostatkov, keďže dovtedy sa zdaňoval iba rustikál* a neskôr (druhý z roku 1757) aj súpis tzv. dominikálu**, následne Tereziánsky urbársky patent z roku 1767 formálne sumarizoval vzťahy medzi poddanými a šľachtou (najmä ich práva a povinnosti, vrátane poddanských daní) (Grúň, 2004: 93-94).

Od roku 1736 bola zdaňovaná už aj šľachta hospodáriaca na urbáriálnej pôde, v roku 1749 bola zavedená daň z príjmov a v roku 1750 sa zaviedla všeobecná daňová povinnosť, najmä pri pozemkovej dani a dani z príjmov taktiež bola zavedená kolková a spotrebná daň a v roku 1775 daň z hlavy (Grúň, 2004: 99). Štandardné komplexné katastrofe na daňové účely boli vypracované medzi rokmi 1770 až 1790 (Podrimavský, 1992: 114).

V roku 1775 sa uskutočnila aj daňová reforma, ktorou sa zaviedol systém výnosových daní, nasledovaná reformou v roku 1796, z ktorej sa nakoniec presadili pozemková a domová daň a ďalšie zmeny priniesla prvá svetová vojna, v dôsledku ktorej sa zvýšili sadzby existujúcich daní a zavádzali sa dane nové*** (Grúň, 2004: 101).

b) Vznik Československej republiky v roku 1918

Obdobie po rozpade Rakúsko-Uhorska a vzniku Československej republiky ovládali tri základné myšlienky, a to recepcia legislatívy bývalej monarchie, postupná unifikácia právnych poriadkov v Čechách a na Slovensku a etapizácia, teda cesta postupných účelových krokov na dosiahnutie konsolidácie a stabilizácie, hlavne štátnych financií; teda prebratý bol aj daňový systém Rakúsko-Uhorska tak, ako platil, teda osobitne pre Čechy, Moravu a Sliezsko na jednej strane a pre Slovensko a Podkarpatskú Rus na strane druhej (Červená, Románová, 2014: 36). Tento však bol veľmi zastaralý

* T. j. pôda a poddanské hospodárstvo.

** T. j. pôda a príjmy vrchnosti, duchovenstva a miest.

*** Napr. sa zaviedli dopravná daň, daň zo zapal'ovadiel, dôchodková daň a zárobková daň verejné účtujúcich podnikov.

⁷³ V roku 1784 nariadil Jozef II. sčítanie obyvateľstva a očíslovanie všetkých domov nezávisle od toho, kto ich vlastnil, avšak nanešťastie, reforma sa v konečnom dôsledku nezrealizovala a dokonca časť dát bola zničená. (Sivák, Klimko, 1976: 123).

(Vencovský, 1997: 327), preto budúca reforma bola nevyhnutná. Celkové daňové zaťaženie bolo vysoké*.

V roku 1927 sa uskutočnila rozsiahla proexportne zameraná daňová reforma, završením ktorej bolo prijatie zákona č. 76/1927 Zb. z. a n. o priamych daniach⁷⁴, ktorý predstavoval aj unifikáciu priamych daní v ČSR, a ďalších naňho nadväzujúcich zákonov, ktorej autorom bol Karel Engliš⁷⁵. Daňovú sústavu tak tvoril systém zmodernizovaných priamych daní a nepriame dane (daň z minerálnych olejov, liehu, cukru, zo zapaľovadiel, všeobecná nápojová, z mäsa, uhlia, potravná daň na čiare (Šuštiak, 2007), z vodnej sily a zo šumivého vína), ktoré sa nepodarilo zreformovať a až na novoprijatú daň z motorových vozidiel naďalej platili dane prevzaté ešte z čias Rakúsko-Uhorska; navyše k tomu (avšak len na Slovensku) stále platila daň z obratu⁷⁶ (zavedená v roku 1919) a prepychová daň⁷⁷. Špecifikom bolo pôsobenie tzv. štátnych finančných monopolov^{78**}. V tridsiatych rokoch 20-teho storočia sa zaviedli ďalšie, a to najmä spotrebné dane (predmetom dane bolo pivo, droždie, prípravky na kysnutie cesta, kyselina octová), ale aj napr. kupónová daň, daň z elektrických zdrojov žiarenia.

V období Slovenského štátu sa skôr novelizovali existujúce zákony než aby sa prijímali nové dane (s výnimkou vojnových dane), dane z vojnových ziskov a vojnových prirážkach k pozemkovej dani a domovej dani triednej; niektoré dane boli zrušené (napr. z vodnej sily, z pušky a poľovačky).

c) Obdobie po II. svetovej vojne – prestavba na socialistické spoločenské zriadenie

* V roku 1919 sa napríklad zaviedla tzv. prepychová daň.

** V ČSR sa uplatňovali solný monopol, tabakový monopol, monopol umelých sladidiel a monopol výbušných látok.

⁷⁴ Zákon upravoval daň dôchodkovú, všeobecnú a špeciálnu zárobokovú, pozemkovú, domovú, rentovú, z tantiém a z vyššieho slúžneho.

⁷⁵ prof. JUDr. **Karel Engliš** (1880-1961) bol národohospodár, politik, vysokoškolský pedagóg, prvý rektor Masarykovej univerzity v Brne, guvernér Národnej banky ČSR, minister financií. *Internetová encyklopédia dejín Brna*. „Karel Engliš“. Dostupné na: https://encyklopedie.brna.cz/home-mmb/?acc=profil_osobnosti&load=71.

⁷⁶ Bola konštruovaná ako tzv. reťazová daň, ktorá postihovala každý obrat toho istého tovaru počnúc výrobou a končiac spotrebiteľom (Bujňáková, 2015: 33).

⁷⁷ Podliehali jej predmety a výkony ustanovené vládou.

⁷⁸ Išlo o výhradné právo štátu na výrobu a odbyt určitej hmotnej veci, úlohou ktorého bolo uľahčenie vyberania nepriamej dane, keďže k výrobnéj či obchodnej cene sa pripočítavala daň, pričom každý monopolný výrobok sa predával za jednotnú pevnú cenu (Cakoci, 2020: 14).

V povojnovom období bol v podstate obnovený právny stav z predmníchovskej republiky, no po politických zmenách najmä po roku 1948 došlo k zásadným zmenám aj v daňovej sústave kedy od roku 1952 sa zákonmi č. 73 až 82 vytvorila nová socialistická sústava daní, ktorú tvorili tri hlavné druhy daní, a to: a) dane, ktoré odčerpávali akumuláciu socialistického sektora hospodárstva, b) dane vyberané od obyvateľstva a c) miestne dane, ktorých výnos plynul do miestnych rozpočtov (Grúň, 2004: 121). Zaviedla sa daň z obratu⁷⁹, daň z výkonov, dôchodková daň družstiev a iných organizácií, daň zo mzdy, poľnohospodárska daň, daň z príjmov obyvateľstva, živnostenská daň, domová daň, daň z predstavení a miestne poplatky; naďalej sa uplatňovala daň z príjmov z literárnej a umeleckej činnosti. Toto obdobie možno charakterizovať daňovým zvýhodňovaním závislej práce a viacpočetných rodín a snahou o potlačenie súkromného podnikania a slobodných povolání prostredníctvom progresívnych a až likvidačne vysokých sadzieb daní*, centrálného plánovania a regulácie výroby a spotreby aj prostredníctvom úpravy daňových mechanizmov.

Po vzniku Československej federácie v roku 1968 bolo významné rozdelenie kompetencií medzi federáciu a jednotlivé republiky (jednoznačne v prospech federálneho zhromaždenia), následne najväčšou zmenou v daňovej oblasti bolo vytvorenie systému podnikových daní (zákonom SNR č. 178/1969 Zb.) pozostávajúcich z dane zo zisku, dane z majetku a dane z objemu miezd, ktoré boli po roku 1982 nahradené tzv. odvodmi**.

d) Vznik samostatnej Slovenskej republiky

Politické a najmä ekonomické zmeny po roku 1989 viedli k všeobecnému konsenzu v otázke nevyhnutnosti rozsiahlej reformy právneho poriadku, a najmä jeho daňovej časti⁸⁰. Jej výsledkom bolo

** Napr. sadzby dane z príjmov pre živnostníkov či slobodné povolania (napr. notári, právnici, architekti, lekári a pod.) siahali až do 90%.*

*** Išlo o tzv. odvody štátnych hospodárskych organizácií, ktoré predstavovali znovurozdelenie finančných prostriedkov v rámci jednotného štátneho socialistického vlastníctva (Slovinský, 1985: 131).*

⁷⁹ Po tom, čo bola v roku 1948 nahradená všeobecnou daňou, resp. od roku 1949 označovanou ako všeobecná nákupná daň. Daňou bola skôr len čo do formy (platila sa vo vopred stanovenej výške), keďže fungovala na iných princípoch a okrem fiškálnej funkcie plnila aj funkciu kontroly plnenia plánu výroby, odbytu a pod., taktiež sa cez ňu realizovalo plánovité usmerňovanie výroby a spotreby určitých druhov výrobkov – napr. formou úľav či naopak vyšším daňovým zaťažením vybraných výrobkov. (Slovinský, Girášek, 1974: 68-69).

⁸⁰ Grúň (2004: 125) považuje za najvýznamnejšie defekty dovtedajšieho systému o. i. to, že štruktúra a konštrukcia daní boli determinované politikou cien a prioritou vecných a finančných bilancií plánu, dane plnili funkcie, ktoré im neprislúchali, daňový systém bol manipulovaný na plnenie politických úloh, taktiež

kreovanie nového daňového systému, pričom novovytvorenú sústavu daní zastrešoval zákon Federálneho zhromaždenia č. 212/1992 Zb. o sústave daní – tzv. daňová ústava (Červená, Románová, 2014: 44), v zmysle ktorého sa na území SR mohli ukladať len dane v tomto zákone uvedené (§1 ods. 2 zákona). Sústavu daní vytvorili nanovo upravené dane - z pridanej hodnoty⁸¹, spotrebné dane (z uhl'ovodíkových palív a mastív, z liehu a destilátov, piva, vína, tabaku a tabakových výrobkov), dane z príjmov (fyzických a právnických osôb), daň z nehnuteľností, cestná daň, daň z dedičstva a darovania, daň z prevodu nehnuteľností a dane na ochranu životného prostredia.

e) Vstup Slovenskej republiky do Európskej únie

Slovenská republika sa 1. mája 2004 stala členským štátom integračného zoskupenia EÚ* a z toho vyplývalo rozšírenie prameňov i daňového práva o pramene práva Európskych spoločenstiev (dnes práva EÚ), pričom v zmysle čl. 7 ods. 2 ústavy, právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky a pokiaľ ide o právne záväzné akty, ktoré vyžadujú implementáciu, ich prevzatie sa vykoná zákonom alebo nariadením vlády podľa čl. 120 ods. 2.⁸²

Radikálne zmeny nastali v daňovej legislatíve od roku 2004, keďže v tomto období bolo prijatých viacero nových (zároveň súčasne platných) právnych noriem, a to jednak zákon o dani z pridanej hodnoty (č. 222/2004 Z. z., ktorý bol založený na zosúladení právnej úpravy s právnymi aktmi EÚ a na zjednotení sadzby dane na 19%), nový zákon o dani z príjmov (č. 595/2003 Z. z., ktorý zakotvil rovnú daň v nižšej a jednotnej sadzbe 19% pre fyzické i právnické osoby, zrušil zdanenie dividend a eliminoval množstvo výnimiek a špeciálnych režimov), nové zákony regulujúce spotrebné dane (č. 98 pre daň z minerálneho oleja a č. 104 až 107 z roku 2004 pre dane z vína, liehu, tabakových výrobkov a piva) a zákon o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobný stavebný odpad (č. 582/2004 Z. z. ktorým sa

* SR následne prijalo menu Euro od 1. januára 2009.

nevyváženosť, roztrieštenosť, rozsiahlu eróziu základov dane komplexom výnimiek, nereagovanie na zmeny ekonomickej štruktúry, ovplyvňovanie daňových výnosov nedaňovými nástrojmi a pod.

⁸¹ Prijatá zákonom č. 222/1992 Zb. a neskôr 289/1995 Z. z., v ktorom už bolo vidieť značnú snahu o postupné zblížovanie daňovej legislatívy s právom EÚ (Grúň, 2001: 166).

⁸² K vývoju harmonizačných procesov v EÚ pozri viac napr. Bujňáková, 2015: 54-78.

zaviedli miestne dane ako náhrada dovtedy uplatňovanej štátnej dane z nehnuteľností⁸³, cestnej dane a miestnych poplatkov). Zároveň bolo zrušené zdanenie dividend a tiež dane z dedičstva, darovania a z prevodu nehnuteľností* (najmä z dôvodu nízkej efektivity).

Daňová sústava a pramene práva SR

Daňovú sústavu SR** môžeme podľa dvoch najčastejšie uplatňovaných deliacich kritérií štruktúrovať nasledovne:

1) dane priame:

- a) daň z príjmov, zahŕňajúca:
 - i) daň fyzickej osoby a
 - ii) daň právnickej osoby
- b) daň z motorových vozidiel
- c) miestne dane, zahŕňajúce:
 - i) daň z nehnuteľností,
 - ii) daň za psa,
 - iii) daň za užívanie verejného priestranstva,
 - iv) daň za ubytovanie,
 - v) daň za predajné automaty,
 - vi) daň za nevýherné hracie prístroje,
 - vii) daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta,
 - viii) daň za jadrové zariadenie,

2) dane nepriame:

- a) daň z pridanej hodnoty,
- b) spotrebné dane, zahŕňajúce:
 - i) spotrebnú daň z alkoholických nápojov,
 - ii) spotrebnú daň z tabakových výrobkov,
 - iii) spotrebnú daň z minerálneho oleja,
 - iv) spotrebnú daň z elektriny, uhlia a zemného plynu,
- c) daň z poistenia.

Popri týchto však existujú i ďalšie povinné platby, pri ktorých, napriek tomu, že nie sú pomenované slovom „daň“, pozorujeme, že majú viaceré znaky daňových platieb***.

Právna úprava je obsiahnutá v tzv. **prameňoch práva**, ktorými sú:

* Označovaná ako tzv. troj-daň.

** V súčasnosti neexistuje žiaden „zastrešujúci“ zákon, ktorý by vymenúval úplný zoznam daní platiacich na území SR (ako bol napr. zákon č. 212/1992 Zb. o sústave daní, ktorý bol zrušený v roku 1999 - označovaný ako tzv. „daňová ústava“).

*** Napr. osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach podľa zákona č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

⁸³ K vývoju právnej úpravy dane z nehnuteľnosti pozri viac Románová, 2021: 81-84.

1) vnútroštátne:

- a) Ústava SR (ústavný zákon č. 460/1992 Zb.), ktorá stanovuje, že dane a poplatky sú štátne a miestne (čl. 59 ods. 1) a že dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona (čl. 59 ods. 2),
- b) zákony – regulujú jednotlivé dane, spolu s ústavou ich schvaľuje zákonodarný orgán, t. j. parlament (Národná rada Slovenskej republiky),
- c) nariadenia vlády*,
- d) vyhlášky a výnosy ministerstva**,
- e) všeobecne záväzné nariadenia obcí – nimi sa ukladajú miestne dane a určujú sa náležitosti týchto daní, ktorých stanovenie obciam zveruje zákon o miestnych daniach,

2) medzinárodné:

- a) medzinárodné zmluvy (tzv. daňové zmluvy), najtypickejšie ide o:
 - i) zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom,
 - ii) zmluvy o medzinárodnej pomoci pri správe daní,
- b) právo EÚ, kde rozlišujeme:
 - i) primárne právo,
 - ii) sekundárne právo,
 - iii) rozhodnutie Súdneho dvora EÚ,
 - iv) všeobecné právne zásady,
 - v) zmluvné pramene.

Spomedzi uvedených prameňov majú **prednosť** tie medzinárodné pred vnútroštátnymi.

Príslušná právna úprava jednotlivých daní je v podrobnostiach obsiahnutá predovšetkým v týchto zákonoch:

1) **predpisy obsahujúce hmotnoprávnu úpravu a niektoré procesno-právne aspekty***:**

- a) zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov,
- b) zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov,
- c) zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady,

* Riešia len okrajové aspekty, napr. Nariadenie vlády č. 48/2020 Z. z. o zániku daňového nedoplatku zodpovedajúceho nezaplatenej sankcii prislúchajúcej k zaplatenej dani z príjmov.

** Určujú napr. vzory daňových priznaní.

*** Oboznámte sa s právnym a informačným portálom www.slov-lex.sk.

- d) zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty,
 - e) zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov,
 - f) zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov,
 - g) zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov,
 - h) zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja,
 - i) zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov,
- 2) **procesno-právne a kompetenčné predpisy:**
- a) zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov,
 - b) zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov,
 - c) zákon č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy*.

3.2. Priame dane

Daň z príjmov

Daň z príjmov patrí spolu s daňou z pridanej hodnoty k dvom najvýznamnejším daniam z hľadiska príjmov rozpočtu verejnej správy⁸⁴ a je základnou priamou daňou v SR i vo svete. Jej výnos sa delí medzi **rozpočet štátu** (daň z príjmov právnických osôb) a rozpočet územnej samosprávy, čiže **obcí a vyšších územných celkov** (daň z príjmov fyzických osôb⁸⁵ - okrem **zrážkovej dane**). Ako sme už uviedli, delí sa na:

- 1) daň z príjmov fyzickej osoby a
- 2) daň z príjmov právnickej osoby.

* Niektoré aspekty možno nájsť aj v predpisoch iných právnych odvetví (napr. zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení, zákon č. 233/1995 Z. z. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, či zákon č. 40/1964 Z. z., Občiansky zákonník).

⁸⁴ Ministerstvo financií SR. Rozpočet verejnej správy. Dostupné na: <https://www.mfsr.sk/sk/financie/verejne-financie/rozpocet-verejnej-spravy/>.

⁸⁵ Táto sa delí medzi obce a VÚC v súlade so zákonom č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov – v súčasnosti v pomere 70% (pre obce) k 30% (pre VÚC).

Daňovníkom je teda fyzická osoba alebo právnická osoba*, pričom sa rozlišuje tzv. daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou (daňový rezident) a daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou (daňový nerezident). Rozdiel spočíva v tom, že kým rezident zdaňuje v SR všetky svoje (celosvetové) príjmy, nerezident zdaňuje v SR len príjmy, ktoré mu plynú zo zdrojov na území SR a tie sú vymedzené v §16 zákona o dani z príjmov**. Základným kritériom pre určenie daňovej rezidencie v SR je u fyzickej osoby trvalý pobyt, bydlisko alebo obvykle zdržiavanie sa v SR a u právnickej osoby sídlo alebo miesto skutočného vedenia v SR.

Predmetom dane je vo všeobecnosti príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane pre vybrané druhy právnických osôb uvedené v §12 zákona, kde sú špecificky vymedzené druhy zdaňovaných príjmov u uvedených subjektov. Predmet dane je v zákone vymedzený pozitívne (t. j. čo je predmetom dane) ako aj negatívne (t. j. čo ním nie je) a v základných rysoch tieto možno sumarizovať nasledovne:

1) *u fyzickej osoby:*

a) sú predmetom dane:

- i) príjmy zo závislej činnosti (§5),
- ii) príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu (§6),
- iii) príjmy z kapitálového majetku (§7),
- iv) ostatné príjmy (§8),
- v) podiely na zisku (dividendy), na likvidačnom zostatku, vyrovnacie podiely, podiely na výsledku podnikania vyplácané tichému spoločníkovi, ak nejde o plnenia uvedené v písmene f),
- vi) podiely na výsledku podnikania vyplácané tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti, podiely na zisku, na likvidačnom zostatku a vyrovnacie podiely spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti,
- vii) podiely člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku, na likvidačnom zostatku a na majetku určenom na rozdelenie,

b) nie sú predmetom dane:

- i) úver a pôžička,

** Toto rozlišovanie vychádza z Občianskeho zákonníka, pričom fyzickou osobou je človek – jedinec a právnickou osobou je umelo (právne) vytvorený subjekt, ktorý je vytvorený za nejakým účelom.*

*** Napríklad ak Slovák s trvalým pobytom a rodinou v SR pracuje pre českú spoločnosť v ČR a má ďalší príjem z PL, bude v zásade zdaňovať všetok svoj príjem v SR (a zároveň bude mať daňové povinnosti aj v ČR a PL podľa ich predpisov vo vzťahu k tamojším príjmom).*

- ii) prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov, príjem získaný vydaním, darovaním alebo dedením* okrem príjmu z neho plynúceho a okrem vymedzených darov,
- iii) DPH uplatnená v cene tovaru alebo služby u platiteľa tejto dane,
- iv) príjem plynúci z dôvodu nadobudnutia nových akcií a podielov, ako aj z dôvodu ich výmeny pri zrušení daňovníka bez likvidácie

2) u právnickej osoby:

a) sú predmetom dane:

- i) zásadne všetky príjmy, okrem prípadov špecifikovaných subjektov v §12 zákona, kde tam je to len presne definovaný príjem⁸⁶,

b) nie sú predmetom dane:

- i) príjem z podielu zaplatenej dane poukázanej na osobitné účely podľa § 50**,
- ii) príjem získaný dedením alebo darovaním okrem darov, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa,
- iii) podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho tento podiel na zisku, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi alebo podiel na zisku a na majetku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou⁸⁷,
- iv) príjem plynúci z dôvodu nadobudnutia nových akcií a podielov, ako aj z dôvodu ich výmeny pri zrušení daňovníka bez likvidácie.

Popri príjmoch, ktoré nie sú predmetom dane definuje zákon aj **oslobodenia od dane**. Oslobodenia zákon stanovuje osobitne pre príjmy fyzických osôb (v §9 a v §5 zákona – vo vzťahu k príjmom zo

** V SR nie je príjem z darov a dedičstva zdaňovaný. V niektorých štátoch existuje aj osobitná daň z dedičstva či darovania (napr. PL, v ČR len daň z darovania) a tieto platili aj u nás, avšak od 1. januára 2004 boli zrušené.*

*** Ide o tzv. 2%, resp. 3% zo zaplatenej dane, ktoré môže daňovník poukázať vybraným subjektom, ako sú nadácie, neziskové organizácie, Slovenský Červený kríž, a pod.*

⁸⁶ Napr. predmetom dane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, sú len príjmy z činností, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov, príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43 zákona (t. j. zrážkou) a príjmov na základe zmluvy o sponzorstve v športe.

⁸⁷ Okrem ak je takýto príjem vyplácaný tuzemskej PO od PO, ktorá je daňovníkom nespoločujúceho štátu (alebo opačne) a tiež ak je príjem z podielu tichého spoločníka na výsledku podnikania verejnej obchodnej spoločnosti, podielu na zisku, na likvidačnom zostatku a vyrovnací podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti vyplácaný právnickej osobe.

závislej činnosti) a osobitne pre právnické osoby (v §13 až 13c zákona).

Základom dane je rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§19 zákona) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak zákon o dani z príjmov neustanovuje inak, pričom:

- 1) *zdaniteľným príjmom* je taký príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa zákona o dani z príjmov ani medzinárodnej zmluvy,
- 2) *daňovým výdavkom* je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa §6 ods. 11 zákona, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti.

Platia však isté špecifiká v závislosti od druhu príjmu:

- 1) pre fyzické osoby s príjmami zo závislej činnosti podľa §5 zákona sú základom dane (teda čiastkovým základom dane) zdaniteľné príjmy zo závislej činnosti znížené o poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnanec;
- 2) pre fyzické osoby s príjmami z kapitálového majetku podľa §7 zákona tieto vytvárajú osobitný základ dane pre túto skupinu príjmov, kde sa väčšina príjmov zdaňuje zrážkou* pri ich výplate, pričom pri väčšine z nich nie je možnosť odpočítať daňové výdavky a pri zvyšných zákon presne stanovuje, čo môže byť odpočítané ako výdavok (najmä povinne platené poistné z príjmov);
- 3) pre fyzické osoby s ostatnými príjmami podľa §8 zákona je základom dane len zdaniteľný príjem znížený o výdavky preukázateľne vynaložené na jeho dosiahnutie (teda už nie aj zabezpečenie a udržanie) a čo je možné uplatniť ako výdavky zákon striktno vymedzuje;

** Zrážková daň znamená, že daň sa zrazí už pri vyplatení príjmu, a teda príjemca (t. j. daňovník) získava už zdanené „peniaze“. Takto sa napr. zdaňujú výnosy z prostriedkov na bežných či sporiacich účtoch.*

4) pre fyzické osoby s príjmami z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu podľa §6 zákona a pre právnické osoby sa základ dane zisťuje z účtovníctva a to z výsledku hospodárenia v podvojnóm účtovníctve alebo z rozdielu medzi príjmami a výdavkami v jednoduchom účtovníctve, ktorý sa zvyšuje alebo znižuje o zákonom ustanovené sumy⁸⁸, pričom tu zákon definuje viaceré úrovne vymedzenia **daňových výdavkov**, a to:

a) pozitívne (čo je výdavkom)

i) vyššie uvedená všeobecná definícia podľa §2 písm. i) zákona, t. j.:

(1) výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ktorý je

(2) preukázateľne vynaložený daňovníkom a zároveň je

(3) zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka,

ii) výdavky, ktoré sa uznávajú na daňové účely len v limitoch, ktoré sú definované v osobitných predpisoch (§19 ods. 1 prvá veta),

iii) výdavky, ktoré sa uznávajú na daňové účely len v limitoch, ktoré sú definované v zákone o dani z príjmov (§19 ods. 1 druhá veta, ods. 2 a 3),

b) negatívne (čo nie je výdavkom)

i) všeobecná definícia:

(1) výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, a

(2) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané,

ii) výpočet uvedený v §21 zákona o dani z príjmov*, vrátane pravidiel nízkej kapitalizácie podľa §21a zákona.

Pri niektorých druhoch príjmov existuje aj možnosť uplatňovania tzv. **paušálnych výdavkov**, a to len pre fyzické osoby a len pri:

1) príjmoch podľa §8 ods. 1 písm. a) zákona – ak daňovník pri príjmoch z príležitostnej poľnohospodárskej výroby, lesného a

** Tu sú však zahrnuté i také výdavky, ktoré sa do daňových výdavkov zahŕňajú nie naraz – jednorazovo, ale postupne vo forme tzv. **odpisov**, čiže postupného zahrňania častí výdavkov (nákladov) na obstaranie hmotného alebo nehmotného majetku do daňových výdavkov počas určitého zákonom stanoveného obdobia. Takýmto spôsobom sa do daňových výdavkov vlastne premieta postupné opotrebovanie, a teda aj znižovanie hodnoty danej veci.*

⁸⁸ Napr. sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa zákona o dani z príjmov zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške. Táto fáza je však pomerne zložitá a uplatňujú sa tu ďalšie pravidlá úpravy základu dane, ako napr. pravidlá transferového oceňovania, pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti, pravidlá zamedzujúce vzniku hybridných nesúládov, a pod.

vodného hospodárstva neuplatní výdavky preukázateľne vynaložené na dosiahnutie príjmu, môže uplatniť výdavky vo výške 25 % z týchto príjmov najviac do výšky 5 040 EUR ročne.

2) príjmoch podľa §6 zákona:

a) ods. 1 a 2 (príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti) – ak daňovník, ktorý nie je platiteľom DPH, alebo daňovník, ktorý je platiteľom DPH len časť zdaňovacieho obdobia, neuplatní preukázateľné daňové výdavky, môže uplatniť výdavky vo výške 60 % z úhrnu týchto príjmov najviac do výšky 20 000 EUR. Zaplatené poisťné a príspevky z týchto príjmov si však môže nad tento rámec uplatniť v preukázanej výške.

b) ods. 4 (príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu) – ak daňovník, ktorý nie je platiteľom DPH alebo je platiteľom DPH len časť zdaňovacieho obdobia, neuplatní preukázateľné výdavky, môže uplatniť výdavky vo výške 60 % z týchto príjmov najviac do výšky 20 000 EUR.

Ďalší faktor, ktorý ovplyvňuje výšku základu dane je tzv. **nezdaniteľná časť základu dane***, ktorá sa uplatňuje pri fyzických osobách. Ide o sumy definované zákonom o dani z príjmov, ktoré sa odpočítavajú prioritne od čiastkového základu dane z príjmov zo závislej činnosti (§5 zákona) a následne (pokiaľ celá suma nebola odpočítaná) i od čiastkového základu dane z príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti (§6 ods. 1 a 2 zákona).

Konkrétne ide o:

- 1) nezdaniteľnú časť základu dane *na daňovníka* (výška sa odvíja od výšky dosiahnutého základu dane daňovníka – ak je tento do 92,8-násobku sumy životného minima platného k 1. januáru zdaňovacieho obdobia, nezdaniteľná časť je vo výške 21,0-násobku sumy životného minima⁸⁹, ak je to nad 92,8-násobok, nezdaniteľná časť sa počíta ako rozdiel 44,2-násobku platného životného minima a jednej štvrtiny základu dane);
- 2) nezdaniteľnú časť základu dane *na manžela/manželku* (platí obdobný princíp výpočtu s tým, že sa od vypočítanej sumy odrátava výška príjmu manžela/manželky)**;

** Zmyslom NČZD je pri zachovaní sadzby dane znížiť daňové zaťaženie najnižších príjmových skupín obyvateľstva (znížením ich základu dane).*

*** Ak má daňovník príjem z pracovného pomeru a jeho ZD je do 176,8-násobku PŽM (t. j. 37 981,94 EUR) NČZD na manželku bude 19,2 x PŽM (t. j. 4 124,736 EUR) a ak je vyšší, potom je to 63,4 x PŽM (čiže 13 620,22 EUR) - 1/4 základu dane manžela (v oboch prípadoch znížená o prípadný vlastný príjem manželky).*

⁸⁹ V roku 2021 to predstavuje sumu 4 511,43 EUR.

3) nezdanieľnú časť základu dane na príspevky *na doplnkové dôchodkové sporenie a na doplnkové dôchodkové sporenie v zahraničí* rovnakého alebo porovnateľného druhu (v preukázateľne zaplatenej výške, najviac do výšky 180 EUR za rok).

Sadzba dane sa po viacerých novelizáciách v priebehu posledných rokov výrazne diverzifikovala a vytvoril sa tak pomerne komplikovaný systém rôznych sadzieb dane, v ktorom možno vyčleniť:

1) „špeciálne“ sadzby

a) podľa §15a: ide o osobitnú sadzbu dane vo výške 5%, ktorou sa navyše zdaňuje zdaniteľný príjem zo závislej činnosti vybraných ústavných činiteľov*,

b) podľa §43: ide o daň vyberanú zrážkou vo výške:

i) 7 % z príjmov z podielov na zisku a podielov člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku vyplácaných fyzickým osobám,

ii) 19 % - pre vymedzené druhy príjmov plynúcich zo zdrojov na území SR daňovníkom s obmedzenou i neobmedzenou daňovou povinnosťou,

iii) 35 % - pre vymedzené druhy príjmov plynúcich zo zdrojov na území SR, ak sú tieto príjmy vyplatené, poukázané alebo pripísané daňovníkovi nespolupracujúceho štátu,

c) §44: suma zabezpečenia dane** vo výške:

i) 9,5 % - ak je táto povinnosť uložená fyzickej alebo právnickej osobe správcom dane,

ii) 19 % z príjmov, ktoré platiteľ vypláca alebo poukazuje daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou⁹⁰ (nemyslia sa tým príjmy zo závislej činnosti, z ktorých sa zráža preddavok na daň), resp.

iii) 35 % ak by išlo o daňovníka nespolupracujúceho štátu,

2) „všeobecné“ sadzby:

a) pre fyzické osoby:

** Týmito vybranými ústavnými činiteľmi sa myslia: prezident SR, poslanci Národnej rady SR, členovia vlády SR, predseda a podpredseda Najvyššieho kontrolného úradu SR. Títo si k sadzbe dane – podľa výšky svojho platu pripočítajú navyše 5%.*

*** Ide o sumy, ktoré sa zrážajú z preventívnych dôvodov (znižujú riziko únikov na dani).*

⁹⁰ Okrem daňovníka členského štátu EÚ alebo štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore,

- i) zo základu dane, ktorý tvoria čiastkové základy dane podľa § 5 (zniženeho o nezdaniteľné časti základu dane), § 6 ods. 3 a 4 a § 8 zákona:
- (1) 19 % z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima vrátane, a
 - (2) 25 % z tej časti základu dane, ktorá ho presiahne*,
- ii) 15 % zo základu dane podľa §6 ods. 1 a 2 zákona (zniženeho o nezdaniteľné časti základu dane a o daňovú stratu) pre daňovníka, ktorý dosiahol príjmy (výnos) podľa §6 ods. 1 a 2 zákona do sumy 49 790 EUR⁹¹,
- iii) zo základu dane podľa §6 ods. 1 a 2 zákona (zniženeho o nezdaniteľné časti základu dane a o daňovú stratu) pre daňovníka, ktorý dosiahol príjmy (výnos) podľa §6 ods. 1 a 2 zákona nad sumu 49 790 EUR:
- (1) 19 % z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima vrátane, a
 - (2) 25 % z tej časti základu dane, ktorá ho presiahne,
- iv) 19 % z osobitného základu dane z kapitálového majetku podľa § 7 zákona,
- v) 7 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 3 písm. a) zákona (t. j. pre podiely na zisku vyplácané fyzickej osobe – rezidentovi v SR plynúce mu zo zdrojov v zahraničí),
- vi) 35 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 3 písm. b) zákona (t. j. pre podiely na zisku vyplácané fyzickej osobe – rezidentovi v SR plynúce mu zo zdrojov v zahraničí od daňovníka nespolutracujúceho štátu)**,
- b) pre právnické osoby:
- i) zo základu dane zniženeho o daňovú stratu
 - (1) 15 % pre daňovníka, ktorý dosiahol za zdaňovacie obdobie príjmy/výnosy do sumy 49 790 EUR,
 - (2) 21 % pre daňovníka, ktorý dosiahol za zdaňovacie obdobie príjmy/výnosy nad túto sumu,

** T. j. ak daňovník dosiahne ZD z uvedených príjmov vo výške 50 000 EUR, časť ZD do sumy 37 981,94 EUR (t. j. $176,8 \times 214,83$ – za rok 2021) bude zdaňovať sadzbou 19% a zvyšných 12 018,06 sadzbou 25%.*

*** Zákon o dani z príjmov vždy sankcionuje príjem plynúci z/do krajín, ktoré nespolutracujú na daňové účely (napr. daňových rajov) zvýšenou – až 35%-nou sadzbou dane.*

⁹¹ Ide zároveň o hraničnú sumu obratu povinnej registrácie pre DPH.

- ii) 35 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 4 zákona (t. j. pre podiely na zisku vyplácané právnickej osobe – rezidentovi v SR plynúce mu zo zdrojov v zahraničí od daňovníka nespolupracujúceho štátu),
- iii) 21 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 17f ods. 1 a 2 zákona (t. j. rozdiel medzi reálnou hodnotou presunutého majetku v čase presunu majetku do zahraničia a vymedzenými daňovými výdavkami a hodnotou zásob v zdaňovacom období, resp. reálna hodnota presunutého majetku a záväzkov v čase presunu podnikateľskej činnosti alebo odchodu daňovníka do zahraničia)*.

** Tu ide o tzv. zdanenie pri odchode (známejší anglický termín „exit tax“).*

Samotná daň sa vypočíta tak, že sa základ dane (čiastkový základ dane) vynásobí príslušnou sadzbou, pričom ak má daňovník príjmy v rôznych kategóriách (teda má viacero čiastkových základov dane či osobitných základov dane) následne sa sumy dane za jednotlivé čiastkové/osobitné základy dane spočítajú**.

*** Napr. FO starajúca sa maloleté dieťa s príjmami z pracovného pomeru si z hrubej mzdy odráta povinné poistné (tzv. odvody), sumu NČZD, na tento základ dane uplatní príslušnú sadzbu dane a z vypočítanej dane odráta daňový bonus.*

U fyzických osôb sa navyše výsledná daň znižuje o:

- 1) *zamestnaneckú prémie* (za špecifických podmienok)
- 2) *daňový bonus na každé vyživované dieťa* žijúce v domácnosti s daňovníkom v sume 22,17 EUR mesačne (resp. dvojnásobku tejto sumy do dovŕšenia veku 6 rokov dieťaťa).
- 3) *daňový bonus na zaplatené úroky z úveru na bývanie* vo výške 50 % zo zaplatených úrokov v príslušnom zdaňovacom období, najviac však do výšky 400 EUR za rok - na základe jednej zmluvy o úvere na bývanie, najviac zo sumy 50 000 EUR na jednu tuzemskú nehnuteľnosť určenú na bývanie.

Zdaňovacím obdobím pri tejto dani je zväčša kalendárny rok; môže to však byť i hospodársky rok (v súlade s účtovným obdobím – podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve – voľba podľa § 3 ods. 6) a v niektorých ďalších prípadoch (napr. ak je daňovník v konkurze, v likvidácii) ho zákon stanovuje špecificky.

Daňové priznanie predstavuje daňovníkom predkladané deklarovanie vlastnej daňovej povinnosti.

Povinnosť podať daňové priznanie je koncipovaná inak pri fyzických a inak pri právnických osobách. Kým fyzické osoby sú povinné podať priznanie len ak im to zákon výslovne ukladá (alebo ich správca dane vyzve, príp. tak urobia dobrovoľne na rámec zákonnej povinnosti), právnické osoby sú zásadne povinné ho podať vždy – okrem zákonov vymedzených prípadov.

Daňovník *fyzická osoba* je povinný podať priznanie, ak:

- 1) za zdaňovacie obdobie dosiahol zdaniteľné príjmy presahujúce 50 % sumy nezdaniteľnej časti základu dane (§ 11 ods. 2 písm. a) zákona), s výnimkou ak má len niektoré definované druhy príjmov (napr. má príjmy len zo závislej činnosti a nie je povinný podať daňové priznanie podľa nižšie uvedených prípadov, príjmy oslobodené od dane, atď.).
- 2) za zdaňovacie obdobie dosiahol zdaniteľné príjmy len zo závislej činnosti (§ 5 zákona), presahujúce 50 % sumy nezdaniteľnej časti základu dane (§ 11 ods. 2 písm. a) zákona), ak
 - a) plynú od zamestnávateľa, ktorý nie je platiteľom dane a ani zahraničným platiteľom dane,
 - b) plynú zo zdrojov v zahraničí (okrem vyššie uvedených prípadov EÚ),
 - c) nemožno z týchto príjmov zraziť preddavok na daň (§ 35 ods. 3 písm. a),
 - d) daňovník nepožiadal zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, o vykonanie ročného zúčtovania* preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti alebo síce požiadal, no nepredložil v ustanovenom termíne potrebné doklady alebo ak je povinný zvýšiť základ dane podľa § 11 ods. 11 zákona,
- 3) mu síce zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, vykonal ročné zúčtovanie, no v tomto zdaňovacom období daňovník poberal
 - a) príjmy zo závislej činnosti od viacerých zamestnávateľov a zamestnávateľovi, ktorý mu vykonal ročné zúčtovanie, nepredložil požadované doklady od každého zamestnávateľa, alebo
 - b) iné druhy zdaniteľných príjmov podľa § 6 až 8 zákona vrátane príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43, pri ktorých daňovník uplatní postup podľa § 43 ods. 7 zákona (teda zrazenú

** Ročné zúčtovanie je vlastne takou náhradou daňového priznania, ktoré za zamestnanca vykonáva jeho zamestnávateľ. Môže tak však urobiť len v prípade zamestnancov, ktorí majú príjmy iba zo závislej činnosti (§5).*

daň považuje za preddavok) alebo ak je povinný zvýšiť základ dane podľa § 11 ods. 11 zákona.

Pokiaľ ide o *právnické osoby*, daňové priznanie za predchádzajúce zdaňovacie obdobie je povinný podať každý daňovník v zákonnej lehote, okrem:

- 1) daňovníka, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie a Národnej banky Slovenska – tie nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, a príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou.
- 2) občianskych združení - tie nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou, a príjmy oslobodené od dane v podobe členských príspevkov podľa stanov, štatútu, zriaďovacích listín alebo zakladateľských listín,
- 3) rozpočtových organizácií a príspevkových organizácií - tie nemusia podať daňové priznanie, ak majú okrem príjmov, z ktorých sa daň vyberá zrážkou, len príjmy oslobodené od dane,
- 4) daňovníkov, ktorí majú len príjmy z kostolných zbierok, cirkevných úkonov a príspevkov plynúcich registrovaným cirkvám a náboženským spoločnostiam a príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou.

Lehota na podanie daňového priznania je tri kalendárne mesiace po uplynutí zdaňovacieho obdobia (t. j. do konca marca)* a v tejto lehote je aj daň splatná. Na základe oznámenia (na predpísanom tlačive) správcovi dane si daňovník môže posunúť jeho podanie:

- 1) najviac o 3 mesiace, resp.
- 2) najviac o 6 celých kalendárnych mesiacov, ak má aj zdaniteľné príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí**.

Daňovník v konkurze alebo likvidácii môže o predĺženie lehoty len požiadať. S posunutím lehoty na podanie priznania sa posúva aj lehota na zaplatenie dane.

Platenie dane sa uplatňuje v týchto základných modeloch:

- 1) *jednorazovým zaplatením dane* (v lehote na podanie daňového priznania),
- 2) platením *preddavkov* na daň počas zdaňovacieho obdobia s následným vyrovnaním rozdielov v daňovom priznaní – tieto

** Lehota na podanie priznania je zachovaná, ak 31. marca podáte priznanie osobne, elektronicky alebo ho odošlete na pošte.*

*** Dlhšia – 6-mesačná lehota má svoje opodstatnenie, keďže daňovník často obdrží potrebné potvrdenia - doklady zo zahraničia s oneskorením.*

preddavky platia daňovníci, ktorých posledná známa daňová povinnosť presiahla 5 000 EUR, pričom ak táto bola v rozmedzí od 5 000 EUR do 16 600 EUR, platia štvrťročné preddavky a ak bola nad 16 600 EUR, platia mesačné preddavky na daň;

špecificky je to pri fyzických osobách s príjmom zo závislej činnosti (teda ide o zamestnancov), kde preddavky na daň pravidelne pri výplate príjmu zráža zamestnávateľ, pričom tieto preddavky sa následne vyrovnajú buď:

- i) v ročnom zúčtovaní, ktoré vykoná zamestnancovi zamestnávateľ (ak ho požiada a splňa podmienky), alebo
- ii) v daňovom priznaní, ktoré si podá samotný daňovník – zamestnanec,

3) **zrážkou** - v niektorých zákonom vymedzených prípadoch sa daň zrazí už pri výplate príjmu (typicky napr. z úrokov z peňažných prostriedkov bežných účtov či peňažnej výhry v lotériách, verejných súťažiach a pod.), pričom pri väčšine takýchto prípadov zákon stanovuje, že zrazením dane je daňová povinnosť splnená a daňovník už nemusí daň nijakým iným spôsobom vyrovať. Vo vymedzených prípadoch (napr. činnosť umelcov či športovcov, ktorí nie sú daňovými rezidentmi v SR alebo odplaty za použitie autorského práva) je však možné zrážku považovať za preddavok a následne si daňovú povinnosť vysporiadať v rámci celkovej daňovej povinnosti v daňovom priznaní.

Zákon upravuje aj **registračnú a oznamovaciu povinnosť**, ktorá sa realizuje predovšetkým nasledovne:

- 1) fyzickú osobu alebo právnickú osobu, ktorá je na území SR zapísaná do registra právnických osôb, podnikateľov a orgánov verejnej moci, zaregistruje správca dane z úradnej povinnosti*,
- 2) fyzickú osobu alebo organizačnú jednotku združenia, ktorá koná vo svojom mene, a ktorá nie je zapísaná do tohto registra zaregistruje správca dane na základe prvého podaného daňového priznania*,
- 3) fyzická osoba a právnická osoba, ktorá nie je registrovaná v režime prvých dvoch prípadov, je povinná do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí mesiaca, v ktorom jej vznikla povinnosť zrážať daň alebo preddavky na daň,

** Táto automatická registrácia správcou dane sa uplatňuje len od 1. januára 2021.*

- alebo daň vyberať, požiadať správcu dane o registráciu ako platiteľ dane,
- 4) ak fyzickej osobe alebo právnickej osobe vznikla na území SR tzv. stála prevádzkareň⁹²:
- a) je povinná požiadať správcu dane o registráciu do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí mesiaca, v ktorom jej vznikla stála prevádzkareň, ak ešte nie je registrovaná vo vyššie uvedených režimoch, resp.
 - b) je povinná správcovi dane oznámiť vznik stálej prevádzkarne, už je takto registrovaná,
- 5) daňovník – rezident a daňovník – nerezident, ktorí majú na území SR stálu prevádzkareň, sú povinní oznámiť správcovi dane uzatvorenie zmluvy so zahraničným daňovníkom, na základe ktorej môže tomuto zahraničnému daňovníkovi vzniknúť na území SR stála prevádzkareň alebo daňová povinnosť zamestnancov alebo osôb pre neho pracujúcich na území SR.

Daň z motorových vozidiel

Táto daň bola až do konca roku 2014 miestnou daňou, ktorej výnos plynul do rozpočtov vyšších územných celkov a s účinnosťou od 1. januára 2015 sa stala štátnou daňou. Jej právna úprava je čiastočne podriadená zjednocujúcim legislatívnym aktom EÚ (Babčák, 2015: 28). **Predmetom dane** je vozidlo, ktoré je evidované v SR a používa sa na podnikanie alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť, čím sa myslí nie len skutočné užívanie, ale aj účtovanie o vozidle, okrem vozidiel so zvláštnym evidenčným číslom a vozidiel určených na vykonávanie špeciálnych činností*. **Daňovníkom** je zapísaný držiteľ vozidla, ale i používateľ vozidla, ktorého zapísaný držiteľ ho nepoužíva na podnikanie či zamestnávateľ, ktorý vypláca zamestnancovi cestovné náhrady za použitie vozidla, ktoré sa nepoužíva na podnikanie. **Základ dane** sa líši - pre vozidlá kategórie

** Príkladom špeciálnych vozidiel je pohrebné vozidlo, vysoko zdvižná plošina, vozidlo na vyprošťovanie po haváriách a pod.; takéto vozidlá nie sú určené na prepravu a v dokladoch musia byť zapísané ako špeciálne vozidlá.*

⁹² **Stála prevádzkareň** je špecifický daňový pojem, ktorý je definovaný v §16 ods. 2 zákona o dani z príjmov a označuje trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činnosti, prostredníctvom ktorého daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou (čiže nerezident) vykonáva úplne alebo sčasti svoju činnosť na území SR, a to najmä miesto, z ktorého je činnosť daňovníka organizovaná, pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja, technické zariadenie alebo miesto prieskumu a ťažby prírodných zdrojov. Nemusí teda ísť o miesto, ktoré je formálne evidované či registrované (ako je to napr. pri prevádzkarni či organizačnej zložke podľa predpisov obchodného práva), ale vzniká automaticky po splnení zákonných kritérií. Príjmy získané prostredníctvom stálej prevádzkarne sa zdaňujú v štáte, kde stála prevádzkareň vznikla. Pozri viac napr. Cígerová, 2019.

L, M a N, ktorých jediným zdrojom energie je elektrina, je to výkon motora v kW, pri osobnom vozidle je to zdvihový objem valcov motora a pri úžitkovom vozidle a autobuse je to ich najväčšia prípustná celková hmotnosť a zároveň počet náprav podľa dokladu. Ročné **sadzby dane** sú uvedené v prílohe k zákonu o dani z motorových vozidiel, pričom sa uplatňujú viaceré zníženia a zvýšenia ročnej sadzby zohľadňujúce vek vozidla (novšie vozidlá platia menej) a ekologické aspekty (alternatívne zdroje pohonu – vodík, LPG, hybridné vozidlá). **Zdaňovacím obdobím** je v základnom prípade kalendárny rok a daňové priznanie za príslušné zdaňovacie obdobie sa podáva správcovi dane do 31. januára po uplynutí tohto zdaňovacieho obdobia; v osobitných prípadoch sú tieto zákonné povinnosti upravené inak. V daňovom priznaní sa vysporiadajú platby, ktoré boli prípadne platené počas zdaňovacieho obdobia ako preddavky – tie sa platia buď štvrťročne (ak je predpokladaná daň v rozmedzí 700 EUR až 8 300 EUR) alebo mesačne (nad 8 300 EUR).

Miestne dane

V SR môžu obce ukladať 8 miestnych daní (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 a daň za jadrové zariadenie)*, upravených zákonom o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady, a drobné stavebné odpady a dva miestne poplatky. Miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (upravený tým istým zákonom) sa uplatňuje automaticky (je obligatórnej povahy). Zákon č. 447/2015 Z. z., o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov umožňuje obciam ukladať tento poplatok podľa ich rozhodnutia (ide o fakultatívny poplatok). Všetky tieto dane a poplatky sú ukladané a spravované obcami a plynú do obecných rozpočtov.

Daň z nehnuteľností tvorí daň z pozemkov, daň zo stavieb a daň z bytov a z nebytových priestorov v bytovom dome. Pre každú z nich je zákonom o miestnych daniach definovaný daňovník, predmet dane, základ dane, sadzba dane, spôsob výpočtu dane a spoločne

* Do konca roku 2014 bola miestnou daňou, ktorú mohol ukladať VÚC daň z motorových vozidiel.

oslobodenia a zníženia, vznik a zánik daňovej povinnosti a otázky správy dane (Bujňáková, 2015: 123).

Daňovníkom je vlastník, správca, nájomca (v prípadoch stanovených zákonom), resp. skutočný užívateľ nehnuteľností.

Predmet dane je vymedzený pozitívne aj negatívne – principiálne sú zdaňované všetky nehnuteľnosti okrem prípadov, ktoré zákon vylučuje zo zdanenia. Pri pozemkoch sa nezdaňujú pozemky zastavané stavbami, ktoré sú predmetom dane zo stavieb alebo dane z bytov ako aj stavbami, ktoré sú vylúčené zo zdanenia stavieb a pozemky, na ktorých sú postavené pozemné komunikácie a celoštátne a regionálne železničné dráhy. Pri stavbách sa nezdaňujú stavby s bytmi alebo nebytovými priestormi, ktoré sú predmetom dane z bytov, a stavby priehrad, vodovodov, kanalizácií, zariadení na ochranu pred povodňami a rozvodov tepelnej energie.

Pokiaľ ide o *základ dane*, pri dani z pozemkov zákon rozlišuje určité kategórie (podľa zápisu v katastri nehnuteľností): (i) ornú pôdu, chmeľnice, vinice, ovocné sady, trvalé trávnaté porasty (kde je základom dane hodnota pozemku bez porastov, určená ako súčin výmery pozemkov v m² a hodnoty pôdy za 1 m² uvedenej v prílohe č. 1 zákona); (ii) záhrady, zastavané plochy a nádvoria, ostatné plochy a stavebné pozemky (kde je základom dane hodnota pozemku určená vynásobením výmery pozemkov v m² a hodnoty pozemkov za 1 m² uvedenej v prílohe č. 2 zákona*) a (iii) lesné pozemky, na ktorých sú hospodárske lesy, rybníky s chovom rýb a ostatné hospodársky využívané vodné plochy (kde základ dane tvorí hodnota pozemku bez porastov určená vynásobením výmery pozemkov v m² a hodnoty pozemku zistenej na 1 m² podľa predpisov o stanovení všeobecnej hodnoty majetku). Základom dane zo stavieb je výmera zastavanej plochy v m², pričom zastavanou plochou sa rozumie pôdorys stavby na úrovni najrozsiahlejšej nadzemnej, resp. podzemnej⁹³ časti stavby a do zastavanej plochy sa nezapočítava prečnievajúca časť strešnej konštrukcie stavby. Základom dane z bytov a nebytových priestorov je výmera podlahovej plochy bytu alebo nebytového priestoru v m².

Zákon o miestnych daniach stanovuje základné *sadzby dane* (ročná sadzba dane z pozemkov je 0,25 %, dane zo stavieb je 0,033

* Pri stavebných pozemkoch môže inú hodnotu určiť obec všeobecne záväzným nariadením.

⁹³ Pri podzemných hromadných garážach.

EUR za každý aj začatý m² a dane z bytov je 0,033 EUR za každý aj začatý m² podlahovej plochy), ktoré obce môžu podľa miestnych podmienok znížiť alebo zvýšiť a stanoviť aj rozdielne sadzby pre jednotlivé druhy nehnuteľností, a to aj rôzne pre rôzne časti obce*, čo obce často využívajú (Vartašová, Červená, 2019b). Takto stanovené sadzby musia byť stanovené v medziach zákonných limitoch. Pri viacpodlažných stavbách môže správca dane určiť príplatok za podlažie v sume najviac 0,33 EUR za každé ďalšie podlažie okrem prvého nadzemného podlažia.

Zákon stanovuje viaceré oslobodenia, a to obligatórne - povinné, a tiež fakultatívne - voliteľné, o ktorých uplatňovaní rozhoduje príslušná obec.

Daňovníkom dane za psa (§ 22 zákona) je fyzická alebo právnická osoba, ktorá psa vlastní, resp. drží. *Predmetom dane za psa* je pes starší ako 6 mesiacov, okrem psov chovaných na vedecké a výskumné účely, umiestnených v útulkoch zvierat, psov so špeciálnym výcvikom, ktorých vlastní alebo používa občan s ťažkým zdravotným postihnutím. *Základom dane za psa* je počet psov a *sadzbu dane* určuje vo VZN obec v eurách za každého psa a kalendárny rok, pričom môže určiť aj rôzne sadzby dane** podľa určených kritérií spojených s predmetom dane, prípadne aj oslobodenia alebo zníženia dane. Správcom dane je obec, na ktorej území je pes chovaný. Daňová povinnosť vzniká prvým dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa pes stal predmetom dane, a zaniká posledným dňom mesiaca, v ktorom pes prestal byť predmetom dane.

Predmetom dane za užívanie verejného priestranstva je osobitné užívanie verejného priestranstva, ktorými sú verejnosti prístupné pozemky vo vlastníctve obce (námestia, chodníky, parky a pod.) a ich osobitným užívaním sa rozumie umiestnenie zariadenia slúžiaceho na poskytovanie služieb, stavebného zariadenia, predajného zariadenia, zariadenia cirkusu, lunaparku a iných atrakcií, umiestnenie skládky, trvalé parkovanie vozidla mimo stráženého parkoviska a podobne. Obec má všeobecne záväzným nariadením určiť miesta, ktoré sú verejnými priestranstvami a osobitné spôsoby ich užívania. *Daňovníkom* je fyzická alebo právnická osoba, ktorá verejné priestranstvo užíva. *Základom dane* je výmera užívaného

* *Prikladom diverzifikácie sadzieb dane je mesto Košice, ktoré rozdeľuje územie mesta na tri zóny (definované vo VZN), podľa ich umiestnenia vo vzťahu k jeho centru. Najvyššie sadzby dane sú zásadne v centrálnej časti mesta a najnižšie v periférnych oblastiach, pričom rozdiel môže byť až niekoľko-násobný.*

** *Niektoré mestá zvyknú stanoviť vyššiu sadzbu dane za psa chovaného v byte oproti psovi chovanému v rodinnom dome.*

verejného priestranstva v m² a obec určí v eurách za každý aj začatý m² a každý aj začatý deň *sadzbu dane*, prípadne rôzne sadzby podľa určených kritérií alebo počas podujatí konaných na území obce. Daňová povinnosť vzniká dňom začatia a zaniká dňom skončenia osobitného užívania verejného priestranstva. Daňovník je povinný oznámiť svoj zámer osobitného užívania verejného priestranstva správcovi dane najneskôr v deň vzniku daňovej povinnosti, následne obec vyrubí daň rozhodnutím a táto je splatná do 15 dní odo dňa právoplatnosti rozhodnutia. Obec je oprávnená stanoviť náležitosti oznamovacej povinnosti, ako aj prípadné oslobodenia alebo zníženia dane. Správcom dane je tá obec, v ktorej katastrálnom území sa dané užívané verejné priestranstvo nachádza.

Daň za ubytovanie je miestnou daňou, ktorej *predmetom* je odplatné prechodné ubytovanie na základe zmluvy o ubytovaní regulovanej občianskym zákonníkom v ubytovacom zariadení*. *Daňovníkom* je fyzická osoba, ktorá sa prechodne v takomto zariadení ubytuje, daň však vyberá a odvádza správcovi dane *platiteľ dane*** , ktorým je prevádzkovateľ ubytovacieho zariadenia. *Základom dane* je počet prenocovaní a *sadzbu dane* v eurách určí obec na osobu a prenocovanie, pričom môže ustanoviť rôznu sadzbu dane pre rôzne časti obce alebo jej katastrálne územia. Správcom dane je tá obec, na ktorej území sa ubytovacie zariadenie nachádza. Obec určí náležitosti a lehotu oznamovacej povinnosti platiteľa dane, rozsah a spôsob vedenia preukaznej evidencie, spôsob vyberania dane, náležitosti potvrdenia o zaplatení dane, lehoty a spôsoby jej odvodu obci, prípadné oslobodenia alebo zníženia dane.

Obec môže ukladať aj **daň za predajné automaty** (§ 44 a nasl. zákona), ktorej podliehajú prístroje a automaty, ktoré vydávajú tovar za odplatu (nie automaty na cestovné lístky verejnej dopravy) a sú umiestnené v priestoroch prístupných verejnosti***. *Daňovníkom* je prevádzkovateľ automatu a daň sa platí za počet kusov automatov v *sadzbe*, ktorú určí obec v eurách za jeden predajný automat a jeden kalendárny rok, prípadne rôzne sadzby dane podľa určených kritérií. Daňová povinnosť vzniká prvým dňom kalendárneho mesiaca, v ktorom sa predajný automat začal prevádzkovať a zaniká posledným dňom mesiaca, v ktorom sa ukončilo jeho prevádzkovanie. Obec ustanoví všeobecne záväzným nariadením rozsah a spôsob vedenia

* *Ide o hotel, motel, hotel, hostel, penzión, apartmánový dom, kúpeľný dom, liečebný dom, ubytovacie zariadenie prírodných liečebných kúpeľov a kúpeľných liečební, turistická ubytovňa, chata, stavba na individuálnu rekreáciu, zrub, bungalov, kemping, minikemp, táborisko, rodinný dom, byt v bytovom dome, v rodinnom dome alebo v stavbe slúžiacej na viaceré účely.*

** *Inštitút platiteľa je prvkom nepriameho zdanenia.*

*** *Predajnými automatmi sú napr. automaty na kávu či sladkosti v nemocniciach a iných verejne prístupných budovách.*

preukaznej evidencie, spôsob identifikácie predajných automatov, prípadné oslobodenia alebo zníženia dane. Obdobne je regulovaná aj **daň za nevýherné hracie prístroje**, ktorá sa platí za hracie prístroje, ktoré sa spúšťajú alebo prevádzkujú za odplatu, pričom nevydávajú peňažnú výhru a sú prevádzkované v priestoroch prístupných verejnosti. Môže ísť buď o elektronické prístroje na počítačové hry, alebo o mechanické či elektronické prístroje, automaty a iné zariadenia na zábavné hry*.

Ďalšou miestnou daňou sa **zdaňuje vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta**. *Daňovníkom* je držiteľ motorového vozidla. *Predmetom dane* je v pozitívnom vymedzení predmetný vjazd a zotrvanie vozidla v historickej časti mesta (ktorú definuje obec vo všeobecne záväznom nariadení)***, v negatívnom rámci nepodliehajú dani také činnosti, ktoré súvisia s ochranou zdravia, majetku a verejného poriadku. *Sadzba dane* sa určuje v eurách za jedno motorové vozidlo za každý aj začatý deň zotrvania vozidla a môže byť obcou stanovená rôzne podľa určených kritérií alebo byť určená paušálnou sumou dane na rôzne dlhé časové obdobie. Obdobne ako pri dani za užívanie verejného priestranstva je stanovená povinnosť daňovníka oznámiť svoj zámer vojsť motorovým vozidlom do historickej časti mesta a zotrvať v nej správcovi dane, vyrubenie i platenie dane. Obec ustanoví aj náležitosti oznamovacej povinnosti, prípadné oslobodenia alebo zníženia dane. Miestne príslušnou je obec, na ktorej území sa historické časti nachádzajú.

Poslednou miestnou daňou je **daň za jadrové zariadenie**, ktorú ale nie je možné ukladať v každej obci, nakoľko *daňovníkom* je len držiteľ povolenia na uvádzanie jadrového zariadenia do prevádzky a povolenia na prevádzku jadrového zariadenia na výrobu elektrickej energie***. *Predmetom dane* je jadrové zariadenie, v ktorom prebieha štiepna reakcia v jadrovom reaktore a vyrába sa elektrická energia, a to aj len časť roka. *Základom dane* je výmera katastrálneho územia obce v m², ktoré sa nachádza v oblasti ohrozenia jadrovým zariadením schválenej Úradom jadrového dozoru Slovenskej republiky. *Sadzba dane* je stanovená zákonom o miestnych daniach v závislosti od vzdialenosti zastavaného územia obce alebo jeho časti od jadrového zariadenia, obce ju však môžu ustanoviť odchyľne.

* *Iným príkladom nevýherného hracieho prístroje sú autička pre deti v nákupných centrách, v ktorých sa po vložení mincí – poplatku môže dieťa po istú dobu hrať.*

** *Príkladom môžu byť úkony v súvislosti so svadbou (vjazd autom do pešej zóny, kde sa nachádza kostol alebo iná obradná sála, vjazd na svadobné fotenie a pod.).*

*** *Ide o Atómové elektrárne Mochovce a Atómové elektrárne Bohunice.*

Daňová povinnosť vzniká dňom začatia skúšobnej prevádzky jadrového zariadenia a zaniká dňom trvalého ukončenia výroby elektrickej energie v jadrovom zariadení. Oznamovacia povinnosť sa vzťahuje na vznik i zánik daňovej povinnosti. Daň vyrubuje správca dane rozhodnutím do 31. januára zdaňovacieho obdobia za predchádzajúci kalendárny rok. Obec ustanoví všeobecne záväzným nariadením aj začlenenie obce do pásma rozhodujúceho na určenie sadzby dane, náležitosti oznamovacej povinnosti a prípadné oslobodenia od dane.

K dani z nehnuteľností, k dani za psa, k dani za predajné automaty a k dani za nevýherné hracie prístroje podáva daňovník *daňové priznanie* a neskôr, už len v prípade zmien skutkových okolností oproti podanému priznaniu, resp. vzniku daňovej povinnosti k ďalšiemu predmetu zdanenia podáva čiastkové priznanie.

Miestne poplatky

Účelom *miestneho poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady* je zabezpečenie nakladania s odpadom produkovaným v dôsledku užívania či držby nehnuteľností v obci. Jeho *poplatníkom* je fyzická osoba, ktorá má v obci trvalý alebo prechodný pobyt alebo je na území obce oprávnená užívať alebo užíva nehnuteľnosť na iný účel ako na podnikanie, právnická osoba, ktorá je oprávnená užívať alebo užíva nehnuteľnosť nachádzajúcu sa na území obce na iný účel ako na podnikanie a podnikateľ, ktorý je oprávnený užívať alebo užíva nehnuteľnosť nachádzajúcu sa na území obce na účel podnikania; zákon však stanovuje aj výnimky. *Sadzba* poplatku môže byť stanovená rôzne – podľa objemu/váhy odpadu alebo paušálnou sumou za osobu a kalendárny deň, pričom obec môže určiť sadzbu len v zákonných limitoch.

Miestny poplatok za rozvoj zaťažuje vybrané stavebné činnosti na nehnuteľnostiach v rámci obcí, a to ak uskutočnením stavby vznikne nová alebo ďalšia podlahová plocha v nadzemnej časti stavby. Nevzťahuje sa napr. na stavby sociálneho bývania, zdravotníckeho zariadenia, stavby slúžiace školám či na športové účely a iné. *Základom poplatku* je výmera nadzemnej časti podlahovej plochy realizovanej stavby v m² a sadzbu/sadzby môže obec určiť v rozmedzí od 3 do 35 EUR za každý, aj začatý m². *Poplatníkom* je

stavebník a poplatková povinnosť trvá (všeobecne zhrnuté) počas platnosti stavebného povolenia. Poplatok obec vyrubuje rozhodnutím. Ide o jediný prípad miestnej „dane“⁹⁴, kde je jej výnos priamo zákonom rozpočtovo určený, a to na úhradu kapitálových výdavkov obcí súvisiacich so stavebnými nákladmi na stavby so zákonom špecifikovaným verejno-prospešným účelom. I jeho správu vykonáva obec.

3.3. Nepriame dane

Daň z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty* je rozpočtovo najvýznamnejšou všeobecnou daňou zo spotreby, ktorá je zahrnutá v cene tovarov a služieb, ktoré spotrebiteľia či podnikatelia nakupujú. Naša právna úprava vychádza z regulácie EÚ a s touto musí byť v súlade, keďže ide o súčasť tzv. **harmonizovanej** právnej úpravy a platí **princíp prednosti práva EÚ** pred vnútroštátnym právom.

Vzhľadom na podrobnosť jej právnej úpravy a množstvo výnimiek a osobitných režimov a úprav v rámci jednotlivých regulovaných aspektov zdôrazňujeme, že uvedieme len základný rámec právnej úpravy DPH.

Predmetom dane sú štyri rôzne druhy tzv. zdaniteľných obchodov, a to:

- 1) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- 2) poskytnutie služby (používa sa termín „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- 3) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu EÚ,
- 4) dovoz tovaru do tuzemska.

Tieto zdaniteľné obchody zákon podrobne špecifikuje a presne uvádza, čo sa v rôznych prípadoch považuje za ten ktorý zdaniteľný obchod, pričom tuzemskom sa rozumie územie SR. Ide teda o vymedzenie, aký typ „transakcie“ podlieha dani.

** DPH v podstate zdaňuje pridanú hodnotu, ktorá sa k tovaru či službe pridá na každom ďalšom stupni jeho/jej spracovania v rámci reťazca, ktorým konkrétna komodita prechádza od jej vzniku až po poslednú kúpu/spotrebovanie.*

⁹⁴ Hoci je označený ako poplatok, má skôr znaky dane než poplatku. (Obdobne aj Popovič, 2016: 1275).

Keďže ide o nepriamu daň, daň neznáša daňovník, ale daňová povinnosť sa prenáša na kupujúceho; samotnú daň však štátu platí (v podstate len odvádza) platiteľ alebo iná zdaniteľná osoba – podľa konkrétneho prípadu stanoveného zákonom. Pri tejto dani teda zákon nehovorí o daňovníkovi, ale o tzv. **zdaniteľnej osobe**. Myslí sa ňou každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť (definovanú týmto zákonom) bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Spomenutou ekonomickou činnosťou (čiže podnikaním) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť a považuje sa za ňu aj využívanie hmotného a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku. Nejde o prípady vykonávania práce na základe pracovno-právneho alebo iného podobného vzťahu, kde sa práca vykonáva vo vzťahu nadriadenosti a podriadenosti, čiže nie je nezávislá (je vykonávaná na základe pokynov). Zjednodušene možno povedať, že DPH sa vzťahuje predovšetkým na podnikateľov.

Za zdaniteľnú osobu sa považuje aj každá osoba, ktorá príležitostne dodá nový dopravný prostriedok z tuzemska do iného členského štátu EÚ. Orgány štátu a územnej samosprávy sa považujú za zdaniteľné osoby len niektorých prípadoch.

Miesto zdaniteľného obchodu* definuje zákon podľa toho, o aký druh zdaniteľného obchodu ide. Základné pravidlá (mimo špecifických prípadov** a výnimiek) sú nasledovné:

- 1) Pri *dodaní tovaru* je miestom dodania miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa preprava začína uskutočňovať - ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miesto, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný - ak je dodanie tovaru spojené s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, členský štát dovozu - ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína na území tretieho štátu a pod.

** Zjednodušene povedané, miesto zdaniteľného obchodu určuje, v ktorom štáte EÚ bude zdaniteľná osoba plniť svoje povinnosti na DPH a túto daň platiť.*

*** Príkladom špecifického pravidla je dodanie služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť – miesto dodania sa riadi umiestením nehnuteľnosti, teda ak slovenský podnikateľ opravuje strechu na budove v ČR, miesto zdaniteľného obchodu je v ČR a slovenský podnikateľ neuplatní slovenskú DPH (ale overí si svoje povinnosti v ČR podľa českej úpravy DPH).*

- 2) Miestom *dodania tovaru pri predaji tovaru na diaľku na území EÚ* je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru k zákazníkovi skončí.
- 3) Pri *dodaní služby* zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miestom dodania služby miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná jej prevádzkarni, tak je to miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak však nemá sídlo, miesto podnikania ani prevádzkareň, miestom dodania služby je jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. V prípade, keď sa služba dodáva inej ako zdaniteľnej osobe platí opačný princíp, a síce, že miestom dodania je sídlo alebo miesto podnikania (resp. miesto prevádzkarne, príp. jeho bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava) dodávateľa služby. Pri dodaní služby je však veľa špeciálnych režimov.
- 4) Miestom *nadobudnutia tovaru z iného členského štátu* je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.
- 5) Miestom *dovozu tovaru* je členský štát, na ktorého území sa tovar nachádza v čase, keď vstupuje na územie Európskej únie.

Daňová povinnosť pri dodaní tovaru a služby vzniká zásadne dňom dodania konkrétneho tovaru, resp. služby. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník*. Pri čiastkovo alebo opakovane dodávaných tovaroch alebo službách sa tovar alebo služba považuje za dodanú najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje. Platia však aj výnimky a osobitné režimy (napríklad pri dodaní tovaru prostredníctvom predajných automatov vzniká dňom, keď sa vyberú peniaze alebo známky z prístroja, resp. sa iným spôsobom zistí výška obratu). Ak je však platba za tovar/službu prijatá ešte pred jeho/jej dodaním, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

Daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká buď v 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo dňom vyhotovenia faktúry, ak bola

** Napríklad ak slovenský platiteľ dane dodal tovar s prepravou maloobchodu a dohodli sa, že vlastníctvo nadobudne až zaplatením kúpnej ceny (čiže tzv. výhrada vlastníctva) a tovar mu bol prepravcom odovzdaný ešte pred jej zaplatením, daňová povinnosť vzniká prevzatím tovaru bez ohľadu na vznik vlastníckeho práva (ktorý nastáva až zaplatením kúpnej ceny).*

faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru skôr. Daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká buď prepustením tovaru do voľného obehu vrátane konečného použitia, alebo režimu dočasné použitie s čiastočným oslobodením od dovozného cla a v ostatných prípadoch, keď vznikne colný dlh pri dovoze tovaru.

Vznik daňovej povinnosti je podstatné určiť aj z dôvodu, že bez toho nie je možné uplatniť tzv. odpočítanie dane, ktorému sa budeme venovať nižšie.

Základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do tejto protihodnoty sa zahŕňajú aj iné dane, clá a poplatky vzťahujúce sa na tovar alebo službu, ako aj súvisiace náklady/výdavky (napríklad provízia, náklady na balenie, prepravu a poistenie požadované dodávateľom od kupujúceho alebo zákazníka). Nezahŕňajú sa však tzv. prechodné položky*, čiže výdavky platené v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka, ktoré dodávateľ požaduje od kupujúceho alebo zákazníka. Tento režim zásadne platí aj pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Zákon však definuje aj osobitné spôsoby určovania základu dane, ako napr. pri predaji podniku, pri premiestnení tovaru podnikateľom z tuzemska do iného členského štátu na účely jeho podnikania a pod. Základom dane pri dovoze tovaru je colná hodnota tovaru.

Sadzba dane je rozdelená na základnú a zníženú.

Základná sadzba dane na tovary a služby je 20 % zo základu dane a znížená sadzba dane 10 % zo základu dane. Táto znížená sa uplatňuje na:

- 1) tovary uvedené v prílohe č. 7 zákona** a služby uvedené v prílohe č. 7a zákona (okrem dovážaného tovaru, pri ktorom sa daň priznáva a platí podľa osobitného režimu),
- 2) tovary a služby, ktoré dodáva oprávnenému zákazníkovi registrovaný sociálny podnik, ktorý v rámci aktivít sociálnej ekonomiky 100 % svojho zisku po zdanení používa na dosiahnutie svojho hlavného cieľa, ak tým nedochádza k narušeniu hospodárskej súťaže nezlučiteľnému s vnútorným trhom.

** Prechodnou položkou sú napr. súdne poplatky, ktoré uhradí advokát za svojho klienta a následne mu ich klient preplatí. Advokát ich totiž platil v mene klienta a klient by ich tak či tak musel zaplatiť.*

*** Ide napr. o potraviny, knihy, dennú tlač, lieky atď.*

Na účely správneho zatriedenia tovaru sa vychádza zo záväznej informácie o tzv. nomenklatúrnom zatriedení tovaru vydanéj colným orgánom.

Registračná povinnosť je všeobecné označenie pre rôznych druhov prípadov, keď sa konkrétna osoba v závislosti od splnenia zákonom uvedených podmienok musí alebo môže registrovať podľa zákona o dani z pridanej hodnoty. Podľa toho, o akú registráciu ide, rozlišujeme *povinnú registráciu* (t. j. keď spĺňa podmienky a musí sa registrovať) a *dobrovoľnú registráciu** (t. j. keď sa v niektorých prípadoch môže registrovať, hoci ešte nespĺňa niektoré zo stanovených podmienok). Tiež je rozdiel v tom, či ide o prípad *registrácie za platiteľa dane* alebo *registráciu pre daň*. Odvíjajú sa totiž od toho ďalšie práva a povinnosti konkrétnej osoby, najmä tzv. právo na odpočítanie dane. Zákon teda rozlišuje tieto prípady registrácie:

- 1) registrácia podľa § 4 ods. 1 zákona (základný prípad). Tuzemská zdaniteľná osoba, ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat** 49 790 EUR, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla tento obrat. Ak je zdaniteľnou osobou, daňový úrad ju zaregistruje, vydá jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej identifikačné číslo pre daň (tzv. IČ DPH). Dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre daň sa táto zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane (nie platcom, ako sa to často nesprávne uvádza).
- 2) registrácia podľa § 4 ods. 2 zákona (dobrovoľná registrácia). Žiadosť o registráciu pre daň môže podať aj zdaniteľná osoba, ktorá nedosiahla obrat podľa predchádzajúceho bodu. Inak platí všetko ako vyššie.
- 3) registrácia podľa § 4 ods. 4 zákona (platiteľ dane zo zákona). V tomto prípade platiteľ len oznamuje správcovi dane (do 10 dní) skutočnosť, na základe ktorej sa stal platiteľom. Platiteľom sa takto stáva:

** Pri dobrovoľnej registrácii musí subjekt preukázať vykonávanie ekonomickej činnosti alebo (objektívne) zámer vykonávania ekonomickej činnosti.*

*** Ide o hodnotu (bez dane) dodaných tovarov a služieb v tuzemsku okrem hodnoty tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane.*

- a) osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku podnik* platiteľa alebo jeho časť, ktorá tvorí samostatnú organizačnú zložku, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti,
- b) právny nástupca platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie**, a to odo dňa právneho nástupníctva,
- c) dodaním stavby, jej časti alebo stavebného pozemku zdaniteľnou osobou alebo prijatím platby pred ich dodaním***, a to tým dňom, ktorý nastane skôr, ak sa z dodania má dosiahnuť obrat 49 790 EUR,
- d) zdaniteľná osoba podľa §8 ods. 7 prvej vety⁹⁵, ktorá neuplatňuje osobitnú úpravu podľa § 68b, a to dňom dodania tovaru s miestom dodania v tuzemsku.
- 4) registrácia podľa § 4a a 4b zákona (registrácia skupiny). Ide o možnosť, aby sa viac tuzemských zdaniteľných osôb, ktoré sú spojené finančne, ekonomicky a organizačne****, považovalo za jednu zdaniteľnú osobu (tzv. „skupinu“), ktorú členovia tejto skupiny zaregistrujú ako jeden subjekt. Správca dane skupine pridelí jedno spoločné IČ DPH a platiteľom sa dňom registrácie skupiny stáva táto skupina ako celok. Za ňu následne koná jeden člen ako tzv. zástupca skupiny. Osvedčenie o registrácii dostanú všetci členovia skupiny.
- 5) registrácia podľa § 5 zákona (registrácia zahraničnej osoby). Zahraničná zdaniteľná osoba⁹⁶ je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava pred začatím vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane okrem dovozu tovaru a stanovených výnimiek. Ten ju zaregistruje pre daň, vydá jej osvedčenie o registrácii a pridelí jej IČ DPH. Dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre daň sa zahraničná osoba stáva platiteľom dane.
- 6) registrácia podľa § 7 zákona (pri nadobúdaní tovaru v tuzemsku z iného členského štátu). Ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, nadobúda v tuzemsku tovar z iného členského štátu, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň pred

* Napr. v dôsledku zmluvy o predaji podniku.

** Napr. pri zlúčení spoločností (pozri §69 ObZ).

*** To neplatí, ak ide o príležitostný predaj.

**** Napr. ak spoločnosť A je jediným spoločníkom v spoločnosti B a zároveň väčšinovým spoločníkom v spoločnosti C – všetky 3 môžu byť registrované ako jedna skupina.

⁹⁵ Ide o zdaniteľné osoby, ktoré uľahčujú dodanie tovaru na území EÚ zdaniteľnej osobe usadenej mimo EÚ pre osoby iné ako zdaniteľné, a to prostredníctvom využitia elektronického komunikačného rozhrania.

⁹⁶ Ide o osobu, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle nezdržiava.

nadobudnutím tovaru, ktorým celková hodnota tovaru bez dane nadobudnutého z iných členských štátov dosiahne v kalendárnom roku 14 000 EUR. Dobrovoľne môže požiadať aj ak nedosiahne tento limit. Po registrácii jej daňový úrad vydá osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej IČ DPH, no nestáva sa platiteľom dane*.

- 7) registrácia podľa § 7a zákona (pri prijatí, resp. dodaní služby z, resp. do iného členského štátu EÚ). Prvý prípad je, keď zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom, je príjemcom služby od zahraničnej osoby z iného členského štátu, pri ktorej je povinná platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona. Vtedy je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň pred prijatím služby (ibaže by už bola registrovaná podľa § 7). V druhom prípade tuzemská zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom, dodáva službu, pri ktorej je miesto dodania v inom členskom štáte a osobou povinnou platiť daň je príjemca služby**. Táto je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň pred dodaním služby (okrem už existujúcej registrácie podľa § 7). V oboch prípadoch daňový úrad týmto osobám po registrácii vydá osvedčenie o registrácii pre daň a prideli im IČ DPH, no nestávajú sa platiteľom dane.

Daňový úrad **registráciu zruší** v troch prípadoch:

- 1) na základe žiadosti platiteľa ak zistí, že sú na to splnené podmienky. Ide o dve situácie:
 - a) platiteľ môže požiadať o zrušenie registrácie najskôr po uplynutí jedného roka odo dňa, keď sa stal platiteľom, ak jeho obrat nedosiahol za 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov sumu 49 790 EUR; to platí pre osoby registrované podľa § 4.
 - b) platiteľ je povinný požiadať o zrušenie registrácie pre daň, keď prestal vykonávať podnikanie (t. j. ekonomickú činnosť)***. Ak by išlo o právnickú osobu, ktorá sa zrušuje bez likvidácie, táto je povinná túto skutočnosť oznámiť daňovému úradu ešte pred svojím zánikom.
- 2) ak nie sú dôvody na registráciu, pretože platiteľ nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikanie - ekonomickú činnosť.
- 3) ak nie sú dôvody na registráciu z dôvodu, že platiteľ opakovane v kalendárnom roku nesplní povinnosť podať daňové priznanie

** Pri registrácii podľa §7 a §7a sa zdaniteľná osoba nestáva platiteľom dane, čiže. má povinnosť platiť daň, ale nemá nárok na odpočítanie dane.*

*** Napr. ak si maďarský podnikateľ registrovaný pre DPH objedná prepravné služby zo SR do MR od slovenského podnikateľa (neregistrovaného pre DPH), miestom dodania služby bude MR, a teda pred dodaním služby sa slovenský podnikateľ bude musieť registrovať pre daň.*

**** Napr. ak živnostník pozastavil živnosť.*

alebo kontrolný výkaz, opakovane v kalendárnom roku nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť, opakovane nie je zastihnuteľný na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne alebo opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole. V tomto prípade má zrušenie registrácie skôr preventívny charakter (zabrániť daňovým podvodom), nastáva však až po preverení vyššie uvedených skutočností a ich dôvodov.

V rozhodnutí o zrušení registrácie určí daňový úrad deň, uplynutím ktorého osoba prestáva byť platiteľom. Týmto dňom končí prebiehajúce zdaňovacie obdobie a zaniká platnosť osvedčenia o registrácii pre daň a platnosť IČ DPH. Následne je subjekt povinný vrátiť daňovému úradu osvedčenie o registrácii.

Podstatnou črtou mechanizmu DPH je tzv. **odpočítanie dane**, na ktoré má pri splnení podmienok nárok len platiteľ. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť (t. j. od dane na výstupe = zahrnutej v tovare, ktorý sám predáva), daň z tých tovarov a služieb (čiže daň zahrnutú vo vstupnej cene tovaru jemu dodaného iným platiteľom = daň na vstupe), ktoré použije na dodávky ním dodávaných tovarov a služieb ako platiteľ (t. j. nie ako súkromná osoba) (s definovanými výnimkami – napr. odpočítať nemožno daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane – tiež s výnimkami). Právo odpočítať daň vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť* (čiže ak by platiteľ predával službu oslobodenú od DPH, nemohol by si odpočítať DPH na vstupe). Platiteľ môže odpočítať daň, ktorá je voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, alebo je ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa zákona, alebo je ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ako aj daň, ktorá je zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru a robí tak v daňovom priznaní. Toto právo môže uplatniť, ak spĺňa aj ďalšie zákonné podmienky (napr. má riadnu faktúru od dodávateľa, ktorý je tiež platiteľom dane) a v niektorých vymedzených situáciách musí odpočítanú daň opraviť. Zmyslom odpočítania je neutralita pôsobenia dane medzi rôznymi stupňami, ktorými tovar/služba

** Napr. ak malo-obchodník s nábytkom (platiteľ DPH) kúpi stôl od dodávateľa (platiteľa DPH), ktorý neskôr predá svojmu zákazníkovi (v rámci svojho podnikania), môže si od DPH ním uplatnenej v predajnej cene odpočítať DPH voči nemu uplatnenú v nákupnej cene stola. Právo na odpočítanie mu vzniká dňom dodania stola od dodávateľa (teda vzniku daňovej povinnosti). Ak stôl stál 120 EUR s DPH a predal ho za 180 EUR s DPH, potom z DPH na výstupe (30 EUR) si odpočíta DPH na vstupe (20 EUR) a zvyšných 10 EUR odvedie štátu. Ak by znížil cenu a predal by stôl za 105 EUR s DPH, DPH na výstupe (17,5 EUR) by bola nižšia než na vstupe (20 EUR), vznikol by nadmerný odpočet. Ak stôl ale kúpil pre svoje dieťa (ako súkromná osoba, nie na dodanie tovaru ako platiteľ), nemôže si DPH z nákupnej ceny stola odpočítať.*

prechádza (od vzniku/výroby až po konečnú spotrebu/predaj konečnému spotrebiteľovi).

Pokiaľ vznikne situácia, že celková daň, ktorú si platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je sám povinný zaplatiť, je vyššia než samotná daň, ktorú je povinný platiť, hovoríme o tzv. **nadmernom odpočte**. Takýto nadmerný odpočet si platiteľ zásadne odpočítava od svojej vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období. Ak ho nemôže odpočítať (napr. ak v ďalšom zdaňovacom období nedosiahol potrebnú výšku vlastnej daňovej povinnosti), daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť v stanovených lehotách. Ak by bol daňový úrad v omeškaní s jeho vrátením, platiteľ by mal nárok na úrok zo zadržaného nadmerného odpočtu (dvojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, minimálne 1,5 % p. a.).

Nakoľko v daňovom priznaní si slovenský platiteľ môže uplatniť odpočítanie dane uplatnenej v cenách tovarov a služieb prijatých od slovenských platiteľov, DPH, ktorú zaplatí pri kúpe tovarov a služieb v iných členských štátoch si „uplatňuje“ prostredníctvom tzv. **vrátenia dane**. Ten istý princíp sa vzťahuje aj na zahraničné osoby, ktoré môžu požiadať o vrátenie dane z tovarov a služieb, ktoré im dodal platiteľ v tuzemsku*.

Právo žiadať o vrátenie DPH uplatnenej pri hnutel'nom hmotnom majetku a službách dodaných platiteľom dane v tuzemsku, ako aj dane uplatnenej pri dovoze tovaru, má aj zahraničná osoba z tretieho štátu (t. j. mimo EÚ). Ďalej ide o prípad, keď fyzická osoba, ktorá nemá trvalý ani prechodný pobyt na území EÚ v cestovnom styku vyváža z územia EÚ tovar neobchodného charakteru v osobnej batožine - tiež môže požiadať o vrátenie dane zaplatenej v cene vyvezeného tovaru, ktorý kúpila v tuzemsku od platiteľa, s výnimkou pohonných látok, ak celková hodnota tohto tovaru je vyššia ako 100 EUR a tiež pokiaľ ide o osoby z iných štátov, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodného práva, medzinárodné organizácie a ich pracovníkov, EÚ, ozbrojené sily iných štátov, medzinárodné organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby a Slovenský Červený kríž.

** Režimom vrátenia dane nemožno nahrádzať pravidlá tzv. intrakomunitárnych dodávok, ktoré sú oslobodené od DPH (napr. ak slovenský platiteľ kúpil tovar v PL od poľského platiteľa a tento pri dodaní tovaru uplatnil poľskú DPH, nemôže slovenský platiteľ požiadať o jej vrátenie, keďže poľský dodávateľ mal uplatniť oslobodenie od dane – fakturovať bez DPH).*

Osobitná úprava uplatňovania dane z pridanej hodnoty sa vzťahuje na:

- 1) cestovné kancelárie a cestovné agentúry*;
- 2) umelecké diela, zberateľské predmety, starožitnosti a použitý tovar;
- 3) investičné zlato
- 4) služby, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby neusadené na území EÚ,
- 5) predaj tovaru na diaľku na území EÚ,
- 6) určité domáce dodania tovaru a služby dodané pre osoby iné ako zdaniteľné osoby,
- 7) predaj tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov a tiež v prípade možnosti zvolenia si osobitnej úpravy na:
 - 1) priznávanie a platbu dane pri dovoze tovaru, ktorý nie je predmetom spotrebnej dane, dovážaného do tuzemska v zásielke, ktorej vlastná hodnota nepresahuje 150 EUR, ako aj
 - 2) uplatňovanie dane na základe prijatia platby za dodanie tovaru alebo služby v prípade niektorých platiteľov, ktorí za predchádzajúci kalendárny rok nedosiahli obrat 100 000 EUR a je predpoklad, že ho nedosiahnu ani v prebiehajúcim kalendárnom roku.

Táto osobitná úprava spočíva v tom, že v niektorých otázkach pre tieto subjekty neplatí štandardný režim DPH - odpočítanie dane na vstupe a odvedenie dane na výstupe (Betáková, 2020), ale špeciálny režim (nevzťahujú sa na niektoré povinnosti a naopak musia plniť povinnosti iné).

Oslobodenie od dane sa vzťahuje na dodanie týchto tovarov a služieb:

- a) poštové služby,
- b) zdravotnú starostlivosť,
- c) služby sociálnej pomoci,
- d) výchovné služby a vzdelávacie služby,
- e) služby dodávané členom,
- f) služby súvisiace so športom alebo telesnou výchovou,
- g) kultúrne služby,
- h) zhromažďovanie finančných prostriedkov,
- i) služby verejnoprávnej televízie a verejnoprávneho rozhlasu,

** Napr. CK uplatňuje tento režim povinne – ZD je len tzv. prirážka cestovej kancelárie (t. j. kladný rozdiel medzi celkovou predajnou cenou požadovanou od zákazníka a skutočnými nákladmi CK za služby cestovného ruchu obstarané od iných osôb). Z týchto služieb, ktoré obstará od iných osôb si nemôže odpočítať daň a neuvádza ich ani v daňovom priznaní. Prirážka sa považuje za cenu s daňou.*

- j) poisťovacie služby,
- k) dodanie a nájom nehnuteľností,
- l) finančné služby,
- m) predaj poštových cenín a kolkov,
- n) prevádzkovanie lotérií a iných podobných hier,
- o) dodanie tovaru, pri ktorom nebola odpočítaná daň.

Medzi povinnosti osôb povinných platiť daň patria:

- 1) *vedenie záznamov* - platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; vo vymedzenom rozsahu je povinná viesť záznamy aj osoba registrovaná podľa § 7 a 7a,
- 2) *vystavovanie a uchovávanie faktúr** – zákon stanovuje, kto a dokedy je povinný vyhotovovať faktúru, aké má náležitosti a v akom rozsahu sa musia faktúry uchovávať,
- 3) *podávanie daňového priznania a úhrada vlastnej daňovej povinnosti* - daňové priznanie sa podáva zásadne do 25 dní po skončení každého zdaňovacieho obdobia a je povinný podať ho každý platiteľ okrem platiteľa registrovaného podľa § 5, ktorý je povinný podať daňové priznanie len v špecifikovaných prípadoch (napr. ak mu vznikla v zdaňovacom období povinnosť platiť daň). Daň je splatná v tej istej lehote po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť zo zdaniteľného obchodu; daň vyrubená colným orgánom pri dovoze tovaru je splatná v lehote pre splatnosť cla. Ak platiteľ uplatňuje odpočítanie dane, od celkovej splatnej dane okrem dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru odpočíta odpočítateľnú daň a tento kladný rozdiel (t. j. vlastnú daňovú povinnosť) uvedie do daňového priznania. Zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac, platiteľ sa však môže rozhodnúť pre kalendárny štvrťrok, ak uplynulo viac ako 12 kalendárnych mesiacov od konca kalendárneho mesiaca, v ktorom sa stal platiteľom, a zároveň za týchto 12 mesiacov nedosiahol obrat 100 000 eur**.
- 4) *kontrolný výkaz* – povinnosť podať ho má platiteľ za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré je povinný podať daňové priznanie,

** Faktúrou je podľa zákona o DPH každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte EÚ upravujúceho vyhotovenie faktúry.*

*** Napr. ak platiteľ splní podmienky na zmenu zdaňovacieho obdobia v októbri, môže ho zmeniť na kalendárny štvrťrok k 1. januáru nasledujúceho roka.*

a to do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia. Jeho úlohou je krížová kontrola údajov s cieľom eliminovať daňové podvody.

5) *súhrnný výkaz* – povinnosť podať ho má platiteľ a zdaniteľná osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo § 7a v stanovených prípadoch. Údaje v nich obsiahnuté sú odosielané do systému VIES v rámci systému kontroly zdanenia v rámci celej EÚ.

Spotrebné dane

Ide o tzv. selektívne spotrebné dane (Bujňáková, 2015: 175), ktoré sa zameriavajú na konkrétny druh tovaru. Spomedzi nich sú pre štát rozpočtovo najvýznamnejšie daň z minerálnych olejov, daň z tabaku a z tabakových výrobkov a daň z liehu (Čakoci a kol., 2019: 39). Podobne ako DPH, aj rámcová právna úprava spotrebných daní je v rámci EÚ **harmonizovanou** právnou reguláciou.

Tieto spotrebné dane majú určité spoločné zásady zdaňovania s miernymi odlišnosťami pri dani z elektriny, uhlia a zemného plynu. Tovary podliehajúce spotrebným daniam sa zdaňujú v krajine, kde nastane ich reálna spotreba – princíp krajiny určenia (Sandtner, 2021) a **vznik daňovej povinnosti** nastáva zásadne uvedením do daňového voľného obehu (pokiaľ ide o minerálny olej, alkoholické nápoje, tabak a tabakové výrobky), resp. dodaním konečnému spotrebiteľovi alebo ich spotrebou vybranými subjektmi (pri elektrine, uhli a zemnom plyne).

Osobu povinnú platiť* daň označujú zákony o spotrebných daniach ako platiteľa dane (kedysi sa používal pojem daňový dlžník).

Zdaňovacím obdobím je zvyčajne kalendárny mesiac a daňové priznanie sa podáva colnému úradu zásadne najneskôr do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla daňová povinnosť; v rovnakej lehote sa daň aj platí.

Dane z alkoholických nápojov, tabaku a tabakových výrobkov a minerálnych olejov sú založené na existencii tzv. *daňových skladov* (v ktorých sa na základe povolenia tieto produkty v pozastavení dane vyrábajú, spracovávajú, skladujú, prijímajú alebo odosielajú), *oprávnených príjemcov* (ktorí na základe povolenia prijímajú tieto komodity z iného členského štátu v pozastavení dane), *registrovaných odosielateľov* (ktorí na základe povolenia odosielajú produkty v pozastavení dane po prepustení do voľného obehu), *schválených odosielateľov* (ktorí na základe povolenia

** V konkrétnom prípade to môže byť napr. prevádzkovateľ daňového skladu, oprávnený príjemca, pri energetických výrobkoch napr. konečný spotrebiteľ atď.*

odosielajú tieto výrobky uvedené do daňového voľného obehu na územie iného členského štátu na podnikateľské účely) a *užívateľských podnikov* (ktoré sú oprávnené používať alkoholický nápoj oslobodený od dane, resp. daňovo zvýhodnený minerálny olej). Totiž v princípe, keď sa tovar nachádza v daňovom sklade alebo sa prepravuje mimo voľný obeh - medzi daňovými skladmi (či už v rámci daňového územia alebo medzi štátmi EÚ) alebo z miesta dovozu do daňového skladu či z daňového skladu do miesta výstupu (pri vývoze), nachádza sa, resp. prepravuje sa v režime tzv. *pozastavenia dane* a zdanený bude v štáte jeho spotreby. Znamená to, že vznik daňovej povinnosti sa posúva na deň uvedenia predmetu dane do daňového voľného obehu (teda mimo režim pozastavenie dane)*.

Zákony pri každej dani špecifikujú podmienky, na základe ktorých je možné uplatňovať **vrátenie dane** (napr. daň z minerálneho oleja preukázateľne zdaneného na daňovom území možno vrátiť osobe, ak v rámci podnikania taký minerálny olej dodala na územie iného členského štátu osobe na podnikateľské účely).

Taktiež upravujú **registračnú povinnosť**, ktorá sa vzťahuje na osobu, ktorá chce prevádzkovať daňový sklad (taktiež daňový sklad pre zahraničných zástupcov a daňový sklad na výrobu výživových doplnkov), oprávneného príjemcu, registrovaného odosielateľa, osobu, ktorá chce prevádzkovať liehovarnícky závod na pestovateľské pálenie ovocia, oprávneného spotrebiteľa elektriny/uhlia/zemného plynu (čiže osobu oprávnenú používať elektrinu/uhlie/zemný plyn oslobodený od dane) a platiteľa dane z elektriny/uhlia/zemného plynu a stlačeného zemného plynu.

Predmetom spotrebnej dane z alkoholických nápojov je alkoholický nápoj (lieh, víno, medziprodukt** a pivo) vyrobený na daňovom území (t. j. v SR), dodaný z iného členského štátu alebo dovezený z územia tretieho štátu. Na účely tohto zákona sa stanovujú určité minimálne kritériá, ktoré musí produkt splniť, aby podliehal regulácii – napr. pre lieh je to obsah alkoholu viac ako 1,2% objemu pre tovar kódu kombinovanej nomenklatúry 2207 a 2208 (etylalkohol), viac ako 22% pre tovary kódov 2204, 2205 a 2206 (víno, vermut a ostatné kvasené nápoje), resp. 1,2% pre tovary iných kódov než kapitoly 22.

** To je najčastejšie vyskladnením z daňového skladu za účelom ďalšieho predaja, resp. jeho spotreby.*

*** Medziprodukt je napr. bylinný alebo aromatizovaný likér.*

Základom dane je množstvo alkoholického nápoja zväčša stanovené v hektolitroch.

Všeobecná sadzba dane je 1 080 EUR/hl alkoholu, pričom:

- a) pre lieh sa uplatňuje základná sadzba (1 080 EUR/hl alkoholu) a znížená sadzba pre domáce pestovateľské pálenie ovocia za stanovených kritérií (540 EUR/hl a.);
- b) pre víno sa rozlišuje nulová sadzba pre tiché víno a tichý fermentovaný nápoj; pre šumivé víno a šumivý fermentovaný nápoj (súčin 59 % zo všeobecnej sadzby a koeficientu 0,125, čiže 79,65 EUR/hl a.) a pre šumivé víno s obsahom alkoholu nie viac ako 8,5 % (súčin 59 % zo všeobecnej sadzby a koeficientu 0,085 čiže 54,16 EUR/hl a.);
- c) pre medziprodukt je sadzba súčinom 60 % zo všeobecnej sadzby a koeficientu 0,13 čiže 84,24 EUR/hl a.,
- d) pre pivo je stanovená základná sadzba súčinom 7,907 % zo všeobecnej sadzby a koeficientu 0,042 (čiže 3,587 EUR za hl a % objemu skutočného obsahu alkoholu) a znížená sadzba na pivo vyrobené malým samostatným pivovarom - súčin 5,847 % zo všeobecnej sadzby a koeficientu 0,042 (čiže 2,652 EUR za hl a % objemu skutočného obsahu alkoholu).

Alkoholický nápoj je *oslobodený od dane*, ak je určený na vedecké účely, výskumné účely a analytické účely, na výrobu aróm, liekov, liečiv, výrobu octu, atď. Od dane je oslobodený aj neobchodný dovoz alkoholického nápoja v osobnej batožine cestujúceho z územia tretieho štátu v definovanom maximálnom množstve.

Spotrebiteľské balenie liehu* kódu kombinovanej nomenklatúry 2207 a 2208 je zásadne možné uviesť do daňového voľného obehu, len ak je označené kontrolnou známkou, čo môžu vykonať len oprávnené subjekty, napr. prevádzkovateľ daňového skladu. Predaj neoznačeného spotrebiteľského balenia na daňovom území je zásadne zakázaný (s výnimkami, napr. lieh vyrobený pre pestovateľa v liehovarníckom závode na pestovateľské pálenie ovocia).

** Ide o uzavretý spotrebiteľský obal naplnený liehom určeným na priamu ľudskú spotrebu.*

Predmetom spotrebnej dane z tabakových výrobkov sú tabakové výrobky vyrobené na daňovom území, dodané naň z iného členského štátu alebo dovezené z územia tretieho štátu a rozumie sa

nimi cigareta, cigara, cigarka a tabak v zmysle zákonných definičných znakov.

Základom dane pri tabakových výrobkoch je množstvo tabakových výrobkov vyjadrené v kilogramoch s výnimkou cigariet, kde je to počet kusov cigariet v spotrebiteľskom balení cigariet a cena uvedená na kontrolnej známke.

Sadzba dane je pri cigarách, cigarkách a tabaku 76,7 EUR/kg a pri cigaretách je kombinovaná (špecifická časť 64,10 EUR/1 000 ks a percentuálna časť 23 % z ceny cigariet) s tým, že minimálna sadzba je 100,10 EUR/1 000 kusov.

Od dane sú *oslobodené* tabakové výrobky odobraté ako vzorka na účely úradnej kontroly, zaslané fyzickou osobou z územia tretích štátov fyzickej osobe na osobnú spotrebu v malých množstvách, neobchodný dovoz tabakových výrobkov v osobnej batožine cestujúceho z územia tretích štátov v stanovenom množstve a ďalšie prípady.

Špecifické ustanovenia platia pre *bezdymový tabak** - základom dane je hmotnosť tabaku v bezdymovom tabakovom výrobku vyjadrená v kilogramoch a sadzba dane sa ustanovuje vo výške sadzby dane na tabak.

Tabakové výrobky možno do daňového voľného obehu uviesť zásadne len ak sú označené kontrolnou známkou.

Predmetom spotrebnej dane z minerálneho oleja sú minerálne oleje vyrobené na daňovom území, dodané naň z iného členského štátu alebo dovezené z územia tretieho štátu. Zákon definuje, ktoré kódy tovarov sa zaraďujú na účely zdanenia ako minerálne oleje (napr. motorový benzín, nafta, oleje, skvapalnené plynné uhl'ovodíky ako propán-bután, ale aj prísady do pohonných látok a pod.), pričom sa rozlišuje minerálny olej ako pohonná látka (slúžiaci alebo použitý na pohon motorov) a ako palivo (slúžiaci alebo použitý na výrobu tepla).

Základom dane je množstvo minerálneho oleja vyjadrené v litroch pri teplote 15°C alebo v kilogramoch alebo množstvo v ňom obsiahnutej energie vyjadrenej v gigajouloch.

Sadzbu dane stanovuje zákon osobitne pre rôzne druhy minerálnych olejov, pričom na oleje slúžiace na vykurovanie sú

** Ide o výrobok s obsahom tabaku, ktorý sa nespotrebuje počas procesu horenia, okrem žuvacieho tabaku a šnupavého tabaku.*

sadzby výrazne nižšie (napr. skvapalnené plynné uhl'ovodíky použité ako palivo majú nulovú sadzbu dane)*.

Oslobodený od dane je minerálny olej, ak je určený na použitie na iné účely ako pohonná látka alebo palivo**, ako letecká pohonná látka, v mineralogických procesoch a v ďalších prípadoch, ako aj neobchodný dovoz minerálneho oleja z územia tretích štátov v bežnej nádrži motorového dopravného prostriedku a v prenosnej nádrži do 10 l.

Predmetom spotrebnej dane z elektriny, uhlia a zemného plynu je elektrina, uhlie (zahŕňajúce čierne a hnedé uhlie, koks a polokoks a ostatné pevné uhl'ovodíky, najmä tie používané ako pohonná látka alebo palivo na výrobu tepla) a zemný plyn.

Základom dane je množstvo elektriny či zemného plynu vyjadrené v megawatthodinách, no pri stlačennom zemnom plyne jeho množstvo v kilogramoch a pri uhlí jeho množstvo vyjadrené v tonách.

Sadzba dane z elektriny je 1,32 EUR/MWh a z uhlia 10,62 EUR/t; pri zemnom plyne sa rozlišuje jeho použitie na výrobu tepla (sadzba je 1,32 eura/MWh, resp. 0,01989 EUR/kg pri stlačennom zemnom plyne) a ako pohonná látka (9,36 EUR/MWh, pri stlačennom zemnom plyne 0,141 EUR/kg).

Daňová povinnosť vzniká dodaním elektriny/uhl'ia/zemného plynu na daňovom území konečnému spotrebiteľovi alebo ich spotrebou vybranými subjektmi (napr. pri elektrine elektroenergetickým podnikom, pri uhlí výrobcom uhlia alebo obchodníkom s uhlím) či zistením ich neoprávneného odberu.

Oslobodenia od dane sa vzťahujú napr. na fyzické osoby ako konečných spotrebiteľov elektriny, uhlia alebo zemného plynu v domácnosti, osoby iných štátov, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodných zmlúv, použitie v mineralogických procesoch, zemný plyn a uhlie používané na výrobu elektriny a tepla, koncových odberateľov uhlia v domácnosti, elektrinu preukázateľne vyrobenú z obnoviteľného zdroja a ďalšie.

Daň z poistenia

Táto daň sa platí od roku 2019***. Jej **predmetom** je poistenie v odvetviach neživotného poistenia uvedených v prílohe č. 1 k zákonu o dani z poistenia, ak je poistné riziko umiestnené v tuzemsku (tieto

** Práve to je dôvod častých podvodov, keď sa subjekty snažia deklarovať príslušný tovar ako vykurovací olej, avšak v skutočnosti ide o pohonnú látku.*

*** Oslobodenie sa však nevzťahuje na tieto komodity určené na výrobu tepla a ohrev teplej úžitkovej vody dodané do spoločného tepelného zdroja bytového domu.*

**** Daň bola zavedená najmä z dôvodu, že poisťovacie služby sú v EÚ oslobodené od DPH a nahrádza 8%-ný odvod časti poistného podľa §68 zákona č. 39/2015 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov.*

prípady definuje zákon – napr. ak je poistená nehnuteľnosť, ktorá sa nachádza v SR).

Osoba, ktorá je povinná platiť daň správcovi dane sa označuje ako **platiteľ**. Nehovoríme o daňovníkovi, nakoľko ide o nepriamu daň, kde platiteľ prenáša daň do ceny poistného, a teda ju reálne znáša poistená osoba, nie on sám. Platiteľ sumu dane vyberá od poisteného a odvádza ju štátu. Platiteľom teda je:

- 1) poisťovateľ (to primárne), ale i
- 2) poisťník, ktorý zaplatil poistné zahraničnej poisťovni, ktorá nemá v tuzemsku pobočku či
- 3) právnická osoba, ktorej sú preúčtované náklady poistenia, ktoré sa vzťahujú na poistné riziko umiestnené v tuzemsku.

Daňová povinnosť vzniká platiteľovi:

- 1) dňom prijatia platby poistného, alebo
- 2) dňom zaúčtovania predpisu pohľadávky z poistného alebo
- 3) dňom splatnosti poistného – podľa jeho voľby z týchto možností.

Podľa tejto voľby a podľa toho, ktorý prípad platiteľa sa uplatňuje, sa definuje aj **základ dane** (napr. ak vzniká daňová povinnosť dňom prijatia platby, základom dane je suma prijatého poistného znížená o daň, ak vzniká daňová povinnosť poisťníkovi, ktorý zaplatil poistné zahraničnej poisťovni, ktorá nemá v tuzemsku pobočku, základom dane je suma zaplateného poistného).

Sadzba dane zo základu dane je:

- 1) 8 % - na všetky prípady okrem poistenia zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla, kde platí sadzba:
- 2) 0 % (čiže v tomto prípade, je výsledná daň nulová).

Zdaňovacím obdobím je kalendárny štvrťrok a platiteľ je povinný podať daňové priznanie do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia (okrem prípadu, keď mu nevznikla povinnosť platiť daň alebo povinnosť opraviť základ dane), a to len elektronickými prostriedkami. V rovnakej lehote je daň splatná. Na účely dane si platiteľ musí viesť záznamy v zákonom uvedenom rozsahu.

Platiteľ, ktorému vznikne povinnosť podať daňové priznanie a ktorý nemá pridelené daňové identifikačné číslo, je povinný najneskôr do piatich dní po skončení zdaňovacieho obdobia, za ktoré je povinný podať daňové priznanie, požiadať o **registráciu pre daň**.

Daňový úrad vydá platiteľovi osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu daňové identifikačné číslo.

3.4. Správa daní

Správou daní sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením jej úhrady a ďalšie činnosti podľa daňového poriadku alebo osobitných predpisov.

Proces správy daní

Na správe daní sa zúčastňujú:

1. zamestnanec správcu dane,
2. druhostupňový orgán,
3. daňový subjekt* (osoba, ktorej tento zákon alebo osobitné predpisy ukladajú povinnosti alebo priznávajú práva, napr. daňovník dane z nehnuteľnosti),
4. iná osoba** ako daňový subjekt, ktorá má práva a povinnosti pri správe daní alebo ktorej práva a povinnosti sú správou daní dotknuté.

* *Ide predovšetkým o daňovníka a platiteľa dane.*

** *Inou osobou je napr. svedok, znalec, tlmočník, orgány verejnej správy, a pod.*

Rozlišujeme **orgány daňovej správy**, ktorými sú:

- 1) *správcovia dane*, a to:
 - a) daňové úrady, vrátane Úradu pre vybrané hospodárske subjekty⁹⁷ (spravujú **daň z príjmov**; **daň z motorových vozidiel**, **daň z pridanej hodnoty** a **daň z poistenia**)
 - b) colné úrady (spravujú **spotrebné dane** a **daň z pridanej hodnoty pri dovoze**)
 - c) obce (spravujú **miestne dane** a **miestne poplatky**)
- 2) *druhostupňové orgány*, a to:
 - a) Finančné riaditeľstvo SR (vo veciach, v ktorých v prvom stupni rozhoduje správca dane) a
 - b) Ministerstvo financií SR (vo veciach, v ktorých v prvom stupni rozhoduje Finančné riaditeľstvo),
- 3) *iné orgány finančnej správy*:
 - a) Kriminálny úrad finančnej správy.

⁹⁷ Pôvodne – do 30. 6. 2019 bol označený ako „Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty“.

Príslušnosť určuje, ktorý orgán môže a musí konať a rozhodovať o určitej daňovej veci. Daňový poriadok definuje pravidlá určujúce:

1) *vecnú príslušnosť*:

- a) základné kritérium je, že túto stanoví osobitný predpis, teda konkrétny zákon regulujúci konkrétnu daň (napr. zákon o dani z príjmov určuje ako vecne príslušné na správu tejto dane daňové úrady),
- b) ak daňový poriadok alebo osobitné predpisy neustanovujú, ktorý správca dane je vecne príslušný, na správu daní je vecne príslušný daňový úrad a
- c) ak vzniknú pochybnosti o určení vecnej príslušnosti medzi daňovým úradom a colným úradom, rozhoduje o vecnej príslušnosti finančné riaditeľstvo;

2) *miestnu príslušnosť*:

- a) základné kritérium je, že sa riadi u fyzickej osoby miestom jej trvalého pobytu a u právnickej osoby jej sídlom, alternatívne:
- b) miestom umiestnenia organizačnej zložky daňového subjektu podľa Obchodného zákonníka, inak miestom, v ktorom daňový subjekt vykonáva prevažnú časť svojej činnosti, ak ani tak:
- c) je príslušný Daňový úrad Bratislava, resp. Colný úrad Bratislava a
- d) pri vzniku pochybností rozhoduje finančné riaditeľstvo.

K zmene miestnej príslušnosti môže dôjsť tzv. *delegovaním*. Niektoré úkony však môže realizovať aj miestne nepríslušný orgán, napr. v rámci *dožiadania*.

Proces správy daní sa riadi určitými **zásadami**, k tým základným patria:

- 1) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb – t. j. *princíp zákonnosti*,
- 2) správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví daňový poriadok; právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb zúčastnených na správe daní je pri správe daní úzko

spolupracovať so správcom dane – t. j. *zásada úzkej súčinnosti a zásada poskytovania poučenia,*

- 3) správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti – t. j. *zásada oficiality* (konania z úradnej povinnosti – *ex offio*) a *vyhl'adávacía zásada,*
- 4) správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prier'ahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu určení a vyrubeniu dane – t. j. *zásada oficiality* (konania z úradnej povinnosti) a *zásada konania bez zbytočných prier'ahov,*
- 5) správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo – t. j. *zásada voľného hodnotenia dôkazov,*
- 6) správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy – t. j. *zásada neverejnosti**,
- 7) pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane – t. j. *zásada preferovania skutočného obsahu úkonu (zásada neformálnosti),*
- 8) na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada – t. j. *zásada neprihliadania na úkony bez ekonomickej podstaty,*

* Výnimkou zo zásady neverejnosti je napr. zverejňovanie tzv. daňových zoznamov (napr. zoznam daňových dlžníkov, daňových subjektov, ktorým bola povolená úľava alebo odpustenie, zoznam daňových subjektov registrovaných pre DPH a pre spotrebné dane, atď.).

9) daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké⁹⁸ práva a povinnosti – t. j. *zásada rovnosti procesného postavenia účastníkov konania**,

10) správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely – t. j. *zásada predvídateľnosti rozhodnutia*.

Niektoré z týchto zásad majú aj svoj protipól – napr. zásada oficiality má protipól v podobe zásady dispozitívnosti (ktorá sa prejavuje napr. pri oprávnení daňovníka podať odvolanie a prípadne ho i vziať späť - disponovať konaním v stanovenom rozsahu, či pri prerušení daňového konania) alebo zásada neformálnosti v zásade formálnosti, ktorá sa napr. prejavuje v povinnosti podávať niektoré podania na stanovených tlačivách alebo pri nárokoch na formálne náležitosti rozhodnutí správcu dane. Iné takéto protipóly nemajú – napr. zásada zákonnosti platí bez výnimiek, preto ju môžeme považovať za **princíp** (Gašpar, 1973: 122).

V rámci prípravy daňového konania má správca dane možnosti vykonania určitých činností – úkonov, resp. postupov, ktoré slúžia na splnenie účelu správy daní, a to najmä:

- 1) **vyhľadávacia činnosť** (správca týmto spôsobom zhromažďuje potrebné informácie o daňových subjektoch a vyhľadáva ďalšie skutočnosti rozhodujúce pre správne vyrubenie dane, zabezpečenie jej úhrady a vymáhanie daňového nedoplatku)**;
- 2) **miestne zisťovanie** (ním správca dane vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní na mieste)***;
- 3) **zabezpečenie vecí a prepádnutie vecí** (pri miestnom zisťovaní môže zamestnanec správcu dane zabezpečiť vec nevyhnutne potrebnú na preukázanie skutočností pri správe daní - najmä vtedy, ak chýba riadne preukázanie spôsobu nadobudnutia vecí, ich množstva, ceny, kvality alebo riadneho usporiadania finančných povinností v súvislosti s ich dovozom alebo nákupom; ak daňový subjekt tieto pochybnosti neodstráni, rozhodne správca o ich prepádnutí);

** Ak sa dve osoby nachádzajú v rôznych konaniach v rovnakom postavení, nemôže správca dane od prvej osoby vyžadovať nepomerne viac, než za obdobných podmienok vyžaduje od osoby druhej.*

*** Napríklad vyhľadáva neregistrované daňové subjekty.*

**** Rozsah miestneho zisťovania je užší než pri daňovej kontrole, preverujú sa ním skôr konkrétne skutočnosti (napr. vlastníctvo psa pri dani za psa).*

⁹⁸ Správne by zákon mal uvádzať „rovné“, nie „rovnaké“ práva a povinnosti.

- 4) **daňová kontrola** (ňou sa zisťujú alebo preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov – najčastejšie vo vzťahu ku konkrétnej dani a za konkrétne zdaňovacie obdobie, realizuje sa u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje, pričom môže trvať len zákonom stanovený čas);
- 5) **určenie dane podľa pomôcok** (týmto spôsobom zisťuje správca dane základ dane a určuje daň podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii, ak daňový subjekt nesplní niektoré zákonné povinnosti, napr. nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane, alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu*);
- 6) **uloženie predbežného opatrenia** (ide najmä o uloženie povinnosti zložiť peňažnú sumu na účet správcu dane, alebo zákaz nakladať s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí; správca dane tak môže urobiť počas daňovej kontroly, určovania dane podľa pomôcok alebo pri miestnom zisťovaní – ak sa má zabezpečiť ich účel alebo ak je odôvodnená obava, že zatiaľ nesplátna daň alebo ešte nevyrubená daň bude v budúcnosti nevymožiteľná či len ťažko vymožiteľná);
- 7) **uloženie záznamovej povinnosti** (ide o sprísnené evidenčné povinnosti).

* Pomôckami sú napr. listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, a i.

Daňové konanie

Daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Daňové konanie sa **začína** na návrh účastníka daňového konania, alebo z podnetu orgánu príslušného konať vo veci, ktorým je najčastejšie správca dane. Účastníkom daňového konania je daňový subjekt, no na daňovom konaní sa môže zúčastniť aj iná osoba, ktorú správca dane na daňové konanie prizve. Návrhy účastníka konania sa označujú ako *podania* a z nich najtypickejším/najznámejším je daňové priznanie. *Daňové priznanie* je povinný podať každý, komu táto povinnosť vyplýva z osobitných predpisov (t. j. zákon o dani z príjmov, o DPH, o dani z motorových vozidiel a pod.), alebo ten, koho na to správca dane vyzve. Podáva sa na tlačive, ktoré vzor určuje ministerstvo financií alebo elektronicky, pričom niektoré osoby (napr. podnikatelia, platitelia DPH) ho povinne podávajú

elektronicky. Podáva sa v lehotách ustanovených osobitnými predpismi (napr. pre daň z príjmov zásadne do konca marca). Z podnetu orgánu príslušného konat' vo veci sa daňové konanie začína napr. výzvou na podanie daňového priznania, ktoré mal daňovník konkrétnej dane podať, ale svoju povinnosť nesplnil.

V niektorých prípadoch sa konanie môže alebo musí **prerušiť**. Správca dane ho:

- 1) preruší (t. j. musí), ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke*,
- 2) môže prerušiť,
 - a) ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa zákona o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní,
 - b) ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania (najdlhšie na 30 dní, príp. lehotu môže aj predĺžiť podľa potreby).

V niektorých prípadoch je nutné daňové **konanie zastaviť**, a to ak:

- 1) navrhovateľ vzal svoj návrh späť skôr, ako bolo o ňom rozhodnuté (napr. pri odvolaní),
- 2) je právnym nástupcom daňového subjektu SR, okrem konania o dani z nehnuteľností**,
- 3) daňový subjekt zanikol bez právneho nástupcu (teda nie je od koho daň požadovať),
- 4) sa zistí v priebehu daňového konania, že navrhovateľ nie je oprávnenou osobou (napr. požiadala o vrátenie dane neoprávnená osoba),
- 5) daňový subjekt zmeškal lehotu, ktorú nemožno predĺžiť ani odpustiť jej zmeškanie,
- 6) bolo vo veci už právoplatne rozhodnuté*** ,
- 7) príslušný orgán zistí, že pred podaním návrhu začalo konanie na súde,
- 8) odpadol dôvod daňového konania (napr. bola zničená vec podliehajúca dani).

** Ide napr. o prejednanie dedičstva, rozhodnutie o spôsobilosti na právne úkony a pod.*

*** SR totiž nie je automaticky oslobodená od dane z nehnuteľností.*

**** To sa označuje termínom „res iudicata“.*

Zásadne platí, že správca dane má celé konanie smerovať k jeho uskutočneniu (aby konanie riadne prebehlo) a k vydaniu rozhodnutia (ktorým sa rozhodne o merite veci – predmete konania). Pokiaľ by sa v priebehu konania vyskytli okolnosti, ktoré by znamenali, že nie sú splnené tzv. *procesné podmienky konania*⁹⁹, nebolo by možné v konaní pokračovať, ale predovšetkým rozhodnúť.

Rozhodnutie je významným úkonom správcu dane, resp. iného príslušného orgánu, nakoľko ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa daňového poriadku alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím (ktoré musí byť doručené podľa daňového poriadku pokiaľ ten neustanoví inak). Môžeme sa stretnúť s dvomi prípadmi rozhodnutí, a to rozhodnutím vo veci samej (t. j. o konkrétnej dani konkrétneho daňového subjektu, za konkrétne zdaňovacie obdobie), ktoré v podstate predstavuje formálne zavŕšenie daňového konania (keďže určuje, akú daň a v akej výške ju má konkrétna osoba zaplatiť) a iné rozhodnutia (o iných súvisiacich aspektoch – napr. odpustenie zmeškanej lehoty, rozhodnutie o odvolaní, uloženie predbežného opatrenia, uloženie pokuty a pod.)*. Rozhodnutie musí mať zákonom predpísané formálne a obsahové** náležitosti, inak by malo vady, pre ktoré by bolo nutné ho podľa intenzity závady buď opraviť (pre zrejmy omyl v písaní či počítaní), zmeniť či zrušiť v rámci konania o opravných prostriedkoch (či až v rámci správneho súdnictva) alebo až vyhlásiť za *nulitné*, pri najťažších vadách*** spôsobujúcich ničotnosť rozhodnutia, kedy sa naň hľadá akoby ani nebolo nikdy vydané a nevyvoláva právne účinky. Pre vydanie rozhodnutia je konajúci orgán viazaný určitými *lehotami*, a síce má v prvom rade v jednoduchých veciach rozhodnúť bezodkladne, maximálne do 8 dní odo dňa začatia konania (ak to povaha vecí pripúšťa a je tak možné urobiť na základe dokladov predložených daňovým subjektom); inak rozhodne do 30 dní odo dňa začatia konania. V osobitne zložitých prípadoch orgán príslušný na rozhodnutie rozhodne do 60 dní, pričom pri mimoriadne zložitých prípadoch alebo pre iné závažné okolnosti či osobitnú povahu prípadu môže aj túto lehotu predĺžiť nadriadený orgán.

* Tiež rozlišujeme rozhodnutia konštitutívne (ktoré spôsobujú vznik, zmenu alebo zánik právnych vzťahov) a deklaratórne (ktoré len potvrdzujú existujúci stav).

** *Obsahovými náležitosťami sú výrok, odôvodnenie (rozhodnutie ho musí obsahovať ak zákon neustanovuje inak) a poučenie o opravnom prostriedku.*

*** *Napr. vydané omylom inej osobe alebo vydané orgánom vecne nepríslušným.*

⁹⁹ Ide o podmienky, za ktorých môže príslušný orgán vo veci rozhodnúť, a síce príslušnosť správcu dane, kvalifikovaný podnet na začatie konania, dodržanie lehoty pre začatie konania, spôsobilosť byť účastníkom konania, procesná spôsobilosť účastníka konania, splnenie podmienok pre zastupovanie, zistenie všetkých účastníkov konania, absencia procesných prekážok (Babčák, 2012: 540-541).

Osobitné konania

V rámci daňového konania sa realizujú určité osobitné procesy, ktoré daňový poriadok pomenúva ako osobitné konania. Ide o registračné konanie, vyrubovacie konanie a konanie o opravných prostriedkoch. Kým registračné konanie a konanie o opravných prostriedkoch môžu, ale nemusia prebehnúť v konkrétnom prípade konkrétneho daňového konania*, vyrubovacie konanie je vo svojej podstate vlastnou súčasťou daňového konania, nakoľko v ňom sa rozhoduje o konkrétnej daňovej povinnosti – vyrubuje sa daň.

V niektorých prípadoch však ani samotné vyrubovacie konanie nemusí prebehnúť „reálne“, a to z dôvodu, že zákon považuje daň za vyrubenú jedným z troch možných spôsobov:

1. rozhodnutím správcu dane,
2. podaním daňového priznania alebo
3. zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie.

Kým v prvom prípade pôjde práve o rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní, v druhom a treťom prípade „prebehne“ celé daňové konanie vlastne len úkonom daňového subjektu – tým že podá daňové priznanie (a zaplatí daň), alebo len týmto zaplatením dane. Ide o situácie, keď daňový subjekt podá priznanie správne a zaplatí daň v správnej výške, teda žiaden zásah správcu dane nie je potrebný.

a) Registračné konanie

Daňový poriadok upravuje postup registrácie pre konkrétnu daň (kde túto povinnosť ukladajú osobitné zákony) v registračnom konaní. Žiadosť o registráciu sa podáva na tlačive, ktorého vzor ustanovuje ministerstvo financií alebo elektronickými prostriedkami (kde sú tiež dodržané náležitosti tohto vzoru) a zákon presne uvádza, aké náležitosti sa v nej musia uviesť. Správca dane uvedené údaje preverí a ak sú splnené podmienky na registráciu v zmysle osobitných predpisov (napr. pre DPH stanovuje podmienky registrácie zákon o dani z pridanej hodnoty) a vykoná registráciu do 30 dní od podania žiadosti o registráciu alebo odo dňa odstránenia nedostatkov v žiadosti uvedených (čomu predchádzala výzva správcu dane na ich odstránenie) a zároveň prideli daňovému subjektu daňové identifikačné číslo (DIČ) a aj identifikačné číslo pre

** Napr. daňové konanie vo vzťahu k dani z príjmov zo závislej činnosti prebehne bez registračného konania, nakoľko pre osoby, ktoré poberajú len takéto príjmy sa nevyžaduje registrácia; alebo ak adresát rozhodnutia nepodá opravný prostriedok a vyrubenú daň zaplatí, neuplatní sa konanie o opravných prostriedkoch.*

konkrétnu daň, ak sa registruje na daň podľa osobitného predpisu (napr. IČ DPH)*. Dokladom o registrácii je tzv. osvedčenie o registrácii (vo forme „kartičky“).

Takáto registrácia sa uplatňuje pri:

- 1) **dani z príjmov** – tu však správca dane prioritne registruje subjekty automaticky (z úradnej moci), bez potreby toho, aby podávali žiadosť (okrem vymedzených prípadov).
- 2) **dani z pridanej hodnoty**
- 3) **spotrebných daniach**
- 4) **dani z poistenia.**

b) Vyubovacie konanie

Je to fáza daňového konania, v ktorej správca dane zisťuje, akú vysokú daň má konkrétny daňový subjekt zaplatiť a následne o tom vydá rozhodnutie** (tzv. vyrubí daň). Zasadne sa začína nasledujúci deň po tom, čo bol daňovému subjektu doručený *protokol* z daňovej kontroly *s výzvou* na vyjadrenie sa k jej zisteniam, resp. protokolu o určení dane podľa pomôcok *s výzvou* na vyjadrenie sa k určenej dani a končí sa dňom doručenia rozhodnutia (o vyrubení dane) daňovému subjektu. Daňový subjekt dostane vo výzve určenú lehotu na vyjadrenie sa, pričom ak sa v nej nevyjadrí (príp. sa vzdá práva na vyjadrenie alebo sa vyjadří, že nemá pripomienky), správca dane vydá rozhodnutie o vyrubení dane do 15 dní od jej uplynutia. Ak však daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v určenej lehote, tieto so správcom prerokujú, správca dane na tomto základe vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie, na základe výsledkov ktorého potom vydá rozhodnutie o vyrubení dane.

Správca dane má možnosť realizovať aj tzv. **skrátene vyubovacie** konanie, ako sankciu v prípade, že daňový subjekt neodstránil v určenej lehote nedostatky v podanom daňovom priznaní, ktoré majú vplyv na výšku dane a správca dane nezačal daňovú kontrolu. Rozhodnutie sa nazýva vyrubovací rozkaz a je proti nemu prípustný *odpor*, ktorý musí byť vecne odôvodnený. Doručením odporu, ktorý správca dane neodmietne, sa rozkaz zrušuje a správca dane začne daňovú kontrolu.

Právo na vyrubenie dane však správca dane stráca po uplynutí 5 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové

** Tieto čísla musí subjekt používať pri styku so správcom dane.*

*** V minulosti sa takéto rozhodnutie označovalo ako platobný výmer.*

priznanie, resp. zaplatiť daň bez povinnosti podať daňové priznanie, a ak ide o subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, po uplynutí 7 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná. Táto lehota sa predlžuje až na maximálne 10 rokov pokiaľ správca urobí tzv. úkon smerujúci na vyrubenie dane.

c) Konanie o opravných prostriedkoch

Opravné prostriedky slúžia vo všetkých druhoch právnych konaní na nápravu či už skutkových alebo právnych pochybení pri vydávaní rozhodnutí. Vo všeobecnosti sa uplatňujú dva typy opravných prostriedkov, a to riadne (podávajú sa proti neprávoplatným rozhodnutiam) a mimoriadne (smerujú proti právoplatným rozhodnutiam a zvyčajne ich môže iniciovať buď osoba dotknutá rozhodnutím – jeho adresát alebo aj samotný orgán finančnej správy v rámci tzv. dozorných právomocí (Hutta, 1973: 155-156)).

Daňový poriadok upravuje tieto opravné prostriedky:

1) riadne opravné prostriedky

- a) odvolanie
- b) námietka

2) mimoriadne opravné prostriedky

- a) obnova konania
- b) preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania

Odvolanie je všeobecným opravným prostriedkom proti najširšiemu spektru rozhodnutí v daňovom konaní v prvom stupni (najčastejšie pôjde o rozhodnutia správcu dane). Možno ho podať zväčša do 30 dní* odo dňa doručenia rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje. Zákon nedefinuje taxatívne dôvody, z ktorých je možné ho podať, tzn. že odvolateľ môže zásadne môže uviesť rôzne dôvody odvolania – buď právne (ak sa v odvolaní namieta len rozpor s právnymi predpismi) alebo skutkové (musí uviesť dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania). Odvolanie má odkladný účinok, pokiaľ to zákon v konkrétnom prípade nevylúči. Odvolaniu môže vyhovieť aj prvostupňový orgán v rámci tzv. *autoremedúry***²; pokiaľ tak neurobí, postúpi vec na rozhodnutie druhostupňovému orgánu. Ten rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí, príp. zruší a vec vráti na

* Napr. odvolanie proti daňovej exekučnej výzve môže daňový dlžník podať v lehote do 15 dní odo dňa jej doručenia.

** Teda keď rozhodnutie „opraví“ samotný orgán, ktorý ho vydal.

ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Odvolací orgán pri prieskume nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech; tiež môže výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať jeho chyby alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane. Odvolanie sa zamietne, ak je neprípustné, alebo smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému nemožno podať odvolanie.

Námietka je najslabší z opravných prostriedkov, lebo jej uplatnenie i sila sú veľmi obmedzené. Daňový subjekt môže uplatniť námietku, ak to ustanovuje daňový poriadok (napr. námietku zaujatosti, premlčania, proti obsahu zápisnice, proti priebehu dražby, proti rozhodnutiu o udelení príklepu pri exekúcii predajom nehnuteľnosti, a pod.). Zásadne o námietke rozhoduje orgán, voči ktorému námietka smeruje a podanie námietky nemá odkladný účinok, ak zákon neustanoví inak (daňový poriadok väčšinou stanovuje, že má – napr. námietka premlčania). Proti rozhodnutiu o námietke nie sú prípustné opravné prostriedky.

Obnova konania smeruje proti právoplatným rozhodnutiam (s výnimkou rozhodnutia, ktorým sa rozhodnutie zmenilo alebo zrušilo mimo odvolacieho konania a exekučného konania). Slúži na nápravu skutkových omylov a je možné ju uplatniť len ak:

- 1) vyšli najavo nové skutočnosti alebo dôkazy, ktoré mohli mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a nemohli sa v konaní uplatniť bez zavinenia účastníka konania*,
- 2) rozhodnutie bolo vydané na základe dôkazov, ktoré sa ukázali ako nepravdivé, alebo rozhodnutie sa dosiahlo trestným činom, alebo
- 3) rozhodnutie záviselo od posúdenia predbežnej otázky, o ktorej príslušný orgán rozhodol inak.

Začať sa môže na základe návrhu účastníka konania alebo z iniciatívy orgánu daňovej správy – podľa toho ju správca dane buď povoľuje alebo nariaďuje. Účastník konania môže podať návrh len do 6 mesiacov odo dňa, keď sa preukázateľne dozvedel o dôvodoch obnovy konania, najneskôr však do 3 rokov odo dňa právoplatnosti rozhodnutia, ktorého sa obnova konania týka - tieto lehoty nemožno predĺžiť ani odpustiť ich zmeškanie. Platí ešte jedna objektívna lehota, a síce že obnova konania sa môže povoliť alebo nariadiť, len

** Príkladom môže byť vypočutie svedka, ktorý bol v pôvodnom konaní bol riadne predvolaný, ale nedostavil sa kvôli náhlejši dlhodobej hospitalizácii.*

ak nezaniklo právo na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenia nároku na sumu podľa osobitných daňových predpisov.

Preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania smeruje voči právoplatným rozhodnutiam (okrem daňovej exekučnej výzvy a rozhodnutia o odvolaní proti daňovej exekučnej výzve). Slúži na preskúmanie zákonnosti (súlady s právnymi predpismi), teda právnej stránky rozhodnutí, pričom sa vychádza z právneho stavu a skutkových okolností v čase vydania rozhodnutia. Preskúmanie realizuje druhostupňový orgán (nie správca dane ako pri obnove konania) a to z vlastného alebo iného podnetu. Takýto podnet môže byť podaný najneskôr do 3 rokov odo dňa právoplatnosti rozhodnutia, ktoré sa navrhuje preskúmať a tiež platí ďalšia maximálna lehota – a síce, že preskúmané rozhodnutie sa môže zrušiť, zmeniť alebo zrušiť a vrátiť vec na ďalšie konanie, len pokiaľ nezaniklo právo na vyrubenie dane alebo rozdielu dane.

Pre úplnosť ešte pripomíname **odpor**, ktorý sa podáva proti vyrubovaciemu rozkazu.

Rozhodnutia daňovej správy je tiež možné (až na stanovené výnimky) preskúmať v rámci **správneho súdnictva** tzv. správnu žalobou podľa tretej časti zákona č. 162/2015 Z. z., Správneho súdneho poriadku, teda už mimo systém opravných prostriedkov podľa daňového poriadku.

Platenie dane

Daň sa platí v eurách príslušnému správcovi dane, a to bezhotovostným prevodom z účtu*, v hotovosti alebo kompenzáciou (čiže započítaním na daňový nedoplatok, splatný preddavok na daň, nedoplatok na iných platbách u iného správcu dane a pod.). Daňový subjekt je povinný označiť platbu dane ustanoveným spôsobom inak sa platba nemusí použiť na úhradu tej platby, ktorú daňový subjekt zamýšľal, ale sa použije postupom určeným zákonom (na úhradu daňovej pohľadávky, daňového nedoplatku, splatného preddavku, atď., a to aj na iných daniach).

Na žiadosť daňového subjektu môže správca dane povoliť **odklad platenia dane alebo jej splatenie v splátkach** maximálne na obdobie 24 mesiacov a za túto dobu zaplatí daňový subjekt úrok vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej

** Označovanie platieb upravuje Vyhláška MF SR č. 378/2011 Z. z. - č. účtu pre úhradu príslušnej dane tvorí predčíslo (druh dane), základné č. účtu daňového subjektu (každý má pridelené vlastné) a identifikačný kód Štátnej pokladnice.*

banky, minimálne 3 % p.a. Podmienky stanovuje finančné riaditeľstvo na webovej stránke¹⁰⁰.

Pokiaľ daňový subjekt uhradí sumu, ktorá prevyšuje splatnú daň, hovoríme o **daňovom preplatku**. Daňový preplatok správca dane prioritne použije tak, ako neoznačenú platbu a len ak to nie je možné, na žiadosť daňového subjektu preúčtuje daňový preplatok na nesplatný preddavok na daň, inak daňový preplatok vráti* v stanovenej lehote (zväčša do 30 dní od doručenia žiadosti o jeho vrátenie), ak je väčší ako 5 eur. Ak by ho vrátil po stanovenej lehote, musí rozhodnúť o priznaní úroku (v sume trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, minimálne 10 % p. a.).

Pokiaľ daňový subjekt v lehote neuhradí daň alebo ju uhradí len čiastočne (v nižšej výške), hovoríme o **daňovom nedoplatku**, t. j. o dlžnej sume dane po lehote splatnosti dane. Správca dane ho môže vyzvať na úhradu v dodatočnej lehote, no môže rozhodnúť aj o zriadení *záložného práva* k predmetu vo vlastníctve daňového dlžníka alebo k jeho pohľadávke, a to na zabezpečenie daňového nedoplatku. Daňový nedoplatok okrem prípadu, že bude uhradený alebo započítaný s pohľadávkou daňového dlžníka voči štátnej rozpočtovej organizácii, môže zaniknúť aj iným spôsobom, napr. ak daňový subjekt zanikol bez právneho nástupcu (pri právnických osobách), po dni zániku práva vymáhať daňový nedoplatok alebo ak daňový dlžník zomrel a dedičstvo pripadlo štátu alebo bolo dedičské konania zastavené z dôvodu nemajetnosti poručiteľa, atď. Pokiaľ daňový nedoplatok nezanikne, správca dane ho bude vymáhať v daňovom exekučnom konaní.

V niektorých prípadoch sa však toto právo na vymáhanie premlčuje, alebo dokonca zaniká. Právo na vymáhanie daňového nedoplatku sa v zásade premlčuje po 6 rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol, ak by však správca dane počas plynutia tejto lehoty doručil daňovému subjektu výzvu na úhradu daňového nedoplatku, začína plynúť nová premlčacia lehota po skončení kalendárneho roku, v ktorom bola výzva doručená**. Námietku premlčania však musí vzniesť daňový

** Daňový preplatok (až na výnimky) nemožno vrátiť, ak žiadosť o jeho vrátenie bola doručená po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane.*

*** Čiže ak by správca začal vymáhať nedoplatok po uplynutí tejto 6-ročnej lehoty a počas nej nedoručil výzvu na úhradu nedoplatku, musí dlžník formálne uviesť, že právo na vymáhanie nedoplatku je premlčané, inak by správca nedoplatok mohol vymáhať.*

¹⁰⁰ Podmienky v roku 2021 sú zverejnené na portály finančnej správy:

Úprava podmienok pre povolenie odkladu platenia dane alebo platenia dane v splátkach.
https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_odkl-dane-akt.

dlžník. Právo na vymáhanie daňového nedoplatku zaniká po 20 rokoch po skončení kalendárneho roku, v ktorom daňový nedoplatok vznikol (toto sa už aplikuje automaticky – bez potreby namietania).

Správca dane môže na žiadosť daňového dlžníka - fyzickej osoby, povoliť **úľavu na dani alebo odpustiť daňový nedoplatok** (okrem nedoplatku na DPH a spotrebných daniach), ak by jeho vymáhaním bola vážne ohrozená výživa daňového dlžníka alebo osôb odkázaných na jeho výživu, čo je daňový dlžník povinný preukázať. Povolenie však môže byť viazané na určité podmienky, najmä na povinnosť zaplatiť časť daňového nedoplatku v určenej lehote.

Daňové exekučné konanie

Pokiaľ daňovník neuhradil splatnú daň a ani nepožiadal o odklad platenia dane, či jej zaplatenie v splátkach (príp. mu tento nebol umožnený), uplynutím lehoty splatnosti sa splatná daň stáva daňovým nedoplatkom, ktorý sa vymáha v daňovom exekučnom konaní. Napriek tomu, že túto fázu považuje daňový poriadok za súčasť daňového konania¹⁰¹, z hľadiska logického postupu ho uvádzame až za časťou o platení dane.

Ide o konanie, v ktorom správca dane z úradnej moci vymáha daňový nedoplatok, iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím, exekučné náklady a hotové výdavky. Jeho účelom je teda vymáhanie dane, ktorá nebola uhradená dobrovoľne *daňovým dlžníkom**. Toto môže realizovať len správca dane, a síce:

- 1) daňový úrad a colný úrad – tí môžu postupovať len podľa daňového poriadku a
- 2) obec**, ktorá môže postupovať buď podľa daňového poriadku alebo exekučného poriadku.

V daňovom exekučnom konaní platia určité **zásady**:

- 1) povinnosť správcu dane zisťovať, či sú splnené podmienky na začatie daňového exekučného konania;
- 2) povinnosť vykonať exekúciu len podľa daňového poriadku a len spôsobmi uvedenými v daňovom poriadku;
- 3) vykonanie daňovej exekúcie na predmet daňovej exekúcie zaťažený záložným právom len so súhlasom záložných veriteľov;

** Takto sa označuje v daňovom exekučnom konaní subjekt, ktorý neuhradil splatnú daň a je povinný na úhradu daňového nedoplatku*

*** A to pri miestnych daniach.*

¹⁰¹ I keď je otázna správnosť takéhoto zatriedenia (napr. Románová, 2013: 44 a nasl.).

4) neprípustnosť daňovej exekúcie na vec vo vlastníctve inej osoby ako daňového dlžníka (s istými výnimkami*);

5) neprípustnosť navrátenia veci do predošlého stavu.

Základným predpokladom exekúcie je tzv. **exekučný titul**, ktorým je:

1) vykonateľné rozhodnutie, ktorým bolo uložené peňažné plnenie,
2) vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov (deň jeho vyhotovenia je dňom jeho vykonateľnosti; daňový dlžník sa neupovedomuje o jeho zostavení),

3) jednotný exekučný titul,

4) exekučný titul podľa Colného zákona - vykonateľné rozhodnutie, ktorým boli vymerané alebo uložené colný dlh, pokuty alebo iné platby vymerané a uložené podľa colných predpisov.

Daňové exekučné konanie začína správca dane na podklade exekučného titulu vydaním **rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania**. Dňom vydania tohto rozhodnutia je toto rozhodnutie právoplatné a nie sú proti nemu prípustné opravné prostriedky. Popri formálnych náležitostiach musí obsahovať aj označenie konkrétneho exekučného titulu, výšku vymáhaného daňového nedoplatku, označenie osôb, na ktoré sa vzťahuje zákaz nakladania s majetkom daňového dlžníka, výrok o zákaze nakladania s majetkom daňového dlžníka, ktorý podlieha daňovej exekúcii, osobám užívajúcim, evidujúcim, nakladajúcim alebo spravujúcim tento majetok, ako aj zákaz umožniť zaťažiť majetok daňového dlžníka s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhoduje a spôsob vykonania daňovej exekúcie. Toto rozhodnutie sa nedoručuje daňovému dlžníkovi ani jeho ručiteľovi, aby nedošlo k zmareniu účelu konania, ale iba osobám, na ktoré sa vzťahuje výrok o zákaze nakladania s majetkom daňového dlžníka. Následne správca dane doručí **daňový exekučný výzvu** všetkým účastníkom daňového exekučného konania a daňový dlžník sa môže voči do 15 dní od jej doručenia nej odvolať, ak nastali okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného daňového nedoplatku alebo bránia jeho vymáhateľnosti, alebo sú tu iné dôvody, pre ktoré je daňová exekúcia neprípustná. **Daňový exekučný príkaz**** vydá správca dane po márnom uplynutí lehoty na podanie odvolania voči daňovej exekučnej výzve alebo po

** Proti inému, než tomu, kto je v rozhodnutí označený ako daňový dlžník, možno viesť daňové exekučné konanie a vykonať exekúciu, ak sa dokladmi preukáže, že na neho prešla povinnosť podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu, alebo na neho prešli záväzky podľa osobitného predpisu (napr. prevod majetku štátu) alebo, že od neho možno podľa tohto zákona vyžadovať plnenie za daňového dlžníka.*

*** V daňovom exekučnom príkaze sa už uvedie konkrétny spôsob, ktorým sa exekúcia uskutoční a ten sa na tomto podklade začína realizovať.*

zastavení odvolacieho konania, alebo po doručení rozhodnutia odvolacieho orgánu, ktorým sa odvolanie zamietlo, správcovi dane. Je právoplatný dňom jeho vydania a nie sú proti nemu prípustné opravné prostriedky. Doručuje do vlastných rúk účastníkom daňového exekučného konania, iným osobám podľa tohto zákona a podľa jednotlivých spôsobov daňovej exekúcie, aj záložným veriteľom, ktorí majú na majetok daňového dlžníka zriadené záložné právo, v poradí rozhodujúcom na uspokojenie záložných práv pred správcom dane. Takto je začatá samotná daňová exekúcia.

Správca dane daňovú exekúciu

- 1) **odloží**, ak bol daňovému dlžníkovi povolený odklad platenia vymáhaného daňového nedoplatku alebo jeho zaplatenie v splátkach alebo bol podaný návrh na súd na vylúčenie majetku z exekúcie alebo ak tak ustanovuje zákon o medzinárodnej pomoci pri vymáhaní finančných pohľadávok.
- 2) **môže odložiť** buď z vlastného podnetu, ak sa preverujú skutočnosti rozhodujúce pre zastavenie daňového exekučného konania, alebo na žiadosť daňového dlžníka, ktorý je fyzickou osobou, vtedy, ak sa dlžník bez svojej viny ocitol prechodne v takom postavení, že by neodkladná daňová exekúcia mohla mať pre neho alebo príslušníkov jeho rodiny zvlášť nepriaznivé následky, čo ale musí preukázať.

Správca dane **daňové exekučné konanie zastaví** rozhodnutím, ak

- 1) exekučný titul bol zrušený,
- 2) exekučný titul sa nestal vykonateľným*,
- 3) bolo preukázané, že k predmetu daňovej exekúcie má vlastnícke právo iná osoba,
- 4) predmet daňovej exekúcie nepodlieha daňovej exekúcii,
- 5) právo vymáhať daňový nedoplatok je premlčané a daňový dlžník vzniesol námietku premlčania alebo právo na vymáhanie daňového nedoplatku zaniklo,
- 6) daňový nedoplatok bol vyrovnaný,
- 7) je iný dôvod, pre ktorý nie je možné v daňovom exekučnom konaní pokračovať (napr. sa nezistí žiaden majetok dlžníka).

** Rozhodnutie je vykonateľné, ak proti nemu nemožno podať odvolanie alebo ak odvolanie nemá odkladný účinok a ak zároveň uplynula lehota plnenia.*

Správca dane môže vykonať daňovú exekúciu len niektorým z týchto **spôsobov** – podľa svojho uváženia* alebo ich kombináciou:

- 1) zrážkami zo mzdy a z iných príjmov,
- 2) prikázaním pohľadávky,
- 3) predajom hnutel'ných vecí,
- 4) odobratím peňazí v hotovosti a iných vecí, pri ktorých nedochádza k predaju,
- 5) predajom cenných papierov,
- 6) predajom nehnuteľnosti,
- 7) predajom podniku alebo jeho časti,
- 8) postihnutím majetkových práv spojených s obchodným podielom spoločníka v obchodnej spoločnosti,
- 9) zadržaním vodičského preukazu**.

Po samotnom vykonaní exekúcie správca dane v prvom rade vráti dražobné zábezpeky neúspešných dražiteľov a získaný výt'azok poukázaný na osobitný daňový exekučný účet, ktorý bol na tento účel zriadený, ako aj získané - vymožené úhrady exekučných nákladov a hotových výdavkov použije na úhradu týchto vzniknutých exekučných nákladov, hotových výdavkov a na pokrytie daňového nedoplatku alebo iného peňažného plnenia uloženého rozhodnutím, ktoré sa v daňovej exekúcii vymáhalo. Ak je predmet daňovej exekúcie zaťažený záložným právom, tak správca dane po úhrade exekučných nákladov a hotových výdavkov najprv uspokojí záložných veriteľov, ktorí sú v poradí rozhodujúcom na uspokojenie záložných práv pred správcom dane. Ak sú vymáhané daňové nedoplatky z viac druhov daní jedným daňovým exekučným príkazom, použije sa výt'azok na úhradu podľa poradia vzniku vymáhaných daňových nedoplatkov; ak vznikli daňové nedoplatky na viacerých daniach v jeden deň a vymožená suma nepostačuje na ich pokrytie, uspokojia sa pomerne.

Delikty a sankcie

Daňový poriadok zakotvuje systém sankcií za porušenie povinností peňažnej ako aj nepeňažnej povahy, predovšetkým nepodanie daňového priznania, nesplnenie registračnej či oznamovacej povinnosti alebo povinnosti uloženej rozhodnutím správcu dane, priznanie nižšej dane v daňovom priznaní či

** Avšak pri výkone daňovej exekúcie na základe predbežného opatrenia je prípustným spôsobom len prikázanie pohľadávky.*

*** Zadržanie vodičského preukazu je najnovší spôsob výkonu exekúcie.*

dodatočnom daňovom priznaní, zaplatenie nižšej dane v prípadoch bez povinnosti podávať daňové priznanie, uplatnenie si nároku vo väčšej výške, než na akú bol daňový subjekt oprávnený a ďalšie.

Za tieto delikty stanovuje daňový poriadok pokutu v zákonom vymedzených sumách, resp. úhrnnú pokutu, ak sa subjekt dopustí viacerých správnych deliktov a tiež úrok z omeškania*, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo výške daň, rozdiel dane, preddavok na daň, splátku dane a pod. Sumu pokuty stanovuje daňový poriadok podľa povahy deliktu, v zásade pre delikty povinností nepeňažnej povahy je to v pevných sumách (v rozmedzí od 30 EUR do 32 000 EUR) a pre delikty peňažných povinností percentuálne (vo výške základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, jej dvojnásobku či trojnásobku, a to minimálne 3%, 7% a 10% p.a. zo sumy porušenej povinnosti).

Úľava zo sankcie alebo odpustenie sankcie** je prípustné na žiadosť daňového subjektu v nasledovných prípadoch:

- 1) sankcia sa odpustí, ak daňový subjekt preukáže, že by jej zaplatením bola vážne ohrozená výživa daňového subjektu alebo osôb odkázaných na jeho výživu,
- 2) úľava alebo odpustenie sankcie sa môže povoliť, ak daňový subjekt, ktorým je
 - a) právnická osoba, preukáže, že by jej zaplatenie viedlo k ukončeniu jeho činnosti a výnos z jeho likvidácie by bol pravdepodobne nižší než vyrubená sankcia,
 - b) fyzická osoba – podnikateľ preukáže, že by jej zaplatenie viedlo k ukončeniu jeho činnosti,
- 3) úľava alebo odpustenie sankcie sa môže povoliť ak ide o sankciu, ktorá bola uložená alebo vyrubená z dôvodu, že daňový subjekt nesprávne vykázal daňovú povinnosť, alebo nesplnil povinnosť v lehote ustanovenej zákonom z dôvodu nesprávneho uplatňovania právneho predpisu.

Sankcie odpúšťa, resp. z nich povoľuje úľavu buď ministerstvo financií, finančné riaditeľstvo, alebo daňový, resp. colný úrad, a to v závislosti od výšky sankcie a obec pri daniach, ktoré spravuje, bez ohľadu na výšku sankcie.

** Úrok z omeškania sa vyrubuje vo výške štvornásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky, minimálne však 15 % p.a. z dlžnej sumy.*

*** Sankcie môžu zaniknúť aj na základe nariadenia vlády SR po splnení tam stanovených podmienok.*

Pre úplnosť musíme uviesť, že sankcie za daňové delikty nie sú upravené len normami daňového práva, ale sú zakotvené ako sankcie trestného práva. K nim patria tresty za tzv. **daňové trestné činy**, ktorými sú: Skrátenie dane a poistného, neodvedenie dane a poistného, daňový podvod, Nezaplatenie dane a poistného, Marenie výkonu správy daní, porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru. Súvisí s nimi však aj trestný čin Falšovanie a pozmeňovanie kontrolných technických opatrení na označenie tovaru a skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie.

4. Rekapitulácia (otázky)

- **Základné pojmy týkajúce sa zdaňovania**
 - daň - daňovník
 - daňová sústava,
 - daňový systém,
 - objekt dane - subjekt dane - základ dane – sadzba dane
 - a ďalšie
- **Súvisiace pojmy týkajúce sa zdaňovania**
 - daňové bremeno
 - daňová distorzia
 - daňová incidencia
 - daňová konkurencia
 - taxflácia
 - poplatok - poplatník
 - a ďalšie
- **Aplikácia pojmového aparátu z pohľadu právneho a ekonomického**
 - formálne rozdiely
 - obsahové rozdiely

Otázky:

- *Identifikujte rozdiel medzi pojmom daňová sústava a daňový systém.*
- *V čom je rozdiel medzi pojmom daňovník a platiteľ dane?*
- *Čo považujeme za objekt zdaňovania/dane?*
- *Kto je subjektom dane?*
- *Čo vyjadruje pojem základ dane?*
- *Aké typy sadzieb dane poznáme?*
- *Ako a čím, resp. kde je určená splatnosť dane?*
- *Čo je obsahom pojmu daňové bremeno?*
- *Aký je rozdiel medzi daňou a poplatkom z ekonomického a právneho pohľadu?*
- *Čo vyjadruje pojem neúčelovosť dane?*
- *Je rozdiel medzi pojmom daňové plánovanie a daňová optimalizácia?*
- *Čo vyjadruje pojem daňová elasticita?*
- *Je obsahom pojmu národné hospodárstvo daňová sústava?*
- *Definujte pojem daňová rentabilita.*
- *Čo je obsahom pojmu daňová kultúra?*

➤ **Historické a súčasné pohľady na zdaňovanie**

- ekonomické prístupy
- právne pohľady
- vzťah ekonomiky a práva

➤ **Princípy a zásady zdanenia**

- efektívnosť
- únosnosť
- spravodlivosť
- zákonnosť
- a ďalšie

➤ **Pôsobenie (vplyv) daní**

- mikroekonomické účinky
- makroekonomické účinky

➤ **Kreovanie daňových systémov**

- historický vývoj
- optimálny daňový systém

Otázky:

- Môže spôsobiť daňovú distorziu zmena (pokles, nárast) daňovej sadby?
- Boli dane v stredoveku považované za hlavný zdroj príjmov panovníka/štátu?
- Ktorý ekonomický ukazovateľ je možné použiť na posúdenie daňovej únosnosti?
- Považujeme daňovú subsidiaritu za princíp alebo zásadu?
- Čo rozumieme pod pojmom daňová efektívnosť?
- Aká je úloha práva v zmiešanej ekonomike?
- V čom vidíte rozdiel medzi princípom a zásadou z pohľadu ich aplikácie?
- Považovali by ste daňovú spravodlivosť za princíp alebo zásadu?
- Prečo sa považuje (z pohľadu teórie) paušálna daň za najefektívnejšiu?
- Ktoré faktory majú vplyv na výsledný efekt (účinnok) zdanenia v praxi?
- Ktoré dane sú v rámci daňovej sústavy SR považované za nepriame?
- Aký mikro a makro ekonomický vplyv (účinnok) majú neutrálne dane?
- Vysvetlite, ako pôsobí na Vás ako študenta dôchodkový a substitučný daňový efekt.
- Čo je obsahom zásady rešpektovania ekonomických súvislostí?
- Ako sa prejavuje (uplatňuje) zásada auto-aplikácie v daňovom systéme?
- Identifikujte rozdiel medzi horizontálnou a vertikálnou spravodlivosťou zdaňovania z pohľadu teórie daňového práva.
- Charakterizujete daňovú spravodlivosť podľa vnímania A. Smiha.
- Ktorá podoba (typ) dane sa približuje k naplneniu princípu neutrality zdanenia?

- *Ktoré faktory podmieňujú (ovplyvňujú) výslednú efektivitu zdaňovania?*
- *Čo je fundamentálnym znakom (prvkom) efektívneho daňového systému?*
- **Kreovanie daní ako nástroja HP**
 - *význam daní pre hospodársku prax*
 - *funkcie a úlohy daní v NH*
- **Daňová politika**
 - *kreovanie daňovej politiky*
 - *predmet daňovej politiky*
 - *ciele daňovej politiky*
 - *nástroje daňovej politiky*
 - *aplikácia daňovej politiky*

Otázky:

- *Čo by ste zaradili medzi daňové stimuly?*
 - *Aké výhody/nevýhody majú daňové raje z pohľadu podnikateľov?*
 - *Aké výhody/nevýhody majú daňové raje z pohľadu štátu?*
 - *Ako môže pôsobiť daňová ilúzia na občanov?*
 - *Čo je obsahom fiškálnej funkcie daní?*
 - *Na aké obdobie a akým spôsobom je kreovaný štátny rozpočet SR?*
 - *Poskytujú sa daňové prázdniny automaticky študentom keď podnikajú?*
 - *Identifikujte význam daní pre hospodársku prax z historického a súčasného hľadiska.*
 - *Môžeme daňové prázdniny považovať za daňovú úľavu?*
 - *Považovali sa dane v období merkantilizmu za nástroj HP?*
 - *Je možné v SR ukladať dane na základe rozhodnutia Finančnej správy?*
 - *Ktorá funkcia daní sa považuje za prioritnú v období ekonomickej recesie?*
 - *S čím súvisel historicky vznik pravidelného zdanenia (daňovej politiky)?*
 - *Uveďte pozitívne a negatívne teoretické pohľady na dane ako nástroj HP.*
 - *Ako klasifikujeme dane podľa predmetu zdanenia?*
 - *V akej oblasti zdaňovania (daňovej politiky) sú harmonizačné snahy EÚ najvýraznejšie, resp. kde a ako sa realizujú?*
 - *Kto (subjekt/y) je tvorcom a realizátorom daňovej politiky v SR?*
 - *Ktoré úlohy daňovej politiky sú považované za prioritné v období ekonomickej recesie?*
-
- **Vývoj právnej úpravy zdaňovania na území Slovenska**
 - *rozpad Rakúsko-Uhorska a vznik ČSR*
 - *II. svetová vojna*

- budovanie socializmu
- vznik SR a prechod z centrálne riadenej na trhovú ekonomiku
- vstup SR do EÚ

➤ **Základné pramene daňového práva**

- Ústava SR
- zákony
- medzinárodné zmluvy
- právo EÚ
- všeobecne záväzné nariadenia obcí

Otázky:

- Aká bola úloha daní v socialistickom zriadení a v čom spočíval rozdiel oproti ich súčasným úlohám?
- V ktorom roku vstúpilo SR do EÚ a aký vplyv to malo na daňové právo?
- Ktorý prameň práva má vyššiu právnu silu – ústava alebo zákon?
- Čo z oblasti daní reguluje ústava a čo zákony?
- Čo znamená platnosť a čo účinnosť právneho predpisu (zákona)? Kedy nastávajú?
- Akým právnym predpisom sa ustanovujú vzory daňových priznaní?
- Kto rozhoduje o ukladaní a vyberaní jednotlivých daní a na akom právnom základe?

➤ **Priame dane**

- daň z príjmov
- daň z motorových vozidiel
- miestne dane

➤ **Nepriame dane**

- daň z pridanej hodnoty
- spotrebné dane
- daň z poistenia

Otázky:

- Aký je rozdiel medzi priamymi a nepriamymi daňami? Vysvetlite na príklade.
- Pri jednotlivých daniach sa pokúste identifikovať základné a vedľajšie daňové prvky.
- Na aký účel môže byť použitý výnos jednotlivých daní?
- Do akého rozpočtu plynú príjmy z jednotlivých daní?
- Aké druhy príjmov sa zdaňujú daňou z príjmov?
- V čom spočíva rozdiel medzi daňou (z príjmov) fyzickej osoby a právnickej osoby?
- Ako sa do zdaňovania motorových vozidiel premietajú ekologické aspekty?

- Vysvetlite podstatu DPH. Kto jej podlieha a pri akých činnostiach?
- Aké spotrebné dane sa uplatňujú v SR a čo je ich predmetom?

➤ **Správcovia daní**

- daňové úrady
- colné úrady
- obce

➤ **Postup správy daní**

- vyhľadávacia činnosť
- registračné konanie
- daňová kontrola a miestne zisťovanie
- vyrubovacie konanie
- dokazovanie
- vydanie rozhodnutia
- konanie o opravných prostriedkoch
- daňové exekučné konanie

Otázky:

- Ktorý orgán vykonáva správu pri jednotlivých daniach?
- Kto a za čo ukladá daňové sankcie?
- Aká je úloha zásad správy daní?
- Čo znamená registračná povinnosť a aká je úloha registrácie?
- V čom spočíva rozdiel medzi daňovou kontrolou a miestnym zisťovaním?
- Aké druhy rozhodnutí poznáme a aké sú formálne a obsahové náležitosti rozhodnutí vydaných v daňových veciach?
- Pri ktorých daniach existuje povinnosť podávať daňové priznanie? Čo je jeho obsahom?
- Čo znamená splatnosť dane?
- Aké opravné prostriedky je možné uplatniť voči rozhodnutiam daňových orgánov?
- Ktorý orgán bude rozhodovať o odvolaní?
- Aké spôsoby daňovej exekúcie poznáme?
- Kto vykonáva daňovú exekúciu?

➤ **Aplikácia právnej úpravy zdaňovania v praxi**

- zdaňovanie v praxi

Otázky:

- *Do akej kategórie príjmov zaradíte príjem z pracovného pomeru, príjmy štatutárov obchodných spoločností a úroky z peňažných prostriedkov na vkladovom účte v banke?*
- *Vysvetlite rozdiel medzi príjmom a výnosom a medzi výdavkom a nákladom.*
- *Kedy (za akých okolností, v akej situácii) je pre daňovníka dane z príjmov výhodnejšie uplatniť paušálne výdavky a kedy výdavky v preukázanej výške.*
- *Aké pravidlá platia pre obce pri stanovovaní sadzieb dane z nehnuteľnosti?*
- *Má študent VŠ, ktorý je prevažnú časť roka ubytovaný v študentskom domove, nárok na zníženie/odpustenie poplatku za komunálne odpady?*
- *Môže si platiteľ dane odpočítať DPH z tovaru, ktorý použije na dodanie služby oslobodenej od DPH?*
- *Aké množstvo alkoholických nápojov si môžete priniesť z dovolenky v štáte mimo EÚ, aby dovoz nepodliehal spotrebnej dani?*
- *Ak FO s obvyklým pobytom v SR uzavrie v slovenskej poisťovni cestovné poistenie na 1 mesiac z dôvodu dovolenky mimo EÚ, bude poistenie podliehať dani?*
- *Môže daňové konanie prebehnúť bez jediného úkonu správcu dane?*
- *Je možné podať daňové priznanie aj inak ako na predpísanom formulári?*
- *Ako prebieha dražba nehnuteľnosti v rámci daňovej exekúcie?*

5. Odporúčaná literatúra

K téme zdaňovanie všeobecne:

- Sabayová, M. (2016) *Základy ekonómie pre neekonomické študijné odbory*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru, 177 s. ISBN 978-80-8054-664-9. <https://www.akademiapz.sk/sites/default/files/KSV/ZAKLADY%20EKONOMIE%20elektronick%C3%A1%20verzia%20%28pdf%29.pdf>
- Eucken, W. (2004) *Zásady hospodárskeho rádu*. Praha: Liberální institut, 500 s. ISBN 80-86389-39-4.
- Atkinson, B. A. (2016). *Ekonomika nerovnosti*. Brno: BizBooks, 373 s. ISBN 978-80-265-0508-2.
- Vincúr, P. a kol. (2007) *Teória a prax hospodárskej politiky*. Bratislava: Sprint, 432 s. ISBN 8089085804.

K téme daňovej aplikačnej praxi:

- časopis Dane a účtovníctvo v praxi, vyd. Wolters Kluwer, dostupné z <https://www.daneauctovnictvo.sk/>
- časopis Dane v súdnej praxi, vyd. Wolters Kluwer, dostupné z <https://obchod.wolterskluwer.sk/sk/archiv/dane-v-sudnej-praxi.p2563.html>
- Sabayová, M., Králik, J. (2009) *Základy daňového práva I. Hmotné daňové právo*. Akadémia Policajného zboru, 150 s. ISBN 978-80-8054-461-4.
- Sabayová, M., Králik, J. (2010) *Základy daňového práva II (procesné daňové právo)*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru, s.150. ISBN 978-80-8054-488-1.

K téme daňovej politiky:

- Messere, K., Kam, F., Heady, Ch. (2006). *Tax policy. Theory and Practice in OECD Countries*. New York: Oxford University Press Inc., 267 p. ISBN 0-19-924148-1.
- Hayek, A. F. (2011). *Právo, zákonodarství a svoboda*. Praha: Prostor, 556 s. ISBN 978-80-7260-253-7.
- Lisý, J. a kol. (2002) *Ekonomía. Všeobecná ekonomická teória*. 4. vyd. Bratislava: 506 s. ISBN 80-89047-35-1.

K téme právnej úpravy daní všeobecne:

- Babčák, V. (2019) *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos Miroslav Mračko.
- Bánociová, A., Mihóková, L., Martinková, S., Zoričák, M. (2018) *Dane podnikateľských subjektov v podmienkach slovenskej praxe*. Košice: ELFA.

- Andraško, J., Hamul'ák, J., Senková, S. (2018) Ústavnoprávne východiská finančného práva: Bratislavské právnické fórum 2018. Bratislava: Univerzita Komenského. Právnická fakulta. https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/Konferencie_a_podujatia/bpf_2018_new/Zbornik_BPF2018_sekcia_2.pdf
- Popovič, A., Románová, A., Straková, I. (eds.) (2016) Zneužitie a iné formy obchádzania práva. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach https://www.upjs.sk/public/media/1084/Zbornik_48.pdf
- Bujňáková, M. a kol. (2015) Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. <https://www.upjs.sk/public/media/17621/zbornik-2015-01.pdf>

K téme histórie daní:

- Starý, M., a kol. (2009) Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Brain Team
- Grůň, L. (2004) Vybrané kapitoly z historie daní, poplatkov a cla. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci.
- Lisý, J. a kol. (2003). Dejiny ekonomických teórií. Bratislava: Iura Edition, spol. s.r.o., 386 s. ISBN 80-89047-60-2.

K téme miestnych daní:

- Vartašová, A. (2021) Komparácia systémov miestnych daní v krajinách Vyšehradskej štvorky. In: Miestne dane v krajinách Vyšehradskej štvorky. Praha: Leges. <https://www.fpvmv.umb.sk/drive/2021-05-11/miestne-dane-v-krajinach-vysehradskej-stvorky.pdf>.
- Tuláček, J. (2020) Aktuálne otázky územnej samosprávy v podmienkach Slovenskej republiky. Praha: Leges. <https://www.prf.umb.sk/katedry/katedra-spravneho-prava/zborniky-katedry/2020/aktualne-otazky-uzemnej-samospravy-v-pomienkach-sr-e-kniha.html>
- Jesenko, M., Kantorová, M. (2015) Územná samospráva a tvorba práva. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. <https://unibook.upjs.sk/img/cms/2015/fvs/uzemna-samosprava-a-tvorba-prava.pdf>

K téme spotrebných daní:

- Cakoci, K. et al. (2019) Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. <https://unibook.upjs.sk/img/cms/2019/pravf/implementacia-iniciativ-eu-v-oblasti-spotrebnych-dani.pdf>.

K téme správy daní:

- Sábó, J. (2020) Hodnotenie dôkazov v daňovom práve. Košice: ŠafárikPress UPJŠ. DOI 10.33542/HDD2020-881-1. <https://unibook.upjs.sk/sk/financne-a-danove-pravo/1377-hodnotenie-dokazov-v-danovom-prave>
- Štrkolec, M. (2017) Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Kačaljak, M. (2017) Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku. Bratislava: Wolters Kluwer.
- Kubincová, S. (2015) Daňový poriadok: komentár. Bratislava: C. H. Beck.

K téme daňových únikov:

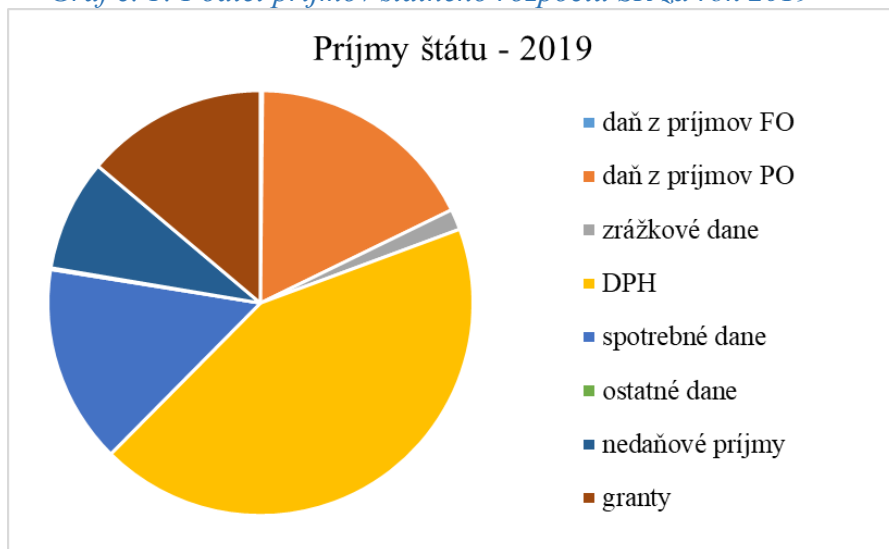
- Babčák, V. a kol. (2018) Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania: (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. https://www.upjs.sk/public/media/17624/zbornik_62.pdf
- Huba, P., Sábó, J., Štrkolec, M. (2016) Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. <https://unibook.upjs.sk/img/cms/2016/pravf/danove-uniky-a-metody-ich-predchadzania.pdf>.
- Šimonová, J. (2017) Daňové úniky v Slovenskej republike. Možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. Bratislava: Wolters Kluwer, ISBN 978-808168-603-0 176 s.

K téme moderných technológií v daňovom práve:

- Hrabčák, L. a kol. Blockchain technológia ako činiteľ (faktor) ovplyvňujúci súčasnú podobu práva. DOI: 10.33542/BT2021-983-2. <https://unibook.upjs.sk/sk/pravnicka-fakulta/1491-blockchain-technologie-ako-cinitel-faktor-ovplyvnujuci-sucasnu-podobu-prava>

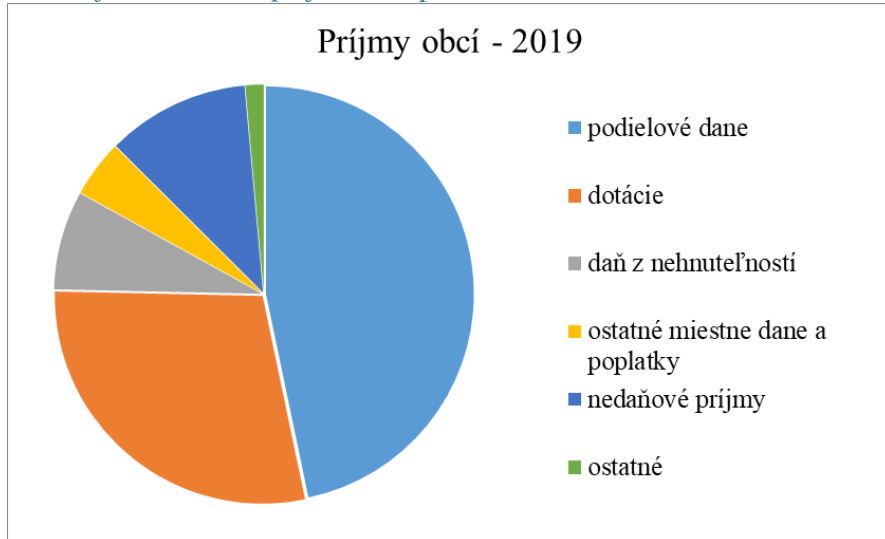
6. Prílohy

Graf č. 1: Podiel príjmov štátneho rozpočtu SR za rok 2019



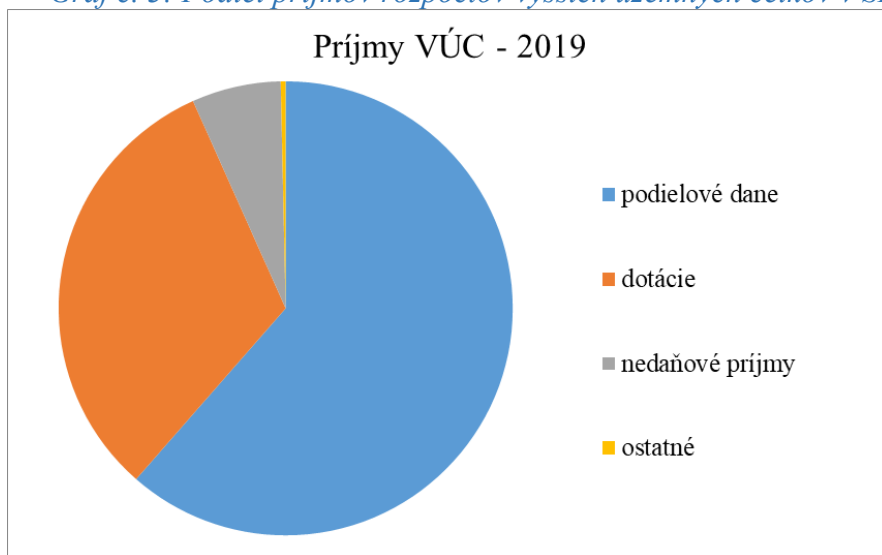
Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Ministerstva financií SR

Graf č. 2: Podiel príjmov rozpočtov obcí v SR za rok 2019



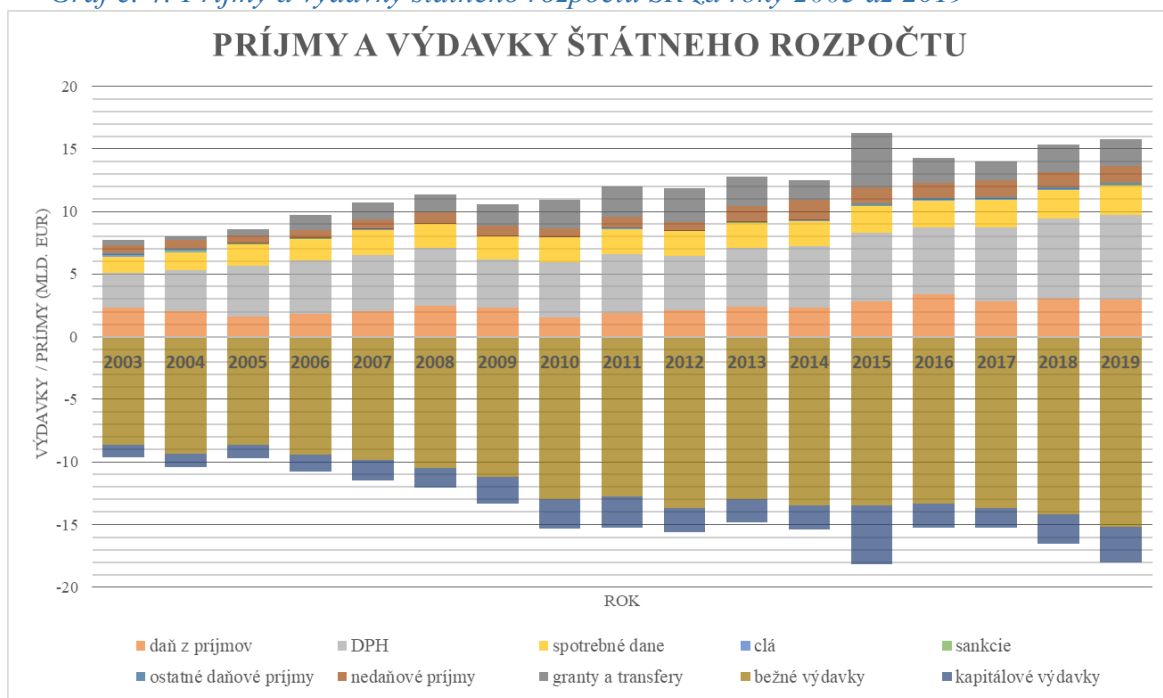
Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Ministerstva financií SR

Graf č. 3: Podiel príjmov rozpočtov vyšších územných celkov v SR za rok 2019



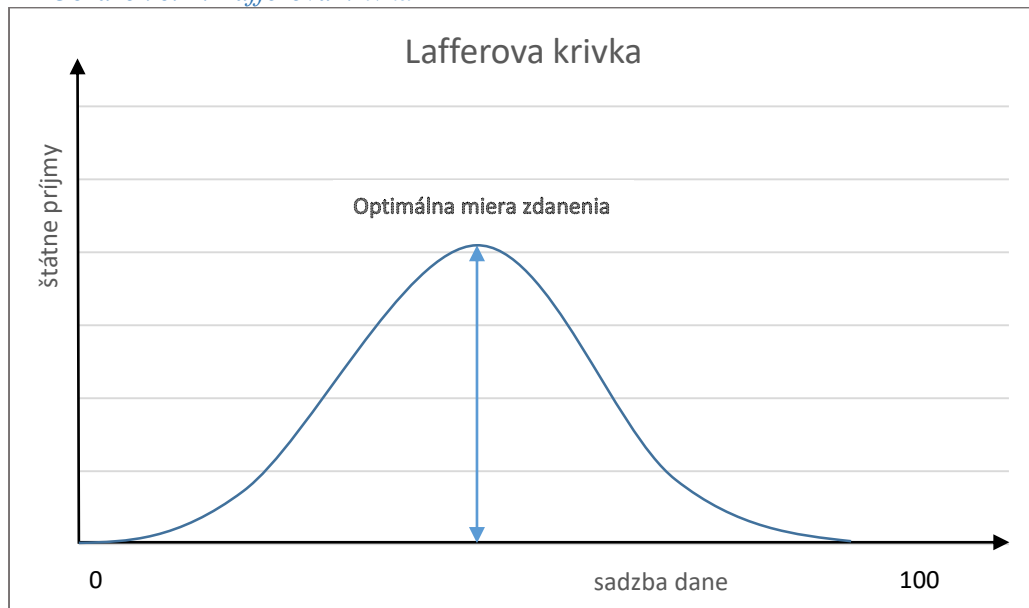
Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Ministerstva financií SR

Graf č. 4: Príjmy a výdavky štátneho rozpočtu SR za roky 2003 až 2019



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Ministerstva financií SR

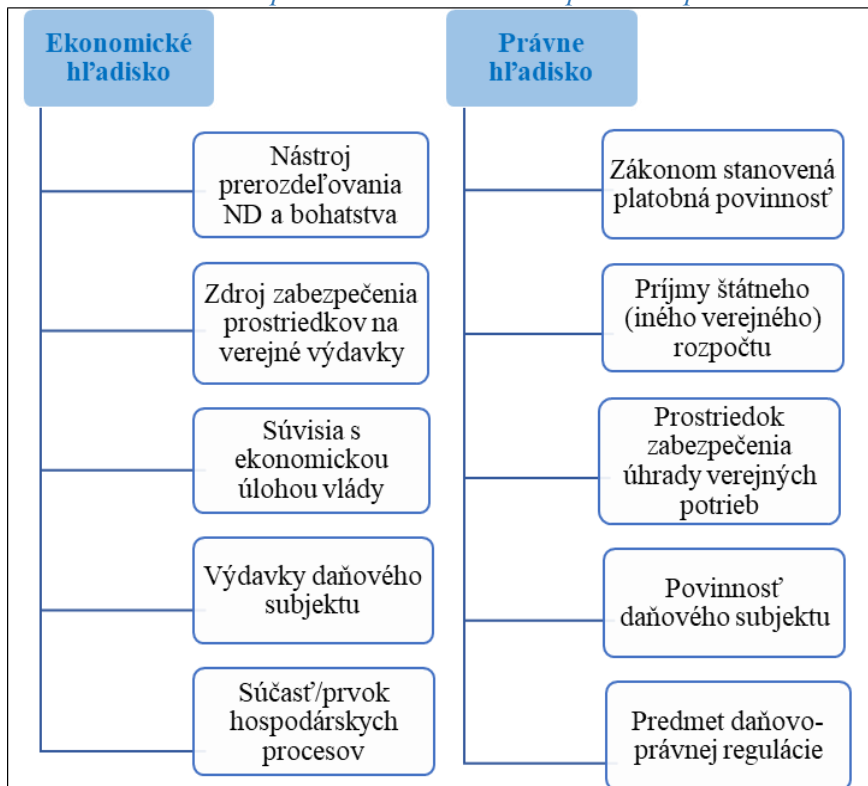
Obrázok č. 1: Lafferova krivka



Zdroj: vlastné spracovanie podľa Laffer (2004).

Podstatou Lafferovej krivky je vzťah medzi výškou daňových príjmov štátneho rozpočtu a daňovou sadzbou, pričom so zvyšujúcou sa daňovou sadzbou rastie aj daňový príjem až po vrcholový bod (Lafferov bod), od tohto bodu už so zvyšujúcou sa daňovou sadzbou nedochádza k nárastu daňových príjmov, resp. dochádza k ich poklesu. Optimálna miera zdanenia (výška daňovej sadzby) v praxi nemusí byť totožná s Lafferovým bodom, keďže jej stanovenie je zvislé od viacerých faktorov (napr. elasticita agregátneho dopytu a ponuky, efektívnosť daňového systému, miera nezamestnanosti a ďalšie). Teoretická koncepcia Lafferovej krivky sa môže odlišovať od reálneho vývoja ekonomiky, keďže krivka určuje optimálnu mieru zdanenia na základe historických daňových sadzieb čo nemusí kopírovať aktuálny ekonomický stav a keďže cieľom HP by malo byť maximalizovať agregátnu ponuku a optimalizovať tempo ekonomického rastu a nie maximalizovať príjmy štátneho rozpočtu, tak optimálna miera zdanenia by mala byť na nižšej úrovni ako je optimum určené Lafferovým bodom.

Obrázok č. 2: Komparácia ekonomického a právneho pohľadu na dane



Zdroj: vlastné spracovanie

Obrázok č. 3 Hierarchia v zdaňovaní



Zdroj: vlastné spracovanie

Použité zdroje

1. Aktuálně.cz. (2021) V daňových rájích je 11 tisíc českých firem. Jejich počet loni klesl o šest procent, 3. február 2021, online. Dostupné na: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/v-danovych-rajich-je-11383-ceskych-firem-o-6-pct-mezirocne-m/r~f4ede8f0660911ebaabd0cc47ab5f122/>
2. Babčák, V. (2008) Dane a daňové právo na Slovensku I., Košice: Aprilla s.r.o., 339 s. ISBN 9788089346059.
3. Babčák, V. (2012) Slovenské daňové právo. Ružomberok: Epos, 670 s. ISBN 9788080579715.
4. Babčák, V. (2015) Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). Ius et Administratio, ISSN 2300-4797, č.1, s. 4-46.
5. Babčák, V. (2009) Aktuálne otázky vedy daňového práva na Slovensku. In: Humanum: miedzynarodowe studia społeczno-humanistyczne. ISSN 1898-8431, č. 3. s. 9-24.
6. Bakeš, M. et al. (2006) Finanční právo, Praha: C.H.BECK, 741 s. ISBN 8071794317.
7. Baldwin, R., Wyplosz, CH. (2013) The Economics of European Integration. McGraw-Hill Education (UK) Limited, 2012. Prekl. Šaroch, S. a kol. Praha: Grada Publishing, a. s., 584 s. ISBN 9788024745688.
8. Bellová, J. a kol. (2011) Ekonomie. Kralice na Hané : Computer Media s.r.o., 112 s. ISBN 978-80-7402-093-3.
9. Beňová, E. a kol. (2005) Financie a mena, Bratislava: Iura Edition, 392 s. ISBN 8080780315.
10. Betáková, J. (2020) Komentár zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty - EPI komentáre, online. Dostupné na: www.epi.sk.
11. Bisnode. (2021) Za posledných päť rokov odišlo do daňových rajov až päťsto slovenských firiem. Rekordne vedú USA, 3. február 2021, online. Dostupné na: <https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/za-poslednych-5-rokov-odislo-do-danovych-rajov-az-500-slovenskych-firiem/>.
12. Bujňáková, M. (2010) Financial law under new economic conditions. In: System finansów publicznych: prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku. Varšava: CeDeWu, 2010, s. 171-177. ISBN 9788375563276.
13. Bujňáková, M. et al. (2015) Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 408 s. ISBN 9788081522468.
14. Burák, E., Orihel, M. (2011) Daňový manažment I., vysokoškolské skriptá VSEMVS Bratislava, 133 s. ISBN 978-80-8137-007-6.

15. Čakoci, K. et al. (2019) Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019. 97 s. ISBN 9788081528118. Dostupné na: <https://unibook.upjs.sk/img/cms/2019/pravf/implementacia-iniciativ-eu-v-oblasti-spotrebnych-dani.pdf>.
16. Cígerová, N. (2019) Špecifiká pri posúdení vzniku stálej prevádzkarne. In: Daňový špeciál 1/2020. Žilina: Poradca podnikateľa, 32 s. ISBN 8584113063128.
17. Čipkár, J. (2004) Idea zjednotenej Európy a globalizácia. In: Historické, politicko-právne a filozofické aspekty práva a právnej kultúry. Košice: Právnická fakulta UPJŠ, s. 13-33. ISBN 80-7097-570-9.
18. Čipkár, J. (1997) Konflikt ako "zdroj" rozvoja spoločnosti. In: Morální konflikty v dnešní Evropě: multikulturalita, tolerance, agresivita, odpovědnost. Olomouc: Pedagogická fakulta UP v Olomouci, s. 112-116.
19. Čipkár, J., Červená, K. (2012) Ekonomika, politika a právo v kontexte súčasnej globálnej krízy. In: Právo, obchod, ekonomika II., Praha: Leges, s. 393-409. ISBN 9788087576335.
20. Čeplíková, M. (2009) Spoločenská efektívnosť práva. In: Právo a európsky integračný proces - zborník vedeckých prác a odborných článkov. Košice: Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach, s. 239-250. ISBN 9788070977781.
21. Červená, K. (2013) Daňová politika verzus ekonómia – vybrané aspekty. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 49-66. ISBN 9788070979990.
22. Červená, K. (2013) Úloha politického faktora v ekonomickom dianí (s akcentom na verejné financie). In: Bratislava legal forum 2013: Úloha štátu a práva pri riešení súčasnej hospodárskej krízy. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, s. 38-45. ISBN 9788021063198.
23. Červená, K., Prievozníková, K. (2012) Daňová politika verzus ekonomická efektívnosť v období krízových javov. In: Dny práva 2012. Brno: Masarykova univerzita, s. 1967-1976. ISBN 9788071603658.
24. Červená, K., Románová, A. (2014) Genéza priamych daní na území Slovenska s akcentom na právnu úpravu. In: Dny práva 2013 - Days of law 2013. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 9788021068162. s. 33-48.
25. Červená, K., Románová, A. (2018) Existencia daňových rajov (vybrané aspekty). In: Daňové raje a zneužívanie daňového systému. Zborník vedeckých prác prezentuje príspevky z medzinárodnej vedeckej konferencie II. slovensko-české dni daňového práva. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, s. 129-145. ISBN 978-80-8152-660-2.

26. Diamond, P., Saez, E. (2011) The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. In *Journal of Economic Perspectives*. Vol. 25, Num. 4, Fall, 2011, pp. 165–190.
27. Dobrovičová, G., Štrkolec, M. (2015) Constitutional limits of tax rules retroactivity In: *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*. Warszawa: CeDeWu, s. 233-242. ISBN 9788375567373.
28. Dowgier, R., Etel, L., Liszewski, G., Pahl, B. (2020) *Podatki i opłaty lokalne*. Komentarz. Wolters Kluwer Polska, 1140 s. ISBN 978-83-8187-782-4.
29. Ďurinová, I. (2012) Vybrané prvky daňovej techniky v kontexte zdaňovania príjmov v krajinách EÚ. *Biatec*, ISSN 1335 – 0900, roč. 20, č. 3, s. 26-31.
30. Epstein, R. A. (2010) *Právo, ekonomie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR – Cevro Institut - Liberální institut, 288 s. ISBN 978-80-7357-529-8.
31. Eucken, W. (1990) *Grundsätze der Wirtschaftspolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 398 s. ISBN 3163455484.
32. Finančná správa SR. Podpora a služby pre verejnosť. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/>
33. Gašpar, M. a kol. (1973) *Československé správné právo*. Bratislava: Obzor. 421 s.
34. Grúň, L. (2004) *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 202 s. ISBN 80-244-0867-8.
35. Grúň, L. (2001) *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava: Eurounion, 315 s. ISBN 80-88984-28-9.
36. Grúň, L. (2000) *Dejiny daní, poplatkov a cla*. Bratislava: Holoprint. 156 s. ISBN 80-967-243-2-0.
37. Grúň, L., Králik, J. (1997) *Základy finančného práva na Slovensku*. Bratislava: Manz, 247 s. ISBN 80-85719-09-6.
38. Hanusz, A. (red.) (2015) *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*. Wolters Kluwer Polska, 468 s. ISBN: 978-83-264-9201-3.
39. Harumová, A. (2002) *Dane v teórii a praxi*. Bratislava: Wolters Kluwer Iura Edition). 240 s. ISBN 80-89047-39-4.
40. Heilbroner, R.L. (2020) "Adam Smith". *Encyclopedia Britannica*, 23 Dec. 2020. Dostupné na: <https://www.britannica.com/biography/Adam-Smith>.
41. Hutta, V. (1973) Príspevok k vymedzeniu pojmu opravný prostriedok v administratívnom konaní. *Právnické štúdie*, Vydavateľstvo SAV, roč. XXI., č. 1, s. 155-156.
42. Internetová encyklopedie dějin Brna. „Karel Engliš“. Dostupné na: https://encyklopedie.brna.cz/home-mmb/?acc=profil_osobnosti&load=71.
43. Jánošíková, P. (2009) in: Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I., a kol. *Finanční a daňové právo*, Aleš Čeněk, Plzeň, 525 s., ISBN 978-80-7380-155-7.

44. Kačaljak, M. (2018) Retroaktivity daňovoprávných noriem. In: Bratislavské právnické fórum 2018, Bratislava: Univerzita Komenského, s. 30-39. ISBN 978-80-7160-475-4.
45. Krátky slovník slovenského jazyka (2003) J. Kačala – M. Pisárčiková – M. Považaj (eds.) Bratislava: Veda, 985 s. ISBN 80-224-0750-X.
46. Kicová, A. (2010) Daňová spravodlivosť ako princíp zdaňovania, In: Babčák, V. et al. Daňové právo národnom a medzinárodnom kontexte. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 171-180, ISBN 9788070978504.
47. Kishtainy et al. (2012) The Economics Book. London: Dorling Kindersley Limited. Preklad Buchtelová, M., Hocková, Z., Vochoň, O. (2014). Praha: Euromedia Group, a. s., 352 s. ISBN 978-80-242-4498-3.
48. Koroncziová, A. (2015) Legálne definície v daňovom práve - ich absencia, resp. rozličné zakotvenie v práve členských štátov EÚ. In: Bratislavské právnické fórum 2015. Bratislava: Univerzita Komenského, s. 499-506, ISBN 978-80-7160-411-2.
49. Kubátová, K. (2006) Daňová teórie a politika. Praha: ASPI, 280 s., ISBN 80-7357-205-2
50. Kubátová, K. (2000): Daňová teórie a politika, Eurolex Bohemia Praha, 2000, 225 s. ISBN 80-902752-2-2.
51. Kubátová, K. (1994) Daňová teórie a politika. Díl I.: Daňová teórie. Praha: Vysoká škola ekonomická. 104 s. ISBN 80-7079-544-1.
52. Laffer, A. (2004) The Laffer Curve: Past, Present, and Future. June 1, 2004. Dostupné na: <https://www.heritage.org/taxes/report/the-laffer-curve-past-present-and-future>.
53. Lénártová, G. (2001) Dane a zdaňovanie. 3. vyd. Bratislava: Ekonóm. 167 s. ISBN 80-225-1362-8.
54. Lisý, J. a kol. (2003) Dejiny ekonomických teórií. Bratislava: Iura Edition, spol. s.r.o., 386 s. ISBN 80-89047-60-2.
55. Lisý, J. (1999) Výkonnosť ekonomiky a ekonomický rast. Bratislava: Iura Edition, 106 s. ISBN 80-88715-55-5.
56. Mankiw G. N., Weinzierl, M., Yagan, D. (2009) Optimal Taxation in Theory and Practice. Journal of Economic Perspectives. roč. 23, č. 4, s. 147-74.
57. Marčanová, M., Ódor, Ľ. (2008) Efektívne agregátne daňové zaťaženie v SR. Bratislava: Národná banka Slovenska, 33 s. ISSN 1337-5830. Dostupné online: https://www.nbs.sk/_img/Documents/PUBLIK/08_kol2.pdf.
58. Matoušek, P. (2012) Interdisciplinární souvztažnost' práva a ekonomiky – teórie a praxe. In: Právo – obchod – ekonomika II. Praha: Leges, s. 484 – 494. ISBN 978-80-87576-33-5.
59. Matoušková, E. (2009) Teórie hospodárskeho cyklu od 30. Rokov 20. Storočia. Ekonomické rozhľady, ISSN 0323-262X, roč. 38, č. 1, s. 103-113. Dostupné online:

https://euba.sk/www_write/files/SK/ekonomicke-rozhlady/er1_2009_matouskova-10129.pdf.

60. Medved', J., Nemeč, J. a kol. (2011) Verejné financie, Bratislava: Sprint, 640. s. ISBN 9788089393466.
61. Medved', J. a kol. (2009) Daňová teória a daňový systém, Bratislava: Sprint, 288 s. ISBN 978-80-89-393-09-1.
62. Mises, L. (2006) Human Action: A Treatise on Economics (Lidské jednání: pojednání o ekonomii), Prekl. Šíma, J. a kol., Praha: Liberální institut, 959 s. ISBN 80-86389-45-6.
63. Mises, L. (1990) Economic Freedom and Interventionism. II. Title. Indianapolis: Liberty Fund, Ins., 289 s. ISBN 978-0910614764.
64. Morse, G., Williams, D.D. (2004) Davies: Principles of Tax Law. London: Thompson Sweet & Maxwell, 2004. 466 s. ISBN 0-421-858-303.
65. Musgrave, R.A., Musgraveová, P.B. (1994) Veřejné finance v teorii a praxi, Management Press, Ringier ČR, a.s., 580 s. ISBN 8085603764.
66. Němcová, I. (2010) Ekonomická governance v hospodářsky vyspělých státech v kontextu mezinárodních vztahů. Praha: Professional Publishing, 127 s. ISBN 978-80-7431-020-1
67. Petrenka, J. et al. (2003) Dane 1. Úvod do daňovníctva. Bratislava: Súvaha. 131 s ISBN 80-88727-64-2.
68. Pipes, R. (2008) Property and Freedom. New York: Vintage Books, A Division of Random House, 1999. Prekl. Bednář, L. Praha: Argo, 364 s. ISBN 978-80-257-0017-4.
69. Podrimavský, M. et al. (1992) Dejiny Slovenska III.: od roku 1848 do konca 19. storočia. Bratislava: Veda, vydavateľstvo SAV, 829 s. ISBN 80-224-0078-5.
70. Popovič, A. (2016) Zamyslenie sa nad miestnym poplatkom za rozvoj. Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax. ISSN 1335-6461. Roč. 68, č. 11, s. 1263 – 127.
71. Ptašník, A. a kol. (2011) Interakce ekonomiky a práva. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 159 s. ISBN 9788074181290.
72. Radvan, M. (2012) Místní daně. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 243 s. ISBN 978-80-7357-932-6.
73. Radvan, M. (2019) Major Problematic Issues in the Property Taxation in the Czech Republic. Analysis and Studies CASP, ISSN 2451-0203, č. 2 roč. 8, s. 15 – 35. DOI: 10.33119/ASCASP.2019.2.2.
74. Rambousek, V. (2012). Všežravý stát. Praha: PLOT. ISBN 978-80-7428-124-2.
75. Ricardo, D. (2001) On the Principles of Political Economy and Taxation. 1821. Kitchener: Batoche Books, 333 s.

76. Románová, A. (2021) Adequacy of Current System of Property Taxation in the Slovak Republic. In: Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia. Maribor: Lex Localis - Institute for Local Self-Government Maribor, ISBN 9789617124040. s. 80-116. Dostupné na: <http://www.lex-localis.press/index.php/LexLocalisPress/catalog/book/RealPropertyTaxes>.
77. Románová, A. (2013) K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku. In: Studia Iuridica Cassoviensia. ISSN 1339-3995. Roč. 1, č. 1, s. 38-51. Dostupné na: http://sic.pravo.upjs.sk/files/4_romanova_-_k_vnutornej_strukture_danoveho.pdf.
78. Románová, A. (2010) Economic aspects of tax administration. In: Dny práva – 2010. Brno: Masarykova univerzita, s. 376-390. ISBN 9788021053052.
79. Románová, A. (2011) Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplyvajúci na podnikateľské prostredie. In: Právo – obchod – ekonomika, Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 437- 451. ISBN 9788070979037.
80. Rothbard, N. M. (2005) Power and Market. Government and the Economy. Second Edition. The Institute for Humane Studies, 1977. Prekl. Šíma, J., Liberální institut, Praha, 405 s. ISBN 80-86389-10-3.
81. Sabayová, M. (2016) Základy ekonómie pre neekonomické študijné odbory. Bratislava: Akadémia Policajného zboru, 177 s. ISBN 978-80-8054-664-9.
82. Samuelson, P. A, Nordhaus, W. D. (2000) Ekonómia. Bratislava: ELITA, s.r.o., 844 s. ISBN 808044059X.
83. Sandtner, L. (2021) Spotrebné dane v SR a EÚ. Daňový a účtovný poradca podnikateľ'a 1/2021. Dostupné na: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/spotrebne-dane-dupp-01-2021.htm>.
84. Schultzová, A. a kol. (2007) Daňovníctvo, Bratislava: Iura edition, 200 s. ISBN 8080781613.
85. Schultzová, A. a kol. (2011) Daňovníctvo – Daňová teória a politika I., Bratislava: Iura Edition, 260 s. ISBN 978-80-8078-407-2. S. 12.
86. Schultzová, A. (2010) Daňové systavy štátov Európskej únie. Bratislava: Ekonom, 224 s. ISBN 978-80-225-3059-0.
87. Sivák, R. a kol. (2007) Verejné financie, Bratislava: Iura Edition, 311 s. ISBN 8080780944.
88. Sivák, F., Klimko, J. (1976) Dejiny štátu a práva na území ČSSR I. Bratislava: Univerzita Komenského, 157 s.
89. Slovinský, A., Girášek, J. (1974) Československé finančné právo. Bratislava: Obzor, 390 s.
90. Slovinský, A. a kol. (1985) Československé finančné právo. Bratislava: Obzor, 330 s.

91. Slovník cudzích slov (akademický) (2005) Petráčková, V., Kraus, J. a kol., preklad Ľ. Balážová, J. Bosák, J. Genzor, I. Ripka, J. Skladaná; Ľ. Balážová – J. Bosák (eds.) Bratislava: Slovenské pedagogické nakladateľstvo – Mladé letá. 1054 s. ISBN 80-10-00381-6. Dostupné na: https://www.juls.savba.sk/slovník_cudzich_slov_2005.html.
92. Smith, A. (1958) An Inquiry in to the Nature and the Causes of the Wealth of Nations. 6th edition. London: Methuen & Co., Ltd., 1950. Prekl. Irgl, V., Jindrová, A., Pytelka, J., Tryml, S. Praha: Státní nakladatelství politické literatury, n. p., 1958. 1. sv. kniha I-III. 402 s.
93. Strecková, Y., Malý, J. (1998). Veřejná ekonomie pri školu i praxi. Praha: Computer Press, 214 s. ISBN 80-7226-112-6.
94. Sutor, B. (1999) Politische Ethik (Politická etika). Paderborn: F. S. Verlag, 1991. Prekl. Tibenský, Ľ., Trnava: Dobrá kniha, 381 s. ISBN 80-7141-222-8.
95. Široký, J. (2010) Daně v Evropské unii. Praha: Linde, a. s., 350 s. ISBN 978-80-72001-799-7
96. Široký, J. (2013) Daně v Evropské únii, Praha: Linde, 392 s. ISBN 9788072019250.
97. Šuštiak, M. (2007) Potravná daň na čiare 1829-1944. In: Colné aktuality, ISSN 1336-328X, č. 9-10, s. 12-13. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Casopisy/ca/CA_2007_09_10.pdf.
98. Teplická, K., Daubner, M. (2013) Štúdia závislosti daňovej konkurencie a daňového zaťaženia členských štátov Európskej únie. In Ekonomický časopis, 61, 2013, č. 2, s. 172–186. Dostupné na: <https://www.sav.sk/journals/uploads/0621144102%2013%20Teplicka-Daubner-RS.pdf>.
99. Vartašová, A., Červená, K. (2019a) Právna úprava správy daní na Slovensku v moderných dejinách. In: November 1989 - politika, právo, polícia a bezpečnosť. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2019. s. 370-381. ISBN 9788080548445.
100. Vartašová, A., Červená, K. (2019b) Views on Quality of Tax Regulation in the Slovak Republic (Focused on Real Property Taxation). Praha: Nakladatelství Leges, 2019. 93 s. ISBN 9788075024169.
101. Vencovský, F. (1997) K rozpočtové a daňové reformě před sedmdesáti roky. In: Finance a úvěr. ISSN 0015-1920, č. 6, 321-333.
102. Vlachynský, K. a kol. (2012) Finančný slovník výkladový. Bratislava: Iura Edition, spol. s.r.o., 502 s. ISBN 978-80-8078-469-0.
103. Whellan, Ch. (2012) Naked Economics. Undressing the Dismal Science. London: W. W. Norton Company, 2003. Prekl. Vallová, E., Bratislava: Kalligram, 375 s. ISBN 978 80-8101-523-6.
104. Zubaľová, A. a kol. (2008) Daňové teórie a ich využitie v praxi. Bratislava: Iura Edition, spol. s. r. o., 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

Základy zdaňovania (v interakcii ekonómie a práva)

Vysokoškolská učebnica

Autori: Ing. Karolína Červená, PhD.
JUDr. Anna Vartašová, PhD.

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Vydavateľstvo ŠafárikPress

Rok vydania: 2021
Počet strán: 125
Rozsah: 7,55 AH
Vydanie: prvé



ISBN 978-80-574-0013-4 (e-publikácia)

DOI: <https://doi.org/10.33542/ZZ2021-0013-4>