

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA



*Stav a perspektívy finančného práva
a daňového práva*

**Recenzovaný zborník príspevkov
z II. ročníka študentského sympózia**

*Adrián Popovič
Jozef Sábo
Anna Vartašová
(eds.)*

Košice 2022

PAVOL JOZEF ŠAFÁRIK UNIVERSITY IN KOŠICE
FACULTY OF LAW



**Reviewed proceedings
from the II. annual student symposium**

*Condition and perspectives of
financial law and tax law*

*Adrián Popovič
Jozef Sábo
Anna Vartašová
(eds.)*

Košice 2022

Recenzovaný zborník príspevkov z II. ročníka študentského sympózia: „**Stav a perspektívy finančného práva a daňového práva**“ je podporený v rámci projektu VEGA č. 1/0485/21: „*Súčasnosť a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)*“, v rámci projektu VEGA č. 1/0214/21: „*Daň z nehnuteľností – právny stav a potenciál*“ a v rámci projektu APVV-19-0124 „*Daňové právo a nové javy v ekonomike (digitálne služby, zdieľaná ekonomika, virtuálne meny)*“.

The reviewed proceedings from the II. annual student symposium: „**Condition and perspectives of financial law and tax law**“ is supported by the grant VEGA č. 1/0485/21: „*Simultaneity and possibilities of reforming the system of own resources of the EU budget (legal and economic aspects also in the context of the consequences of the COVID-19 pandemic)*“, by the grant VEGA č. 1/0214/21: „*Taxation of real property – legal status and potential*“ and by the grant No. APVV-19-0124 “*Tax Law and New Phenomena in the Economy (Digital Services, Sharing Economy, Virtual Currencies)*”.

Zostavovatelia/

Editors:

JUDr. Adrián Popovič, PhD.

JUDr. Jozef Sábo, PhD.

JUDr. Anna Vartašová, PhD.

Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie, Právnická fakulta, UPJŠ v Košiciach

Recenzenti/

Reviewers:

doc. JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.

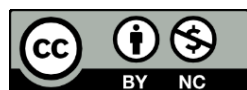
Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie, Právnická fakulta, UPJŠ v Košiciach

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, PhD.

Katedra finančného práva, Právnická fakulta, Univerzita Komenského

Tento text je publikovaný pod licenciou CC BY NC - CC Attribution-NonCommercial 4.0 („Uveďte autora - Nepoužívajte komerčne“)

This work is licensed under a Creative Commons 4.0 - CC BY NC Creative Commons Attribution – NonCommercial



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

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

Dostupné od: 19.12.2022

Umiestnenie: www.unibook.upjs.sk

ISBN 978-80-574-0170-4 (e-publikácia)

OBSAH / CONTENT

<i>Predhovor</i>	5
<i>Aktuálne výzvy v oblasti dane z nehnuteľností - zdaňovanie na základe trhovej hodnoty</i> <i>Current challenges in the area of real estate taxes – taxation on the basis of market value</i> <i>Bc. Kristína Balinová</i>	6
<i>Rozpočet EÚ – príjmová stránka rozpočtu</i> <i>Budget of the EU – issues concerning budgetary income</i> <i>Lukáš Pekarčík</i>	13
<i>Inštitút opravných prostriedkov v daňovom práve procesnom</i> <i>Institute of Appeals in Tax Procedural Law</i> <i>Bc. Karin Pirohaničová</i>	25

Predhovor

V dňoch 2. až 3. júna 2022 sa na pôde Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach uskutočnila medzinárodná vedecká konferencia s názvom *Stav a perspektívy verejných financií v EÚ* zameraná na témy *Rozpočet EÚ* a *Nehnutelnosti v zdaňovaní*. Pri tejto príležitosti bolo dňa 1. júna 2022 pre študentky a študentov Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach zorganizované študentské sympóziu na tému: „*Stav a perspektívy finančného práva a daňového práva*“ (ďalej aj „*sympóziu*“). Zameranie sympózia bolo zvolené vzhľadom na obsahovú nadväznosť s grantovým projektom VEGA č. 1/0485/21: „*Súčasnosť a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)*“, s grantovým projektom VEGA č. 1/0214/21: „*Daň z nehnuteľností – právny stav a potenciál*“ a grantovým projektom APVV-19-0124 pod názvom „*Daňové právo a nové javy v ekonomike (digitálne služby, zdieľaná ekonomika, virtuálne meny)*“, ktorých riešenie v tomto čase prebieha na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach (ďalej aj „*katedra*“).

Hlavným cieľom študentského sympózia bolo pre študentky a študentov bakalárskeho a magisterského stupňa štúdia Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach opätovne vytvoriť priestor na prednesenie vlastných vedeckých príspevkov na zvolenú tému týkajúcu sa najmä problematiky finančného práva na Slovensku a v EÚ, aktuálnych otázok rozpočtového práva a vybraných okruhov problematiky daňového práva hmotného a procesného s dôrazom na recentné výzvy v týchto oblastiach. Zároveň bola zúčastneným študentkám a študentom daná možnosť konzultovať prácu na svojich príspevkoch s členmi odbornej komisie sympózia. V rámci svojho vystúpenia si mohli študentky a študenti vyskúšať úroveň vlastnej právnej argumentácie a schopnosť racionálneho zdôvodnenia prezentovaných záverov. Kvalitu príspevkov a ich prezentáciu na sympóziu posudzovala porota zložená z členov katedry a zástupcov odbornej praxe. Všetky zúčastnené študentky a zúčastnený študent boli ocenení vecnými cenami. Víťazovi sympózia bola ponúknutá platená stáž v obchodnej spoločnosti: *Ernst & Young, s. r. o. – Košice*.

Všetkým, ktorí akokoľvek pomohli pri organizovaní sympózia, týmto ďakujeme. Veríme, že skúsenosti získané v rámci sympózia budú mať pozitívny prínos pre zúčastnených v ich ďalšom štúdiu a profesionálnom raste.

Zostavovatelia

Aktuálne výzvy v oblasti dane z nehnuteľností - zdaňovanie na základe trhovej hodnoty

Current challenges in the area of real estate taxes – taxation on the basis of market value

Bc. Kristína Balinová

Abstrakt

Príspevok sa zaoberá zamýšľanou zmenou v oblasti daní z nehnuteľností. Súčasnou ideou je zdaňovanie nehnuteľností na základe trhovej hodnoty, teda prechod od systému zdaňovania podľa výmery k systému, ktorý zohľadňuje trhovú hodnotu nehnuteľností podľa určitých kritérií. V tomto kontexte príspevok popisuje terajšiu legislatívnu úpravu a prínosy aj možné negatívne vplyvy zamýšľanej zmeny na daňovníkov.

Kľúčové slová:

dane, daň z nehnuteľností, miestne dane, majetkové dane, ad valorem

Abstract

The article deals with the intended change in the area of real estate tax. The current idea is the taxation of real estate on the basis of market value. The transition from a system of taxation according to acreage to a system that takes into account the market value of real estate according to certain criteria. In this context, the article describes the current legislation and the benefits as well as the possible negative effects of the intended change on taxpayers.

Key words:

taxes, real estate tax, local taxes, property taxes, ad valorem

ÚVOD

Daň z nehnuteľnosti možno definovať ako „peňažné platby od fyzických osôb a právnických osôb do rozpočtov obce, vyberané za určitú právnu skutočnosť (existencia majetku) na území tejto obce a to za podmienok a v rozsahu stanovenom všeobecne záväzným nariadením obce a za podmienok a limitov stanovených príslušným zákonom“¹

¹ SOTOLÁŘ, J.: Zákon o dani z nehnuteľností. Košice : SOTAC, s.r.o., Košice, 2004. s. 23. ISBN 80- 968356-7-X

K fiškálnej decentralizácii verejnej správy na Slovensku došlo po roku 2001 v nadväznosti na prechod kompetencií orgánov verejnej správy na obce a vyššie územné celky prijatím zákona č. 416/2001 Z. z. o prechode niektorých pôsobností z orgánov štátnej správy na obce a vyššie územné celky. Prenosom právomocí došlo k nárastu povinností samospráv, čoho dôsledkom sú vyššie výdavky, ktoré v súvislosti s výpadkom podielových daní viedlo samosprávy k tomu, aby pristúpili k zvyšovaniu daní.² Daň z nehnuteľností predstavuje tretí najdôležitejší zdroj príjmu obce.³ Napriek tomu, že tvorí pomerne významnú zložku príjmu, výber dane sa dlhodobo javí ako nedostatočný. Podľa Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“) máme najnižšie dane z nehnuteľností vôbec. Zatiaľ čo priemer krajín sa pohybuje okolo 1,6 % HDP, výnosy z majetkových daní v Slovenskej republike predstavujú len približne 0,4 % HDP.⁴ V poslednom období mestá a obce pristúpili k výraznému zvyšovaniu daní z nehnuteľností. Obce sú oprávnené zvyšovať daňové sadzby v zmysle platnej právnej úpravy. Takéto oprávnenie predstavuje výrazný nástroj daňovej politiky konkrétnej obce. Od roku 2020 bol zaznamenaný vysoký nárast dane z nehnuteľností takmer vo všetkých krajských mestách.⁵ Vyvstáva otázka či lokálny spôsob výberu dane z nehnuteľností podľa veľkosti danej nehnuteľnosti je dostatočne efektívny alebo je potreba jeho obmeny po vzore zo zahraničia za systém založený na hodnotovom princípe.

V tejto súvislosti sa v príspevku zamýšľame nad tým, či je možné hodnotový model prevziať ako takzvanú „dobrú prax“ z iných krajín a uplatniť ju v našich podmienkach, a tiež akým spôsobom je vhodné nastaviť metódy a kritéria pre zdaňované nehnuteľnosti, aby výsledná zmena bola prínosom.

1. DAŇ Z NEHNUTEĽNOSTÍ V SYSTÉME DANÍ – PRÁVNY RÁMEC

Z pohľadu systematiky daní je daň z nehnuteľnosti daňou priamou a daňou majetkovou. Podľa predchádzajúcej právnej úpravy, a to zákona Slovenskej národnej rady č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľností v znení neskorších predpisov, predstavovala daň z nehnuteľnosti daň štátnu. V súčasnosti zaraďujeme daň z nehnuteľnosti medzi takzvané miestne dane. Takéto zaradenie bolo zavedené zákonom č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.

Súčasná koncepcia prenáša na obce právomoc výberu dane z nehnuteľností, a tiež rozhodovaciu činnosť prostredníctvom VZN v súvislosti so zavedením, zrušením a zmenou

²Zdaňovanie nehnuteľností podnikateľských subjektov a jeho vplyv na MSP [online] [citované 11.5.2022] Dostupné na internete: <http://www.sbagency.sk/sites/default/files/zdanovanie_nehnuteelnosti_podnikatelskych_subjektov_a_jeho_vplyv_na_msp.pdf>

³Inštitút finančnej politiky. Daňový report 2018. [online] [cit. 11.5.2022] Dostupné na internete: <https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/19959/52/Danovy_report_2018_final.pdf>

⁴KULLOVÁ, Z. : Stovky eur navyše za veľký dom či byt? Daň z bývania môže byť o rok až trikrát vyššia. IN: *TREND*. 24.2.2021 [online] [cit. 12.5.2022] Dostupné na internete: <<https://www.trend.sk/financie/stovky-eur-navyse-velky-dom-byt-dan-byvania-moze-byt-rok-trikrat-vyssia>>

⁵ Ako vplýva zdaňovanie nehnuteľností na MSP? [online] [cit. 12.5.2022] Dostupné na internete:<<http://monitoringmsp.sk/2021/05/03/ako-vplyva-zdanovanie-nehnuteelnosti-na-msp/>>

daňových prvkov. Výber dane je príjmom rozpočtu tej obce ako územnej jednotky, v katastrálnom území ktorej je nehnuteľnosť situovaná.

Zákon o miestnych daniach člení daň z nehnuteľností nasledovne:

- a) daň z pozemkov
- b) daň zo stavieb
- c) daň z bytov a z nebytových priestorov v bytovom dome.

Pre každý typ dane je zákonom ustanovené kto je daňovník, čo je predmetom dane, pričom nechýba negatívne vymedzenie. Ďalej zákon ustanovuje základ dane, sadzbu dane a spôsob akým sa daň vypočíta. Výšku dane vo výsledku ovplyvňuje daňová sadzba, ktorú stanovuje zákon o miestnych daniach pri každom type dane z nehnuteľností. Ročná sadzba dane z pozemkov je 0,25 %. Ročná sadzba dane zo stavieb je 0,033 eura za každý aj začatý m² zastavanej plochy a pri dani z bytov je ročná sadzba dane 0,033 eura za každý aj začatý m² podlahovej plochy bytu a nebytového priestoru. Obec ako správca dane je oprávnená sadzbu dane zvýšiť alebo znížiť alebo oslobodiť od dane za podmienky dodržania zákonných limitov.

V súčasnosti závisí základ dane od výmery nehnuteľnosti. Daň z pozemkov zohľadňuje aj fixnú hodnotu nehnuteľnosti, ktorá sa určuje vynásobením výmery a hodnoty uvedenej v prílohe určenej zákonom, pričom pri stavebných a lesných pozemkoch môže hodnotu určiť v rámci svojej právomoci obec. Zdôrazňujeme, že táto hodnota nezodpovedá trhovej hodnote, tzv. ad valorem.

Aktuálne výzvy na zmenu systému zdaňovania na základe ad valorem sa sústreďujú na prechod od základu dane v závislosti od veľkosti nehnuteľnosti na základ dane, ktorý bude zohľadňovať aj ďalšie kritéria pri oceňovaní nehnuteľnosti, napr. lukratívnosť lokality.⁶

2. ADEKVÁTNY SYSTÉM OCEŇOVANIA NEHNUTEĽNOSTÍ AKO KLÚČ K SPRAVODLIVÉMU A EFEKTÍVNEMU SYSTÉMU ZDAŇOVANIA

Adekvátne ocenenie nehnuteľnosti považujeme za kľúčové vo vzťahu k spravodlivému systému zdaňovania, ktorý má zároveň vykazovať efektívne dopady. So zreteľom na spravodlivosť i efektívnosť je potrebné prepracovať a nastaviť také postupy pri oceňovaní, ktoré budú plniť účel sledovaného cieľa s ohľadom na riziká, ktoré skrýva zamýšľaný systém zdaňovania a ktoré sa v praxi ukázali ako kontraproduktívne po zavedení dane na hodnotovom princípe v iných krajinách. Napriek tomu, že charakter i účel tejto dane je v zásade rovnaký, tiež princípy zdaňovania nehnuteľností sú si v rôznych krajinách podobné, postupy v oblasti oceňovania sa líšia. Prvým krokom je teda zamyslenie sa nad tým, čo je potrebné oceniť, teda čo bude tvoriť predmet dane. Následne sa objavuje otázka akým spôsobom ohodnotiť zložky, ktoré budú predmetnou daňou zdanené.

⁶ Tamtiež.

Existuje mnoho kritérií a ich vzájomných kombinácií, ktoré môžu predstavovať základ dane. Niektoré krajiny sa sústreďujú na to kde sa nehnuteľnosť nachádza, či je to vidiecka oblasť alebo naopak či ide o priemyselne vyspelé oblasti, prevažne väčšie mestá a ich okolie. Okrem lokality prichádzajú do úvahy pri zohľadňovaní trhovej ceny nehnuteľnosti jej ďalšie vlastnosti, predovšetkým vek, stav či prislúchajúce príslušenstvo. Pri hodnotových základoch dane môže hodnota vyplývať z kapitálovej hodnoty, jednoročnej nájomnej hodnoty, fiktívnej (odhadnutej) hodnoty, katastrálnej hodnoty alebo súčasnej trhovej hodnoty. Ak sa do úvahy berie nehodnotový základ dane, spravidla ide o zastavanú plochu a plochu pozemku.⁷

3. HODNOTOVÝ PRINCÍP – AD VALOREM

AD VALOREM [lat.] - z hodnoty, podľa hodnoty; označenie daní a poplatkov uvalených na majetkové hodnoty, protiklad špecifických daní vypočítavaných podľa množstva bez ohľadu na cenu.⁸

Hoci aktuálna právna úprava je založená na princípe rovnosti daňovníkov, ktorý môže z počiatku evokovať zaručenie spravodlivosti, naskytuje sa otázka, či v tomto smere platí rovnica rovnosť = spravodlivosť. V zmysle platnej právnej úpravy sa neberie ohľad na výnosnosť danej nehnuteľnosti, ani na sociálne pomery daňovníka⁹ a už vôbec sa nezohľadňuje trhovú hodnotu nehnuteľnosti. Práve zdaňovanie na základe trhovej hodnoty sa považuje z pohľadu OECD a tiež Európskej komisie za spravodlivejšie.¹⁰

Zavedenie zmeny vo výpočte predmetnej dane už ohlasovali predchádzajúce vlády, čo vyplýva napríklad už z dokumentu Národný program reforiem SR 2012, a tiež z rovnomenného dokumentu z roku 2013.¹¹ Doposiaľ k prechodu na hodnotový princíp nedošlo, no snahy o takúto reformu ani po rokoch neutíchajú. Zmeny v oblasti daní z nehnuteľností sú vysoko aktuálnou témou. Snaha o „zavedenie dane z nehnuteľnosti na hodnotovom princípe“ je prioritou vlády ako to vyplýva z jej programového vyhlásenia.¹² Očakávanú zmenu pod hlavičkou ministerstva financií avizoval minister už vlni, hoci zverejnenia konkrétnych metód, ktoré vláda plánuje pri novom systéme zdaňovania uplatňovať sa verejnosť nedočkala.

⁷ NANIŠTOVÁ H. Zdaňovanie nehnuteľností v krajinách OECD (Diplomová práca). Ekonomická univerzita v Bratislave 202. s. 38 [online] [Dostupné]: < <https://opac.crzp.sk/?fn=docviewChild000F87B1>>

⁸ Ad valorem [online]. Encyclopaedia Beliana, ISBN 978-80-89524-30-3. [cit. 2022-05-22]. Dostupné na internete: <https://beliana.sav.sk/heslo/ad-valorem>

⁹ *Spomínané sa netýka oslobodenia od dane*

¹⁰ Ako vplyva zdaňovanie nehnuteľností na MSP? [online] [cit. 12.5.2022] Dostupné na internete:< <http://monitoringmsp.sk/2021/05/03/ako-vplyva-zdanovanie-nehnutelnosti-na-msp/>>

¹¹ ROMÁNOVÁ A., BUJŇÁKOVÁ M., Zamyslenie sa nad ideou zavedenia zdaňovania na princípe trhovej hodnoty. 2014. [online] [cit. 18.5.2022] Dostupné z: <https://www.researchgate.net/publication/335796783_Zamyslenie_sa_nad_ideou_zavedenia_zdanovania_nehnutenosti_na_principe_trhovej_hodnoty>

¹² Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na obdobie rokov 2021-2024.

V programovom vyhlásení uvádza možnosť diferenciacia dane v závislosti od charakteru jej využívania a na hodnote nehnuteľnosti.¹³

Po „úniku“ akýchsi hypotéz, ktoré naznačujú drakonické dane sa debata rozprúdila s určitou mierou obáv ako sa pripravovaná zmena dotkne daňovníkov, ktorí vlastnia „kvázi“ luxusnejšiu nehnuteľnosť. Aj keď ministerstvo financií vo svojom stanovisku vyvrátilo špekulácie podľa ktorých by dane predstavovali neprimerane vysoké sumy¹⁴, je potrebné pri úvahách o tejto zmene brať na zreteľ možné sociálne dopady, keďže je isté, že hodnota nehnuteľnosti nie vždy zodpovedá sociálnemu statusu jej vlastníka.¹⁵ V tejto súvislosti sa očakávaná zmena stretáva s odporom z radov laickej i odbornej verejnosti. Pripravovaná daňová reforme v tejto oblasti nesie nálepku akejsi „dane z luxusu.“ Ak na problematiku nazeráme týmto spôsobom, považujeme za nevyhnuté požadovať od zákonodarcu precízne vymedziť nezdaniteľné sumy za účelom ochrany tých, ktorí investovali do vlastnej nehnuteľnosti ako do potrebnej súčasti zabezpečenia životných potrieb, nie do nadštandardného luxusu. Zdaňovanie na základe trhovej hodnoty sa môže negatívne prejavovať aj voči pôvodným rezidentom, ktorí nehnuteľnosť využívali predtým ako sa zaradila medzi lukratívne. Ostáva teda úlohou vlády odkomunikovať prínos reformy, ale čo je podstatnejšie, najmä nastaviť hodnotové kritéria primerane spravodlivo a zároveň schopne dosiahnuť určené ciele.

Ako bolo načrtnuté vyššie, konkrétne metódy o ktorých ministerstvo financií uvažuje oficiálne verejnosti nie sú známe. Analytici predpovedajú rôzne postupy.

Jedným zo spôsobov je po vzore iných štátov zavedenie cenovej mapy. „*Cenová mapa nehnuteľností poskytuje objektívnu informáciu o cene nehnuteľností v danom regióne podľa realizovaných cien predaných / prenajatých nehnuteľností.*“ Pričom platí, že pre čo najpresnejšie určenie cenovej hodnoty nehnuteľnosti je potrebná čo najväčšia vzorka.¹⁶ Aktuálne v podmienkach Slovenskej republiky neexistuje oficiálna cenová mapa, čo predstavuje problém z hľadiska náročnosti jej vypracovania, keďže ide o zložitú metodiku v ktorej je potrebné obsiahnuť množstvo určovacích atribútov. Z tohto hľadiska je potrebné brať do úvahy, že vypracovanie cenovej mapy potrvá istý čas. Vzhľadom na rastúce ceny nehnuteľností v posledných rokoch, obzvlášť v poslednom období a tiež predpoklad, že takýto rast bude pokračovať, je vysoko možné, že cenové mapy po finálnom skompletizovaní nebudú zodpovedať aktuálnej hodnote nehnuteľností. Vychádzajúc z uvedeného vyplýva požiadavka na pravidelné aktualizovanie cenových máp. V opačnom prípade môže dôjsť k protikladu predpokladaného a požadovaného zámeru.

¹³ Tamtiež

¹⁴ Tlačová správa ministerstva financií Slovenskej republiky. *Ministerstvo financií bojuje proti dezinformáciám.* [online] [cit. 22.5.2022] Dostupné z internetu: <<https://www.mfsr.sk/sk/media/tlacove-spravy/mf-sr-bojuje-proti-dezinformaciam.html>>

¹⁵ Úfavy pri prvej nehnuteľnosti, vyššie dane pri ďalších? Matovič to zráta tým, čo si žijú lepšie. 31.5.2021. [cit. 22.5.2022] Dostupné z internetu: < <https://www.narks.sk/ulavy-pri-prvej-nehnutelnosti-vyssie-dane-pri-dalsich-matovic-to-zrata-tym-co-si-ziju-lepsie/>>

¹⁶ Cenová mapa nehnuteľností – ocenenie nehnuteľností. [online] [cit. 22.5.2022] Dostupné z internetu:<<https://www.haloreality.sk/reality-nase-clanky/90-cenova-mapa-nehnutelnosti---ocenenie-nehnutelnosti>>

Zavedenie systému založeného na trhovej hodnote je považovaný za spravodlivejší, avšak je aj komplikovanejší z pohľadu administratívnej náročnosti v porovnaní so súčasným systémom. Nevyhnutné je odhadnúť mieru administratívnych nákladov spojených so zavedením tohto modelu a jeho pravidelnou a včasnou aktualizáciou a dôsledne analyzovať či daňové výnosy budú dostatočné aj na pokrytie nákladov spojených s potrebou väčšieho administratívneho zaťaženia na strane štátu.

ZÁVER

Predmet príspevku sa orientuje na aktuálne výzvy týkajúce sa zmien v oblasti zdaňovania nehnuteľností. V príspevku sa venujeme aj súčasnej právnej úprave a jej nedostatkom, ktoré odôvodňujú dlhoročnú snahu vlád prejsť na „novú“ koncepciu zdaňovania nehnuteľností, ktorej cieľom je vyššia efektívnosť správy daní.

Po zohľadnení vyššie uvedeného sa stotožňujeme s názorom, že v podmienkach Slovenskej republiky je priestor na prehodnotenie spôsobu zdaňovania nehnuteľností. Aktuálna výzva má svoje *ratio* i ďalšie opodstatnenie v zmysle vyššej úrovne v oblasti správy daní z nehnuteľností. Zároveň sa žiada dodať, že očakávanú reformu je potrebné zavádzať ohľaduplne a s korektno nastavenými kritériami tak, aby nevyústila do ešte väčšej nespravodlivosti vo vzťahu ku daňovníkom, ktorých nepriaznivý postoj môže prejsť do nechcených konfliktov. Spory v ktorých daňovníci môžu namietat' nesprávne ohodnotenie ich majetku môže viac zaťažiť samosprávy, čo vo výsledku celý systém ešte viac zneefektívni. Pocit krivdy pri nesprávnom výpočte skutočnej trhovej ceny nehnuteľnosti zaručene povedie k vlne kritiky a vôle neakceptovať predkladaný model, hoci v iných krajinách je vcelku obvyklý.

Máme za to, že tak ako súčasný systém zdaňovania nehnuteľností, tak systém, ktorého zavedenie sa v blízkej dobe očakáva, nie je univerzálnym kľúčom vedúcim k absolútnej spravodlivosti. Každý má svoje prínosy, ale i nedostatky. Výzvou preto naďalej zostáva nastaviť mechanizmy výpočtu základu dane tak, aby nikoho neprimerane neznevýhodňovali a opačne. Za zamyslenie stojí otázka, či nemožno na prechodné obdobie upraviť terajší systém, ktorý by zohľadňoval aj aspekty trhovej hodnoty nehnuteľnosti po dobu, kým sa nevyriešia otázky rentability systému ad valorem vo vzťahu k daňovým výnosom, ďalej negatívne dopady na daňovníkov a podnikateľské prostredie a vysoká miera komplikovanosti systému.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. SOTOLÁŘ, J.: Zákon o dani z nehnuteľností. Košice : SOTAC, s.r.o., Košice, 2004. s. 23. ISBN 80- 968356-7-X
2. KULLOVÁ, Z. : Stovky eur navyše za veľký dom či byt? Daň z bývania môže byť o rok až trikrát vyššia. IN: *TREND*. 24.2.2021 [online] [cit. 12.5.2022] Dostupné na internete:

- < <https://www.trend.sk/financie/stovky-eur-navyse-velky-dom-byt-dan-byvania-moze-byt-rok-trikrat-vyssia>>
3. ROMÁNOVÁ A., BUJŇÁKOVÁ M., Zamyslenie sa nad ideou zavedenia zdaňovania na princípe trhovej hodnoty. 2014. [online] [cit. 18.5.2022] Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/335796783_Zamyslenie_sa_nad_ideou_zavedenia_zdanovania_nehnuteľnosti_na_principe_trhovej_hodnoty
 4. NANIŠTOVÁ H. Zdaňovanie nehnuteľností v krajinách OECD (Diplomová práca). Ekonomická univerzita v Bratislave 202. s. 38 [online] [Dostupné]: < <https://opac.crzp.sk/?fn=docviewChild000F87B1>>
 5. Národný program reforiem v Slovenskej republike 2012
 6. Národný program reforiem v Slovenskej republike 2013
 7. Zdaňovanie nehnuteľností podnikateľských subjektov a jeho vplyv na MSP [online] [citované 11.5.2022] Dostupné na internete: http://www.sbagency.sk/sites/default/files/zdanovanie_nehnuteľnosti_podnikateľských_subjektov_a_jeho_vplyv_na_msp.pdf
 8. Inštitút finančnej politiky. Daňový report 2018. [online] [cit. 11.5.2022] Dostupné na internete:< https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/19959/52/Danovy_report_2018_final.pdf>
 9. Ako vplyva zdaňovanie nehnuteľností na MSP? [online] [cit. 12.5.2022] Dostupné na internete: < <http://monitoringmsp.sk/2021/05/03/ako-vplyva-zdanovanie-nehnuteľnosti-na-msp/>>
 10. Ad valorem [online]. Encyclopaedia Beliana, ISBN 978-80-89524-30-3. [cit. 2022-05-22]. Dostupné na internete: <https://beliana.sav.sk/heslo/ad-valorem>
 11. Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na obdobie rokov 2021-2024.
 12. Tlačová správa ministerstva financií Slovenskej republiky. *Ministerstvo financií bojuje proti dezinformáciám.* [online] [cit. 22.5.2022] Dostupné z internetu: <https://www.mfsr.sk/sk/media/tlacove-spravy/mf-sr-bojuje-proti-dezinformaciam.html>
 13. Úľavy pri prvej nehnuteľnosti, vyššie dane pri ďalších? Matovič to zráta tým, čo si žijú lepšie. 31.5.2021. [cit. 22.5.2022] Dostupné z internetu: < <https://www.narks.sk/ulavy-pri-prvej-nehnuteľnosti-vyssie-dane-pri-dalsich-matovic-to-zrata-tym-co-si-ziju-lepsie/>>
 14. Cenová mapa nehnuteľností – ocenenie nehnuteľností. [online] [cit. 22.5.2022] Dostupné z internetu:< <https://www.haloreality.sk/reality-nase-clanky/90-cenova-mapa-nehnuteľnosti---ocenenie-nehnuteľnosti>>

KONTAKT NA AUTORKU

kristina.balinova@student.upjs.sk

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

Rozpočet EÚ – príjmová stránka rozpočtu

Budget of the EU – issues concerning budgetary income

Lukáš Pekarčík

Abstrakt

Rozpočet EU predstavuje finančný rámec, prostredníctvom ktorého sa financujú konkrétne projekty a naplňajú priority Európskej komisie. Príspevok reaguje na aktuálne otázky spojené s rozpočtom Európskej únie a prezentuje závery možných nových zdrojov príjmov rozpočtu Európskej únie. Cieľom príspevku je priblíženie príjmovej stránky rozpočtu Európskej únie a predstavenie možných budúcich zdrojov príjmov rozpočtu. Príspevok sa primárne zaoberá príjmovou stránkou rozpočtu Európskej únie. Zároveň sa venuje novému nástroju, prijatému v dôsledku pandémie ochorenia COVID-19 označovanému ako NextGenerationEU, a zameriava sa na zdroje jeho financovania. Vychádzajúc z návrhov Európskej Komisie, príspevok popisuje a analyzuje potenciálne nové zdroje príjmov rozpočtu Európskej únie. Zároveň rozoberá kľúčové argumenty v prospech prijatia týchto nástrojov, a ponúka odhad príjmov z týchto zdrojov.

Kľúčové slová:

rozpočet EÚ, NextGenerationEU, príjmy EÚ, štruktúra rozpočtu

Abstract

The EU budget is a financial framework through which specific projects are financed and the European Commission's priorities are met. The paper responds to current issues related to the EU budget and presents the conclusions of possible new sources of revenue for the European Union budget. The aim of the paper is to analyze the revenue side of the EU budget and to present possible future sources of budget revenue. The paper deals primarily with the revenue side of the EU budget. At the same time, it focuses on a new tool adopted in the wake of the COVID-19 pandemic, called NextGenerationEU, and focuses on its sources of funding. Based on the proposals of the European Commission, the paper describes and analyzes potential new sources of revenue of the EU budget. At the same time, it discusses the key arguments in favor of adopting these instruments and offers an estimate of revenue from these sources.

Key words:

EU budget, NextGenerationEU, EU revenues, budget structure

ÚVOD

Rozpočet predstavuje základný nástroj finančného hospodárenia samospráv, štátov, a rovnako tak aj Európskej únie ako regionálneho integračného zoskupenia združujúceho štáty Európy v jednej únii. To, že je rozpočet základným nástrojom fungovania únie, znamená aj potrebu jeho právnej regulácie.

Cieľom príspevku je identifikovať a analyzovať potencionálne nové vlastné zdroje príjmov rozpočtu EÚ a to vzhľadom na silnejúce hlasy volajúce po posilnení súčasnej príjmovej stránky rozpočtu. Koronavírus COVID-19 a odpoveď zo strany Európskej únie (EÚ) v podobe plánu obnovy NextGenerationEU (NGEU) zaťažila finančnú situáciu v EÚ dlhom 806,9 miliárd Eur. V systéme, v ktorom už teraz dominujú na príjmovej strane príspevky členských štátov, ktorých obmedzenie stropom znemožňuje splatenie tohto dlhu, je potreba reformy a zavádzania nových vlastných zdrojov príjmov rozpočtu EÚ jedinou možnosťou.

Primárnymi teoretickými a empirickými zdrojmi príspevku budú právne predpisy Európskej únie a sekundárne akty inštitúcií Európskej únie, ktoré vychádzajú zo zakladajúcich zmlúv EÚ. Okrem nich sa zameriame aj na návrhy a oznámenia Európskej Komisie (EK), ktoré sú kľúčovým zdrojom informácií.

V rámci príspevku sme sa zamerali na exploráciu problematiky rozpočtu Európskej únie a využívame analyticky a syntetický prístup.

Príspevok je rozdelený do štyroch častí. V prvej časti mapujeme súčasný stav poznania a približujeme základné vlastnosti a proces prijímania rozpočtu. V druhej časti sa zameriavame na príjmovú štruktúru rozpočtu. Následne opisujeme nový nástroj NGEU. V poslednej časti príspevku analyzujeme potencionálne nové zdroje príjmov, vychádzajúc z návrhov Európskej Komisie. Popisujeme kroky potrebné k ich implementácií a analyzujeme ich dopady na rozpočet EÚ.

1. VŠEOBECNE O ROZPOČTE EÚ

Dôsledkom prenosu právomocí z členských štátov vo finančnej oblasti, ako aj prijatím právnych aktov únie upravujúcich finančné vzťahy medzi inštitúciami, orgánmi, úradmi a agentúrami EÚ, sa vytvorila relatívne homogénna skupina finančno-právnych aktov, ktoré odborná literatúra nazýva ako finančné právo Európskej únie.¹ Tieto právne akty upravujú mnohé oblasti vrátane rozpočtu EÚ a procesu jeho prijímania. Rozpočet pomáha naplňať ciele a politiky Európskej únie. Tým, že členské štáty časť svojich prostriedkov združujú na európskej úrovni, dokážu dosiahnuť viac, ako keby konali samostatne.

¹ BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii*. 2012 s. 575

Rozpočet možno chápať ako finančný plán zahrňajúci všetky príjmy a výdavky. Ročný rozpočet EÚ musí byť zostavený v rámci viacročného finančného rámca a rozpočtových zásad, ktoré sú upravené naprieč právnymi aktmi EÚ.²

Európska únia je netradičným útvarom s vlastným systémom verejných financií, v ktorom však platia všeobecné rozpočtové princípy vlastné aj pre štátne rozpočty. Funkcie rozpočtu EÚ sú tak, ako v otázke princíпов, rovnaké aj pre rozpočet štátnych útvarov, a to: funkcia redistribučná, funkcia alokačná, funkcia stabilizačná.³

Rozpočet EÚ sa podľa *Nariadenia Európskeho Parlamentu a Rady (EÚ, Euratom) 2018/1046 z 18. júla 2018 o rozpočtových pravidlách, ktoré sa vzťahujú na všeobecný rozpočet Únie* zostavuje a plní podľa jednotlivých zásad. Ide o zásadu jednotnosti a presnosti rozpočtu, ročnej platnosti, vyrovnanosti, zúčtovacej jednotky, všeobecnosti, špecifikácie, správneho finančného riadenia a výkonnosti a zásadu transparentnosti. Pri rozpočtovom procese je potrebné zohľadniť aj proces prijímania rozpočtu, ktorý môžeme rozdeliť do troch etáp, ktorými sú *Návrh rozpočtu, Rokovanie o rozpočte a Schvaľovanie rozpočtu*. Na konci tohto procesu začína *Plnenie a kontrola rozpočtu*.

Návrh rozpočtu vytvára EK po tom, čo jej všetky inštitúcie EÚ s výnimkou Európskej centrálnej banky do 1. júla daného roka vypracujú odhad svojich výdavkov, teda svoje vlastné rozpočty. Európska Komisia následne vytvorí jeden komplexný rozpočet - odhad príjmov a výdavkov celej EÚ. Európska Komisia pripraví návrh rozpočtu najneskôr do 1. septembra daného roka a predloží ho Rade a Európskemu parlamentu (EP). V druhej fáze Rada EÚ, ktorá sa skladá z ministrov členských štátov, do 1. októbra daného roka prijme svoju pozíciu k návrhu, vrátane prijatia pozmeňujúcich a opravných návrhov. Takto Radou EÚ schválený rozpočet smeruje do EP. Parlament má štyridsaťdva dní na to, aby sa k návrhu Rady vyjadril. Ak v tomto období schváli pozíciu Rady, rozpočet je prijatý. To isté nastane aj vtedy, ak do štyridsiaticich dvoch dní neprijme rozhodnutie. Špecifická situácia nastáva vtedy, ak EP rozhodne väčšinou svojich poslancov o zmene v návrhu rozpočtu. Rada má v tomto prípade desať dní na to, aby prijala Parlamentom pozmenený rozpočet. Ak do 10 dní nedôjde k prijatiu Radou, predseda EP po dohode s predsedom Rady zvolá zasadnutie Zmierovacieho výboru. Po prijatí dohody o spoločnom návrhu na Zmierovacom výbore majú Rada aj EP lehotu 14 dní na schválenie spoločného návrhu. Ak Rada a aj Parlament prijmu spoločný návrh, ak neprijmú rozhodnutie, alebo jedna z inštitúcií prijme návrh a druhá neprijme rozhodnutie, rozpočet sa považuje za prijatý.⁴

² EURÓPSKA KOMISIA. *Glossary*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2019

³ FUNTA, R.- NEBESKÝ Š. – JURIŠ F. *Európske právo*. 2014 s.137

⁴ Zmluva o fungovaní Európskej únie. Článok 314

2. PRÍJMOVÁ STRÁNKA ROZPOČTU EÚ

Právna úprava príjmovej stránky rozpočtu je upravená vo viacerých právnych aktoch únie, jej základ však nachádzame v článkoch 311 a 322 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a ďalej v sekundárnych aktoch únie. Vlastné zdroje príjmov tvoria približne 98% zdrojov rozpočtu. Zvyšné ~2 % sú tvorené inými príjmami, ako sú dane z miezd zamestnancov EÚ a pokuty zaplatené podnikateľskými subjektmi ako následok porušovania pravidiel hospodárskej súťaže. K iným príjmom zaradzujeme aj zostatok z predchádzajúceho rozpočtového roka v prípade prebytku.

V súčasnosti poznáme štyri hlavné zdroje príjmov rozpočtu na rok 2022 a Viacročného finančného rámca (VFR) na roky 2021-2027. Ide o:

1. tradičné vlastné zdroje,
2. zdroj založený na dani z pridanej hodnoty (DPH),
3. zdroj založený na hrubom národnom dôchodku (HND),
4. zdroj z odpadu z plastových obalov.⁵

2.1 Tradičné vlastné zdroje

Tieto tradičné zdroje vznikli prijatím *Rozhodnutia Rady 70/243 z 21. apríla 1970*, ktorým sa nahradili finančné príspevky členských štátov vlastnými zdrojmi Spoločenstiev.⁶ Výpočet tradičných vlastných zdrojov sa dnes nachádza v *Rozhodnutí Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 z 14 decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie*. Podľa tohto výpočtu tradičné vlastné zdroje pozostávajú z odvodov, prémie, z ciel Spoločného colného sadzovníka a ďalších ciel a z príspevkov a poplatkov stanovených v rámci spoločnej organizácie trhu s cukrom.⁷ Za výber ciel sú zodpovedné členské štáty.⁸ Členské štáty si v období 2021-2027 ponechajú 25 % z vybraných ciel a 75 % z ciel sa odvádza vo forme platby v prospech EK. V súčasnosti tradičné vlastné zdroje tvoria približne 10 % príjmov rozpočtu.⁹

2.2. Zdroj založený na dani z pridanej hodnoty (DPH)

Tak ako tradičné vlastné zdroje, aj zdroj založený na DPH vznikol rozhodnutím Rady EÚ v roku 1970. Využívať sa začal až v roku 1979 po tom, čo došlo k harmonizácii systémov dane z pridanej hodnoty (DPH) v členských štátoch.¹⁰ V súčasnosti sa do rozpočtu EÚ odvádza percentuálny podiel DPH vybranej členskými štátmi. Harmonizovaný základ DPH sa

⁵ Rozhodnutie Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 z 14. decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie.

⁶ SCHWARCZ, A. *Príjmy únie*. In: *Informačné listy o Európskej únii | Európsky parlament*. 2021.

⁷ Rozhodnutie Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 z 14. decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie.

⁸ EURÓPSKA KOMISIA. *Clá*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2021

⁹ SCHWARCZ, A. *Príjmy únie*. In: *Informačné listy o Európskej únii | Európsky parlament*. 2021.

¹⁰ SCHWARCZ, A. *Príjmy únie*. In: *Informačné listy o Európskej únii | Európsky parlament*. 2021

vypočítava v súlade so *smernicou Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty* a *Nariadenie Rady (EÚ, Euratom) 2021/769 z 30. apríla 2021, ktorým sa mení nariadenie (EHS, Euratom) č. 1553/89 o konečných jednotných dohodách o vyberaní vlastných zdrojov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty*. Základ DPH každej krajiny je limitovaný na 50% základu hrubého národného dôchodku. Počas obdobia 2021-2027 sa bude na základ DPH uplatňovať sadzba odvodu vo výške 0,03 %. Zdroj založený na DPH zvyčajne predstavuje 10 % príjmov rozpočtu.¹¹

2.3. Zdroj založený na hrubom národnom dôchodku (HND)

Vlastný zdroj bol vytvorený *Rozhodnutím Rady 88/376/EHS z 24. júna 1988 o systéme vlastných zdrojov spoločenstiev* začiatkom 90. rokov 20. storočia. Je označovaný aj ako príspevok členského štátu. Zabezpečuje sa ním vyrovnanosť rozpočtu vzhľadom na to, že suma jeho celkových príjmov sa každý rok líši po zohľadnení ostatných vlastných príjmov, aby sa zabezpečila rovnosť príjmov potrebných na financovanie všetkých dohodnutých výdavkov.¹²

Podstatou zdroja založeného na HND sú príspevky, ktoré sú členské štáty povinné odvieť. Výška týchto príspevkov je percentom z HND členského štátu do rozpočtu EÚ, avšak existujú aj korekčné mechanizmy na zníženie nadmerných príspevkov niektorých členských štátov. V rámci rozpočtu EÚ existujú pre celkové príjmy tohto zdroja aj stropy, ktoré sú vymedzené v *Rozhodnutí Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 z 14 decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie*. Stropom pre príjmy sa stanovuje maximálna suma, ktorú môže Európska únia od členského štátu žiadať na financovanie svojich výdavkov.¹³ Zdroj založený na HND je hlavnou zložkou systému vlastných zdrojov a predstavuje viac ako 70 % príjmov rozpočtu EÚ.¹⁴

2.4. Zdroj z odpadu z plastových obalov

Zdroj vznikol na základe *Rozhodnutia Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 z 14 decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie* a zavedený bol 1. januára 2021. Pozostáva z príspevkov od členských štátov, ktorých výška sa vypočíta podľa jednotnej sadzby 0,80 EUR za kilogram nerecyklovaného plastového odpadu z plastových obalov. Údaje o vzniku odpadu z plastových obalov členské štáty povinne zhromažďujú, ohlasujú a poskytujú Eurostatu na základe smernice a vykonávacieho rozhodnutia. Európska únia vypočíta tieto príspevky najskôr na základe prognóz. Následne sa tieto príspevky upraví potom, čo budú k dispozícii konečné a presné údaje. Pri tomto zdroji existuje aj mechanizmus na predchádzanie nadmerných

¹¹ EURÓPSKA KOMISIA. *Daň z pridanej hodnoty*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2021.

¹² EURÓPSKA KOMISIA. *Príspevky členských štátov*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2021.

¹³ BUZKOVÁ, R. *Own resources in the light of european council conclusions on the mff and next generation EU*. In: *Financial Law Review*. 2020.

¹⁴ EURÓPSKA KOMISIA. *Príspevky členských štátov*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2021

príspevkov niektorých členských štátov.¹⁵ Prijem zo zdroja z odpadu z plastových obalov predstavuje približne 4 % rozpočtu EÚ.¹⁶

3. NextGeneration EU

Pandémia ochorenia COVID-19 spôsobila škody na hospodárstve po celom svete, Európu nevyvímajúc. Opatrenia, ktoré boli prijaté na zabránenie šírenia pandémie, mali za následok spomalenie a v niektorých prípadoch takmer úplné zastavenie ekonomického rozvoja. Zaznamenali sme pokles hrubého domáceho produktu vo všetkých krajinách EÚ. Tento ekonomický prepád však nezasiahol všetky odvetvia rovnako. Rozličný dopad tejto krízy vyplýva aj zo štruktúry hospodárstva jednotlivých krajín v závislosti od počtu pôsobenia malých a stredných podnikov (MSP). Tento stav viedol v Európe k rozhodnutiu, že je potrebné zásadne a promptne zvýšiť investície na úrovni Európskej únie. Úlohou rozpočtu EÚ je investovať do spoločne dohodnutých programov a politík. Rozpočet je vypracovaný pre súdržnosť a solidaritu, je v praxi overený a má dôveru všetkých. Komisia preto navrhla nový nástroj, plán obnovy s názvom NextGenerationEU (NGEU) vo výške 806,9 miliárd Eur (v cenách roku 2020). Tento nástroj je súčasťou dlhodobého rozpočtu EÚ. Podľa Komisie ide o historický a jednorazový nástroj, ktorý má napraviť hospodárske a sociálne škody spôsobené pandemiou. Právnym základom NGEU je *Nariadenie Rady (EÚ) 2020/2094 zo 14. decembra 2020, ktorým sa zriaďuje Nástroj Európskej únie na obnovu s cieľom podporiť obnovu po kríze COVID-19*.¹⁷

Na financovanie plánu obnovy NGEU si Európska komisia v mene EÚ požičia na finančných trhoch vo forme emitovania spoločných európskych dlhopisov. Európska únia si môže vďaka vysokému úverovému ratingu požičovať za výhodnejších podmienok, ako jednotlivé členské štáty. Na zabezpečenie pôžičiek a udržanie vysokého úrokového ratingu EÚ využíva rezervu (priestor), ktorá existuje medzi stropom vlastných zdrojov dlhodobého rozpočtu a skutočnými výdavkami. Aby bola táto rezerva dostatočná, EÚ zvýšila strop vlastných zdrojov o 0,6 % HND EÚ. Toto zvýšenie je limitované časom, do roku 2058, a zanikne, keď dôjde k splateniu všetkých prostriedkov a záväzkov spojených so zotavovaním sa z pandémie koronavírusu. Rezerva tak slúži ako záruka, že EÚ bude vždy schopná splácať svoje záväzky a vďaka tomu zabezpečuje vysoký úverový rating. Pôžičky budú sústredené medzi rokmi 2021-2026 v priemere približne 150 miliárd Eur ročne. Splácať sa začnú v roku 2028, pričom všetky budú splatené do roku 2058.

Ústredným prvkom NGEU je *Mechanizmus na podporu obnovy a odolnosti*. Tento nástroj slúži na poskytovanie grantov a pôžičiek, na podporu reforiem a investícií členských

¹⁵ EURÓPSKA KOMISIA. *Vlastný Zdroj z odpadu z plastových obalov*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2021.

¹⁶ SCHWARCZ, A. *Príjmy únie*. In: *Informačné listy o Európskej únii | Európsky parlament*. 2021.

¹⁷ Oznámenie Komisie Európskemu Parlamentu, Európskej rade, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov. *Správny čas pre Európu: náprava škôd a príprava budúcnosti pre ďalšie generácie*.

štátov v hodnote 723,8 miliárd Eur. Pôjde o 338 miliárd Eur vo forme grantov a 385,5 miliárd Eur vo forme pôžičiek Únie jednotlivým členským štátom. Tieto pôžičky budú tieto štáty splácať sami. Okrem tohto mechanizmu NGEU posilňuje v rámci VFR viacero už existujúcich programov.¹⁸

Európska komisia spolu s plánom obnovy navrhla nové vlastné zdroje príjmov. Z týchto bol doposiaľ zavedený nový príspevok založený na nerecyklovanom plastovom odpade.

4. POTENCIÁLNE NOVÉ ZDROJE PRÍJMOV

Článok 311 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v prvom odseku ustanovuje: „*Únia si zabezpečí prostriedky potrebné na dosiahnutie svojich cieľov a uskutočňovanie svojich politik.*“¹⁹. Štruktúra príjmov rozpočtu EÚ bola v priebehu času nestabilná a relatívne často sa menila, pričom sa vyvinula do dnešnej podoby. Aktuálne príjmovej stránke rozpočtu dominujú príspevky členských štátov, najmä zdroj založený na HND členských krajín.²⁰ Európska únia sa dlhodobo snaží zjednodušiť existujúci systém, ako aj reformovať príjmovú stránku. V prospech tejto reformy hovorí viacero argumentov.²¹ Kľúčovými argumentami v prospech nových zdrojov sú nasledujúce argumenty.

- *Nový finančný nástroj EÚ* - NGEU prijatý ako odpoveď EÚ na pandémiu ochorenia COVID-19 predstavuje jeden z najdôležitejších argumentov, ktorý súvisí s dlhovým financovaním tohto plánu obnovy. Tieto požičané prostriedky bude musieť EÚ začať splácať od roku 2028 a nove zdroje príjmov by tomu mali pomôcť.²²
- *Zníženie významu zdroja založeného na HND* pre rozpočet.
- *Väčšia proporionalita, spravodlivosť a stabilizácia* príspevkov do rozpočtu EÚ z členských štátov.
- *Zavádzanie nových rozmanitejších a odolnejších druhov vlastných zdrojov*, ktoré budú v súlade s cieľmi, právomocami a prioritami EÚ.

Komisia, Rada a EP sa tak vzhľadom na tieto dôvody budú spoločne v nasledujúcich rokoch snažiť zaviesť nové vlastné zdroje príjmov do rozpočtu EÚ. Pri dodržiavaní požiadaviek transparentnosti, jednoduchosti a stability, zvyšovania konkurencieschopnosti a cieľov EÚ. Navyiac sú tieto inštitúcie limitované právomocami EÚ, najmä tým, že EÚ nemá právomoc vyberať dane. Návrhy nových zdrojov, ktoré predniesla Komisia, tak musia plne rešpektovať daňovú suverenitu členských štátov.²³

¹⁸ EURÓPSKA KOMISIA. *NextGenerationEU*. In *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022.

¹⁹ Zmluva o fungovaní Európskej únie. Článok 311.

²⁰ FUEST, C. - PISANI-FERRY, J. *Financing the European Union: new context, new responses*. In: *Bruegel*. 2020.

²¹ EURÓPSKA KOMISIA. *Potencionálne nové zdroje príjmov*. In *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022.

²² EURÓPSKA KOMISIA. *NextGenerationEU*. In *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022.

²³ EURÓPSKA KOMISIA. *Potencionálne nové zdroje príjmov*. In *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022.

4.1 Mechanizmus kompenzácie uhlíka na hraniciach

Mechanizmus kompenzácie uhlíka na hraniciach (Carbon border adjustment mechanism – CBAM) by mal byť spolu s ostatnými dvoma zdrojmi – digitálna daň, európsky systém obchodovania s emisiami - do roku 2023 prijatý Európskou úniou. Podstatou tohto nového zdroja príjmov bude daň, ktorá bude na základe mechanizmu EÚ uvalená na dovoz výrobkov z tretích krajín. Cieľom tohto mechanizmu je upraviť cenu dovážaného tovaru tak, ako keby bol vyrobený v rámci EÚ, kde existuje systém obchodovania s emisiami – EÚ ETS. Tento mechanizmus by tak mal zabezpečiť spravodlivú súťaž pre európske podniky.²⁴ Bol navrhnutý ako prevencia voči únikom, aby európske podniky, ktoré musia platiť za uhlík pri výrobe produktov, jednoducho neodišli do krajín mimo EÚ. Preto na tovar, ktorý sa do EÚ dováža z tretích krajín, bude uvalený poplatok, ktorý by odzrkadľoval „obsah uhlíka“ – emisie CO₂, ktoré vznikajú pri výrobe. Vypočítaný by mal byť tak, aby cena týchto CO₂ emisií bola rovnaká, ako v prípade ceny CO₂ v EÚ. Tento zdroj je navyše v zhode s politikami EÚ, najmä s cieľom dekarbonizácie – zníženia produkcie CO₂. Zriadenie tohto zdroja však vyvoláva viacero otázok. Európska Komisia musí v prvom rade určiť na ktoré tovary sa tento poplatok bude vzťahovať, aké emisie vziať do úvahy, ako tento poplatok vypočítať a ako ho navrhnúť tak, aby bol v súlade s pravidlami Svetovej obchodnej organizácie (WTO). Výnosy tohto zdroja sú zatiaľ len v rovine predpokladov a budú závisieť od viacerých faktorov, vrátane odpovedí na už spomenuté otázky súvisiace so zriadením tohto zdroja. Spolu s priamymi výnosmi, by tento mechanizmus mohol priniesť aj nepriame výnosy, najmä zvýšenie príjmov EÚ-ETS.²⁵ Záverom možno podotknúť aj to, že tento mechanizmus by podporil nie len rozpočet EÚ, ale aj rozpočet jednotlivých členských štátov, pretože Komisia navrhuje, aby 75% výnosov z tohto zdroja išlo do rozpočtu EÚ, a zvyšných 25% do rozpočtu štátu.²⁶ Odhadom by tento zdroj mohol zabezpečiť ročné príjmy v rokoch 2026-2030 vo výške 1 miliardy EUR.²⁷

4.2 Digitálna daň

Ďalším novým zdrojom príjmu rozpočtu EÚ by mala byť takzvaná digitálna daň. Táto daň by vyplývala z digitálnych hospodárskych činností, resp. digitálnych obchodných modelov, vzhľadom na to, že súčasné pravidlá dane z príjmov právnických osôb sú v oblasti digitálneho hospodárstva neprimerané.²⁸ Hlavným dôvodom tejto neprimeranosti je to, že podľa súčasných medzinárodných daňových pravidiel nadnárodné spoločnosti platia daň z príjmu právnickej osoby tam, kde majú sídlo, resp. kde dochádza k výrobe, a nie tam, kde sa nachádzajú

²⁴ EURÓPSKA KOMISIA. *Potencionálne nové zdroje príjmov*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022.

²⁵ FUEST, C. - PISANI-FERRY, J. *Financing the European Union: new context, new responses*. In: *Bruegel*. 2020.

²⁶ EURÓPSKA KOMISIA. *Potencionálne nové zdroje príjmov*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022

²⁷ EURÓPSKA KOMISIA. *The next generation of EU own resources*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022

²⁸ EURÓPSKA KOMISIA. *Potencionálne nové zdroje príjmov*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022

spotrebitelia alebo v prostredí digitálneho hospodárstva – používatelia.²⁹ V dôsledku toho existuje rozšírený názor, že tieto spoločnosti dane neplatia tam, kde by mali a ako by mali. V spojení s tým existuje viacero dôkazov, ktoré dokazujú, že aktuálne daňové pravidlá umožňujú týmto nadnárodným spoločnostiam vyhýbať sa daniam. Tieto digitálne modely umožňujú podnikateľským subjektom pôsobiť v cudzích krajinách bez fyzickej prítomnosti, a tak neplatiť dane v krajinách, kde svoje produkty predávajú. O tomto probléme sa diskutuje aj na medzinárodnej úrovni v rámci OECD s cieľom vyriešiť tento problém prispôbením medzinárodného daňového systému. To by dovolilo zdaňovanie digitálnych spoločností v krajinách, kde spoločnosti predávajú svoje produkty. Tento návrh OECD sa označuje ako prvý pilier.³⁰ Na úrovni EÚ je táto otázka predmetom diskusii už dlhú dobu. Ako dočasné riešenie navrhla EK daň z digitálnych služieb poskytovaných prostredníctvom internetu. Inak sa zvykne táto daň nazývať aj ako zdroj založený na prerozdelení zisku veľkých nadnárodných spoločností. Tento zisk sa prerozdelení a jednotlivé členské štáty z tohto zisku prispievajú 15 % do rozpočtu EÚ. Odhad výšky tohto príjmu je komplexný a závisí od viacerých faktorov. Príjmy z tohto zdroja pre európsky rozpočet by však mohli dosahovať výšku približne 2,5 - 4 miliardy ročne.³¹

4.3 Európsky systém obchodovania s emisiami

Posledným zdrojom z balíka, ktorý EK navrhla a mal by sa do roku 2023 stať súčasťou vlastných zdrojov rozpočtu EÚ, je Európsky systém obchodovania s emisiami (Emissions Trading System - ETS). V roku 2021 bol na úrovni EÚ prijatý balík *Fit for 55*, plán navrhnutý Komisiou, ktorého cieľom je znížiť emisie skleníkových plynov do roku 2030 a pomôcť dosiahnuť uhlíkovú neutralitu do roku 2050.³² Prostredníctvom ETS podniky nakupujú alebo získavajú emisné kvóty. Podniky môžu vypúšťať len „nakúpené“ množstvo skleníkových plynov, pričom existuje aj strop množstva skleníkových plynov. ETS je priamo spojený s politikami EÚ a je kľúčovým nástrojom znižovania emisií.³³ Spomedzi návrhov nových zdrojov VFR má príjem z ETS najväčší potenciál generovať značné zisky a môže sa tak stať kľúčovým novým vlastným zdrojom, ktorý by postupne mohol znižovať dominanciu zdroja založeného na HND. Hlavným prijímateľom tohto zdroja sú jednotlivé členské štáty, ktoré však percentá svojho zisku budú zasielať do rozpočtu EÚ. O čo viac štáty zašlú ako zdroj založený na ETS, o to menší bude ich národný príspevok do rozpočtu.³⁴ Európska Komisia navrhuje, aby

²⁹ ASEN, E. – BUNN, D. *What European OECD countries are doing about digital services taxes*. In: *The Tax Foundation*. 2021

³⁰ FUEST, C. - PISANI-FERRY, J. *Financing the European Union: new context, new responses*. In: *Bruegel*. 2020

³¹ EURÓPSKA KOMISIA. *The next generation of EU own resources*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022

³² EURÓPSKA KOMISIA. *The next generation of EU own resources*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022

³³ EURÓPSKA KOMISIA. *Potencionálne nové zdroje príjmov*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2022

³⁴ FUEST, C. - PISANI-FERRY, J. *Financing the European Union: new context, new responses*. In: *Bruegel*. 2020

členské štáty prispievali 25 % do rozpočtu EÚ. Tento nový zdroj by tak mohol v období 2026-2030 generovať približne 12 miliárd ročne.³⁵

4.4 Zhrnutie

Spolu by tieto potenciálne nové zdroje príjmov mohli v rokoch 2026 - 2030 priniesť do rozpočtu až 17 miliárd Eur ročne. Tieto prostriedky sa prednostne použijú na splatenie dlhu spojeného s plánom obnovy (NGEU), ale taktiež budú financovať Sociálny klimatický fond. Zároveň sa bude pokračovať v reforme systému už existujúcich vlastných zdrojov spolu so zdrojom založeným na odpade z plastových obalov.

Na zavedenie týchto nových zdrojov musí dôjsť k reforme (zmene a doplnení) dvoch právnych predpisov. Prvým je *Rozhodnutie Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 z 14. decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie*. Komisia navrhuje zmeniť a doplniť toto rozhodnutie tak, aby sa k už existujúcim vlastným zdrojom pridali práve tieto tri navrhované zdroje. Po druhé, Komisia navrhuje zmeniť a doplniť *Nariadenie Rady (EÚ, Euratom) 2020/2093 zo 17. decembra 2020, ktorým sa stanovuje viacročný finančný rámec na roky 2021 – 2027*. Touto cieľovou zmenou chce Komisia dosiahnuť možnosť splácať pôžičku z NGEU ešte v rámci súčasného VFR a spolu s tým zvýšiť stropy výdavkov VFR v rokoch 2025-2027.³⁶ Európska Komisia tiež oznámila, že do konca roku 2023 predstaví ďalší balík potencionálnych nových vlastných zdrojov, ktorý vychádza z návrhu „*Podnikanie v Európe: Rámec pre zdaňovanie príjmov (BEFIT)*“³⁷.

ZÁVER

V príspevku sme sa venovali príjmovej časti rozpočtu. Analyzovali sme zdroje, ktoré aktuálne tvoria príjmovú stranu a zamerali sme sa na plán obnovy s názvom NextGenerationEU s cieľom opísať tento nový nástroj, dôvod pre ktorý vznikol, spôsob jeho financovania a jeho využitie v rámci Európskej únie. Zhodnotili sme potenciálne budúce vlastné zdroje rozpočtu Európskej únie a dôvody prečo tieto nové zdroje Európska únia potrebuje. Definovali sme ich podstatu, možný spôsob fungovania a dopad na rozpočet EÚ. Taktiež sme predstavili nové zdroje príjmov EÚ, ktoré budú predstavovať hlavné zdroje splácania finančného nástroja obnovy NGEU. Primárne ide o nové vlastné zdroje: Mechanizmu kompenzácií uhlíka na hraniciach, digitálnu daň a mechanizmu na obchodovanie s emisiami. Práve posledný spomenutý mechanizmus ma potenciál generovať najväčšiu časť nových príjmov.

³⁵ EURÓPSKA KOMISIA. *The Commission proposes the next generation of EU own resources*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2021

³⁶ EURÓPSKA KOMISIA. *The Commission proposes the next generation of EU own resources*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2021

³⁷ EURÓPSKA KOMISIA. *The Commission proposes the next generation of EU own resources*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. 2021

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. ASEN, E. – BUNN, D. *What European OECD countries are doing about digital services taxes*. In: *The Tax Foundation*. [online].2021 [cit. 2022-03-15] Dostupné na internete: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>
2. BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii*. 1. vyd. Bratislava : EUROKÓDEX, s.r.o , 2012, 832 s. ISBN 978-80-89447-86-2
3. BUZKOVÁ, R. Own resources in the light of european council conclusions on the mff and next generation EU. In *Financial Law Review* [online]. 2020. [cit. 2022-02-26].Dostupné na internete: https://czasopisma.bg.ug.edu.pl/index.php/flr/article/view/5426/4754?fbclid=IwAR1V LerHQQuZmZUiIBRXzv_5dqrt7bScIMGB-CL1AACxThbceKn9sBs8lx6A
4. EURÓPSKA KOMISIA. Clá. In *Oficiálne webové stránky Európskej únie* [online]. 2021. [cit. 2022-02-25]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/customs-duties_sk
5. EURÓPSKA KOMISIA. Daň Z pridanej hodnoty. In *Oficiálne webové stránky Európskej únie* [online]. 2021. [cit. 2022-02-25]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax_sk
6. EURÓPSKA KOMISIA. Glossary. In *Oficiálne webové stránky Európskej únie* [online]. 2019. [cit. 2022-02-25]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/eu-budget-glossary-2019_en.pdf
7. EURÓPSKA KOMISIA. NextGenerationEU. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. [online]. 2022 [cit. 2022-03-11]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/eu-borrower-investor-relations/nextgenerationeu_sk#directing-the-funds-to-where-the-needs-are
8. EURÓPSKA KOMISIA. Potencionálne nové zdroje príjmov. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. [online]. 2022 [cit. 2022-03-11]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/next-generation-eu-own-resources_sk
9. EURÓPSKA KOMISIA. Príspevky členských štátov. In *Oficiálne webové stránky Európskej únie* [online]. 2021. [cit. 2022-02-25]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/national-contributions_sk
10. EURÓPSKA KOMISIA. The Commission proposes the next generation of EU own resources. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. [online] 2021 [cit. 2022-03-15]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_7025
11. EURÓPSKA KOMISIA. *The next generation of EU own resources*. In: *Oficiálne webové stránky Európskej únie*. [online] 2022 [cit. 2022-03-15] Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/next-generation-eu-own-resources_en

12. EURÓPSKA KOMISIA. Vlastný Zdroj z odpadu z plastových obalov. In *Oficiálne webové stránky Európskej únie* [online]. 2021. [cit. 2022-02-25]. Dostupné na internete: <https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/plastics-own-resource_sk>
13. FUEST, C. - PISANI-FERRY, J. Financing the European Union: new context, new responses. In *Bruegel* [online]. 2020. [cit. 2022-02-25]. Dostupné na internete: <<https://www.jstor.org/stable/resrep28504>>
14. FUNTA, R.- NEBESKÝ Š. – JURIŠ F. *Právo Európskej únie*. 1. vyd. Brno : Tribun EU s.r.o., 2014, 546 s. ISBN: 978-80-263-0565-1
15. Oznámenie Komisie Európskemu Parlamentu, Európskej rade, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov. *Správny čas pre Európu: náprava škôd a príprava budúcnosti pre ďalšie generácie*.
16. SCHWARCZ, A. Príjmy únie. In *Informačné listy o Európskej únii | Európsky parlament* [online]. 2021. [cit. 2022-02-25]. Dostupné na internete: <<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/27/prijmy-unie>>

KONTAKT NA AUTORA

lukas.pekarcik@student.upjs.sk

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

Inštitút opravných prostriedkov v daňovom práve procesnom

Institute of Appeals in Tax Procedural Law

Bc. Karin Pirohaničová

Abstrakt

Autor sa v predloženom príspevku zameriava na legislatívnu úpravu vybraných aspektov procesného inštitútu daňového konania, ktorým sú opravné prostriedky, konkrétne so zameraním sa na opravný prostriedok proti neprávoplatnému rozhodnutiu správcu dane, odvolaniu. Príspevok skúma legislatívnu úpravu uvedeného inštitútu a jeho aplikáciu na podklade súdnej praxe, resp. komparáciu inštitútu odvolania v Daňovom poriadku s predchádzajúcou právnou úpravou.

Kľúčové slová:

opravné prostriedky, odvolanie, druhostupňový orgán, správca dane

Abstract

In the presented article, the author focuses on the legislative regulation of selected aspects of the procedural institute of tax proceedings, remedies, specifically with a focus on the institute of appeal. The article examines the legislative regulation of this institute and its application in the judicial decisions and secondly, comparison of the institute of appeal with the previous legislation.

Key words:

appeals, appeal, secondary authority, tax administrator

ÚVOD

Jadro zásady zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v článku 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Prvou z explicitne vyjadrených základných zásad daňového konania v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „*Daňový poriadok*“) je zákonnosť postupovania pri výbere daní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, za súčasnej ochrany záujmov štátu a obcí a sekundárne zakotvenej povinnosti správcu dane dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových

subjektov a iných osôb.¹ Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné kritérium výberu daní, ale súčasne sú povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Vychádzajúc z uvedeného, zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Vzhľadom na skutočnosť, že pri výbere daní je najvýznamnejším úkonom správcu dane vydanie rozhodnutia, stanovujúceho určenému daňovému subjektu daňovú povinnosť, v súlade s dodržaním kritéria zákonnosti je oprávnenie daňového subjektu brániť sa voči vydanému rozhodnutiu prostredníctvom inštitútu opravných prostriedkov. Využitím oprávnenia podať opravný prostriedok, takto vedené odvolacie konanie končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho orgánu a uvedenou zásadou zákonnosti bude viazaný aj samotný odvolací orgán.² Existencia možnosti využitia inštitútu opravných prostriedkov uvedenú zásadu takýmto spôsobom rozširuje a umožňuje daňovým subjektom zvrátiť z ich pohľadu možné porušenie zásady zákonnosti po vydaní rozhodnutia prvého stupňa, prostredníctvom inštitútu odvolacích prostriedkov. Platné právo, pre základ určenia momentu právoplatnosti rozhodnutia, čiže momentu, v ktorom je rozhodnutie záväzne a má voči adresátovi právne účinky, stanovuje moment, kedy už voči rozhodnutiu nie je možné podať riadny opravný prostriedok.³ Vychádzajúc z uvedeného, možnosť domáhať sa opravy rozhodnutia je dvojkoľajnou, v prvom rade je to cestou riadnych opravných prostriedkov, ktorými sa daňový subjekt môže domáhať nápravy ešte neprávoplatného rozhodnutia, a cestou mimoriadnych opravných prostriedkov, slúžiacich na nápravu rozhodnutí, ktoré už právoplatnosť nadobudli.⁴

Z legislatívneho hľadiska vo vzťahu k porovnaniu úpravy opravných prostriedkov v súčasnom Daňovom poriadku oproti zákonu č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v z. n. p. (ďalej len „zákon o správe daní“) nedošlo v úprave opravných prostriedkov k výrazným zmenám. Najdôležitejšiu legislatívnu zmenu v súčasnom Daňovom poriadku predstavuje vypustenie dvoch opravných prostriedkov obsiahnutých v predošlej právnej úprave, a to inštitútov reklamácie a sťažnosti.⁵

Vzhľadom na skutočnosť, že najrozšírenejšie uplatňovaným opravným prostriedkom v daňovom konaní je inštitút odvolania, čomu je z nášho pohľadu tak z dôvodu, že smeruje voči ešte neprávoplatnému rozhodnutiu, a o jeho dôležitosti nasvedčuje aj rozsiahlosť úpravy daného inštitútu zákonodarcom, sa ďalej zameriame na vymedzenie zákonných podmienok uplatnenia uvedeného inštitútu, aplikačné problémy spojené s jeho legislatívnou úpravou, a to

¹ § 3 ods. 1 Daňového poriadku.

² Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/101/2013 zo dňa 30.10.2014.

³ TÓTHOVÁ, K. *Právoplatnosť rozhodnutia v teórii, aplikačnej praxi a de lege lata*; In: *Justičná revue*, 71, 2019, č. 6-7, s. 603 – 616.

⁴ BEŇOVÁ, M. *Opravné prostriedky v daňovom konaní* [online]. 29. 4. 2008 [cit. 2022-05-21]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/cely/odborny-clanok/Opravne-prostriedky-v-danovom-konani.htm>

aj za súčasnej komparácie inštitútu odvolanie v Daňovom poriadku s českou právnou úpravou, resp. právnou úpravou v zákone o správe daní.

1. ODVOLANIE

Dvojinštančnosť konania je základnou zásadou uplatňujúcou sa v právnych procesoch, typickou najmä pre sporové konania. Nápravy prvostupňového rozhodnutia cestou odvolania, je možné domáhať sa iba voči ešte neprávoplatným rozhodnutiam.⁶

1.1 Lehota

Daňový poriadok na podanie odvolania voči rozhodnutiu správcu dane stanovuje lehotu 30 dní odo dňa jeho doručenia. Lehota na odvolanie je procesnoprávnou lehotou, ktorá bude zachovaná v prípade, že v posledný deň tejto lehoty bude odvolanie podané u správcu dane alebo odovzdané na poštovú prepravu.

Ak odvolanie bolo doručené vecne alebo miestne nepríslušnému správcovi dane, ktorým je daňový alebo colný úrad, dôjde k uplatneniu postupu správcu dane podľa § 18 Daňového poriadku. Ak bolo odvolanie doručené správcovi dane, ktorým je obec, a tá je miestne alebo vecne nepríslušnou, neuplatňuje postup podľa ustanovenia § 18 Daňového poriadku, ale podané odvolanie vráti jeho odosielateľovi. V rámci uvedenej 30-dňovej procesnoprávnej lehoty na podané odvolanie, je rovnako dané oprávnenie daňovému subjektu odvolanie doplniť alebo zmeniť.⁷ V porovnaní s predchádzajúcou právnou úpravou v zákone o správe daní, resp. v porovnaní s českou právnou úpravou, je možné vidieť posilnenú koncentráciu lehoty na zmenu a doplnenie odvolania. V nami komparovaných právnych úpravách, zmena alebo doplnenie odvolania, je *a contrario* možná až do vydania rozhodnutia o odvolaní. Výklad ustanovenia *vydanie rozhodnutia o odvolaní* ponúkol Mestský súd v Prahe, kedy vyslovil nasledovné: „*Ak daňový subjekt doplňuje svoje odvolanie, je to možné len do okamihu, kedy je o odvolaní rozhodnuté a tento výsledok konania (rozhodnutia) je podpísaný príslušným pracovníkom správneho orgánu. Pre posúdenie tejto otázky nie je však rozhodujúce, kedy je také rozhodnutia odoslané a doručené účastníkom konania.*“⁸ Ak poučenie o odvolaní v rozhodnutí absentuje, je možné podať odvolanie v lehote šiestich mesiacov po doručení rozhodnutia, a to isté platí aj, ak je v poučení rozhodnutia uvedená kratšia lehota, ako umožňuje zákon alebo nie je uvedená žiadna lehota. Ak správca dane uviedol dlhšiu lehotu na podanie odvolania, ako je zákonom stanovená, platí táto dlhšia lehota.⁹

⁶ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok: Komentár*. Bratislava: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-89603-28-2. s. 417.

⁷ § 72 a nasl. Daňového poriadku.

⁸ Rozsudok Mestského soudu v Prahe, sp. zn. 38 Ca 316/98-35 zo dňa 8. júna 1999.

⁹ GAŠPAROVIČOVÁ, A. *Odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane – daňového úradu, colného úradu alebo obce* [online]. 14. 5. 2013 [cit. 2022-05-21]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/Odvolanie-proti-rozhodnutiu-spravcu-dane-danoveho-uradu-colneho-uradu-alebo-obce.htm>

1.2 Forma a spôsob podania odvolania

Podľa Daňového poriadku, môže byť odvolanie podané v písomnej forme alebo môže byť podané ústne do zápisnice.¹⁰ V súdnej praxi sa stala spornou otázka, či má možnosť podať odvolanie písomne, resp. ústne do zápisnice aj daňový subjekt, ktorý má podľa ustanovenia § 14 Daňového poriadku, povinnosť svoje podania doručovať výlučne elektronickými prostriedkami. Vychádzajúc z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/88/2014 zo dňa 13.09.2016: „Aj napriek tomu, že § 14 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku stanovuje povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 finančnej správe daňovým subjektom, ktorí sú platiteľom dane z pridanej hodnoty, nie je toto ustanovenie uplatniteľné v prípade odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane, pretože toto ustanovenie by bolo v rozpore s ustanovením § 72 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého proti rozhodnutiu možno podať odvolanie, ak tento zákon neustanovuje inak, alebo ak sa účastník konania odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice. Z ustanovenia § 72 ods. 2 daňového poriadku vyplýva, že odvolanie je možné podať aj písomne. Ide o špeciálne ustanovenie pre podanie odvolania. Pri výklade ustanovenia § 14 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku nemožno akceptovať gramatický výklad, pretože by bol v rozpore jednak so zásadami samotného daňového konania, ale predovšetkým s princípom zákonnosti a s princípom práva súdnej ochrany. Neoddeliteľnou súčasťou princípov právneho štátu podľa čl. 1 Ústavy SR je aj princíp právnej istoty. Tento spočíva okrem iného v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnene očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať. Rešpektovanie princípu právnej istoty je aj súčasťou rozhodovania orgánov verejnej moci pri aplikácii práva.“¹¹

Z uvedeného vyplýva výkladové pravidlo *lex specialis derogat legi generalis*, a to vo vzťahu k ustanoveniam § 14 a § 72 Daňového poriadku. Ustanovenie § 72 a nasl. Daňového poriadku, predstavuje komplexnú úpravu odvolania ako špecifického druhu podania, pričom ako sme už uviedli, z hľadiska formy rozlišuje právna úprava iba medzi odvolaním podaným písomne alebo ústne do zápisnice. Vzhľadom na to, že v tejto osobitnej úprave odvolania nie je žiadna zmienka o jeho obligatórnom elektronickom podaní, prípadne o následkoch nedodržania stanovenej formy odvolania, zákonodarca neumožňuje správcovi dane akýmkoľvek spôsobom vyžadovať, resp. sankcionovať nedodržanie elektronickej formy podania.¹²

Rozdielne vysporiadanie sa s uvedeným aplikačným problémom vyjadril vo svojom rozhodnutí Krajský súd v Banskej Bystrici, pričom argumentoval, že ak správca dane, daňový subjekt vyzve na odstránenie nedostatkov odvolania spoločne s poučením, že v prípade, ak

¹⁰ § 72 Daňového poriadku.

¹¹ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/88/2014 zo dňa 13.09.2016

¹² Rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 2S/273/2014 zo dňa 06.05.2015.

výzve v požadovanom rozsahu a v určenej lehote nevyhovíe bude jeho podanie považovať za nepodané, a tento aj napriek doručenej výzve odvolanie v požadovanom rozsahu nedoplní¹³ a ostane nečinný, správca dane môže aplikovať postup, kedy po zistení uvedenej nečinnosti, bude považovať takto podané odvolanie za nepodané.¹⁴

1.3 Subjektívny predpoklad odvolania

Oprávneným na podanie odvolania je iba účastník konania. Z uvedeného vyplýva, že nepôjde len o adresáta rozhodnutia, ale každú osobu, ktorej sa prvostupňové rozhodnutie dotýka v jej právach a povinnostiach. Oprávnenou osobou na podanie odvolania tak bude aj osoba, ktorá bola na konanie prizvaná správcom dane.¹⁵ Spornou sa v aplikačnej praxi stáva otázka, či sa generálne splnomocnenie zástupcu na daňového konanie udelené v prvostupňovom konaní, vzťahuje aj na zastupovanie pred odvolacím orgánom, alebo je v tomto prípade nutné udelenie nového plnomocenstva. Zo strany správcov dane frekventovane dochádza k postupu, v ktorom odvolanie podané takýmto subjektom označia ako neprípustné s odôvodnením, že ide o podanie podané neoprávnenou osobou. Správcovia dane v rámci takéhoto postupu, vychádzajú z ustanovenia § 68 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého vyrubovacie konanie končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu.

Takýto výklad správcu dane, je vychádzajúci z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky *contra legem*. Základnou zásadou daňového konania je jednota daňového konania. Z tohto hľadiska, je tak nutné ustanovenie § 68 ods. 1 Daňového poriadku vykladať v kontexte uvedenej zásady daňového konania. Keďže má odvolanie vo vzťahu k prvostupňovému rozhodnutiu suspenzívny účinok, ukončenie vyrubovacieho konania bude viazané až na doručenie druhostupňového rozhodnutia, ktorým bude rozhodnuté o podanom opravnom prostriedku. Až z druhostupňového rozhodnutia bude zrejmá daňová povinnosť, a až v spojení s druhostupňovým rozhodnutím, nadobudne prvostupňové rozhodnutie právoplatnosť a vykonateľnosť. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, je teda v prípade podania odvolania osobou, ktorá bola zástupcom daňového subjektu v prvostupňovom konaní, potrebné navyše prihliadnuť aj na skutočnosť, že odvolanie podala osoba, ktorá už v daňovom konaní daňový subjekt zastupovala, preto v rámci aplikácie ďalšej zo základných zásad daňového konania *zásady súčinnosti s daňovým subjektom*, má správca dane vyzvať daňový subjekt na doplnenie plnomocenstva, prípadne na vyjadrenie, či s právnym úkonom, realizovaným zástupcom bude súhlasiť.¹⁶

1.4 Náležitosti odvolania

¹³ Nedoručí ho elektronickými prostriedkami, pozn. autora.

¹⁴ Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, sp. zn. 24S/38/2015 zo dňa 30. 10. 2015.

¹⁵ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos, 2019. ISBN 978-80-562-0247-0. s.707.

¹⁶ Rozsudok Najvyššieho súdu SR 4Sžfk/13/2017 1. marca 2018.

Daňový poriadok ustanovuje daňovému subjektu, ako účastníkovi daňového konania striktné, formálne a obsahové náležitosti, ktoré ním podané odvolanie musí spĺňať. V odvolacom konaní sa v plnom rozsahu uplatňuje dispozičná zásada, ktorej obsahom nie je iba právo daňového subjektu rozhodnúť sa o podaní alebo nepodaní, resp. späťvzati odvolania, ale aj jeho dispozícia so samotným obsahom odvolania.¹⁷

Náležitosťami odvolania podľa Daňového poriadku sú:

- 1) *označenie prvostupňového orgánu,*
- 2) *číslo rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje,*
- 3) *dôvody podania odvolania,*
- 4) *dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania,*
- 5) *návrh, ako má odvolací orgán rozhodnúť.*¹⁸

Ad 3 Dôvody odvolania môžu predstavovať napríklad skutočnosti, že správca dane vychádzal z nesprávne zisteného skutkového stavu, resp., že došlo k nesprávnej aplikácii právneho predpisu, pri rozhodovaní správca dane neprihliadol na všetky relevantné skutočnosti, či odôvodnenie, že zo strany správcu dane došlo k nesprávnemu posúdeniu veci.¹⁹ Ak v rámci rozhodnutia správca dane uložil sankciu, je daňový subjekt oprávnený namietat' okrem skutočnosti, že sankcia nemala byť uložená vôbec, aj jej neprimeranú výšku, resp. nedostatočnosť jej odôvodnenia.²⁰ V rámci uloženia sankcie pokuty, je možno rovnako poukázať na nespĺnenie povinnosti správcu dane pri určovaní jej výšky, ktorú zákonodarca neurčil pevnou sumou, zdôvodniť jej závažnosť, trvanie a dôsledky protiprávneho stavu.²¹

Ad 4 Nezákonnosť napadnutého rozhodnutia preukazuje daňový subjekt, spôsobom, že v podanom odvolaní poukazuje na tvrdenia a dôkazy k týmto tvrdeniam, o rozpore rozhodnutia s právnymi predpismi, skutkovým stavom alebo inými dôvodmi. Povinnosť odvolávajúceho sa daňového subjektu striktno vymedziť odvolacie dôvody zodpovedá jeho právu, aby sa odvolací orgán odvolacími námietkami zaoberal, a vysporiadal sa s nimi v odôvodnení svojho rozhodnutia.²²

Aplikačná prax sa mnohokrát zaoberá otázkou, či môže byť absencia pripojenia dôkazov preukazujúcich dôvodnosť podaného odvolania dôvodom na to, aby sa takéto podanie podľa § 13 ods. 9 Daňového poriadku mohlo považovať za nepodané. Uvedenú otázku posúdil Najvyšší súd Slovenskej republiky argumentujúc: „*Skutočnosť, že podané odvolanie neobsahuje dôkazy*

¹⁷ Rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 28. apríla 2011, sp. zn. 6Sil 9778/2010-447010234427.

¹⁸ § 72 ods. 4 Daňového poriadku.

¹⁹ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok: Komentár*. Bratislava: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-89603-28-2. s. 419.

²⁰ GAŠPAROVIČOVÁ, A. *Odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane – daňového úradu, colného úradu alebo obce* [online]. 14. 5. 2013 [cit. 2022-05-21]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/Odvolanie-proti-rozhodnutiu-spravcu-dane-danoveho-uradu-colneho-uradu-alebo-obce.htm>

²¹ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/77/2011 zo dňa 29. 10. 2012.

²² Rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 28. apríla 2011, sp. zn. 6Sil 9778/2010-447010234427.

*preukazujúce jeho dôvodnosť by nemala byť dôvodom pre postup, ktorý zvolil správca dane(...). Podľa názoru súdu žalovaný ako správca dane nesprávne posúdil náležitosti a obsah žalobcom podaného odvolania a postupom správcu dane ako žalovaného bol žalobca ukrátený na svojich právach, pretože v dôsledku tohto postupu nebolo žalobcom podané odvolanie preskúmané odvolacím správny orgánom. Prvostupňového správne rozhodnutia podliehajú prieskumu najskôr v správnom konaní až následne v správnom súdnictve, a preto nemôže byť na ujmu žalobcových práv a oprávnených záujmov, aby sa v opravnom prostriedku, ktorý bol podaný riadne a včas, obsahujúc všetky podstatné náležitosti odvolania nerozhodlo nadriadeným správny orgánom. Podľa názoru najvyššieho súdu odvolanie spĺňalo všetky zákonom stanovené náležitosti podľa ustanovenia § 13 v spojení s ustanovením § 72 ods. 4 daňového poriadku.*²³

Ad 5 Prípadná absencia explicitne uvedeného návrhu, akým spôsobom má podľa daňového subjektu odvolací orgán rozhodnúť, za súčasného dodržania ostatných náležitostí odvolania, t. j., že z obsahu odvolania bude zrejmé, v čom odvolateľ videl nesprávnosť napadnutého rozhodnutia a v odvolaní konkrétne vyšpecifikuje dôvod odvolania, pričom z obsahu odvolania bude zrejmé, čo odvolateľ podaním odvolania sledoval, by takáto absencia výslovného návrhu odvolateľa na zmenu či zrušenie napadnutého rozhodnutia zakladala len vadu procesného charakteru. Uvedená procesná vada za situácie, kedy bude odvolanie odvolacím orgánom riadne vybavené, nemusí mať neskorší vplyv na zákonnosť konečného rozhodnutia o samotnom odvolaní.²⁴

1.5 Účinky podaného odvolania

Podľa ustanovenia § 72 ods. 7 Daňového poriadku, odvolanie má suspenzívny účinok vo vzťahu k prvostupňovému rozhodnutiu, proti ktorému bolo podané, v dôsledku čoho bude až z druhostupňového rozhodnutia zrejmá konečná daňová povinnosť, a až v spojení s týmto rozhodnutím, za podmienky, že prvostupňového rozhodnutie nebude zrušené, nadobudne prvostupňové rozhodnutie právoplatnosť a vykonateľnosť.²⁵ Právna úprava v zákone o správe daní, do 1. januára 2004 odkladný účinok odvolania vôbec nezakotvovala, čoho dôsledkom bolo, že daň vyrubenú rozhodnutím, musel daňový subjekt zaplatiť aj napriek podanému odvolaniu.²⁶

1.6 Postup prvostupňového orgánu

Prvým možným postupom podľa Daňového poriadku je možnosť prvostupňového orgánu, samostatne posúdiť nesprávnosť svojho rozhodnutia a odvolaniu v plnom rozsahu

²³ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžf/42/2015 zo dňa 02.02.2016.

²⁴ Rozsudok Krajského súdu v Českých Budejoviciach zo 7. júna 2000, sp. zn. 10 Ca 145/200-20.

²⁵ Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4Sžfk/13/2017 zo dňa 1. marca 2018.

²⁶ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok: Komentár*. Bratislava: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-89603-28-2. s. 419.

vyhovieť. Inštitút autoremedúry je nutné odlišovať od inštitútu námietky, voči ktorej podľa § 71 Daňového poriadku rozhoduje priamo orgán, ktorý rozhodnutie voči ktorému námietka smeruje vydal. Využitie inštitútu autoremedúry je v plnej dispozícii a na vlastnom rozhodnutí prvostupňového orgánu. Predchádzajúca právna úprava umožňovala okrem vyhovievania odvolania v plnom rozsahu aj uplatnenie inštitútu tzv. čiastočnej autoremedúry.²⁷

Nevyužitím inštitútu autoremedúry, nastupuje devolutívny účinok odvolania, ktorým prechádza právomoc rozhodovať o odvolaní daňového subjektu na druhostupňový orgán. Prvostupňový orgán do 30 dní od začatia odvolacieho konania odovzdá vec druhostupňovému orgánu spolu s úplným spisovým materiálom a predkladacou správou na rozhodnutie.²⁸ Pod pojmom úplný spisový materiál treba rozumieť úplný žurnalizovaný a originálny spisový materiál správcu dane v danej veci, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí.²⁹

1.7 Postup druhostupňového orgánu

Keďže je rozhodovanie druhostupňového orgánu budované aj na apelačnom princípe – druhostupňový orgán môže rozhodnúť tak, že vo veci samej rozhodne svojím vlastným meritórnym rozhodnutím.

Druhostupňový orgán nie je pri rozhodovaní viazaný odvolacími dôvodmi a ani odvolacím návrhom. Z uvedeného vyplýva popretie zásady *reformatio in peius*, Aj napriek už uvedenej koncentrácii dispozičného úkonu doplnenia, resp. zmeny odvolania v rámci lehoty na podanie odvolania, na prípadne oneskorené zmeny a doplnenia odvolania daňovým subjektom, môže druhostupňový orgán pri postupovaní podľa § 24 Daňového poriadku prihliadať, keďže pôjde o skutočnosti, ktoré sa hoci oneskoreným, ale podaním daňového subjektu, dostanú do sféry správcu dane a môžu byť pre výsledok druhostupňového rozhodnutia významné. Uvedené možno vyvodiť vychádzajúc z Rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky: „*Vyjítím najevo nutno pak v ustanovení § 50 odst. 3 větě druhé daň. ř. rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo.*“³⁰

Odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak vykonanie dokazovania považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.³¹ Oprávnenie vykonávať dôkazy tak nestanovuje

²⁷ VRANOVÁ, K. *Čo sa zmenilo v správe daní* [online]. 28. 2. 2006 [cit. 2022-05-21]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/Co-sa-zmenilo-v-sprave-dani.htm>

²⁸ § 73 Daňového poriadku.

²⁹ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4 Sž 40/1997.

³⁰ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn. 2 Afs 31/2005 – 57 zo dňa 24. januára 2006.

³¹ § 74 ods. 3 Daňového poriadku.

druhostupňovému orgánu iba súbor práv, ale rovnako aj súbor povinností voči odvolateľovi ako daňovému subjektu. „*Smyslom práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o skutečnostech, které by mohly být rozhodnými pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které konkrétní důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předeštrít správnímu orgánu vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout důkazy jiné.*“³² V súvislosti s doplnením dokazovania je druhostupňovému orgánu daná povinnosť v rozhodnutí o odvolaní obsiahnuť náležitosti týkajúce sa vyhodnotenia ním vykonaných dôkazov.³³ V prípade, ak by bolo rozhodnutie o odvolaní postavené na dôkazoch, ku ktorým sa odvolateľ nemal právo vyjadriť, resp., s ktorými nebol oboznámený, zakladá takýto postup dôvod na zrušenie uvedeného rozhodnutia, odôvodňujúc porušenie povinnosti druhostupňového orgánu, umožniť daňovému subjektu uplatňovanie jeho práv v daňovom konaní.³⁴

V prípade, že odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, preskúmava odvolací orgán iba dodržanie zákonných podmienok na použitie tohto postupu. Z uvedeného vyplýva, že v odvolacom konaní, ani prípadnou dostatočnou aktivitou, nevie daňový subjekt zvrátiť určovanie dane týmto spôsobom. V prvom rade, je tomu tak z dôvodu, že by došlo k popretiu zmyslu konania pred prvostupňovým orgánom, a sekundárne, z dôvodu, že by takýmto spôsobom dochádzalo v procese dokazovania k obštrukciám zo strany daňových subjektov. Dôsledkom umožnenia takéhoto postupu by bolo, že v prvej fáze daňový subjekt úmyselne umožní správcovi dane určiť daň podľa pomôcok, a v prípade, že by sa mu takéto určenie zdalo privysoké, úmyselne bude vyvíjať svoju aktivitu k zvráteniu postupu v odvolacom konaní. Následkom bude absolútne popretie opodstatnenia inštitútu určovania dane podľa pomôcok, a súčasne popretia konania vedeného pred odvolacím orgánom, ktorý by bol zahltený iba vykonávaním dôkazných úkonov.³⁵

Odvolací orgán o odvolaní môže rozhodnúť viacerými spôsobmi, a to:

- a) odvolanie zamietne – v prípade neprípustnosti, alebo ak smeruje proti rozhodnutiu, voči ktorému nie je odvolanie prípustné,
- b) rozhodnutie zruší, prípadne zmení,
- c) rozhodnutie zruší a vec vráti na nové konanie, alebo
- d) rozhodnutie prvostupňového orgánu potvrdí.³⁶

Z výroku rozhodnutia o odvolaní musí byť zrejmé, ktorú z možných alternatív svojho rozhodnutia odvolací orgán zvolil, či a v akej časti sa odvolanie zamietla, a v akej časti sa

³² Rozsudok Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 4 Afs 44/2018 – 35 zo dňa 31.08.2020.

³³ Rozsudok Nejvyššího správního soudu, čj. 2 Afs 20/2013 – 38 zo dňa 13.02.2014, čj.

³⁴ Rozsudok Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 6 Afs 136/2019 – 47 zo dňa 07.11.2019.

³⁵ Rozsudok Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 31 Af 40/2019 – 123 zo dňa 26.11.2020.

³⁶ KUBINCOVÁ, S. Daňový poriadok: Komentár. Bratislava: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-89603-28-2. s. 427.

napadnuté rozhodnutie potvrdzuje. Nedodržanie tejto požiadavky spôsobuje totiž nejasnosť, nezrozumiteľnosť prípadne nepreskúmateľnosť rozhodnutia.³⁷

ZÁVER

Odvolanie predstavuje základný inštitút opravných prostriedkov v daňovom práve procesnom, umožňujúci daňovému subjektu, iniciovať zmenu meritórneho rozhodnutia vydaného v prvom stupni. V rámci rozsiahlej právnej úpravy, zákonodarca v Daňovom poriadku obsiahlo vymedzuje odvolacie konanie od momentu doručenia prvostupňového rozhodnutia po moment vydania rozhodnutia druhostupňovým orgánom, ktorým sa odvolacie konanie končí. V rámci nášho príspevku sme vybrané inštitúty odvolania skúmali v rámci korelácie legislatívnej právnej úpravy a aplikačnej praxe slovenských a českých súdnych autorít, resp. vystavili inštitút odvolania komparácie s predchádzajúcou právnou úpravou a vybranými aspektmi právnej úpravy Českej republiky. Splnením vymedzeného účelu príspevku sa nám podarilo dospieť k poznaniu, že aj napriek rozsahu právnej úpravy, v rámci aplikácie inštitútu odvolania, dochádza k problémom spôsobeným medzerami legislatívnej úpravy, ktorá kvôli svojej často reštriktívnej povahe, spôsobenej možno až prílišnou striktnosťou legislatívnych ustanovení, nedokáže poňať a subsumovať prípady vzniknuté v aplikačnej praxi.

Aj napriek uvedeným aplikačným problémom poukázaným v príspevku, môžeme však konštatovať, že právna úprava inštitútu odvolania vykazuje mnohé pozitívne znaky a zmeny v porovnaní s minulosťou, čo možno vidieť príkladom v uvedených inštitútoch:

- obsiahnutie koncentrácie lehoty, na zmenu a doplnenie odvolania, čoho dôsledkom je zníženie možnosti zneužitia uvedeného inštitútu,
- extenzívny výklad judikatúry, umožňujúci aktívnu legitimáciu na podanie odvolania generálnym zástupcom splnomocneným v rámci prvostupňového konania,
- priaznivý výklad súdnej praxe vo vzťahu k splneniu náležitostí odvolania, a to aj napriek explicitnej absencii náležitostí, požadovaných Daňovým poriadkom,
- reštriktívne zakotvenie podmienok na spôsob preskúmavania odvolania voči rozhodnutiu o určení dane podľa pomôcok, ktorý vykazuje súlad so zachovaním zmyslu uvedeného inštitútu,
- zavedením suspenzívneho účinku odvolania zákonodarcom, umožňujúcemu daňovému subjektu neplniť povinnosti z rozhodnutia, a to až do času rozhodnutia o odvolaní,
- oprávnenie vykonať dokazovania pred druhostupňovým orgánom, avšak v korelácii s povinnosťou daňového orgánu postupovať v súlade so zásadou súčinnosti.

³⁷ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6 Sžo 127/2007 zo dňa 28.05.2008.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V. Daňové právo na Slovensku a v EÚ. Bratislava: Epos, 2019. ISBN 978-80-562-0247-0. s.707.
2. BEŇOVÁ, M. Opravné prostriedky v daňovom konaní [online]. 29. 4. 2008 [cit. 2022-05-21]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/cely/odborny-clanok/Opravne-prostriedky-v-danovom-konani.htm>
3. GAŠPAROVIČOVÁ, A. Odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane – daňového úradu, colného úradu alebo obce [online]. 14. 5. 2013 [cit. 2022-05-21]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/Odvolanie-proti-rozhodnutiu-spravcu-dane-danoveho-uradu-colneho-uradu-alebo-obce.htm>
4. KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok: Komentár*. Bratislava: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-89603-28-2. s. 419.
5. TÓTHOVÁ, K. *Právoplatnosť rozhodnutia v teórii, aplikačnej praxi a de lege lata*; Justičná revue, 71, 2019, č. 6-7, s. 603 – 616.
6. VRANOVÁ, K. *Čo sa zmenilo v správe daní* [online]. 28. 2. 2006 [cit. 2022-05-21]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/Co-sa-zmenilo-v-sprave-dani.htm>
7. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/101/2013 zo dňa 30.10.2014.
8. Rozsudok Mestského soudu v Prahe, sp. zn. 38 Ca 316/98-35 zo dňa 8. júna 1999.
9. Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/88/2014 zo dňa 13.09.2016
10. Rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 2S/273/2014 zo dňa 06.05.2015.
11. Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, sp. zn. 24S/38/2015 zo dňa 30. 10. 2015.
12. Rozsudok Najvyššieho súdu SR 4Sžfk/13/2017 1. marca 2018.
13. Rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 28. apríla 2011, sp. zn. 6Sil 9778/2010-447010234427.
14. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/77/2011 zo dňa 29. 10. 2012.
15. Rozsudok Krajského súdu v Košiciach z 28. apríla 2011, sp. zn. 6Sil 9778/2010-447010234427.
16. Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžf/42/2015 zo dňa 02.02.2016.
17. Rozsudok Krajského súdu v Českých Budejoviciach, sp. zn. 10 Ca 145/200-20 zo dňa 7. júna 2000.
18. Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4Sžfk/13/2017 zo dňa 1. marca 2018.
19. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4 Sž 40/1997.
20. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn. 2 Afs 31/2005 – 57 zo dňa 24. januára 2006.
21. Rozsudok Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 4 Afs 44/2018 – 35 zo dňa 31.08.2020.
22. Rozsudok Nejvyššího správního soudu ze dne 13.02.2014, čj. 2 Afs 20/2013 – 38.

23. Rozsudok Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 6 Afs 136/2019 – 47 zo dňa 07.11.2019.
24. Rozsudok Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 31 Af 40/2019 – 123 zo dňa 26.11.2020.
25. Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6 Sžo 127/2007 zo dňa 28.05.2008.
26. zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.
27. zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v z. n. p.

KONTAKT NA AUTORKU

karin.pirohanicova@student.upjs.sk

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

Stav a perspektívy finančného práva a daňového práva

Recenzovaný zborník príspevkov z II. ročníka študentského sympózia

Zostavovatelia: JUDr. Adrián Popovič, PhD.
JUDr. Jozef Sábo, PhD.
JUDr. Anna Vartašová, PhD.

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Vydavateľstvo ŠafárikPress

Rok vydania: 2022
Počet strán: 37
Rozsah: 2,44 AH
Vydanie: prvé

Condition and perspectives of financial law and tax law

Reviewed proceedings from the II. annual student symposium

Editors: JUDr. Adrián Popovič, PhD.
JUDr. Jozef Sábo, PhD.
JUDr. Anna Vartašová, PhD.

Publisher: Pavol Jozef Šafárik University in Košice
ŠafárikPress

Year: 2022
Pages: 37
Author's sheets: 2,45
Edition: first

ISBN 978-80-574-0170-4 (e-publikácia)

