

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA



*Aktuálne otázky finančného práva
a daňového práva*

**Recenzovaný zborník príspevkov
zo IV. ročníka študentského sympózia**

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

Košice 2024

PAVOL JOZEF ŠAFÁRIK UNIVERSITY IN KOŠICE
FACULTY OF LAW



*Current Issues of Financial Law
and Tax Law*

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

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

Košice 2024

Recenzovaný zborník príspevkov zo IV. ročníka študentského sympózia: „Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva“ je podporený v rámci projektu VEGA č. 1/0214/21: „Daň z nehnuteľností – právny stav a potenciál“.

The reviewed proceedings from the IV. annual student symposium: „Current Issues of Financial Law and Tax Law“ is supported by the grant VEGA č. 1/0214/21: „Taxation of real property – legal status and potential“.

Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva

Recenzovaný zborník príspevkov zo IV. ročníka študentského sympózia

Current Issues of Financial Law and Tax Law

Reviewed proceedings from the IV. annual student symposium

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. Karin Čakoci, PhD.

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

doc. JUDr. Yana Daudrikh, PhD.

Katedra finančného práva, Právnická fakulta, Univerzita Komenského v Bratislave

Tento text je publikovaný pod licenciou Creative Commons 4.0 - Creative Commons Attribution-NonCommercial-No-derivates 4.0 („Uveďte pôvod – Nepoužívajte komerčne - Nespracovávajte“)

This text is licensed under a Creative Commons 4.0 - CC BY NC ND Creative Commons Attribution - NonCommercial - No-derivates 4.0



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.

Umiestnenie: www.unibook.upjs.sk

Dostupné od: 09.06.2023

Available at: www.unibook.upjs.sk

Publication date: 16.12.2024

DOI: <https://doi.org/10.33542/AOF-0372-2>

ISBN 978-80-574-0372-2 (e-publikácia, e-publication)

OBSAH / CONTENT

<i>Dĺžka daňovej kontroly z pohľadu rozhodovacej činnosti súdov</i> _____	6
<i>The Duration of Tax Audit from the Perspective of Judicial Decision-Making</i> _____	6
<i>Bc. Adrián Bujňák</i> _____	6
<i>Daňová kontrola v kontexte rozhodovacej činnosti súdov</i> _____	14
<i>Tax control in the context of court decision-making</i> _____	14
<i>Bc. Adriána Knežníková</i> _____	14
<i>Daňové právo a jeho miesto v slovenskom právnom poriadku</i> _____	24
<i>Tax law and its place in slovak legal order</i> _____	24
<i>Bc. Andrej Kokavec</i> _____	24
<i>Rozpočtový proces a pravidlá na úrovni miestnej samosprávy</i> _____	36
<i>Budget process and rules at local government level</i> _____	36
<i>Bc. Dominika Komarová</i> _____	36
<i>Vývoj judikatúry v oblasti DPH na Slovensku z pohľadu trestného práva</i> _____	48
<i>Development of the case-law in value added tax matters in Slovakia from the perspective of the criminal law</i> _____	48
<i>Bc. Peter Kuko</i> _____	48
<i>Daňová kontrola v kontexte rozhodovacej činnosti súdov</i> _____	59
<i>Tax control in the context of the decision-making activity of the courts</i> _____	59
<i>Bc. Aneta Sirotňáková</i> _____	59

Predhovor

Vzdelávanie mladých študentiek a študentov prostredníctvom výučbového procesu je základným poslaním odborného a vedeckého personálneho substrátu pedagogického zboru na každej univerzite. V tomto ohľade však nie je možné opomíňať ich podstatnú úlohu, ktorou je vedenie študentiek a študentov k slobodnému a kreatívnemu uvažovaniu aj nad rámec vyučovanej problematiky.

S cieľom naplniť aj túto časť povinností a poslania učiteľského zboru bolo dňa 13. júna 2024 pre študentky a študentov Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach zorganizované študentské sympóziu na tému: „Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva“ (ďalej aj „sympóziu“). Zameranie sympózia bolo zvolené aj vzhľadom na riešenie grantového projektu VEGA č. 1/0214/21: „Daň z nehnuteľnosti – právny stav a potenciál“, ktorého 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, tak ako po minulé roky, vytvoriť priestor na prednesenie vlastných vedeckých príspevkov na vopred navrhnutú alebo nimi zvolenú tému týkajúcu sa najmä problematiky daňového práva procesného, no i problematiky rozpočtového procesu a rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ. 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. Zúčastnené študentky a všetci zúčastnení študenti 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.

Zostavovateľia

Dĺžka daňovej kontroly z pohľadu rozhodovacej činnosti súdov

The Duration of Tax Audit from the Perspective of Judicial Decision-Making

Bc. Adrián Bujňák

Abstrakt

Cieľom tohto príspevku je analyzovať inštitút daňovej kontroly, kde prostredníctvom predstavenia základných teoretických poznatkov o tomto inštitúte a následného uvedenia možnosti zapojenia súdov do rozhodovania v tejto oblasti, sa chceme predovšetkým zamerať na problematiku dĺžky trvania daňovej kontroly a lehoty na jej vykonanie, a to primárne z pohľadu rozhodovacej činnosti súdov v podmienkach Slovenskej republiky.

Kľúčové slová:

daňová kontrola, lehota, súdy, rozhodovacia činnosť

Abstract

The aim of this article is to analyze the institution of tax audit. By presenting the basic theoretical knowledge of this institut and subsequently illustrating the involvement of courts in decision-making in this area, we primarily aim to focus on the issue of the duration of tax audit and the period for its execution, particularly from the perspective of judicial decision-making in the Slovak Republic.

Key words:

tax audit, period, courts, decision-making activity

ÚVOD

Hoci existujú určité výnimky, odôvodnene však možno povedať, že podstatná časť fungovania správy daní je budovaná na princípe autoaplikácie práva, ktorého význam spočíva v tom, že je to práve daňový subjekt, na ktorom väzí posúdenie jeho vlastnej daňovej povinnosti. Takýto daňový subjekt je preto povinný sám určiť správnu právnu normu konkrétneho daňového zákona, ktorý sa vzťahuje na predmet jeho zdanenia, sám si vypočítať svoju daňovú povinnosť, takúto povinnosť následne priznať, včas a riadne ju uhradiť a to všetko

preukázateľne doložiť.¹ Keďže v procese takéhoto „samozdaňovania“ nikdy nemožno zo strany daňového subjektu predpokladať jeho úplnú perfektnosť, musí v právnom štáte existovať určitý druh kontrolného mechanizmu, ktorý by takéto pochybenie zo strany povinného dokázal zachytiť. A práve za týmto účelom nachádza v oblasti vyrubovania a vyberania daní opodstatnenosť inštitút daňovej kontroly.

Úlohou tejto práce preto bude pozrieť sa na inštitút daňovej kontroly, a to tak za pomoci vymedzenia jej základnej podstaty a charakteristických znakov, ale tiež aj prostredníctvom uvedenia možnosti zapojenia rozhodovacej činnosti súdov vo vzťahu k preskúmaniu jej zákonnosti, ktorú slovenská právna úprava daňovým subjektom umožňuje. Na základe týchto poznatkov chceme v záverečnej časti poukázať na rozhodovaciu činnosť súdov vo vzťahu k maximálnej novej dĺžke trvania daňovej kontroly, ktorá je v rámci procesnoprávnej úpravy v podmienkach Slovenskej republiky zakotvená v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej ako „Daňový poriadok“).

1. ZÁKLADNÉ TEORETICKÉ VÝCHODISKÁ K INŠTITÚTU DAŇOVEJ KONTROLY

Daňová kontrola predstavuje jeden z najvýznamnejších procesných nástrojov, ktoré môže správca dane pri svojej činnosti využiť. Ide o azda najmarkantnejší prejav daňového oprávnenia znejúceho na nepeňažné plnenia, ktoré Daňový poriadok priznáva takémuto oprávnenému subjektu, a ktoré pri správe daní plní viacero funkcií, akými sú funkcia preventívna, keď pôsobí na daňové subjekty a odrádza ich od nežiadajúceho správania spočívajúceho v porušovaní, či obchádzaní daňovoprávných predpisov; funkcia nápravná, keď napomáha k náprave jednotlivých, doposiaľ nesprávne uplatňovaných postupov; či funkcia ochranná, keďže slúži na ochranu fiskálnych záujmov štátu a obcí.²

Aj napriek tomu, že sa s daňovou kontrolou spája celý rád procesných dôsledkov, samotná právna úprava týkajúca sa daňovej kontroly explicitne neobsahuje jej pojmové vymedzenie. Na druhú stranu Daňový poriadok ale výslovne upravuje jej účel, keď uvádza, že prostredníctvom nej „*správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.*“³ Takýto postup správcu dane má následne smerovať k dosiahnutiu vyššieho cieľa celej správy daní, ktorým je správne zistenie dane a zabezpečenie jej úhrady.

Vo všeobecnosti tak možno povedať, že daňová kontrola predstavuje významný procesný prostriedok kontrolného a zisťovacieho charakteru, prostredníctvom ktorého dochádza k naplňovaniu záujmu štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu. Takýto postup

¹ Porov. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos, 2019, s. 640. a ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 1.

² Porov. ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 1 – 2.

³ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), § 44 ods. 1

ale zároveň podstatným spôsobom zasahuje do individuálnej sféry daňového subjektu, preto významné postavenie v tomto vzťahu bude mať nevyhnutne aj súdna moc.

2. ZAPOJENIE ROZHODOVACEJ ČINNOSTI SÚDOV NA OBLASŤ DAŇOVEJ KONTROLY

Na začiatok je potrebné si uvedomiť, že samotná právna úprava daňovej kontroly nie je jednou z tých jednoduchších, preto aj jej realizácia v praxi dozaista nebude bezproblémová, ale práve naopak bude náchylná na existenciu mnohých procesných pochybení. Preto je to práve rozhodovacia činnosť súdov, ktorá mala v priebehu rokov veľký vplyv na vývoj a zlepšenie realizácie daňovej kontroly, keď súdy prostredníctvom svojej judikatúry sústavne napomáhali k lepšiemu pochopeniu, objasneniu a správnej aplikácii ustanovení Daňového poriadku, týkajúceho sa tohto inštitútu. Takýto vzťah súdnej moci a prieskumu dodržiavania pravidiel daňovej kontroly je realizovaný skrz správne súdnictvo, kde sa daňový subjekt prostredníctvom správnej žaloby domáha preskúmania zákonnosti postupu, či právnych záverov orgánu daňovej správy, resp. v iných prípadoch sa tento subjekt domáha ochrany svojich práv cez ústavnú sťažnosť.

Právny základ pre prieskum zákonnosti daňovej kontroly v rámci správneho súdnictva upravuje zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, podľa ktorého „(k)aždý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde“⁴. Podľa tohto ustanovenia by sme daňovú kontrolu zaradili práve do kategórie „iný zásah orgánu verejnej správy“, keďže v zmysle § 3 ods. 1 písm. e) tohto zákona sa iným zásahom myslí aj „postup orgánu verejnej správy pri výkone kontroly alebo inšpekcie podľa osobitného predpisu, ak ním sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.“ Takýmto osobitným právnym predpisom je v tomto prípade práve Daňový poriadok.

Aj keď sa rozhodovacia činnosť súdov v rámci daňovej kontroly dotýkala viacerých jej oblastí, za jednu z tých najvýznamnejších, kde rozhodnutia súdov mali nepochybne výrazný vplyv, možno považovať práve oblasť dĺžky na vykonanie daňovej kontroly.

3. LEHOTA NA VYKONANIE DAŇOVEJ KONTROLY

Princíp právnej istoty je kľúčovým pojmom vo vymedzení práva ako celku. Je základným pilierom celého právneho systému a charakterizuje potrebu dosiahnutia rozumnej miery predvídateľnosti práva, a to vrátane predvídateľnosti rozhodnutí orgánov toto právo

⁴ Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, § 2 ods. 2

aplikujúcich.⁵ Jedným z čiastkových princípov, ktoré tento princíp konkretizujú tak bude aj to, že konanie orgánov štátu musí byť pre osoby v rámci istých hraníc dostatočne predvídateľné a kalkulatívne.⁶ Na to, aby sa tak mohlo diať, musí i právna úprava odpovedať najvyšším kritériám kvality, ktoré sú na ňu kladené.

Čo sa týka právnej úpravy daňovej kontroly, princíp právnej istoty sa tu výrazným spôsobom prejavuje práve v stanovení maximálnej možnej dĺžky jej trvania. Takéto časové ohraničenie daňovej kontroly má týmto napomôcť k dosiahnutiu spomínanej požiadavky predvídateľnosti práva, čo sa má následne prejaviť aj do konania príslušných orgánov. Ako už bolo uvedené, úlohou daňovej kontroly je zisťovanie a preverovanie skutočností potrebných na dosiahnutie cieľa správy daní. Keďže ide o podstatný zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, takýto proces nemôže trvať takpovediac „donekonečna“, preto Daňový poriadok v rámci inštitútu daňovej kontroly stanovuje aj určitú procesnú lehotu, v ktorej rozsahu je potrebné tento postup s konečným výsledkom vykonať.

„Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.“⁷ Ako možno vidieť, Daňový poriadok pomerne jednoznačným spôsobom vymedzuje časový úsek, v ktorom má daňová kontrola ohraničený svoj začiatok i koniec. To sa ale v praxi nie vždy stretlo s jednoznačným pochopením, resp. zo strany orgánov daňovej správy dochádzalo k rôznym, možno povedať nesprávnym spôsobom výkladu tohto ustanovenia. Dôkazom toho je aj prípad, ktorý nakoniec vyústil v nález Ústavného súdu SR, v ktorom daňová kontrola u kontrolovaného subjektu trvala až niečo okolo 4 rokov a 4 mesiacov.

Procesnú lehotu možno chápať ako *„právne relevantný časový úsek vymedzený svojim začiatkom a koncom, v ktorom je potrebné niečo vykonať, niečo strpieť, alebo je možnosť zdržať sa určitého konania, pričom zákon spája s (ne)dodržaním lehôt, ako aj s ich využitím alebo prípadným nevyužitím právne následky“⁸*. Podľa ústavného súdu pritom nie je rozhodné, či v uvedenom časovom úseku sa vyskytnú aj prestávky v kontrolných aktivitách, ktoré sú spôsobené procesným priebehom daňového konania. Preto ak daňová kontrola prekročí zákonom stanovenú dĺžku, okrem toho, že takéto prekročenie bude nielenže zrejším porušením zákona, takýto rozpor bude mať zároveň rozhodujúci vplyv na použitie protokolu ako výsledku daňovej kontroly, keďže podľa ústavného súdu takýto protokol v danom prípade nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, čo preň znamená, že v daňovom konaní ho nemožno použiť. Ak by ale došlo k situácii, že by predsa len použitý bol, takéto daňové konanie je celé zaťažené vadou nezákonnosti, pričom rozhodnutie, ktoré má byť jeho zavŕšením, a ktoré súčasne vychádza zo skutočností zistených počas takejto nezákonnej daňovej kontroly, bude rovnako nezákonné.⁹ Aj keď ústavný súd v danom rozhodnutí vyslovil súhlas s najvyšším súdom, že zákaz prekročiť lehotu ustanovenú pre výkon daňovej kontroly

⁵ FÁBRY, B., GÁBRIŠ, T., GAHÉR, F. a kol. *Aktuálne otázky teórie práva*. Bratislava: Wolters Kluwer SR, 2018, s. 193.

⁶ BRÖSTL, A. a kol. *Teória práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 185.

⁷ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), § 46 ods. 10

⁸ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos, 2019, s. 524.

⁹ Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.6.2010

platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane potrebnú súčinnosť, z obsahu sťažnosti, z jej príloh ani z vyjadrenia najvyššieho súdu však v uvedenom prípade nevyplývalo, že by kontrolovaný subjekt takúto súčinnosť odopieral¹⁰, čo len väčšmi dokazuje, že v danom prípade bola narušená zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly.

Čo sa týka povahy takejto lehoty, súdy prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už pomerne dlhodobo a konštantne poukazujú na to, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou, čo znamená, že nie je prípustné, aby ju správca dane prekročil, resp. aby mu ju druhostupňový (nadriadený) orgán daňovej správy mohol predĺžiť, nad jej zákonom stanovený rámec.^{11 12} Nejde preto v žiadnom prípade o lehotu poriadkovú, čo bolo v kontexte rozhodovacej činnosti súdov jedným z dôvodov nezákonnosti daňových kontrol, keďže ju správcovia dane za poriadkovú pri svojej činnosti častokrát nesprávne považovali a vykladali.

Okrem toho, že ide o lehotu zákonnú, táto lehota má súčasne aj procesnoprávny charakter, čo znamená, že počas jej plynutia je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane, ktoré daňovému subjektu ustanovuje zákon.¹³

Ako už bolo v úvode spomenuté, zakotvenie lehôt úzko súvisí s princípom právnej istoty. Ak však správca dane vykonáva daňovú kontrolu po uplynutí lehôt ustanovených zákonom, podľa ústavného súdu tým súčasne porušuje aj Ústavou priznané právo daňového subjektu na prerokovanie veci bez zbytočných prietrahov¹⁴. Intenzitu zásahu do individuálnej sféry daňového subjektu ústavný súd ešte väčšmi zdôrazňuje, keď v jednom zo svojich neskorších nálezov uvádza, že nerešpektovanie takejto maximálnej dĺžky daňovej kontroly zároveň spôsobuje aj porušenie zásady primeranosti a zásady zákonnosti v (nadväzujúcom) daňovom konaní.¹⁵

Pokiaľ ide o Najvyšší súd SR, v rámci jeho rozhodovacej praxe, vzťahujúcej sa na dĺžku daňovej kontroly, možno pozorovať aj jeden pomerne zaujímavý a vskutku nezvyčajný aspekt. Ako sme už tiež uvádzali, lehota na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou, ktorú nemožno predĺžiť ani druhostupňovým orgánom. Podľa najvyššieho súdu však daňová kontrola po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie môže pokračovať, ak s takýmto pokračovaním súhlasí dotknutý daňový subjekt.¹⁶ V zmysle tejto judikatúry, ktorá sa premietla aj do viacerých nasledujúcich rozhodnutí najvyššieho súdu, nezákonnosť daňovej kontroly spôsobenú

¹⁰ Tamže.

¹¹ K tomu pozri napr. Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžf 9/2007 zo dňa 19.4.2007; Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2 Sžf/35/2010 zo dňa 21.9.2011.

¹² V tomto kontexte je ale potrebné podotknúť, že Daňový poriadok pri úprave lehoty na vykonanie daňovej kontroly umožňuje takúto lehotu pred jej uplynutím prostredníctvom druhostupňového orgánu predĺžiť, takéto predĺženie sa však týka len závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

¹³ Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžf 65/2008 zo dňa 4.12.2008

¹⁴ Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. II ÚS 62/99 zo dňa 14.7.1999

¹⁵ Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.6.2010

¹⁶ Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžf 2/2009 zo dňa 29.1.2009

prekročením tejto zákonnej lehoty tak možno tzv. „konvalidovať“ súhlasom samotného daňového subjektu. Ide o pomerne nezvyčajný postoj, keďže verejné právo, ktorého neodmysliteľnou súčasťou je aj daňové právo, je primárne založené na kogentných ustanoveniach, od ktorých sa subjekty právneho vzťahu nemôžu odchýliť (ak to príslušná norma výslovne nepripúšťa).¹⁷ Prihliadnuc na to, že takúto možnosť Daňový poriadok explicitne neupravuje, i na to, že dispozitívnosť v daňovom práve je skutočne ojedinelá, ide o pomerne nevšedné oprávnenie dispozitívneho charakteru, ktoré najvyšší súd takýmto prístupom priznáva tak správcovi dane ako aj daňovému subjektu, pričom možno asi len polemizovať nad tým, či takýto záver je v súlade s úmyslom zákonodarcu, ktorý je v Daňovom poriadku pretavený v presne zakotvenej kogentnej lehote na jej vykonanie.

ZÁVER

Z uvedeného vyplýva, že inštitút daňovej kontroly je nepochybne kľúčovým nástrojom v oblasti správy daní. Princíp autoaplikácie práva, na ktorom je založená jej podstatná časť, kladie značnú zodpovednosť na daňové subjekty, u ktorých však v tomto procese môžu nastať určité pochybenia, preto existencia kontrolného mechanizmu, v podobe daňovej kontroly, bude mať neraz rozhodujúci vplyv na správne určenie a zabezpečenie úhrady dane.

I v procese daňovej kontroly však môže dôjsť k porušeniu zákona zo strany správcu dane, preto aby sa predišlo jeho nezákonnosti, musí byť takýto postup nevyhnutne podrobený prísnej kontrole zo strany súdnej moci. Výsledkom takéhoto súdneho prieskumu tak v praxi bolo, že podobne ako v iných oblastiach daňového práva, aj v oblasti daňovej kontroly judikatúra slovenských súdov významne prispela k objasneniu a správnej aplikácii právnej úpravy regulujúcej tento inštitút. Úlohou tohto príspevku preto bolo analyzovať rozhodnutia slovenských súdov na tomto úseku, a to so zameraním na oblasť maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly, ktorá pramení v zákonom stanovenej lehote na jej vykonanie, a poskytnúť tak prehľad o vplyve rozhodovacej činnosti slovenských súdov na túto oblasť. Ešte pred tým, než sme k takejto analýze rozhodnutí pristúpili, chceli sme cez vymedzenie podstaty a základných funkcií, a tiež cez uvedenie právneho základu súdneho prieskumu v tejto oblasti, poskytnúť základné teoretické východiská k tejto problematike, aby sme na základe nich mohli prejsť na už spomínanú analýzu rozhodnutí súdov.

Pri rozbere judikatúry v oblasti maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly sme dospeli k zisteniam, že súdy prostredníctvom svojej konštantnej judikatúry nepretržite zdôrazňujú nevyhnutnosť dodržiavania zákonom stanovenej lehoty, pričom jej prekročenie nielenže spôsobuje zásah do práva daňového subjektu na prerokovanie veci bez zbytočných priťahov, porušenie zásady primeranosti, zásady zákonnosti a zásady právnej istoty, ale takéto prekročenie zákonom stanovenej lehoty má takisto rozhodujúci vplyv na protokol z daňovej

¹⁷ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 272.

kontroly, ktorý sa v takomto prípade stáva nezákonným dôkazným prostriedkom, ktorý ďalej nemožno použiť.

Súdy prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti takisto prispeli k správne výkladu povahy lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keď zdôraznili, že takáto lehota nie je lehotou poriadkovou, ale lehotou zákonnou a procesnou, ktorá kogentným spôsobom determinuje časový úsek, v ktorom je potrebné ju vykonať, pričom jej predĺženie zo strany nadriadeného orgánu za bežných podmienok nie je prípustné.

V závere sme taktiež poukázali na zaujímavý aspekt v rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR, ktorý uvádza, že nezákonnosť daňovej kontroly spôsobenú prekročením zákonnej lehoty možno odobriť súhlasom dotknutého daňového subjektu, čo podľa nášho názoru nemusí byť úplne v súlade s úmyslom zákonodarcu, ani s povahou ustanovení, na ktorých je budovaný Daňový poriadok, keďže takto priznané oprávnenie má výrazne dispozitívny charakter.

POUŽITÁ LITERATÚRA

Knižné zdroje

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos, 2019. 912 s. ISBN 978-80-562-0247-0.
2. ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0.
3. BRÖSTL, A. a kol. *Teória práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 199 s. ISBN 978-80-7380-425-1.
4. FÁBRY, B., GÁBRIŠ, T., GAHÉR, F. a kol. *Aktuálne otázky teórie práva*. Bratislava: Wolters Kluwer SR, 2018. 308 s. ISBN 978-80-8168-802-7.
5. KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2015. 752 s. ISBN 978-80-89603-28-2.

Právne predpisy

1. Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov
2. Zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov

Judikatúra

1. Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. II ÚS 62/99 zo dňa 14.7.1999
2. Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžf 9/2007 zo dňa 19.4.2007
3. Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžf 65/2008 zo dňa 4.12.2008
4. Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžf 2/2009 zo dňa 29.1.2009
5. Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.6.2010
6. Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2 Sžf/35/2010 zo dňa 21.9.2011

KONTAKT NA AUTORA

adrian.bujnak@student.upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

Daňová kontrola v kontexte rozhodovacej činnosti súdov

Tax control in the context of court decision-making

Bc. Adriána Knežníková

Abstrakt

Tento príspevok s názvom Daňová kontrola v kontexte rozhodovacej činnosti súdov sa zameriava na výkon daňovej kontroly ako významného inštitútu daňového práva a vplyv jednotlivých subjektov na ňu. Zaoberá sa právami a povinnosťami daňových subjektov, právami a povinnosťami správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Cieľom príspevku je poskytnúť čitateľom prehľad, čo je daňovou kontrolou, jej účel, dôležitosť a nevyhnutnosť právnej regulácie v tejto oblasti a zároveň aj priblížiť vplyv rozhodovacej činnosti súdov Slovenskej republiky. Výsledkom príspevku je zhrnutie problematiky v tejto oblasti a zároveň na poukázanie jednotlivých príkladov z praxe, kedy samotný správca dane nerešpektoval práva a povinnosti daňového subjektu, a zároveň sám správca dane nepostupoval v rozsahu tých svojich práv a povinností.

Kľúčové slová:

Daňová kontrola, dane, daňová správa, správca dane, daňový subjekt, práva a povinnosti správcu dane, zákonnosť

Abstract

This article, entitled as Tax control in the context of court decision-making, focuses on the performance of the Tax control as an important institute of the Tax law and the influence of individual subjects on it. It deals with the rights and obligations of the Taxpayers, the rights and obligations of the tax administrator during the Tax control. The aim of the article is to provide readers with an overview of what tax control is, its purpose, the importance and necessity of legal regulation in this area, and at the same time to bring closer the influence of the court decision-making in Slovak republic. The result of the article is a summary of issue in this area and at the same time pointing out individual examples from practice when the tax administrator himself did not respect the rights and obligations of the tax subject, and when the tax administrator himself did not act within the scope of his rights and obligations.

Key words:

Tax control, taxes, tax administration, the tax administrator, the taxpayer, rights and obligations of tax administrator, legality

ÚVOD

Daňová kontrola predstavuje kľúčový nástroj štátu na zabezpečenie správneho a efektívneho výberu daní. Jej primárnym cieľom je overiť správnosť a úplnosť daňových priznaní, identifikovať a „korigovať“ nezrovnalosti a zabezpečiť dodržiavanie daňových právnych predpisov. Týmito aktivitami má prispieť k transparentnosti a efektívnosti daňového systému. V procese daňovej kontroly dochádza k stretu rôznych záujmov, na jednej strane práva a povinnosti daňových subjektov a na strane druhej práva a povinnosti správcu dane. Táto interakcia však často vedie k sporom.

Príspevok sa zameriava na analýzu daňovej kontroly. Venuje sa definícii a významu daňovej kontroly, práva a povinnosti subjektov zapojených do tohto procesu. Avšak primárne sa venuje právam a povinnosti správcu dane. Zároveň si v príspevku priblížime rozhodovaciu činnosť súdov, konkrétne rozhodnutia, ktoré sa týkajú porušenia práv a povinností zo strany správcu dane. Prostredníctvom analýzy vybraných súdnych rozhodnutí sa snažíme identifikovať kľúčové problémy. Snažíme sa ukázať, ako sudy pristupujú k riešeniu sporov v oblasti daňovej kontroly a aký vplyv majú ich rozhodnutia na ďalší vývoj daňového práva. Veríme, že tento príspevok prinesie nové poznatky a pohľady na tému daňovej kontroly a prispeje k lepšiemu porozumeniu tejto problematiky.

1. DAŇOVÁ KONTROLA A JEJ ÚČEL

Na úvod si položíme otázku, čo je daňová kontrola a jej účel? Účelom daňovej kontroly je overiť skutočnosti a údaje rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Kontrolu môže vykonať ktorýkoľvek správca dane s poverením na vykonanie daňovej kontroly. Kontrolou sa rozumie špecifický druh ľudskej činnosti, ktorej obsahom je porovnávanie daného, existujúceho stavu v určitej oblasti spoločenských vzťahov so stavom predpokladaným. Cieľom je zistiť príčiny, ktoré majú za následok rozpor medzi identickým stavom a predpokladaným stavom, a zároveň stanovuje opatrenia, ktoré by mali viesť k odstráneniu rôznych odchýlok medzi nimi.

Daňová kontrola predstavuje procesný nástroj správcu dane, kedy zisťuje, či bol správne stanovený základ dane resp. správne vypočítaná daň v daňovom priznaní zo strany daňového subjektu. Správca dane ju vykonáva v rozsahu potrebnom na dosiahnutie jej účelu stanoveného zákonom. Rozsah daňovej kontroly závisí hlavne od toho, čo sa samotnou kontrolou sleduje, a vzťah správcu dane a daňového subjektu, ktorý sa odráža v riadnom plnení povinnosti daňového subjektu. Práva a povinnosti daňového subjektu sú vyjadrené v § 45 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Ako príklad môžeme uviesť právo daňového subjektu na predloženie písomného poverenia správcu dane a jeho preukazu, právo na prítomnosť pri rokovaní s jeho zamestnancami, povinnosť umožniť správcovi dane výkon daňovej kontroly, povinnosť predkladať dôkazy správcovi dane na podporu svojich tvrdení a podobne. Zároveň aj správca dane má svoje práva

a povinnosti, ktoré musí dodržiavať pri výkone daňovej kontroly. Medzi jeho práva patrí právo vykonať daňovú kontrolu, zároveň má právo na prístup k jednotlivým dokladom, účtovným záznamom, záznamov a výkazov, ktoré súvisia s predmetom samotnej daňovej kontroly. Ďalej má právo od daňového subjektu žiadať vysvetlenia, v prípade pochybností, ktoré sú potrebné na správne zistenie údajov a ich úplností... Zároveň správca dane je oprávnený vstúpiť do priestorov, kde daňový subjekt vykonáva svoju podnikateľskú činnosť resp. ktoré slúžia na podnikanie. Základnou povinnosťou je poučenie daňového subjektu o jeho právach a povinnostiach. Správca dane musí pri výkone daňovej kontroly byť objektívny, nestranný a nesmie vyvolávať pochybnosti vo vzťahu k daňovej kontrole. Správca dane je povinný zabezpečiť aj ochranu citlivých informácií, o ktorých sa dozvedel počas výkonu daňovej kontroly a musí zabezpečiť ich ochranu. Svoje rozhodnutia je správca dane povinný riadne odôvodniť, rovnako aj svoje závery, a musí uviesť konkrétne dôkazy a právne predpisy z ktorých vychádzal a ktoré boli použité. Správca dane je povinný začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia jej začatia výkonu v prípade, ak hrozí zničenie rôznych účtovných a daňových dokladov zo strany daňového subjektu. Všetky úkony, ktoré boli vykonané počas daňovej kontroly musia byť riadne zadokumentované. Vo vzťahu k vyjadreniu k výsledku daňovej kontroly, musí správca dane poskytnúť primeranú lehotu daňovému subjektu na vyjadrenie sa.

V zmysle daňového poriadku správca dane je oprávnený vykonať daňovú kontrolu v mieste svojej územnej pôsobnosti, prípadne na mieste, kde sa vyžaduje vykonanie daňovej kontroly.¹ Správca dane, ktorým nie je obec, môže vykonať kontrolu aj mimo miesta svojej územnej pôsobnosti. Daňový poriadok to výslovne nezakazuje.

„Daňová kontrola je významným prostriedkom výkonu správy daní. Prostredníctvom nej si správca dane vytvára obraz o tom, ako sú v praxi dodržiavané, realizované a aplikované ustanovenia v prvom rade hmotnoprávných noriem, ale i procesných daňových predpisov.“²

Charakteristickým znakom daňovej kontroly, je aj samotný kontakt správcu dane a daňového subjektu. Ide o bezprostredný kontakt, kde je nevyhnutná osobná prítomnosť daňového subjektu, u ktorého sa uskutočňuje kontrola. Dôležitosť osobného kontaktu vyplýva z potreby priamej komunikácie a spolupráce medzi oboma stranami, čo umožňuje správcovi dane získať presné a aktuálne informácie potrebné na vykonanie kontroly. Bezprostredná prítomnosť daňového subjektu taktiež umožňuje riešiť akékoľvek otázky alebo nejasnosti priamo na mieste, čím sa zvyšuje efektívnosť a plynulosť kontrolného procesu. V nadväznosti na uvedené, môžeme povedať, že výsledky daňovej kontroly môžu mať vplyv nielen na ekonomické postavenie daňového subjektu, ale aj na jeho sociálne a právne postavenie. Ekonomické dopady môžu ovplyvniť postavenie subjektu na trhu, jeho schopnosť plniť finančné záväzky a celkovú finančnú stabilitu. Sociálne dôsledky sa môžu prejaviť v zmene vnímania spoločnosti a obchodných partnerov voči daňovému subjektu, čo môže ovplyvniť

¹ § 44 ods. 2, Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

² BABČÁK, V.: Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva). Ružomberok, Vydavateľstvo EPOS, 2022, 832 strán, ISBN 978-80-562-0339-2, s. 569

jeho reputáciu a obchodné vzťahy. Právne dôsledky môžu zahŕňať potrebu riešiť právne spory, čeliť súdnym konaniam alebo iným právnym opatreniam v súvislosti s výsledkami daňovej kontroly. Príprava daňovej kontroly musí byť sprevádzaná profesionalitou a odbornou pripravenosťou zo strany zamestnancov správcu dane, ako aj ďalšie faktory, napríklad etika výkonu samotnej kontroly, ktorá by mala byť vedená transparentne, nestranne a v súlade s právnymi predpismi. Tieto faktory predstavujú akúsi mienku o správcovi dane, a celkovo sa tieto faktory následne odrážajú aj v samotnom výsledku a ponímaní spoločnosti na účel a realizáciu daňovej kontroly ako celku. Ak správca dane vykonáva svoje úlohy profesionálne a eticky, zvyšuje to dôveru daňových subjektov a verejnosti v daňový systém a jeho spravodlivosť. Správca dane by mal predstavovať akúsi záruku, že bude presadzovať len záujmy štátu tzn. fiskálne záujmy štátu a obce. Nemôže dávať priestor na vytváranie pochybností o jeho objektivite a profesionalite. Tieto chyby alebo neetické správanie pri výkone daňovej kontroly môže podľa nášho názoru viesť k nedôvere a akéhosi pocitu nespravodlivosti, čo môže mať negatívny dopad na vnímanie daňovej kontroly ako celku. Zároveň aj kontrolovaný subjekt chráni a presadzuje svoje záujmy, avšak je v nevýhodnejšom postavení vo vzťahu k správcovi dane, pretože musí znášať dôkazné bremeno. Správca dane musí zároveň rešpektovať prezumpciu nevinu daňového subjektu, až kým sa nepreukáže opak. Správca dane z tohto dôvodu musí dôkladne a objektívne zhromažďovať a analyzovať všetky relevantné informácie a dôkazy ešte predtým, než dospeje k záverom a prijme nevyhnutné opatrenia vo vzťahu k výsledkom z daňovej kontroly. Tento prístup zabezpečuje spravodlivý a transparentný proces daňovej kontroly, ktorý je v súlade s právnymi normami a ochranou práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

2. ROZHODOVACIA ČINNOSŤ SÚDOV

V praxi sa môže vyskytnúť situácia, kedy správca dane si neplní svoje práva a povinnosti, prípadne dôjde k zneužívaniu jeho postavenia vo vzťahu k daňovému subjektu. Ide o zneužívanie oslabeného postavenia daňového subjektu. V rámci rozhodovacej činnosti súdov, poukážeme na konkrétne prípady, kedy správca dane pochybil pri výkone svojej činnosti.

2.1 Neoprávnený presun dôkazného bremena na daňový subjekt

Pri výkone daňovej kontroly, sa môže stať, že zo strany správcu dane dôjde k neoprávnenému presunu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ako bolo spomínané daňový subjekt je povinný predložiť správcovi dane dôkazy, ktoré podporujú jeho tvrdenia. Ak naďalej má správca dane pochybnosti, tak povinnosťou správcu dane je oboznámiť daňový subjekt, a upovedomiť ho o týchto skutočnostiach. V daňových kontrolách vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty veľakrát dochádza k neoprávnenému a nelegitímnemu presunu samotného dôkazného bremena zo strany správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. V nadväznosti na presun dôkazného bremena, Ústavný súd Slovenskej republiky skonštatoval v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, že: *„Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú*

*tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť)*³ Ak aj naďalej po predložených dôkazoch a po zhodnotení jednotlivých tvrdení daňového subjektu, má správca dane pochybnosti o kontrolovanom predmete, je povinný presunúť dôkazné bremeno na daňový subjekt. V nadväznosti na uvedené, k presunu dôkazného bremena dochádza k uplatneniu postupu, ktorý je vyjadrený v § 46 ods. 5 daňového poriadku. Vo vzťahu k tomuto zákonnému ustanoveniu, sa vyjadril aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/10/2020, kde konštatoval, že *„Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.*“⁴ Zároveň treba poukázať na to, že danú povinnosť podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku musí podľa Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky správca dane splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie keď dochádza k prerokovaniu protokolu z daňovej kontroly. Ak nie je splnená táto povinnosť, tak nemôže dôjsť k prenosu dôkazného bremena. To znamená, ak správca dane neakceptuje tvrdenia a jednotlivé výroky daňového subjektu a dôkazy predložené na podporu jeho tvrdení, správca dane má povinnosť preukázať relevantnosť svojich pochybností. Pochybnosti musí jasne a zrozumiteľne vymedziť vo výzve adresovanej daňovému subjektu. Veľakrát sa stáva, že toto je zneužitie zo strany správcu dane, a daňový subjekt sa tak vyskytne v nepriaznivej situácii, kedy „musí“ správcovi dane predložiť doklady a preukázať skutočnosti, ktoré nie je objektívne možné od neho žiadať. Pôjde o objektívne skutočnosti, ktorými daňový subjekt nemá ako disponovať. Napríklad správca dane žiadal od daňového subjektu, preukázať skutočnosti za svojho dodávateľa. V nadväznosti na uvedené, je vhodné poznamenať, že takýmto postupom správca dane zabúda na fakt, že *„je to práve on, kto v konaní vedie dokazovanie a je tou osobou, ktorá je povinná v konaní zistiť skutkový stav čo najúplnejšie*“⁵ Nemôže následne dôjsť k takémuto presunu dôkazného bremena na daňový subjekt. V praxi si teda správca dane „splní“ svoje povinnosti a následne žiada od daňového subjektu preukázanie skutočností, ktoré majú byť nositeľom skutočností preukazujúcich uskutočnenie nejakého zdaniteľného obchodu. V daňovej kontrole daňový subjekt ako sme už spomínali, tvrdí a preukazuje, konštatoval to aj Ústavný súd vo svojom uznesení, ktoré sme spomínali vyššie. Daňový subjekt, teda preukazuje a tvrdí, že zdaniteľný obchod nastal prostredníctvom faktúry. Ide však o splnenie formálnej povinnosti daňového subjektu. Faktúry sú len „podmienkou“ na priznanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, ale nejde o relevantnú podmienku, ktorá bude stačiť na priznanie samotného nároku na odpočet DPH.

V nadväznosti na tieto skutočnosti skonštatoval Najvyšší správny súd v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/1/2021, že ak daňový subjekt si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, ktoré musí splniť, ktoré konštatoval v uznesení Ústavný súd SR, ktoré sme spomínali vyššie. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ďalej skonštatoval, že povinnosťou správcu dane, je overiť

³ Bod 23. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53

⁴ Bod. 29, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020

⁵ Neoprávnený presun dôkazného bremena na daňový subjekt, citované dňa: 24. 05. 2024, dostupné online na: <https://www.epravo.sk/top/clanky/neopravneny-presun-dkazneho-bremena-na-danovy-subjekt-5998.html>

potrebné skutočnosti, ktoré zdokladoval daňový subjekt.⁶ Výsledok takéhoto overenia daných skutočností zo správcu dane podľa Najvyššieho správneho súdu SR, musí byť riadne podložený vykonanými zisteniami správcu dane. Nebude postačovať len odôvodnenie správcu dane o neunesení dôkazného bremena daňového subjektu ak logicky správca dane nespochybnil jednotlivé predložené tvrdenia a dôkazy daňového subjektu. Na to, aby správca dane riadne uniesol svoje dôkazné bremeno, musí konkrétne identifikovať jeho pochybnosti, ktoré má o tvrdeniach daňového subjektu. To znamená, ak si správca dane nesplní svoju povinnosť, ktorú sme spomínali vyššie (neunesie dôkazné bremeno), tak porušenie tejto povinnosti, nie je možno napraviť a ani odstrániť v iných častiach daňového konania.

2.2. Nezákonný zásah do práv daňového subjektu

Ďalším príkladom, kedy správca dane nepostupoval v súlade so svojimi právami a povinnosťami bolo aj v prípade, kedy správca dane nedostatočne odôvodnil svoje rozhodnutia pri daňovej kontrole, a zároveň porušil aj práva daňového subjektu na spravodlivý proces a spôsobil neprimeraný zásah do majetkových práv daňového subjektu. Takéto porušenie skonštatoval aj Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015.

Sťažovateľka t. j. spoločnosť Zlatá Huta s. r. o. v tomto rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky, namietal porušenie jeho základných práv, a to konkrétne právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd zo strany Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 23/2014 z 25. februára 2015. Sťažovateľka namietala, že najvyšší súd sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil s tvrdeniami Krajského súdu v Trenčíne, a tieto závery sú neprijateľné. Tomuto rozhodnutiu predchádzalo vykonanie prvej daňovej kontroly zo strany správcu dane u sťažovateľky. Následne po ukončení jednej daňovej kontroly, správca dane oznámil sťažovateľke výkon opätovnej daňovej kontroly, kedy už sťažovateľka namietala, že nie je možné vykonať opakovanú daňovú kontrolu. Správca dane nerešpektoval tieto námietky a vykonával aj naďalej opakovanú daňovú kontrolu.

V priebehu týchto udalostí sa sťažovateľka neustále odvolávala z jedného orgánu na iný, a dostávala rovnakú odpoveď – každý orgán potvrdil rozhodnutie toho predchádzajúceho. Najvyšší súd sa k jednotlivým námietkam sťažovateľky vyjadril, že sú nedôvodné. Vo vzťahu k namietaniu nezákonnosti dôkazov a ich nesprávnom hodnotení sa Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožnil so závermi daňových orgánov konajúcich v tejto veci, a zhodnotil, že nešlo o nezákonne vykonané dôkazy. Na základe uvedeného sa sťažovateľka utvrdila v názore, že Najvyšší súd len zredukoval rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, kedy „*relevantné právne normy daňového práva aplikoval spôsobom, ktorým poprel ich zmysel a účel*“⁷

⁶ Bod 21, Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/1/2021 zo dňa 27. 04. 2022

⁷ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015

Následne sťažovateľka poukázala na ďalšie porušenie práv zo strany správcu dane. Kedy daňovému úradu predložila všetky potrebné doklady v priebehu daňového konania. „Podľa názoru sťažovateľky bol daňový úrad povinný v prípade vzniku pochybností o správnosti a úplnosti a pravdivosti ňou predložených dokladov jej tieto oznámiť a umožniť jej vyjadriť sa k nim. Daňový úrad uvedený postup nedodržel, ale sám vykonával dokazovania a vyhľadávaciu činnosť bez toho, aby o tom sťažovateľka vedela.“⁸ Sťažovateľka ďalej v súvislosti s námietkou nezákonnosti vykonania opakovanej daňovej kontroly namietala, že ani Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, ani krajský súd a dokonca ani Najvyšší súd Slovenskej republiky sa ňou nezaoberali. Správca dane sa pri opakovanej kontrole riadil právnym názorom krajského a odvolacieho súdu. Ide však o podstatnú a rozhodujúcu skutočnosť pre správne posúdenie procesného postupu správcu dane, keď aj napriek neukončenému pôvodnému konaniu, začal nové konanie. Je vylúčené, aby opakovane prebehla daňová kontrola a následne daňové konanie o tej istej dani za to isté zdaňovacie obdobie, treba ale zohľadniť aj výnimky. V tomto prípade, šlo o kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie tzn. kontrolovanou daňou bola daň z pridanej hodnoty.

Sťažovateľka následne namietala aj nesprávne zistenie skutkového stavu a nezákonnosti dôkazov a ich hodnotenia, a tým bolo porušené jej právo podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a zároveň boli porušené aj základné zásady daňového konania. Poukázala tiež, že sa nikdy neuskutočnilo prvostupňové vyrubovacie konanie. „V súvislosti s touto námietkou sťažovateľka nezákonným postupom správcu dane mala odňatú možnosť konať ako účastník prvostupňového daňového konania, keď pri výkone daňovej kontroly táto bola vykonávaná takmer bez akejkoľvek súčinnosti so sťažovateľkou, prvostupňové daňové vyrubovacie konanie sa neuskutočnilo a odvolacie konanie prebehlo bez akejkoľvek účasti sťažovateľky.“⁹ Na základe uvedeného sa Ústavný súd Slovenskej republiky zaoberal jednotlivými námietkami. Daňová kontrola, ktorá tvorila legitímny podklad pre vydanie jednotlivých rozhodnutí daňových orgánov, ktoré boli predmetom preskúmania v rámci správneho súdnictva, bola podľa Ústavného súdu Slovenskej republiky vykonaná v rozpore so zákonom. Išlo o skutočnosti, ktoré nasvedčovali tomu, že išlo o opakovanú daňovú kontrolu a nie riadnu, a zároveň neboli splnené zákonné podmienky na vykonanie opakovanej daňovej kontroly.

Ďalej ústavný súd poukázal na nedodržanie zákonnej lehoty na vykonanie dôkazov, ich nesprávne vyhodnotenie jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti. Ústavný súd Slovenskej republiky za zásadnú námietku považoval tú, ktorá sa týkala tvrdenia o nezákonnosti vykonania daňovej kontroly, a ktorá predchádzala vydaniu rozhodnutí. Zásada zákonnosti daňového konania je výnimočná svojím dominantným postavením vo vzťahu k iným zásadám. Ide o princíp dôsledného zohľadňovania fiškálnych záujmov štátu a princíp rešpektovania práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb zúčastnených na konaní.“¹⁰ Ústavný súd konštatuje, že v určitých prípadoch nie je možné daňovú kontrolu vykonať. Jednou

⁸ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015

⁹ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015

¹⁰ VERNARSKÝ, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2009. ISBN 978-80-7097-762-0

zo základných zákonných prekážok vykonania daňovej kontroly, je uplynutie prekluzívnej lehoty. Uplynutím tejto lehoty končí daňové konanie vo vzťahu ku konkrétnej dani a zdaňovaciemu obdobiu, čo znamená že ide o absolútnu prekážku pre uskutočnenie ďalšej kontroly. Ide aj o prejavenie základných zásad právneho štátu tzn. konkrétne zásady právnej istoty. Ďalšou prekážkou vo vzťahu pre uskutočnenie daňovej kontroly je podľa ústavného súdu modifikácia zásady *res iudicatae*, pretože je potrebné zohľadniť aj procesnoprávny princíp *ne bis in idem* tzn. „nezameniteľnosť už prijatých rozhodnutí, na základe ktorých vznikli, boli zmenené alebo zanikli hmotnoprávne práva a povinnosti právnych alebo fyzických osôb.“ Z uvedeného vyplýva záver, že ak správca dane vykoná daňovú kontrolu v prípade existencie zákonných prekážok, ide o samotné porušenie zásady právnej istoty v daňovom konaní, čo predstavuje nezákonný zásad do práv daňového subjektu.

Z predložených spisových materiálov Ústavný súd Slovenskej republiky skonštatoval, že v oboch prípadoch daňovej kontroly vykonanej u sťažovateľky bola predmetom daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie za máj 2008 a podľa Ústavného súdu je irelevantné, či ide o daňovú kontrolu zameranú len na nadmerný odpočet DPH alebo daňovú kontrolu vlastnej daňovej povinnosti sťažovateľky, ktorá jej vznikla na DPH, vo svojej podstate, v oboch týchto prípadoch ide o porovnanie dane z pridanej hodnoty pri predaji tovarov a služieb tzn. daň na výstupe.

Vo vzťahu k namietaniu sťažovateľky, že po skončení daňovej kontroly neprebehlo prvostupňové vyrubovacie konanie. Ústavný súd skonštatoval na uvedené, že nemožno mať nejaké pochybnosti o tom, že po ukončení daňovej kontroly sa v danej veci neuskutočnilo vyrubovacie konanie, v ktorom sťažovateľka by mohla uplatniť v plnom rozsahu svoje práva tzn. predložiť dôkazy, oboznámiť sa s pripomienkami alebo odstrániť pochybnosti u správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Daňové konanie sa v tomto prípade začalo bez prvej inštancie a začalo sa až odvolacím konaním. Takýto postup daňových orgánov je podľa Ústavného súdu vážne procesné pochybenie, ktorého dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie vo veci samej.

Ústavný súd Slovenskej republiky sa zaoberal aj námietkou o nezákonnosti dôkazov získaných správcou dane a ich nesprávneho hodnotenia jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti. Už v konaní pred všeobecnými súdmi sa sťažovateľka domáhala toho, aby jednotlivé informácie získané v procese medzinárodnej výmeny daňových informácií, neboli použité ako dôkazy v daňovom konaní, pretože ide o informácie, ktoré majú charakter, ktorými sa overuje skutkový stav veci, ktorý je potvrdený vykonaným dokazovaním. K tejto námietke sa vyjadril aj Najvyšší súd a v súvislosti s ňou Ústavný súd Slovenskej republiky skonštatoval, že zásada zákonnosti súvisí aj s požiadavkou spoľahlivé zistenia skutočného stavu veci. „*Správca dane musí vykonávať dokazovanie spôsobom, ktorý garantuje jeho objektivitu, teda musí ziať do úvahy dôkazy svedčiace v neprospech daňového subjektu, ale aj v jeho prospech.*“¹¹ Daná námietka bola podľa Ústavného súdu Slovenskej republiky zodpovedaná zo strany Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, len všeobecne a nebolo zaujaté nejaké to stanovisko k namietaniam

¹¹ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015

sťažovateľky. Podľa Ústavného súdu Slovenskej republiky v danom prípade došlo k porušeniu základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie, pretože dané napadnuté rozhodnutie Najvyššieho súdu sa stalo nepreskúmateľným.

Ústavný súd sa už následne nezaoberal ďalšími námietkami sťažovateľky, keďže k tým podstatným námietkam už rozhodol, a boli dostačujúce na skonštatovanie porušených práv sťažovateľky.

Toto rozhodnutie má významný vplyv podľa nášho názoru, pretože zdôrazňuje povinnosť správcu dane dodržiavať procesné práva daňových subjektov a zabezpečovať, aby jednotlivé jeho postupy boli zákonné, primerané a riadne odôvodnené. Ústavný súd týmto potvrdil, že ochrana majetkových práv zahŕňa ochranu pred neprimeranými a nezákonnými zásahmi zo strany štátnych orgánov, a tým prispieva k zvyšovaniu právnej istoty a ochrany práv daňových subjektov v Slovenskej republike.

ZÁVER

Proces daňovej kontroly je komplexný a často sa stretáva s rôznymi výzvami, ktoré môžu vyústiť do právnych sporov. Súdne rozhodnutia v týchto sporoch sú dôležité pre definovanie a interpretáciu právnych noriem, ktoré vplyvajú na postupy daňových kontrol. Súdny má významnú úlohu pri formovaní daňového práva a zabezpečovaní, aby boli práva daňových subjektov chránené, a aby správca dane vykonával svoje povinnosti riadne a v súlade so zákonom. Preto súdy musia náležite vykladať a aplikovať právne predpisy, ovplyvňujúc budúce praktiky a postupy daňovej kontroly.

Vybrané súdne rozhodnutia poukázali na rôzne problémy a nejasnosti, ktoré môžu vzniknúť počas výkonu daňovej kontroly. Zároveň je potrebné aj zdôrazniť význam kontinuálnej novelizácie daňového systému, aby mohol reflektovať aktuálne ekonomické a spoločenské podmienky. A tým predchádzať možným nedorozumeniam pri výkone správy daní. Aj keď časté zmeny môžu byť náročné, správne implementované úpravy môžu zvýšiť efektivitu a spravodlivosť daňovej správy, a tým posilniť právnu istotu daňových subjektov vo vzťahu k daným inštitútom daňového práva a práva ako celku. Záverom možno konštatovať, že daňová kontrola v kontexte rozhodovacej činnosti súdov je nevyhnutná pre udržanie integrity daňového systému.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V.: Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva). Ružomberok, Vydavateľstvo EPOS, 2022, 832 strán, ISBN 978-80-562-0339-2, s. 569
2. Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53
3. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020

4. Neoprávnený presun dôkazného bremena na daňový subjekt, citované dňa: 24. 05. 2024, dostupné online na: <https://www.epravo.sk/top/clanky/neopravneny-presun-dkazneho-bremena-na-danovy-subjekt-5998.html>
5. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/1/2021 zo dňa 27. 04. 2022
6. Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015
7. VERNARSKÝ, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2009. ISBN 978-80-7097-762-0
8. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

KONTAKT NA AUTORKU

adriana.kneznikova@upjs.sk

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

Daňové právo a jeho miesto v slovenskom právnom poriadku

Tax law and its place in slovak legal order

Bc. Andrej Kokavec

Abstrakt

V predložennom príspevku sa autor venuje postaveniu daňového práva v slovenskom právnom poriadku, ako aj právnom poriadku EÚ. Autor sa pri opise tohto postavenia snaží poukazovať na rôzne vplyvy, ktoré pôsobia na toto postavenie, ako napr.: integrácia do Európskej únie, priemyselná revolúcia 4.0 a súčasná spoločensko-ekonomická situácia vo svete. Autor sa tiež venuje problematike hľadania na Slovenskú republiku v postavení sociálneho štátu v súvislosti s daňovým právom a nutnosťou konsolidácie verejných financií.

Kľúčové slová:

Daňové právo, slovenský právny poriadok, Európska únia, právne odvetvie, priemyselná revolúcia 4.0

Abstract

In the submitted article, author looks at the position of tax law in the Slovak legal order, as well as the legal order of EU. In describing of this position, author tries to point out different influences, which affect this position such as: integration into the European union, industrial revolution 4.0 and current social-economic situation in the world. Author also addresses the topic of looking at Slovakia as a social welfare state in coherence with tax law and necessity of consolidation of public resources.

Key words:

Tax law, Slovakian order of law, European union, branch of law, industrial revolution 4.0

ÚVOD

Z Daňové právo predstavuje veľmi rýchlo a dynamicky sa rozvíjajúce právne odvetvie. Takýto status požíva už od svojich skorých dní, keď po roku 1989 sa odčlenilo od finančného práva, až po súčasnosť. Existujúca dynamika je prejavom množstva rôznych faktorov. Dané faktory predstavujú výsledky rapídneho vývoja v mnohých oblastiach života, a spoločnosti ako takej, ktoré sa v daňovom práve prejavujú prostredníctvom množstva novelizácií zákonodarcu v snahe na tento vývoj reagovať. Miesto daňového práva v právnom poriadku Slovenskej

republiky sa bezprostredne odvíja od týchto faktorov. Daňové právo ako právne odvetvie vo svojej podobe významne vplýva ako na spoločnosť, tak aj na ostatné právne odvetvia, a teda predstavuje neodlúčiteľnú súčasť právneho poriadku. Miesto daňového práva ďalej špecifikujú daňovo-právne normy, v nich obsiahnuté zásady, princípy, daňovo-právne vzťahy a od nich odvíjajúce sa inštitúty. Ti všetko ako kritéria, ktoré musia byť splnené, aby sa daňové právo dalo považovať za takéto samostatné odvetvie. Tieto kritéria a faktory spolu tvoria komplex, ktorý pomáha v bližšom definovaní samotného charakteru daňového práva ako právneho odvetvia, a jeho miesta v práve.

1. DAŇOVÉ PRÁVO VŠEOBECNE

Pre pochopenie postavenia daňového práva v slovenskom právnom poriadku potrebujeme chápať jeho samotný vnútorný charakter, a historické aspekty, ktoré tento charakter kreovali. Nad obomi týmito skutočnosťami vieme uvažovať nie len prostredníctvom analýzy súčasnej podoby daňového práva, ale musíme si pomôcť aj nahliadnutím do histórie.

1.1 Krátko o histórii daňového práva

Môžeme tvrdiť, že vyberanie istej formy plnenia od ľudu pre potrebu štátu alebo panovníka, existuje v rôzne rozvinutých podobách už od samotného vzniku spoločnosti.

Napriek mladosti daňového práva ako samostatného právneho odvetvia, sa s daňami spája bohatá história. V staroveku a stredoveku sa dane vyberali nepravidelne a najčastejšie mali naturálnu formu. Ich účelom bolo skôr dotovať panovníka, či už pri vedení rôznych vojen, alebo udržiavaní svojho životného štandardu. Rovnako ich výber nezabezpečoval panovník a štát, ale tretia osoba – pachtieri, a to často násilným spôsobom. Dane z tohto obdobia vieme členiť na regály, domény, akcízy a kontribúcie, ktorých konštrukcia tvorí základ dnešných daní.¹

Na území Slovenskej republiky nastáva veľký pozitívny zlom pre daňové právo po revolúcii roku 1989. Pred týmto rokom hlavné príjmy predstavovali rôzne odvody štátu, a daňové právo sa považovalo len za časť finančno-právnych noriem. Až následne po tomto dátume sa s postupnými zmenami právneho poriadku dane začínajú dostávať do čela tvorby štátneho rozpočtu, a predstavovať primárny štátny príjem, čo platí až do dnešných dní.² Prvú daňovú reformu sme prijali v roku 1992. Za posledný míľnik, ktorý mal bezpochyby značný vplyv na miesto daňového práva v našom právom poriadku, je určite vstup Slovenska do Európskej únie (ďalej len „EÚ“). Vstup do EÚ značil novú kapitolu nie len pre daňové právo, ale pre právny poriadok ako celok. V súvislosti s týmto vstupom je potrebné spomenúť aj

¹ BABČÁK, V.: *Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva)*. Ružomberok, Vydavateľstvo EPOS, 2022. s. 15-18

² BABČÁK, V.: Úvahy nad súčasnosťou a perspektívami vývoja daňového práva na slovensku, In: *Dny verejného práva*. Masarykova Univerzita. 2007. s. 345

fiskálnu decentralizáciu z rovnakého roku, ktorá prirodzene dopĺňovala reformný obraz zmien vo všetkých oblastiach práva.³

1.2 Daňové právo ako právne odvetvie

Teória práva vo svojom vnútre upravuje, pomedzi všetkými otázkami ktorými sa zaoberá, aj kritéria ktoré musí (alebo aspoň by mal) súbor právnych noriem splňať, aby sme mohli hovoriť o danom súbore právnych noriem, ako o právnom odvetví v slovenskom právnom poriadku. Rozsah týchto atribútov sa pritom líši od autora k autorovi. Daňové právo má osobitný predmet právnej regulácie (daňovo-právne vzťahy), vyznačuje sa vlastnými metódami daňovo-právnej regulácie, plní vlastné funkcie a má svoju prirodzenú hmotnú i procesnú stránku. Tieto kritériá spolu s imanentným konformizmom, ktoré daňovo-právne normy požívajú podľa prof. Babčáka stačia, aby sa daňové právo dalo považovať za samostatné právne odvetvie.⁴

Prvé, a podľa nás najdôležitejšie kritérium predstavuje skutočnosť, že existuje osobitná skupina právnych noriem, ktoré môžeme nazývať daňovo-právne normy. Pod právnou normou samotnou pritom rozumieme objektívne podmienené, všeobecne záväzné pravidlo správania sa, v štátom určenej alebo uznanej forme, ktoré je vynúiteľné štátnou mocou.⁵ Toto kritérium daňové právo samozrejme splňa, keďže daňovo-právne normy tvoria nerozlučnú súčasť Slovenského právneho poriadku. Podstatnosť týchto noriem preukazuje aj fakt, že sú upravené v normatívnych právnych aktoch najvyššej právnej sily. Samotná Ústava⁶ základný rámec, a s ním súvisiacu podstatu v čl. 59, kde hovorí aké dane poznáme: „(1) Dane a poplatky sú štátne a miestne“ a na akom základe ich vieme ukladať: „(2) Dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona“ Daňovo-právne normy upravujú osobitnú skupinu spoločenských vzťahov, a to daňovo-právne vzťahy, ktorých centrom je vlastná daňová povinnosť, a súvisiaci záujem zabezpečiť fiskálne záujmy štátu a územnej samosprávy. Vzťahy, ktoré daňové právo vytvára, sa vyznačujú charakterom nadriadenosti a podriadenosti.⁷ S daňovo-právnymi normami je potrebné spomenúť aj spôsob ich interpretácie, keďže aj táto oblasť je spojená s istými osobitosťami. V daňovom práve sa stretávame so zvýšenými požiadavkami pre jednoduchosť interpretácie daňovo-právnych noriem, a to z dôvodu ich autoaplikácie adresátmi týchto noriem.⁸

³ BABČÁK, V.: Slovenské daňové právo na ceste od tradičnej ku zdieľanej ekonomike, In: *Slovensko-České dni daňového práva*. roč. 4. 2021, č.1, s. 10

⁴ BABČÁK, V.: Úvahy nad súčasnosťou a perspektívami vývoja daňového práva na slovensku, In: *Dny verejného práva*. Masarykova Univerzita. 2007. s. 347-348.

⁵ BRÖSTL, A. a kol., Teória práva. Plzeň: Aleš Čeňek, 2013, s. 68

⁶ Zákon č. 460/1992 Zb. Ústava SR v znení neskorších právnych predpisov

⁷ BABČÁK, V.: Úvahy nad súčasnosťou a perspektívami vývoja daňového práva na slovensku, In: *Dny verejného práva*. Masarykova Univerzita. 2007. s. 348

⁸ ŠTRKOLEC, M: *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. s. 12

Druhé kritérium, ktoré by sa samozrejme dalo rozdeliť na dva samostatné kritéria, hovorí o metódach a funkciách vlastných daňovému právu. Napriek faktu, že množstvo metód, ktoré daňové právo používa, je obdobné právu správneho, nemôžeme povedať, že by toto kritérium nebolo splnené. Obdobnosť metód naopak napomáha istej forme právnej istoty naprieč celým právom, a sú to práve špecifika v metódach, a jednotlivých dobre známych právnych inštitútoch, čo robí zo skupiny právnych noriem osobitné právne odvetvie. Naopak o obdobnosti funkcií daňového práva ku iným právnym odvetviám hovoriť nemôžeme. Daňové právo spĺňa hlavne funkciu fiškálnu, ktorej zmyslom je zabezpečenie fiškálneho záujmu štátu alebo obce. Podľa nášho názoru, práve táto funkcia plní stredobod daňového práva, a v značnej miere pomáha v definovaní miesta daňového práva v právnom poriadku, pričom ďalšie funkcie (hlavne represívna a regulatívna) ju dopĺňajú a napomáhajú jej plneniu.

Hmotná a procesná stránka daňového práva je rovnako jasne viditeľná. Procesná stránka daňového práva má pomerne ucelený charakter, keďže je kodifikovaná v jednom právnom predpise, a to daňovom poriadku⁹. Ten vo svojom ustanovení § 163 dokonca vylúčil možnosť aplikácie správneho poriadku, čo značí, že aj zákonodarca považoval konanie týkajúce sa daňovo-právnych vzťahov za tak podstatné, až mal potrebu prideliť mu status osobitného konania. Hmotná stránka je naopak roztrieštená do viacerých právnych predpisov, kde každú daň upravuje osobitný zákon napr. zákon o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“)¹⁰, zákon o dani z príjmov¹¹ atď. Ucelenejšiu právnu úpravu, ale nachádzame pri miestnych daniach. Celú túto skupinu daní, vrátane obligatórneho poplatku za komunálny odpad a drobný stavebný odpad nachádzame v jednom právnom predpise¹². V súvislosti s touto skupinou daní netreba zabúdať na značný rozsah v dispozičných právomociach obcí pri ich zavádzaní a menení prostredníctvom všeobecne záväzných nariadení.

Spĺňanie týchto kritérií určite stačí, aby sa dalo o súbore právnych noriem hovoriť, ako o samostatnom právnom odvetví. Spomedzi ďalších kritérií môžeme spomenúť aj existenciu istej prirodzenej autority, ktorú právne odvetvie má medzi odbornou verejnosťou. Rovnako aj k tomuto kritériu môžeme uviesť, že ho daňové právo spĺňa. Z vyššie uvedeného tak môžeme jasne povedať, že daňové právo predstavuje samostatné právne odvetvie spĺňajúce odvetvovné kritéria potrebné pre odčlenenie od iných právnych odvetví, nastolené teóriou práva.

2. DAŇOVÉ PRÁVO V SLOVENSKOM PRÁVNOM PORIADKU

Daňové právo teda predstavuje odvetvie verejného práva v Slovenskej republike, ktoré spĺňa esenciálnu rolu pre štát, a spoločnosť samotnú. Táto rola sa pretavuje v skutočnosti, že dane predstavujú najvýznamnejší príjem štátneho rozpočtu, ktorý následne zabezpečuje chod

⁹ Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov

¹⁰ Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov

¹¹ Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších právnych predpisov

¹² Zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne a drobné stavebné odpady v znení neskorších právnych predpisov

všetkých orgánov verejnej správy a štátnej moci, teda štátu ako celku. Môžeme vysloviť myšlienku, že štát a daňové právo (a s ním spojený výber daní) jeden bez druhého nevedia existovať. Z dôvodu takto vymedzenej podstatnosti tohto právneho odvetvia je miesto, na ktorom stojí daňové právo pomedzi ostatnými právnymi odvetviami aj príznačne významné.

Toto miesto, akokoľvek podstatné je, ale široko ovplyvňované z rôznych strán. Na účely tohto príspevku sa budeme venovať iba niektorým, z nášho pohľadu významným činiteľom, ktoré kreujú cestu a pomáhajú definovať miesto tohto právneho odvetvia na Slovensku.

2.1 Vplyv industriálnej revolúcie 4.0 na daňové právo

Na daňové právo vo veľkej miere vplyva bleskovo rýchly vývoj v technológiách. Túto skutočnosť môžeme pozorovať vo viacerých daňovo-právnych inštitútoch. Digitalizácia a nové technológie vytvára nové možnosti pre vývoj ako nových, tak zlepšovanie už existujúcich daňovo-právnych inštitútov.

Ako prvý príklad tohto vplyvu môžeme uviesť fakt, že daňový poriadok¹³ preferuje pri komunikácii medzi správcami dane a daňovými subjektmi elektronické doručovanie, pričom niektorým subjektom tento spôsob komunikácie priamo prikazuje.¹⁴ Ďalší príklad, kde môžeme hovoriť o jasnom pokroku, je schopnosť zverejňovania napr. rôznych zoznamov daňových subjektov, alebo tlačív, kde je zákonom stanovená prísnejšia forma správcov dane (napr. predpísane tlačivo pre daňové priznanie). Vývoj technológií nepochybne pozitívne ovplyvňuje aj schopnosť správcu dane overiť správnosť samovyrubenia dane daňovým subjektom, prípadne správne vyrubiť daň sám napr. pri inštitútoch daňovej kontroly alebo vyrubenia dane podľa pomôcok, ak daňový subjekt odmieta spolupracovať.¹⁵

Okrem vplyvania na už existujúce daňovo-právne inštitúty, nové technológie otvárajú cestu mnohým novým inštitútom a ponúkajú nám množstvo podstatných otázok. Medzi tie patrí napríklad problematika zdaňovania virtuálnych mien a kryptoaktív, problematika digitálnych peňazí, blockchain atď. V posledných dňoch bádame značný pokrok vo vyvíjaní umelej inteligencie, ktorá určite bude predstavovať veľkú otázku pre právo samotné, a jeho všetky odvetvia, vrátane daňového práva. Tieto nové oblasti značia bohatú budúcnosť ďalšieho rozvíjania daňového práva nie len na Slovensku, ale aj vo svete. Vývoj technológií sa pritom nekončí, ba naopak, zrýchľuje sa. Je preto len otázkou času, kedy sa rozsah otázok rozšíri o ďalšie. Slovenská republika na výzvy, ktoré so sebou takáto digitalizácia, automatizácia a elektronizácia prináša nereaguje promptne, a tak enormné sumy zarobené prostredníctvom týchto nových spôsobov ostávajú bez adekvátneho zdaňovania.¹⁶

¹³ BABČÁK, V.: *Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva)*. Ružomberok, Vydavateľstvo EPOS, 2022. s. 547

¹⁴ § 14 Daňového poriadku

¹⁵ § 44 až 49 Daňového poriadku

¹⁶ BABČÁK, V.: Niekoľko úvah a myšlienok na tému „quo vadis slovenské daňové právo“, In: *Slovensko-České dni daňového práva*, roč. 5, 2023, č. 1, s. 33

2.2 Spoločensko-ekonomická situácia a daňové právo

Veľký vplyv na súčasný vývoj, a následné postavenie daňového práva v slovenskom právnom poriadku má súčasná spoločensko-ekonomická situácia ako vo svete, tak aj v našom regióne. Daňové právo je s touto problematikou do hĺbky prepojené. V posledných rokoch zažila svetová spoločnosť podstatne viac pádov ako vzostupov, ktoré pokračujú v menení nášho pohľadu na okolie aj teraz.

Medzi najvýznamnejšie udalosti, ktoré výrazne ovplyvnili a naďalej ovplyvňujú daňové právo musíme samozrejme zaradiť pandémiu koronavírusu a vojnový konflikt na Ukrajine, ktorý trvá dodnes, a nevyzerá že by strácal na sile, ba naopak. Tento vojnový konflikt nie je pritom jediný, ktorý by vplýval na náš obchod, a teda aj na dane. Negatívny vplyv má určite aj konflikt medzi Izraelom a Hamásom, Hutijmi ostreľujúcimi obchodné lode v červenom mori a Yemenom.

Tým že všetky tieto udalosti vplývajú na medzinárodný obchod, tak vplývajú na obchod na Slovensku, a na výšku dane, ktorú by Slovensko mohlo vybrať, či už na spotrebných daniach (napr. rope alebo zemnom plyne) alebo na DPH pri veľkom množstve ďalších dovážaných tovarov. Ovplyvnené sú, samozrejme, aj priame dane. Slovensko je pomerne malá krajina, no zďaleka nie uzavretá pred svetom. Import a export tvoria veľkú časť našej ekonomiky bez ktorej by v dnešnej dobe štát nemohol riadne fungovať.¹⁷ V tejto súvislosti sa ukazuje ako na daňové právo, a jeho miesto v právnom poriadku, priamo vplýva miesto Slovenska v európskych a medzinárodných zoskupeniach a jeho politické smerovanie aj v medzinárodnej sfére.

2.3 Budúcnosť daňového práva a konsolidácia štátneho rozpočtu

Otázkou vždy aktuálnou ostáva byť aj novelizácia daňového systému. Tá môže mať podobu či už novej dane, alebo zvýšenie či zníženie daní už existujúcich. O rezonancii tejto problematiky môžeme polemizovať o to viac v dnešných dňoch, keď sa hovorí o potrebe štátu šetriť, a konsolidovať verejné financie. Táto potreba vchádza do popredia problematiky celej hospodárskej politiky nášho štátu, keďže v zmysle viacerých štatistík Slovenská republika patrí medzi jednu z najrýchlejšie zadlžujúcej sa krajiny medzi členskými štátmi EÚ.¹⁸ Medzi hlavné návrhy, ktoré boli v načrtnutých súvislostiach v poslednej dobe spomenuté, patrí zvyšovanie spotrebných daní a ich rozširovanie na ďalšie produkty ako napr. sladené nápoje. Rovnako sa uvažuje aj o zvyšovaní ďalšej, pre štátny rozpočet vitálnej dane, a to DPH.¹⁹ Názory sa, ale v zmene daňového systému, prirodzene, rôznia. Odlišný názor pomerne radikálneho charakteru naopak žiada zmenu dane z pridanej hodnoty, a to v podobe zrušenia súčasných daňových sadzieb a zavedenia jednej rovnej dane²⁰.

¹⁷ Zdroj: <https://gfmag.com/data/richest-countries-in-the-world/>

¹⁸ Zdroj: <https://www.teraz.sk/ekonomika/analytici-nbsdeficit-verejnych-financi/789900-clanok.html>

¹⁹ Zdroj: <https://e.dennikn.sk/3929645/vlada-viac-zdani-cigarety-aj-sladene-napoje-fico-by-chcel-znizovat-aj-pocty-ludi-v-statnej-sprave/?ref=inm>

²⁰ Zdroj: <https://index.sme.sk/c/23180988/sas-bude-presadzovat-rovnu-dan-vo-vyske-19-percent.html>

Nesmieme pritom zabúdať na fakt, že v dnešných dňoch sa Slovenská republika snaží byť štátom sociálnym²¹. Toto smerovanie môžeme vidieť jednoznačne vo vládnych programoch posledných niekoľkých vlád. S touto snahou prichádza obrovská dynamika vo vývoji ako práva sociálneho zabezpečenia, tak aj samotného daňového práva. Novelizácie jedného aj druhého právneho odvetvia na seba jednoznačne nadväzujú. Dane, ako najvýznamnejší príjem štátneho rozpočtu poskytujú financie na poskytovanie všetkých dávok, príspevkov, bonusov atď., ktoré upravuje komplexná sústava práva sociálneho zabezpečenia, ale aj iné právne odvetvia. Úloha, ktorú sa snaží Slovensko splniť už dlhé roky, je teda vytvárať, a udržať existenciu istého vyváženého stavu medzi úpravou daňového práva, a práva sociálneho zabezpečenia. Tento balans sa snaží dosiahnuť prostredníctvom operácií finančného práva, pri tvorbe štátneho rozpočtu. Daňové právo, teda často spájané s neprijemnou povinnosťou pre daňový subjekt platiť daň na jednej strane, predstavuje dôležitú rolu nie len v smere, že zabezpečuje riadny chod štátu, ale snaží sa zabezpečiť lepší chod aj spoločnosti, ktorá tento štát tvorí na strane druhej.

To samozrejme neplatí len pre oblasť práva sociálneho zabezpečenia, ale aj pracovného práva. Časť z daní, ktoré sa vyberú a následne alokujú v štátnom rozpočte, predstavujú aj plat zamestnancov štátnej správy a zamestnancov, ktorí vykonávajú prácu vo verejnom záujme. Existujúce prepojenie daňového práva s pracovným právom, a právom sociálneho zabezpečenia je bezrozporne úzke, a aj v dnešných dňoch značne citelné. Ďalší, a momentálne primárny návrh na zlepšenie hospodárenia štátu, a konsolidáciu verejných financií sa priamo dotýka tejto problematiky. Návrh racionalizácie pracovných pomerov spočíva v prepúšťaní 30 % úradníkov.²² Nemôžeme tu teda hovoriť len o dopade na štátne financie, ale aj na pracovný trh, kde títo prepustený úradníci prídu. Je však otázne, či k tomuto prepúšťaniu skutočne dôjde.

3. DAŇOVÉ PRÁVO V PRÁVNOM PORIADKU EÚ

Snaha o opísanie postavenia daňového práva v právnom poriadku sa v dnešných dňoch nemôže zaoberať bez rozoberania tejto problematiky prihliadajúc na proces europeizácie celého slovenského právneho poriadku. Od vstupu do EÚ sme nedávno oslávili 20 rokov a vplyv na slovenský daňový systém je nespochybniteľný. Žiadne právne odvetvie sa nevie vyhnúť pretekaniu istého vplyvu EÚ do ustanovení svojich právnych noriem, a daňové právo tomu nie je výnimkou. EÚ má viac než jasný priamy vplyv na postavenie daňového práva tým, že harmonizuje nepriame dane.²³ Okrem tohto priameho pôsobenia na daňové právo môžeme hovoriť aj o nepriamom pôsobení mimo harmonizácie. To sa prejavuje pri ďalších právnych odvetviach, ako je napríklad obchodné alebo pracovné právo, ktorých zmena má určite často vplyv aj na daňové právo.

²¹ To, že Slovenská republika je štátom sociálnym vyplýva priamo z čl. Ústavy, snaha spočíva skôr v plnení si svojich povinností v tejto oblasti.

²² Zdroj: <https://spravy.rtv.s.sk/2024/04/na-rezoretoch-sa-zrejme-nebude-vo-velkom-prepustat/>

²³ BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Ružomberok, Vydavateľstvo EPOS, 2019, s. 819-827

Značný vplyv EÚ vidíme prostredníctvom eurofondov. Eurofondy v istej miere znižujú „tlak“ štátu na daňové právo tým, že EÚ poskytuje financie pre rôzne oblasti, kde štát potrebuje, alebo aspoň chce odčleniť časť financií zo štátneho rozpočtu. Bez finančnej podpory EÚ by štát takého financie poskytnúť nemohol, alebo by ich poskytoval na účel inej položky štátneho rozpočtu. Ak by štát nemal financie na tieto položky, a potreboval by ich, okrem vyberania pôžičiek, a hľadania možných alternatív, jasným ťahom by bolo zvyšovanie daní.

Spolu s harmonizáciou nesmieme opomenúť aj unifikáciu práva, tzn. jeho zjednocovanie. S jej existenciou sa v oblasti daňového práva, ale v EÚ nestretáme čo je viac než pochopiteľné. Snaha spojiť daňové právo jednotlivých štátov EÚ je v dnešnej dobe nemožná, vzhľadom na rozdielnosť ekonomík medzi jednotlivými členskými štátmi. Uvažovať nad možnosťou úpravy daňového práva prostredníctvom unifikácie, je podľa nášho názoru zatiaľ priskoro.

3.1 Harmonizované dane

Ako už bolo vyššie uvedené, vplyv EÚ na postavenie daňového práva v právnom poriadku Slovenska je najvýznamnejší práve v oblasti daní, ktoré sú harmonizované prostredníctvom práva EÚ. Slovenská republika začala svoje dane harmonizovať bezprostredne po svojom vstupe do tejto nadnárodnej organizácie. Ku dnešnému dňu máme v súlade s právom EÚ harmonizovanú DPH a spotrebné dane. DPH je harmonizovaná prostredníctvom smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH. Spotrebné dane vzhľadom na ich rôznorodosť upravuje viacero smerníc. Prvú komplexnú úpravu predstavovala smernica Rady č. 92/12/EHS, pričom všeobecný systém spotrebných daní zaviedla až smernica Rady č. 2008/188/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní, ktorá zrušila pôvodnú komplexnú úpravu. Pri spotrebných daniach nesmieme zabudnúť ani na smernicu č. 2003/96/ES ktorá ustanovuje osobitné pravidlá pre zdaňovanie elektriny, uhlia a zemného plynu. Tieto smernice predstavujú základ, ktorý sa následne pretavuje do národných úprav. Vzhľadom na význam týchto daní pre štátny rozpočet, takáto európska úprava má jednoznačne vplyv na postavenie daňového práva.

Harmonizácia daní priamo ovplyvňuje miesto daňového práva v právnom poriadku Slovenskej republiky, keďže stanovuje podmienky, limity, procedúry, rozvíja inštitúty ktoré sa uplatňujú a mnoho ďalšieho. To robí v oblasti tak významnej pre štát, že bez nej by nevedel existovať. Touto činnosťou rozvíja samotné vnútroštátne daňové právo rozširovaním, a zároveň upevňovaním jeho miesta v právnom poriadku Slovenskej republiky.

3.2 Neharmonizované dane

Táto skupina daní je tvorená daňami priamymi na čele s daňou z príjmu FO a PO. Aj napriek tomu, že daň z príjmov nepredstavuje harmonizovanú daň, jej medzinárodný charakter je nespochybniteľný. Nachádzame ho v podobe bilaterálnych medzinárodných zmlúv týkajúcich sa zákazu dvojitého zdanenia. Počet týchto zmlúv sa pravidelne rozširuje. Za

poslednú dobu môžeme hovoriť o uzavretí zmluvy medzi Slovenskou republikou a Albánskom,²⁴ a medzi Slovenskou republikou a Azerbajdžanom.²⁵ Tento typ medzinárodnej zmluvy jednoznačne nadväzuje na jeden zo základných princípov daňového práva, a to vylúčenie dvojitého zdanenia. Ten spočíva v tom, aby sa jeden príjem alebo majetok zdaňoval iba raz. Slovenská republika má momentálne uzavretých 72 platných a účinných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Vysoký počet spomínaných zmlúv a rôznorodý charakter štátov, s ktorými sme ich uzavreli nasvedčuje, že ide o veľmi podstatnú problematiku nie len pre Slovenskú republiku, ale pre všetky krajiny sveta bez ohľadu na ich vnútorné usporiadanie alebo geografickú lokáciu.

Napriek tomu, že harmonizácia priamy daní absentuje, nemôžeme tvrdiť, že právna úprava v tejto oblasti vôbec neexistuje. EÚ prijala viacero smerníc týkajúcich sa oblasti priamych daní a to napr. smernica č. 77/799/EC o vzájomnej pomoci medzi príslušnými úradmi členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní, alebo smernica č. 2003/48/EC o zdaňovaní príjmov z úspor plynúcich vo forme úrokových platieb. Úprava tejto oblasti má skôr procesný charakter. Za parciálnu úpravu v tejto oblasti môžeme tiež považovať smernicu č. 90/735/EEC o materských a dcérskych spoločnostiach a smernicou č. 2003/123/EC ktorá ju dopĺňa. Táto smernica upravuje systém zdanenia skupín spoločnosti či už tých ktoré pôsobia v národnom meradle, tak aj tých pôsobiacich v rámci celej EÚ. Úpravu priamych daní nachádzame ale aj rovno v primárnom práve EÚ, a to konkrétne čl. 110 Zmluvy o fungovaní EÚ²⁶: „*Žiaden členský štát nezdaní výroby z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo či nepriamo na podobné domáce výrobky*“. Toto ustanovenie má zabrániť existencii diskriminačných daní, alebo ich častí vo vzťahu k výrobkom ostatných členských štátov, pričom ho, ale nemôžeme považovať za také ustanovenie, ktoré by sa dalo považovať za harmonizáciu.

Z európskej perspektívy musíme na vzájomný vplyv daňového práva a práva EÚ hľadieť hlavne smerom do budúcnosti, a to nie len vo vzťahu k daniam harmonizovaným, ale aj k neharmonizovaným. Netreba preto zabúdať, že európska integrácia neskončila, a naďalej pokračuje. *Pro futuro* preto samozrejme nemôžeme vylúčiť harmonizáciu aj jednej alebo viacerých z týchto daní. Okrem harmonizovania daní môžeme uvažovať aj o inej právnej úprave v rámci EÚ a to napr. prijímaním ďalších bilaterálnych medzinárodných zmlúv o zákaze dvojitého zdanenia rovno na úrovni EÚ. V tomto prípade bude jednou zmluvnou stranou priamo EÚ zaväzujúc všetky členské štáty, a stranou druhou bude akýkoľvek tretí štát. Uzatváranie takýchto zmlúv by mohlo predstavovať jeden z krokov ku harmonizácii aj týchto daní. Samozrejme aj na takéto konanie je potrebná silná vôľa zo strany všetkých členských štátov, ktorú zatiaľ v dnešných dňoch nebadáme. Rovnako si treba uvedomiť, že medzi štátmi bez

²⁴ Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 17/2024 Z.z. Zmluva medzi Vládou Slovenskej republiky a Radou ministrov Albánskej republiky

²⁵ Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 24/2024 Z.z. Zmluva medzi Slovenskou republikou a Azerbajdžanskou republikou

²⁶ Zmluva o fungovaní Európskej únie

ohľadu na ich vyspelosť budú stále existovať rozdiely v daňovej sústave, daňovej konštrukcii, ich počte a postavení²⁷ čo tento proces bude vždy nesmierne sťažovať.

3.3 Ďalší vplyv na daňové právo

EÚ ovplyvňuje naše právo nie len prostredníctvom prijímania normatívnych právnych aktov, ale aj prostredníctvom rozhodovacej praxe. V otázkach týkajúcich sa práva únie ma totiž výlučnú právomoc na rozhodovanie Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“).²⁸ Aj keď Slovenská republika ako krajina riadiaca sa kontinentálnym právnym systémom nepozná precedensy, stále je samozrejme povinná právo vykladať eurokonfortne s rešpektovaním rozhodnutí SD EÚ v zmysle princípu právnej istoty Tým, že aj daňové právo je z časti harmonizované, národné súdy smú predkladať SD EÚ prejudiciálne otázky týkajúce sa aj daňovej problematiky, samozrejme v rámci práva EÚ.

Úloha SD EÚ, ale pri prejudiciálnych otázkach nekončí. SD EÚ pôsobí na celý právny poriadok, a teda v zmysle *a maiori ad minus* aj na daňové právo prostredníctvom množstva ďalších konaní. Pre príklad by sme vedeli uviesť konanie o porušení povinnosti, konanie o neplatnosť aktu, konanie o nečinnosti atď. Vzhľadom na charakter a rozsah daňovo-právnej problematiky si vieme predstaviť, že daňové právo sa vie objaviť ako otázka, alebo predmet sporu v každom konaní pred SD EÚ záležiac od konkrétnych skutkových okolností. Rozhodovacia činnosť SD EÚ sa teda považuje za negatívnu harmonizáciu práva, keďže SD EÚ vyjadruje nesúlad vnútroštátnych noriem s európskym právom.²⁹

Považujeme za vhodné osobitne spomenúť vplyv SD EÚ, aj pri interpretácií daňovo-právnych noriem. Európsky právny systém vytvára vlastný pojmový aparát, ktorý zároveň vykladá.³⁰

ZÁVER

Za posledných niekoľko desaťročí sa z daňového práva vyvinulo markantné právne odvetvie, ktoré svojim charakterom a funkciami predstavuje jednu z najdôležitejších súčastí slovenského právneho poriadku. Môžeme povedať, že jeho miesto v slovenskom právom poriadku je nenahraditeľné. Daňové právo sa smelo stavia k problémom dnešných dní dynamicky reagujúc na situácie vo svete. Dynamika je slovo, ktoré opisuje miesto daňového práva v právnom poriadku slovenskej republiky asi najlepšie. Jeho prepojenosť s obchodom,

²⁷ BABČÁK, V.: Niekoľko úvah a myšlienok na tému „quo vadis slovenské daňové právo“, In: *Slovensko-České dni daňového práva*, roč. 5, 2023, č. 1, s. 28

²⁸ Mazák J., JÁNOŠÍKOVÁ M.: *Lisabonská zmluva, Ústavný systém a súdna ochrana*. Bratislava: IURA EDITION, 2011, s. 242-244

²⁹ ŠTRKOLEC, M.: *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. s. 135

³⁰ Mazák J., JÁNOŠÍKOVÁ M.: *Lisabonská zmluva, Ústavný systém a súdna ochrana*. Bratislava: IURA EDITION, 2011, s. 110

svetovou politikou a globálnou situáciou je natoľko úzka, že dynamická situácia vo svete naň priamo pôsobí. Dynamika rovnako skvelo opisuje technologickú stránku dnešnej doby. Aj neskutočne kreatívny technologický a digitalizačný rozvoj v oblasti peňazí, pseudopeňazí a možností platenia, obchodu, barteru bez zaváhania ovplyvňuje dynamickosť miesta daňového práva a rozširuje jeho možnosti. Dynamika a časté zmeny v právnej úprave častejšie než nie predstavujú negatívny jav v práve. Dovoľme si povedať, že v prípade daňového práva tomu tak nie je, keďže dynamika vzhľadom na vyššie uvedené, je neoddeliteľnou súčasťou tohto právneho odvetvia.

Rovnako netreba zabúdať na európsky aspekt daňového práva, ktorá sa vyvíja v úzkej súvislosti s daňovým právom samotným pomáhajúc hľadať riešenia na problémy, a odpovede na otázky, ktoré spočívajú v stave *de lege lata* daňového práva. EÚ pomáha daňovému právu v udržiavaní si jeho postavenia v slovenskom právnom poriadku. Zaoberaním sa spomínanej dynamiky, EÚ svojim poznaním navádza daňové právo dopredu a pomáha meniť dynamický okolitý svet za pomoci seba, ako zákonodarcu, ale aj prostredníctvom národných zákonodarcov do podoby *de lege lata* daňového práva.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V.: *Dane a daňové právo na Slovensku (teória a legislatíva)*. Ružomberok, Vydavateľstvo EPOS, 2022. 832s. ISBN 978-80-562-0339-2
2. BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Ružomberok, Vydavateľstvo EPOS, 2019. 912s. ISBN 978-80-562-0247-0
3. BABČÁK, V.: Úvahy nad súčasnosťou a perspektívami vývoja daňového práva na slovensku, In: *Dny verejného práva*. Masarykova Univerzita. 2007. ISBN 978-80-210-4430-2. s. 343-353
4. BABČÁK, V.: Niekoľko úvah a myšlienok na tému „quo vadis slovenské daňové právo“, In: *Slovensko-České dni daňového práva*. ISBN 978-80-574-0269-5. roč. 5, 2023, č. 1. s. 7-44
5. BABČÁK, V.: Slovenské daňové právo na ceste od tradičnej ku zdieľanej ekonomike, In: *Slovensko-České dni daňového práva*. ISBN 978-80-574-0043-01. roč. 4. 2021, č.1, s. 8-55
6. BRÖSTL, A. a kol., *Teória práva*. Plzeň: Aleš Čeňek, 2013. 199s. ISBN 978-80-7380-425-1
7. MAZÁK J., JÁNOŠÍKOVÁ M.: *Lisabonská zmluva, Ústavný systém a súdna ochrana*. Bratislava: IURA EDITION, 2011. 308s ISBN 978-80-8078-416-4
8. ŠTRKOLEC, M.: *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. 204s. ISBN 978-80-7097-897-9
9. Článok: <https://gfmag.com/data/richest-countries-in-the-world/>
10. Článok: <https://www.teraz.sk/ekonomika/analytici-nbsdeficit-verejnych-financi/789900-clanok.html>

11. Článok: <https://index.sme.sk/c/23180988/sas-bude-presadzovat-rovnu-dan-vo-vyske-19-percent.html>
12. Článok: <https://e.dennikn.sk/3929645/vlada-viac-zdani-cigarety-aj-sladene-napojje-fico-by-chcel-znizovat-aj-pocty-ludi-v-statnej-sprave/?ref=inm>
13. Článok: <https://spravy.rtv.s.sk/2024/04/na-rezoretoch-sa-zrejme-nebude-vo-velkom-prepustat/>

POUŽITÉ PRÁVNE PREDPISY

1. Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov
2. Smernica Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH
3. Smernica Rady č. 92/12/EHS o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov
4. Zákon č. 71/1969 Zb. o správnom konaní (Správny poriadok) v znení neskorších právnych predpisov
5. Zákon č. 460/1992 Zb. Ústava SR v znení neskorších právnych predpisov
6. Smernica Rady č. 2008/188/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní
7. Smernica Rady č. 2003/96/ES o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny
8. Oznamenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 17/2024 Z.z. Zmluva medzi Vládou Slovenskej republiky a Radou ministrov Albánskej republiky
9. Oznamenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 24/2024 Z.z. Zmluva medzi Slovenskou republikou a Azerbajdžanskou republikou
10. Zmluva o fungovaní Európskej únie
11. Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov
12. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších právnych predpisov
13. Zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne a drobné stavebné odpady v znení neskorších právnych predpisov

KONTAKT NA AUTORA

andrej.kokavec@student.upjs.sk

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

Rozpočtový proces a pravidlá na úrovni miestnej samosprávy

Budget process and rules at local government level

Bc. Dominika Komarová

Abstrakt

Autorka sa v prezentovanom príspevku prioritne zameriava na všeobecné atribúty, ktoré sú z pohľadu *de lege lata* spojené s rozpočtovým procesom v podmienkach miestnej samosprávy, vrátane komplexného priblíženia jeho jednotlivých fáz a pravidiel, majúcich za úlohu upraviť samotný rozpočet so všetkými aspektmi. Autorka taktiež poukazuje na právnu úpravu a z nej vyplývajúce jednotlivé povinnosti a oprávnenia, ktorými disponujú jednotlivé orgány v rámci rozpočtového procesu na úrovni miestnej samosprávy.

Kľúčové slová:

Miestna samospráva, obec, rozpočet obce

Abstract

In the presented contribution, the author focuses primarily on the general attributes that are in terms of *de lege lata* related to the budget process in the conditions of local self-government, including a comprehensive approach to its individual phases and rules, which are intended to regulate the budget itself with all its aspects. The author also highlights the legal framework and the resulting individual obligations and powers available to the various bodies within the budget process at local government level.

Key words:

Local government, municipality, municipal budget

ÚVOD

Na území Slovenska môžeme pozorovať počiatky samosprávnych foriem už v 13. storočí kedy sa niektoré sídla v dôsledku udelených kráľovských privilégií stali mestami a prestali byť priamo závislé od vtedajších predstaviteľov územnej štátnej správy, t. j. županov. Sústavy hradných panstiev sa postupne vytrácali a boli nahradené šľachtickými stolicami. Do roku 1918 bolo realizovaných niekoľko reforiem územnej štátnej správy. Avšak po roku 1918, teda po vzniku prvej Československej republiky dochádzalo k postupnej likvidácii územnej

samosprávy, až napokon v socialistickej etape bola samospráva potláčaná direktívnym rozhodovaním štátu.

Spoločenské zmeny, ktoré sa udiali po roku 1989 mali za následok konštituovanie územnej samosprávy. Totiž dôvodom pre existenciu miestnej samosprávy, ktorú reprezentujú obce (ale aj vyššie územné celky) je predovšetkým uplatňovanie demokracie na miestnej úrovni, vzhľadom k tomu, že výkonná a nariaďovacia činnosť sa odráža od orgánov územnej samosprávy.¹ Súčasný stav je taký, že centrálnym orgánom majú byť zverené kompetencie a úlohy, ktorých plnenie by zo strany obcí by nebolo racionálne. Uvedené vyplýva aj z toho, že pokiaľ ide o jednotlivé obce, tak každá je charakterizovaná inými podmienkami, ako sú napríklad počet obyvateľstva, príroda a podobne. Preto týmto špecifikám, ktoré sa naprieč jednotlivými obcami odlišujú, musí byť prispôbené aj spravovanie na danom území a volený zástupcovia musia svoju činnosť prispôbiť v prospech miestne optimálnych riešení.

Vychádzajúc z uvedeného môžeme konštatovať, že obce počas decentralizácie získali rôzne kompetencie, ktoré boli na nich presunuté z centrálnej úrovne, pričom ich zabezpečenie nie je možné bez dostatočných finančných prostriedkov. Z tohto dôvodu sa rozpočet obce považuje za primárny nástroj finančného hospodárenia, prostredníctvom ktorého sa riadi financovanie úloh a funkcií v príslušnom rozpočtovom roku. Preto môžeme vo všeobecnosti povedať, že rozpočty obcí sa postupne stali nástrojom realizácie koncepcie sociálneho a ekonomického rozvoja daného územia, nástrojom presadzovania vlastného poslania samosprávy, lokálnych záujmov a potrieb obyvateľstva, ktoré žije na danom území.

Postup, výsledkom ktorého je rozpočet obce, má zákonom vymedzené pravidlá, ktoré orgány územnej samosprávy musia nevyhnutne aplikovať. Preto má predkladaný príspevok za cieľ analyzovať postup, pravidlá a kompetencie orgánov obce v procese tvorby rozpočtu obce.

1. OBEC A MIESTNY ROZPOČET V PODMIEKACH SLOVENSKEJ REPUBLIKY- VŠEOBECNÉ VÝCHODISKÁ

Samospráva ako reálne fungujúca zložka verejnej správy sa začala kreovať po roku 1989. Územná samospráva je ústavnou materiou, ktorá je obsiahnutá v štvrtej hlave Ústavy. Podľa čl. 64 „základom územnej samosprávy je obec. Územnú samosprávu tvorí obec a vyšší územný celok.“² Avšak predmetom záujmu tohto príspevku je iba územná samospráva na úrovni obcí a s tým spojené aspekty v procese prijímania a tvorby miestneho rozpočtu.

V súlade s § 1 ods. 2 zákona o obecnom zriadení, platí, že „základnou úlohou obce pri výkone samosprávy je starostlivosť o všestranný rozvoj jej územia a o potreby jej obyvateľov.“³ Financovanie úloh, ktoré pre obce vyplývajú z platnej právnej úpravy sa zabezpečuje pomocou

¹ SEMAN, T - JAKAB, R - TEKELI, J. *Správne právo hmotné. Všeobecná časť*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. ŠafárikPress , 2020. 43 s.

² Čl. 64 Ústavy Slovenskej republiky č.460/1992 Zb. v platnom znení

³ § 1ods. 2 zákona č. 336/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov

finančných prostriedkov sústredovaných do rozpočtu obce, ktorý predstavuje primárny nástroj finančného hospodárenia v danom rozpočtovom roku, pričom platí, že rozpočtový rok je totožný s kalendárnym rokom. Rozpočet obce vyjadruje samostatnosť hospodárenia obce. Prezentovaná požiadavka spočívajúca v tvorbe miestneho rozpočtu priamo vyplýva z § 9 ods.1 zákona o obecnom zriadení v platnom znení. Miestny rozpočet je záväzným regulatívom finančného hospodárenia obce, pretože obec ako verejnoprávna korporácia (na rozdiel od súkromnej sféry) nakladá s verejnými zdrojmi. Preto na jej príjmy a výdavky sa kladie požiadavka predvídateľnosti a kontrolovateľnosti, t. j. musia byť usporiadané v rozpočte obce, ktorý je pre orgány obce záväzný. Pričom zároveň platí, že v rámci finančného hospodárenia sú finančné vzťahy budované v zásade na princípe neekvivalencie (nenávratnosti).⁴

1.1 Legislatívna úprava tvorby a schvaľovania rozpočtu

V podmienkach Slovenskej republiky jestvuje viacero právnych noriem, ktoré obsahujú východiská tvorby, schvaľovania rozpočtu a ďalšie požiadavky z nich vyplývajúce a viažuce sa na rozpočtový proces.

Ide predovšetkým o nasledujúce právne predpisy:

- 1) Ústavný zákon č. 493/2011 Z. z. o rozpočtovej zodpovednosti
- 2) Zákon č.369/1990 Zb. o obecnom zriadení v z. n. p. („ďalej len zákon o obecnom zriadení“)
- 3) Zákon č.523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy v z. n. p.
- 4) Zákon č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve a o zmene a doplnení niektorých zákonov
- 5) Zákon č.583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov („ďalej len zákon o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy“)
- 6) Nariadenie vlády SR č. 668/2004 Z. z. o rozdeľovaní výnosu dane z príjmov územnej samospráve

Ako vyplýva z uvedeného, tak právna úprava analyzovanej oblasti je pomerne rozsiahla (pričom nejde o vyčerpávajúci výpočet). Legálny základ obsiahnutý v zákone o obecnom zriadení, pokiaľ ide o úpravu rozpočtu obce je všeobecný, a odkazuje na osobitnú právnu úpravu obsiahnutú v zákone o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy. Uvedený osobitný predpis bližšie špecifikuje rozpočty, rozpočtový proces, pravidlá rozpočtového hospodárenia, zostavovanie a schvaľovanie záverečného účtu obce, a napokon aj finančné vzťahy vznikajúce v súvislosti s rozpočtom.

Okrem vymedzených právnych predpisov je nevyhnutné poukázať aj na Príručku na zostavenie návrhu rozpočtu verejnej správy na roky 2024 až 2026, ktorá sa vydáva v súlade s

⁴ TEKELI, J. – HOFFMAN, M. – TOMAŠ, L. 2021. *Zákon o obecnom zriadení . Komentár: 2. vydanie*. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2021. 386-387 s.

§14 zákona č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy. Táto príručka predstavuje významnú pomôcku pre tvorbu rozpočtu v prípade subjektov verejnej správy.

2. ROZPOČTOVÝ PROCES NA ÚROVNI MIESTNEJ SAMOSPRÁVY

V rámci samotného rozpočtového procesu možno identifikovať viacero činností, ktoré môžeme klasifikovať nasledujúco:

- 1) Príprava rozpočtu
- 2) Realizovanie rozpočtu
- 3) Sledovanie rozpočtu
- 4) Hodnotenie rozpočtu
- 5) Zhotovenie záverečného účtu obce⁵

Ideálny stav rozpočtového procesu by mal byť transparentný, prepojený s manažmentom obce a jeho strategickými cieľmi, ďalej mal by obsahovať čo najviac informácií o realizovaných finančných aktivitách interpretovaných v cieľoch a merateľných ukazovateľoch, ktorými sa dokazuje naplnenie stanovených cieľov. Avšak v mnohých prípadoch sa stáva, najmä ak ide o menšie obce, že ich rozpočty neobsahujú relevantné informácie, ktoré by umožnili prijímanie kvalifikovaných rozhodnutí zo strany schvaľovateľov rozpočtu, a na strane druhej rozpočet efektívne kontrolovať zo strany občanov čo všetko obec financuje, a ako sú využité ich finančné prostriedky.⁶

2.1 Tvorba a členenie rozpočtu obce

Rozpočet obce musí byť spracovaný v súlade s platnou legislatívou, ktorá centrálné stanovuje pravidlá pre všetky samosprávy, ale rovnako aj všeobecne záväznými predpismi obce, resp. internými predpismi. Tvorba a zostavenie rozpočtu obce je v praxi častokrát pre obce komplikovaná, nakoľko v nejednom prípade sa stáva, že požiadaviek na výdavkovú časť je viac, ako umožňuje rozpočet príjmov. V neposlednom rade na rozpočtový proces, ale aj samotné rozdelenie úloh v jeho rámci vplývajú aj faktory ako, organizačná štruktúra jednotlivých subjektov územnej samosprávy, prípadne aj personálne kapacity jednotlivých obcí, ktoré sa výrazne líšia.

Miestny rozpočet obsahuje príjmy (napr. výnosy miestnych daní a poplatkov podľa osobitného predpisu) a výdavky (napr. výdavky na výkon samosprávnych pôsobností obce podľa osobitných predpisov a na činnosť rozpočtových organizácií a príspevkových organizácií

⁵ KONEČNÁ VEVERKOVÁ, I.: *Zostavenie a schvaľovanie rozpočtu obce a rozpočtu VÚC*. Dostupné na : <https://www.epi.sk/odborny-clanok/zostavenie-a-schvalovanie-rozpoctu-obce-a-rozpoctu-vuc-2.htm>

⁶ *Prehľad najlepších príkladov rozpočtovania na úrovni územnej samosprávy*. 2007. Dostupné na : https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/4598/4/Prehľad_prikladov.pdf , 2, 5 s.

zriadených obcou), v ktorých sú určené finančné vzťahy k právnickým a fyzickým osobám-podnikateľom a rovnako aj k obyvateľom, ktorí žijú, resp. pôsobia na tomto území. Obec je povinná pri zostavovaní rozpočtu vychádzať z triedenia príjmov a výdavkov, ktoré sú definované zákonom.⁷ Z hľadiska štruktúry príjmov obcí najvýznamnejšiu zložku rozpočtov tvoria daňové príjmy, pričom rozhodujúci podiel má výnos dane poukazovanej územnej samosprávy zo strany štátu. Hovoríme o tzv. podielovej dani.

Rozpočet obce sa vnútorne člení na:

- Bežné príjmy (napr. dary a výnosy dobrovoľných zbierok v prospech obce) a bežné výdavky (napr. výdavky na kultúru), t. j. bežný rozpočet
- Kapitálové príjmy (napr. zdroje z predaja majetku) a kapitálové výdavky (napr. náklady na výstavbu budov), t. j. kapitálový rozpočet
- Finančné operácie

Pokiaľ ide o bežný a kapitálový rozpočet, tak tieto sa ďalej členia pokiaľ ide o ich príjmovú časť ďalej na vlastné, cudzie a získané príjmy.

Vychádzajúc z § 10 ods.7 zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy ďalšia podmienka spočíva v tom, že rozpočet obce sa zostavuje ako vyrovnaný alebo prebytkový. Každá obec je povinná zostaviť svoj bežný rozpočet ako vyrovnaný alebo prebytkový. To platí aj pre kapitálový rozpočet, ktorý je zostavovaný ako vyrovnaný alebo prebytkový, avšak môže sa zostaviť aj ako schodkový, ak je možné tento schodok vykryť zostatkami finančných prostriedkov obce z predchádzajúcich rokov, návratnými zdrojmi financovania, alebo ak sa kryje s prebytkom bežného rozpočtu v príslušnom rozpočtovom roku. Ak je bežný alebo kapitálový rozpočet zostavený ako prebytkový, tak prebytok možno vyžiť na úhradu návratných zdrojov financovania.⁸ Vo všeobecnosti schodkom rozpočtu obce sa rozumie záporný rozdiel medzi príjmami a výdavkami rozpočtu obce, pričom príjmy a výdavky predstavujú súčet bežných a kapitálových príjmov, resp. výdavkov.

Rozpočet obce obsahuje aj zámery a ciele, ktoré bude obec realizovať z výdavkov rozpočtu obce, tzv. program obce. Uvedené pravidlo sa nebude uplatňovať v prípade, ak obecné zastupiteľstvo obce s počtom obyvateľov do 2 000 rozhodne o neuplatňovaní programu obce (z dôvodu odľahčenia malých obcí od byrokratickej záťaže). Programové rozpočtovanie možno vnímať aj ako systém, ktorý je založený na plánovaní, monitorovaní, rozpočtovaní a hodnotení úloh a aktivít v nadväznosti na priority (stelesnené v jednotlivých úlohách) a alokovanie disponibilných zdrojov do programov, s dôrazom na výsledky a efektívnosť vynakladania finančných prostriedkov obce. Všeobecne môžeme povedať, že programový rozpočet pridáva do rozpočtovej dokumentácie údaje o merateľných cieľoch, a to v podobe informácií o tom,

⁷ ŠTOFKO, S. a kol.: *Manažment verejnej správy*. Žilina : Žilinská univerzita v Žiline. EDIS – vydavateľstvo ŽU, 2011. 135 s.

⁸ § 10 ods. 7 zákona č.583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov

prečo má byť istá suma výdavkov alokovaná a na aký účel, vrátane rozdelenia výdavkov rozpočtu do jednotlivých programov, podprogramov, prvkov a projektov. Týmto krokom sa podstatne zvýšila informačná hodnota rozpočtov obcí. V podmienkach Slovenskej republiky sa zaviedla povinnosť programového rozpočtovania na úrovni obcí od roku 2009 a bola zavedená novelou zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy č.324/2007 Z .z.. Programové rozpočtovanie so sebou prináša výrazný odklon od toho „tradičného.“ Rozdiel spočíva predovšetkým v tom, že klasický rozpočet poskytuje všeobecnú informáciu o výdavkoch obcí (teda tých, ktoré sa použijú v súlade so schváleným rozpočtom), avšak neobsahuje informáciu o tom, čo sa za danú sumu dosiahne (informácia o vstupoch, resp. výsledkoch).

2.2 Návrh rozpočtu a jeho príprava

Podľa súčasného právneho stavu je obec pri príprave návrhu a tvorbe rozpočtu obce viazaná viacerými pravidlami, ktoré zakotvujú právne predpisy, nakoľko ide o verejné financie slúžiace na financovanie verejného sektora.⁹ Pri zostavovaní návrhu musí rozpočet obce zohľadňovať aj vývoj hospodárenia obce v predchádzajúcich sledovaných rokoch. Okrem zákonných pravidiel musí tvorca rozpočtu zohľadňovať aj plnenie jednotlivých úloh a činností, vrátane investičných zámerov tej-ktorej obce vyplývajúcich z dlhodobých plánov. Rovnako musí prihliadať na potreby organizácii (predovšetkým ich financovania) v zriaďovateľskej pôsobnosti obce.

Pokiaľ ide o postavenie rozpočtu obce, tak môžeme povedať, že rozpočet obce predstavuje strednodobý ekonomický nástroj finančnej politiky, prostredníctvom ktorého sa realizujú základné úlohy a funkcie jednotlivých obcí. Pričom platí, že jeho prioritnou úlohou je zabezpečenie financovania obce najmenej v troch po sebe nasledujúcich rozpočtových rokoch (teda nielen v príslušnom rozpočtovom roku).

Uvedená požiadavka viacročného plánovania vyplýva jednak z čl. 9 ods. 1 Ústavného zákona č. 493/2011 Z. z. o rozpočtovej zodpovednosti, ktorý obsahuje pravidlo, podľa ktorého sú subjekty verejnej správy povinné zostaviť svoj rozpočet na najmenej tri rozpočtové roky. Rovnako súčasťou návrhu je aj rozpočet, ktorý bol schválený na bežný rozpočtový rok, údaje o očakávanej skutočnosti bežného rozpočtového roka, vrátane údajov o skutočnom plnení rozpočtu za predchádzajúce dva rozpočtové roky. Pričom subjekty verejnej správy musia splniť túto povinnosť spočívajúcu v zverejňovaní údajov o rozpočte do 30 dní po schválení ich rozpočtu a do 60 dní po skončení rozpočtového roka. Táto požiadavka týkajúca sa zostavovania rozpočtu ako viacročného vyplýva aj z § 9 zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy. Podľa tohto ustanovenia viacročný rozpočet tvoria (vo vzťahu k obciam):

- a) rozpočet obce na príslušný rozpočtový rok
- b) rozpočet obce nasledujúci po príslušnom rozpočtovom roku

⁹ BOBÁKOVÁ, V., VÝROSTOVA, E. *Verejné financie I.*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. 2013. 14 s.

- c) rozpočet obce na rok nasledujúci po roku, na ktorý sa zostavuje rozpočet podľa písm. b)¹⁰

Povinnosť zostaviť viacročný rozpočet sa po prvý krát začala vzťahovať na obce v roku 2006 na nasledujúce rozpočtové roky, počnúc rokom 2007. Avšak pre obce je záväzný iba rozpočet, ktorý sa vzťahuje na príslušný rozpočtový rok, čiže ak obec bude pripravovať rozpočet v ďalšom kalendárnom roku, tak nie je ním viazaná. Viacročný rozpočet sa zostaví v rovnakom členení ako obsahuje rozpočet obce.

Tvorba rozpočtu obce vychádza najmä z viacročného rozpočtu, ktorý je určený podielom na výnosoch na daní v správe štátu, ktoré sú ustanovené osobitným predpisom a z odobrených finančných vzťahov štátneho rozpočtu k rozpočtom samospráv. Navyše pri zostavovaní rozpočtu musí mať jeho tvorca na zreteli ďalšiu zákonnú povinnosť, a to prednostne zabezpečiť krytie všetkých záväzkov, ktoré pre ne vyplývajú z plnenia povinností ustanovených osobitným predpisom.

Rozpočet obce musí rešpektovať rozpočtovú klasifikáciu v súlade s opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/010175/2004-42 z roku 2004, ktorým sa ustanovuje druhová, organizačná a ekonomická klasifikácia rozpočtovej klasifikácie v z. n. p., ktorá je záväzná pri zostavovaní rozpočtu obce. Táto klasifikácia okrem iného obsahuje aj vecné vymedzenie bežných a kapitálových výdavkov rozpočtu obce a ich jednotné triedenie. Obdobne to platí aj vo vzťahu k triedeniu finančných operácií. Rovnako rozpočet musí byť zostavený v súlade s Príručkou na zostavenie návrhu rozpočtu verejnej správy na roky 2024 až 2026.

2.3 Schvaľovanie návrhu rozpočtu

Z pohľadu delby kompetencií jednotlivých orgánov obce patrí prerokovanie a schvaľovanie návrhu rozpočtu do výhradnej kompetencie obecného zastupiteľstva, ktoré má v podmienkach miestnej samosprávy postavenie zákonodarného orgánu. Táto kompetencia priamo vyplýva z § 11 ods. 4 písm. b) zákona o obecnom zriadení. Preto ak je návrh rozpočtu so všetkými jeho zákonnými náležitosťami pripravený, tak starosta, resp. primátor mesta ho predkladá obecnému zastupiteľstvu. Totiž návrh rozpočtu obce sa transformuje na rozpočet obce až jeho úspešným schválením. Avšak predtým než obecné zastupiteľstvo bude o danom návrhu rozpočtu hlasovať, tak musí prebehnúť zákonná procedúra spočívajúca vo viacerých krokoch.

Normotvorca v § 9 ods. 2 zákona o obecnom zriadení zakotvil informačnú povinnosť obce spočívajúcu vo zverejnení návrhu rozpočtu obce a návrhu záverečného účtu obce *„najmenej 15 dní pred rokovaním obecného zastupiteľstva na úradnej tabuli obce a na*

¹⁰ §9 ods. 1 zákona č.583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov

webovom sídle obce.¹¹ Z uvedeného teda vyplýva povinnosť zverejniť návrh rozpočtu spôsobom a v lehote ustanovenej zákonom. Pričom lehota obsiahnutá v prezentovanom ustanovení je konštruovaná ako zákonné minimum. Týmto spôsobom sa uvedené návrhy predkladajú na verejnú diskusiu a môžu byť pripomienkované, či už v podobe doplnenia alebo úpravy textu. Po uplynutí zákonnej (minimálnej) lehoty na zverejnenie návrhov nasleduje vyhodnotenie pripomienok (napr. či sú odôvodnené) a následne sa predložia na prerokovanie obecným zastupiteľstvom. Okrem obecného zastupiteľstva významne miesto v procese schvaľovania rozpočtu obce patrí nepochybne aj hlavnému kontrolórovi obce. Uvedené vyplýva z toho, že zákon mu ukladá povinnosť vypracovať a predložiť ešte pred hlasovaním obecného zastupiteľstva odborné stanovisko k návrhu rozpočtu obce.¹² Pod odborným stanoviskom hlavného kontrolóra rozumieme zhrnutie odborných poznatkov a zistení z praktickej činnosti obce, ktoré sú usporiadané tak, aby mohli byť vyvesené spolu s návrhom rozpočtu obce, resp. návrhom záverečného účtu obce vyvesené na úradnej tabuli. Ide teda o „kvalifikovaný posudok k obsahovej stránke, výhľadom a rizikám rozpočtového hospodárenia obce.“¹³

Rozpočet sa predloží na schválenie v členení minimálne na úrovni hlavnej kategórie ekonomickej klasifikácie rozpočtovej klasifikácie a súčasne sa predkladá na schválenie obecným zastupiteľstvom aj rozpočet výdavkov zostavený podľa programu obce.

Po splnení vyššie uvedených zákonných požiadaviek môže obecné zastupiteľstvo pristúpiť k hlasovaniu o návrhu, ktoré je spôsobilé rokovať a uznášať sa, ak je prítomná nadpolovičná väčšina všetkých poslancov. Obecné zastupiteľstvo rozhoduje o návrhu formou uznesenia, pričom na jeho prijatie je potrebný súhlas nadpolovičnej väčšiny prítomných poslancov. Následne obec po schválení rozpočtu vykoná jeho rozpis pre rozpočtové a príspevkové organizácie, ktoré sú v jej zriaďovateľskej pôsobnosti. Vzhľadom k tomu, že rozpočet obce sa schvaľuje „bežným“ uznesením, tak do procesu schvaľovania rozpočtu môže vstúpiť aj starosta, resp. primátor tým, že uplatní svoju sistačnú právomoc a pozastaví výkon schvaľujúceho uznesenia obecného zastupiteľstva.

Právomoc obce zostavovať a schvaľovať rozpočet je vlastnou (samosprávnou) vnútornou záležitosťou, nakoľko o schválení, resp. neschválení rozpočtu rozhoduje výlučne obecné zastupiteľstvo. Neschválený návrh rozpočtu možno následne upraviť, resp. doplniť a podložiť v upravenom znení do konca kalendárneho roka. Avšak normotvorca predvídal aj situáciu, že obecné zastupiteľstvo ani v zákonom vymedzenom termíne, t. j. do 31. decembra bežného roka neschváli rozpočet.¹⁴ Hovoríme o inštitúte rozpočtového provizória, ktorý by mal byť skôr výnimočným inštitútom. V praxi obcí sa častokrát stáva, že obce hospodária v rozpočtovom

¹¹ § 9 ods. 2 zákona č. 336/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov

¹² JESENKO, M. a kol. *Obec ako subjekt tvorby práva*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 118 s.

¹³ TEKELI, J. – HOFFMAN, M. – TOMAŠ, L. 2021. *Zákon o obecnom zriadení. Komentár*: 2. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2021. 391 s.

¹⁴ TEKELI, J. – HOFFMAN, M. – TOMAŠ, L. 2021. *Zákon o obecnom zriadení. Komentár*: 2. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2021. 392 s.

provizóriu aj niekoľko mesiacov, či rokov. Takýto jav je samozrejme nežiadúci nakoľko bráni investičnému rozvoju obce. Z tohto dôvodu došlo s účinnosťou od roku 2014 k časovému ohraničeniu hospodárenia obcí v rámci rozpočtového provizória. Podľa § 11 ods. 2 zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy obec počas rozpočtového provizória schvaľuje rozpočet na príslušný rozpočtový rok najneskôr do 31. decembra bežného roka. Rozpočtové príjmy a výdavky uskutočnené počas rozpočtového provizória sa následne zúčtujú s rozpočtom obce po jeho schválení.¹⁵ Ak sa obec nachádza v rozpočtovom provizóriu, tak hospodári podľa schváleného rozpočtu obce predchádzajúceho rozpočtového roka, pričom výdavky uskutočnené počas rozpočtového provizória nesmú v každom mesiaci rozpočtového roka prekročiť 1/12 celkových výdavkov.¹⁶ Ako vyplýva z uvedeného obec je počas rozpočtového provizória výrazne obmedzovaná, čo môže mať v praxi za dôsledok obmedzenie riadneho fungovania samosprávy.

2.4 Záverečný účet obce

Zostavenie záverečného účtu obce predstavuje obligatórny nástroj finančného hospodárenia. Právomoc zostavovať a schvaľovať záverečný účet je takisto vnútornou záležitosťou obce, ktorú zabezpečuje pri výkone samosprávy.¹⁷

Po uplynutí rozpočtového roka obec súhrne zapracuje informácie o rozpočtovom hospodárení do záverečného účtu obce. V tejto súvislosti má obec povinnosť dať si overiť účtovnú závierku podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z. n. p.. Do tohto procesu vstupuje audítor, ktorý preveruje a kontroluje dodržiavanie povinností vyplývajúcich zo zákona (napr. hospodárenie so zvyšnými finančnými prostriedkami). Náležitosti záverečného účtu obce sú definované zákonom o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy. Podľa § 16 ods. 5 obsahuje najmä:

- údaje o plnení rozpočtu podľa rozpočtovej klasifikácie
- bilanciu aktív a pasív
- prehľad o stave a vývoji dlhu
- údaje o hospodárení príspevkových organizácií v ich pôsobnosti
- prehľad o poskytnutých dotáciách
- údaje o nákladoch a výnosoch podnikateľskej činnosti
- hodnotenie plnenia programov obce¹⁸

¹⁵ § 11 ods. 2 zákona č.583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov

¹⁶ §11 ods. 1 zákona č.583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov

¹⁷ TEKELI, J. – HOFFMAN, M. – TOMAŠ, L. 2021. *Zákon o obecnom zriadení. Komentár*: 2. vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2021. 387 s.

¹⁸ KONEČNÁ VEVRKOVÁ, I.: *Obsahové náležitosti záverečného účtu*. Dostupné na : <https://www.epi.sk/odborny-clanok/3-obsahove-nalezitosti-zaverecneho-uctu-2024.htm>

Nadbytok miestneho rozpočtu po skončení roka neprepadne a je zdrojom tvorenia rezervného fondu, prípadne ostatných peňažných fondov.

Pred schvaľovaním návrhu záverečného účtu obce platí procedúra ako v prípade návrhu rozpočtu obce. Po splnení zákonnej povinnosti zverejniť návrh záverečného účtu v danej obci sa tento návrh spolu so stanoviskom hlavného kontrolóra predloží na rokovanie obecného zastupiteľstva. Rozdiel spočíva v tom, že obecné zastupiteľstvo musí prerokovať návrh záverečného účtu obce najneskôr do šiestich mesiacov po uplynutí rozpočtového roka. Prerokovanie záverečného účtu obce sa môže uzatvoriť jedným z nasledujúcich výrokov, pričom súčasná právna úprava je koncipovaná tak, aby obecné zastupiteľstvo návrh záverečného účtu schválilo. Prichádzajú do úvahy nasledujúce alternatívy:

- celoročné hospodárenie sa schváli bez výhrad
- celoročné hospodárenie sa schváli s výhradami

Ak sa záverečný účet schváli s výhradami, obecné zastupiteľstvo je povinné prijať opatrenia na nápravu nedostatkov.

2.5 Plnenie rozpočtu a jeho zmena

Do plnenia rozpočtu obce sa zahrňujú iba tie príjmy, výdavky a finančné operácie, ktoré obec uskutočnila v príslušnom rozpočtovom roku. Pričom platí, že rozhodujúcim na zaradenie týchto príjmov, resp. výdavkov do plnenia rozpočtu je deň pripísania alebo odpísania prostriedkov z účtu patriaceho obci. Zákon o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy umožňuje obciam povoliť výnimku, pokiaľ ide o časové použitie rozpočtových prostriedkov poskytnutých obcou v príslušnom rozpočtovom roku formou dotácie, avšak iba na základe odôvodnenej žiadosti (s výnimkou prostriedkov rozpočtu z dotácií).

Napriek tomu, že miestny rozpočet má záväzný charakter vo vzťahu k príslušnému rozpočtovému roku, tak stále sa musí prispôsobovať finančnému vývoju rozpočtu verejnej správy a ďalším zmenám v potrebách na strane obce, ku ktorým došlo v priebehu rozpočtového roka. Preto zákon o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v § 12 ods. 3 zakotvuje prípustnosť zmeny rozpočtu. Podľa tohto ustanovenia obec v prípade potreby vykonáva zmeny vo svojom rozpočte, najmä zvýšenie vlastných príjmov alebo zníženie výdavkov, s cieľom zabezpečiť vyrovnanosť bežného rozpočtu ku koncu rozpočtového roka. To, ktorému orgánu prislúcha schvaľovať zmeny rozpočtu vrátane zmeny programov obce, vyplýva zo zákona o obecnom zriadení s výnimkou účelovo určených prostriedkov poskytnutých zo štátneho rozpočtu, z Európskej únie a iných prostriedkov zo zahraničia poskytnutých na konkrétny účel, z rozpočtu iného subjektu verejnej správy a darov, ak darca určí účel daru. Táto kompetencia patrí obecnému zastupiteľstvu (ale aj starostovi obce v rozsahu určenom zastupiteľstvom), ktoré vykonáva zmeny v priebehu rozpočtového roka prostredníctvom rozpočtových opatrení. Ide o tieto rozpočtové opatrenia:

- presun rozpočítavaných prostriedkov v rámci schváleného rozpočtu, pričom celkové príjmy a výdavky sa nemenia
- povolené prekročenie a viazanie príjmov
- povolené prekročenie a viazanie výdavkov
- povolené prekročenie a viazanie finančných operácií¹⁹

Obec môže vykonať povolené prekročenie a viazanie finančných operácií do 31. augusta príslušného rozpočtového roka, pričom po tomto termíne môže vykonávať v priebehu rozpočtového roka len také zmeny, ktorými sa nezvýši schodok rozpočtu obce. Zákon o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v tomto prípade stanovuje aj výnimky, napr. ak ide o zmenu rozpočtu z dôvodu potreby úhrady výdavkov na odstránenie havarijného stavu majetku obce.

ZÁVER

V predkladanom príspevku sme sa venovali analýze rozpočtového procesu a pravidiel s ním spojených v podmienkach obecnej samosprávy. Rozpočtový proces a pravidlá tvorby miestneho rozpočtu v podmienkach územnej samosprávy predstavuje oblasť právneho poriadku, ktorá je upravená hneď niekoľkými vzájomne na seba odkazujúcimi právnymi predpismi. Rozpočtový proces je na jednej strane obmedzený príslušnou zákonnou úpravou, avšak na strane druhej je ovplyvnený samostatnosťou samospráv garantovanou Ústavou Slovenskej republiky, čo do istej miery spôsobuje jeho rôznorodosť a rozdiely v kvalite rozpočtového procesu jednotlivých samospráv. Z uvedeného dôvodu mal predkladaný príspevok za cieľ analyzovať legislatívne východiská a ponúknuť komplexný prehľad charakteristických črt jednotlivých častí rozpočtového procesu v zmysle právneho poriadku Slovenskej republiky, vrátane vymedzenia pravidiel, ktoré sú spojené s tvorbou miestneho rozpočtu. Okrem vymedzenia najpodstatnejších pravidiel a náležitostí, ktoré kladú právne predpisy na rozpočet a proces jeho prípravy a prijímania, sme sa venovali aj ďalším súvisiacim otázkam od obsahu rozpočtu obce a jeho členeniu, postaveniu obce až po kompetencie jej orgánov vo vzťahu k uvedenej problematike, ako aj ďalším okolnostiam, ku ktorým môže dôjsť v rámci rozpočtového procesu.

Ako už bolo avizované vo viacerých častiach príspevku, tak rozpočet predstavuje základný nástroj finančného hospodárenia v príslušnom rozpočtovom roku. Kvalitu samotného rozpočtového procesu a rozpočtu obce ovplyvňuje viacero faktorov ako napríklad vzájomná komunikácia (napr. zapojenie občanov) profesionalita personálu, časový predstih zostavenia rozpočtu, či stanovenie priorít. Z uvedeného dôvodu pokladáme za nevyhnutné poukázať na zákonné východiská vzťahujúce sa na predmetnú oblasť, pretože znalosť právnej úpravy je

¹⁹ § 14 ods. 2 zákona č.583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov

jedným z elementárnych predpokladov zostavenia rozpočtu obce, ktorý umožní efektívne plnenie úloh, funkcií a potrieb v tej-ktorej obci.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BOBÁKOVÁ, V., VÝROSTOVA, E. *Verejné financie I.* Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. 2013. ISBN: 978-80-8152-077-8, s. 14
2. JESENKO, M. a kol. *Obec ako subjekt tvorby práva.* Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN: 978-80-8152-372-4, s. 118
3. KONEČNÁ VEVERKOVÁ, I.: *Obsahové náležitosti záverečného účtu.* Dostupné na : <https://www.epi.sk/odborny-clanok/3-obsahove-nalezitosti-zaverecneho-uctu-2024.htm>
4. KONEČNÁ VEVERKOVÁ, I.: *Zostavenie a schvaľovanie rozpočtu obce a rozpočtu VÚC.* Dostupné na : <https://www.epi.sk/odborny-clanok/zostavenie-a-schvalovanie-rozpocetu-obce-a-rozpocetu-vuc-2.htm>
5. *Prehľad najlepších príkladov rozpočtovania na úrovni územnej samosprávy.* 2007. Dostupné na : https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/4598/4/Prehľad_prikladov.pdf , 2, 5 s.
6. SEMAN, T - JAKAB, R - TEKELI, J. *Správne právo hmotné. Všeobecná časť.* Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. ŠafárikPress , 2020. ISBN: 978-80-8152-869-9, s. 43
7. ŠTOFKO, S. a kol.: *Manažment verejnej správy .* Žilina : Žilinská univerzita v Žiline. EDIS – vydavateľstvo ŽU, 2011. ISBN: 978-80-554-0406-6, s. 135
8. TEKELI, J. – HOFFMAN, M. – TOMAŠ, L. 2021. *Zákon o obecnom zriadení . Komentár: 2. vydanie.* Bratislava : Wolters Kluwer SR s. r. o., 2021. ISBN: 978-80-571-0360-8, s. 386, 387, 391, 392
9. Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v platnom znení
10. Zákon č. 336/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov
11. Zákon č.583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov

KONTAKT NA AUTORKU

dominika.komarova@student.upjs.sk

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

Vývoj judikatúry v oblasti DPH na Slovensku z pohľadu trestného práva

Development of the case-law in value added tax matters in Slovakia from the perspective of the criminal law

Bc. Peter Kuko

Abstrakt

V predkladanom príspevku sa v úvode autor venuje právnej úprave dane z pridanej hodnoty a jej systematizácií v právnom poriadku Slovenskej republiky, ako aj vplyvu práva európskej únie na zákon o dani z pridanej hodnoty. Následne sa snaží vymedziť pojmový aparát a rozdelenie spôsobov skracovanie dane z pridanej hodnoty podľa historického vývoja súdnej praxe, ktorá prirodzene reflektovala na novelu (aj) hospodárskych trestných činov po roku 2012. Ďalšími, nemenej dôležitými, cieľmi boli parciálne aplikačné problémy v praxi, najmä rozkol judikatúry pri trestných činoch, ako sú daňové podvody a skrátenie dane, právo na priznanie (nadmerných) odpočtov DPH, rozdiel medzi fyzickými osobami – konateľmi a samotnými právnickými osobami, otázkam vzniku škody a možnostiam poškodeného v ekonomických trestných veciach. Na záver autor predostiera problematiku uplatňovania zásady *ne bis in idem* a jej dosah na inštitúty daňového práva.

Kľúčové slová:

DPH, ekonomická trestná činnosť, daňový podvod, poškodené subjekty pri daňových podvodoch, judikatúra NS SR

Abstract

In the present paper the author deals with the legal regulation of value added tax and its systematization in the legal order of the Slovak Republic as well as the influence of the European Union law on the law on value added tax. Subsequently, he tries to define the conceptual apparatus and the division of the methods of VAT shortening according to the historical development of the judicial practice, which naturally reflects the amendment (also) of economic offences after 2012. Other equally important objectives were partial application problems in practice, in particular the fragmentation of case-law in criminal offences such as tax fraud and tax evasion, the right to claim (excessive) VAT deductions, the distinction between natural person – managing directors and legal persons as such, the issue of damage and the possibilities of the injured party in economic criminal cases. Finally, the author discusses the issue of the application of the *ne bis in idem* principle and its impact on the institutes of tax law.

Key words:

VAT, economic crime offence, tax fraud, case-law of the Supreme Court of the Slovak Republic, injured entity in tax fraud

ÚVOD

Právna úprava daňového systému v slovenskom právnom poriadku je relatívne roztrieštená, minimálne v oblasti hmotnoprávnych noriem. Nejde však o chybu zákonodarcu, ale naopak, o prezieravosť pri tvorbe noriem v oblasti daňového práva. Už *prima facie* je zrejmé, že existujú niektoré typy daní, ktoré majú nezastupiteľný, priam imanentný význam pre štát (pri tvorbe rozpočtu SR, ktorý po hmotnej stránke zabezpečuje riadny chod štátnych inštitúcií) ako aj pre Európsku únie, ktorej bez rozporu významným členom je aj Slovenská republika. Podľa stanoviska Svetovej banky je „*Slovensko jedným z lídrov v oblasti obchodu cez hranice, čo sa odzrkadľuje aj v rebríčku Svetovej banky, kde sa v tejto kategórii umiestnilo na prvom mieste zo 190 krajín.*“¹ Aj pre zlepšovanie kvality podnikania, ako aj z dôvodu harmonizácie DPH, bola na pôde európskej únie prijatá Smernica 2006/112/ES, ktorá je základnou smernicou pre uplatňovanie DPH v EÚ. Ustanovenia uvedenej smernice sa pretavili do zákona o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Predmetom tejto dane podľa tohto zákona je:

- Dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby (§ 8)
- Dodanie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby (§ 9)
- Nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu EÚ (§ 11)
- Dovoz tovaru do tuzemska z tretích krajín²

DPH mala byť daňou, ktorá posilní boj proti daňovým trestným činom tak, ako to vyplýva zo samotnej dôvodovej správy k zákonu o DPH³, avšak “vynaliezavosťou“ a “medzerami“ v právnej úprave sa dosiahol presný opak zamýšľaného cieľa, DPH sa stala najväčším zdrojom pre páchatel'ov ekonomickej, resp. hospodárskej trestnej činnosti.

¹ STARTITUP.SK *Sú odhalené najbohatšie krajiny sveta za rok 2024. Slovensko sa ocitlo na prekvapivom mieste* startidup.sk [online] dostupné z: <https://www.startitup.sk/su-odhalene-najbohatsie-krajiny-sveta-za-rok-2024-slovensko-sa-ocitlo-na-prekvapivom-mieste/2/> [cit. 21.05.2024]

² https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/vyhlasene_znenie.html

³ NAJPRAVO.SK *Dôvodová správa k pôvodnému návrhu zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (znenie dôvodovej správy nekorešponduje s aktuálnym znením zákona, keďže bola vyhotovovaná len pri príprave pôvodného zákona)*[online] najpravo.sk, dostupné z: <https://www.najpravo.sk/dovodove-spravy/rok-2004/222-2004-z-z.htm> [21.05.2024]

1. DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY V TRESTNOM PRÁVE

Pri každej ekonomickej (daňovej) trestnej veci je potrebné objasniť pojmový aparát, ktorý vyplýva z hmotnoprávnej úpravy, teda komu vzniká daňová povinnosť - daňový subjekt, aký je a z čoho vyplýva daňový základ a v neposlednom rade výšku dane (najmä ak ide o tč. spojené s daňou z príjmu).⁴ DPH je jednou zo spotrebných daní, ktorá sa vyznačuje tým, že nezaťažuje platcu dane, ale subjekt, ktorý je nadobúdateľom tovaru/služby ako posledný v rade, t. j. samotný spotrebiteľ. Osoby platiace daň z pridanej hodnoty pritom majú zákonné oprávnenie na znižovanie svojej daňovej povinnosti o sumu, ktorá predstavuje výšku DPH, ktorú zaplatili za tovar na svoju podnikateľskú činnosť inému platcovi dane. *„Preto je potrebné rozlíšiť medzi odpočtom dane a nadmerným odpočtom dane. V prípadoch, keď si napríklad daňový subjekt len znižuje základ dane neoprávneným odpočítaním dane bez toho, aby vznikol nadmerný odpočet, pôjde o podozrenie zo spáchania trestného činu skrátenia dane. V prípadoch, keď vznikne nadmerný odpočet pôjde o podozrenie zo spáchania trestného činu daňového podvodu“.*⁵

Pre úplnosť je potrebné dodať, že nie každý nadmerný odpočet je automaticky trestným činom, nakoľko v jednotlivých zdaňovacích obdobiach (mesačný/štvrt'ročný) môže v závislosti od strategických podnikateľských zámerov smerujúcich *pro futuro* dôjsť k uplatneniu si odpočtu. Uvedené potvrdzuje aj judikatúra NS SR sp zn. 4Sž 151-153/99, ktorej sa bližšie venujeme v nasledujúcej časti príspevku.

1.1 Spôsoby skracovanie dane z pridanej hodnoty

Súdna prax rozdelila spôsoby skracovania DPH do štyroch základných skupín:

- neoprávnené uplatňovanie nárokov na odpočet dane na vstupe v prípadoch, keď sa zdaniteľné plnenia vôbec neuskutočnili
- nevykázanie dane na výstupe za uskutočnené zdaniteľné plnenia
- neoprávnené uplatňovanie nárokov na odpočet dane na vstupe najmä (...) keď tieto služby neboli vôbec realizované,(...)
- čerpanie neoprávnených odpočtov fingovaním zdaniteľných plnení, respektíve prebiehajú zdaniteľné plnenia len „na oko“ medzi spriaznenými spoločnosťami,(...)⁶

Prirodzene, zákonodarca nemôže myslieť na všetky problematické úskalia právnych noriem a treba oceniť snahu o zefektívnenie nástrojov trestného práva v boji proti daňovým únikom prostredníctvom zákona č. 246/2012 z. z., ktorým sa novelizoval Trestný zákon

⁴Šamko, P. Daňové trestne činy-niektoré aplikačné problémy, dostupné z: https://ja-sr.sk/sites/default/files/2021-04/Danove_trestne_ciny_niektore_aplikacne_problemy.pdf str. 10 [cit. 21.05.2024]

⁵ Ibidem str. 11

⁶ Šamko, P. Daňové trestne činy-niektoré aplikačné problémy, dostupné z: https://ja-sr.sk/sites/default/files/2021-04/Danove_trestne_ciny_niektore_aplikacne_problemy.pdf str.12 [cit.22.05.2024]

(300/2005 Z. z.). Spomenutou novelou došlo k zavedeniu nových trestných činov, konk. § 277a – daňový podvod a § 278a – tč. marenia výkonu pri správe daní. Trestný čin daňového podvodu podľa § 277a je novým iba podľa názvu, keďže jeho pôvodné znenie bolo súčasťou § 277 druhá alinea. Tento názor je podopretý aj samotnou judikatúrou NS SR, ktorý relatívne nedávno (Apríl 2020) rozhodol vo veci uplatňovania si nadmerného odpočtu podľa trestného zákona účinného v roku 2010 – teda v čase spáchania skutku (sp. zn. 2Tdo/66/2019). *Dovolací súd uznáva, že skutková podstata trestného činu neodvedenia dane a poistného tak, ako je vyjadrená v druhej alinei ustanovenia § 277 ods. 1 Trestného zákona môže zväzdať k tomu, že sa ho môže dopustiť len špeciálny subjekt trestného činu, teda subjekt, ktorý má postavenie platiteľa určitej dane (...)* Na podporu prezentovaných záverov najvyšší súd dopĺňa, že súdený trestný čin (novelou Trestného zákona s účinnosťou od 1. októbra 2012 zakotvený ako "nová" skutková podstata trestného činu daňového podvodu do § 277a Trestného zákona) je jedným z dvoch samostatných daňových trestných činov.⁷ Pre úplnosť uvádzame, že ide o tak závažný trestný čin, že je dokonaný už v štádiu pokusu, čo je relatívne nezvyčajné pre inak prísne formalistické trestné právo.

*„Teória daňového práva rozlišuje tri spôsoby neplatenia daní: daňový podvod, daňový únik a vyhýbanie sa plateniu daní, pričom v každom prípade týchto foriem protiprávneho konania dochádza vlastne k zneužívaniu daňového systému príslušného členského štátu najmä nelegálnym spôsobom, v druhom a treťom prípade však čiastočne aj v medziach zákona.“*⁸ Podľa nášho názoru sa tak pri daňovom podvode, ako aj pri daňovom úniku, sprvu (v rámci vnímania tč. na časovej osi) využívajú prostriedky v medziach zákona, najmä ak subjekty páchajúce trestný čin daňového podvodu zneužívajú rôzne zdaňovacie obdobia, tzn., že v praktickej rovine existuje časová medzera medzi podaním daňového priznania jedného subjektu a podaním daňového priznania druhého subjektu pri trestnom čine nazývanom ako karuselový podvod známym pod pojmom „kolotoč“.

2. NOVELA TRESTNÉHO ZÁKONA A JEJ DOPAD NA VÝVOJ JUDIKATÚRY

Novela trestného zákona z roku 2012 definitívne vyriešila problematiku rozkolu judikatúry pri pokračovacích tč. Kým boli obidva tč. v jednom zákonnom znení ako dve samostatné alievy nebolo zrejmé, či ide o pokračovací tč. alebo jednočinný súbeh. Podľa platnej právnej úpravy však nemožno aplikovať ustanovenia § 122 ods. 10 TZ, ale súčasne nemôže ísť o jednočinný súbeh, ak nebudú splnené predpoklady trestného činu daňového podvodu a trestného činu skrátenia dane, to znamená väčší rozsah pri trestnom čine daňového podvodu a aspoň malá škoda pri trestnom čine skrátenia dane. V uvedenom prípade by nebolo možné

⁷ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Tdo/66/2019 zo dňa 21.04.2020

⁸ BABČÁK, V. a kol. Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, 17 s. ISBN 978-80-8152-661-9
dostupné z: https://www.upjs.sk/public/media/17624/zbornik_62.pdf [cit. 25.05.2024]

trestné stíhanie podľa § 277a. Iná a podľa nášho názoru právne komfortnejšia procesná situácia by bola pri pokračovacom trestnom čine, kde by sme mohli jednoducho sčítať hodnotu skrátenej dane so sumou podľa § 277a, čím dôjde k podstatne efektívnejšiemu aplikovaniu práva.

Podľa judikatúry NS SR je možné hovoriť o pokračovacom trestnom čine, len ak ide o napr. dve a viac zdaňovacích období, pričom nemusí ísť o dve po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia, ale musí zostať zachovaný ten istý trestný čin, tzn. buď neoprávnené nadmerné odpočty DPH alebo skrátenie dane. Rozhodovacia prax súdov je výnimočne absolútne konzistentná v tom, že v zmysle dikcie § 122 ods. 10 TZ nemožno za čiastkové útoky považovať v jednom zdaňovacom období trestný čin skrátenia dane a v druhom zdaňovacom období trestný čin daňového podvodu. Pre úplnosť a na demonštráciu vývinu judikatúry uvádzame, že existuje aj taký názor, „že ak sa spáchajú 2 trestné činy, t. j. trestný čin daňového podvodu a trestný čin krátenia dane na podklade tých istých fiktívnych faktúr, tak pôjde o jeden skutok“⁹, názor je podporený rozhodnutím z roku 1958 sp. zn.1 Tz 147/1958.

2.1 Trestný čin daňového podvodu vs. skrátenie dane

Ako uvádzame vyššie, až do novely v roku 2012 boli tieto dve skutkové podstaty (formálne) súčasťou jedného trestného činu. Navzdory tomu, súdna prax rozlišovala obsahovú stránku vecí dávno pred jej formálnym, resp. legálnym rozdelením. Uvedenému nasvedčuje aj judikatúra NS SR, ktorú pravidelne cituje Dr. Šamko (skrátene, skutková veta), „obvinený ako konateľ spoločnosti J., napriek tomu, že v roku 2005 prijal finančné prostriedky na základe ním (spoločnosťou, v ktorej bol konateľ) vykonaných prác a vystavenej faktúry, z tejto DPH v stanovenej výške v zdaňovacom období IV. štvrtroka 2005 vybral, avšak v daňovom priznaní tento príjme a vybratú DPH vôbec nepriznal a DPH ani neodviedol.“¹⁰ Z citovaného je zrejmé, že daňový subjekt vôbec uvedený príjem a vybratú DPH nezahrnul do daňového priznania. V zmysle § 276 TZ ide o trestný čin skrátenia dane a poistného, nakoľko povinný subjekt neuviedol svoje skutočné – reálne príjmy. Osobitosťou uvedeného prípadu je fakt, že za daňový subjekt právnickú osobu – konkrétne spoločnosť s ručením obmedzeným vystupujú dvaja konatelia, pričom obidvaja zaväzujú na povinnosti samostatne a nerozdielne avšak na podávanie daňových priznaní bol oprávnený iba jeden z konateľov. Ten v konaní pred orgánmi činnými v trestnom konaní preukázal svoju nevedomosť vo vzťahu k finančným, respektíve obchodným aktivitám svojho spoločníka, na základe čoho bolo tomuto konateľovi trestné konanie zastavené. Obvinenie bolo vznesené len konateľovi, ktorý uzavrel zdaniteľný obchod, pretože druhého konateľa len „použil“ kvázi ako živý nástroj. Významný posun v uvedenom rozsudku vnímame najmä vo výroku odôvodnenia „(...) Páchatelom daňového trestného činu nemusí byť vždy len tá fyzická osoba, ktorá podáva daňové priznanie, ale páchatelom daňového

⁹ Šamko, P. Daňové trestné činy-niektoré aplikačné problémy, dostupné z: https://ja-sr.sk/sites/default/files/2021-04/Danove_trestne_ciny_niektore_aplikacne_problemy.pdf str24 [cit. 18.05.2024]

¹⁰PRAVNELISTY.SK Daňové trestné činy-niektoré aplikačné problémy [online] pravnelisty.sk dostupné z: <https://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy> [cit. 18.05.2024]

*trestného činu môže byť ktokoľvek, koho úmyselným konaním došlo napríklad k zatajeniu príjmu a tým aj k zníženiu vlastnej daňovej povinnosti (...).*¹¹

Obsahovú súvzťažnosť s uvedeným prípadom v súvislosti s ochranou pred nevedomou účasťou na daňovej trestnej činnosti vnímame aj v kontexte práva požadovať opatrenia od subjektu, tak aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode, alebo inom hospodárskom trestnom čine. Toto právo (domnievame sa, že môže ísť dokonca aj o samostatnú zásadu daňového práva) judikoval NS SR v prelomovom rozhodnutí v roku 2013 pod sp. zn. 8Sžf/11/2013. NS SR analyzoval, či možno rozumne a spravodlivo požadovať uistenie, že plnenie subjektu, ktoré v dobrej viere poskytne, sa nestane súčasťou plnenia, respektíve fiktívneho plnenia pri obchodnom styku s inými subjektmi. Ak si subjekt neuplatní toto oprávnenie, nemožno mu priznať právo na odpočet DPH, tak ako to bolo judikované v predmetnom rozhodnutí, ktoré súčasne potvrdilo, že pôvodne uplatnený odpočet DPH musí byť vrátený, nakoľko predmet plnenia bol použitý na „vylákavanie“ odpočtu DPH iným subjektom vystupujúcim v karuselovom podvode (pre úplnosť dodávame, že existujú aj iné podvodné štruktúry, ale karusel je najtypickejším).

Právo na výber obchodných partnerov je jednou zo základných zásad obchodného práva. V praxi sa uvedená zásada aplikuje na podnikateľské subjekty, ktoré síce majú (bez rozporu) toto oprávnenie v plnej miere, ale zároveň majú povinnosti, ktoré vyplývajú z osobitných predpisov. Ak sa navzdory dobrej viere zásada poctivého hospodárskeho styku a dostatočnému zákonnému (legálnemu) prevereniu obchodných partnerov podnikateľský subjekt dostane do štruktúry karuselového podvodu, je potrebné skúmať a vyhodnocovať skutkový stav ad hoc. Obdobne sa vyjadril aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v súvislosti s uplatnením nadmerného odpočtu DPH subjektu, ktorý sa neúmyselne dostal do karuselovej štruktúry v rozsudku vo veci COSMO s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu SR sp. zn. 3Sžfk/52/2017. V predmetnom rozhodnutí (najmä b. 62 a b. 63) sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na nadmerný odpočet DPH a to navzdory tomu, že dodávateľ tovaru spáchal daňový podvod v zmysle paragrafu 277a Trestného zákona. Obchodná spoločnosť, ktorej bol zo strany správcu dane (konk. daňový úrad Žilina) zamietnutý nadmerný odpočet DPH (vo výške 9 783€) a dodatočne vymieraná daň (vo výške 2 177€) suma sumarum 11 960€ na základe domnejšej účasti na daňovom podvode, čo podľa NS SR nebolo v súlade s účelom práva na odpočet. Navzdory tomu, že dodávateľ, ako aj jeho subdodávatelia boli právoplatne odsúdení za trestný čin daňového podvodu, platca dane, u ktorého bola vykonaná daňová kontrola, po ktorej došlo k vyrubeniu dane nemal a nemohol vedieť, že sa stal súčasťou takejto podvodnej štruktúry. Na základe uvedeného NS SR rozhodol, že správca dane v konečnom dôsledku ani nepreukázal, resp. nebol schopný dostatočne presvedčivo preukázať nesplnenie podmienok na odpočet DPH zo strany daňového subjektu.

Pre úplnosť uvádzame, že v rámci režimu odpočtu DPH je dôležité rozhodnutie sp. zn. 4Sž 151-153/99 z roku 2000, ktorého právny základ je uvedený aj v aktuálnom zákone o DPH

¹¹PRAVNELISTY.SK *Daňové trestné činy-niektoré aplikačné problémy* [online] pravnelisty.sk dostupné z: <https://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy> [cit. 18.05.2024]

z roku 2004 konk. v § 49. Právna veta znie: „*Ak má ísť o daňový doklad spôsobilý na odpočet dane z pridanej hodnoty, musí ho vyhotoviť platiteľ, to jest osoba, ktorá atribúty platiteľa tejto dane spĺňa.*“¹² Inak povedané, na to, aby si subjekty mohli odpočítať daň na vstupe/výstupe, musia byť platiteľmi dane a daňový doklad musí spĺňať predpísané náležitosti.

2.2 Vznik škody a jej uplatňovanie

Ďalším významným posunom v judikatúre slovenských súdov je vnímanie rozdielu medzi FO – konateľom a PO – platiteľom dane. V trestnej veci vedenej pod sp. zn. 6 Tdo 62/2011 FO – konateľ bol právoplatne odsúdený na podmienený trest odňatia slobody, v rámci ktorého mu bola uložená povinnosť uhradiť dlžnú daň z titulu zaplatenia dlhu podľa § 50 ods. 2 Trestného zákona. NS SR konštatuje: „*(...) nemožno z toho vyvodiť záver, že uvedená zákonná povinnosť právnickej osoby sa stala povinnosťou alebo osobným záväzkom, respektíve dlhom konateľa tejto právnickej osoby.*“¹³ Z dikcie § 128 ods. 8 TZ je zrejmé, že trestný čin je pričítateľný osobe, ktorá má určitú vlastnosť alebo postavenie, avšak nie je možné pričítať, respektíve transformovať záväzok právnickej osoby na fyzickú osobu, aj keď ide o jej bývalého konateľa, nakoľko ide o dlh právnickej osoby, ktorá sa vyznačuje inými právnymi vlastnosťami a povinnosťami ako fyzická osoba. Právnická osoba je platiteľom dane a fyzická osoba je v zásade len „nástrojom“ ,ktorý plní povinnosti vzniknuté právnickej osobe. NS SR sa stotožnil s tvrdením dovolateľa, že obvinenému nemožno v rámci skúšobnej doby uložiť povinnosť zaplatiť dlžnú daň, pretože záväzok vznikol právnickej osobe a neexistuje pasívna legitimácia obvineného FO – konateľa. Osobitne významné je konštatovanie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky: „*že neuhradenú daňovú povinnosť si pri trestných činoch daňových v zmysle existujúcej judikatúry nemôže štát zastúpený príslušným daňovým úradom uplatňovať ani v adhéznom konaní ako škodu, nakoľko nárok štátu na uhradenie dane nie je nárokom na náhradu škody spôsobenej trestným činom, keďže tento nevzniká ako následok konania páchatela, ale ide o nárok štátu vyplývajúci priamo zo zákona. Na vymożenie daňového nedoplatku má štát voči povinnému iné zákonom stanovené možnosti.*“¹⁴

V právnom poriadku slovenskej republiky, ako aj v rozhodovacej praxi súdov, je škoda vnímaná ako následok konania/nekonania/opomenutia konania, inak povedané, ako nesplnenie (najčastejšie) zákonnej povinnosti, čím dôjde k zmenšeniu alebo znehodnoteniu majetku poškodeného. Teória ani súdna prax však neposkytujú jednoznačnú odpoveď na otázku kto je poškodený daňových trestných veciach. Podľa Dr. Majchráka OČTK v praxi na túto otázku odpovedajú trojako.¹⁵

¹² Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 SŽ 151-153/99 zo dňa 30.05.2000

¹³ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Tdo 62/2011 zo dňa 16.08.2012

¹⁴ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Tdo 62/2011 zo dňa 16.08.2012

¹⁵ PRAVNELISTY.SK *Daňové trestné činy-niektoré aplikačné problémy* [online] pravnelisty.sk dostupné z: https://www.pravnelisty.sk/clanky/a510-trestne-konanie-o-danovych-trestnych-cinoch-z-pohladu-poskodeneho?fb_comment_id=1167456139998598_1181714581906087 [cit. 18.05.2024]

„Ad1 V trestnom konaní o všetkých DTČ je FR SR ,resp. DÚ, resp. SR poškodenou stranou v zmysle § 46 ods.1 Trestného poriadku, ale nemá právo si uplatňovať nárok na náhradu škody, čiže nemá postavenie poškodeného podľa § 46 ods.3 TP.

Ad2 V trestnom konaní o všetkých DTČ má FR SR postavenie poškodeného podľa § 46 ods.1 TP, v trestnom konaní o daňových podvodoch, kvalifikovaných či už ako trestný čin podvodu alebo ako trestný čin neodvedenie dane a poistného alebo ako daňový podvod má aj postavenie poškodeného podľa § 46 ods.3, čiže môže si uplatniť v adhéznom konaní nárok na náhradu škody vo výške podvodne uplatnenej a vrátenej dane.

Ad3 V trestnom konaní o všetkých DTČ, čiže aj o trestnom čine skrátenie dane a poistného, o trestnom čine neodvedenie dane a poistného, a trestnom čine nezaplatenie dane a poistného má poškodený postavenie podľa § 46 ods.3 TP, môže v adhéznom konaní uplatniť nárok na náhradu škody voči obvinenému, pričom za škodu sa považuje výška skrátenej, neodvedenej, nezaplatenej dane, pri daňovom podvode, tak ako je uvedené vyššie.“¹⁶

Podľa nášho názoru je poškodeným subjekt, ktorý má hmotnoprávnu subjektivitu a zároveň má spôsobilosť na práva a povinnosti, tak aby si mohol účelne efektívne uplatňovať svoje práva (najmä) pred súdom. Rešpektujúc zásadu prezumpcie neviny je potrebné pre konštatovanie o vzniku škody právoplatné rozhodnutie štátneho orgánu na to oprávneného (najčastejšie ním je súd, okresný úrad, alebo obec). Sensu stricto je zrejmé, že finančné riaditeľstvo, daňové úrady, colné úrady, ani štátny rozpočet nemôžu byť poškodenými, nakoľko nespĺňajú uvedené predpoklady. Sme toho názoru, že poškodeným subjektom bude SR zastúpená FR SR tak, ako to uviedol v zbierke stanovísk NS SR. Škodu, ktorá SR vznikne však: „(...)finančné riaditeľstvo slovenskej republiky nie je oprávnené uplatniť ako nárok na náhradu škody v trestnom konaní (...)“.¹⁷ Tak ako NS SR uvádza v rozhodnutí sp. zn. 6 Tdo 62/2011, orgán správy daní má iné zákonné spôsoby na vymáhanie svojich pohľadávok. Máme za to, že uvedené prostriedky sú inštitúty daňového exekučného konania podľa daňového poriadku.

2.3 Zásada *ne bis in idem* v trestných veciach

Relatívne konštantná judikatúra slovenských súdov je vo veci zásady *ne bis in idem*. Vychádzajúc z judikatúry ESĽP už od prípadu Engel a ostatní vs. Holandsko¹⁸ cez prípad Bendemoun vs Francúzska republika¹⁹ (2004) až po A-B vs. Nórsko²⁰ (2007) je zrejmé, že

¹⁶ PRAVNELISTY.SK *Daňové trestné činy-niektoré aplikačné problémy* [online] pravnelisty.sk dostupné z: https://www.pravnelisty.sk/clanky/a510-trestne-konanie-o-danovych-trestnych-cinoch-z-pohladu-poskodeneho?fb_comment_id=1167456139998598_1181714581906087 [cit. 18.05.2024]

¹⁷ dostupné z: https://www.nsud.sk/data/files/1835_zbierka-8-2017.pdf str. 27

¹⁸ Rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Engels a ostatní proti Holandsku zo dňa 08.06.1976 dostupné z: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-57479%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-57479%22]})

¹⁹ Rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Bendemoun vs Francúzska republika zo dňa 24.02.1994 dostupné z: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-108872%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-108872%22]})

²⁰ Rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci A-B proti Nórsku zo dňa 28.03.2011 a 26.04.2011 dostupné z: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-139690%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-139690%22]})

názory ESLP sú nemenné. Súdny dvor Európskej únie sa vyjadril obdobne ako ESLP v rozhodnutí vo veci Franson vs Švédsko – ak nemá sankcia trestnú povahu, možno uložiť aj daňovú aj trestnú sankciu.²¹ NS SR v rozhodnutí 4 Tdo 3/2011 prebral tzv. Engelové kritériá z judikatúry ESLP.

1. kritériom je skutočnosť, či ide o trestný čin podľa vnútroštátneho práva alebo nie
2. kritériom je skutočnosť, či je právna norma všeobecná alebo iným spôsobom špecifikovaná
3. kritériom je skutočnosť, či má sankcia charakter preventívno-represívny alebo len reparačný.²²

V uvedenom prípade KS v PO zastavil trestné stíhanie obžalovanej, nakoľko jej už bola uložená pokuta, ktorá mala preventívno-represívny charakter. NS SR sa odvolal na judikatúru ESLP a stotožnil sa s názorom KS v PO. Podľa NS SR bola zachovaná aj totožnosť skutku „i keď o totožnosti skutku existujú pochybnosti. Dr. Šamko sa domnieva: „*že skutočností, že daňový subjekt nepreukáže daňové výdavky a skutočnosť, že daňový subjekt daňové výdavky fungujú nie je totožná.*“²³ V uvedenom prípade máme za to, že NS SR mohol bližšie objasniť úvahy o totožnosti skutku, v opačnom prípade sa možno domnievať, že došlo k omylu tak ako to ilustruje Dr. Šamko.

ZÁVER

V predkladanom príspevku si autor dával za cieľ priblížiť judikatúru slovenských súdov v kontexte spoločensko- politických zmien, ktoré do veľkej miery ovplyvňovali vnímanie ekonomickej trestnej činnosti a praktický dosah legislatívnych zmien na jej historický vývoj. Je zrejmé, že slovenské súdy do veľkej miery kopírujú (aj keď oneskorene) právne názory Európskeho sudu pre ľudské práva, ktorý bol pre Slovenskú republiku významným zdrojom inšpirácie. Samotný Súdny dvor Európskej únie sa častokrát odvoláva na judikatúru ESLP ktorá, v zásadných otázkach (domnievame sa) v dohľadnej dobe nebude prekonanou, resp. nič nenasvedčuje tomu, že napr. Engelové kritériá, ako ich poznáme bezmála polstoročie, sformulované v rozhodnutí ESLP budú preformulované inak. Záverom si autor dovoľuje vyjadriť konštatovanie, že aj keď v našom právnom poriadku nastávajú veľmi časté zmeny, čo neprospieva základným zásadám práva ako je napr. zásada právnej istoty, slovenská justícia sa vyznačuje progresom, ktorý možno vnímať do veľkej miery pozitívne.

²¹Rozsudok Súdneho dvora vo veci zo 26.02.2013, C-617/2010, ECLI:EU:C:2013:105 dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134202&pageIndex=0&doclang=sk&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6040358> bližšie pozri bod 37

²² Rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Engels a ostatní proti Holandsku zo dňa 08.06.1976 dostupné z: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57479%22%5D%7D> [cit. 26.05.2024] [bližšie pozri bod 82](#)

²³ Šamko, P. Daňové trestne činy-niektoré aplikačne problémy, dostupné z: https://ja-sr.sk/sites/default/files/2021-04/Danove_trestne_ciny_niektore_aplikacne_problemy.pdf str. 54 [cit. 26.05.2024]

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V. a kol. Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, 17 s. ISBN 978-80-8152-661-9
dostupné z: https://www.upjs.sk/public/media/17624/zbornik_62.pdf [cit. 25.05.2024]
2. https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/vyhlasene_znenie.html
3. NAJPRAVO.SK *Dôvodová správa k pôvodnému návrhu zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (znenie dôvodovej správy nekorešponduje s aktuálnym znením zákona, keďže bola vyhotovovaná len pri príprave pôvodného zákona)*[online] najpravo.sk: dostupné z: <https://www.najpravo.sk/dovodove-spravy/rok-2004/222-2004-z-z.htm> [21.05.2024]
4. PRAVNELISTY.SK *Daňové trestné činy-niektoré aplikačné problémy* [online] pravnelisty.sk dostupné z: <https://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy> [cit. 18.05.2024]
5. PRAVNELISTY.SK *Daňové trestné činy-niektoré aplikačné problémy* [online] pravnelisty.sk dostupné z: https://www.pravnelisty.sk/clanky/a510-trestne-konanie-o-danovych-trestnych-cinoch-z-pohladu-poskodeneho?fb_comment_id=1167456139998598_1181714581906087 [cit. 18.05.2024]
6. Rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci A-B proti Norsko zo dňa 28.03.2011 a 26.04.2011 dostupné z: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-139690%22%7D>
7. Rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Bendemoun vs Francúzska republika zo dňa 24.02.1994 dostupné z: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-108872%22%7D>
8. Rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Engels a ostatní proti Holandsku zo dňa 08.06.1976 dostupné z: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-57479%22%7D>
9. Rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Engels a ostatní proti Holandsku zo dňa 08.06.1976 dostupné z: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-57479%22%7D> [cit. 26.05.2024]
[bližšie pozri](#)
10. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Tdo/66/2019 zo dňa 21.04.2020
11. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 SŽ 151-153/99 zo dňa 30.05.2000
12. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Tdo 62/2011 zo dňa 16.08.2012
13. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Tdo 62/2011 zo dňa 16.08.2012
14. Rozsudok Súdneho dvora vo veci zo 26.02.2013, C-617/2010, ECLI:EU:C:2013:105 dostupné z:

- [:https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134202&pageIndex=0&doclang=sk&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6040358](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134202&pageIndex=0&doclang=sk&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6040358) bližšie pozri bod 37
15. STARTITUP.SK *Sú odhalené najbohatšie krajiny sveta za rok 2024. Slovensko sa ocitlo na prekvapivom mieste* startidup.sk [online] dostupné z: <https://www.startitup.sk/su-odhalene-najbohatsie-krajiny-sveta-za-rok-2024-slovensko-sa-ocitlo-na-prekvapivom-mieste/2/> [cit. 21.05.2024]
 16. Šamko, P. Daňové trestne činy-niektoré aplikačné problémy, dostupné z: https://jasr.sk/sites/default/files/2021-04/Danove_trestne_ciny_niektore_aplikacne_problemy.pdf str. 10 [cit. 21.05.2024]

KONTAKT NA AUTORA

peter.kuko@student.upjs.sk

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

Daňová kontrola v kontexte rozhodovacej činnosti súdov

Tax control in the context of the decision-making activity of the courts

Bc. Aneta Sirotnáková

Abstrakt

Cieľom tohto príspevku je zamerať sa na hlbšiu analýzu daňovej kontroly v zmysle rozhodovacej činnosti súdov. Príspevok analyzuje zásady daňovej kontroly, ktoré síce nie sú legálne definované, avšak súdy Slovenskej republiky vysvetľujú ich vplyv a vymedzenie prostredníctvom súdnych rozhodnutí. Snahou je tiež v ďalšej časti príspevku priblížiť práva a povinnosti daňových subjektov prostredníctvom rozhodovacej činnosti súdov.

Kľúčové slová:

dane, kontrola, správa daní, judikatúra, rozhodovanie

Abstract

The aim of this contribution is to focus on a deeper analysis of tax control in terms of the decision-making activity of the courts. The paper analyses the principles of tax control, which are not legally defined, but the courts of the Slovak Republic explain their influence and definition through court decisions. In the next part of the contribution, the effort is also to bring closer the rights and obligations of tax subjects through the decision-making activity of the courts.

Key words:

tax, control, tax administration, jurisprudence, decision-making

ÚVOD

Pojem daňovej kontroly nie je v slovenskom právnom poriadku neznámou. V každom suverénnom štátnom zriadení je potrebné sledovať aj ekonomické záujmy štátu a aj z tohto dôvodu je daňová kontrola jedným z najdôležitejších procesov v rámci správy daní. Daňovému subjektu slovenský právny poriadok ukladá oprávnenia samovyrubenia dane, čo znamená, že výpočet a priznanie daňovej povinnosti je na posúdení daňového subjektu a tiež následné podanie daňového priznania. Z tohto hľadiska v súčasnosti daňová kontrola naberá na väčšej vážnosti a nutnosti jej vykonávania správcom dane. Prostredníctvom správcu dane je však

naplnená aj fiškálna funkcia daní, a teda povinnosť správcu dane chrániť a sledovať, či sú verejné príjmy odvádzané v súlade s platnými nariadeniami.

V zmysle zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“), ale aj v zmysle iných definícií môžeme daňovú kontrolu vykladať ako procesný nástroj správcu dane, prostredníctvom ktorého je schopný zistiť a prešetriť skutočnosti, ktoré sú rozhodné pre správne a riadne určenie dane. Avšak to nie je jediným cieľom daňovej kontroly. Tento procesný inštitút slúži aj na kontrolu dodržiavania daňových predpisov daňovými subjektmi. V rámci šetrenia si môže správca dane vytvoriť prehľad, či daňové subjekty účelovo nezneužívajú svoje práva, čo by bolo v rozpore s jednou zo základných zásad správy daní.

1. DAŇOVÁ KONTROLA A JEJ ZÁSADY

Vo všeobecnosti môžeme pod kontrolou rozumieť osobitný druh činnosti, ktorej cieľom je porovnať a analyzovať činnosť fyzických aj právnických osôb, ktoré musia spĺňať podmienky stanovené v platných právnych predpisoch. Zároveň je nevyhnutné stanoviť i určité opatrenia, ktorými sa bude predchádzať porušovaniu právnych predpisov zo strany fyzických i právnických osôb. Taktiež je potrebné, aby boli k dispozícii opatrenia, ktorými bude možné odstrániť následky týchto nedostatkov zo strany povinných osôb.¹

Legálnu definíciu daňovej kontroly nájdeme v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“). V zmysle ustanovení §44 a nasl. Daňového poriadku „*daňovou kontrolou správcu dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu*“.²

Podľa Daňového poriadku daňová kontrola nie je jediným prostriedkom, ktorý vie správca dane použiť na správne zistenie dane. Prostredníctvom daňovej kontroly správca dane nielen zisťuje, ale i preveruje skutočnosti, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie dane. Avšak je potrebné zistiť aj dodržiavanie daňových predpisov.³

Správca dane (daňový úrad, colný úrad, v osobitných prípadoch aj obec) prostredníctvom daňovej kontroly skúma a preveruje skutočnosti, ktoré sú rozhodnými a závažnými pre správne určenie dane (napr. daň z pridanej hodnoty, daň z príjmov, spotrebné dane, miestne dane a miestny poplatok). Daňovou kontrolou oprávnené orgány prostredníctvom tohto procesného

¹ ŠKULTÉTY, P., 2008. Verejná správa a správne právo. Bratislava. 201 s. ISBN 978-80-224-1023-6

² Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov

³ RAKOVSKÝ, P., 2020. K pojmu daňové konanie a daňová kontrola v intenciách vybraných rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta Katedra finančného práva. ACTA FACULTATIS IURIDICAE UNIVERSITATIS COMENIANAE Tomus XXXIX 2/2020.

inštitútu kontrolujú tiež dodržiavanie nielen daňového poriadku, ale i iných osobitných predpisov, ako je zákon o účtovníctve.⁴

Daňová kontrola ako kontrolný mechanizmus správy daní by mala spĺňať aj určité funkcie. Jednou z nich je preventívna funkcia daňovej kontroly. Existencia inštitútu kontroly pri správe daní má odrádzať daňové subjekty od nežiaduceho správania sa, za ktoré by sme mohli považovať napríklad zatajovanie príjmov daňového subjektu, navyšovanie nákladov a mnohé iné. Eliminačná funkcia je úzko prepojená s preventívnou funkciou a jej ťažiskovým východiskom je odstránenie nežiaducich javov. Skrz daňovú kontrolu je správca dane schopný zistiť nedostatky a porušenia, ktoré sa následne snaží eliminovať. Jednou z najdôležitejších funkcií je ochranná funkcia daňovej kontroly.⁵ Jej úlohou je predovšetkým ochraňovať záujmy štátu v spojení s fiškálnou funkciou daní, a teda plynutie verejných príjmov, medzi ktoré patria aj dane, do verejných rozpočtov.

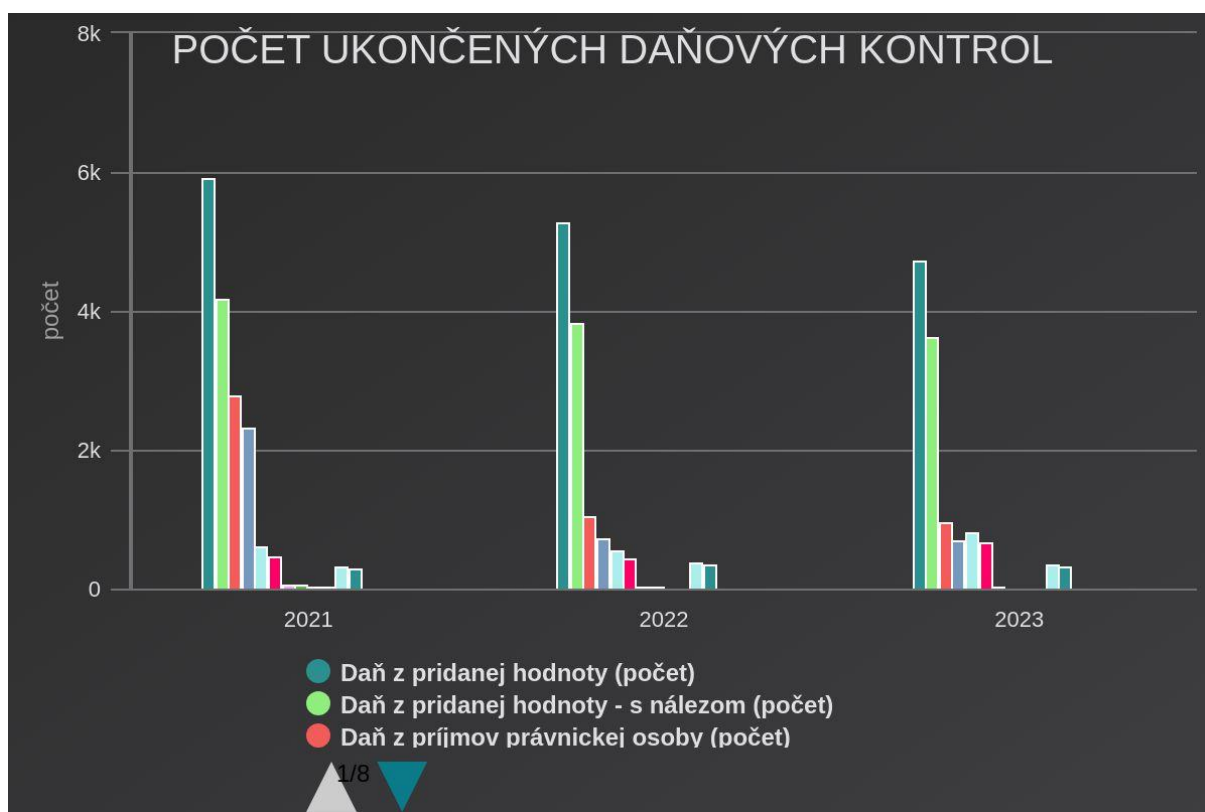
Finančná správa každoročne zverejňuje prostredníctvom grafov informácie o vykonaných daňových kontrolách. Porovnáva tak daný rok s tými predchádzajúcimi. V nasledujúcom grafe je uvedený celkový počet ukončených daňových kontrol za roky 2021 až 2023 spolu s procesmi určenia dane podľa pomôcok. Každý rok je členený podľa daní, ktoré v daný rok podliehali daňovej kontrole. Ako môžeme sledovať, počet daňových kontrol v roku 2023 výrazne klesol oproti roku 2021. Najviac vykonaných daňových kontrol bolo v oblasti daní z pridanej hodnoty.⁶ Z grafu vyplýva, že kontrola bola vykonávaná aj s cieľom zistiť, či sú dodržiavané právne predpisy, najmä zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve.⁷ Keďže sledujeme, že počet daňových kontrol klesá, mohli by sme uvažovať o situácii, že daňové subjekty sú zodpovedné pri výpočte a odvode daní.

⁴ Vybraná definícia daňovej kontroly Finančnej správy Slovenskej republiky, dostupné online: <https://podpora.financnasprava.sk/722481-Da%C5%88ov%C3%A1-kontrola>

⁵ ZATLOUKAL, T., 2011. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přepracované vydání. Praha. ISBN 978-80-7400-366-0

⁶ Graf 1 a ostatné grafy súvisiace s výkonom daňovej kontroly sú dostupné online: <https://opendata.financnasprava.sk/opendata/search>

⁷ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve



Graf 1 Počet ukončených daňových kontrol v rokoch 2021 – 2023

1.1 Zásady daňovej kontroly

Výkon štátnej správy je spojený v každom smere s určitými zásadami, bez ktorých by sa tieto procesy nevedeli zaobísť. Je to tak aj v prípade daňovej kontroly, ktorá síce nemá legálne definované zásady, ktorými by sa mal výkon tohto procesného inštitútu riadiť, avšak prostredníctvom osobitných právnych predpisov i judikatúry vieme definovať základné zásady výkonu daňovej kontroly.

Zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov definuje daňové úrady i colné úrady do skupiny štátnych orgánov. Z tohto hľadiska môžeme medzi jednu zo základných zásad zaradiť zásadu legality, ktorou by sa mali riadiť orgány štátnej správy⁸ a ktorá je definovaná priamo Ústavou SR v čl. 2 ods. 2: „Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.“ V tomto princípe je daňovému subjektu garantovaný súlad s platnými právnymi predpismi.⁹

⁸ Zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁹ Ústavný zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky

Zásada právnej istoty súvisí s predvídateľnosťou postupu správcu dane. Daňový subjekt má právo na právnu ochranu a v súlade s touto zásadou sa môže opierať o to, že správca dane sa bude riadiť právom. Môžeme to tiež definovať ako jasnosť a stálosť v rozhodnutiach orgánov správcu dane. Ústavný súd sa k porušeniu zásady právnej istoty vyjadril v náleze sp. zn. I.ÚS 314/2015: „*Pokiaľ správca dane uskutoční daňovú kontrolu napriek existencii zo zákona vyplývajúcej prekážky (uplynutie prekluzívnej lehoty, opakovaná daňová kontrola bez splnenia zákonných podmienok), pre ktorú nie je možné daňovú kontrolu vykonať, ide o porušenie zásady právnej istoty v daňovom konaní, a teda o nezákonný zásah do práv daňového subjektu.*“¹⁰

Výkon daňovej kontroly je spojený aj so zásadou proporcionality, ktorá je významná najmä z hľadiska lehôt na vykonanie daňovej kontroly. K tejto zásade sa vyjadril aj NS SR v sp. zn. 3 Sžf/65/2008: „*Daňová kontrola predstavuje zásah do súkromnoprávnej sféry subjektu, a preto tento zásah sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality. Zákon ustanovuje, po akú dlhú dobu daňové orgány môžu zasahovať do súkromnoprávnej sféry podnikateľského subjektu daňovou kontrolou.*“¹¹

V zmysle ustanovení daňového poriadku môžeme medzi ďalšie zásady daňovej kontroly zaradiť aj zásadu primeranosti. V súlade s touto zásadou je potrebné, aby správca dane hájil záujmy a práva daňového subjektu, v rámci čoho musí správca dane voliť také metódy a postupy, aby čo najmenej zaťažoval daňový subjekt, avšak aby takýto postup správcu nevyklúčoval dosiahnutie cieľa daňovej kontroly.¹² Nález ÚS ČR z dňa 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01 hovorí nasledovne: „*Zásah štátu musí rešpektovať primeranú (spravodlivú) rovnováhu medzi požiadavkami všeobecného záujmu spoločnosti a požiadavkami na ochranu základných práv jednotlivca. To znamená, že musí existovať rozumný (opodstatnený) vzťah proporcionality medzi použitými prostriedkami a sledovaným cieľom.*“¹³

Aj v rámci daňovej kontroly môžeme hovoriť o zásade prezumpcie neviny, ktorá nie je legálne definovaná v daňovom poriadku, avšak krajský súd v Nitre (11S/125/2011) ustálil jej definíciu takto: „*Správca dane pri výkone daňovej kontroly vychádza z prezumpcie neviny, teda že kým sa nepreukáže opak, na daňovníka sa pozerá ako na nevinného z pohľadu daňových predpisov a v prípade zistenia skutočností, následkom ktorých dôjde k úprave daňovej povinnosti oproti daňovému priznaniu, má správca dane povinnosť v súlade s právnymi predpismi dokázať daňovému subjektu, že postupoval nesprávne a že bude znášať dôsledky za svoje konanie.*“¹⁴

Zásadou súčinnosti sú viazané nielen daňové subjekty, ale aj správca dane, ktorý je povinný v rámci správy daní konať v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Teda obaja by mali spolupracovať počas daňovej kontroly, aby bol splnený účel daňovej kontroly. Daňový subjekt by mal byť v zmysle tejto zásady dostatočne iniciatívny, aby uplatňoval svoje práva.

¹⁰ Nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 314/2015

¹¹ Rozhodnutie NS SR v sp. zn. 3 Sžf/65/2008

¹² ZATLOUKAL, T., 2011. Daňová kontrola v širších súvislostiach. 2. přepracované vydání. Praha. ISBN 978-80-7400-366-0

¹³ Nález ÚS ČR z dňa 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01

¹⁴ Rozhodnutie krajského súdu Nitra 11S/125/2011

Daňový subjekt sa počas daňovej kontroly môže zúčastňovať osobne na mnohých úkonoch, avšak nie je to jeho povinnosť aj napriek zásade súčinnosti.¹⁵

„Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáži a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.“¹⁶

2. PRÁVA A POVINNOSTI DAŇOVÝCH SUBJEKTOV

Každý proces je spojený s výkonom určitých práv a povinností, ktoré sú priznávané účastníkom daného konania. Nie je to inak ani v prípade daňovej kontroly. Avšak nielen správca dane, ale i daňový subjekt sa musí riadiť určitými právami a povinnosťami, ktoré mu vyplývajú zo správy daní.

Daňový poriadok v § 45 upravuje práva a povinnosti daňového subjektu.¹⁷ Práva daňového subjektu definuje ako právo:

- zúčastniť sa na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- na predkladanie dôkazov správcovi dane, ktoré súvisia s tvrdením daňového subjektu, zároveň môžu dôkazy navrhovať, v prípade, že nie je schopný ich sám predložiť,
- na kladenie otázok svedkom a znalcom pri ústnom pojednávaní,
- vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia,
- na predloženie písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- na predloženie služobného preukazu zamestnanca správu dane okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec,
- na vykonanie daňovej kontroly bez zbytočných prietáhov a v zákonom ustanovenej lehote.

¹⁵ ZATLOUKAL, T., 2011. Daňová kontrola v širších súvislostiach. 2. přepracované vydání. Praha. ISBN 978-80-7400-366-0

¹⁶ Rozhodnutie ÚS SR č. 72 sp. zn. II ÚS 784/2015

¹⁷ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Jedným z najvýznamnejších práv daňového subjektu je právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia. O tom, že ide o jedno z najvýznamnejších činností daňového subjektu, svedčia aj mnohé rozhodnutia súdov. V rozsudku NS SR v sp. zn. 5 Sžf/46/2015 zdôrazňuje, že: „*dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt – žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaučtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť daňové výdavky. Daňový výdavok musí byť dostatočne preukázaný, čo znamená, že žalobca musí uniesť dôkazné bremeno a preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.*“¹⁸

V inom rozhodnutí NS SR v sp. zn. 5 Sžf/51/2009 je súd toho názoru, že „*dôkazné bremeno v daňovom konaní leží na daňovom subjekte, ktorý má preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní a preukázať ich vierohodnosť, správnosť a úplnosť, a to aj napriek tomu, že dokazovanie vykonáva správca dane.*“¹⁹

Právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní je jedným z veľmi podstatných skutočností počas daňovej kontroly pre daňový subjekt, pretože prostredníctvom toho sa vie svedok, respektíve znalec vyjadriť k dôležitým a podstatným skutočnostiam, ktoré sú im známe a sú dôležité v procese daňovej kontroly. Svedkom môžeme rozumieť aj zamestnanca daňového subjektu, ale i akúkoľvek inú osobu, ktorá sa bude vyjadrovať k skutočnostiam jej známym a týkajúcich sa daňovej kontroly. Daňový subjekt sa môže prostredníctvom otázok kladených svedkovi či znalcovi dopracovať k čo najúplnejšiemu zisteniu skutkových okolností.²⁰

Výsluch svedka zadefinovali súdy aj v mnohých rozhodnutiach. Jedna z definícií je aj v rozsudku NR SR sp. zn. 6 Sžf/28/2011, a teda: „*Ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcich sa iných osôb, ktoré sú jej známe, ide o výsluch svedka.*“ Výpoveď svedka je potrebné získať s predchádzajúcim písomným a včas vykonaným upovedomením daňového subjektu alebo jeho obhajcu. Ak je výpoveď vykonaná bez takéhoto upovedomenia, takto získaný dôkaz bude neplatný.²¹

¹⁸ Rozsudok NS SR v sp. zn. 5 Sžf/46/2015

¹⁹ Rozhodnutie NS SR v sp. zn. 5 Sžf/51/2009

²⁰ KUBINCOVÁ, S., Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2015, 251 s.

²¹ Rozsudok NR SR sp. zn. 6 Sžf/28/2011

K právu daňového subjektu klásť znalcom otázky sa vyjadrujú i daňoví poradcovia. Podľa nich by mal byť daňový subjekt oboznámený s obsahom znaleckého posudku vypracovaného znalcom k danej daňovej kontrole. Je tiež oprávnený požiadať správcu dane o vykonanie ústneho pojednávania, na ktorom následne môže klásť otázky²² znalcovi k vypracovanému posudku.

Povinnosti daňového subjektu Daňový poriadok ustanovuje v § 45 takto:

- sprístupnenie všetkých potrebných dokladov na vykonanie daňovej kontroly,
- predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu,
- zabezpečenie miesta a podmienok vhodných na výkon kontroly,
- poskytovanie požadovaných informácií,
- predloženie záznamov, dokladov súvisiacich s účtovnými prípadmi,
- umožnenie vstupu do sídla, miesta podnikania a do prevádzkových priestorov,
- zapožičanie dokladov a iných vecí mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov, tak isto i poskytnutie výpisov a ich kópií.²³

Z vyššie uvedených zákonných ustanovení vyplýva, že pri výkone daňovej kontroly je daňový subjekt povinný spolupracovať so správcou dane a byť súčinný. Jeho povinnosťou je taktiež prekladať dôkazy, ktoré svedčia v jeho prospech a potvrdzujú tvrdenia daňového subjektu. Avšak pri nesplnení týchto povinností je správca dane oprávnený pristúpiť k náhradnému výpočtu dane s použitím pomôcok.²⁴

V súvislosti s povinnosťou predkladania dôkazov svedčiacich v prospech tvrdení daňového subjektu sú významné rozhodnutia, ktorým je aj rozsudok NS SR sp. zn. 5 Sžf/66/2016, z ktorého vyplýva, že počas výkonu daňovej kontroly je náročné stanoviť presnú hranicu, kedy je daňový subjekt zaťažovaný dôkazným bremenom a kedy ho už nezaťažuje. Keďže daňový subjekt, ktorý je podnikateľ, koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť, mal by preukázať aj zodpovedný prístup v rámci daňovej kontroly a zaobstarávať dôkazy v jeho prospech, aby nevznikli žiadne pochybnosti.²⁵

²² Tlačová správa Slovenskej komory daňových poradcov. Práva daňovníkov pri daňovej kontrole. Bratislava. 1. jún 2022 dostupná online:

https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Pre_media/Tlacove_spravy/Rok_2022/2022.06.02_TS_Prava_danovnikov.pdf

²³ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov

²⁴ Rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/28-31/2013

²⁵ Rozsudok NS SR sp. zn. 10Sžfk/44/2019

Finančná správa zverejnila v informácii k výkonu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby zoznam dokladov, iných dokumentov a informácií potrebných na vykonanie daňovej kontroly, ktoré je daňový subjekt povinný sprístupniť správcovi dane:

- dodávateľské faktúry
- odberateľské faktúry
- pokladničné doklady
- bankové výpisy
- interné účtovné doklady
- inventarizačné zápisy a inventúrne súpisy
- zmluvy (kúpne zmluvy, nájomné zmluvy, poisťné zmluvy, zmluvy o dielo a pod.)
- správa audítora (ak má účtovná jednotka povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom)
- vnútorné predpisy
- a ďalšie doklady súvisiace s predmetom podnikania, ktorých predloženie je potrebné vzhľadom na výkon daňovej kontroly²⁶

ZÁVER

Predkladaný príspevok sa zaoberá daňovou kontrolou v kontexte rozhodovacej činnosti súdov. Keďže ide o rozsiahlu problematiku, rozhodli sme sa venovať konkrétne dvom oblastiam v rámci daňovej kontroly, a to zásadám daňovej kontroly a právam a povinnostiam daňových subjektov. V príspevku sme teoreticky konkretizovali pojem daňovej kontroly. Rozobrali sme vybrané zásady daňovej kontroly, ktoré nie sú legálne definované, avšak v príspevku sme ich vymedzili prostredníctvom rozhodnutí slovenských, ale i českých súdov, ktoré sa zaoberali problematikou daňovej kontroly.

V druhej časti príspevku sme analyzovali práva a povinnosti daňových subjektov. Túto časť považujeme za obzvlášť významnú, pretože je potrebné, aby účastníci daňovej kontroly boli dostatočne oboznámení so svojimi právami a povinnosťami a vyhli sa tak ostatným komplikáciám, ktoré by v zmysle porušenia týchto skutočností mohli nastať. Pre spracovanie

²⁶ Informácia k výkonu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. Banská Bystrica. Odbor kontroly. Jún 2021, dostupná online: https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DP/DPPO/2021/2021.09.29_014_PO_2021_IM_vazba.pdf

tohto príspevku sme zvolili v rámci tejto problematiky prevažne rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Avšak považovali sme za vhodné sprostredkovať i názory daňových poradcov či priamo Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. Graf 1 a ostatné grafy súvisiace s výkonom daňovej kontroly, dostupné online: <https://opendata.financnasprava.sk/opendata/search>
2. Informácia k výkonu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. Banská Bystrica. Odbor kontroly. Jún 2021, dostupná online: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DP/DPPO/2021/2021.09.29_014_PO_2021_IM_vazba.pdf
3. KUBINCOVÁ, S., Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2015, 251 s.
4. Nález ÚS ČR z dňa 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01
5. Nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 314/2015
6. RAKOVSKÝ, P., 2020. K pojmu daňové konanie a daňová kontrola v intenciách vybraných rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta Katedra finančného práva. ACTA FACULTATIS IURIDICAE UNIVERSITATIS COMENIANAE Tomus XXXIX 2/2020.
7. Rozhodnutie NS SR v sp. zn. 3 Sžf/65/2008
8. Rozhodnutie Krajského súdu Nitra 11S/125/2011
9. Rozhodnutie ÚS SR č. 72 sp. zn. II ÚS 784/2015
10. Rozhodnutie NS SR v sp. zn. 5 Sžf/51/2009
11. Rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/28-31/2013
12. Rozsudok NS SR sp. zn. 10Sžfk/44/2019
13. Rozsudok NS SR v sp. zn. 5 Sžf/46/2015
14. Rozsudok NR SR sp. zn. 6 Sžf/28/2011
15. ŠKULTÉTY, P., 2008. Verejná správa a správne právo. Bratislava. 201 s. ISBN 978-80-224-1023-6
16. Tlačová správa Slovenskej komory daňových poradcov. Práva daňovníkov pri daňovej kontrole. Bratislava. 1. jún 2022 dostupná online: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Pre_media/Tlacove_spravy/Rok_2022/2022.06.02_TS_Prava_danovnikov.pdf
17. Ústavný zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky
18. Vybraná definícia daňovej kontroly Finančnej správy Slovenskej republiky, dostupné online: <https://podpora.financnasprava.sk/722481-Da%C5%88ov%C3%A1-kontrola>
19. ZATLOUKAL, T., 2011. Daňová kontrola v širších súvislostiach. 2. přepracované vydání. Praha. ISBN 978-80-7400-366-0
20. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov
21. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve

22. Zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

KONTAKT NA AUTORKU

aneta.sirotnakova@student.upjs.sk

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

Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva
Recenzovaný zborník príspevkov zo IV. 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: 2024
Počet strán: 70
Rozsah: 4,81 AH
Vydanie: prvé

Current Issues of Financial Law and Tax Law
Reviewed proceedings from the IV. annual student symposium

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

Publisher: Pavol Jozef Šafárik University in Košice
Publishing ŠafárikPress

Year of publication: 2024
Number of pages: 70
Author's sheets: 4,81
Edition: first

DOI: <https://doi.org/10.33542/AOF-0372-2>
ISBN 978-80-574-0372-2 (e-publikácia, e-publication)