

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA



I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA

Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam

I. SLOVAK-CZECH DAYS OF TAX LAW

Tax Evasion and Tax Avoidance



KOŠICE 2017

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA



I. SLOVENSKO-ČESKÉ
DNI DAŇOVÉHO PRÁVA

Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam
Recenzovaný zborník vedeckých prác

Vladimír Babčák
Adrián Popovič
Anna Románová
Ivana Štieberová
(eds.)

Košice 2017

PAVOL JOZEF ŠAFÁRIK UNIVERSITY IN KOŠICE
FACULTY OF LAW



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

Tax Evasion and Tax Avoidance
Reviewed proceedings of scientific papers

Vladimír Babčák
Adrián Popovič
Anna Románová
Ivana Štieberová
(eds.)

Košice 2017

Tento zborník vedeckých prác prezentuje príspevky z medzinárodnej vedeckej konferencie I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: *Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*, ktorá sa konala dňa 24. a 25. októbra 2017 v Košiciach a vznikol ako čiastkový výstup z riešenia grantovej úlohy projektu APVV 16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“ a VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“.

The Proceedings presents papers from international scientific conference I. SLOVAK-CZECH DAYS OF TAX LAW: *Tax evasion and Tax Avoidance* held on 24th and 25th October 2017 in Košice and is published as a partial outcome of the implementation of the project APVV 16-0160 “Tax Evasion and Tax Avoidance (motivation factors, formation and elimination)” and VEGA No. 1/0375/15 “Tax evasion and tax frauds and possibilities of their prevention (by means of tax law, commercial law and criminal law)”.

Zostavovatelia/

Editors:

prof. h.c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.
JUDr. Adrián Popovič
JUDr. Anna Románová, PhD.
JUDr. Ivana Štieberová

Recenzenti/

Reviewers:

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

© Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017

© Pavol Jozef Šafárik University in Košice, 2017

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

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

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

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

ISBN 978-80-8152-584-1

OBSAH / CONTENT

ZNEUŽÍVANIE DAŇOVÉHO SYSTÉMU V EÚ ABUSE OF TAX SYSTEM IN EU	9
Vladimír Babčák	
ÚČETNICTVÍ JAKO PROSTŘEDEK BOJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM ACCOUNTING AS A TOOL AGAINST TAX EVASION	51
Dana Bárková	
SLOVENSKÉ ZÁKONNÉ GAAR V DAŇOVOM PORIADKU VO SVETLE LEGISLATÍVNEHO VÝVOJA (NÁSLEDKY TRANSPOZÍCIE SMERNICE PROTI VYHÝBANIU SA DAŇOVÝM POVINNOSTIAM) SLOVAK STATUTORY GAAR WITH ITS LEGISLATIVE DEVELOPMENT IN TAX ORDINANCE ACT (CONSEQUENCES OF IMPLEMENTATION OF ANTI-TAX AVOIDANCE DIRECTIVE)	61
František Bonk - Miroslav Štrkolec	
DAŇOVÉ ÚNIKY – MÔŽEME IM PREDCHÁDZAŤ ALEBO ICH AKCEPTOVAŤ? TAX EVASION – CAN WE PREVENT IT OR JUST ACCEPT IT?	77
Mária Bujňáková	
DÔKAZY ZÍSKANÉ V RÁMCI MIESTNEHO ZISŤOVANIA A LIMITY ICH VYUŽITIA V DAŇOVEJ KONTROLE EVIDENCES OBTAINED WITHIN THE LOCAL ENQUIRY AND THE LIMITS OF THEIR USING IN THE TAX AUDIT	87
Karin Čakoci – Adrián Popovič	
RIZIKO DAŇOVÝCH ÚNIKŮ PROSTŘEDNICTVÍM PŘEVEDENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI NA NEZLETILÉ OSOBY VE SVĚTLE JUDIKATURY ROKU 2017 RISK OF TAX EVASION THROUGH TRANSFER OF THE TAX OBLIGATION TO MINORS IN LIGHT OF THE CASE LAW OF 2017	101
Tereza Čejková	
EKONOMICKO-POLITICKÉ POHLEDY NA VZNIK A EXISTENCIU DAŇOVÝCH ÚNIKOV ECONOMIC-POLICY CONSIDERATIONS FOR FORMATION AND EXISTENCE OF TAX AVOIDANCE	107
Karolína Červená	
VYHÝBANIE SA DAŇOVÝM POVINNOSTIAM A PRAVIDLÁ EÚ TÝKAJÚCE SA KONTRÓLOVANEJ ZAHRANIČNEJ SPOLOČNOSTI TAX AVOIDANCE AND EU CONTROLLED FOREIGN COMPANY RULES	121
Jana Duračinská – Mária Duračinská	

**TRESTNOPRÁVNE ASPEKTY DAŇOVÉHO PODVODU V KONTEXTE
POKRAČOVACIEHO TRESTNÉHO ČINU
CRIMINAL ASPECTS OF TAX FRAUD IN CONTEXT WITH CONTINUING
CRIME 133**

Simona Ferenčíková

**ÚČINOK UPLATNENIA ZÁSADY ZÁKAZU ZNEUŽITIA PRÁVA (V OBLASTI
DANÍ) NA SEKUNDÁRNE POVINNOSTI FYZICKÝCH A PRÁVNICKÝCH OSÔB
IMPACT OF APPLICATION OF PRINCIPLE OF PROHIBITION OF ABUSE OF
RIGHTS (IN THE TAX AREA) ON SECONDARY LIABILITY OF NATURAL AND
LEGAL PERSONS 145**

Dušan Hesek

**OMEZENÍ ODPŮČITATELNOSTI ÚROKŮ PODLE ATAD
INTEREST LIMITATION RULE IN ATAD 157**

Lukáš Hrdlička

**OZNAMOVANIE INFORMÁCIÍ ALEBO „UDÁVANIE“ AKO NOVÁ CESTA BOJA
PROTI DAŇOVÝM ÚNIKOM?
WHISTLEBLOWING OR „SNITCHING“ AS A NEW APPROACH IN FIGHT
AGAINST TAX AVOIDANCE AND EVASION 167**

Martina Chmurová

**STIMULACE A MOTIVACE JAKO NÁSTROJ PREVENCE PROTI DAŇOVÝM
ÚNIKŮM A VYHÝBÁNÍ SE DANI
STIMULATION AND MOTIVATION AS INSTRUMENT FOR PREVENTION
AGAINST TAX FRAUDS AND TAX EVASION 183**

Petra Jánošíková

**VYBRANÉ SÚVISLOSTI TRANSPOZÍCIE SMERNICE ATAD DO
SLOVENSKEHO PRÁVNEHO PORIADKU
SELECTED IMPLICATIONS OF TRANSPOSITION OF ATAD DIRECTIVE TO
SLOVAK LAW 195**

Matej Kačaljak

**AKTUÁLNÍ VÝZVY PRO DAŇOVÉ PRÁVO VE VZTAHU K DAŇOVÝM ÚNIKŮM
CURRENT CHALLENGES FOR TAX LAW IN RELATION TO TAX EVASION 207**

Marie Karfíková

**POSKYTOVANIE ÚDAJOV SPRÁVCOVI DANE – TEORETICKÉ A APLIKAČNÉ
OTÁZKY
PROVISION OF THE DATA TO THE TAX ADMINISTRATOR - THEORETICAL
AND APPLICABLE QUESTIONS 219**

Soňa Kubincová

**DAŇOVO-PRÁVNE ASPEKTY POUŽÍVANIA MOTOROVÉHO VOZIDLA NA
PODNIKANIE**

TAX-LEGAL ASPECTS OF THE USAGE OF A MOTOR VEHICLE FOR BUSINESS	229
Tatiana Kubincová	
DAŇOVÁ OPTIMALIZACE ČI DAŇOVÝ ÚNIK TAX OPTIMIZATION OR TAX EVASION	245
Hana Marková	
DAŇOVÉ ÚNIKY ANEB KRÁCENÍ DANĚ SPOLKY POSKYTUJÍCÍCH INTERNETOVÉ SLUŽBY TAX EVASION AND BREAKDOWN OF TAX BY ASSOCIATION PROVIDING INTERNET SERVICES	253
Nikol Nevečeřalová	
DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY A LAFFEROVA KRIVKA VALUE ADDED TAX AND LAFFER CURVE	265
Cecília Olexová – Jozef Gajdoš	
ETIOLÓGIA EKONOMICKEJ KRIMINALITY S POUKÁZANÍM NA TRENDY VÝVOJA DAŇOVÝCH PODVODOV THE ETIOLOGY OF ECONOMIC CRIME POINTING TO TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF TAX FRAUDS	277
Marianna Presperínová	
ZDAŇOVANIE ROBOTOV A UMELEJ INTELIGENCIE ROBOT AND ARTIFICIAL INTELLIGENCE TAXATION	285
Peter Rakovský	
KOLOTOČOVÉ PODVODY NA DPH CAROUSEL VAT FRAUDS	293
Kristýna Řezníčková	
ALTERNATÍVNE NÁSTROJE NA ZVÝŠENIE EFEKTÍVNOSTI VÝBERU DANÍ ALTERNATIVE TOOLS TO IMPROVE THE EFFICIENCY OF TAX COLLECTION	299
Mária Sabayová - Ivana Cipro	
NACHÁDZANIE DÔKAZOV, SPRÁVA DANÍ A DAŇOVÉ ÚNIKY COLLECTION OF EVIDENCE, TAX ADMINISTRATION AND TAX EVASION	311
Jozef Sábo	
QUO VADIS DAŇOVÉ ÚNIKY (INOVATÍVNE FORMY OBJASŇOVANIA DAŇOVÝCH ÚNIKOV) QUO VADIS TAX EVASION (NEW METHOD OF DETECTED THE TAX EVASION)	321
Jana Šimonová - Miroslav Felcan	

**OD REPRESIE K PODPORE DOBROVOLNÉHO PLNENIA DANÍ
FROM REPRESSION TO VOLUNTARY TAX COMPLIANCE335**
Jozef Stieranka - Lucia Fecková

**ELIMINÁCIA DAŇOVÝCH ÚNIKOV ZAVEDENÍM E-KASY
ELIMINATING TAX EVASION BY INTRODUCING E-KASA.....347**
Monika Stojáková

**ULOŽENÍ DAŇOVÉHO PENÁLE A TRESTNÝ ČIN ZKRÁCENÍ DANĚ,
POPLATKU A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY, Z POHLEDU ZÁSADY NE BIS IN
IDEM
THE TAX PENALTY AND THE CRIME OF EVASION OF TAX, SOCIAL
SECURITY OR OTHER MANDATORY PAYMENTS, IN RELATION TO THE
PRINCIPLE OF NE BIS IN IDEM.....357**
Taťána Špírková

**VÁZANOST SPRÁVCE DANĚ ÚČELEM, KE KTERÉMU BYLY ZÍSKÁNY
INFORMACE O DAŇOVÉM SUBJEKTU
BOND OF A TAX ADMINISTRATOR TO A PURPOSE FOR WHICH
INFORMATION ON A TAXPAYER WERE COLLECTED367**
Michal Tuláček

**NEJČASTĚJŠÍ DAŇOVÉ ÚNIKY V KOMPETENCI CELNÍHO ÚŘADU
THE MOST COMMON TAX EVASION IN THE CUSTOMS OFFICE375**
Lenka Veselá

**JUDIKATURA COBY GARANT DAŇOVÝCH ÚNIKŮ V OBLASTI SPORTU
CASE LAW AS A GUARANTOR OF TAX EVASION IN SPORT.....383**
Roman Vybíral

**DAŇOVÁ MORÁLKA A DAŇOVÉ ÚNIKY V OPTIKE EURÓPSKEJ VEREJNOSTI
A PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTOV
TAX MORALE AND TAX EVASION IN THE OPTIC OF EUROPEAN PUBLIC
AND COMPANIES 391**
Jozef Výrost

ZNEUŽÍVANIE DAŇOVÉHO SYSTÉMU V EÚ¹

ABUSE OF TAX SYSTEM IN EU

Vladimír Babčák

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autor sa vo svojom príspevku zamerlal na problematiku, ktorá je bezprostredne spojená s daňovými podvodmi, daňovými únikmi a vyhýbaním sa plateniu daní. Danú oblasť súhrnne označuje ako zneužívanie daňového systému², čo je podľa jeho názoru reálnym odzrkadlením správania sa daňových subjektov v konkrétnej daňovej praxi. Takýmto protispoločenským konaním dochádza k znižovaniu daňových príjmov verejných rozpočtov, resp. pokiaľ by sa to malo významovo obrátiť, z roka na rok sa znižuje výber daní v porovnaní s odhadmi daňovej správy vo väčšine členských štátoch. Výraznú pozornosť venuje autor príčinám (preukázateľným i potenciálnym), ktoré vedú k tomu, že daňové subjekty nedodržiavajú daňovú disciplínu. Bez toho, aby autor zamýšľal robiť daňovým subjektom obhajcu v ich protispoločenskom konaní (konaní proti právnemu poriadku príslušného členského štátu), zamýšľal sa nad tým, aký podiel na takomto konaní majú politické strany a hnutia a vôbec orgány verejnej moci. Uvádza pritom celý rad príkladov, ktorými prezentuje príčiny zneužívania daňového systému a snaží sa analyzovať jednotlivé ich aspekty. V tomto zmysle sa nezaobrá ani tak právnymi formami vyjadrenia tohto konania, ako skôr je to pokus o nastolenie najmä psychologických, morálnych a etických otázok. Príspevok neformuluje závery, skôr ide o reflexiu týkajúcu sa koreňov súčasného zneužívania daňového systému v EÚ a hľadania odpovedí na to, či terajšie legislatívne opatrenia vnútroštátnej povahy i tie, ktoré sú regulované v právne záväzných aktoch EÚ majú schopnosť efektívne pôsobiť proti zneužívaniu daňového systému.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

Zneužívanie daňového systému, daňový podvod, daňový únik, vyhýbanie sa plateniu daní

¹ Tento článok reprezentuje čiastkový výstup z projektu APVV č.16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia) a grantového projektu VEGA č.1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“.

² V texte, v závislosti na jeho logickej previazanosti, budem používať termín „**daňový systém**“ alternatívne s termínom „**daňové systémy**“.

Abstract in English language:

The article deals with issues concerning tax fraud, tax avoidance and tax evasion, which the author together refers to as abuse of tax system. The author has chosen the term “abuse of tax system” to denote main common characteristics of these types of tax payers' harmful behaviour. Aforementioned antisocial conduct causes erosion of public revenues. Therefore tax revenue, year by year, decreases below expectations of tax administrators in majority of member states of European Union. The author concentrates his attention on causes (observed or presumed) of deterioration of tax discipline. The author is definitely not trying to vindicate tax payers' harmful actions (that go against legal system of any European Union member state). However, the author considers means how these actions may be partially influenced by political parties, political class and public institutions in general. In that regard, the author offers many actual examples constituting abuse of tax system. The author seeks to analyze tax payers' actions as are performed in real life situations. Rather than to present thorough legal analysis, the author aims to identify broad psychological, moral and ethical circumstances that may lead to abuse of tax system. The article does not try to draw definitive conclusions on these issues, but it is, first and foremost, a reflection into roots of contemporary abuse of tax system in European Union. Moreover the article questions effectiveness of current legal measures that have been adopted to tackle abuse of tax system.

Keywords in English language:

abuse of tax system, tax fraud, tax avoidance, tax evasion

VŠEOBECNÉ ÚVODNÉ POZNÁMKY

V máji 2017 ubehlo trinásť rokov od vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie (ďalej len „EÚ“ alebo „Únia“). Za toto obdobie sa v EÚ stabilizovali podmienky pre voľný pohyb tovaru, služieb, osôb i kapitálu a prehmela aj svetová finančná kríza, začiatky ktorej sa datujú ešte do roku 2008. Okrem mnohých pozitívnych znakov prehlbujúcej sa medzinárodnej ekonomickej integrácie a vzrastajúcemu významu postavenia EÚ v celosvetovom meradle sme však boli svedkami i aktérmi viacerých negatívnych tendencií v politickom i ekonomickom smerovaní EÚ (populizmus, riešenie otázok menovej stability eurozóny, migračná kríza, terorizmus a pod.).

Európa a vlastne obyvateľstvo všetkých kontinentov žije v globálnom svete, ktorý je globalizáciou presiaknutý nielen v pozitívnych smeroch, ako je napríklad odstraňovanie colných bariér a s tým spojené uľahčenie obchodných vzťahov medzi štátmi. Globalizácia ako svoj sprievodný znak priniesla aj vznik nadnárodných spoločností. Vo svete obchodu to viedlo k tomu, že národné, prípadne regionálne trhy sa začali implementovať do medzinárodného/globálneho trhu. Vznik a rozvoj nadnárodných spoločností však znamenal aj narastanie počtu podvodného konania a správania sa, k čomu je treba prirátať aj podvody celého radu veľkých podnikateľov, príslušníkov tzv. finančnej oligarchie. Pred EÚ bola takto postavená výzva čeliť tomuto negatívne trendu, ktorý zasahuje do všetkých oblastí ekonomiky každého jedného

členského štátu i Únie ako celku. Odrazilo sa to aj vo vzťahu k národným daňovým systémom, ktoré sa dlhodobo formovali na základe národných zvláštností, zvykov a tradícií (vrátane náboženských, prírodných podmienok, politických kompromisov a pod.) Stabilné a svojim spôsobom aj konzervatívne národné daňové systémy sa zrazu museli začať prispôsobovať rozvoju medzinárodného obchodu, s čím súvisela aj nutná reakcia na vznikajúce podvody v oblasti obchodných vzťahov.

Vo sfére zdaňovania sa najvýraznejšie prejavujú negatívne dôsledky rôznych druhov a foriem podvodov, ako je napríklad pranie špinavých peňazí, netransparentnosť finančných vzťahov, falšovanie eura, poškodzovanie finančných záujmov EÚ, sprenevera a iné podvody, príjmy z trestnej činnosti, oneskorené platby v obchodných transakciách a pod. Žiaľ, častokrát sú tieto podvody výslednicou ekonomických záujmov politických a vládnych predstaviteľov EÚ i niektorých jej členských štátov.

EÚ spolu s členskými štátmi bola v priebehu ostatných rokov postupne nútená zaujať voči trendu daňových podvodov, daňových únikov a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti ráznejší postoj. Samotné legislatívne i nelegislatívne akty EÚ z tejto oblasti sa stali výsledkom politických postojov, ekonomických zámerov, návrhov i kompromisov jednotlivých členských štátov na strane jednej a EÚ na strane druhej týkajúcich sa boja proti podvodnému konaniu v oblasti zdaňovania³. **Boj proti podvodnému konaniu v oblasti zdaňovania⁴ sa stal skutočnou globálnou výzvou nielen pre EÚ a jej členské štáty, ale vlastne pre celý svet.**

Svoju pozornosť v ďalšom texte sústredím na problémy spojené s protispoločenským konaním **v oblasti priamych daní**. Znamená to, že daňovým podvodom pri DPH nebudem venovať takmer žiadnu pozornosť. Domnievam sa však, že z hľadiska kvantifikácie, sú rozdiely medzi negatívnym dopadom na daňové príjmy z titulu nepriamych daní (ako výsledok najmä daňových podvodov) a výpadkom daňových príjmov na priamych daniach skôr porovnateľné než výrazne rozdielne⁵.

³ Obdobne: BABČÁK, V.: *Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), nekonferenčný zborník vedeckých prác, I. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.11.

⁴ Niektorí autori používajú v tomto smere označenie „daňové podvodné konania“. K tomu pozri bližšie: ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, 419 s.

⁵ Napríklad členské štáty vyberajú len približne polovicu príjmov z DPH, ktoré majú k dispozícii a podľa materiálu, ktorý zverejnila Komisia v Bruseli dňa 23.októbra 2014 „**Dane: Štúdia potvrdzuje miliardové straty spôsobené výpadkami príjmov z DPH**“ činil v roku 2011 odhad výpadku príjmov z DPH 16 % (v číselnom vyjadrení 171, 167 mld. EUR) a v roku 2012 tiež 16 % (v číselnom vyjadrení 177,220 mld. EUR).

Dostupné na: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_sk.htm.

V uznesení Európskeho parlamentu z 21.mája 2013 „**o boji proti daňovým podvodom, daňovým únikom a daňovým rajom**“ [2013/2060(INI)] sa konštatuje, že každý rok sa v EÚ podľa odhadov stráca škandalózna suma 1 bilión EUR. Pozri bod A uznesenia.

Podľa údajov, ktoré zverejnila Komisia dňa 6.septembra 2016, dosiahla v roku 2014 strata príjmov z **DPH** v EÚ výšku 159,5 mld. EUR.

Dostupné na: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2936_sk.htm.

Problém však súvisí s tým, že je ľahšie relatívne presne kvantifikovať, aká suma na DPH mala byť a nebola vybraná v rámci EÚ a odhadom nezaplatených/neodvedených príjmov z titulu priamych daní, najmä dane z príjmov právnických osôb. Toto súvisí s otázkou rozsahu daňových kompetencií pri priamych a nepriamych daniach, ktoré patria Únii a jednotlivým členským štátom.

Bez ohľadu na to, či svoju pozornosť zameriam na vnútroštátny priestor, napríklad slovenskej politickej scény, reprezentovanej najvyššími orgánmi verejnej moci, príp. akejkolvek inej členskej krajiny alebo na politickú reprezentáciu EÚ, možno dospieť k záveru, že dane a daňová problematika ako predmet daňovo-právnej regulácie vykazujú výrazné politické hľadiská. Sú teda významným politickým činiteľom a inkorporujú v sebe tak isté politikum. Pregnantne to vidieť v slovenských podmienkach v podobe čl.93 ods.3 Ústavy SR⁶, pretože na dane sa vzťahuje ústavný zákaz konať referendum. Tento zákaz má svoje logické zdôvodnenie v obave, aby sa dane, ich zavádzanie alebo zrušovanie, príp. zvyšovanie či znižovanie daňového zaťaženia nestalo predmetom politického boja, najmä pred parlamentnými voľbami.

Prijímanie daňových zákonov ako imaginárnych nositeľov a záruk zákonnosti, verejného poriadku a v neposlednom rade aj daňovej disciplíny je výsledkom predovšetkým politických procesov prebiehajúcich v prvom rade v parlamente. Prostredníctvom tlačových aj elektronických médií a ďalších masovokomunikačných prostriedkov je do tohto procesu vtáňovaná - bez toho, aby si to často krát uvedomovala - aj široká verejnosť, čím sa v istom rámci ovplyvňuje i daňovo-právne vedomie spoločnosti. Takto sa daňové zákony stávajú aj prostriedkom presadzovania záujmov

Pokiaľ ide o výpadok na DPH v roku 2015, krajiny EÚ prišli podľa štúdie Komisie v roku 2015 o 152 mld. EUR (pozri tlačovú správu Európskej komisie z 28.septembra 2017).

Čo sa týka výpadkov na príjmoch z titulu **dane z príjmov právnických osôb**, presné čísla nie sú k dispozícii, iba ich odhady. Vzhľadom na nedostatok daňových a účtovných informácií tak od multinacionálnych korporácií, ako aj od jednotlivých daňových jurisdikcií je mimoriadne náročné určiť, o aké daňové príjmy prichádzajú jednotlivé štáty, avšak analýzy a štúdie sa zhodujú, že z globálneho hľadiska je reč o stovkách miliárd eur ročne. OECD po rozbere stoviek empirických analýz odhaduje ročné globálne straty štátnych rozpočtov len z narušenia základu dane a presunov ziskov na 100 až 240 miliárd USD za rok. Odhady MMF sú ešte vyššie. Podľa pracovného dokumentu z októbra 2015 predstavujú daňové straty len pre krajiny OECD vyše 400 miliárd USD ročne. Výskum profesora R. Murphyho z roku 2012 („Closing the European Tax Gap“) odhaduje sumy ešte rádo vo väčšie, a to straty v rámci členských štátov Európskej únie vo výške vyše 860 mld. EUR ročne (pozri:

http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf, s.2).

Z dostupných dát sú zrejme predovšetkým dva fakty, a to že (1) daňové úniky sú obrovským problémom pre štátne rozpočty, ale (2) ktorých skutočný rozmer je bez proaktívnych krokov smerom k transparentnosti prakticky nemožné ani len presne vyčíslieť.

Údaje sú prevzaté z dokumentu: „**Boj proti daňovým únikom v EÚ**“ (poznámky k panelu 2), ktorý bol prezentovaný na Medziparlamentnej konferencii o stabilite, hospodárskej koordinácii a riadení v Európskej únii v dňoch 16. - 18.októbra 2016 v Bratislave.

⁶ Ústavný zákon č.460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov.

všeobecne, v prvom rade fiskálnych záujmov, nevyučujúc z toho ani záujmy rôznych nositeľov ekonomickej moci.

Fiskálne záujmy štátu sú, resp. by mali byť nadradené osobno-majetkovým záujmom daňových subjektov. V tomto smere existuje rozpor medzi fiskálnymi (verejnými) záujmami oprávnených osôb a súkromno-vlastníckymi záujmami povinných subjektov. Preto sa v oblasti daní uplatňuje nielen tvrdenie o tom, že sú významnou ekonomickou a právnou kategóriou, ale opätovne sa v odborných diskusiách odborníci z tejto oblasti vracajú do dávnej a možno že ani nie tak dávnej minulosti a v daniach objavujú aj ďalšie, ani zďaleka však nie marginálne súvislosti morálnych, etických, psychologických, filozofických, sociologických a iných aspektov zdaňovania. Dane takto už dávno prerástli medze ekonomiky a práva, ktoré všeobecne považujeme za dva piliere riadneho fungovania štátu a stali sa takpovediac viacrozmernou kategóriou. Toto sa zákonite a nevyhnutne musí prejavovať aj v rôznom postavení a vzťahu daňových subjektov k svojim daňovým a súvisiacim povinnostiam.

Nebudem ďaleko od pravdy, keď poviem, že otázka plnenia/neplnenia daňových povinností je veľmi úzko spojená s konkrétnym daňovým systémom, s jeho (ne)stabilitou, (ne)transparentnosťou, jednoduchosťou/zložitnosťou, poskytovaním/neposkytovaním právnej istoty pre nositeľov daňových povinností a ďalšími súvisiacimi aspektmi. Nedá mi, aby som v tejto súvislosti nepoukázal na to, že v odbornej literatúre⁷ sa daňové povinnosti stotožňujú so zmluvnými vzťahmi a sú ponímané ako výsledok zmluvných vzťahov na celospoločenskej úrovni⁸. Pokiaľ dohodnutá nevyhnutnosť, ktorou je zhromaždenie finančných prostriedkov pre fungovanie štátu, sa stala celospoločensky uznanou, tým sa zmenila z uznanej dohodnutej nevyhnutnosti na uznanú povinnosť (v našom prípade na povinnosť platenia daní). V prípade, že tieto zmluvné vzťahy prestanú byť obojstranne výhodné a sú jednostranne deformované na úžitok len jednej zo zmluvných strán, alebo dochádza k obchádzaniu, nedodržiavaniu či porušovaniu povinností, potom vznikajú nezhody, rôzne spory či podvody.

Daňové systémy jednotlivých členských štátov EÚ sú rozdielne. To je fakt známy nielen odbornej ale i laickej verejnosti. Táto časť verejnosti nemusí poznať a ovládať všetky nuansy výhod či nevýhod konkrétneho daňového systému. V období revolúcie informačných a komunikačných technológií, existencii 4 základných slobôd, ktoré poskytuje EÚ atď., má väčšina spoločnosti aspoň rámcový obraz o daňových systémoch jednotlivých členských štátov.

⁷ K tomu pozri: MATOUŠEK, P.: *Prevention of tax evasion and avoidance of tax law - quality of tax law*. In: *Tax Law vs. Tax Evasion*, nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.24.

⁸ K názoru, že daňová povinnosť je vlastne záväzkovým právnym vzťahom a že teda daňovo-právny vzťah je v skutočnosti záväzkovým právnym vzťahom, resp. že daňové právo je súčasne právom obligačným, som sa vyjadril na stránkach odbornej spisby už skôr. K tomu pozri napríklad: BABČÁK, V.: *Slovenské daňové právo*. EPOS, Bratislava, 2012, s.130 a n.

Tieto rozdiely nie sú dominantne zviazané s rozdielnou výškou daňových sadzieb, ako by sa to mohlo na prvý pohľad zdať. Rozdiely sú spojené predovšetkým s výhodami [napr. prostredníctvom oslobodenia niektorých druhov príjmov („exemption“)], čím sa znižuje celková výška/miera efektívneho daňového zaťaženia („effective tax rate“) či nevýhodami zdaňovania v týchto štátoch (napríklad nemožnosťou zahrnúť niektorý výdavok do daňových výdavkov, ktorý je ale v domovskom štáte daňovníka uznávaný za daňový výdavok). To vedie v daňovej praxi k tomu, že sa daňovníci snažia začleniť svoj zdaniteľný príjem pod daňovú jurisdikciu tých štátov, u ktorých je čo najnižšia miera efektívneho daňového zaťaženia, a tým súčasne uniknúť zdaneniu v štátoch s vysokou mierou tohto zaťaženia⁹. Takéto situácie jednotlivé členské štáty prezentujú ako súčasť politiky daňovej konkurencie voči iným členským štátom a ich daňovým systémom. Zatiaľ čo určitý stupeň daňovej konkurencie je síce zdravý a môže mať pozitívne hospodárske účinky, hlavným cieľom každého daňového systému je ale zvýšiť daňové príjmy štátu, aby ich mohol následne využiť na financovanie verejných potrieb, služieb a transferov. Aj tento prístup však vyžaduje efektívnosť v jeho realizácii. Daňové systémy môžu v tomto smere priniesť náklady, a to buď vo forme zníženej hospodárskej výkonnosti (v dôsledku daňových deformácií) alebo prostredníctvom záťaží súvisiacich s dosiahnutím porovnateľných úrovní daňových systémov a s tým spojených vyšších administratívnych nákladov, ktoré zaťažujú daňové správy a v konečnom dôsledku samotných daňovníkov.

Pokiaľ ide o *spôsoby/metódy* zneužívania daňových systémov, vo všeobecnosti je to zneužívanie právnych medzier v daňových systémoch a rozdielov medzi vnútroštátnymi pravidlami, čím dochádza k nespravodlivému podielu na platení daní. V konkrétnostiach k najčastejším patrí zneužívanie oslobodenia od DPH pri dovoze v prípade, že po ňom nasleduje dodanie alebo preprava v rámci EÚ, karuselové podvody, skresľovanie hospodárskych výsledkov, zneužívanie registračných pokladníc, zneužívanie daňového plánovania, zneužívanie dominantného postavenia na trhu (čo poškodzuje malé a stredné podniky), zneužívanie záväzných daňových stanovísk, ktoré majú za následok nízku úroveň zdanenia v jednom členskom štáte, zneužívanie tzv. zásady trvalého sídla fiktívnymi systémami sídiel a vlastníctiev (účelové zmeny sídla), ktoré umožňujú holdingovým spoločnostiam bez podnikateľskej činnosti alebo fiktívnym spoločnostiam chrániť skutočných vlastníkov pred platením daní vo svojej krajine bydliska, zneužívanie transferového oceňovania (*transfer pricing*)¹⁰ stanovovaním cien transakcií medzi jednotlivými podnikmi jednej spoločnosti na základe hodnotiacich parametrov viazaných na požiadavky spoločnosti v daňovej oblasti namiesto toho, aby

⁹ Obdobne aj HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTROLEC, M.: *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. UPJŠ, Košice, 2016, s.16.

¹⁰ K transferovej cene pozri: KOČIŠ, M. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, príp. STIERANKA, J. - SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. BIATEC, Bratislava, 2016, s.26-27.

sa riadili bežnými trhovými podmienkami¹¹, neodôvodnené žiadosti o vrátenie dane, neprehľadné vlastnícke štruktúry, nepriznanie zdaniteľného príjmu (výnosu), presun prijatých zdaniteľných plnení na daňové subjekty do zahraničia/na daňové subjekty, ktoré nepodliehajú dani, manipulácia v oceňovaní zásob, majetku a realizovaných výrobkov, fingované výdavky a obchody, zaradenie nedaňových výdavkov medzi daňové výdavky, viacnásobné odpisovanie už odpísaného a vyradeného majetku atď.

Z uvedených spôsobov/metód zneužívania jednotlivých daňových systémov je už na prvý pohľad zjavné, že boj o eliminovanie negatívnych dôsledkov väčšinou protiprávneho konania má svoje špecifické znaky v závislosti na tom, o akú formu protiprávneho konania sa jedná.

Zneužívanie daňového práva je súčasťou zneužívania daňového systému/daňových systémov¹². V slovenskej daňovej legislatíve i daňovej praxi sa zneužívanie daňového práva obmedzuje na konanie, ktoré je v rozpore s procesnými pravidlami daňového práva, a to bez ohľadu na to, či je zákaz zneužitia daňového práva¹³ obsiahnutý priamo vo všeobecnom procesnom predpise¹⁴ alebo v procesnom ustanovení hmotného právneho predpisu (zákona o dani z príjmov¹⁵).

¹¹ V praxi sa však objavujú aj názory, že spájať transferovú cenu s problematikou daňových únikov nie je správne, najmä z toho dôvodu, že tieto ceny sú len nevyhnutným dôsledkom globalizácie, pričom zväčša ide o politický spor, ktorá krajina má právo zdaňiť príjem z konkrétnej podnikateľskej činnosti a ako má byť tento príjem ocenený, keď je generovaný v rôznych krajinách.

Pozri: <http://blog.etrend.sk/renata-blahova/transferova-cena-danovy-unik-alebo-nevyhnutne-zlo.html>.

¹² Bližšie pozri: BONK, F.: *Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave*. UPJŠ, Košice, 2016, s.11-24.

¹³ K otázke zákazu zneužitia daňového práva bližšie pozri: PRIEVOZNÍKOVÁ, K.: *Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.161-168.

¹⁴ § 3 ods. 6 zákona č.653/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov „Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada“.

¹⁵ § 50a ods. 1 zákona č.595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov - pravidlo proti zneužívaniu „Ak daňovník získa podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane. Opatrenie podľa prvej vety môže pozostávať z viacerých opatrení alebo z ich častí“.

1. ÚVAHY O PRÍČINÁCH ZNEUŽÍVANIA DAŇOVÉHO SYSTÉMU V EÚ

Príčiny zneužívania daňového systému (potenciálne i skutočné) sú hlboko zakorenené predovšetkým v samotných daňových systémoch, ale vyrastajú aj z ekonomických a politických podmienok života obyvateľstva a stavu podnikateľského prostredia v jednotlivých štátoch, z tradícií, národných zvláštností, úrovne reálneho demokratického systému, vyjadrenia fiskálnych záujmov konkrétneho štátu, úrovne daňovo-právneho vedomia spoločnosti atď.

Príčiny zneužívania daňového systému možno skúmať z rôznych hľadísk, možno si pritom zvoliť rôzne triediace kritéria atď. Tieto príčiny možno posudzovať vo vnútroštátnom priestore i v medzinárodnom rámci, vo všeobecnosti a v rôznych konkrétnych prejavoch, v teoretickej/abstraktnej rovine i v konkrétnom, praktickom slova zmysle. Z toho vyplýva, že príčiny zneužívania daňového systému nemožno uspokojivo a jednoznačne kategorizovať. V každom prípade sú jednotlivé faktory/aspekty týchto príčin medzi sebou vzájomne prepojené. V odbornej spisbe sa uvedené príčiny spájajú najmä so vznikom daňových únikov¹⁶.

V zásade s členením faktorov, pre ktoré dochádza k vzniku daňových únikov, na *ekonomické, politické, legislatívne, psychologické a sociálne - morálne* možno vysloviť súhlas. Tieto faktory sa dajú, v teoretickej rovine, podľa môjho presvedčenia vzťahovať aj na zneužívanie daňového systému ako celku. V súvislosti s analýzou daňových únikov sa v odbornej literatúre možno stretnúť aj s používaním termínu „daňový odpor“¹⁷, ktorý akoby signalizoval, že daňový únik je jedným z prejavov daňového odporu súvisiaceho s celkovou nespokojnosťou daňových subjektov s realizovanou daňovou politikou štátu.

K jednotlivých faktorom, v trochu pozmenenej podobe, možno uviesť nasledovné postrehy (bez toho, aby som tým súčasne určil aj poradie ich dôležitosti):

1. **ekonomické faktory** → daňové úniky sú odrazom ekonomickej sily každého štátu. Ide o fenomén, ale súčasne aj problém doby, v ktorej žijeme¹⁸. V rozvinutých krajinách je množstvo daňových únikov menšie, ako v rozvíjajúcich sa ekonomikách. Je preto zreteľné, že v ekonomicky vyspelých štátoch bude potrebné využívať sofistikovanejšie a zložitejšie metódy na eliminovanie zneužívania daňového systému, najmä v prípade daňových únikov. V rozvinutých ekonomikách sa teda uplatňuje nižšia miera zásahov štátu do zdaňovania, ako v ekonomicky málo/menej rozvinutých štátoch;
2. **politické faktory** → tieto faktory vyplývajú z nesúhlasu daňových subjektov s politickými rozhodnutiami a taktiež konkrétnou daňovou politikou štátu, pretransformovanou do daňových zákonov, ktorá závisí od zloženia politického

¹⁶ Pozri napríklad: LENÁRTOVÁ, G.: *Faktory vzniku daňových únikov*. In: Ekonomické rozhľady, VŠE, Bratislava, 2000, roč.29, č.3 alebo KUBÁTOVÁ, K.: *Daňová teória a politika*, 6.aktualizované vydání. Wolters Kluwer, Praha, 2015.

¹⁷ Pozri bližšie: ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike (možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami)*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s.28 a n.

¹⁸ ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie prostriedky pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s. 24.

spektra. V tomto smere vzniká otázka, či v niektorých prípadoch zneužívania daňového systému (napríklad na Slovensku) k tomu nedochádza na základe ustanovenia daňového predpisu, ktoré bolo schválené parlamentom v daňovom zákone „na objednávku“ niektorého z finančných oligarchov, ktorý je sponzorom príslušnej politickej strany/hnutia. Svedčilo by to vlastne o tom, že parlamentná väčšina/aspoň jej časť je si vopred vedomá možnej „zneužitelnosti“ tohto ustanovenia a teda aj zneužitia daňového systému. Takéto prípady nielenže nemožno vylúčiť, ale skôr sú - i keď nie „generálne“ ale predsa - pravdepodobné;

3. **zákonné faktory** → tieto faktory súvisia s kvalitou daňovej normotvorby, zrozumiteľnosti, jasnosti a jednoznačnosti daňových zákonov a ich relatívnej stability. S tým súvisí aj naplnenie požiadavky právnej istoty daňových subjektov;
4. **psychologické faktory** → zneužívanie daňového systému je bezprostredne spojené s motiváciou daňových subjektov k (ne)dodržovaniu zákonných pravidiel zdaňovania. Z toho vyplýva, že majú subjektívny charakter, pretože každá osoba (fyzická/právnická) reaguje na svoje daňové zaťaženie inak. Súvisí to najmä s otázkou hranice daňovej únosnosti¹⁹, ktorá je u každého z nich vyjadrená/stanovená inak. Pri prekročení tejto hranice príslušný daňový subjekt začína pociťovať nechúť daň platiť, čo vyúsťuje do daňového úniku. Daňový subjekt v mnohých prípadoch predpokladá, že správca dane práve jeho daňové priznanie nebude kontrolovať (čo je často veľmi reálne najmä v prípade dane z príjmu fyzickej osoby). Podľa môjho názoru by daňovo-právne normy pri ustanovení úrovne daňového zaťaženia mali brať do úvahy predovšetkým tieto činitele:
 - dostatočnosť daňových prínosov pre štátny rozpočet (miestne rozpočty),
 - súlad medzi priamym a nepriamym zdaňovaním z pohľadu výšky daňových sadzieb,
 - zdravú súťaživosť/konkurencieschopnosť (nie agresívne daňové plánovanie) medzi daňovými systémami členských štátov EÚ;
5. **eticko-morálne faktory** → tieto sú rozdielne v závislosti od stavu a úrovne ekonomiky i vyspelosti demokracie v konkrétnom štáte. Nedostatok daňovej etiky

¹⁹ Otázka úrovne daňového zaťaženia, inými slovami povedané, do akej miery možno považovať hranice zdaňovania ešte za prijateľné, je ešte stále otázkou v daňovej teórii i legislatívnej praxi nedocenenou. V tejto súvislosti možno konštatovať **absenciu ustanovených hraníc zdaňovania a miery daňovej spôsobilosti daňovníka**. Podľa C. Kosikowskeho, štát by mal ustanoviť a následne rešpektovať hranice zdaňovania, ako aj počítat s dôsledkami z toho vyplývajúcimi. Zásada týkajúca sa hraníc zdaňovania by mala byť zakotvená dokonca priamo v ústave daného štátu. Navyše C. Kosikowski sa vo vzťahu k poľskej ústave domnieva, že by bolo potrebné do ústavy implementovať aj zásadu daňovej spôsobilosti daňovníka, čo je nevyhnutné v chápaní mikroekonomickom. Jej podstata spočíva v tom, že výška daňového bremena neprekročí spôsobilosť daňovníka znášať ho bez hrozby likvidácie daňového zdroja alebo zmenšenia majetku daňovníka. Bližšie k tomu pozri: KOSIKOWSKI, C.: *Hranice zdaňovania - hlavné problémy* (Limits of taxation – main problems). In. STUDIA IURIDICA Cassoviensia, UPJŠ, Košice, roč. 2, 2014, č.1, s.4-10.

a morálky a z toho vyplývajúca absencia solidarity so sociálnymi skupinami s nízkymi príjmovými zdrojmi je väčšinou spojená aj s vyšším stupňom zneužívania daňového systému. Často je to však zviazané aj s rôznymi „neduhmi“ danej spoločnosti, ako je korupcia v orgánoch verejnej moci, nehospodárnosť pri vynakladaní finančných prostriedkov pochádzajúcich z daňových príjmov, zneužívanie sociálneho systému spoločnosti, tolerovanie „čiernej a šedej ekonomiky“ a pod. Ako sa uvádza v literatúre, k tomu pristupuje aj „*nízka daňová morálka, absencia vzdelania, prístup k dôverným informáciám, zlá finančná situácia a snaha obohatiť sa*“²⁰. Osobne by som k tomu bez akýchkoľvek pochybností pripojil aj nízku úroveň daňovo-právneho vedomia spoločnosti.

Toto sú faktory, ktoré berú za základ svojej diferenciácie korene, z ktorých vyrastajú. V nich sa odráža aj predmet záujmu viacerých spoločensko-vedných disciplín, ako je najmä ekonómia, politológia, právo (najmä ústavné právo a daňové právo), psychológia, sociológia, morálka. Týmto som zdôraznil aj nutnosť *postupovať v oblasti daní v každom jednom členskom štáte EÚ v symbióze pôsobenia ekonomických, politických, právnych, psychologických a morálnych kritérií*.

Nenapíšem nič nové, keď poviem, že *pokiaľ spoločnosť/štát (presnejšie orgány zákonodarnej a výkonnej moci) nerieši príčiny vzniku rôznych protispoločenských konaní, neeliminujú sa ani dôsledky takéhoto nežiaduceho/neželaného stavu*. Práve naopak, táto skúsenosť je/môže byť motivujúcim/“štartujúcim“ impulzom aj pre ďalšie subjekty začať a pokračovať v takomto konaní.

Ďalšou, rokmi verifikovanou pravdou je, že *príčiny protispoločenského konania sa majú riešiť už v počiatkoch svojho vzniku a nie až vtedy, keď problémy z toho vyplývajúce nadobudnú neprimeraný rozsah*. Toto platí bezo zvyšku na všetky podoby spoločenského života v globálnom prostredí, v ktorom sa súčasný svet nachádza. Veľmi viditeľné je to aj na súčasnom úsilí inštitúcií EÚ riešiť problémy, ktorým v minulosti nebola venovaná náležitá pozornosť. Na istú obhajobu EÚ však treba povedať, že do značnej miery má na tom svoj podiel aj uplatňovaná miera daňovej suverenity.

Slovensko, žiaľ, nie je výnimkou v uvedenom slova zmysle. Ani na Slovensku sa neriešia príčiny spojené s nízkou úrovňou daňovej disciplíny a vlastne daňovej morálky, aj keď termín *morálka* vo vzťahu k daniam a požiadavka na daňovú morálku akoby „pokrivkávala“ a stávala sa vlastne quasi „nemorálnou kategóriou“. V tomto zmysle ma nevdopak napadá obdobná známa a stále platná (i keď nie vždy uplatňovaná) latinská myšlienka o tom, že „spravodlivosť nemá krívať“ (Iustitia non debet claudicare). V slovenských podmienkach takmer jednoznačne prevažujú následné zásahy štátu v podobe negatívnej hmotnej stimulácie daňových subjektov, počnúc ukladaním rôznych pokút a podobných daňových sankcií a končiac až trestnoprávnymi dôsledkami z uplatnenia daňovej zodpovednosti. „Štát“ podľa môjho názoru (platí to ale aj o celej EÚ) zlyháva v otázke predvídania budúceho ekonomického a sociálneho vývoja, ako aj

²⁰ KLIMEŠOVÁ, L.: *Daňová optimalizace*. Ústav práva a právni vědy, Praha, 2014, s.50.

možného vzniku a rozvoja nových a sofistikovanejších foriem a prejavov protispoločenského konania a iba následne prispôsobuje svoje legislatívne opatrenia na prostredie, v ktorom dochádza k negatívnym javom v našej spoločnosti (v tomto prípade k porušovaniu daňových predpisov). Prečo je tomu tak, to je už otázka pre odborníkov z rôznych oblastí spoločenských vied.

V ďalšom texte chcem venovať pozornosť mimoriadne vážnemu problému, s ktorým sa už celé roky Únia, nevynímajúc z toho ani Slovensko stretáva a ktorý ani v súčasnosti nevie (a možno, že v skutočnosti ani až tak nechce) uspokojivo vyriešiť. Touto, eufemisticky vyjadrené „záťažou“, je neúspešný boj proti daňovým podvodom, daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti v celej EÚ. Tieto tri základné formy, resp. prejavy väčšinou protiprávneho konania a správania sa daňových subjektov budem v texte kvôli istému zjednodušeniu označovať aj ako zneužívanie daňového systému, ktoré je v zásade výsledkom porušovania daňovej disciplíny, čo sa zasa v ekonomickom význame prejavuje v nižšom výbere daňových príjmov a teda v znížení príjmov verejných rozpočtov. Zámerne som spojil tieto, na prvý pohľad nespojiteľné aspekty jednej a tej istej veci, pretože vládni predstavitelia zvyknú ako úspech svojej daňovej politiky prezentovať z roka na rok vyššie daňové príjmy (napríklad ako dôsledok rozvoja podnikateľského prostredia), pričom vedome opomínajú uvádzať údaje o tom, aká výška daní by sa skutočne vybrala pri ich efektívnejšom výbere.

Napriek niektorým úspechom v tejto oblasti, ktoré sa prejavili v čiastočnej eliminácii jednotlivých foriem protiprávneho konania daňových subjektov v ostatných rokoch, by však bolo iluzórne a vcelku aj nezodpovedné tvrdiť, že daňová disciplína daňových subjektov vykazuje pozitívny trend rastu. Práve naopak, daňové subjekty vo všeobecnosti neberú požiadavku daňovej disciplíny ako súčasť svojho vzťahu k princípom, na ktorých má byť vybudovaný právny štát. Žiaľ, uvedené konštatovanie, ktoré má viacero príčin (o ktorých sa zmienim v ďalšom texte) nemožno zužovať iba na rámec povinných subjektov, ktorými sú daňové subjekty. Na neutešenom stave v oblasti reálneho výberu daňových príjmov z titulu rôznych protispoločenských konaní majú svoju „zásluhu“ aj viaceré členské štáty EÚ a ich daňová politika s rôznymi, často neodôvodnenými výhodami pre niektoré daňové subjekty, ktoré na príslušnom daňovom území majú podliehať daňovým povinnostiam.

Z toho, čo som uviedol doposiaľ, možno vyvodit' jeden **čiastkový záver**: na nižšom výbere daňových príjmov verejných rozpočtov celkovo v rámci EÚ sa vo väčšom alebo menšom rozsahu podieľajú tak daňové subjekty, ktoré nedodržiavajú/porušujú daňovú disciplínu, ako aj viaceré členské štáty svojou protekcionistickou daňovou politikou, najmä v záujme tzv. optimálneho daňového plánovania, ktoré zväčša prerastá do agresívneho daňového plánovania.

S predchádzajúcim čiastkovým záverom súvisí aj ďalšie zistenie, a to, že v zakladateľských zmluvách chýba aspoň rámcová zmienka o daňovej politike EÚ²¹,

²¹ K problematike daňovej politiky EÚ, najmä v jej inštitucionálnom rámci bližšie pozri: SÁBO, J.: *Daňová politika Európskej únie* (dizertačná práca). UPJŠ, Košice, 2016, s.18 a n.

napríklad podľa vzoru čl.3 ods. 1 písm. e) Zmluvy o fungovaní EÚ, v ktorom sa hovorí o spoločnej obchodnej politike. Spoločná obchodná politika patrí síce do výlučnej právomoci Únie, zatiaľ čo daňová politika ako súčasť hospodárskej politiky členských štátov ostáva v ich výlučnej právomoci. Toto sa však dostáva do rozporu s myšlienkou spoločnej obchodnej politiky, pretože medzi týmito politikami by mala existovať priama väzba a symbióza pôsobenia. Absolútne mi nejde pri nastoľovaní týchto myšlienok o to, aby sa členské štáty vzdali časti svojej daňovej suverenity ako v prípade nepriamych daní, avšak v tak významnej oblasti hospodárskej politiky, akou je daňová politika členského štátu, by v zakladateľských zmluvách EÚ nemala chýbať aspoň zmienka o nutnosti formulovať princípy alebo predstavy o (základoch) spoločnej daňovej politike (politiky) EÚ. Tieto myšlienky v prvom rade majú politický podtón, avšak ako to poznáme z reálneho života, politikum v súčasnosti je integrálnou súčasťou právneho prostredia, v ktorom občania Európy žijú a vlastne „materializuje“ obsah a filozofiu právnych aktov EÚ a teda aj vnútroštátnych právnych poriadkov.

Aj napriek tomu, čo som v predchádzajúcom odseku uviedol, predsa len to, čo by sme mohli v širšom ponímaní označiť ako daňová politika EÚ, bolo vyjadrené v jednom oznámení Komisie pod názvom „*Daňová politika v Európskej únii: priority pre nadchádzajúce roky*“²². Podstata tejto stratégie spočívala v tom, že za podmienky, že členské štáty dodržiavajú pravidlá EÚ, si môže každý z nich slobodne zvoliť daňový systém, ktorý považuje za najvhodnejší. V tomto zmysle sa základnými prioritami daňovej politiky EÚ stali: **(1)** odstránenie daňových prekážok pre cezhraničné obchodné transakcie, **(2)** boj proti škodlivej daňovej konkurencii a **(3)** podpora väčšej spolupráce medzi daňovými správami pri zabezpečovaní kontroly a boji proti daňovým podvodom. Tieto tri body akoby predvídali ďalší vývoj v oblasti daní v podmienkach EÚ, ktorý by ani najväčší optimista nemohol s pokojným svedomím označiť za pozitívny.

Spomínal som už existenciu viacerých faktorov, ktoré navonok spochybňujú zodpovedný prístup daňových subjektov k daňovej disciplíne. Následným uvedením týchto aspektov vôbec nechcem ospravedlňovať to, že daňové subjekty neplnia svoje daňové povinnosti tak, ako to predpokladajú a vyžadujú daňové zákony. Skôr chcem poukázať na príčiny, ktoré k tomuto nezodpovednému konaniu daňové subjekty vedú, či v niektorých smeroch doslova motivujú. **Motivačné faktory v daňovom práve sú zásadným ukazovateľom vzťahu daňových subjektov k požiadavkám na daňovú disciplínu a z toho vyplývajúcu daňovú zodpovednosť** a v konečnom vyjadrení aj k presvedčeniu, že štát, v ktorom pracujú a žijú je aj skutočne, nielen v politických proklamáciách, právnym štátom.

Vo všeobecnej rovine som sa v doterajších riadkoch zaoberal možnou klasifikáciou príčin zneužívania daňového systému. V nasledujúcom texte uvediem viaceré konkrétnejšie príklady toho, prečo vôbec daňové subjekty zneužívajú daňový systém. Opätovne zdôrazňujem, že tým nevystupujem v úlohe obhajcu tohto konania, ale

²² COM(2001) 0260 final.

skôr motivátora orgánov verejnej moci vo vnútroštátnom priestore i na úrovni EÚ, aby eliminovali tieto príčiny:

1. občania Únie, ako sa zvyknú trochu nadnesene, i keď v legálnom slova zmysle²³ fyzické osoby so štátnou príslušnosťou niektorého členského štátu EÚ označovať, sú súčasne reálnymi či potenciálnymi daňovými subjektmi. Tieto osoby sú v každodennej realite často konfrontovaní s *absenciou daňovej spravodlivosti* v tom najuniverzálnejšom slova zmysle. Nemám pritom na mysli všeobecné teoretické koncepcie daňovej spravodlivosti v jej horizontálnom či vertikálnom vyjadrení, ktoré sú predpokladom pre praktické napĺňanie myšlienky daňovej spravodlivosti v konkrétnom daňovom systéme. Tieto sú viac-menej akceptované väčšinou teoretikov z oblasti daňového práva i z iných oblasti spoločenských vied²⁴. Skôr sa to týka formulácie podmienok pre zníženie či oslobodenie od dane nad rámec štandardných požiadaviek a zvyklostí, rôznych daňových výnimiek, konštrukcie daňovej sadzby pri konkrétnej dani, kreovania procesných pravidiel uplatňovaných pri správe daní atď. v daňovom zákonodarstve konkrétneho členského štátu. Toto je súčasne východiskom pre ich porovnávanie s daňovými jurisdikciami iných členských štátov EÚ. Jedným z výsledkov tohto porovnania je existencia väčšej či menšej miery daňovej nespravodlivosti v jednotlivých členských štátoch, resp. pocit veľkej časti spoločnosti, že aj daňová spravodlivosť v Únii je slepá²⁵;
2. otázka daňovej nespravodlivosti sa dostáva do popredia v myslení, konaní a správaní sa daňových subjektov v súvislosti so slobodami, ktoré poskytuje najmä voľný pohyb pracovných síl, možnosť usadiť sa v inom členskom štáte a tam sa zapojiť do pracovného procesu, podnikania a pod. Pri takýchto príležitostiach sa daňové subjekty zaraďujú do systému zdaňovania platného v danom štáte / v daných štátoch, ktorý odráža, príp. aj nereflektuje celkový stav ekonomiky, jej zadlženosť, kúpnu silu, nezamestnanosť atď. Takto aj v štátoch, ktoré sú napríklad v porovnaní so Slovenskom viac zadlžené a je v nich vyššia miera nezamestnanosti a ich celková ekonomická "kondícia" zaostáva za slovenskými ekonomickými ukazovateľmi dochádza k tomu, že daňový systém platný v danom

²³ Pozri napríklad čl.9 Zmluvy o Európskej únii.

²⁴ Uvedomujem si, v zhode s inými autormi, že samotné chápanie pojmu „daňová spravodlivosť“ je mimoriadne problematické. Vyplýva to z toho, že už samotný pojem spravodlivosť je veľmi subjektivistický a jeho objektivizácia je takmer nerealizovateľná. K tomu pozri: SCHULTZOVÁ A. a kol.: *Daňovníctvo (daňová teória a politika I.)*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s.20 a n.

²⁵ V prospech daňovej spravodlivosti sa pritom v ostatných rokoch v EÚ tak Komisia, ako aj Európsky parlament už vyjadrili veľakrát. O viacerých iniciatívach v tomto smere pojednávam v ďalšej časti tohto príspevku. Na tomto mieste by som však chcel spomenúť aspoň jeden významný príspevok Komisie pri príležitosti zasadnutia Európskej rady 22.mája 2013 pod názvom „**Boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom**“. Tento dokument sa zameriava na reformy, ktoré členské štáty musia vykonať s cieľom riešiť výzvy týkajúce sa eliminácie daňových podvodov a daňových únikov, a rovnako aj na kroky, ktoré sa ešte musia odsúhlasiť a vykonať na úrovni EÚ.

štáte/v daných štátoch je pre daňové subjekty výhodnejší než na Slovensku. Z toho možno vyvodit' čiastkový záver, že na Slovensku všetky doterajšie vládne zoskupenia dominantne zdôrazňovali/proklamovali makroekonomické ukazovatele, podľa ktorých patríme k „ľahúňom“ európskej ekonomiky²⁶, avšak aký to paradox, že napriek veľmi dobrým ekonomickým výsledkom obyvateľstvo Slovenska na svojej ceste k ekonomickému blahobytu väčšinou z roka na rok skôr stráca²⁷, než aby sa znižovali rozdiely medzi ním a bohatými členskými štátmi. Rastúce rozdiely v hodnote bohatstva v eurozóne priznáva aj ECB. Ako uviedla, priepasť medzi ekonomicky silnejšími a slabšími krajinami sa skôr zväčšuje než znižuje, pričom v období vzniku jednotnej meny sa počítalo práve s tým, že rozdiely medzi štátmi sa budú postupne znižovať²⁸.

Môžem poukázať aj na iné, myslím si, že dôveryhodné štatistiky zverejňované na internete. Napríklad podľa Eurostatu²⁹ v roku 2012 bolo Slovensko 18. najbohatšou krajinou v EÚ, zatiaľ čo v roku 2016 kleslo z pohľadu 30 štátov Európy až na 24. miesto, keď kúpyschopnosť obyvateľov Slovenska dosiahla v roku 2016 len 59,9 % európskeho priemeru.

Podľa tohto istého prameňa je skutočná individuálna spotreba (AIC), ktorá je meradlom materiálneho blahobytu domácností na Slovensku 23 % pod priemerom

²⁶ Podľa Zoznamu štátov podľa HDP v prepočte na jedného obyvateľa v parite kúpnej sily (v USD), ktoré zverejnil MMF za rok 2015 (zoznam 185 štátov), Svetová banka za roky 2011-2015 (zoznam 183 štátov) a Central Intelligence Agency za roky 1993 až 2015 (zoznam 198 štátov) Slovensko figuruje na 39. mieste (39 720 USD/1 obyvateľa podľa MMF), 39. miesto aj podľa Svetovej banky (28 877 USD/1 obyvateľa) a na 42. mieste (29 500 USD/1 obyvateľa) podľa CIA. Zo štátov EÚ (vrátane štátov EHP) Slovensku patrí 20., resp. 21. priečka.

Dostupné na:

https://sk.wikipedia.org/wiki/Zoznam_%C5%A1t%C3%A1tov_pod%C4%BEEa_hrub%C3%A9ho_dom%C3%A1ceho_produkta_v_prepo%C4%8Dte_na_jedn%C3%A9ho_obyvate%C4%BEEa_v_parite_k%C3%BApnej_sily.

²⁷ Napríklad podľa údajov Eurostatu patrila v roku 2012 Slovensku 18. priečka medzi najbohatšími štátmi Európy, avšak v roku 2016, to znamená iba o 4 roky neskôr, to bolo až 24. miesto, teda „prepad“ o 6 priečok.

Dostupné na:

<https://www.google.sk/search?dcr=0&source=hp&q=http%3A%2F%2Ffinweb.hnonline.sk%2Fekonomika%2F863254-mozeme-si-dovolit-viac-ako-cesi-za-bohatou>

²⁸ Slovensko je z pohľadu 30 štátov Európy (nielen členských štátov EÚ, ale aj štátov EHP) na 24. mieste, keď kúpyschopnosť obyvateľov Slovenska dosiahla v roku 2016 len 59,9 % európskeho priemeru. Môže nás tešiť iba to, že za nami ostali všetky tri zostávajúce krajiny V4, na strane druhej však na prvých troch miestach sú Lichtenštajnsko so 460,9 % európskeho priemeru, Švajčiarsko s 309,4 % európskeho priemeru a Luxembursko s 221,2 % európskeho priemeru, čo znamená obrovský rozdiel v kúpyschopnosti obyvateľstva medzi chudobnými a bohatými štátmi toho istého politicko-ekonomického zoskupenia.

Dostupné na:

<https://www.google.sk/search?dcr=0&source=hp&q=http%3A%2F%2Ffinweb.hnonline.sk%2Fekonomika%2F863254-mozeme-si-dovolit-viac-ako-cesi-za-bohatou>.

²⁹ Dostupné na:

<https://openiazoch.zoznam.sk/cl/140881/Eurostat-Slovensko-je-najbohatsou-krajinou-v-EU>.

Únie, pričom sa v rámci členských štátov AIC pohybuje v rozmedzí od 53 % do 132 % úniového priemeru³⁰.

Tieto a iné údaje, aj napriek tomu, že si v niektorých smeroch čiastočne odporujú, sú v zásade ukazovateľom roztvárania ekonomických nožníc medzi najbohatšími štátmi severu a chudobnejšími štátmi z juhu, k čomu treba (aj keď nie geograficky) prirátat' aj Slovensko. K tomu s ľútosťou dodávam, že podľa štúdie Svetového ekonomického fóra, ktoré každoročne zverejňuje index korupcie ako súčasť správy o globálnej konkurencieschopnosti, je Slovensko druhou najskorumpovanejšou krajinou celej Európy³¹. Možno považovať takúto informáciu za irelevantnú a v ničom nesúvisiacu so znižovaním daňových príjmov? Ako laik v oblasti psychológie, ktorý sa však snaží trochu preniknúť aj do podstaty psychológie jedinca sa domnievam, že psychické prepojenie zmýšľania osoby, ktorá sa podieľa na korupcii je porovnateľné so zmýšľaním osoby (daňového subjektu), ktorá nedodržiava daňovú disciplínu. Aj v jednom aj v druhom prípade ide o konanie proti právnemu poriadku nášho štátu, pričom daný subjekt vychádza väčšinou z predpokladu, že príslušné orgány toto konanie neodhalia a ani náležite nevyšetria a nepotrestajú. Tento záver je z väčšej časti odôvodnený doterajšími skúsenosťami spojenými s medializovanými kauzami daňových podvodníkov prepojených na politické špičky a orgány verejnej moci, ktoré sa akoby odsúvali do úzadia bez náležitého objasnenia a potrestania páchatel'ov;

3. absenciu daňovej spravodlivosti na území EÚ oprávnene pociťujú daňové subjekty, predovšetkým z podnikateľského prostredia v súvislosti s medializovanými informáciami o rozdielnych prístupoch k posudzovaniu nadnárodných spoločností v otázkach zdaňovania zo strany niektorých členských štátov. Okrem iných, už uvádzaných aspektov, sa to týka aj uzatvárania daňových zmlúv (dohôd) medzi členskými štátmi a niektorými nadnárodnými spoločnosťami. V tejto súvislosti mám na mysli zverejnené fakty o daňových výhodách vyplývajúcich z týchto zmlúv uzavretých medzi niektorými členskými štátmi EÚ (v prvom rade Luxemburska, Írska či Holandska) a nadnárodnými spoločnosťami, ako sú napríklad Amazon či Apple³². O týchto výhodách sa

³⁰ Dostupné na:

<http://www.teraz.sk/ekonomika/eurostat-individualna-spotreba/265049-clanok.html>

³¹ Dostupné na:

http://finweb.hnonline.sk/galeria/5056-index-miery-korupcie-v-europe/09c1f204f9f8411a3dd9c6738480f1db?back_url=http://finweb.hnonline.sk/ekonomika/834706-porovnali-sme-mieru-korupcie-v-europe-slovensko-dosiahlo-katastrofalny-vysledok.

³² Podľa rozhodnutia Európskej komisie, že Írskom poskytnuté daňové úľavy pre spoločnosť Apple (vo výške 13 mld. EUR), jej umožnili roky (od 2003 do 2014) platiť v porovnaní s inými podnikateľskými subjektmi podstatne nižšie dane, čo predstavovalo nezákonnú štátnu pomoc.

Dostupné

na:

<http://www.europarl.europa.eu/news/sk/headlines/priorities/20150318TST35503/20160909IPR41791/apple-siroka-podpora-verdiktu-ek-o-nezakonnej-irskej-statnej-pomoci>.

v nedávnej minulosti, ale opätovne aj v súčasnosti diskutuje na pôde Európskeho parlamentu³³ a Európskej komisie;

4. daňové dohody predstavujú *privilégia pre nadnárodné spoločnosti, ktoré narušajú zásady transparentnosti a spravodlivosti v zdaňovaní*. Nevdojak nás v tejto súvislosti napadajú viaceré otázky. Dopustili sa daňových únikov nadnárodné spoločnosti, ktoré platili dane v súlade s obsahom daňových zmlúv? Je oprávnená požiadavka Európskej komisie, ktorú podporil aj Európsky parlament o dodatočné doplatenie daní týmito spoločnosťami³⁴? Má oprávnenie EÚ žiadať členské štáty o vykonanie daňovej exekúcie voči spomínaným nadnárodným spoločnostiam? Konali príslušné členské štáty v rozpore s pravidlami/zásadami zdaňovania uplatňovanými v EÚ? Možno vôbec uvažovať o daňovej spravodlivosti v EÚ alebo je to iba upokojujúca správa pre daňové subjekty, že EÚ v súlade aj s práním členských štátov pôsobí v smere jej dodržiavania? Nie je to výsmech daňovej spravodlivosti a vôbec spravodlivosti ako takej, že na čele Európskej komisie stojí politik, ktorý sa priamo/sprostredkovane podieľal na týchto daňových privilégiách v čase, keď bol premiérom a ministrom financií v nemenovanom členskom štáte?;
5. je všeobecne známe, že veľké nadnárodné spoločnosti platia trikrát menšie dane ako malé a stredné podniky, navyše sú v prospech nich zo strany príslušných členských štátov poskytované rôzne formy pomoci v podobe dotácií, nepriamej štátnej pomoci a pod. To považujem za jednoznačný prejav daňovej

³³ Napríklad Európsky parlament dňa 16.decembra 2015 schválil legislatívne návrhy na boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu a daňovým únikom nadnárodných spoločností v EÚ v súvislosti s kauzou známou ako škandál Luxleaks. Súčasťou toho bola aj požiadavka na zavedenie úniovej definície pojmu „daňové raje“ a protiopatrenia voči spoločnostiam, ktoré ich využívajú.

Dostupné na:

<http://www.europarl.europa.eu/news/sk/press-room/20151210IPR06812/ep-predstavil-legislativne-navrhy-na-boj-proti-agresivnemu-danovemu-planovaniu>.

V súvislosti s diskusiami v Európskom parlamente je zaujímavá „obrana“ Apple pred poslancami z osobitného Výboru pre daňové rozhodnutia (TAXE), v zmysle ktorej spoločnosť platila také dane, aké od nej štát (teda Írsko – pozn. autora) žiadal, čiže nekonal nič protizákonné. Obdobné argumenty zazneli aj od ďalších spoločností, ako sú napríklad Ikea, Fiat alebo Starbrucks. Na tomto základe poslanci Výboru preverovali konkrétne štáty (Holandsko, Luxembursko a Írsko). Výbor bol zriadený 12.2.2015 podľa čl.197 Rokovacieho poriadku Európskeho parlamentu – zriaďovanie osobitných výborov. Členovia výboru vychádzajú z princípu, že nadnárodné firmy by mali platiť dane tam, kde vykazujú zisky.

Dostupné na:

<http://www.europarl.europa.eu/news/sk/headlines/priorities/20150318TST35503/20160909IPR41791/apple-siroka-podpora-verdiku-ek-o-nezakonnej-irskej-statnej-pomoci>.

³⁴ Napríklad Komisia rozhodla, že Írsko musí od spoločnosti Apple vymôcť nezaplatené dane za obdobie rokov 2003 - 2014 v celkovej výške 13 miliárd EUR, ako aj úroky. Európsky parlament na svojom plenárnom zasadnutí dňa 14.septembra 2016 podporil uvedené rozhodnutie Komisie, aj keď je otáznne, či môže Komisia od členského štátu požadovať vykonanie daňovej exekúcie.

Dostupné na:

<http://www.europarl.europa.eu/news/sk/headlines/priorities/20150318TST35503/20160909IPR41791/apple-siroka-podpora-verdiku-ek-o-nezakonnej-irskej-statnej-pomoci>.

nespravodlivosti. Pokiaľ budem vychádzať z toho, že malí a strední podnikatelia podľa údajov za rok 2015 predstavovali takmer 99,9% všetkých podnikateľov na Slovensku³⁵, pričom v podnikovej ekonomike poskytovali pracovné príležitosti pre 71,8% aktívnej pracovnej sily a podieľali sa 55,1% na tvorbe pridanej hodnoty³⁶, potom by bolo iste oveľa spravodlivejšie, keby orgány verejnej moci zmenili svoj prístup voči tejto skupine podnikateľov a poskytovali im porovnateľné výhody, ako je tomu napríklad v prípade spoločností pôsobiacich v automobilovom priemysle. Práve malí a strední podnikatelia, živnostníci a remeselníci tvoria chrbtovú kosť podnikateľského prostredia na Slovensku a nie zahraničné firmy, ako o tom politici a médiá sústavne zavádzajú verejnosť;

6. tzv. tradičné politické strany a hnutia, a pravdepodobne aj predstavitelia EÚ podceňujú mienku odbornej verejnosti a ešte vypuklejšie aj laickej verejnosti týkajúcu sa názorov na daňovú problematiku. Vychádzajú z toho, že obyvateľstvo sa do daňovej problematiky nerozumie a že aj tak ju nemôže ovplyvniť a preto kritika na úroveň zdaňovania a na jednotlivé legislatívne kroky vlád členských štátov (minimálne z pohľadu slovenských pomerov) verejnosť v tejto oblasti nezaujíma;
7. s tým súvisí aj ďalší problém, a to ako sa v praxi manipuluje s verejnou mienkou. Najmä v mainstreamových médiách, ktoré sú v prevažnej miere ovládané politickou reprezentáciou danej krajiny, dochádza často k tomu, že sa podceňuje pozornosť verejnosti voči daňovým podvodom, že obyvateľstvo nezaujíma, koľko na daniach zaplatia malí podnikatelia a koľko tí ostatní a pod. Koniec koncov často je tomu tak, že ani nie sú k dispozícii relevantné údaje zo strany finančnej správy a pokiaľ sa objavia, tak s pomerne veľkým časovým oneskorením. V prípade zverejnenia informácií a štatistických údajov rôznymi subjektmi z tretieho sektoru, je spochybňovaný ich zdroj, význam, obsah. Politici sa navyše domnievajú, že často opakovanými dezinformáciami či polopravdami presvedčia svoju voličskú základňu o tom, že iba ich údaje a vysvetlenia k akýmkoľvek štatistickým ukazovateľom sú zaručene pravdivé. Nikoho z nich pritom neznepokojuje to, že v skutočnosti zavádzajú verejnosť s cieľom zneistiť ju vo svojich názoroch na daný problém. Ako však ukázal jeden z daňových prieskumov, ktorý uskutočnil Eurobarometer, až 75% respondentov sa vyjadrilo, že EÚ by mala proti daňovým

³⁵ Aktívne podnikalo 387 076 živnostníkov. Aktívnych firiem (spoločností s ručením obmedzeným a akciových spoločností) k poslednému dňu roka 2015 bolo 235 380. V tomto prípade sa v porovnaní s rokom 2014 počet zvýšil o viac ako 4 200 firiem (t. j. 1,8 %).

Dostupné na: www.indexpodnikatelia.sk, príp.:

https://www.google.sk/?gfe_rd=cr&ei=YcKyV72qNOKk8webjYGACg&gws_rd=ssl#q=Po%C4%8Det+registrovan%C3%BDch+podnikate%C4%BEov.

³⁶ Údaje sú prevzaté z dokumentu „*Analýza stavu malého a stredného podnikania*“.

Dostupné na:

https://www.google.sk/?gfe_rd=cr&ei=YcKyV72qNOKk8webjYGACg&gws_rd=ssl#q=Po%C4%8Det+registrovan%C3%BDch+podnikate%C4%BEov.

podvodom bojovať viac ako doteraz. Na Slovensku sa za takýto postoj EÚ vyslovilo až 72 % opýtaných, čo je porovnateľný údaj³⁷. To, že verejnosť zaujíma otázky zdaňovania vyplýva aj z ďalšieho prieskumu, ktorý sa trochu skôr robil v EÚ. Podľa Európskeho daňového prieskumu 2015 zjednodušenie právnej úpravy daní a daňového systému vôbec predstavuje najdôležitejší faktor pre konkurencieschopnosť³⁸;

8. niet žiadnych pochybností o tom, že daňovo-právne vedomie spoločnosti, jednotlivých jej členov, sociálnych skupín, podnikateľov atď. sa v súčasnosti formuje prostredníctvom rôznych elektronických služieb. Veľkú úlohu v tom zohráva najmä internet a s ním spojené možnosti verejnosti získať rozličné informácie z daňovej oblasti nielen vnútroštátneho charakteru, ale aj medzinárodnej povahy, tieto porovnávať a vyhodnocovať, vrátane porovnávaní a hodnotení relevantných ukazovateľov v oblasti zdaňovania medzi jednotlivými štátmi. Toto sa deje z roka na rok v oveľa väčšom rozsahu než tomu bolo ešte donedávna. Rozvoj elektronických služieb má na tom svoj nezanedbateľný podiel, pričom k tomu svojimi právnymi aktmi prispieva aj samotná EÚ. Daňové subjekty takto získavajú informácie o daňových výhodách či opačne, o sprísnených podmienkach zdaňovania v jednotlivých členských štátoch, môžu porovnávať tieto údaje so svojou vlastnou skúsenosťou a takto aj formovať svoj vzťah k daňovej disciplíne, k daňovej správe a v konečnom dôsledku aj ku samotným politikom a ich nesplneným predvolebným sľubom v tejto oblasti. Aj keď sa to na prvý pohľad nemusí tak javiť, súčasťou daňovej nespravodlivosti sa takto stávajú aj také informácie, ako sú údaje o dňoch daňovej slobody. Takéto a súvisiace zdroje informácií prinášajú renomované poradenské spoločnosti v oblasti daní, napríklad Deloitte, Nadácia F. A. Hayeka a pod.³⁹. Údaje o dňoch daňovej slobody môžu dosť citeľne ovplyvňovať každodenné nálady, postoje a správanie sa

³⁷ Prieskum Eurobarometer sa uskutočnil od 9. do 18. apríla 2016 na vzorke 27 969 respondentov z celej európskej dvadsaťosmičky, ktorí boli vybraní tak, aby čo najlepšie reprezentovali populáciu celej EÚ.

Dostupné na:

<http://www.europarl.europa.eu/news/sk/headlines/priorities/20150318TST35503/20160909IPR41791/apple-siroka-podpora-verdiku-ek-o-nezakonnej-irskej-statnej-pomoci>.

³⁸ Pozri dokument: Deloitte. European Tax Survey.

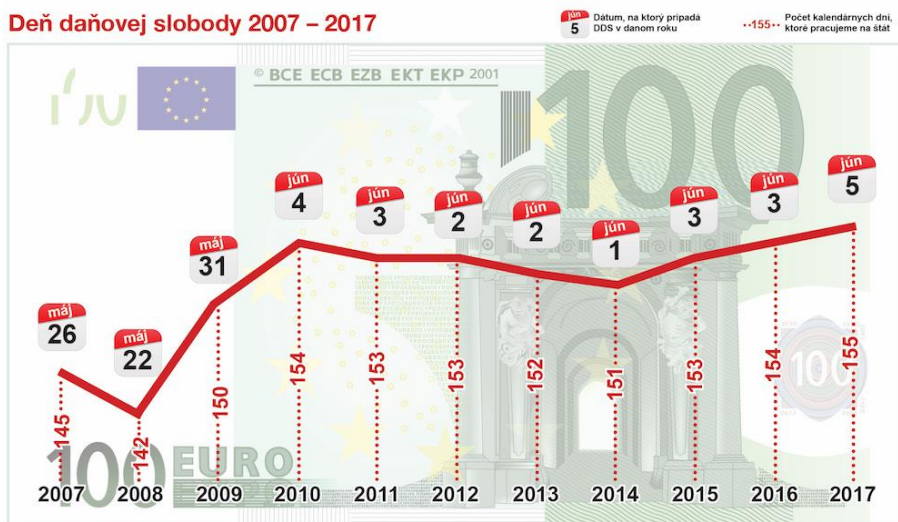
<http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/european-tax-survey.html>.

³⁹ Aj napriek tomu, že tieto údaje sa medzi jednotlivými spoločnosťami trochu rôznia, majú svoju výpovednú a porovnateľnú hodnotu. Napríklad Deloitte uvádza, že v roku 2017 pripadá Deň daňovej slobody na 6. júna, zatiaľ čo Nadácia F.A. Hayeka na 5. júna a pod.

Približne rovnakú dobu budú pracovať na daniach pre štát aj daňovníci v Španielsku (155 dní) alebo Írsku (159). Najmenej dní práce pre štát pripadne tento rok na občanov v Bulharsku (122) a Rumunsku (125). Naopak, najviac na daňovníkov vo Francúzsku (209), Dánsku (210), Belgicku (212) a v Luxembursku (272).

Dostupné na: <https://www2.deloitte.com/sk/sk/misc/press-releases-archive/den-danovej-slobody-pripadne-tento-rok-na-6-jun-2017.html> alebo na: <http://www.hayek.sk/den-danovej-slobody-2017/>.

obyvateľstva ako potenciálnych či skutočných daňových subjektov. Nižšie uvedený graf dáva dosť plastický obraz o tom, ako sa daňové subjekty na Slovensku podieľajú svojimi daňami na naplňovaní príjmov štátneho rozpočtu a koľko dní v kalendárnom roku sa môžu cítiť relatívne „daňovo slobodní“.



Graf prevzatý z: <http://www.hayek.sk/den-danovej-slobody-2017/>.

9. daňové subjekty majú často oprávnený pocit, že daňová správa, s najväčšou pravdepodobnosťou na zásah niektorých politických predstaviteľov, nepostupuje v sporných prípadoch neplnenia daňových povinností rovnako voči všetkým daňovým subjektom. Týka sa to najmä daňových subjektov, ktorí sú verejnosti známi svojimi osobnými kontaktami na vládne strany. Svedčia o tom viaceré kauzy daňových podvodov veľkého rozsahu, ktoré boli a sú medializované bez toho, aby sa tieto kauzy vyšetrili v súlade s platným právnym stavom, a následne aj spravodlivo potrestali. Z toho vyplýva aj ďalšia páľčivá otázka, na ktorú by väčšina spoločnosti pravdepodobne odpovedala kladne, a to či sa takto nenegujú v praxi princípy, na ktorých má byť vybudovaný právny štát. V poslednom období sa na Slovensku (podľa vzoru niektorých iných štátov) zo strany finančnej správy propaguje zavedenie viacerých motivačných nástrojov k zlepšeniu daňovej disciplíny. Mohlo by sa to všeobecne označiť ako „od represie k proklientskému prostrediu v daňovej správe“. Jedným z takýchto nástrojov by mal byť aj tzv. „index daňovej spoľahlivosti“, ktorý by mal právnické osoby podliehajúce daňovým povinnostiam zaradiť do troch skupín: A – spoľahliví daňovníci, B – menej spoľahliví a C – nespoľahliví. Projekt zavedenia tohto nástroja je v štádiu prípravy, napríklad zatiaľ sa len pracuje na určení asi 40 kritérií pre zaradenie do

príslušnej skupiny a pod.⁴⁰ Vyvoláva to však už teraz viaceré otázky, ale aj názory od odmietania takéhoto nástroja až po jeho jednoznačné privítanie (aj napriek tomu, že v súčasnosti široká verejnosť ešte nemá hodnoverné informácie o tom, ako bude vôbec prebiehať zaradovanie a prípadný presun do/z jednotlivých skupín), a nie sú známe ani jeho možné negatívne dopady na podnikateľské prostredie;

10. veľmi citlivo vníma široká laická verejnosť aj to, že informácie daňovej povahy, napríklad o dosiahnutých zdaniteľných príjmoch, zaplatených daniach, tzv. „daňových prázdninách“ a pod. predovšetkým nadnárodných spoločností nie sú zverejňované transparentným spôsobom. Týka sa to aj viacerých daňových subjektov pôsobiacich iba vo vnútrozemskom priestore. V závislosti na konkrétnom daňovom subjekte sa tieto informácie často účelovo stávajú predmetom daňového tajomstva alebo opačne, sú opäť účelovo mediálne sprístupnené (aj v rozpore so zásadou daňového tajomstva), za čím je zrejmy politický záujem kompromitovať aj prostredníctvom neoverených údajov politického konkurenta, resp. jeho podporovateľov z radov najmä veľkých podnikateľov. Navyše verejnosť (odborná i laická) po skončení tzv. „daňových prázdnin“ zahraničných podnikateľov pôsobiacich na Slovensku nemá k dispozícii takmer žiadne údaje o tom, či a v akom rozsahu splnil/nesplnil zahraničný investor podmienky, za ktorých mu boli poskytnuté;

11. každoročne sprísňovanie daňovej legislatívy a (aj) z toho vyplývajúca vyššia miera nestability daňového práva vyvoláva na strane mnohých daňových subjektov snahu o vyhnutie sa daňovej povinnosti. Takúto negatívnu stimuláciu vníma najmä podnikateľská verejnosť ako neprímerané zasahovanie štátu do ich podnikateľskej slobody, čo sa prejavuje okrem iného v úsilí o optimalizáciu dane zmenou sídla alebo presunom časti obchodnej spoločnosti do zahraničia, najmä do štátov s výhodnejšou daňovou jurisdikciou⁴¹. Presun sídla obchodných spoločností do

⁴⁰ Bližšie pozri napríklad: <https://www.ta3.com/clanok/1115856/firmy-ktore-poctivo-plate-dane-maju-mat-menej-kontrol.html>; príp.:

<https://ekonomika.sme.sk/c/20669732/na-slovensku-sa-zavedie-index-danovej-spolahlivosti.html>.

⁴¹ V prvom kvartáli roku 2017 v daňových rajoch sídlilo 4 834 slovenských spoločností, ich počet medziročne stúpol o 115.

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

Obdobný údaj bol uverejnený aj 18. júla 2017 (od začiatku roka 2017 sa počet slovenských spoločností, ktoré majú vlastníka so sídlom v daňovom raji, zvýšil o 55 na celkových 4 832 firiem). Medzikvartálne prišlo k bezvýznamnému poklesu, keď sa počet znížil o 2 spoločnosti. Majitelia z destinácií považovaných za daňový raj aktuálne kontrolujú 1,9 % slovenských firiem a v základnom kapitáli týchto spoločností majú investovaných 10,4 mld. EUR.

Dostupné na:

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

daňových rajov osobne považujem za jeden z dôsledkov neustáleho sprísňovania podmienok pre podnikanie v daňovej oblasti. Takýto presun má dopady v prvom rade na platenie priamych daní, predovšetkým dane z príjmov. Výraznejšie sa však prejavuje aj v oblasti zdaňovania daňou z pridanej hodnoty (napr. zavedenie povinného kontrolného výkazu, rozšírenie zábezpeky na daň, stále sprísňovanie podmienok pre registráciu na DPH). Osobne chápem záujem štátu aj cestou takýchto nepopulárnych opatrení bojovať najmä proti tzv. karuselovým podvodom a „motivovať“ daňové subjekty k dodržiavaniu daňovej disciplíny v oblasti DPH. Problém sa však týka toho, že súčasní daňoví podvodníci sa už začínajú zameriavať na páchanie množstva drobnejších podvodov priebežne, pri ktorých svoje riziko rozkladajú v čase aj v priestore, s čím by daňová správa aj na Slovensku mala počítat’;

12. zatiaľ je na Slovensku venovaný malý priestor pre väčšie uplatňovanie myšlienok *daňovej prevencie*. Možno v tomto smere súhlasiť s tým, že prevencia je všeobecne menej finančno-ekonomicky i administratívne náročná, ako následná terapia⁴² (v našom prípade reakcia na „daňový postih“ bez ohľadu na to, akú má formu (daňová kontrola, prepadnutie veci, vyrubenie dane, daňové sankcie a pod.).

Toto sú iba niektoré aspekty príčin, ktoré v konečnom dôsledku vedú k znižovaniu daňových príjmov verejných rozpočtov. Všetky sa viac - menej dotýkajú a vlastne aj spájajú v jednom závažnom probléme: v **absencii daňovej spravodlivosti**, s ktorou súvisí aj **absencia daňovej transparentnosti**.

O daňovej nespravodlivosti môžeme uvažovať a hovoriť najmä z pohľadu praktickej aplikácie a realizácie daňových zákonov v daňovej praxi a ich porovnávaní s daňovým zákonodarstvom v iných členských štátoch.

Transparentnosť má zásadný význam pri zabezpečovaní spravodlivejšieho zdanenia, a to tak v EÚ, ako aj na medzinárodnej úrovni. Je dôležitá v boji proti zneužívaniu daní a pre zabezpečenie toho, aby zdanenie prebehlo v mieste výkonu hospodárskej činnosti.

Vzhľadom na dosiaľ uvedené, na povrch sa derie otázka, čo robí a aká je efektívnosť práce EÚ a jej jednotlivých inštitúcií v boji proti tomu, aby sa eliminovali negatívne dôsledky zneužívania daňového systému a vlastne aby sa odstránilo samotné zneužívanie tohto systému.

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

Dostupné na:

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

⁴² Bližšie pozri: BURÁK, E.: *Daňová prevencia (v príkladoch z praxe)*. Ján Šindlery - TESFO, Ružomberok, 2014, s.32 a n.

2. EÚ A JEJ BOJ PROTI ZNEUŽÍVANIU DAŇOVÉHO SYSTÉMU

Podľa základnej a najvšeobecnejšej terminológie, ktorú uvádzajú jednotlivé inštitúcie EÚ (najmä Komisia) v jednotlivých legislatívnych i nelegislatívnych právnych aktoch a ktorá je následne preberaná aj členskými štátmi, existujú rozdiely v podstate a charaktere *troch základných protiprávnych foriem konania* v oblasti daní. Z toho vychádza aj odborná literatúra, v ktorej sa rozlišujú tri základné termíny týkajúce sa prípadov neplatenia daní. Pritom možno celkom jednoznačne konštatovať, že napríklad na Slovensku alebo v Českej republike nie je legálne definovaná ani jedna z týchto foriem protiprávneho konania v oblasti daní⁴³. Ide o:

1. daňový podvod (*tax fraud*),
2. daňový únik⁴⁴ (*tax evasion*) a s tým súvisiace
3. vyhýbanie sa plateniu daní (vyhýbanie sa daňovej povinnosti - *tax avoidance*).

V každom prípade týchto foriem protiprávneho konania dochádza vlastne k *zneužívaniu daňového systému* príslušného členského štátu najmä nelegálnym spôsobom, v treťom prípade však čiastočne aj v medziach zákona. Boj proti zneužívaniu daňového systému sa tak vlastne stáva zápasom s daňovými podvodmi, daňovými únikmi a vyhýbaním sa plateniu daní.

Uvedené formy majú negatívny dopad na ekonomiku členských štátov, ale aj na daňovo-právne vedomie fyzických osôb ako občanov Únie a právnických osôb, predovšetkým podnikateľských subjektov. Ich pôvod, význam a chápanie v daňovom zákonodarstve jednotlivých členských štátov, v právnych aktoch EÚ, ale globálne i v celosvetovom zmysle je rozdielne⁴⁵, niekedy aj kontraproduktívne, pričom sa objavujú nové termíny, ktoré sú z pohľadu daňovej politiky niektorých členských štátov samoúčelné, len aby zakrývali, resp. zahmlievali skutočné záujmy týchto štátov v daňovej oblasti. V tejto súvislosti je na mieste kriticky poukázať na to, že záujmy členských štátov EÚ týkajúce sa zneužívania daňového systému sa často rozchádzajú so záujmami EÚ, čo sa prejavuje v zložitosti postupu pre dosiahnutie jednoznačného súhlasu pri prijímaní právnych aktov EÚ zameraných na túto oblasť⁴⁶.

⁴³ Obdobne napríklad: KARFÍKOVÁ, M. - KARFÍK, Z.: *Předcházení daňovým únikům v ČR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), I. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.255.

⁴⁴ K možnému deleniu daňových únikov bližšie pozri: STIERANKA, J. - SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. BIATEC, Bratislava, 2016, s.80.

⁴⁵ Bližšie pozri: SÁBO, J.: *GAAR (Všeobecné pravidlo predchádzania daňovým únikom) v právnom poriadku SR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), II. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.199-208.

⁴⁶ BABČÁK, V.: *Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), nekonferenčný zborník vedeckých prác, I. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.11.

Takto sa v odbornej spisbe i v daňovej praxi možno stretnúť popri troch spomínaných termínoch aj s ďalšími súvisiacimi termínmi/ich jednotlivými formami⁴⁷, ako napríklad daňová optimalizácia⁴⁸, (agresívne) daňové plánovanie (*tax planning*), daňová výhoda, daňová úspora a pod. Som toho názoru, že pokiaľ EÚ má skutočný záujem na boji proti zneužívaniu daňového systému, bude musieť v budúcnosti urobiť razantnejšie kroky aj v smere zjednotenia daňového pojmoslovja v tejto oblasti a najmä jeho obsahového výkladu a významového chápania. K výkladu takýchto pojmov a ich skutočnej podstaty cestou rozhodovania Súdneho dvora EÚ dochádza v daňovej praxi väčšinou až *ex post*, kedy sa spätne zneužívanie daňového systému dá už len ťažko napraviť. Moji oponenti môžu namietat', že nie je úlohou daňového práva (vnútroštátneho ani medzinárodného) takéto termíny v podobe legálnych pojmov upravovať. Skúsenosť mi však hovorí, že najväčšie škody (v klasickom i prenesenom slova zmysle) v daňovej

⁴⁷ Napríklad F. Bonk uvádza, že súčasná veda o daňovom práve je v post BEPS svete nútená čeliť viacerým (novým) fenoménom a pojmom, akými sú aj už uvádzané *vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*, *agresívne daňové plánovanie* či *zneužitie daňového práva*. Popri pojmoch, ako sú daňový únik či daňový podvod, predstavujú vyššie uvádzané pojmy v oblasti daňového práva terminologicky nové pojmy, ktorým sa až aktuálne v posledných rokoch dostáva pozornosť vedy o daňovom práve, aj keď je niekedy ich terminológia zamieňaná a neprehľadne využívaná. Naproti tomu, že pojem *daňového úniku* je pojmom, ktorý možno definovať ako neplatenie daní v rozpore so zákonom a predstavuje takto vo svojej podstate väčšinou nelegálne konanie, *vyhýbanie sa daňovej povinnosti* (tax avoidance) predstavuje konanie, ktoré spočíva v „šikovnom využití možnosti“, ktoré zákon ponúka a väčšinou teda spadá pod rámec „hraníc práva.“ Vyhýbanie sa daňovej povinnosti predstavuje takto zákonné, ale neoprávnené využitie daňového režimu za účelom zníženia alebo obídienia daňovej povinnosti. Pod rámec pojmu vyhýbania daňovej povinnosti patrí aj pojem *zneužitia daňového práva*. K tomu pozri: BONK, F.: *Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ)*, dizertačná práca. UPJŠ, Košice, 2017, s.11. Obdobne M. Kočiš uvádza, že v podmienkach slovenskej a českej vedy o daňovom práve sa stretávame s vymedzením daňových únikov v užšom a širšom slova zmysle. V prvom prípade pôjde o konanie daňového subjektu chápané ako konanie v rozpore s právom, na rozdiel od vyhýbania sa daňovej povinnosti, ktorú je možné subsumovať pod vymedzenie daňových únikov v širšom zmysle slova. Je zrejmé, že kým v zahraničnej literatúre je označovanie situácií znížovania daňovej povinnosti ustálené pomocou troch základných pojmových kategórií, v slovenskom jazyku je možné pozorovať nasledujúce pojmy: *legálny daňový únik*, *nelegálny daňový únik*, *vyhýbanie sa daňovej povinnosti*, *daňová optimalizácia* a *daňové plánovanie*. K tomu pozri: KOČIŠ, M.: *Úvod do práva transferového oceňovania*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s.28.

Navyše sa ako podoby nelegálneho daňového úniku rozlišujú:

- daňová defraudácia: pri zatajení určitej časti majetku daňového subjektu,
- daňová malverizácia: pri zatajení príjmov, ktoré môžu vzniknúť napríklad nepriznaním časti tržieb, nepoužívaním registračných pokladníc, prípadne nevystavením iných účtových dokladov.

⁴⁸ Tento termín, obdobne ako aj niektoré ďalšie, nemajú legislatívne vymedzenie v platných právnych aktoch EÚ. V skutočnosti ide o know-how podnikateľa - daňového subjektu, spočívajúceho v rôznych opatreniach ekonomického a právneho charakteru, ktoré sú prejavom jeho znalostí, skúseností, poznatkov a informácií z uvedených oblastí a ktorými dospeje k čo najnižšej daňovej povinnosti bez toho, aby konal protizákonne. Ide vlastne o konanie, v rámci ktorého sa daňový subjekt legálnym spôsobom snaží minimalizovať svoju daňovú povinnosť.

oblasti spôsobuje práve absencia aspoň základného opisu týchto termínov v príslušných právnych aktoch. Som toho názoru, že oblasť realizácie daňovo-právnych vzťahov je taká zložitá, že legálne definície pojmov aspoň obmedzujú možnosť rôzneho výkladu daňovo-právnych noriem a na strane druhej, týmto spôsobom sa súčasne znižuje najmä riziko daňových únikov z titulu nejednoznačného chápania niektorých daňovo-právnych inštitútov⁴⁹.

Nie je mojou úlohou sa ďalej zaoberať problémom nejednotnej terminológie (rozdielného pojmoslovia) týkajúceho sa zneužívania daňového systému. Chcem skôr vo všeobecnom rámci upozorniť na vývoj týkajúci sa tohto spoločenského fenoménu.

2.1. Iniciatívy EÚ zamerané proti zneužívaniu daňového systému

Proces, ktorý všeobecne charakterizujem ako zneužívanie daňového systému v EÚ začal byť predmetom výraznejšieho záujmu Komisie⁵⁰ a ďalších inštitúcií EÚ od roku 2006. Predchádzalo mu uvádzanie a používanie termínov ako sú „zneužívanie trhu“ či „zneužívanie finančného systému“. Domnievam sa, že tento jav v širšom chápaní poškodzujúci finančné záujmy EÚ súvisel s dôsledkami rozšírenia vtedajšej EÚ o desať členských štátov. Išlo väčšinou o štáty bývalého komunistického bloku, ktoré by bolo možné v tom čase označiť ako mladé demokracie s nízkou ekonomickou úrovňou. Tieto prívlastky - podľa môjho názoru - väčšine z nich ostali do dnešných dní.

Nastolenie a možnosti riešenia problémov, ktorý spôsobuje zneužívanie daňového systému iniciovala Komisia svojim oznámením zo dňa 19. decembra 2006 pod názvom „*Koordinácia daňových systémov členských štátov na vnútornom trhu*“⁵¹. V oznámení sa objavil aj bod „Predchádzanie nezdanovaniu a zneužívaniu“, ako jedna z kľúčových zásad koordinovaných daňových systémov. V tomto bode sa zdôraznilo, že „medzery medzi daňovými systémami v dôsledku nedostatočnej koordinácie môžu viesť tiež k neúmyselnému nezdaneniu alebo poskytovať priestor pre zneužívanie“. Nezdanenie a zneužívanie podľa názoru Komisie „... škodia záujmom vnútorného trhu rovnako, pretože narúšajú spravodlivosť a vyváženosť daňových systémov členských štátov ...“⁵².

To bol však iba začiatok boja proti zneužívaniu daňových systémov v EÚ. Na uvedené oznámenie postupne nadviazal celý rad ďalších iniciatív Komisie vo forme

⁴⁹ Pozri: BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. EPOS, Bratislava, 2015, s.115.

⁵⁰ Komisia v zmysle čl.17 Zmluvy o EÚ podporuje všeobecný záujem Únie a na tento účel sa ujíma vhodných iniciatív. Vykonáva koordinačné, výkonné a riadiace funkcie v súlade s podmienkami ustanovenými v zakladateľských zmluvách. Podľa ods.2 tohto článku legislatívne akty Únie môžu byť prijaté len na základe jej návrhu, pokiaľ Zmluva o EÚ alebo Zmluva o fungovaní EÚ neustanovujú inak. Iné akty sa prijímajú na základe návrhu Komisie, ak tak ustanovujú tieto zmluvy.

⁵¹ KOM (2006) 823 v konečnom znení.

⁵² Pozri s.6. Na toto oznámenie nadviazovalo oznámenie Komisie z 19. decembra 2006 pod názvom „*Zdanenie pri odchode a potreba koordinácie daňovej politiky členských štátov*“ [KOM (2006) 825] v konečnom znení, ktoré riešilo najmä otázky zdaňovania pri odchode vo vzťahu k spoločnostiam, riešenie nezhôd a zabránenie dvojitému zdaneniu a dvojitému nezdaneniu a súvisiace otázky.

oznámení Rade, Európskemu parlamentu a Hospodárskemu a sociálnemu výboru. Z množstva takýchto oznámení, ktorých základným poslaním bolo zabrániť zneužívaniu právnych predpisov v oblasti zdaňovania/zneužívaniu daňového systému možno spomenúť:

1. oznámenie zo dňa 10.decembra 2007 pod názvom „*Uplatňovanie opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov v oblasti priameho zdaňovania – v rámci EÚ a vo vzťahu s tretími krajinami*“⁵³. Toto oznámenie prvýkrát použilo pojem „pravidlá na zabránenie zneužívania právnych predpisov“⁵⁴, pričom súčasťou oznámenia bolo aj vymedzenie pojmov *daňový únik, zneužívanie právnych predpisov, vyslovene umelé konštrukcie* atď. (napr. *proporcionalita*). Komisia vychádzala z rozhodnutí Súdneho dvora EÚ (v tom čase ESD). ESD v známych rozhodnutiach Emsland-Stärke, ale najmä Halifax rozhodol, že osoba, na ktorú sa vzťahujú právne predpisy Spoločenstva, môže svoje práva vyplývajúce z týchto právnych predpisov stratiť v prípade, že sa ich pokúsi zneužiť. Takéto prípady však predstavujú výnimku: *zneužitie právnych predpisov nastáva len v prípade, keď sa napriek formálnemu dodržaniu podmienok ustanovených v príslušných predpisoch nedosiahne ich účel a existuje úmysel získať výhody umelým vytvorením podmienok na ich získanie*⁵⁵. Uplatňovanie tejto zásady sa týkalo najmä zdaňovania pri DPH.

Pojem „pravidlá na zabránenie zneužívania právnych predpisov“ sa podľa uvedeného oznámenia vzťahuje na celú škálu pravidiel, opatrení a praktík. Napríklad niektoré členské štáty uplatňujú všeobecné vymedzenie pojmu zneužitia založené na právnych predpisoch alebo vypracované v judikatúre. Iné uplatňujú konkrétnejšie ustanovenia na zabránenie zneužívania právnych predpisov, ako napr. pravidlá pre kontrolované zahraničné podniky - KZP (Controlled Foreign Corporation – CFC) a pravidlá o podkapitalizácii, ktorými sa má chrániť domáci daňový základ pred osobitnými typmi jeho ubúdania. Ďalšie druhy konkrétnych ustanovení na zabránenie zneužívania právnych predpisov zahŕňajú prechod z metódy vyňatia príjmov na metódu zápočtu dane v niektorých cezhraničných situáciách (v prípade, keď príjem z cudzieho zdroja podlieha nízkej alebo preferenčnej sadzbe dane) a ustanovenia výhradne zamerané na pasívne investície v iných krajinách. Veľa členských štátov podľa tohto oznámenia využíva kombináciu všeobecných a konkrétnych pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov.

Vo svojej judikatúre o priamom zdaňovaní ESD okrem toho rozhodol, že potreba zabrániť daňovým únikom či zneužitiu právnych predpisov môže byť v prvoradom verejnom záujme, ktorý by mohol byť dostatočným dôvodom na obmedzenie

⁵³ KOM (2007) 785 v konečnom znení.

⁵⁴ s.2.

⁵⁵ Emsland-Stärke C-110/99, body 52-53; Halifax C-255/02, body 74-75.

základných slobôd⁵⁶. Vymedzenie pojmu *daňový únik* je však ohraničené na „vyslovene umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť uplatnenie právnych predpisov dotknutého členského štátu“. Na to, aby vnútroštátne daňové pravidlá boli právne prípustné, musia byť primerané a zamerané na konkrétny účel zabrániť *vyslovene umelým konštrukciám*;

2. oznámenie zo dňa 27.júna 2012 „**O konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám**“⁵⁷, v ktorom sa konštatuje, že veľkosť tieňovej ekonomiky v EÚ (v roku 2011) dosahovala podľa odhadov takmer jednu pätinu HDP, čo je prvým náznakom rozsahu problému daňových podvodov a daňových únikov, pričom desiatky miliárd eur navyše ostávali v daňových rajoch často nenahlásené a nezdanené. Tým sa znižujú aj daňové príjmy jednotlivých štátov. V nadväznosti na to Komisia konštatovala, že posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom nie je len otázkou príjmov, ale aj otázkou spravodlivosti. Komisia na riešenie problémov daňových podvodov a daňových únikov uvádza v predmetnom dokumente spôsoby, ako možno zlepšiť dodržiavanie daňových predpisov a obmedziť podvody a úniky prostredníctvom lepšieho využívania existujúcich nástrojov a prijatia pripravovaných návrhov Komisie. Takisto sa v ňom identifikovali oblasti, v ktorých by ďalšie legislatívne opatrenia alebo koordinácia priniesli úžitok EÚ a členským štátom. Takéto opatrenia by sa nemali zameriavať len na podvody a daňové úniky, ale aj na agresívne daňové plánovanie. Agresívne daňové plánovanie zahŕňa využívanie umelých operácií alebo štruktúr a nesúladu medzi daňovými systémami, čím sa oslabujú daňové predpisy členských štátov a zvyšuje strata daňových príjmov. Medzi jednotlivé spôsoby zaradila Komisia účinnejší výber daní v rámci členských štátov, lepšiu cezhraničnú spoluprácu medzi daňovými správami v EÚ, súdržnú politiku vo vzťahu k tretím krajinám a pod.;
3. oznámenie „**Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom**“ zo dňa 6.decembra 2012⁵⁸ obsahovalo zámer Komisie preskúmať pravidlá na zabránenie zneužívania v právnych predpisoch EÚ. Komisia v tomto smere preskúmala aj ustanovenia na zabránenie zneužívaniu v smerniciach o úrokoch a licenčných poplatkoch, fúziách, materských a dcérskych spoločnostiach s cieľom dosiahnuť zavedenie zásady, z ktorej vychádza jej odporúčanie o agresívnom daňovom plánovaní⁵⁹;
4. oznámenie „**O daňovej transparentnosti v záujme boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam**“⁶⁰ zo dňa 18.marca 2015. Komisia v ňom

⁵⁶ Eg. Lankhorst, C-324/00, bod 37.

⁵⁷ COM(2012) 351 final.

⁵⁸ COM (2012) 722 final.

⁵⁹ Odporúčanie Komisie zo dňa 6.decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ).

⁶⁰ COM(2015) 136 final.

zdôraznila, že „na rozdiel od daňových únikov, ktoré sú protiprávne, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam zvyčajne neprekračuje medze zákona. Mnohé formy vyhýbania sa daňovým povinnostiam sú však v rozpore s duchom zákona a snažia sa čo najviac rozšíriť výklad toho, čo je „zákonné“, s cieľom minimalizovať celkovú výšku dane spoločnosti. Niektoré spoločnosti prostredníctvom metód agresívneho daňového plánovania zneužívajú právne medzery v daňových systémoch a rozdiely medzi vnútroštátnymi pravidlami, aby nemuseli zaplatiť svoj spravodlivý podiel daní. Daňové režimy v mnohých krajinách navyše spoločnostiam umožňujú umelo presúvať zisky do ich jurisdikcie, čím podporujú takéto agresívne daňové plánovanie“. V nadväznosti na to, Komisia zdôraznila nutnosť zvýšenia daňovej transparentnosti (v EÚ i mimo nej).

V predmetnom oznámení Komisia formulovala viaceré opatrenia, ktoré je potrebné prijať. Okrem toho poukázala aj na to, že ročne dochádza k vysokému rozsahu strát na daňových príjmoch z titulu daňových únikov a vyhýbania sa daňovej povinnosti⁶¹. Komisia preto v *balíku opatrení daňovej transparentnosti* predložila viacero opatrení na posilnenie daňovej transparentnosti s cieľom bojovať proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb v EÚ. Išlo o nasledovné opatrenia **(1) prísnejšia transparentnosť záväzných daňových stanovísk**⁶², **(2) zjednodušenie právnych predpisov o automatickej výmene informácií**⁶³, **(3) posudzovanie ďalších**

⁶¹ Podľa jedného z najvyšších odhadov predstavujú daňové úniky 860 miliárd EUR ročne a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam 150 miliárd EUR ročne (vo vzťahu k daňovým povinnostiam právnických osôb). Odkaz na štúdiu: http://europeansforfinancialreform.org/en/system/files/3842_en_richard_murphy_eu_tax_gap_en_120229.pdf.

⁶² Záväzné daňové stanoviská, ktoré majú za následok nízku úroveň zdanenia v jednom členskom štáte, môžu spoločnosti zlákať k tomu, aby zisky umelo presunuli do tejto jurisdikcie. Nielenže to môže viesť k vážnemu narušeniu základu dane iných členských štátov, ale môže to ďalej stimulovať agresívne daňové plánovanie a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam právnických osôb. Komisia preto v záujme vysokej daňovej transparentnosti predložila aj návrh na automatickú výmenu informácií o cezhraničných záväzných daňových stanoviskách. Opätovne to bolo podčiarknuté aj v oznámení z 28. januára 2016 [COM 2016) 23 final] s.7.

Prijatím pravidiel transparentnosti záväzných stanovísk sa zaoberala na svojom zasadnutí dňa 8. decembra 2015 aj Rada EÚ (bližšie pozri tlačovú správu 905/15 zo dňa 8. decembra 2015). Problematiku záväzných daňových stanovísk v uvedenom rámci rieši smernica Rady (EÚ) 1015/2376 z 8. decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

⁶³ Týkalo sa to najmä zámeru zrušiť smernicu Rady 2003/48/ES o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov. Komisia v tejto súvislosti navrhla, aby sa uvedená smernica zrušila v záujme odstránenia duplicit, pretože jej znenie už prekonala smernica 2014/107/EÚ, ktorou sa vyžaduje čo najväčší rozsah automatickej výmeny informácií o finančných účtoch vrátane príjmov z úspor. Tým sa vytvoril zjednodušený rámec pre automatickú výmenu finančných informácií a zabráni sa akejkoľvek právnej neistote či zvýšeniu záťaže pre daňové úrady a podniky. Všetky členské štáty sa touto smernicou zaviazali, že si budú automaticky vymieňať informácie o celom spektre finančných informácií na daňové účely v súlade s novým medzinárodným štandardom OECD. Smernica 2003/48/ES bola ešte v roku 2015 zrušená smernicou Rady (EÚ) 2015/2060

možných iniciatív týkajúcich sa transparentnosti⁶⁴, (4) revízia kódexu správania⁶⁵ pri zdaňovaní podnikov⁶⁶, (5) lepšie vyčíslenie daňovej medzery⁶⁷ a (6) podpora väčšej daňovej transparentnosti na medzinárodnej úrovni⁶⁸;

z 10. novembra 2015, ktorou sa zrušuje smernica 2003/48/ES o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov.

⁶⁴ Napríklad pre nadnárodné spoločnosti tým, že budú zverejňovať určité daňové informácie. V súčasnosti existujú takéto požiadavky transparentnosti pre banky (v rámci smernice o kapitálových požiadavkách - CRD IV) a so zameraním na platby vládam v prípade veľkých ťažobných a drevospracujúcich priemyselných odvetví (v rámci smernice 2013/34/EÚ), a to vo forme „podávania správ podľa jednotlivých krajín“. Následkom rozšírenia povinnosti zverejňovania určitých daňových informácií nadnárodnými spoločnosťami vo všetkých sektoroch by sa spoločnosti dostali pod väčšiu kontrolu verejnosti a zvýšilo by sa povedomie o ich daňových praktikách. Zároveň by sa vytvorili rovnaké podmienky pre spoločnosti EÚ z hľadiska požiadaviek transparentnosti a vyšlo by sa právnym komplikáciám z hľadiska vymedzenia odvetví.

⁶⁵ Okrem tohto kódexu bol na úrovni EÚ schválený aj Kódex správania pre účinné vykonávanie Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov (Ú. v. EÚ C 176/8 zo dňa 28.7.2006).

⁶⁶ Kódex správania pri zdaňovaní podnikov je jedným z hlavných nástrojov EÚ na zabezpečenie spravodlivej daňovej súťaže podnikov a teda dôležitým nástrojom proti škodlivým daňovým režimom. Ide o dobrovoľný a medzivládny nástroj, no aj napriek tomu v minulosti účinne prispel k odstráneniu určitých škodlivých daňových praktík v členských štátoch. Sú v ňom stanovené kritériá, podľa ktorých sa určuje, či je daňový režim škodlivý alebo nie, a od členských štátov sa v ňom vyžaduje, aby zrušili všetky škodlivé daňové opatrenia, ktoré sú v rozpore s kódexom. V posledných rokoch však účinnosť kódexu pri odstraňovaní škodlivých daňových režimov klesla, keďže jeho kritériá nezohľadňujú sofistikovanejšie systémy, pomocou ktorých sa podniky vyhýbajú daňovým povinnostiam. Preto Komisia podľa uvedeného oznámenia mala zrevidovať kódex správania, ako aj mandát skupiny pre kódex správania, aby sa ním dala účinnejšie zabezpečiť spravodlivá a transparentná daňová súťaž v rámci EÚ.

⁶⁷ Daňová medzera predstavuje rozdiel medzi splatnou daňou a sumou, ktorú vnútroštátne orgány skutočne vybrali. K vzniku daňovej medzery neprispievajú len daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam, dôležitú úlohu tu zohrávajú aj ďalšie faktory, ako sú administratívne chyby a bankroty. Štatistické údaje o daňovej medzere však poskytujú významný ukazovateľ rozsahu úmyselného neplnenia daňových povinností. Z dôvodu utajovanej povahy týchto činností spolu s chýbajúcimi odhadmi vo viacerých členských štátoch však nie sú k dispozícii presné údaje. Za účelom zhromaždenia porovnateľnejších aj spoľahlivejších údajov o rozsahu a hospodárskom vplyve daňových únikov a vyhýbania sa daňovým povinnostiam bola zriadená projektová skupina FISCALIS s cieľom podporovať medzi členskými štátmi vyššiu transparentnosť, pokiaľ ide o údaje o ich vnútroštátnych daňových príjmoch a spôsoby ich výpočtu.

⁶⁸ EÚ sa dlhoročne venuje presadzovaniu noriem dobrej správy v daňových záležitostiach v celosvetovom meradle a v tomto smere výrazne podporuje projekt OECD/G20 BEPS (BETTER POLICIES FOR BETTER LIVES) na boj proti vyhýbaniu sa povinnostiam právnických osôb na medzinárodnej úrovni. Týka sa vôbec prvého odporúčania OECD zo 16. septembra 2014 pre koordinovaný medzinárodný prístup v boji proti daňovým únikom. Odporúčania vzišli zo spoločného projektu OECD a Skupiny G20. Snahou projektu BEPS je boj proti narušaniu základu dane a presunom ziskov do iných jurisdikcií za účelom vyhnutia sa plateniu daní zo strany nadnárodných spoločností. Projekt si kladie za cieľ pomáhať vládam chrániť svoje daňové základy a ponúknuť väčšiu právnu istotu daňovým subjektom. Snahou OECD je napomáhať tvorbe legislatívneho prostredia, ktoré nebude viesť k dvojitému zdaneniu, neopodstatnenej administratívnej záťažii alebo obmedzeniu zákonnej cezhraničnej činnosti.

Dostupné na:

5. oznámenie „*Spravodlivý a efektívny systém dane z príjmu právnických osôb v Európskej únii: Päť kľúčových oblastí, v ktorých treba konať*“⁶⁹ zo dňa 17. júna 2015 (niektoré dokumenty používajú označenie „Akčný plán pre spravodlivé a efektívne zdaňovanie príjmov právnických osôb“).

V tomto oznámení/Akčnom pláne Komisia konštatuje, že je potrebný „nový prístup pre zdaňovanie právnických osôb, ktorý dosiahne cieľ spravodlivejšieho a efektívnejšieho zdanenia a ktorým sa účinne zamedzí vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.

Akčný plán vymedzil päť kľúčových oblastí, ktoré treba realizovať:

1. obnovenie spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb (CCCTB),
2. zabezpečenie účinného zdanenia v mieste, kde bol vytvorený zisk,
3. dodatočné opatrenia pre lepšie daňové prostredie pre podniky,
4. ďalší pokrok v oblasti daňovej transparentnosti,
5. nástroje EÚ pre koordináciu.

Na realizáciu týchto cieľov navrhlo predmetné oznámenie rad opatrení. Sú zamerané na oblasti, v ktorých by konanie EÚ bolo najúčinnjším spôsobom na riešenie problémov v oblasti zdanenia príjmov právnických osôb a na zabránenie konkrétnym typom zneužívania. Patria sem mechanizmy zistené v EÚ a celosvetovo, keďže tieto s najväčšou pravdepodobnosťou vedú k uľahčeniu agresívneho daňového plánovania, ako je transferové oceňovanie, patentové kolónky a dlhy. Spoločne tieto opatrenia ponúkajú koordinovanejšie prostredie pre zdanenie príjmu právnických osôb v EÚ, čo by malo viesť k spravodlivejšiemu zdaneniu, stabilnejším príjmom a lepšiemu prostrediu pre podniky. Umožnili by takisto súdržnejší prístup EÚ vo vzťahu k tretím krajinám;

6. oznámenie zo dňa 28. januára 2016 „*Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam: ďalšie kroky k dosiahnutiu účinného zdaňovania a väčšej daňovej transparentnosti v EÚ*“⁷⁰: Komisia v tomto balíku (známy pod skratkou „ATAP“ - Anti-tax avoidance package) opätovne zdôraznila nutnosť spravodlivejšieho a efektívnejšieho zdaňovania právnických osôb, čo je základným prvkom jednotného trhu. V tejto súvislosti ako jedno z opatrení navrhla zaviesť **všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (GAAR)**⁷¹ a zmeniť pravidlá tak,

[https://www.mzv.sk/servlet/content?MT=/App/WCM/main.nsf/vw_ByID/ID_EA7419BDE7ECA99C1257B4A002DA134_SK&OpenDocument=Y&LANG=SK&TG=BlankMaster&URL=/App/WCM/Aktualit.nsf/\(vw_ByID\)/ID_44198C042BBF29A1C1257D56004A6DCF](https://www.mzv.sk/servlet/content?MT=/App/WCM/main.nsf/vw_ByID/ID_EA7419BDE7ECA99C1257B4A002DA134_SK&OpenDocument=Y&LANG=SK&TG=BlankMaster&URL=/App/WCM/Aktualit.nsf/(vw_ByID)/ID_44198C042BBF29A1C1257D56004A6DCF).

⁶⁹ COM (2015) 302 final.

⁷⁰ COM (2016) 23 final.

⁷¹ Zavedené smernicou Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu [zmenená smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami]. V bode 5 preambuly smernice (EÚ) 2016/1164 sa zdôrazňuje, že „je nevyhnutné stanoviť pravidlá proti

aby bolo pre podniky ťažšie umelo sa vyhýbať zdaniteľnosti v členských štátoch alebo zneužívať daňové zmluvy (stála prevádzkareň a zneužívanie daňových zmlúv).

V oznámení sa ďalej zdôrazňuje, že EÚ by mala zabezpečiť, aby všetky členské štáty opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam implementovali koordinovane do svojich daňových systémov. Tým sa posilní ochrana jednotlivých členských štátov proti zneužívaniu a podnikom sa poskytne väčšia právna istota. Súčasťou uvedeného oznámenia („balíka opatrení“) bol aj návrh smernice proti vyhýbaniu sa daňovej povinnosti („ATAD“ - Anti-tax avoidance directive) a odporúčanie o otázkach spojených s daňovými zmluvami.

Mimoriadne významný problém v oblasti medzinárodného zdaňovania, ktorý začal byť vypuklý v ostatných rokoch, je snaha spravidla väčších nadnárodných spoločností o zníženie daňových povinností využívaním rôznorodosti národných daňových systémov. Národné daňové systémy členských štátov priamych daní sa medzi sebou líšia v celom rade podstatných znakov, ktoré majú svoje korene v dlhodobom politickom a ekonomickom smerovaní daných štátov, národných tradícií, špecifik regiónov atď. Z tohto dôvodu patrí medzi súčasné politické priority tak EÚ, ale aj OECD nutnosť zabezpečiť, aby daň bola platená tam, kde sa vytvára zisk týchto spoločností.

Práve OECD začala na riešení tohto problému pracovať ešte pred EÚ, a to na základe odporúčania krajín G20, keď dňa 19. júla 2013 zverejnila „**Akčný plán boja proti znižovaniu daňového základu a prelievaniu ziskov**“ (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting známy pod skratkou „**BEPS**“). **Akčný plán BEPS** obsahuje celkom 15 opatrení zameraných proti erózii základu dane a presunu ziskov v troch hlavných oblastiach: (1) *skutočný obsah obchodných transakcií*, (2) *koherentnosť medzinárodného daňového systému* a (3) *zvýšenie transparentnosti*.

Smernica ATAD (smernica 2016/1164/EÚ) do veľkej miery reagovala na požiadavky, ktoré priniesol Akčný plán BEPS. Vychádzajúc z odporúčaní OECD, aj EÚ zdôraznila, že v záujme dobrého fungovania vnútorného trhu je dôležité, aby si členské štáty plnili svoje záväzky vyplývajúce z iniciatívy BEPS. Pôsobnosť tejto smernice (vrátane jej novely) sa vzťahuje na všetkých daňovníkov, ktorí podliehajú dani z príjmov

narúšaniu základov dane a presunu ziskov mimo vnútorného trhu. S cieľom prispieť k dosiahnutiu uvedeného cieľa sú potrebné pravidlá v týchto oblastiach: obmedzenia pre odpočítateľnosť úrokov, zdaňovanie pri odchode, všeobecné pravidlo proti zneužívaniu, pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti a pravidlá boja proti hybridným nesúlodom. Ak má uplatňovanie uvedených pravidiel za následok dvojité zdanenie, mali by daňovníci získať možnosť zápočtu dane zaplatenej prostredníctvom odpočtu za daň zaplatenú v inom členskom štáte alebo tretej krajine, v závislosti od daného prípadu. Pravidlá by sa teda nemali zameriavať len na zamedzovanie praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ale malo by sa nimi zabezpečiť aj to, že sa predíde vytváraniu ďalších prekážok trhu, ako je dvojité zdanenie“. K otázke GAAR bližšie pozri: SÁBO, J.: *GAAR (Všeobecné pravidlo predchádzania daňovým únikom) v právnom poriadku SR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), II. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.199-207.

právnických osôb v jednom/vo viacerých členských štátoch, vrátane stálych prevádzkarní v jednom/vo viacerých členských štátoch subjektov, ktorí sú rezidentmi na daňové účely v tretej krajine. V prípade reverzných hybridných nesúladov sa bude uplatňovať aj na všetky subjekty, ktoré členský štát považuje na daňové účely za transparentné.

Bez toho, aby som sa podrobne zaoberal podstatou jednotlivých pravidiel (čo by mohlo pôsobiť nesúladne so základným zameraním príspevku), smernica ATAD ustanovila pravidlá proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v nasledovných piatich oblastiach:

1. Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov

Toto pravidlo vychádza z toho, že presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky sú odpočítateľné v zdaňovacom období, v ktorom vznikli, len do výšky 30% príjmov daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (EBITDA).

Cieľom smernice v tejto oblasti bolo teda obmedziť praktiky prelievania ziskov do jurisdikcií s výhodnejšími podmienkami pre odpočítanie úrokov od základu dane, a to tak, že obmedzila daňovú uznateľnosť úrokov pre daňovníka v danom zdaňovacom období zavedením pravidla nízkej kapitalizácie.

2. Zdaňovanie pri odchode

U tohto pravidla smernica vychádza z toho, že daňovník bude podliehať dani vo výške rovnajúcej sa trhovej hodnote prevedených aktív v čase odchodu aktív zníženej o ich hodnotu na daňové účely v prípade, že nastane niektorá zo situácií vymenovaných v smernici⁷².

Úlohou pravidiel zdaňovania pri odchode je zabezpečiť, aby v prípade, že daňovník presúva aktíva alebo svoju daňovú rezidenciu mimo daňovú jurisdikciu daného štátu, tento štát mohol zdaniť ekonomickú hodnotu všetkých kapitálových ziskov vytvorených na jeho území, hoci tento zisk ešte nebol v čase odchodu zrealizovaný.

3. Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu

Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (GAAR) sa má použiť na obchodné transakcie, ktoré nie sú skutočné, ale sú len predstierané, pričom ich cieľom je získanie daňových výhod. Preto na účely výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb členský štát neberie do úvahy mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom/jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva. K tomu aby sa takýto mechanizmus/mechanizmy nepovažovali za skutočné sa vyžaduje, aby boli zavedené z neopodstatnených obchodných dôvodov, ktoré neodzrkadľujú ekonomickú realitu.

4. Pravidlo týkajúce sa kontrolovaných zahraničných spoločností

⁷² Pozri čl.5 smernice 2016/1164/EÚ.

Pravidlo pre kontrolované zahraničné spoločnosti povoľuje členskému štátu, v ktorom má sídlo materská spoločnosť, zdaniteľ aj zisky, ktoré dosiahli jej dcérske spoločnosti v krajinách s nižšou alebo žiadnou daňou. Uvedené pravidlo sa uplatní v prípade, že daň zaplatená v tretej krajine je nižšia ako polovica sumy, ktorá by sa zaplatila v členskom štáte.

5. Pravidlá boja proti hybridným nesúladam-

Pôvodne smernica ATAD zaviedla pravidlo, podľa ktorého, ak dôjde z dôvodu hybridného nesúladu k dvojitému odpočtu, odpočet sa umožní len v tom členskom štáte, v ktorom má platba svoj zdroj. V prípade, keď hybridný nesúlad vedie k odpočtu bez zahrnutia zodpovedajúceho príjmu do základu dane, členský štát platiteľ a odpočet takejto platby zamietne. Smernica tým chce zabrániť tomu, aby obchodné spoločnosti využívali situácie, pri ktorých jednotlivé členské štáty nejednotne zaobchádzajú s tým istým príjmom alebo subjektom na daňové účely (hybridné nesúlad).

Smernica 2017/952/EÚ novelizovala pôvodné vymedzenie kategórie „hybridný nesúlad“, pričom došlo okrem iného aj k výraznému rozšíreniu tohto pojmu⁷³, k precízácii pravidiel boja proti hybridným nesúladam a ich komplexnejšej neutralizácii vzhľadom na to, že pôvodná smernica ATAD sa vzťahuje iba na hybridné nesúlad, ktoré vznikajú pri vzájomnom vzťahu medzi systémami zdaňovania príjmov právnických osôb členských štátov. Bolo preto potrebné rozšíriť pôsobnosť smernice aj na hybridné nesúlad, na ktorých sa podieľajú tretie krajiny, aby sa zabezpečili pravidlá konzistentné s pravidlami odporúčanými v správe OECD o neutralizácii účinkov hybridných nesúladných schém⁷⁴. V nadväznosti na to novela smernice ATAD ustanovuje pravidlá o hybridných prevodoch, importovaných nesúladoch a predkladá riešenie celej škály výsledných dvojitých odpočtov, aby sa daňovníkom zabránilo vo využívaní pretrvávajúcich právnych medzier.

Smernica 2017/952/EÚ preto okrem inovovaných pravidiel boja proti hybridným nesúladam zaviedla aj **pravidlo proti reverzným hybridným nesúladam**⁷⁵, zahŕňa teda aj pravidlá týkajúce sa hybridných nesúladov s tretími krajinami, ak aspoň jedna zo zúčastnených strán je právnickou osobou, ktorá je daňovníkom alebo v prípade reverzných hybridov subjektom v členskom štáte, ako aj pravidlá o importovaných nesúladoch. Následne by sa pravidlá o hybridných nesúladoch a nesúladoch týkajúcich sa daňovej rezidencie mali uplatňovať na všetkých

⁷³ Pozri novelizovaný čl.9 smernice 2017/952/EÚ.

⁷⁴ Záverečné správy o 15 akčných bodoch OECD proti BEPS boli sprístupnené verejnosti 5.októbra 2015 a Rada tento výsledok privítala v dokumente „**Záver Rady o zdaňovaní právnických osôb – narušenie základu dane a presun ziskov**“ z 8.decembra 2015. Zdôraznila pritom, že „nekalá daňová súťaž medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami by mohla ohroziť fungovanie jednotného trhu, pričom uznáva dôležitosť zdaňovania pre konkurencieschopnosť“ (pozri tlačovú správu 910/15 z 8.decembra 2015).

⁷⁵ Pozri čl.9a a 9b smernice 2017/952/EÚ.

daňovníkov, ktorí v členskom štáte podliehajú dani z príjmov právnických osôb, vrátane stálych prevádzkarní, ako aj takých usporiadaní, ktoré sa považujú za stále prevádzkarne subjektov, ktorí sú rezidentmi v tretích krajinách. Pravidlá o reverzných hybridných nesúladoch sa majú uplatňovať na všetky subjekty, ktoré členský štát považuje na daňové účely za transparentné.

Pravidlami týkajúcimi sa hybridných nesúladoch sa majú riešiť situácie nesúladu, ktoré sú zapríčinené dvojitými odpočtami, konfliktom v kvalifikácii finančných nástrojov, platieb a subjektov alebo pri alokácii platieb. Keďže hybridné nesúlady môžu viesť k dvojitému odpočtu alebo k odpočtu bez zahrnutia, je nevyhnutné, aby na základe týchto pravidiel dotknutý členský štát buď zamietol odpočet platby, nákladov alebo strát, alebo by od daňovníka prípadne vyžadoval zahrnutie príslušnej platby do svojho zdaniteľného príjmu. Uvedené pravidlá sa však uplatňujú len na odpočítateľné platby a nemali by mať vplyv na všeobecné prvky daňového systému, bez ohľadu na to, či ide o klasický systém alebo nie.

Novela smernice ATAD vyžaduje, aby sa riešili **štyri kategórie** hybridných nesúladoch: **(1)** hybridné nesúlady, ktoré vyplývajú z platieb v rámci finančného nástroja; **(2)** hybridné nesúlady, ktoré sú dôsledkom rozdielov v alokácii platieb uskutočnených hybridnému subjektu alebo stálej prevádzkarni, a to aj tie, ktoré vyplývajú z platieb nerozpoznannej stálej prevádzkarni; **(3)** hybridné nesúlady, ktoré vyplývajú z platieb uskutočnených hybridným subjektom jeho vlastníkovi alebo z platieb považovaných za realizované medzi ústredím a stálou prevádzkarňou alebo medzi dvoma či viacerými stálymi prevádzkarňami; **(4)** výsledné dvojité odpočty vyplývajúce z platieb uskutočnených hybridným subjektom alebo stálou prevádzkarňou.

Novelizovaná smernica ATAD rozlišuje medzi tým, či hybridný nesúlad vedie k dvojitému odpočtu (prvý z dvoch **výsledných nesúladoch**) alebo k odpočtu bez zahrnutia (druhý z dvoch **výsledných nesúladoch**).

V **prvom prípade** (hybridný nesúlad vedie k dvojitému odpočtu):

- odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou investora a
- pokiaľ sa tak nestane (= nezamietnutie odpočtu), odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou platiteľa.

Každý takýto odpočet je však oprávnený na započítanie voči príjmu s dvojitým zahrnutím, či už vznikol v súčasnom alebo v nasledujúcom zdaňovacom období.

V **druhom prípade** (hybridný nesúlad vedie k odpočtu bez zahrnutia):

- odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou platiteľa a
- pokiaľ sa tak nestane (= nezamietnutie odpočtu), suma platby, ktorá by inak viedla k výslednému nesúladu, sa zahrnie do príjmu v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou príjemcu.

Slovensko je ako členský štát EÚ povinné transponovať uvedené pravidlá do svojho právneho systému v lehote do 31.decembra 2018 s tým, že ich bude povinne

uplatňovať od 1.januára 2019 (okrem ustanovení týkajúcich sa zdaňovania pri odchode, pri ktorých je lehota na ich implementáciu ustanovená na 31.december 2019 a ich uplatňovanie je povinné od 1.1.2020 a najnovšie sa to týka aj ustanovení upravujúcich boj proti hybridným nesúladam). V prípade reverzných hybridných nesúladov je Slovensko (a ďalšie členské štáty) povinné transponovať pravidlá boja proti reverzným hybridným nesúladam do 31.decembra 2021, pričom ich bude povinne uplatňovať od 1.januára 2022⁷⁶.

Treba si uvedomiť súvislosť oboch iniciatív – BEPS i ATAP – s časovým obdobím, kedy obidve iniciatívy vznikli. Je to obdobie veľkých škandálov, spojených s únikom informácií z panamskej právnickej firmy Mossack Fonseca, LuxLeaks, SwissLeaks či Offshore Leaks, najnovšie aj Paradise Papers. Čo ich navyše spája, to je absencia spravodlivého zdaňovania a daňovej transparentnosti, to znamená základné príčiny zneužívania daňových systémov.

Uvedol som iba niektoré iniciatívy Komisie, ktorých zmyslom je boj proti zneužívaniu daňových systémov. Takto by bolo možné prirodzene pokračovať a spomenúť aj viaceré odporúčania Komisie, napríklad odporúčanie Komisie (EÚ) 2016/136 z 28.januára 2016 **o vykonávaní opatrení proti zneužívaniu daňových zmlúv [oznámené pod číslom C(2016) 271]**.

Bolo by iste z mojej strany nesprávne a aj nezodpovedné, keby som boj proti zneužívaniu daňového systému v EÚ zužoval iba na činnosť Komisie. Uvedený zápas zvädzajú svojimi legislatívnymi i nelegislatívnymi aktmi aj ďalšie, rovnako významné inštitúcie v hierarchii orgánov EÚ. V tejto súvislosti možno spomenúť iniciatívy v podobe rôznych výziev na boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom, ako sú napríklad „**Výzva na hľadanie konkrétnych opatrení na boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom**“ schválená uznesením Európskeho parlamentu z 19.apríla 2012 o výzve na hľadanie konkrétnych opatrení na boj proti daňovým podvodom a únikom ((2012/2599)(RSP)), uznesenie Európskeho parlamentu z 21.mája 2013 „**o boji proti daňovým podvodom, daňovým únikom a daňovým rajom**“ (2013/2060(INI)), uznesenie Európskeho parlamentu z 12.decembra 2013 „**o výzve na prijatie merateľného a záväzného cieľa v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v EÚ**“ (2013/2963(RSP)), uznesenie Európskeho parlamentu z 25. marca 2015 „**o výročnej správe o daniach**“ (2014/2144(INI)) atď.

Aj ďalšie inštitúcie a orgány EÚ, každý v rámci svojej kompetencie, vyvíja v súčasnosti zvýšené úsilie o boj proti zneužívaniu daňového systému. V tomto smere by bolo možno spomenúť **Európsky úrad pre boj proti podvodom (OLAF), Európsky hospodársky a sociálny výbor**⁷⁷, sú to však aj rôzne **poradné orgány** (najmä orgány

⁷⁶ V súčasnosti bol návrh novely zákona o dani z príjmov v Národnej rade SR už prerokovaný a schválený v I. čítaní s tým, že jeho súčasťou je aj implementácia pravidiel, ktoré zaviedla smernica ATAD.

⁷⁷ Tento orgán nie je v zmysle čl.13 Zmluvy o EÚ súčasťou inštitucionálneho rámca EÚ, avšak podľa Zmluvy o fungovaní EÚ výbor patrí medzi **poradné orgány Únie**, čo vyplýva z názvu kapitoly 3 Zmluvy o fungovaní EÚ. Z významnejších dokumentov, ktoré vypracoval a našli aj

Komisie), dočasné výbory Európskeho parlamentu, Rady atď. Z množstva takýchto výborov, u ktorých v niektorých prípadoch nie je celkom jasné ich postavenie a pôsobnosť, by som v danom tematickom okruhu mohol spomenúť napríklad *Výbor pre administratívnu spoluprácu v oblasti daní*⁷⁸, *Výbor pre vymáhanie*⁷⁹, *Výbor pre program Fiscalis 2020*⁸⁰.

Okrem toho sú to aj rôzne fóra a expertné skupiny (pôsobia pre Komisiu), ako napríklad *Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie*⁸¹, expertná skupina *Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie*⁸², *Skupina pre kódex správania (zdaňovanie podnikov)*⁸³, *pracovná skupina Rady na vysokej úrovni pre daňové otázky (HLWP)* atď.

V Európskom parlamente pôsobí *Výbor Európskeho parlamentu pre pranie špinavých peňazí, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a daňové úniky* (Committee of Inquiry into Money Laundering, Tax Avoidance and Tax Evasion – PANA Committee), ale aj bývalé dočasné výbory TAXE (činnosť tohto osobitného výboru skončila 30.novembra 2015) a TAXE2 (jeho činnosť skončila 2.augusta 2016). Išlo o osobitné výbory Európskeho parlamentu pre daňové rozhodnutia a ďalšie opatrenia podobného charakteru alebo účinku.

2.2. Aktuálne programy

Spomedzi viacerých programov EÚ priamo zameraných na boj proti zneužívaniu daňových systémov alebo nepriamo v spojitosti napríklad s ochranou finančných záujmov EÚ je podľa môjho názoru potrebné spomenúť tieto:

všeobecnú podporu v Európskom parlamente možno spomenúť jeho Stanovisko na tému „*Daňové a finančné raje: hrozba pre vnútorný trh EÚ (stanovisko z vlastnej iniciatívy)*“ z 24.mája 2012 (2012/C 229/02).

⁷⁸ Pozri čl.26 smernice Rady 2011/16/EÚ z 15.februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS.

⁷⁹ Pôvodne bol pomenovaný ako Výbor pre refundáciu (pozri čl.20 už zrušenej smernice Rady 76/308/EHS z 15.marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách).

⁸⁰ Pozri čl.15 nariadenia č.1286/2013/EÚ, ktorým sa stanovuje akčný program na zlepšenie fungovania daňových systémov v Európskej únii na obdobie rokov 2014 – 2020 (Fiscalis 2020). S odkazom na bod 21 preambuly ide o orgán, ktorý pomáha Komisii, pričom je výborom v zmysle nariadenia č.182/2011/EÚ.

⁸¹ Pozri rozhodnutie Komisie z 23.apríla 2013 o zriadení expertnej skupiny Komisie, ktorá bude nazvaná Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie (2013/C 120/07).

⁸² Pozri rozhodnutie Komisie z 26.januára 2015, ktorým sa zriaďuje skupina expertov s názvom „Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie“ (2015/C 28/05). Nahradilo rozhodnutie Komisie 2011/C 24/03 z 25.januára 2011, ktorým sa zriaďuje skupina expertov s názvom Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie (Ú. v. EÚ C 24, 26.1.2011, s.3).

⁸³ Ide o prípravný orgán Rady.

1. program FISCALIS 2020⁸⁴.

Týmto programom sa má aktívne posilniť fungovanie daňových systémov na vnútornom trhu a zároveň sa má prispieť k postupnému zrušeniu existujúcich prekážok a náprave narušení v rámci vnútorného trhu.

Program sa vzťahuje na obdobie od 1. januára 2014 do 31. decembra 2020 a je zameraný na to, aby daňové orgány fungovali efektívnejšie, aby sa posilnila konkurencieschopnosť podnikov, podporila zamestnanosť a prispelo k ochrane finančných a ekonomických záujmov členských štátov Únie a daňovníkov. Pôsobenie Komisie a zúčastnených členských štátov pri realizácii tohto programu je nákladovo efektívnejšie, než keby si každý členský štát vytvoril samostatné rámce spolupráce na dvojstrannej alebo mnohostrannej úrovni.

V čl.5 programu je ustanovený celkový cieľ a konkrétne ciele.

Celkový cieľom je „zlepšiť riadne fungovanie daňových systémov na vnútornom trhu posilnením spolupráce medzi zúčastnenými krajinami, ich daňovými orgánmi a ich úradníkmi“.

Konkrétnym cieľom programu je „podporiť boj proti daňovým podvodom, daňovým únikom a agresívnemu daňovému plánovaniu a vykonávanie práva Únie v oblasti daní zabezpečením výmeny informácií, podporovaním administratívnej spolupráce a v nevyhnutných a vhodných prípadoch zvyšovaním administratívnej kapacity zúčastnených krajín s cieľom prispievať k znižovaniu administratívnej záťaže daňových orgánov a nákladov daňovníkov na dodržiavanie predpisov“;

2. program **Hercule III**⁸⁵, ktorý nadobudol účinnosť 21.marca 2014.

Hercule III je finančný program špeciálne zameraný na boj proti podvodom, korupcii a iným protiprávnym činnostiam poškodzujúcim finančné záujmy EÚ. Umožňuje obstarávanie špecializovaného vybavenia a databáz, využívaných vnútroštátnymi orgánmi činnými v trestnom konaní a školení pre špecialistov v boji proti podvodom. Program sa vzťahuje na obdobie 2014 až 2020 a poskytne celkom 104.9 mil. EUR členským štátom EÚ.

Napriek tomu, že program je ponímaný všeobecnejšie, ako je iba boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom, treba ho považovať za súčasť úsilia EÚ bojovať proti podvodom v daňovej oblasti, a to najmä v sústave nepriamych daní.

2.3. Dobrá správa daní

Dobrá správa daní je termín, ktorý sa začal v oficiálnych (politických) dokumentoch a právnych aktoch inštitúcií EÚ používať nie tak dávno. Na obsahu tohto pojmu sa dohodli ministri financií členských štátov EÚ na zasadnutí Rady (ECOFIN) 14.mája 2008, na ktorom vymedzili pojem „dobrá správa v oblasti daní“ ako zásady

⁸⁴ Prijatý nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č.1286/2013 z 11.decembra 2013, ktorým sa stanovuje akčný program na zlepšenie fungovania daňových systémov v Európskej únii na obdobie rokov 2014 – 2020 (Fiscalis 2020) a ktorým sa zrušuje rozhodnutie č.1482/2007/ES.

⁸⁵ Jeho predchodcami boli Hercule a Herkule II.

transparentnosti, výmeny informácií a spravodlivej daňovej súťaže. Vyplynulo to z oznámenia Komisie „*Podpora dobrej správy v daňových záležitostiach*“⁸⁶ z 28. apríla 2009. Už zo samotného pojmového vymedzenia dobrej správy daní jednoznačne vyplýva, že je súčasťou celkového rámca boja proti zneužívaniu daňových systémov.

V zmysle spomínaného dokumentu sa členské štáty dohodli na celom rade opatrení, ktoré majú podporiť lepšiu správu v oblasti daní v EÚ. Tieto opatrenia sa týkali najmä:

- *administratívnej spolupráce, vrátane výmeny informácií,*
- *škodlivej daňovej súťaže*⁸⁷,
- *štátnej pomoci a transparentnosti* (podnikov a finančnej transparentnosti).

Oznámenie je zamerané najmä na oblasť priameho zdaňovania, je však nespochybniteľným faktom, že dobrá správa daní sa nemôže vyhnúť ani nepriamych daní a oprávnené patrí medzi nástroje boja proti zneužívaniu daňových systémov.

V súvislosti s opatreniami v oblasti presadzovania dobrej správy v daňových záležitostiach však treba spomenúť aj Uznesenie Európskeho parlamentu z 10. februára 2010 *o podpore dobrej správy v daňových záležitostiach*⁸⁸, ktoré okrem iného považuje dobrú správu v daňových záležitostiach, chápanú v zmysle transparentnosti, výmeny informácií na všetkých úrovniach, efektívnej cezhraničnej spolupráce a spravodlivej hospodárskej súťaže v daňovej oblasti, za kľúčový prvok v obnove svetového hospodárstva po finančnej kríze, ktorej začiatky sa datujú do roku 2008.

Dobrá správa v daňových záležitostiach sa však neobmedzuje iba na vnútorný priestor EÚ. V tejto súvislosti smerovala snaha Komisie aj k tomu, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. V tomto smere prijala Komisia *odporúčanie č. 2012/771/EÚ zo 6. decembra 2012 v súvislosti s opatreniami určenými na podporu toho, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne*

⁸⁶ KOM (2009) 201 v konečnom znení.

⁸⁷ V „Kódexe správania pri zdaňovaní podnikov“, ktorý bol prijatý na zasadnutí Rady ECOFIN a zástupcov vlád členských štátov EÚ na stretnutí dňa 1. decembra 1997 sa vymedzujú škodlivé daňové opatrenia ako opatrenia (vrátane administratívnych postupov), ktoré majú výrazný vplyv alebo môžu mať výrazný vplyv na výber miesta obchodných aktivít vo vtedajšom Spoločenstve a ktorých dôsledkom je podstatne nižšia úroveň zdanenia, ako je úroveň bežne uplatňovaná v dotknutom členskom štáte. Podľa kódexu, ktorý platí v členských štátoch, ako aj v ich závislých a pridružených územiach, sa posúdilo vyše 400 opatrení na zdanenie podnikov, z čoho viac ako 100 bolo posúdených ako škodlivé a následne sa zrušili alebo zmenili a doplnili. Rada sa otázkou uplatňovania kódexu správania pravidelne zaoberá. Napríklad o budúcnosti kódexu správania pojednáva tlačová správa Rady EÚ 908/15 z 8. decembra 2015. Okrem toho v záveroch zo svojho zasadnutia dňa 8. marca 2016 okrem iného pripomína svoje závery prijaté 8. decembra 2015 o budúcnosti kódexu. V tomto zmysle potvrdzuje, „že práca na budúcom kódexe správania a jeho posilnení by sa mala sústrediť na lepšie využívanie existujúceho mandátu vyplývajúceho z kódexu, na preskúmanie možnosti a spôsobov rozšírenia tohto mandátu a aktualizácie kritérií a na prípadnú potrebu primerane upraviť správu kódexu“. Pozri tlačovú správu 108/16 zo dňa 8. marca 2016 „Záver Rady o kódexe správania v oblasti zdaňovania podnikov“.

⁸⁸ (2010/C 341 E/07).

štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. V predmetnom odporúčaní sa ustanovujú kritériá umožňujúce určiť tretie krajiny, ktoré nedodržiavajú minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. Zároveň sa v ňom uvádza súbor opatrení, ktoré môžu členské štáty prijať vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré nedodržiavajú dané štandardy, a v prospech tretích krajín, ktoré ich spĺňajú.

Odporúčanie Komisie sa vzťahuje na zdaňovanie príjmov. Podľa tohto odporúčania tretia krajina spĺňa minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach, keď:

- a) prijala zákony, iné právne predpisy alebo administratívne opatrenia s cieľom dosiahnuť súlad so štandardami transparentnosti a výmeny informácií uvedenými v prílohe, a účinne ich uplatňuje,
- b) nepoužíva škodlivé daňové opatrenia v oblasti zdaňovania podnikov.

2.4. Právne akty EÚ zamerané proti zneužívaniu daňových systémov

Ostatné 2 – 3 roky sú prejavom premietnutia viacerých oznámení a odporúčaní najmä Komisie do legislatívnej polohy vo forme návrhov smerníc, príp. už aj realizované v podobe schválenia týchto návrhov príslušnou inštitúciou EÚ. Niektoré z nich, ktorých základným zmyslom je boj proti zneužívaniu daňových systémov už boli v širšom či užšom rámci spomínané v predchádzajúcom texte, ako napríklad smernica ATAD, jej novela smernica 2017/952/EÚ a pod.

K ďalším právnym aktom, ktoré sú priamo a bezprostredne zacielené proti zneužívaniu daňových systémov, možno zaradiť:

- smernicu Rady (EÚ) 2016/881 z 25.mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní,
- vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2378 z 15.decembra 2015, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušuje vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 1156/2012,
- smernicu Rady (EÚ) 2015/2376 z 8.decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní,
- smernicu Rady (EÚ) 2015/2060 z 10.novembra 2015, ktorou sa zrušuje smernica 2003/48/ES o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov,
- smernicu Rady (EÚ) 2015/121 z 27.januára 2015, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch.

O pravidlách, na ktorých sú tieto právne akty založené, bola už v rôznych súvislostiach zmienka v jednotlivých oznámeniach a odporúčaní najmä Komisie, ale aj iných inštitúcií EÚ.

NAMIESTO ZÁVERU

Je ťažké urobiť nejaký relevantný záver k otázke zneužívania daňových systémov na území EÚ. Ten, ktorým by som mohol „uzavrieť“ aspoň čiastočne pertraktovanú tému

majú „v rukách“ vlády príslušných členských štátov. Môžu urobiť dosť v prospech eliminovania tohto zneužívania, v súčasnosti však robia ešte stále málo opatrení a väčšinou iba následne reagujú na vznikajúce problémy, možno očakávajú, že to vyrieši za nich niektorá z inštitúcií EÚ. Vedúcim motívom takto zmýšľajúcich predstaviteľov členských štátov je s najväčšou pravdepodobnosťou ich presvedčenie, že daňová suverenita, i keď v oklieštenej podobe, musí ostať i naďalej imanentnou súčasťou štátnej suverenity každého z nich. Tým, že sa svojho času (k 1. januáru 1973, resp. v súvislosti so vstupom do EÚ) vzdali časti svojej suverenity v oblasti nepriameho zdaňovania v prospech EÚ, už nepovažujú ďalšie presuny zostávajúcej časti daňovej suverenity na EÚ za spravodlivé a najmä potrebné.

EÚ potrebuje spravodlivý a transparentný systém, čo sa síce už dlhšiu dobu zdôrazňuje, realita je však úplne iná. Potrebná je v tomto smere lepšia koordinácia medzi štátmi, potrebný je aj oveľa razantnejší a zásadovejší prístup EÚ k tým členským štátom, ktoré sú považované za daňové raje. Členstvo v EÚ neznamena iba výhody pre jednotlivé štáty (napríklad v otázke obchodovania na jednotnom vnútornom trhu, možnosť čerpania dotácií na jednotlivé programy, spoločná obranná a bezpečnostná politika a pod.), ale aj povinnosť dodržiavať pravidlá a ciele, pre ktoré EÚ vznikla. Už dlhšiu dobu sa napríklad zdôrazňuje požiadavka na zavedenie úniovej definície pojmu "daňové raje" a protiopatrení voči spoločnostiam, ktoré ich využívajú. V tomto smere však nie je viditeľný výraznejší pokrok. Najnovšie škandály okolo daňových únikov, o ktorých sa verejnosť dozvedá na základe prístupu k internetu, ako je únik informácií z právnickej kancelárie Appleby so sídlom na Bermudách v prípade škandálu pod označením Paradise Papers, či už trochu skôr začaté vyšetrovanie daňových únikov vo svete futbalu známe ako Football Leaks ale nútia aj členské štáty EÚ, aby sa otázkou daňových rajov zaoberali viac, než sú iba slovné proklamácie v podobe rôznych návrhov a odporúčaní, ktoré v konečnom dôsledku majú skôr odvieť pozornosť verejnosti od podstaty problému, a tým je stále absentujúca daňová spravodlivosť a daňová transparentnosť. Svedčí o tom aj mimoriadne zasadnutie ministrov financií EÚ (Ecofin) k otázke vytvorenia čierneho zoznamu celosvetových daňových rajov, ktoré sa konalo dňa 7. novembra 2017 v Bruseli. Podľa dostupných informácií⁸⁹ EÚ by mala v decembri 2017 odsúhlasiť čiernu listinu daňových rajov. EÚ pracuje už rok na vzniku takejto čiernej listiny. V tejto súvislosti ako východisko jej slúži zoznam približne 90 krajín (presnejšie 87 krajín), pri ktorých podľa expertov existovalo väčšie riziko vyhýbania sa plateniu daní. Základné kritéria pre to, či sa „nespolupracujúce daňové jurisdikcie“ ako sa zvyknú označovať štáty, ktoré sú považované za daňové raje, ocitnú na čiernej listine alebo nie sú daňová transparentnosť, spravodlivá podoba zdanenia a odporúčania OECD týkajúce sa BEPS. Iste bude zaujímavé sledovať ďalší vývoj v tomto smere; zatiaľ tieto rokovania nemajú inú povahu ako politické hľadanie kompromisných riešení bez náležitého legislatívneho

⁸⁹ Dostupné na:

<https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/447438-ciernu-listinu-danovych-rajov-ma-mat-eu-v-decembri/>.

rámca. Preto ešte nie je jasné ani to, či sa v nelegislatívnych aktoch EÚ o daňových rajoch objaví aj prvotná definícia daňových rajov, ktorá by bola následne transponovaná do právne záväzného aktu EÚ.

Aj keď sa to takto nemusí na prvý pohľad zdať, absencia daňovej spravodlivosti a daňovej transparentnosti má zásadný vplyv na zneužívanie daňového systému. K tejto otázke, resp. problému by mali zaujať razantnejšie stanovisko aj iné spoločenské vedy, než je iba daňové právo. ako napríklad psychológia, etika, sociológia a pod. Asi nebudem ďaleko od pravdy, ak ma v tejto súvislosti napadá nevyhnutnosť výraznejšieho spojenia výskumu týkajúceho sa nastolených otázok odborníkmi nielen z oblasti práva či ekonómie, ale aj psychológie, morálky a etiky, sociológie atď. To by však samo osebe nestačilo. Navyše je nevyhnutné, pokiaľ majú predstavitelia najvyšších orgánov verejnej moci skutočný záujem „očistiť“ daňovú politiku štátu od nedôvery, ktorú verejnosť voči nej a jej tvorcom prejavuje, aby sa s výsledkami výskumu v oblasti zdaňovania, najmä jeho návrhov aj oboznamovali a brali ich do úvahy pri budúcich novelizáciách daňových predpisov.

Ako istú „perličku“ pri tejto, vo verejnosti rezonujúcej téme, ktorá ovplyvňuje dianie v EÚ chcem zájsť do nie tak dávnej histórie a spomenúť debatu k Akčnému programu pre zdaňovanie v EÚ pre obdobie 2014 – 2020 (Aktion programme for taxation in the European Union for the period 2014 – 2020), v ktorej dňa 21.novembra 2013 europoslanec pán Godfrey Bloom (skupina Europe of Freedom and Direct Democracy - EFDD) podrobil v rámci jedinomínútovej diskusie mimoriadne zásadnej kritike správanie sa štátov pri zdaňovaní. Uvádzam doslovný preklad: “Pán prezident, rád by som citoval veľkého amerického filozofa Murraya Rothbarda. Povedal, že štát je inštitúcia krádeže. Dane sú iba spôsob ako politici a byrokrati kradnú peniaze svojim občanom, aby ich potom rozhádzali tým najhanebnejším spôsobom. Toto miesto nie je žiadnou výnimkou (Európsky parlament – pozn. autora). Považujem to za fascinujúce a nechce sa mi veriť, ale bez mihnutia oka hovoríte o daňových únikoch. Celá komisia a s ňou spojená byrokracia neplatí žiadne dane. Ani vy neplatíte dane tak, ako obyčajní občania. Máte aj všetky možné špeciálne úpravy, združené daňové sadzby, vysoké nezdaniteľné časti, bezpríspevkové dôchodky. Ste najväčší daňoví podvodníci v Európe a máte tú drzosť tu kázať...”⁹⁰.

Vopred sa ohradzujem proti tomu, aby som bol prípadne kritizovaný za to, že populistický preberám vyjadrenia niektorých politikov z radov europoslancov, príp. citujem vyjadrenia, ktoré akoby boli mimo rámec odbornej/vedeckej problematiky. Pravdu povediac až do doby písania tohto príspevku som ani nevedel, že takáto osoba (myslím tým pána europoslanca) vôbec existuje, nie ešte to, za akú stranu, resp. politické hnutie je poslancom Európskeho parlamentu. Som však presvedčený o tom, že takéto vyjadrenie odráža skutočné nálady a myslenie keď už nie väčšiny, tak určite veľkej časti občanov EÚ vo vzťahu k tým, ktorí rozhodujú o daňových povinnostiach. Skutočnosť, že v tomto čase a priestore sa ich nesúhlas s daňovou politikou štátu, ktorá je prejavom

⁹⁰ Youtube.com/euoparl. Európsky parlament, Strasbourg 21.11.2013.

záujmov mainstreamových strán a je akoby „zrastená“ so záujmami veľkých podnikateľov a nadnárodných spoločností nachádza iba v latentnej polohe neznamená, že tento tichý protest nemôže prerásť do otvorenej konfrontácie. Navyše, už viackrát som na rôznych odborných podujatiach zdôrazňoval, že v súčasnosti nemôže veda o daňovom práve ostať izolovaná od iných, veľmi dôležitých aspektov, ktoré ovplyvňujú všeobecné i konkrétne otázky zdaňovania z pohľadu súvisiacich disciplín, ako je sociológia, etika, psychológia atď. Preto by som si prial melodramaticky a súčasne s úľavou v hlase zvolať „A bolo svetlo“, ako odpoveď na verejnosťou toľko očakávané „Fiat lux“ zo strany predstaviteľov orgánov verejnej moci (vnútroštátnych i EÚ) v oblasti daní.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V.: *Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, nekonferenčný zborník vedeckých prác, I. diel, Košice, UPJŠ, 2015, s.9-36. ISBN 978-80-8152-303-8.
2. BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava, EPOS, 2015, 750 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
3. BABČÁK, V.: *Slovenské daňové právo*, Bratislava, EPOS, 2012, 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5.
4. BONK, F.: *Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave*. Košice, UPJŠ, 2016, s.11-24. ISBN 978-80-8152-431-8.
5. BONK, F.: *Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ)*, dizertačná práca. Košice, UPJŠ, 2017, 220 s.
6. BURÁK, E.: *Daňová prevencia (v príkladoch z praxe)*. Ružomberok, Ján Šindléry - TESFO, 2014, 242 s. ISBN 978-80-89253-58-6.
7. HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTROLEC, M.: *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice, UPJŠ, 2016, 194 s. ISBN: (e-publikácia).
8. KARFÍKOVÁ, M. - KARFÍK, Z.: *Předcházení daňovým únikům v ČR*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, I. diel, Košice, UPJŠ, 2015, s.253-260. ISBN 978-80-8152-303-8.
9. KLIMEŠOVÁ, L.: *Daňová optimalizace*. Praha, Ústav práva a právni vědy, 2014, 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
10. KOČIŠ, M.: *Úvod do transferového oceňovaní*. Bratislava, Wolters Kluwer, 2015, 245 s. ISBN 978-80-8168-226-1.
11. KOSIKOWSKI, C.: *Hranice zdaňovania – hlavné problémy (Limits of taxation – main problems)*. In. *STUDIA IURIDICA Cassoviensia*, Košice, UPJŠ, roč. 2, 2014, č.1, s.4-10.
12. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6.aktualizované vydání. Praha, Wolters Kluwer, 2015, 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3.

13. LENÁRTOVÁ, G.: *Faktory vzniku daňových únikov*. In: Ekonomické rozhl'ady, VŠE, Bratislava, 2000, roč.29, č.3
14. MATOUŠEK, P.: *Prevence proti porušování právních předpisů a proti podvodným jednáním – kvalitní poradenství*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel, Košice, UPJŠ, 2015, s.23-33. ISBN 978-80-8152-304-5.
15. PRIEVOZNÍKOVÁ, K.: *Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel, Košice, UPJŠ, 2015, s.161-168.
16. SÁBO, J.: *GAAR (Všeobecné pravidlo predchádzania daňovým únikom) v právnom poriadku SR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), II. diel, Košice, UPJŠ, 2015, s.199-208. ISBN 978-80-8152-304-5. ISBN 978-80-8152-304-5.
17. SÁBO, J.: *Daňová politika Európskej únie* (dizertačná práca). Košice, UPJŠ, 2016, 172 s.
18. SCHULTZOVÁ A. a kol.: *Daňovníctvo (daňová teória a politika I.)*. Bratislava, Wolters Kluwer, 2015, 305 s. ISBN 978-80-7478-867-3.
19. STIERANKA, J. - SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava, BIATEC, 2016, 359 s. ISBN978-80-562-0147-3.
20. ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava, Wolters Kluwer, 2015, 419 s. ISBN 978-80-8168-262-9.
21. ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike (možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami)*. Bratislava, Wolters Kluwer, 2017, 176 s. ISBN 978-80-8168-603-0.
22. ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie prostriedky pri správe daní*. Košice, UPJŠ, 2017, 164 s. ISBN 978-80-8152-537-7.
23. Internetové zdroje.

KONTAKT NA AUTORA

vladimir.babcak@upjs.sk

Prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

vedúci Katedry finančného práva, daňového práva a ekonómie

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Kováčska ul. č.26

040 75 Košice

ÚČETNICTVÍ JAKO PROSTŘEDEK BOJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM

ACCOUNTING AS A TOOL AGAINST TAX EVASION

Dana Bárková

Fakulta právnická, Západočeská univerzita v Plzni

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Účetnictví poskytuje věrný a poctivý obraz o účetní jednotce. Pokud je tento cíl splněn, poskytuje podklady pro odhalení daňových podvodů a úniků. Samo účetnictví však může být vedeno kreativně až podvodně, často právě za účelem skrytí daňových úniků. To je možné odhalit metodami forenzního auditu. Proto je důležité, aby odborníci v daňové oblasti znali i oblasti účetnictví a forenzního auditu.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňové podvody, účetní podvody, účetnictví, forenzní audit

Abstract in English language:

Accounting gives true and fair view of an entity. If this objective is achieved, it enables to detect tax fraud and evasion. However, the accounting records themselves could be kept in a “creative“ and manipulative way. Quite often, it is done to cover tax evasion. It can be revealed by forensic audit methods. Therefore, it is important for tax experts to be knowledgeable about accounting and forensic audit.

Keywords in English language:

tax frauds, accounting frauds, accounting, forensic audit

ÚVOD

V boji proti daňovým únikům hraje významnou roli účetnictví. Řádně vedené účetnictví podává uživateli věrný a poctivý obraz o účetní jednotce, které se týká. I v případech, kdy účetnictví záměrně není řádně vedeno (kdy hovoříme o kreativním až podvodném účetnictví), je možné pomocí existujících technik záměrná zkeslení odhalit.

V rámci dvou na sebe navazujících grantů SGS je zkoumán vztah účetnictví a práva. V již skončeném grantu SGS¹ byla analyzována řada judikátů s vazbou na účetnictví a výsledky shrnuty v závěrečné publikaci projektu². Na původní projekt

¹ SGS-2014-50 Účetní judikatura ve světle rekonstrukce soukromého práva

² BÁRKOVÁ, D., HEŘMANOVÁ, A., MAURICOVÁ, I. Účetnictví ve světle judikatury. 1. vyd. Plzeň : Západočeská univerzita, 2016, 184 s. ISBN: 978-80-261-0682-1

navazuje od letošního roku nový, obecněji zaměřený³, v jehož rámci bude dále zkoumán vztah účetnictví a daňového práva. Mnohé výsledky těchto dvou projektů jsou součástí i tohoto příspěvku.

1. ZÁKLADNÍ PRÁVNÍ POŽADAVKY NA ÚČETNICTVÍ

1.1. Požadavky zákona o účetnictví

Za vrcholný, zastřešující princip účetnictví je považován požadavek, aby účetnictví poskytovalo věrný a poctivý obraz (*true and fair view*) o účetní jednotce. Zejména v angloamerické oblasti je tento princip nadřazen požadavku dodržovat účetní principy či standardy. Jako v jiných oblastech je i zde vyzdvihován obsah před formou. Věrný a poctivý obraz je v ČR definován v § 7, odst. 2 Zákona o účetnictví⁴ (v souladu s kontinentální tradicí českého účetnictví) především jako obraz v sestavený v souladu se zákonem slovy: *Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá....* Třetí věta odstavce sice dává účetní jednotce možnost se odchýlit od předpisu, pokud by tento obraz neměl být vytvořen, ale dosud není známa situace, kdy by k tomu skutečně v praxi došlo. České soudy se posouzením toho, zda byl věrný a poctivý obraz vytvořen, dosud příliš nezabývaly.⁵

Zákon o účetnictví dále ve svém § 7, odst. 1 uvádí: *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.“* Tato formulace shrnuje několik důležitých zásad: požadavek podávat věrný a poctivý obraz je vrcholným požadavkem pro účetní závěrku, a tím i pro účetnictví samotné. Účetní závěrka shrnuje informace poskytnuté běžným účetnictvím způsobem, který je přehledný, uživateli známému účetnictví srozumitelný a srovnatelný. Uživatelé, kteří budou na základě účetních výkazů činit ekonomická rozhodnutí, nejsou zpravidla účetní sami, ale další, často externí, uživatelé.

Účetní záznamy mohou být použity jako důkazní prostředek daňovým subjektem při daňové kontrole. Podmínky pro to upravuje Daňový řád.⁶ Jsou-li účetní záznamy nevěrohodné, je správce daně oprávněn použít pomůcky. To je upraveno daňovým řádem v § 92 a 98. V řadě judikátů řešených českými soudy byly skutečně pro neprůkaznost

³ SGS-2017-12 Účetnictví z pohledu finančního práva

⁴ Zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví

⁵ Jiná je situace v anglosaské oblasti založené na principech a zásadách – i když ani tam není příliš časté, aby se účetnictví v zájmu dosažení věrného a poctivého obrazu odchýlilo od obecně uznávaných principů či standardů.

⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

účetnictví pomůcky použity. Nedodržení základních požadavků zákona o účetnictví tak může znamenat pro účetní jednotky i výrazné doměření daně z příjmů. Naopak řádně vedené účetnictví je pro daňovou kontrolu důležitým zdrojem informací. *Úřední osoba provádějící místní šetření má právo na přístup mj. k účetním záznamům, správce daně si z nich může provést nebo vyžádat výpis nebo kopii.*⁷

Účetnictví v ČR není koncipováno primárně jako daňové. Základ daně z příjmů právnických osob z podnikání sice vychází z účetního zisku, ale ten prochází celou řadou úprav. Pokud by však účetnictví bylo vždy řádně vedeno, mělo by být odhalení daňových úniků poměrně snadné. Bohužel tomu vždy tak není.

1.2. Relevantní ustanovení trestního zákoníku

Pokud účetnictví nepodává věrný a poctivý obraz účetní jednotky, může jít v méně závažných případech o správní delikt, v závažnějších případech o trestný čin. Z ustanovení trestního zákoníku má k účetnictví vztah oblast hospodářské kriminality, tedy jednání poškozující hospodářský pořádek, systém ekonomických a souvisejících právních vztahů, jejich fungování, práva a oprávněné zájmy subjektů těchto vztahů.⁸ Podle doporučení Rady Evropy jde o celní trestné činy, počítačové trestné činy, kartelové trestné činy, podvodné praktiky a zneužívání hospodářské situace nadnárodními společnostmi, falešné firmy, *falšování záznamů o bilancování společnosti, trestné činy spojené s účetnictvím*, podvody vztahující se k hospodářské situaci a společnému kapitálu společností, atd. V odborné literatuře je definována i *finanční kriminalita*, což je kriminální jednání ve sféře bankovních a finančních institucí, kapitálových trhů, krácení příjmů sociálního a zdravotního pojištění, krácení příjmů státu na daních a jiných povinných platbách a padělání peněz, šeků a jiných platebních instrumentů⁹

Trestné činy, kde účetnictví hraje svou roli, lze převážně zařadit podle trestního zákoníku buď do hlavy V. – Trestné činy proti majetku nebo do hlavy VI. – Trestné činy hospodářské.

Mezi trestné činy proti majetku patří především trestné činy zpronevěry, podvodu, pojistného podvodu, úvěrového podvodu, dotačního podvodu, legalizace výnosů z trestné činnosti, lichva, porušení povinnosti při správě cizího majetku, poškození věřitele, zvýhodnění věřitele, způsobení úpadku, porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku, opatření a přechovávání přístupového zařízení a hesla k počítačovému systému a jiných takových dat, poškození záznamu v počítačovém systému a na nosiči informací a zásah do vybavení počítače z nedbalosti. Z nich nejvýznamnější (z hlediska vztahu k účetnictví) je trestný čin *podvodu*, jehož se podle § 209 trestního zákoníku dopouští: *Kdo sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v*

⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 81

⁸ Viz CHMELÍK, J., BRUNA, E. Hospodářská a ekonomická trestná činnost, str 11.

⁹ Tamtéž, str. 16

*omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou.*¹⁰ Odlišně definuje podvod ACFE:¹¹

- *Podvod je jakýkoli záměrný čin nebo zanedbání určité povinnosti s úmyslem oklamat ostatní a který vede k tomu, že oběť tohoto činu utrpí ztrátu a pachatel získá určitý prospěch.*
- *Podvod je využití vlastního postavení ve společnosti k osobnímu obohacení díky promyšlenému a záměrnému zneužití zdrojů a majetku vlastního zaměstnavatele.*

V účetnictví lze za podvod považovat např. záměrně nesprávně uvedené údaje, falšování nebo pozměňování účetních zápisů, zkrácení nebo záměrně vynechání údajů v účetních výkazech, fiktivní záznamy, vypouštění nebo posouvání událostí a transakcí, zatajování nebo neuvedení skutečností, které mohly ovlivnit částky v účetních výkazech, pozměňování záznamů a termínů vztahujících se k významným a neobvyklým transakcím.¹² Tyto manipulace samozřejmě mohou vést k daňovým únikům a často jsou z tohoto důvodu prováděny.

Přímo na oblast účetnictví je zaměřen trestný čin *zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění*. Patří mezi trestné činy hospodářské a jeho skutková podstata je vymezena v § 254 trestního zákoníku. Mezi trestné činy hospodářské patří dále např. trestné činy zahrnující podvodné jednání v daních (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby; neodvedení daně, pojistného a podobné povinné platby; nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení; porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže) a trestné činy zahrnující podvodné jednání v oblasti hospodářských trestných činů (manipulace s kurzem investičních nástrojů, neoprávněné podnikání, poškozování spotřebitele, trestné činy týkající se veřejné soutěže či vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy zahrnující mj. i zprávu auditora).

Trestného činu *zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění* se podle § 254 trestního zákoníku dopouští:¹³

- *kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen,*
- *kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo*
- *kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učini neupotřebitelnými nebo zatají, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.*

Trestní zákoník stanoví u této skutkové podstaty trest odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti. Trestní sazba se zvyšuje, je-li způsobena značná škoda nebo

¹⁰ Tj. vyšší než 5000 Kč (viz § 138 trestního zákoníku)

¹¹ Association of Certified Fraud Examiners (viz dále), podrobněji: VOLKÁNOVÁ, Z. Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit, str. 23

¹² Podrobněji tamtéž, str. 24 an.

¹³ Podrobněji viz též VOLKÁNOVÁ, Z., c. d., str. 104 an.

škoda velkého rozsahu.¹⁴ Judikatura vztahující se k tomuto trestnému činu je vcelku bohatá. Trestní odpovědnosti se přitom nelze zprostit ani tím, že účetní jednotka pověří vedením účetnictví jiný subjekt. *Obviněný byl uznán vinným přečinem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník). Obviněný pověřil jinou osobu vedením účetnictví a důvodně spoléhal na její profesionalitu. Vedení účetnictví u účetní jednotky vyplývá ze zákona o účetnictví. Účetní zpracovala ty doklady, které jí podnikatel předložil. Účetní ani nemohla mít představu o rozsahu a způsobu podnikání a neměla možnost jakkoli ovlivnit kvalitu jednotlivých dokladů. Úmyslné nevedení účetních knih, zápisů nebo jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, je trestné jen tehdy, jestliže pachatel nesplněním takové zákonné povinnosti zároveň ohrozí majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.*¹⁵

S účetnictvím úzce souvisí též trestný čin *zkrácení daně, poplatku a podobně povinné platby* podle ustanovení § 240 trestního zákoníku.¹⁶ Trestným činem se krácení daně stává, je-li uskutečněno úmyslně a ve větším rozsahu (tj. nad 50 tis. Kč). Uskutečnění tohoto trestného činu často vyžaduje i účetní manipulace (evidence fiktivních dokladů, nezachycení dokladů v účetnictví). Časté jsou také případy zkrácení DPH (zejména karuselové podvody a neoprávněné uplatňování daně na vstupu).

2. FORENZNÍ AUDIT

2.1. Kreativní účetnictví

V případech, kdy dochází k daňovým únikům, je zpravidla účetnictví záměrně vedeno tak, aby neposkytovalo věrný a poctivý obraz o účetní jednotce, ale naopak aby tento obraz zkreslovalo podle „potřeb“ manipulátora. Podle stupně zkreslení, nebezpečnosti a škodlivosti můžeme hovořit o kreativním, manipulativním nebo podvodném účetnictví.

Zpočátku může jít o manipulaci v mezích účetní legislativy (výběr metody, která lépe slouží stanovenému cíli, nikoliv té, která poskytuje věrný a poctivý obraz), např. o účelové vytváření rezerv, opravných položek, načasování větších transakcí, volby ocenění aktiv. Závažnější manipulace má podobu „účetní chyby“, není v souladu se zákonem o účetnictví a je postižitelné sankcí (pokutou). Jde např. poskytnutí zkreslených údajů. Lze hovořit o „přestupku“. Nejzávažnější je podvodné výkaznictví, postižitelné trestním právem. Jde např. o falšování faktur, podvodný odběr zboží, „tunelování“, „praní špinavých peněz“, podvody.¹⁷

¹⁴ Značná škoda (od 500 tis. Kč): odnětí svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitý trest. Škoda velkého rozsahu (od 5 mil. Kč): odnětí svobody na dvě léta až osm let

¹⁵ Usnesení NS, č. j. 5 Tdo 493/2012.

¹⁶ Podrobněji viz KOCINA, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 119 an.

¹⁷ Viz DRÁBKOVÁ, Z. Kreativní účetnictví a jeho meze v podmínkách českých účetních předpisů. In: Účetnictví. roč. 2013, č. 8, str. 47.

Podvodné transakce mohou zahrnovat zkreslený účel výdaje, nadhodnocené výdaje, fiktivní výdaje. Zejména u služeb, kde je věcná kontrola obtížná, se může vyskytovat dvojitá fakturace, několikanásobné proplácení údajů. Může být vedeno dvojí účetnictví či docházet k úmyslnému ničení účetních záznamů.

2.2. Forezní audit

Poučenému čtenáři mohou účetní výkazy pomoci odhalit případy účetních podvodů. Zejména ve světě se rychle rozvíjí obor forezního účetnictví a auditu, který se zaměřuje na odhalování podvodů a manipulací na základě rozboru účetních informací. Nebezpečí podvodů je ještě větší v případě konsolidovaných účetních závěrek u skupin podniků s rozmanitými podniky nebo operující ve více státech (jak se již v minulosti mnohokrát ukázalo). Jedná se o „forezní vyšetřování“ v účetnictví používající až detektivní metody.

Ve světě je již forezní účetnictví/audit uznávanou disciplínou, existuje systém vzdělávání a certifikace forezních auditorů (fraud examiners) i jejich mezinárodní organizace ACFE (Association of Certified Fraud Examiners), která má sídlo v USA, ale působí globálně. Na svých webových stránkách¹⁸ i prostřednictvím sociálních sítí¹⁹ šíří informace o odhalených případech účetních podvodů a tak přispívá k jejich omezení.

Mnohé nesrovnalosti a potenciální podvody mohou být odhaleny při „běžném“ (statutárním nebo vnitřním) auditu. Nelze však očekávat, že všechny podvody v účetnictví budou odhaleny tímto způsobem. Účetní auditor je jistě vysoce kvalifikovaným odborníkem a auditorské testy jsou prováděny poctivě a důkladně. Ale i strážci účetních podvodů jsou často zkušenými pracovníky (často na pozici středního managementu), navíc s dokonalou znalostí účetní jednotky, včetně možných úzkých míst nastavených kontrolních procesů. Podvody bývají často realizovány ve spolupráci s obchodními partnery, což umožní lépe je skrýt. Auditor je v účetní jednotce pouze krátkou dobu, provádí testy na bázi výběrových metod. Pravděpodobnost podvodu roste s příležitostí (když např. účetní pracovníci nepodléhají další důkladné kontrole), motivem (snaha o obohacení) i odůvodněním (původce podvodu je přesvědčen o tom, že je nespravedlivě nízkou hodnocen).²⁰ Auditor sice provádí testy i na možné podvody, všechny však odhalit nemůže. Svoji důležitou roli mají i statutární orgány auditované společnosti, které odpovídají za nastavení účinných kontrolních mechanismů.

Forezní audit se provádí až na základě konkrétní objednávky, pokud existuje podezření, že byl spáchán účetní podvod. V takovém případě probíhá podrobnější kontrola účetnictví, stanovuje se nižší hladina významnosti, než u běžného ověření účetní závěrky (tj. zkoumají se i operace menšího rozsahu).

¹⁸ <http://www.acfe.com/>

¹⁹ <https://twitter.com/TheACFE>

²⁰ Blíže viz HULA, J. Role auditora při odhalování podvodů

Pro forenzní audit se využívají speciálně vytvořené počítačové programy, které testují běžné účetnictví na neobvyklé transakce (které pak musí prověřit auditor).²¹

Indikátorem možných podvodů mohou být různé nesrovnalosti v účetních záznamech. Může jít zejména o nesprávné zaúčtování některých transakcí, významné změny prováděné na poslední chvíli, chybějící podpůrnou dokumentaci, vzájemně si odporující nebo chybějící záznamy, zjevně upravované dokumenty.

Nelze se však omezit pouze na účetní záznamy. Nebezpečí manipulativního účetnictví mohou indikovat i některé nefungující vztahy ve sledované jednotce, zejména nestandardní vztahy mezi auditorem a vedením společnosti, neprováděné nebo formálně prováděné inventury, nepodepsané hmotné odpovědnosti. Rizikem je i management ovládaný jednou osobou nebo malou skupinou osob, kdy chybí dohled.

Varovnými signály mohou být i příslib vysokých odměn, životní úroveň odpovědného zaměstnance neodpovídající příjmům, neúměrný počet přesčasových hodin, nedelegování úkolů, nečerpání dovolené, bankovní účty zřizované v daňových rájích, neobvyklé zisky nebo ztráty v porovnání s jinými podniky v odvětví.

Na nesrovnalosti v účetnictví ukazují i formální chyby ve vedení účetnictví. Pokud jsou od dokladů odpojovány přílohy či chybí podrobnější rozpis položek, nemůže doklad sloužit svému účelu.

3. VÝBĚR Z JUDIKATURY ČESKÝCH SOUDŮ

3.1. Řádné vedení účetnictví

Problematika řádného vedení účetnictví (a tím zajištění průkaznosti evidence) je dlouhodobě řešena českými soudy. To ukazuje i nejstarší ze zpracovaných judikátů, rozhodnutí NS ČR ze dne 20. dubna 1927 (Vážný 2746), sp. zn. Zm II 422/26. Nutnost řádného vedení účetních knih je konstatována i v novější judikatuře: „*Povinnost vést účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady musí vyplývat ze zákona. ... Účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady nevede ten, kdo si takové doklady nebo knihy neopatrí vůbec nebo si je nevyhotoví, anebo si je opatrí nebo vyhotoví, ale buď je nevyplňuje vůbec, nebo je vyplňuje nedostatečně, takže nemají příslušné náležitosti a nedávají tak přehled o stavu hospodaření.*“²²

Je-li účetnictví neprůkazné, může správce daně doměřit daň užitím vlastních pomůcek, jak dokládá i tento výrok: *Řádně vedené účetnictví je nepochybně branou ke stanovení daně dokazováním. Jestliže však není vedeno vůbec nebo s vážnými mezerami, přichází v úvahu právě postup podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.*²³ *Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším,*

²¹ Takovými modely jsou např. Dechow-Dichev model nebo Jonesův model. Podrobněji viz DRÁBKOVÁ, Z. Možnosti využití vybraných analytických modelů k detekci možných účetních chyb a podvodů. In: Účetnictví. roč. 2015, č. 1.

²² Usnesení NS ČR, č. j. 3 Tdo 328/2003.

²³ § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

*tedy užitím pomůcek.*²⁴ Pokud by naopak správce daně použil pomůcek v neodůvodněných případech, mohou soudy korigovat problematická rozhodnutí správce daně, tak jako v tomto případě: *Finanční prostředky vložené do podnikání, u nichž nebyl prokázán původ a zdanění, není možno dodanit za použití pomůcek, nýbrž je třeba je dodanit dokazováním. Neprokázaní zdanění prostředků vložených do podnikání neprokazuje krácení daně v kontrolovaném období. Žalobce uvedl v čestném prohlášení, že prostředky pocházejí z celoživotních úspor rodiny z let 1979-94 a byly řádně zdaněny (šlo o částku Kč 950 000). Toto tvrzení však správce daně nepovažoval za uspokojivé a v důsledku toho označil předložené účetnictví za neprůkazné (a stanovil daň na základě pomůcek). V ČR není zakotvena povinnost podávat tzv. majetková přiznání. Podle názoru KS nelze ze samotné skutečnosti neprokázání původu částky bez dalšího dovozovat neprůkaznost a nevěrohodnost vedeného účetnictví. Neprokázanost předmětných finančních prostředků sama o sobě ještě není způsobilá zpochybnit účetnictví jako celek.*²⁵

Věrohodnost účetních záznamů je dána i jejich doložením účetními doklady. Nedodržení náležitostí účetních dokladů představuje problém při dokazování údajů u soudu, určitá relevance může však být přiznána i jim, jak ukazuje rozhodnutí KS v Ústí nad Labem ze dne 3. října 2002, sp. zn. 15 Ca 252/2000. Náležitosti účetního dokladu jsou jednou ze sporných otázek v případě řešeném v usnesení NS ČR ze dne 29. ledna 2003, sp. zn. 6 Tdo 986/2002.

Důležitá je i věcná kontrola majetku formou *inventarizace*. Jde mnohdy o to, zda byla inventura provedena vůbec či zda nebyla provedena pouze formálně. Jen řádně provedená a zdokumentovaná inventarizace pak může být podkladem pro postih hmotně odpovědného pracovníka (či naopak zproštění viny). To dokládají i rozsudek NS ČR ze dne 25. 2. 2003, sp. zn. 21 Cdo 1358/2002 a rozsudek NS ČR ze dne 20. 11. 2001, sp. zn. 21 Cdo 2942/2000, kdy výsledky inventury provedené čistě formálním způsobem nebyly uznány jako relevantní (např. v rozsudku NS 21 Cdo 1071/2012 bylo zamítnuto vymáhání náhrady škody vzniklé schodkem prodavačkami pro neprůkaznou inventuru a evidenci zboží).

V některých případech byl způsob vedení „účetnictví“ neprůkazný i takto extrémním způsobem: *obviněný byl uznán vinným trestným činem zkršování údajů o stavu hospodaření a jmění – jako jediný jednatel obchodní společnosti nevedl ani nezajistil vedení účetních knih (po dobu 8 let). Obviněný od počátku poukazoval na to, že uzavřel smlouvu o vedení účetnictví s daňovou poradkyní a spoléhal tudíž na to, že účetnictví bude vedeno řádně, když poradkyně bude za tuto službu pobírat od dovolatele jako objednatel sjeďnanou odměnu. Později v důsledku konfliktu s uvedenou účetní bylo poskytování jejích služeb ukončeno, avšak materiály tvořící účetnictví nebyly řádně předány společnosti a společnost tak nemohla ve vedení řádně pokračovat. Obchodní společnost nevedla pokladní knihu a ani prvotní doklady nebyly zaúčtovány ve správném*

²⁴ Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 14/2005-86

²⁵ Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 20/2006 – 90-95

časovém sledu. Podle znalkyně panoval v předávání podkladů k zaúčtování značný zmatek a doklady byly účetní předávány tak, jak byly postupně nacházeny. Důkazem toho je, že účetnictví eviduje mnohem větší závazky vůči institucím jako je finanční úřad či zdravotní pojišťovny, než tyto instituce samotné. Přestože společnost měla účet u banky, vše platila v hotovosti.²⁶

3.2. Manipulace s účetními údaji

V řadě judikátů jsou řešeny případy záměrného zkreslení účetnictví za účelem daňových úniků. Obžalovaná v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 např. uhradila marketingovou studii, ač se plánovaný vývoz produktů neuskutečnil a že tedy v této souvislosti nedosáhla žádných příjmů. Soud rozhodl o nesprávném posouzení zařazení a zaúčtování částky 855 883,41 Kč do celkových výdajů, čímž došlo k výraznému snížení daňové povinnosti.

Dochází i k případům podobným tomu, který řešil Nejvyšší soud pod čj. 5 Tdo 315/2011, kdy bylo vydáno celkem 62 fiktivních faktur v hodnotě od 48 265 Kč do 458 410,- Kč

Za daňový únik a zneužití práva je třeba považovat i situaci řešenou Nejvyšším správním soudem ČR pod čj. 1 Afs 10/2012. V daném případě žalobce poskytl Spolku vzájemně podpůrnému, tělovýchovnému a poznávacímu v průběhu let 2003 až 2007 dary v celkové výši 140 800 Kč, přičemž od Spolku čerpal v letech 2003, 2004 a 2005 finanční prostředky na financování svých vlastních sportovních a kulturních aktivit.

K případům manipulace a zpronevěry dochází na různé úrovni. V. Schiffer např. uvádí následující případ (spíše „menšího“ podvodu - v porovnání s jinými)²⁷: *Při kontrole pokladní hotovosti auditorem bylo zjištěno, že u příjmových pokladních dokladů vyhotovených pokladní na podkladě výběru peněžní hotovosti z účtu v bance chybí jako příloha výběrní lístek o převzetí z banky. Tyto stvrzenky byly přílohou k výpisu z BÚ. Peněžní částky výběru však byly u mnoha operací nižší na účtu Pokladna než na BÚ. Celková částka těchto rozdílů byla vyšší než 1 500 000 Kč. Při dalším šetření se zjistilo, že pokladní byla současně pověřena i účtováním na účtu 261 – Peníze na cestě. Analytická evidence k účtu 261 neexistovala, účet sloužil i pro zachycení kurzových rozdílů pro pokladny vedené v cizích měnách (USD, EUR a GBP). Tím se stal účet 261 nepřehledným, inventury nebyly prováděny (nebylo prováděno pokladní skontro, tj. denní fyzická inventura pokladní hotovosti). Pokladní zakrývala manka peněžní hotovosti vyúčtováváním „kurzových rozdílů“ (ztrát) do nákladů. V organizaci účetnictví společnosti byly mezery, účetní měla mj. přístup do účetního softwaru. Pokladní byl prokázán přímý úmysl a popisované jednání bylo kvalifikováno jako trestný čin zpronevěry.*

²⁶ Usnesení NS č. j. 5 Tdo 166/2009

²⁷ SCHIFFER, V. Rozbor jedné zpronevěry pokladní hotovosti aneb poučení pro účetní, Účetnictví 6/2012

ZÁVĚR

Účetnictví poskytuje informovanému uživateli velmi důležité informace o účetní jednotce. Je-li řádně vedeno, poskytuje o ní věrný a poctivý obraz. Rozvíjející se oblast forenzního auditu umožňuje odhalit účetní podvody, jejichž cílem bývají daňové úniky. Je třeba, aby se finanční právníci v těchto oborech orientovali a dokázali využít podkladů, které poskytují.

POUŽITÉ PRAMENY

1. BÁRKOVÁ, D., HEŘMANOVÁ, A., MAURICOVÁ, I. *Účetnictví ve světle judikatury*. 1. vyd. Plzeň : Západočeská univerzita, 2016, 184 s. ISBN: 978-80-261-0682-1
2. DRÁBKOVÁ, Z., Kreativní účetnictví a jeho meze v podmínkách českých účetních předpisů. In: *Účetnictví*. ISSN 0139-5661, roč. 2013, č. 8, str. 46-50
3. DRÁBKOVÁ, Z., Možnosti využití vybraných analytických modelů k detekci možných účetních chyb a podvodů. In: *Účetnictví*. ISSN 0139-5661, roč. 2015, č. 1, str. 38-41
4. HULA, J. Role auditora při odhalování podvodů. In: *Účetnictví*. ISSN 0139-5661, roč. 2014, č. 8, str. 57-58
5. CHMELÍK, J., BRUNA, E. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. První vydání. Praha: VŠFS, 2015, 204 s. ISBN: 78-80-7408-109-5
6. KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, 358 s. ISBN: 978-80-7380-442-8
7. SCHIFFER, V. Rozbor jedné zpronevěry pokladní hotovosti aneb poučení pro účetní. In: *Účetnictví*. ISSN 0139-5661, roč. 2012, č. 6, str. 31-33
8. VOLKÁNOVÁ, Z.: *Podvody v účetnictví firem – jak se jim bránit*. Praha: Linde, 2014. 192 s., ISBN: 978-80-7201-945-8

KONTAKT NA AUTORA

barkova@kfp.zcu.cz

Západočeská univerzita v Plzni, Právnická fakulta

Sady Pětatřicátníků 14

306 14 Plzeň

Česká republika

SLOVENSKÉ ZÁKONNÉ GAAR V DAŇOVOM PORIADKU VO SVETLE LEGISLATÍVNEHO VÝVOJA (NÁSLEDKY TRANSPOZÍCIE SMERNICE PROTI VYHÝBANIU SA DAŇOVÝM POVINNOSTIAM)¹

SLOVAK STATUTORY GAAR WITH ITS LEGISLATIVE DEVELOPMENT IN TAX ORDINANCE ACT (CONSEQUENCES OF IMPLEMENTATION OF ANTI-TAX AVOIDANCE DIRECTIVE)

František Bonk - Miroslav Štrkolec

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevok zachytáva aktuálnu novelizáciu právnej úpravy v ustanovení § 3 ods. 6 slovenského zákona č. 563/2009 o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov s ohľadom na všeobecné pravidlo proti zneužívaniu daňového práva, ktoré má nadobudnúť účinnosť 1. januára 2018. Autori približujú novelizované ustanovenie, ktoré je dôsledkom implementácie smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v zmysle doterajšieho legislatívneho vývoja. Účelom príspevku je analýza implementovaného ustanovenia s cieľom poukázať primárne na tú skutočnosť, aké interpretačné dôsledky bude novelizované ustanovenie zakladať.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

zákonné GAAR v Daňovom poriadku, zneužívanie daňového práva, čl. 6 smernice proti vyhýbaniu daňovým povinnostiam, slovenská daňovo-právna úprava

Abstract in English language:

This article deals with the current amendment of the legal regulation of the provision § 3 p. 6 of the law n. 563/2009 Coll. on administration of taxes (Tax Ordinance Act) as amended with regard to the general anti-abuse rule comes into force from 1. January 2018. Authors present the amended provision which as a consequence of implementation of Anti-Tax Avoidance Directive from the point of view of its legislative development. The aim of the article is to provide the analysis of the implemented provision presenting the possible interpretation consequences of the provision at the same time.

Keywords in English language:

¹ Príspevok predstavuje čiastkový výstup v rámci riešeného projektu APVV-16-0160: „*Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)*“, ako aj výstup v rámci riešeného projektu VEGA č. 1/0375/15: „*Daňové úniky, daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového práva, obchodného práva a trestného práva)*“.

ÚVOD

V rámci boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam sa GAAR - všeobecné pravidlo proti zneužívaniu daňového práva - stalo v posledných rokoch inštitútom, ktorý musí mať v národných daňovo-právnych úpravách členských štátov EÚ nevyhnutne svoje miesto. Celý post BEPS svet je zahltený dôrazom na inkorporáciu zákonných GAARs do národných daňových systémov a tento tlak nie je vyvíjaný len z úniovej úrovne.² Tento tlak pre účely nášho príspevku stelesňuje smernica proti vyhýbaniu daňovým povinnostiam,³ ktorej jedným z opatrení minimálneho štandardu boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam je aj GAAR obsiahnuté v čl. 6 v jej texte. Implementačný proces vo vzťahu k uvádzanému ustanoveniu smernice viedol k novelizácii ustanovenia § 3 ods. 6 druhá veta s účinnosťou od 1. Januára 2018. Príspevok bude venovaný najskôr analýze ustanovenia čl. 6 smernice, ktoré podnietilo novelizáciu právnej úpravy a následne novelizovanému ustanoveniu, ktoré sa stáva účinným od 1. Januára 2018. Z hľadiska úvodných východísk považujeme za dôležité poukázať na nasledovné skutočnosti:

- súdny rozmer zákazu zneužitia daňového práva nie je v rozhodovacej praxi slovenských súdov dostatočne rozvinutý, hoci bol zákaz zneužívania daňového práva v oblasti nepriameho zdaňovania už potvrdený Tanoarch doktrínou⁴ aj čiastočne rozvíjaný;
- z legislatívneho hľadiska ide od roku 2014 (presnejšie od 6. decembra 2012, kedy bolo vydané Odporúčanie komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, ktoré podnietilo prvú implementáciu GAAR do slovenského daňového systému) už o tretiu zmenu právnej úpravy v otázke zákonného GAAR.⁵ Prvé zákonné GAAR sa stalo súčasťou Daňového poriadku pod vplyvom uvádzaného Odporúčania komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním

² Významnou iniciatívou na úrovni medzinárodného daňového práva je *Mnohostranný dohovor na zavedenie opatrení na zamedzenie narušania základov dane a presunov ziskov súvisiacich s daňovými zmluvami*, ku ktorému pristúpila SR v júni 2017, konkrétne pokiaľ ide o časť III., čl. 7 Dohovoru - Predchádzanie zneužívaniu zmlúv.

³ V ďalšom texte pod skratkou „ATAD“ - Anti Tax Avoidance Directive. Celým názvom ide o smernicu Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu. Dostupné znenie:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK>.

Smernica bola už menená *smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami*. Dostupné znenie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK>

⁴ C - 504/10

⁵ Aj keď v tomto prípade nedochádza k jeho zavedeniu, ale k zmene spočívajúcej vo „vylepšení“ ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku.

s účinnosťou od 1. januára 2014.⁶ Druhé zákonné GAAR bolo inkorporované v rámci ustanovenia § 50a) zákona o dani z príjmov⁷ ako výraz implementácie smernice Rady (EÚ) 2015/121, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch. Podnet na zmenu právnej úpravy zákonného GAAR obsiahnutého v Daňovom poriadku predstavovalo GAAR obsiahnuté v čl. 6 smernice ATAD, ktorého implementácia do slovenského daňového systému bude načrtnutá v tomto príspevku.

1. GAAR AKO NÁSTROJ BOJA PROTI VYHÝBANIU SA DAŇOVÝM POVINNOSTIAM A AGRESÍVNEMU DAŇOVÉMU PLÁNOVANIU V SMERNICI PROTI VYHÝBANIU DAŇOVÝM POVINNOSTIAM

Dôraz smernice ATAD oproti predchádzajúcim návrhom v oblasti únieového daňového práva nespočíva na zavedení únieovej dane, harmonizácii daňového základu v rámci systému korporatívneho zdaňovania, či na posilnení fungovania jednotného vnútorného trhu odstránením dvojitého zdanenia a iných administratívnych prekážok, ale na prijatí vybraných harmonizovaných opatrení boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a agresívnemu daňovému plánovaniu v oblasti korporatívneho zdaňovania naprieč všetkými členskými štátmi EÚ.⁸ Smernica ATAD je takto na úrovni EÚ výnimočným „míľnikom“, ktorému nemožno uprieť snahu harmonizovať oblasť priameho zdaňovania cez inštitúty boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.

Opatrenia, ktoré zakotvuje smernica, sú v zmysle čl. 3 smernice len minimálnou úrovňou ochrany a smernicou sa nemá brániť uplatňovaniu ustanovení vnútroštátnych predpisov alebo ustanovení založených na dohodách zameraných na zabezpečenie vyššej úrovne ochrany vnútroštátnych základov dane z príjmov právnických osôb. Pokiaľ ide o rozsah pôsobnosti smernice, v zmysle čl. 1 sa smernica uplatňuje na všetkých daňovníkov, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb v jednom alebo vo viacerých členských štátoch, vrátane stálych prevádzkarní subjektov, ktorí sú rezidentmi

⁶ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 440. Pozri tiež: ROMÁNOVÁ, A. *The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengthening of the Legal Certainty?* In *System of financial law*, s. 212 a nasl., ako aj: ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K. *Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v Daňovom poriadku*. In *Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania*. Košice: EUBA, 2014. s. 198. Obdobne: PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku*. In *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel)*, Košice: UPJŠ, 2015. s. 168, alebo: ŠTRKOLEC, M. *Fighting Tax Evasion and its Reflection in the Procedural Tax Law*, In *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok: Temida 2, 2016. s. 465

⁷ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

⁸ Bližšie pozri: BONK, F. *Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)?* In *Justičná revue*, roč. 69. č. 6-7/ 2017. s. 868 a nasl. Tiež: CÉDELLE, A. *The EU Anti Tax Avoidance Directive: A UK perspective*. In *British Tax Review 2016-4*. s. 490 a nasl.

na daňové účely v tretej krajine, v jednom alebo vo viacerých členských štátoch. Pôsobnosť opatrení korporatívneho zdaňovania sa teda vzťahuje nielen na domáce, ale aj na cezhraničné situácie.

Je teda zrejmé, že pôsobnosť smernicou prijatých opatrení, teda aj inkorporovaného GAAR, je extenzívna a existencia rozdielnych štandardov predchádzania zneužívaniu práva pre cezhraničné a vnútroštátne korporatívne zdaňovanie by nebola v súlade s prijatou smernicou.⁹ GAAR, ktoré je súčasťou prijatej smernice, má teda z hľadiska aplikačného rozsahu podstatne širší záber oproti GAAR inkorporovanému v smernici o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností, ktorého dosah je v zásade obmedzený len na odopretie výhod podľa ustanovení smernice.

Prijatie smernice predstavuje na úniovej úrovni netradičnú situáciu, kedy majú byť pravidlá proti zneužívaniu daňového práva (zákonné GAARs) harmonizované predtým, než by na úniovej úrovni bola harmonizovaná materiálna právna úprava korporatívneho zdaňovania.¹⁰

1.1. Analýza ATAD GAAR

GAAR v zmysle znenia čl. 6 ods. 1 smernice stanovuje, že „*na účely výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb členský štát neberie do úvahy mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva. Mechanizmus môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo častí.*” Zohľadňujúc predchádzajúce zákonné GAARs na úniovej úrovni možno v texte ATAD GAAR reflektovať odlišnosti. Prvý náhľad na jeho text evokuje domnienku, že ATAD GAAR predstavuje koncepčné zamiešanie pojmov, ktoré sa snaží konvergovať simultánne s rozličnými tradíciami a východiskami predchádzania zneužívaniu daňového práva niekoľkých členských štátov EÚ.¹¹ Analýzou jeho jednotlivých zákonných prvkov môžeme dospieť k určitým záverom. Predovšetkým je potrebné rozpoznať rozsah pôsobnosti GAAR prijatého v rámci smernice. Ako sme uviedli vyššie, z hľadiska aplikačného rozsahu sa má podľa prijatej smernice vzťahovať na daňové povinnosti právnických osôb, teda na oblasť korporatívneho zdaňovania. Text

⁹ To je podporené textom bodu 11 preambuly, kde sa uvádza, že „*je dôležité zaistiť, aby sa všeobecné pravidlá proti zneužívaniu uplatňovali vo vnútroštátnych situáciách, v rámci Únie a voči tretím krajinám jednotným spôsobom tak, aby sa rozsah ich pôsobnosti a výsledky ich uplatňovania vo vnútroštátnych a cezhraničných situáciách nelíšili.*“ Pozri tiež: MORENO, A. B. *A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodzi line of cases.* In *British Tax Review*, 2016 - 2, s. 144

¹⁰ Tamtiež, s. 143

¹¹ MORENO, A. B. *A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodzi line of cases.* In *British Tax Review*, 2016 - 2, s. 147

znenia GAAR hovorí o *účeloch výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb*, teda o dani z príjmov právnických osôb, ktorá zatiaľ nie je na úrovni EÚ harmonizovaná.¹²

Pokiaľ ide o predmetový rozsah pôsobnosti ATAD GAAR, terminológiu smernice má byť postihovaný mechanizmus alebo súbor mechanizmov, čo už však možno rozumieť pod pojmom *mechanizmus* ostáva nevysvetlené. Je škoda, že si úniový normotvorca nezobral príklad z Odporúčania komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, kde bol pojem *úpravy* exemplifikatívne interpretovaný. Samotný pojem mechanizmus vnímame v prvom rade technicky a je podľa nášho názoru širším pojmom ako je napr. pojem úprava či transakcia. Mechanizmus predstavuje z lingvistického hľadiska sústavu úkonov či činností smerujúcich k dosiahnutiu určitého cieľa. Mechanizmus má takto podľa nášho názoru predstavovať štruktúru daňového plánovania. Viac sledov, transakcií, úprav vyúsťuje v „mechanizmus“, ktorý môže byť v celkovom posúdení nástrojom agresívneho daňového plánovania. Transakcie či úpravy samy osebe teda a contrario výkladom nemajú spĺňať požiadavku aplikácie GAAR podľa smernice ATAD?

Možno predpokladať, že zámerom úniového normotvorcu bolo cieľiť aplikáciu GAAR podľa smernice na „rozsiahle“ štruktúry daňového plánovania (najmä nadnárodných spoločností), alebo k takejto terminológii skázol úniový normotvorca reflektujúci definovanie agresívneho daňového plánovania podľa textu odporúčania. V ňom bolo uvedené, že agresívne daňové plánovanie *spočíva vo využití technických detailov daňového systému alebo nesúladu medzi dvoma či viacerými daňovými systémami s cieľom znížiť daňovú povinnosť*. Odporúčanie však neuvádza nič, čo by nasvedčovalo tomu, že agresívne daňové plánovanie má byť spájané s mechanizmom. Každopádne, ide o ďalší (nový) pojem, ktorý sa zamiešal do legislatívnej konštrukcie úniových zákonných GAARs. Ods. 1 čl. 6 smernice okrem toho stanovuje, že

¹² Na tomto mieste je ale potrebné uviesť, že Komisia predstavila dňa 25.10.2016 (staro)nový návrh smernice o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb. Respektíve ide o dva návrhy právnych úprav: CCTB (Spoločný základ dane z príjmov právnických osôb) a CCCTB (Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb). Bližšie k návrhom smerníc:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en. Pre úplnosť a aktuálnosť tiež uvádzame, že návrh smernice CCTB upravuje vo svojom texte v čl. 58 aj všeobecné pravidlo proti zneužitiu. Text návrhu je dostupný v anglickej jazykovej verzii a GAAR obsiahnuté v návrhu je nasledovné: „*For the purposes of calculating the tax base under the rules of this Directive, a Member State shall disregard an arrangement or a series of arrangements which, having been put in place for the essential purpose of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of this Directive, are not genuine, having regard to all relevant facts and circumstances. An arrangement may comprise more than one step or part.*“ GAAR v návrhu smernice inkorporuje vo svojom texte všetky prvky, ktoré inkorporuje aj ATAD GAAR. Subjektívny prvok vychádza podobne ako v prípade ATAD GAAR zo skutočných ekonomických dôvodov, ktoré reflektujú ekonomickú realitu úpravy. Podľa ods. 3 čl. 58 navrhovanej smernice sa má pre účely výpočtu daňového základu úprav prihliadať na ich ekonomickú podstatu.

mechanizmus môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti (avšak bez toho, aby bol bližšie objasnený obsah dodatočného ustanovenia).

Pokiaľ ide o ďalšie prvky v ATAD GAAR, subjektívny prvok možno identifikovať v rámci ustanovenia v tom, že *mechanizmus alebo súbor mechanizmov nie sú so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti skutočné*. Ods. 2 čl. 6 smernice následne objasňuje, že *na účely odseku 1 sa mechanizmus alebo súbor mechanizmov považujú za mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, pokiaľ nie sú zavedené z opodstatnených obchodných dôvodov, ktoré odzrkadľujú ekonomickú realitu*. V zmysle takejto interpretácie, reflektujú text preambuly, ktorý tiež zdôrazňuje nevyhnutnosť uplatnenia GAAR na mechanizmy, ktoré nie sú skutočné,¹³ možno vnímať subjektívny prvok ATAD GAAR v tom zmysle, že nie skutočné úpravy sú úpravy umelé. Predsa len bola umelosť právnej úpravy podľa odporúčania v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním prezentovaná demonštratívny výpočtom niekoľkých situácií, ktoré boli dôsledkom toho, že úprava nemala v zmysle terminológie odporúčania *obchodnú podstatu*. GAAR v ATAD smernici je podľa nášho názoru vo vzťahu k subjektívnemu prvku ešte špecifickejšie, ak viaže aktivizáciu subjektívneho prvku na neexistenciu opodstatnených obchodných dôvodov, ktoré odzrkadľujú ekonomickú realitu. Subjektívny prvok testovania zneužitia daňového práva vnímame však rozporuplne, keďže mechanizmus má stále predstavovať súhrn rozličných dôvodov - daňových, obchodných, pracovnoprávných, reštrukturalizačných a reorganizačných, pričom akcentovanie niektorých z nich býva zväčša len výrazom presvedčivosti argumentácie.

ATAD GAAR je reprezentované aj objektívnym prvkom, ktorý je viazaný na zámer nadobudnutia daňovej výhody, ktorá je *v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva*. Na objektívnom testovaní GAAR podľa smernice možno zaznamenať rozdiel oproti tomu, že v zmysle Odporúčania v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním mal byť rozpor s ustanovením daňového ustanovenia daný kumulatívne, a to vo vzťahu k predmetu, duchu aj účelu ustanovenia daňového predpisu. Je teda vecou interpretácie, čo znamená rozpor s predmetom a čo s účelom ustanovenia daňového predpisu. Zotrvávanie len na podmienke rozporu buď s predmetom alebo účelom ustanovenia objektívne testovanie v konečnom dôsledku „uľahčuje“.

Nakoniec, test účelovosti, ktorý je viazaný na daňovú výhodu spočíva podľa znenia ATAD GAAR v tom, že *hlavným účelom, alebo jedným z hlavných účelov* vytvoreného mechanizmu je získanie daňovej výhody.

ATAD GAAR taktó inkorporuje vo svojom texte, podobne ako ostatné úniové zákonné GAARs, všetky konštrukčné prvky - v zmysle vymedzenia aplikačného rozsahu, objektívneho a subjektívneho prvku, testu účelovosti a daňového zvýhodnenia, avšak jeho „telos“ vykazuje v porovnaní s už existujúcimi zákonnými GAARs rozdiely.

¹³ Bod 11 preambuly k smernici

Konštrukcia a samotné znenie ATAD GAAR však nie sú vzhľadom na predchádzajúcu únióvu legislatívnu prax v oblasti zákonných GAARs prekvapivé. ATAD GAAR tak, ako ostatné únióvé GAARs eklektickým spôsobom¹⁴ kodifikuje dovtedajšiu rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora a pridrižiava sa znenia ostatných únióvých GAARs. Ďalej však zachádza v tom ohľade, že v zmysle smernice sa *všeobecné pravidlá proti zneužívaniu majú uplatňovať vo vnútroštátnych situáciách, v rámci Únie a voči tretím krajinám jednotným spôsobom tak, aby sa rozsah ich pôsobnosti a výsledky ich uplatňovania vo vnútroštátnych a cezhraničných situáciách nelišili*. V rámci EÚ predstavuje text smernice prvýkrát explicitné zdôraznenie jednotnej aplikovateľnosti všeobecných pravidiel proti zneužitiu naprieč daňovými jurisdikciami v celej EÚ.

Yvstáva otázka, či napĺňanie tohto cieľa je vôbec možné? Ak reflektujeme rozdielnu legislatívnu tradíciu zákonných GAARs, rozdiely v závislosti na ich národnej aplikačnej praxi, ako aj rozdielny stupeň vývoja a aplikácie súdneho rozmeru všeobecných pravidiel proti zneužitiu daňového práva (resp. zákazu zneužitia daňového práva), nepribližujeme sa presvedčeniu o pozitívnom závere na uvedenú tézu. Je evidentné, že viacero daňových jurisdikcií v EÚ ani nemá skúsenosť s aplikáciou GAAR v cezhraničnom rozmere a vzhľadom na novosť zákonných GAARs vo viacerých daňových jurisdikciách mnohokrát ešte ani nestihli byť vnútroštátnymi súdmi aktivizované. Nehovoriac o tom, že súdna prax predchádzania zneužívaniu daňového práva ani nie je v niektorých daňových jurisdikciách v rámci EÚ dostatočne rozvinutá. Samozrejme, sme si vedomí aj potenciálnych interakcií, ku ktorým môže dôjsť v súvislosti s implementáciou ATAD GAAR a predchádzaním zneužívania daňových zmlúv v zmysle bodu 6 Akčného plánu BEPS.

2. IMPLEMENTÁCIA ATAD GAAR V SLOVENSKOM DAŇOVOM SYSTÉME

V druhej časti nášho príspevku obraciame pozornosť na aktuálny legislatívny vývoj v Slovenskej republike a legislatívne kroky, ku ktorým pristúpil slovenský zákonodarca. V rámci procesu implementácie smernice ATAD dochádza v slovenskom daňovom systéme s účinnosťou od 1. Januára 2018 k významným zmenám, prioritne pokiaľ ide o materiálne daňové právo, ale tiež aj vo vzťahu k procesnej daňovo-právnej úprave. Spomedzi implementačných možností vo vzťahu k čl. 6 smernice zvolil zákonodarca v súvislosti s implementáciou ustanovenia čl. 6 smernice ATAD takú možnosť, ktorá spočíva v zmene druhej vety ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku.¹⁵

¹⁴ MORENO, A. B. *A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodzi line of cases*. In *British Tax Review*, 2016 - 2, s. 148

¹⁵ V porovnaní s tým bola smernica Rady (EÚ) 2015/121, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch implementovaná takým spôsobom, že došlo k zavedeniu osobitného ustanovenia - § 50a) do zákona o dani z príjmov.

2.1. Interpretáčn  d sledky v zmysle nového legislatívneho znenia GAAR

V zmysle dôvodovej správy k vládnemu návrhu zákona predstavuje novelizácia druhej vety v ustanoven  č 3 ods. 6 Daňového poriadku transpozíciou  l. 6 (Všeobecn  pravidlo proti zneužívaniu) Smernice Rady (Eú) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktor  maj  priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu.¹⁶ Nov  znenie GAAR,  inn  od 1. januára 2018 je nasledovn : *„Na právny úkon alebo viacero právnych úkonov alebo in  skutočn sti uskutočnen  bez riadneho podnikateľského d vodu alebo iného d vodu, ktor  neodr za ekonomick  realitu a ktorých najmenej jedn m z  celov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo ziskanie takého daňového zvyhodnenia, na ktor  by inak nebol daňov  subjekt opr vnen , sa pri správe daní neprihliada.“*¹⁷ Na prvý pohľad sa môže zdať, že novelizovan  ustanovenie je len korekciou predchádzajúceho znenia, detailnejšie si však pribliŹme ako novelizovan  ustanovenie reflektuje jednotliv  aplikačné prvky GAAR, najmä pokiaľ ide o:

- dane v daňových sústavách, na ktor  sa aplikuje GAAR;
- predmetov  rozsah (p sobnosti) GAAR;
- subjektívny prvok a jeho testovanie;
- objektívny prvok a jeho testovanie;
- test  celovosti;
- daňov  zvyhodnenie a právne d sledky GAAR.

Vo vzťahu k daniam v daňovej sústave, na ktor  sa má aplikovať GAAR, d vodov  správa k zákonu neuvádza ani v rámci implementácie ustanovenia smernice Źiadne obmedzenie, aj keď smernica viaŹe aplikáciu GAAR na daňov  povinnosti v oblasti korporatívneho zdaňovania. Ak budeme vychádzať zo znenia Daňového poriadku, daňou sa rozumie daň podľ  osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľ  tohto zákona alebo osobitných predpisov a miestny poplatok za komunální odpady a drobné stavebn  odpady podľ  osobitného predpisu a miestny poplatok za rozvoj podľ  osobitného predpisu. Aplikáciu slovenského GAAR teda moŹno vzťahovať na cel  aktuálne platn  daňov  sústavu,¹⁸ keďže ani právna  prava,

¹⁶ Dostupn  online: <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=6495>

¹⁷ Znenie GAAR  inn  od 1. januára 2014 do 31. decembra 2017 spočívalo na nasledovnom: *„Na právny úkon alebo in  skutočn st rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktor  nemaj  ekonomick  opodstatnenie a ktorých výsledkom je  celov  obchádzanie daňovej povinnosti alebo ziskanie takého daňového zvyhodnenia, na ktor  by inak nebol daňov  subjekt opr vnen , alebo ktorých výsledkom je  celov  zniŹenie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.“*

¹⁸ Zákon  . 373/2012 Z. z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze a o dopln n  zákona č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a dopln n  niektorých zákonov v znení neskorých predpisov.

Zákon  . 595/2003 Z. z. o dan  z príjmov v znení neskorých predpisov.

Zákon  . 98/2004 Z. z. o spotrebnej dan  z miner lného oleja v znení neskorých predpisov.

Zákon  . 106/2004 Z. z. o spotrebnej dan  z tabakových výrobkov v znení neskorých predpisov.

ani rozhodovacia činnosť orgánov súdnej moci sa doteraz o obmedzení rozsahu aplikovateľnosti GAAR nezmienili. Neexistuje však žiadny dôkaz v podobe súdneho rozhodnutia, ktorý by potvrdzoval alebo vyvracal aplikáciu GAAR vo vzťahu k iným ako daňovým povinnostiam. Mohlo by sa uvažovať o tom, že GAAR môže byť aplikované aj na oblasť poplatkového práva - prinajmenšom na miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady alebo miestny poplatok za rozvoj, ktorý je daňou v zmysle ustanovení Daňového poriadku? Z teoretického uhla pohľadu by takáto možnosť nemala byť vylúčená.¹⁹

K lingvistickej zmene dochádza v súvislosti s predmetovým vymedzením pôsobnosti novelizovaného ustanovenia, v zmysle čoho má byť GAAR aplikované na *právny úkon alebo viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti*. Aj keď z hľadiska jazykovej interpretácie možno vnímať ustanovenie ako snahu priblížiť sa úniovej terminológii - mechanizmu alebo súboru mechanizmov, ustanovenie ponecháva možnosť aplikácie GAAR aj len na jeden právny úkon, čo úplne nezodpovedá cieľu ustanovenia čl. 6 smernice, doslovným výkladom ktorého má byť GAAR aplikované len vo vzťahu k mechanizmu - štruktúre daňového plánovania v otázkach korporatívneho zdaňovania. GAAR v zmysle jazykového znenia sa má takto vzťahovať na právny úkon, alebo na transakciu, úpravu či mechanizmus (ktoré zahŕňajú viacero právnych úkonov), napriek tomu, že obsahový výklad týchto pojmov nie je úplne určitý.²⁰ Zároveň to otvára otázku, či len úprava ako celok má napĺňať podmienky zneužívajúceho konania. Teda dve a viac na seba naväzujúcich transakcií sú potenciálne spôsobilé naplniť znaky zneužívajúceho konania v rámci jednej úpravy, alebo je nutné posudzovať každú z transakcií ako daňové právo zneužívajúce konanie (ako osobitný právny úkon)?

Pokiaľ ide o subjektívny prvok GAAR, v porovnaní s predchádzajúcou úpravou dochádza k zmene jeho testovania v tom, že text účinného GAAR už nehovorí o právnom úkone alebo inej skutočnosti (rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie a vybratie dane), ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie. Podľa novelizovaného ustanovenia má ísť o také právne úkony, *ktoré sú uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného*

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.
Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 253/2015 Z. z.

Zákon č. 447/2015 Z. z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

¹⁹ ADAME, L. *GAAR in Slovak Republic*. In GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Vienna: Linde, 2016. s. 583 a nasl.

²⁰ Pojem mechanizmu sa zdá byť nadradený ostatnej terminológii a je z hľadiska doterajších terminologických úprav najextenzívnejším pojmom, nakoľko podľa nášho názoru mechanizmus zahŕňa viacero úprav, úprava môže následne zahŕňať viacero transakcií, transakcia môže zahŕňať viacero úkonov atď.

dôvodu, ktorý neodráža ekonomickú realitu. Takéto legislatívne znenie ustanovenia je (čiastočne) zhodné s čl. 6 smernice a podľa nášho názoru sa nová legislatívna terminológia (podľa úniového vzoru) snaží objektivizovať predchádzajúci pojem ekonomickej podstaty. Kým Odporúčanie komisie v súvislosti a agresívnym daňovým plánovaním uvádzalo pojem umelosti úpravy,²¹ smernica ATAD hovorí o mechanizme alebo súbore mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, a to v tom prípade, ak nie sú zavedené z opodstatnených obchodných dôvodov, ktoré odzrkadľujú ekonomickú realitu. Slovenský zákonodarca však pri preberaní ustanovenia (zrejme vedome) rozšíril aplikačnú pôsobnosť vo vzťahu k subjektívnemu testovaniu aj o iné dôvody (okrem riadnych podnikateľských dôvodov), ktoré neodrážajú ekonomickú realitu. Udialo sa tak však bez bližšej konkretizácie „iných ako podnikateľských dôvodov“ v dôvodovej správe k návrhu zákona. Zdá sa však, že terminologický koncept ekonomickej podstaty, ktorý si osvojili slovenské súdy v rámci rozhodovacej činnosti,²² sa z hľadiska svojej podstaty približuje skúmaniu skutočného obsahu právneho úkonu alebo transakcie, ktorých objasnenie je reprezentované konkrétnymi hospodárskymi (podnikateľskými) či inými dôvodmi. Napriek tomu, že v oblasti korporatívneho zdaňovania na Slovensku ešte nemáme rozhodnutia najvyšších súdnych autorít, ktoré by sa interpretačne vysporadúvali s so skúmaním riadnych podnikateľských dôvodov (alebo iných dôvodov) odrážajúcich hospodársku realitu, sme presvedčení, že upúšťanie od konceptu ekonomickej podstaty - ako subjektivizovaného kritéria (ktoré vnímame skôr ako prejav zásady obsahu pred formou právneho úkonu, resp. zásady skutočného obsahu) v novelizovanom ustanovení, bolo správnym krokom zákonodarcu. Orgány daňovej správy a súdy však stoja pred

²¹ Text odporúčania exemplifikatívne uvádzal prípady, kedy je pravdepodobné indikovať umelosť úpravy. Bližšie pozri: MITROYANNI, I. *Chapter: European Union*. In GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Vienna: Linde, 2016. s. 21 a nasl.

²² Podrobným spôsobom bola identifikovaná absencia ekonomickej podstaty napr. v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/45/2010 z 2. júna 2011.

Išlo o prípad „obyklého“ fňgovania dodávok tovaru len na základe vystavovania faktúr bez faktickej realizácie zdaniteľných plnení pre účely odpočtu DPH. Najvyšší súd SR po uskutočnení právneho posúdenia potvrdil rozhodnutie krajského súdu a judikoval, že „danú daňovú transakciu hodnotí ako umelú, ktorej chýba hospodársky dôvod, nazývaný taktiež aj kauza alebo v angličtine *business purpose*²², ktorý je súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty (skutočného obsahu) daňovej transakcie, na ktorej je naše daňové právo založené podľa § 2 ods.6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. V danom prípade daňovej transakcii ako systému právnych vzťahov chýba ekonomická podstata opakovania takejto ekonomickej činnosti.“²² Ako ďalej uvádza Najvyšší súd, „z uvedeného stanoviska správcu dane jednoznačne vyplýva, že daňová povinnosť žalobcovi vznikla i napriek skutočnosti, že tovar nebol dodaný. Vznikla na základe subsidiárneho charakteru skutočnosti, že žalobca vyhotovil faktúru, v ktorej uviedol daň z pridanej hodnoty, ktorú bol povinný platiť. Z hľadiska systému právnych vzťahov je daňová transakcia v súlade so zákonom (chýba jej však ekonomická podstata). Keďže daňovej transakcii chýba ekonomická podstata, Najvyšší súd sa prikláňa k názoru, že z hľadiska daňového sa musí na ňu hľadieť akoby sa neuskutočnila.“

Pozri tiež: ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K. *Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v Daňovom poriadku*. In Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania. Košice: EUBA, 2014. s. 201

úlohou bližšieho objasnenia riadnych podnikateľských dôvodov odrážajúcich hospodársku realitu, čo podľa nášho názoru aj naďalej podryva hodnovernosť subjektívneho testovania. Mechanizmus či úprava bude v podmienkach korporatívneho zdaňovania predstavovať súhrn daňových, obchodných, pracovnoprávných, reštrukturalizačných a reorganizačných (a ďalších) dôvodov, pričom akcentovanie niektorých z nich býva poväčšine len výrazom presvedčivosti argumentácie.

Oproti predchádzajúcemu legislatívnemu zneniu GAAR nedošlo novelizovaným ustanovením k náprave v otázke objektívneho testovania GAAR. Text novelizovaného ustanovenia opätovne opomína explicitné zvýraznenie rozporu uskutočnených právnych úkonov alebo iných skutočností s predmetom alebo účelom daňovo-právnej normy. Legislatívne znenie slovenského GAAR, ktoré opätovne rezignuje na prítomnosť objektívneho testovania, je nekonzistentné nielen s rozsiahlou úniouou judikatúrou,²³ ale aj so znením ATAD GAAR, ktoré vo svojom texte nevyhnutnosť objektívneho prvku uvádza. Zabezpečenie správnej interpretácie inštitútu bude preto úlohou orgánov daňovej správy a súdov v rámci ich rozhodovacej činnosti.

Ďalším prvkom GAAR, ktorý zaznamenáva zmenu oproti prechádzajúcemu legislatívnemu zneniu, je test účelovosti. Na základe novelizovaného ustanovenia je stupeň účelovosti vyjadrený v súvislosti s takými právnymi úkonmi alebo inými skutočnosťami, ktorých *najmenej jedným z účelov* je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený. Text ustanovenia napráva predchádzajúce terminologické znenie GAAR, ktoré vo svojom texte zamiešalo pojmy výsledku a účelu.²⁴ Špecifikácia stupňa účelovosti právnych úkonov alebo iných skutočností, však už, nie je úplne konzistentná s úniouým právom, a to najmä vo vzťahu k smernici ATAD, ktorej text ustanovuje, že získanie daňovej výhody má predstavovať *hlavný účel alebo jeden z hlavných účelov* zavedenia mechanizmu.²⁵ Rezignácia na preukázanie hlavného alebo podstatného účelu (alebo jedného z hlavných účelov) v zmysle nového legislatívneho znenia zextenzívňuje interpretáciu testu účelovosti, keďže na základe nového GAAR je postačujúce, ak je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré

²³ Objektívny prvok bol v návrhoch generálneho advokáta vo veci C - 255/02 Halifax prioritizovaný, a rovnako je tomu napr. aj v návrhoch generálneho advokáta vo veci C - 251/16 Cussens (body 61 a nasl., ako aj bod 101 návrhov).

²⁴ Pozri bližšie: BONK, F. *Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ)*. Dizertačná práca. Košice: UPJŠ, 2017. s. 117 a nasl.

²⁵ Už prvé „úniové GAAR“, obsiahnuté v texte Odporúčania komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním z decembra 2012 vychádzalo z toho, že „*umelá úprava alebo umelý sled úprav, ktoré sa vytvorili hlavne na účely vyhnutia sa zdaneniu a ktoré vedú k daňovému zvýhodneniu, sa ignorujú*“. Vyjadrenie stupňa účelovosti hlavným účelom úpravy/transakcie bolo konzistentné s počiatočnou úniouou judikatúrou (rozsudok C - 255/02 Halifax), v zmysle ktorého (bod 75 rozsudku) „*z celku objektívnych prvkov musí takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu*“.

by inak nebol daňový subjekt oprávnený čo i len jedným z účelov.²⁶ Takto konštruované legislatívne znenie iba prispieva k posilneniu rozhodovacích právomocí správcu dane, ktorému popri iných účeloch úpravy postačí nájsť jeden účel, ktorým sa bude obchádzať daňová povinnosť alebo ktorý bude smerovať k získaniu neoprávneného daňového zvýhodnenia. V každom prípade sa stotožňujeme s názorom, že testovanie účelovosti je skôr subjektívnym testovaním - resp. subjektívnym kritériom, ktoré má byť spájané s úmyslom daňovníka.²⁷ Samotná úprava/transakcia má takmer stále viacero účelov, a tak je zrejmé, že medzi orgánom daňovej správy a daňovníkom bude pretrvávajúť spor, keďže daňovník bude stále argumentovať, že vyhnutie sa daňovej povinnosti alebo získanie daňovej výhody nepredstavovalo *hlavný/podstatný/jediný účel* daňovej transakcie a správca dane bude stále schopný práve tento účel identifikovať a zvýrazniť. Je však podľa nášho názoru otáznosť, či nájdenie jedného spomedzi viacerých účelov nie je príliš ľahko zdolateľným kritériom vo vzťahu k identifikácii daňové právo zneužívajúceho konania.

Ďalším imanentným znakom GAAR je daňové zvýhodnenie. Slovenské zákonné GAAR hovorí pritom o takom daňovom zvýhodnení, na ktoré daňovník nie je oprávnený (aj keď len v jednej zákonnej alternatíve), z čoho nemožno automaticky dedukovať, že by išlo o také zvýhodnenie, ktoré by bolo v rozpore s predmetom a účelom zákona, resp. by nebolo zákonom predvídané. Daňová výhoda predstavuje podľa nás výsledok úpravy/transakcie a jej preukázanie znáša správca dane, ktorý by nemal skĺznuť k len k hypotetickému posúdeniu nadobudnutia daňovej výhody posúdením aktuálnej úpravy/transakcie s fingovanou úpravou/transakciou. Prioritné je v rámci identifikácie zneužitia daňového práva nájdenie objektívneho a subjektívneho prvku, ktoré by mali predstavovať podľa nášho názoru aj pre daňovníka a priori liberačné dôvody, na základe ktorých by mohol dôvodne argumentovať, že jeho konanie nepredstavovalo zneužitie daňového práva. Daňová výhoda má byť nakoniec posudzovaná v súvislosti so subjektívnym prvkom, keďže tento vyžaduje preukázanie úmyslu získať daňovú výhodu. Ak bude sledovaný test postupnej identifikácie prvkov zneužitia daňového práva v zmysle skoršieho preukázania objektívneho prvku a subjektívneho prvku, potom by ani nemalo dôjsť „k omylu“, keďže daňová výhoda má nadväzovať na subjektívny prvok (podstatou ktorého je úmysel daňovníka získať daňovú výhodu). Opačný spôsob je podľa nášho názoru nebezpečný a ani nevedie k spoľahlivým výsledkom.

Pokiaľ ide o právne dôsledky GAAR, tie vedú v právnych úpravách zákonných GAARs k spoločnému záveru a nemenia sa ani novelizáciou slovenského zákonného

²⁶ Už dôvodová správa k zákonnému GAAR z roku 2014 (napriek tomu, že stupeň účelovosti v zákonnom GAAR nebol vyjadrený) uvádzala, že „*cieľom predmetnej úpravy je umožniť správcovi dane nebrať pri správe daní do úvahy napríklad umelé transakcie a štruktúry vytvorené za účelom neželanej optimalizácie daňovej povinnosti, a to aj v prípade, ak takáto daňová optimalizácia nepredstavuje jediný účel týchto transakcií a štruktúr*“. Dostupné online: <http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=4553>

²⁷ Pozri: SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Vienna: Linde, 2016. s. 211 a nasl.

GAAR účinnou od roku 2018: na právny úkony/právne úkony alebo iné skutočnosti napĺňajúce obsahové prvky ustanovenia § 3 ods. 6 druhá veta *sa nemá prihliadať*. K tomu by však podľa nášho názoru malo dôjsť až po celkovom testovaní objektívneho prvku, subjektívneho prvku, daňovej výhody, samozrejme, za predpokladu naplnenia aplikačného rozsahu podmetu a predmetu GAAR v tej ktorej daňovej sústave.

ZÁVER

Implementácia GAAR do slovenského právneho poriadku a jeho novelizácia pod vplyvom smernice ATAD preukazuje význam, ktorý je zákonnému GAAR ako inštitútu boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam pripisovaný. V tomto príspevku obsiahnutá analýza GAAR v smernici ATAD spolu s následnou analýzou novelizovaného ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ktoré nadobúda účinnosť 1. januára 2018 približuje, aké by mali byť interpretačné dôsledky novelizovaného ustanovenia.

Zastávame názor, že slovenský zákonodarca pristupuje k implementácii úniových GAARs na príklade implementácie GAAR podľa smernice ATAD nielen nerezydentne, ale aj nedôsledne. Novelizácia ustanovenia (už tretia zmena právnej úpravy zákonného GAAR pod vplyvom úniového práva) je, podľa nášho názoru, lingvistickou korekciou smerujúcou k spresneniu ustanovenia podľa úniového modelu, aj keď je korekciou len čiastočnou. Z konštrukcie novelizovaného ustanovenia je evidentná snaha o zachovanie interpretačného prospechu ustanovenia orgánmi verejnej moci, napriek tomu, že z lingvistického hľadiska sa táto snaha môže javiť ako nepatrná. Podstatným problémom je podľa nášho názoru to, že v rámci implementácie ustanovenia (opätovne) nedochádza k reflexii nevyhnutných prvkov v zmysle úniových právnych aktov a úniovej judikatúry. Z hľadiska jednotlivých prvkov GAARs možno však v novelizovanom ustanovení zaznamenať interpretačné rozdiely, najmä vo vzťahu k stupňu vyjadrenia testu účelovosti, opätovnej absencii objektívneho testovania, či precizovaniu, resp. nahradzovaniu konceptu ekonomickej podstaty potrebou preukázania riadnych podnikateľských dôvodov (alebo iných dôvodov) odzrkadľujúcich ekonomickú realitu. Bude však úlohou rozhodovacích orgánov verejnej moci (orgánov daňovej správy a súdov) obsahovo vykresliť a správnym spôsobom interpretovať znenie novelizovaného (a zatiaľ aj málo testovaného) ustanovenia v slovenskom daňovom systéme.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ADAME, L. *GAAR in Slovak Republic*. In *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*. Vienna: Linde, 2016. s. 583 -596. ISBN 978-90-8722-3588-8.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. EPOS: Bratislava, 2015. 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.

3. BABČÁK, V. *Tax Code in Slovakia*. In Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Bialystok: Temida 2, 2016. s. 51 - 70. ISBN 9788362813889.
4. BONK, F. *Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ)*. Dizertačná práca. Košice: UPJŠ, 2017. 221 s.
5. BONK, F. *Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)?* In Justičná revue, roč. 69. č. 6-7/ 2017. s. 668 - 680. ISSN 1335-6461.
6. BUJŇÁKOVÁ, M. *Maxims and Principles of Tax Proceedings*. In Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Bialystok: Temida 2, 2016. s. 213 - 228. ISBN 9788362813889.
7. BUJŇÁKOVÁ, M. *Zásady a princípy daňového konania*. In Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego. Vol. 91 - n. 18, 2016. s. 11 - 23. ISSN 1730 – 3508.
8. CÉDELLE, A. *The EU Anti Tax Avoidance Directive: A UK perspective*. In British Tax Review 2016-4. s. 490 - 507. Dostupné cez Westlaw, 2017 (Thomson Reuters).
9. ČERVENÁ, K. - HUČKOVÁ, R. *Náčrt príčin (ako východísk pre kreovanie opatrení) v kontexte eliminácie daňových únikov*. In Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác, I. diel), Košice: UPJŠ, 2015. s. 115 - 127. ISBN 978-80-8152-303-8.
10. DE LA FERIA, R. - VOGENAUER, S. *Prohibition of Abuse of Tax Law (A new general principle of EU law?)*. Oxford: Hart Publishing, 2011. 662 s. ISBN 9781841139388.
11. KARFÍKOVÁ, M. - KARFÍK, Z. *Předchádzení daňovým únikům v ČR*. In Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác, I. diel), Košice: UPJŠ, 2015. s. 253 - 260. ISBN 978-80-8152-303-8.
12. MARKOVÁ, H. *Tax Avoidance or Tax Optimization in the Czech Republic?* In Anti-Tax Avoidance Rules in the Countries of Central and Eastern Europe, Voronež, 2016. s. 34 - 39. ISBN 978-5-9273-2334-0.
13. MITROYANNI, I. *Chapter: European Union*. In GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Vienna: Linde, 2016. s. 21 - 44. ISBN 978-90-8722-3588-8.
14. MORENO, A. B. *A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodzi line of cases*. In British Tax Review, 2016-2. s. 143 - 151. Dostupné cez Westlaw, 2017 (Thomson Reuters).
15. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku*. In Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel), Košice: UPJŠ, 2015. s. 161 -168. ISBN 978-80-8152-304-5.

16. ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K. *Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v Daňovom poriadku*. In Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania. Košice: EUBA, 2014. s. 198 -203. ISBN 9788022539821.
17. ROMÁNOVÁ, A. *The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengthening of the Legal Certainty?* In System of financial law (System of tax law), Brno: Masarykova univerzita, 2015. s. 212 - 228. ISBN 978-80-210-7827-7.
18. SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Vienna: Linde, 2016. 347 s. ISBN 9783707335156.
19. SINFIELD, G. *The Halifax principle as an universal GAAR for tax in the EU*. In British Tax Review, 2011-3. s. 235 - 246. Dostupné cez Westlaw, 2017 (Thomson Reuters).
20. SKALICKÁ, H. *Abuse of Law - Influence of Case Law of Court of Justice of the European Union on the Taxation in the Czech Republic*. In System of Financial Law (System of Tax Law). Brno: Masarykova univerzita, 2015. s. 192 - 210. ISBN 978-80-210-7827-7.
21. STRAKOVÁ, I. *Zneužívanie práva pri uplatňovaní nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty*. In Zneužitie a iné formy obchádzania práva. Košice: UPJŠ, 2016. s. 307 - 320. ISBN 9788081524318.
22. SCHÖN, W. *Abuse of rights and European Tax Law*. In Comparative Perspectives on Revenue Law. Cambridge University Press, 2008. s. 75 - 98. ISBN 978-0-521-88777-9.
23. ŠTRKOLEC, M. *Fighting Tax Evasion and its Reflection in the Procedural Tax Law*, In Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Bialystok: Temida 2, 2016. s. 465 - 476. ISBN 9788362813889.
24. ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: UPJŠ, 2017. ISBN 978-80-8152-537-7. 164 s.
25. VANISTENDAEL, F. *Can EU Tax Law Accommodate a Uniform Anti-Avoidance Concept?* In Practical Problems in European and International Tax Law. Amsterdam: IBFD, 2016. s. 543 -566. ISBN ISBN 978-90-8722-383-0.

KONTAKT NA AUTOROV

frantisek.bonk@upjs.sk

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

miroslav.strkolec@upjs.sk

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

DAŇOVÉ ÚNIKY – MÔŽEME IM PREDCHÁDZAŤ ALEBO ICH AKCEPTOVAŤ?¹

TAX EVASION – CAN WE PREVENT IT OR JUST ACCEPT IT?

Mária Bujňáková

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevok sa venuje jednej z prioritných politík EÚ, a síce daňovej politike a v jej rámci boju proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, tak v oblasti daní priamych ako aj nepriamych, pričom poukazuje na niektoré opatrenia v rámci politiky EÚ, ale i vnútroštátneho charakteru. Taktiež sa venuje oblasti terminológie, ktorá samotná už naznačuje, že určitá miera vyhýbania sa plneniu daňových povinností je tolerovaná, ba priam predpokladaná.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

EÚ, dane, daňová politika, daňové úniky

Abstract in English language:

The author to the paper deals with one of the EU policy priorities, i.e. tax policy and in its scope the fight against tax evasion and avoiding tax duties in the sphere of both the direct and indirect taxation. It highlights assorted measures taken by the EU and those of national level. The author also emphasizes that event the terminology used in this sphere shows that certain level of avoiding tax duties is tolerated, or even expected.

Keywords in English language

EU, taxes, tax policy, tax evasion

ÚVOD

Právomoc vyberať dane patrí k základným atribútom zvrchovanosti členských štátov EÚ. Snahy o zjednotenie daňových povinností v súčasnom období nie sú vôbec reálne aj keď je značný záujem najmä v politických vyjadreniach, diskusiách, ale vždy je to len v rovine vyjadrení a samotná realita je zrejme nedosiahnuteľná z viacerých dôvodov, najmä ekonomických ale aj politických².

¹ Príspevok predstavuje výstup z čiastkovej úlohy v rámci riešenia projektov APVV 16-0160 Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia) a VEGA č. 1/0375/15.

² Pozri viac: ČERVENÁ, K. Daňová politika verzus ekonómia - vybrané aspekty. In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 49-66.

Členské štáty EÚ preniesli v oblasti daňovej politiky a legislativy iba obmedzené právomoci. Pôvodné opatrenia EÚ v oblasti zdaňovania boli zamerané na hladké fungovanie vnútorného trhu, pričom bol záujem riešenia daňovej problematiky zameraný iba na nepriame dane. V oblasti priameho zdaňovania iba v posledných obdobiach čoraz častejšie rezonujú diskusie a snaha prijímať opatrenia pre harmonizáciu týchto daní aj keď treba podotknúť, že zatiaľ bezúspešne.³ Je pravdou, že EÚ zintenzívňuje boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti, nakoľko tieto predstavujú hrozbu pre spravodlivú hospodársku súťaž a sú príčinou významného výpadku daňových príjmov. Na druhej strane treba konštatovať, že práve daňové opatrenia prijímané v EÚ musia byť prijaté členskými štátmi jednomyselne. Samotná daňová politika je do značnej miery ovplyvňovaná aj judikatúrou Európskeho súdneho dvora, pričom Európsky parlament má v tejto oblasti len právo byť konzultovaný s výnimkou rozpočtových otázok, pri ktorých sa ako zložka rozpočtového orgánu delí o rozhodovacie právomoci s Radou.⁴

1. CIELE RIEŠENIA DAŇOVEJ PROBLEMATIKY STANOVENÉ EÚ A ICH PRÁVNÝ ZÁKLAD

Stratégia daňovej politiky EÚ je deklarovaná v oznámení Komisie s názvom Daňová politika v EÚ – priority na ďalšie roky.⁵ Pod podmienkou, že členské štáty dodržiavajú pravidlá EÚ si môže každý z nich slobodne vybrať daňový systém, ktorý považuje za najvhodnejší. V týchto rámcoch boli ako hlavné priority deklarované predovšetkým odstránenie daňových prekážok pre cezhraničnú hospodársku činnosť, boj proti škodlivej daňovej konkurencii a podpora väčšej spolupráce medzi daňovými správami v zabezpečovaní kontroly a v boji proti podvodom. Väčšia koordinácia daňovej politiky by zabezpečila, aby daňové politiky členských štátov podporovali širšie ciele EÚ, ako sú stanovené v stratégii Európa 2020 pre inteligentný, udržateľný a inkluzívny rast.

Právnym základom daňovej problematiky v EÚ je Zmluva o fungovaní Európskej únie, kapitola ustanovení o daniach /články 110 – 113/, ktoré sa týkajú harmonizácie právnych predpisov. Aj ďalšie články ZFÚ 114 – 118 aproximácia právnych predpisov ale aj články ZFÚ o voľnom pohybe osôb, životnom prostredí a hospodárskej súťaži sú právnym predpokladom pre riešenie problematiky daní v celom komplexe. Vývoj daňových ustanovení EÚ je zameraný predovšetkým na hladké fungovanie vnútorného trhu, pričom treba zdôrazniť, že harmonizácia nepriamych daní bola riešená skôr a vo

³ Pozri bližšie: KICOVÁ, A. Tax policy of the European Union and its influence on national legislation. In: *Zasada pomocniczości wymiar europejski, narodowy, regionalny i lokalny*. Rzeszów: Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, 2011. s. 114-121 či ROMÁNOVÁ, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In: *Právo, obchod, ekonomika II. : zborník vedeckých prác*. Praha: Leges, 2012. s. 522-533.

⁴ Informačné listy o Európskej Únii.
<http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/sk/displayFtu.html>.

⁵ COM 2001 0260.

väčšom rozsahu než priame zdaňovanie, aj keď treba zdôrazniť, že jednotlivé praktiky obchodovania často vedú k zneužívaniu a obchádzaniu daňových povinností jednotlivými subjektami práva.

Správy o činnosti v oblasti daní, ktoré uverejňuje Komisia, uvádzajú výsledky EÚ v oblasti daní ale aj otázky ktoré je ešte potrebné riešiť. K veľmi častým pertraktovaným otázkam ktoré uverejňuje Komisia patrí priame a nepriame zdaňovanie, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom, rozhodnutia o štátnej pomoci a porušenie predpisov.⁶

Jednou z najdôležitejších a najpodstatnejších otázok daňovej politiky EÚ je predovšetkým boj proti daňovým únikom a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Je to problematika, ktorá je predmetom rokovania nielen v EÚ ale treba povedať, že skoro v každom členskom štáte aj keď v iných súvislostiach. Práve problematika daňových únikov sa stala jednou z najdôležitejších otázok a prioritou Komisie. Boj proti daňovým podvodom a únikom zahŕňa priame zdaňovanie /pôjde najmä o opatrenia na boj proti škodlivým daňovým praktikám/ a nepriame zdaňovanie /nezaplatená DPH/. Ročné straty daňových príjmov v EÚ v dôsledku daňových únikov a vyhýbania sa daňovej povinnosti dosahujú podľa prepočtov značne vysoké čiastky v EUR, čo znamená veľkú stratu štátnych príjmov ale aj hrozba pre spravodlivú hospodársku súťaž.⁷ V máji 2013 Rada prijala závery o daňových únikoch a daňových podvodoch,⁸ pričom zdôraznila potrebu spojiť úsilie na vnútroštátnej úrovni, úrovni EÚ a globálnej úrovni ale potvrdila aj podporu práci vykonávanej v rámci krajín G8 G20 a OECD v oblasti automatickej výmeny informácií. Postupne sa tieto opatrenia dostávajú do praxe aj keď treba podotknúť, že ich aplikácia v praxi ale najmä ich administratívne zavedenie a spolupráca sú pomerne zložitým a dlhodobým procesom. Pomerne zložitá je úloha Európskeho parlamentu v tejto oblasti. Aj keď Európsky parlament vo všeobecnosti podporoval a podporuje základné smerovanie programov Komisie v oblasti zdaňovania najväčším problémom je hlasovanie v parlamente aj keď bola snaha na prechod k hlasovaniu kvalifikovanou väčšinou vo vzťahu k niektorým aspektom zdaňovania. Parlament EÚ prijal uznesenie, ktoré je zamerané na tri prioritné oblasti daňovej politiky EÚ:

- Posilnenie prínosov vnútorného trhu prostredníctvom daňovej politiky
- Boj proti daňovým podvodom, daňovým únikom, agresívnemu daňovému plánovaniu a daňovým rajom
- Presadzovanie realizovateľnej daňovej koordinácie na zabezpečenie dlhodobej hospodárskej politiky orientovanej na rast.

Boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom je jednou z hlavných priorit Komisie. Komisia predložila balík opatrení daňovej transparentnosti, ktorý je považovaný za základ boja proti daňovým únikom. Daňové opatrenia sú oblasťou únijnej

⁶ Európska komisia. https://ec.europa.eu/commission/index_en.

⁷ List predsedu Komisie Junckera príslušným predsedom Rady a Parlamentu.

⁸ Dokument Rady 9405/13.

politiky kde si celkom jasne uvedomujeme, na čo vlastne je dobrý spolok krajín v EÚ. Proti obchádzaniu platenia daní najmä veľkými nadnárodnými spoločnosťami môžu štáty Únie bojovať len spoločne. Krajiny EÚ však pritom bojujú nad dvoch frontoch. S daňovými únikmi zápasia aj doma a preto je potrebné vytvoriť aj v rámci národnej legislatívy také právne prostredie, aby právna úprava bola jednoznačná a postihovala tie subjekty, ktoré tieto daňové úniky a daňové podvody realizujú, ale zároveň aby existoval taký právny postih, ktorý by eliminoval snahy o daňové úniky a podvody.

2. LEGÁLNY A NELEGÁLNY DAŇOVÝ ÚNIK

Ako daňový únik je označený stav, resp. situácia keď daňový subjekt sa buď čiastočne, alebo úplne vyhýba plateniu dane. Môžeme povedať, že ide o veľmi zjednodušenú definíciu daňového úniku. Na definovanie daňového úniku sa môžeme zamerať tak z ekonomickej podstaty, ale asi veľmi zaujímavá bude aj právna stránka definovania daňového úniku. Už len samotný termín legálny a nelegálny daňový únik evokuje v nás skutočnosť, že daňový systém má značné rezervy. Slovenský daňový systém postupne s jeho aplikáciou v praxi nám poukazuje aj na nedostatky, ktoré tieto pojmy charakterizujú.

Asi platí staré porekadlo, že dane sú tým, čo nás sprevádza od narodenia až po hrob. Každý štát by mal mať takú daňovú legislatívu, ktorá by bola efektívna a účinná. Pod týmito pojmi je skrytý celý komplex opatrení a možností, ktoré daňovú legislatívu tvoria. Finančný výkladový slovník charakterizuje daňový únik ako snahu daňového subjektu o zníženie /krátenie/ alebo vyhnutie sa daňovej povinnosti, a to buď úplne, alebo čiastočne. Môže ísť o legálny daňový únik, ktorý umožňujú nejasnosti, nepresnosti alebo nejednotne vysvetľované daňové zákony, alebo na ne nadväzujúce zákony napr. o účtovníctve, colný zákon, devízový zákon a pod. K daňovému úniku najčastejšie dochádza pri neodôvodnenom využití daňových úľav, oslobodení od dane, pri zneužívaní niektorých metód odpisovania, oceňovania majetku odpisovania daňových nedoplatkov a iných tzv. legislatívnych a daňovo-technických faktorov. V odbornej literatúre sa uvádza tzv. nelegálny daňový únik, ku ktorému dochádza predstieraním alebo zatajovaním skutočností, ktoré umožňujú znížiť daňové zaťaženie alebo môžu viesť až k daňovej defraudácii. V tejto súvislosti sa sledujú náklady spojené s daňovým únikom, pravdepodobnosť jeho odhalenia, finančný postih pri odhalení a vplyv únikov na príjmy verejného rozpočtu. Nelegálny daňový únik súvisí s nedodržiavaním daňových zákonov. Najčastejšie sa existencia daňových únikov zdôvodňuje postojom občanov k dodržiavaniu zákonov, úrovňou právneho povedomia, celkovou daňovou morálkou, prenesením niektorých aktivít pre daňové dôvody do zahraničia, možnosťou uplatnenia daňového úkrytu, ale aj rôznymi spoločensko-politickými, ekonomickými, sociálnymi a medzinárodnými faktormi.⁹

Daňový únik ináč možno charakterizovať ako výsledok ekonomického správania daňových subjektov orientovaného na zníženie, resp. minimalizáciu daňovej povinnosti

⁹ JANKOVSKÁ, A. a kol. *Finančný slovník výkladový*. Bratislava: Iura Edition, 2012.

voči štátu. Učebnice modernej ekonómie považujú za optimálne prostredie pre daňové úniky väčšmi ekonomiku neštandardnú ako štandardnú. Dominantne ho tvoria chudobné štáty a štáty s transformujúcou sa ekonomikou. Špeciálne v transformujúcich sa ekonomikách rast nelegálneho neplatenia daní ovplyvnili najmä tieto faktory: zavedenie DPH s jej náročnými požiadavkami na administratívu¹⁰, sústavné zmeny daňových zákonov, nedostatok kvalifikovaného personálu zabezpečujúce vedenie účtovníctva daňových subjektov v súlade s daňovými zákonmi, rozsiahle podplácanie a korupcia v oblasti daní a ciel.¹¹ Nelegálne vyhýbanie sa plateniu daní a miera ich obchádzania vyúsťuje do daňových únikov, ktoré poškodzujú zdravie verejných financií. Vo všeobecnosti by sme mohli daňový únik charakterizovať ako situáciu keď sa daňovník čiastočne alebo úplne vyhýba plateniu dane.

Často sa uvádza, že existujú daňové úniky legálne a nelegálne. Už len takéto členenie na legálne a nelegálne v nás evokuje, že nie je v právnom štáte možné, aby samotný daňový únik bol legálny alebo nelegálny. Keď budeme uvažovať čisto teoreticky predsa výsledok daňového úniku je vždy nezaplatenie časti dane, alebo celej daňovej povinnosti. V literatúre sa uvádza, že daňový únik legálny môže byť vo forme daňovej výhody, alebo ako daňová úspora.¹² Daňová výhoda môže zabezpečiť daňovníkovi vyhýbanie sa napr. inej sadzby dane. Daňová úspora zahrňuje možnosti ktoré predpokladá legislatíva ako je napríklad uplatnenie straty z minulých období, odpisy, odpočítateľné položky a pod. Z uvedeného teda vyplýva, že sú to straty na daniach z dôvodov, ktoré umožňujú právna úprava. Umožnenie uplatňovania právneho predpisu by predsa malo byť natoľko jednoznačné a presné aby sme nemohli hovoriť o legálnom daňovom úniku. Za nelegálny daňový únik sa považuje stav, keď daňovník porušuje zákon, teda neprizná časť príjmu, nadhodnotí náklady alebo výdavky, vystavuje fiktívne doklady, do nákladov zahrňuje aj daňovo neuznateľné výdavky. Ide o situáciu keď môžeme sa domnievať že konanie daňovníka je zamerané predovšetkým na to aby odviezol nižšiu daň, resp. žiadnu daň, alebo sa obohatil na úkor štátu.

Základným motívom vzniku daňových únikov je nesúlad medzi záujmom štátu vybrať čo najviac daní a záujmom daňového subjektu zaplatiť čo najmenej daní. Tento nesúlad by sa mohol aspoň čiastočne vyrovnáť, keď štát bude vytvárať spravodlivé a efektívne podmienky pre občanov a pri eliminácii daňových únikov by mali byť prijaté efektívne legislatívne opatrenia ale nielen v jednom štáte ale tieto legislatívne opatrenia by mali mať svoj rozmer aj v globalizujúcej sa svetovej ekonomike.

¹⁰ Pozri viac: ČERVENÁ, K., FORRAIOVÁ, I. DPH - genéza a stav de lege lata na území Slovenska : podkapitola 1.1. In: *Daň z pridané hodnoty z perspektivy aktuálných legislatívnych zmien*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016. s. 11-35.

¹¹ STRELCOVÁ, S. Konvergencia ekonomík Českej a Slovenskej republiky k Európskej únii. In: *Krízový manažment*, Roč. 5, č. 2. Žilina: Žilinská univerzita, Fakulta špeciálneho inžinierstva, 2006. s. 93 – 97.

¹² SEMERÁD, P. *Podvody na všeobecné spotřební dani u pohonných hmot. Dizertačná práca*. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2014.

Z ekonomickej teórie racionálneho správania vyplýva, že každý ekonomický subjekt sa správa a to nielen v oblasti daní tak, aby minimalizoval svoje náklady alebo daňovú povinnosť. Neexistuje azda podnikateľský subjekt, ktorý by bol ochotný dobrovoľne platiť vyššie danie, pokiaľ existujú možnosti na ich minimalizácie, resp. optimalizácie ktoré môžu byť realizované rôznymi spôsobmi. Najčastejšie je to forma daňových únikov, ktoré často v sebe zahŕňajú aj znaky trestnej činnosti. Dokonca existuje aj diskusia o tom, že okrem členenia daňových únikov na legálne a nelegálne sú aj ďalšie rozlíšenia. Môže ísť o daňový únik úmyselný a neúmyselný, dočasný alebo trvalý.¹³ Tieto diskusie jednoznačne indikujú potrebu prijímania reálnych opatrení na predchádzanie daňových únikov.

Efektívnosť daňovej sústavy každého štátu závisí od kvality daňového systému, od množstva ďalších ekonomicko-spoločenských aspektov a štrukturálnych väzieb, ale výrazne a radikálne závisí aj od toho, ako spoločnosť /štát/ pozerá na daňovú disciplínu t.j. akým spôsobom rieši eliminovanie daňových únikov – na ekonomicky a sociálne prijateľnú úroveň.

Daňové úniky najmä pri DPH sa stali rakovinou slovenského hospodárstva. Na jednej strane „tunelujú“ príjmy štátneho rozpočtu, na druhej strane výrazne zvyšujú zaťaženie slušných podnikov a zamestnancov, ktorí musia pokrývať diery v rozpočte cez vysoké dane. Boj proti daňovým únikom si vyžaduje razantný, komplexný a predovšetkým koncepčný prístup všetkých zainteresovaných zložiek štátu a mal by byť povinnosťou každej zodpovednej vlády. Je to aj jeden z kľúčových prostriedkov konsolidácie verejných financií, ktorý zároveň pomôže k stabilnému a transparentnému ekonomickému prostrediu.

Snaha slovenskej legislatívy vyústila aj do opatrení začlenenia trestných činov daňových do trestného zákona. Treba konštatovať, že ide o inštitúty, ktoré sa postupne uvádzajú do života a až ich reálna aplikácia poukazuje na to ako je dôležité precizovať daňovú legislatívu. V tomto príspevku sa nebudeme podrobnejšie venovať trestnoprávnej zodpovednosti, nakoľko si to vyžaduje oveľa väčší rozmer a bude to predmetom v ďalšom príspevku k tejto problematike.

Daňová problematika je veľmi široká a zložitá. Dane sú v rámci trhovej ekonomiky najdiskutovanejším finančným pojmom medzi občanmi a podnikateľmi v každej spoločnosti. Daňové subjekty na celom svete preferujú taký systém daní, ktorý je jednoduchý, stabilný zrozumiteľný, s nízkymi sadzbami daní a kvalitnými i rýchlymi daňovými službami. Tieto atribúty by mali byť základom v legislatíve každého štátu. Ale v globalizujúcej sa ekonomiky ešte treba podotknúť, že dôležitou skutočnosťou je medzinárodná spolupráca v oblasti daní. Všeobecne platí, že daňové úniky možno efektívnejšie eliminovať vtedy, ak sa zjednoduší a sprehľadní daňový systém, ktorého predpokladom bude právna istota a stabilita.

¹³ *Dialógy o ekonomike a riadení*. roč. 3, 2001, č.7.

Zjednodušenie a sprehľadnenie daňového systému je len jednou z možností predchádzania daňových únikov.¹⁴ Dôležitou skutočnosťou je existencia daňových rajov, ktorá vytvára prostredie pre subjekty, ktoré majú možnosť využiť daňové raje a tým obchádzať povinnosť odvedenia príslušnej dane. V daňových rajoch sú mimoriadne daňovo zvýhodnené zahraničné firmy, ktoré aj keď musia dodržiavať určité podmienky vždy je to pre nich výhodné. Daňové raje sú väčšinou v krajinách s malou rozlohou a nízkym počtom obyvateľov, ale vykazujú vysoké ekonomické výkony. Počet založených spoločností v niektorých daňových rajoch dokonca prevyšuje počet obyvateľov.¹⁵ Európska únia by mala mať snahu predovšetkým na zrušenie daňových rajov, ktoré na území EÚ stále existujú, kde majú firmy špeciálne režimy čo je skutočne neakceptovateľné. Je preto potrebné zaviesť jednotné štandardy v každej oblasti hospodárstva a odbúrať bariéry medzi štátmi, iba tak dosiahneme najlepší efekt zo spoločného trhu.

Keď hovoríme o eliminácii niektorých inštitútov mimo našej legislatívy, treba spomenúť aj niektoré inštitúty, ktoré sú v kompetencii našej legislatívy¹⁶. Nie celkom správne je poskytovanie rôznych úľav pre niektoré firmy a spoločnosti, kde v snahe dosiahnuť príchod investora, sú poskytnuté rôzne úľavy, čo v konečnom dôsledku deformuje podnikateľské prostredie. Daňové úľavy sú často využívané podnikateľskými subjektami na určité obdobie a následne po vyčerpaní týchto úľav sa presúva podnikanie do iného štátu. Je pravdou, že existencia určitých obmedzení aj pri daňových úľavách existuje, ale v konečnom dôsledku tieto úľavy deformujú podnikateľské prostredie.

ZÁVER

Daňové úniky sa stávajú jedným z dôležitých momentov, ktorým sa venuje značná pozornosť. Treba skonštatovať, že vždy bolo určité percento podnikateľských subjektov, ktoré daňové úniky realizovali, keďže existuje mnoho spôsobov ako obísť daňové orgány. Aj EÚ sa v súčasnosti zamerala na boj s týmito podvodmi, no je otáznne, nakoľko efektívne budú jej metódy. Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj ako jednu z dôležitých úloh stanovila si aj riešenie otázok daňových podvodov. Snahou všetkých subjektov by malo byť predovšetkým vysporiadať sa s daňovými únikmi, ktoré sú nepochybné obrovské a v konečnom dôsledku poškodzujú zdravie verejných financií.

¹⁴ ČERVENÁ, K., HUČKOVÁ, R. Náčrt príčin (ako východísk pre kreovanie opatrení) v kontexte eliminácie daňových únikov. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. I. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s. 115-127.

¹⁵ <https://peterstetka.wordpress.com/2014/02/18/danove-rajel/>.

¹⁶ Pozri aj: ROMÁNOVÁ, A. Few reflections on application of principle of proportionality in view of fight against tax frauds and tax evasion. In: *Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion. Vol. II.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 9788081523045. s. 181-189.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ČERVENÁ, K. Daňová politika verus ekonómia - vybrané aspekty. In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. ISBN 9788070979990. s. 49-66.
2. ČERVENÁ, K., FORRAIOVÁ, I. DPH - genéza a stav de lege lata na území Slovenska : podkapitola 1.1. In: *Daň z pridanej hodnoty z perspektivy aktuálnych legislatívnych zmien*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016. ISBN 9788087382790. s. 11-35.
3. ČERVENÁ, K., HUČKOVÁ, R. Náčrt príčin (ako východísk pre kreovanie opatrení) v kontexte eliminácie daňových únikov. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 9788081523038. s. 115-127.
4. *Dialógy o ekonomike a riadení*. roč. 3, 2001, č.7. ISSN: 1335-4582
5. Európska komisia. https://ec.europa.eu/commission/index_en
6. Informačné listy o Európskej Únii. <http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/sk/displayFtu.html>
7. JANKOVSKÁ, A. a kol. *Finančný slovník výkladový*. Bratislava: Iura Edition, 2012. 504 s. ISBN: 9788080784690.
8. KICOVÁ, A. Tax policy of the European Union and its influence on national legislation. In: *Zasada pomocniczości wymiar europejski, narodowy, regionalny i lokalny*. Rzeszów: Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, 2011. ISBN 9788373387072. s. 114-121.
9. <https://peterstetka.wordpress.com/2014/02/18/danove-raje/>
10. Závěry o daňových únikoch a daňových podvodov. Dokument Rady 9405/13.
11. ROMÁNOVÁ, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In: *Právo, obchod, ekonomika II. : zborník vedeckých prác*. Praha: Leges, 2012. ISBN 9788087576335. s. 522-533.
12. ROMÁNOVÁ, A. Few reflections on application of principle of proportionality in view of fight against tax frauds and tax evasion. In: *Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion. Vol. II*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 9788081523045. s. 181-189.
13. SEMERÁD, P. *Podvody na všeobecné spotřební dani u pohonných hmot. Dizertačná práca*. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2014
14. STRELCOVÁ, S. Konvergencia ekonomík Českej a Slovenskej republiky k Európskej únii. In: *Krízový manažment*, Roč. 5, č. 2. Žilina: Žilinská univerzita, Fakulta špeciálneho inžinierstva, 2006. s. 93 – 97. ISSN 1336-0019.

KONTAKT NA AUTORA

maria.bujnakova@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

DŔKAZY ZÍSKANÉ V RÁMCI MIESTNEHO ZISŤOVANIA A LIMITY ICH VYUŽITIA V DAŇOVEJ KONTROLE¹

EVIDENCES OBTAINED WITHIN THE LOCAL ENQUIRY AND THE LIMITS OF THEIR USING IN THE TAX AUDIT

Karin Cakoci – Adrián Popovič

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autori sa v príspevku spočiatku venujú posúdeniu vybraných procesnoprávných inštitútov správy daní, ktorými sa zabezpečuje zistenie dostatočnej dôkaznej podstaty postačujúcej pre účely správy daní a analyzovaniu ich vzájomného vzťahu. Následne poukazujú na osobitný procesnoprávny inštitút správy daní – *miestne zisťovanie* a na rôzne roviny jeho vnímania a postavenia v rámci realizácie správy daní. Nakoniec posudzujú možnosť využitia dôkazov získaných v rámci miestneho zisťovania a jeho limity pri formovaní dôkaznej podstaty vytváranej v procese daňovej kontroly, na základe ktorej sa vyhotoví protokol z daňovej kontroly, ktorý slúži ako podklad na rozhodnutie vo vyrubovacom konaní.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

miestne zisťovanie, dôkaz, daňová kontrola, správa daní, daň

Abstract in English language:

The authors initially refer to the assessment of selected tax administration legal institutes, which are provided to ensure sufficient substance of evidences for the purposes of tax administration and refer to analyze their relationship. Then the authors point out on a special process-based tax administration institute – *the local enquiry* and on the different levels of its perception and position in the context of tax administration. Finally, the authors assess the possibility of using the evidence obtained from the local enquiry and its limitations in the formation of the substance of evidences generated in the tax audit process, on the basis of which the tax audit protocol serves as the basis for a decision in the assessment proceedings.

Keywords in English language:

local enquiry, evidence, tax audit, tax administration, tax

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

ÚVOD

Daňové právo ako samostatné právne odvetvie², viac ako ktorékoľvek iné verejno-právne odvetvie, je založené na konformnom dodržiavaní právnych predpisov a dobrovoľnom plnení daňovo-právnych povinností. Tento charakteristický znak daňového práva sa zvykne označovať aj ako metóda autoaplikácie daňového práva³. Pri autoaplikácii daňového práva sa posudzuje, či a v akom rozsahu daňový subjekt splnil svoje povinnosti čo do správnosti určenia skutkového stavu a súčasne čo do správnosti aplikácie relevantných daňových noriem. Rozhodujúcim činiteľom vo vzťahu k splneniu daňových povinností je vždy a v prvom rade daňový subjekt, ktorému sú adresované právne normy. V príprave daňovej legislatívy a formulovaní postupov pre boj proti daňovým únikom je nevyhnutné poznať a pochopiť ako jednotlivé motivačné faktory vstupujú do rozhodovacieho procesu daňových subjektov a formujú ich konanie vo vzťahu k uloženým zákonným povinnostiam.

Je potrebné si uvedomiť, že daňovo-právne normy majú reálny finančný dopad na príjmy každého štátu. Pri tvorbe daňových opatrení, ktoré majú byť účinné v boji proti daňovým únikom, sa zohľadňuje celá škála faktorov, ktoré majú vplyv na efektívnosť fungovania určitého daňového inštitútu (prípadne viacerých daňových inštitútov) v spoločenskej praxi.

Daňové právo v právnych normách upravuje predovšetkým okruh práv a povinností fyzických a právnických osôb voči štátnemu rozpočtu, resp. rozpočtom územnej samosprávy. Samozrejme, okrem toho reguluje aj procesný postup príslušných orgánov štátu a obcí pri ich realizácii, dodržiavaní a vynútení v záujme zabezpečenia právnej istoty týchto osôb. Právna istota vo vzťahu k povinným subjektom má zmysel v tom smere, že oprávnený orgán im nemôže určiť inú právnu povinnosť, než akú ustanovuje zákon. Vo vzťahu ku povinným subjektom je to veľmi dôležité, keďže zákon určuje hranice a možnosti aplikácie a realizácie daňovo-právnej normy na konkrétnu daňovú vec.

Samozrejme je potrebné eliminovať potenciálne právne medzery a nedostatky právnej regulácie a pri preverovaní skutočností, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie dane a odhaľovaní daňových podvodov, je nutné použiť len také dôkazné prostriedky,

² Dôraz na osamostatnenie sa daňového práva ako právneho odvetvia a jeho vyňatie zo systematiky finančného práva začala klásť spočiatku tzv. košická škola reprezentovaná vedeckými autoritami, a to najmä V. Babčák, ale aj M. Bujňáková a iní. Pozri napr. BABČÁK, V. Rozvoj daňového práva na Slovensku. In *Pocta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, Dr.Sc., k 70. narodeninám*. Praha: Leges, 2009, s. 22-29.; BABČÁK, V. Formovanie a rozvoj daňového práva na Slovensku. In *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*. Košice: Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, 2010, s. 7-26.; BUJŇÁKOVÁ, Mária – KANÁRIK, Imrich. Daňové právo v systéme práva Slovenskej republiky. In *Notitiae novae facultatis iuridicae*. Banská Bystrica: Právnická Fakulta UMB, 2002, s. 20-24. a pod.

³ Bližšie pozri: SÁBO, J. – ŠTRKOLEC, M. Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane. In *Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie: 26. - 28. októbra 2016, Vysoké Tatry*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 541 – 550.

ktorými možno zistiť a objasniť uvedené skutočnosti. Správca dane sa musí vysporiadať so všetkými dôkaznými prostriedkami, aj s takými, ktoré boli navrhnuté, no správca dane ich neakceptoval, zároveň musí uviesť aj dôvody, pre ktoré ich nevykonal a zároveň sa správca dane musí vysporiadať aj s takými dôkaznými prostriedkami súvisiacimi so skutočnosťami, ktoré by umožňovali uskutočniť daňový únik ako taký.

V samotnom príspevku pokladáme za nutné upriamiť našu pozornosť na zákonosť získaných dôkazov, ako aj možnosť použitia dôkazných prostriedkov v priebehu daňovej kontroly, ktoré však boli vykonané v priebehu miestneho zisťovania. Niekedy v právnej praxi dochádza k prípadom, že určité dôkazné prostriedky vykonané v priebehu miestneho zisťovania a nimi získané dôkazy sú následne použité pri daňovej kontrole a v konečnom dôsledku slúžia na zistenie a preverenie skutočností, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie dane. Táto otázka súvisí s prijímaním rôznych opatrení (minimálne v rovine sankčných mechanizmov) v kontexte aktívneho boja proti daňovým únikom, ktoré by mali viesť k sledovanému cieľu, a to k tomu, aby konanie jednotlivých daňových subjektov bolo v súlade so zákonom, pričom táto otázka je v súčasnosti viac než aktuálna.

1. PRÍPRAVA DAŇOVÉHO KONANIA - ČINNOSTI SMERUJÚCE K DOSTATOČNÉMU ZISTENIU SKUTKOVÉHO STAVU PRE ÚČELY SPRÁVY DANÍ

Ešte predtým, ako rozanalyzujeme právnu možnosť využitia dôkazných prostriedkov a získaných dôkazov z miestneho zisťovania v rámci daňovej kontroly, javí sa ako nevyhnutným vymedziť vzťah medzi *miestnym zisťovaním a daňovou kontrolou*. V kontexte týchto dvoch procesných inštitútov je takisto dôležité, v súlade s prvou časťou a v nej inkorporovanou prvou hlavou Daňového poriadku⁴, kde nachádzajú svoje vyjadrenie aj tieto dva inštitúty, neopomenúť ani tretí procesnoprávny daňový inštitút slúžiaci na dostatočné zistenie skutkového stavu a zabezpečenie dostatočnej dôkaznej podstaty potrebnej pre naplnenie cieľa správy daní, ktorým je podľa Daňového poriadku *vyhľadávacia činnosť*. Týmto troma procesnými daňovými inštitútmi sa zabezpečuje najmä preverovanie skutočností potrebných na dosiahnutie konečného cieľa správy daní, ktorým je správne zistenie dane a zabezpečenie jej úhrady.⁵

⁴ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

⁵ V prvej hlave prvej časti Daňového poriadku sú upravené aj procesnoprávne daňové inštitúty, ako zabezpečenie vecí, prepadnutie vecí, určenie dane podľa pomôcok, a ostatné činnosti správcu dane, ktorými sú predbežné opatrenia, záznamová povinnosť, zverejňovanie zoznamov, poskytovanie údajov, záväzná stanovisko a súhlas správcu dane so zápisom v obchodnom registri a s návrhom na výmaz. Tieto ďalšie inštitúty Daňového poriadku však majú iný charakter, ako *vyhľadávacia činnosť, miestne zisťovanie a daňová kontrola*. Majú, okrem iného, zabezpečovací, resp. evidenčný charakter. Bližšie k tomu pozri: SÁBO, J. Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EU alebo keď sa smernice berú vážne. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov: nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 303 – 327.; ŠTRKOLEC, M.

Daňový poriadok vymedzuje miestne zisťovanie ako činnosť správcu dane (t. j. daňového úradu, colného úradu a obce), v rámci ktorého vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní. Vzhľadom na uvedené vymedzenie ho viacerí autori zaraďujú do širšieho rámca vyhľadávacej činnosti⁶ a to aj napriek oddelenosti vyhľadávacej činnosti vyplývajúcej zo systematiky Daňového poriadku. Napr. český daňový rád výslovne uvádza, že miestne šetrenie je súčasťou vyhľadávacej činnosti.⁷ To vyplýva zo samotnej rámcovej úpravy vyhľadávacej činnosti ako takej, pričom táto všeobecná úprava vyhľadávacej činnosti platí aj vo vzťahu k daňovej kontrole. Ako uvádza V. Babčák, prejavuje sa to okrem iného v tom, že Daňový poriadok neustanovuje konkrétne prostriedky a formy získavania potrebných informácií pre účely správy daní a získavanie týchto informácií a ich využitie prenecháva na správcu dane.⁸ Ak však v rámci svojej vyhľadávacej činnosti správca dane zistí skutočnosti, ktoré je potrebné správne zistiť a preveriť, tak využije ďalšie procesné inštitúty podľa povahy preverovanej skutočnosti, medzi ktoré možno okrem iného zaradiť aj miestne zisťovanie alebo daňovú kontrolu.

Čo sa týka vymedzenia vzťahu miestneho zisťovania a daňovej kontroly⁹, tak možno skonštatovať, že miestne zisťovanie nie je zjednodušenou formou daňovej kontroly, ale je jedným z tých procesných úkonov, ktorým sa zhromažďujú informácie, na ktoré môžu nadväzovať podľa svojej povahy ďalšie inštitúty správy daní. Z hľadiska systematiky je miestne zisťovanie v Daňovom poriadku zaradené, ako už bolo uvedené, v druhej časti s názvom „Činnosti správcu dane“ prvej hlavy „Príprava daňového konania.“ V zmysle tohto všeobecného zaradenia je podľa nášho názoru možné konštatovať, že miestne zisťovanie je procesným inštitútom, ktorý slúži na účely správy daní a je ho možné, príp. jeho výsledky, pokiaľ sú zákonným spôsobom zistené, použiť v súvislosti so samotným všeobecným daňovým konaním. Podľa nášho názoru však môže byť použitý aj v priebehu daňovej kontroly, či dokonca osobitných daňových konaní, keďže táto skutočnosť vychádza zo samotného charakteru miestneho zisťovania ako procesného nástroja, ktorým sa plní účel správy daní.

2. MIESTNE ZISŤOVANIE AKO PROCESNÝ ÚKON PRI REALIZÁCIÍ SPRÁVY DANÍ

Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 34 – 150.

⁶ Bližšie pozri KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár.* 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s.208.

⁷ Ustanovenie § 78 ods. 3 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb. Daňový rád.

⁸ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku.* Bratislava: EPOS, 2015, s. 499.

⁹ O daňovej kontrole bližšie pozri: STRAKOVÁ, I. Právne aspekty daňovej kontroly ako nástroja slúžiaceho na elimináciu daňových únikov. In *Dny práva 2015 - Days of Law 2015: 9. ročník: časť V. Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti (18.-19.11.2015)*, Brno. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 424 – 442.; ČERVENÁ, K. – KARABINOŠ, M. Daňová kontrola ako nástroj odhaľovania daňových únikov. In „*Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*“: zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie: 26. október 2012, Bratislava. Bratislava. Akadémia Policajného zboru, 2012, s. 148 – 155.

Ako vyplýva z jednotlivých ustanovení Daňového poriadku, miestne zisťovanie je určitou činnosťou správcu dane, ktorá je zameraná na získavanie informácií o daňovom subjekte a zároveň získavanie dôkazných prostriedkov využiteľných v ďalšej fáze správy daní.¹⁰ V podstate by sa dalo povedať, že je určitou fázou správy daní, ktorá by mohla byť impulzom, prípadne predchádzať samotnej daňovej kontrole.

Na základe uvedeného možno zosumarizovať, že miestne zisťovanie a jeho procesné využitie v rámci realizácie správy daní možno ponímať v týchto rovinách:

- a) ako procesný úkon, ktorým sa činnosť správcu dane voči konkrétnemu daňovému subjektu alebo inej osobe vykonaním miestneho zisťovania končí, tzn. nenasleduje daňová kontrola (napr. vtedy, ak vykonanie miestneho zisťovania nebolo realizované v rámci daňovej kontroly a správca dane nezistil pri výkone miestneho zisťovania žiadne porušenie daňových predpisov);
- b) ako procesný úkon, ktorý predchádza vykonaniu daňovej kontroly daňového subjektu, pričom miestne zisťovanie bolo vykonané buď u toho daňového subjektu, kde sa bude realizovať daňová kontrola, alebo pôjde o zistenia z miestneho zisťovania u inej osoby, resp. iného daňového subjektu, ktoré budú podnetom na začatie daňovej kontroly prvého daňového subjektu;
- c) ako procesný úkon, ktorého realizácii predchádzala nutnosť a potreba zistiť alebo preveriť skutočnosti, ktoré sú potrebné na ustálenie skutkového stavu kontrolovanej veci v rámci realizácie daňovej kontroly, resp. ktoré sú potrebné na zabezpečenie dostatočnej dôkaznej podstaty. Jednoducho povedané, v tomto prípade prichádza do úvahy využitie inštitútu miestneho zisťovania v rámci realizácie daňovej kontroly. Je tomu tak napríklad v prípade vykonania miestneho zisťovania v mieste podnikania kontrolovaného daňového subjektu, resp. iného daňového subjektu alebo iných osôb, ktorými sa preveria skutočnosti uvádzané a tvrdené daňovým subjektom.

Právna úprava miestneho zisťovania obsiahnutá v Daňovom poriadku je však na rozdiel od daňovej kontroly upravená len jednostranne. Zatiaľ čo v priebehu daňovej kontroly má daňový subjekt vymedzené nielen povinnosti, ale aj práva, v priebehu miestneho zisťovania má daňový subjekt stanovené len povinnosti a správca dane (jeho zamestnanec) len práva. K uvedenej problematike vyjadril svoj právny názor aj Nejvyšší správní soud v rozsudku vedeného pod sp. zn. 1Afs 70/2004, v zmysle ktorého sa NSS vyjadril, že z obsahu Daňového rádu je zřejmé, že cieľom miestneho šetrenia je získať predbežné informácie o daňových subjektoch (príp. iných osobách), ktoré by bolo možné neskôr využiť v daňovom konaní pri stanovení správnej výšky daňovej povinnosti. V každom prípade sa však jedná len o podkladové informácie, či „mapovanie terénu“. O miestnom šetrení sa spisuje podľa povahy veci protokol alebo úradný záznam. Aj

¹⁰ Bližšie pozri: BONK, F. – STRAKOVÁ, I. Selected Aspects of Local Enquiry in the Slovak Republic. In *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok: Temida 2, 2016, s. 451 – 463.

napriek tomu, že uvedené písomnosti majú povahu verejnej listiny, vždy zobrazujú, prípadne dokumentujú len popis určitej činnosti, deja, alebo výpovede svedkov. Na rozdiel od miestneho šetrenia je to práve inštitút daňovej kontroly, ktorý slúži k tomu, aby mohol správca dane zistiť a preveriť daňový základ (overiť správnosť daňovej povinnosti priznanej daňovým subjektom). Práve z uvedeného dôvodu tak správca dane, ako aj daňové subjekty disponujú rozsiahlym okruhom práv a povinností.

3. MOŽNOSŤ VYUŽITIA ZÍSKANÝCH DŔKAZOV Z MIESTNEHO ZISŤOVANIA V RÁMCI DAŇOVEJ KONTROLY

Pri realizácii správy daní sa vychádza z toho, že jednou zo základných zásad správy daní je zásada zákonnosti, povýšená na princíp nepripúšťajúci výnimku zo svojho uplatnenia, v zmysle ktorého sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aby orgány daňovej správy mohli uvedený princíp realizovať a správne aplikovať, sú vybavené nielen rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, ale Daňový poriadok im ustanovuje aj celý rad povinností, aby mohol byť princíp zákonnosti dodržaný v celom rozsahu.¹¹

Na vyriešenie procesnej situácie, či je možné použiť dôkazné prostriedky v priebehu daňovej kontroly, ktoré už boli vykonané v rámci miestneho zisťovania, je nutné vychádzať z toho, že dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosť, nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov. V zmysle Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a ohliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Zásada voľného hodnotenia dôkazov vyjadruje, že správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, t. j. zákonom neupravenou úvahou, avšak v jej medziach. Úvahou správcu dane rozumieme myšlienkovú činnosť zamestnanca správcu dane, ktorou hodnotí pravdivosť hodnotu jednotlivých dôkazných prostriedkov. Tento proces hodnotenia je veľmi zložitý a myšlienkovy náročný proces, ktorý sa opiera o logické pravidlá, ako aj o všeobecnú skúsenosť príslušného zamestnanca správcu dane, ktorý uvedené dôkazy hodnotí. Hodnotenie dôkazov jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti predpokladá, že pravdivosť hodnota určitého dôkazu je posudzovaná najskôr izolovane

¹¹ V tomto zmysle je nutné poukázať *na nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS/241/2007*, v zmysle ktorého sú orgány verejnej moci povinné v pochybnostiach postupovať voči daňovému subjektu miernejšie, pričom nie sú oprávnené nahradiť záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nad povinnosť dodržiavať a rešpektovať práva daňového subjektu.

(napr. vierohodnosť samotného dôkazu) a následne spolu s ostatnými dôkaznými prostriedkami, ktoré sa taktiež považujú za vierohodné. Ak by v takomto hodnotení nastal logický rozpor, musel by sa odstrániť novým hodnotením všetkých doteraz získaných dôkazných prostriedkov. Samozrejme takéto hodnotenie dôkazných prostriedkov je závislé od erudície, vzdelania, praxe konkrétneho pracovníka a z dôvodu náročnosti vytvoriť komplexný pohľad na uvedenú skutočnosť nemôže byť zákonom dopodrobna upravený. Takéto hodnotenie dôkazov nie je žiadnou ľubovôľou zo strany správcu dane, ale musí sa ním zabezpečiť presné, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu veci. Keďže pracovníci správcu dane, či už oprávnené alebo neoprávnené hodnotia dôkazy inak, ako daňové subjekty, ako prostriedok preventívneho predchádzania vzniku sporov by malo slúžiť odôvodnenie rozhodnutia správcu dane. V zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, pokiaľ tento zákon neustanovuje inak. Zásada voľného hodnotenia dôkazov tiež znamená, že v odôvodnení rozhodnutia sa správca dane vysporiada s predloženými dôkazmi, t. j. zaujme stanovisko aj k otázke, prečo určité dôkazy nezohľadnil pri vydaní samotného rozhodnutia.¹²

Keďže sa domnievame, že aj v rámci správy daní majú daňové subjekty právo na spravodlivý proces, ktorý v sebe zahŕňa aj právo na riadne odôvodnenie rozhodnutí, uvedené sa v širších súvislostiach týka nielen konečného rozhodnutia v danej veci, ale je potrebné sem zahrnúť aj protokol z daňovej kontroly. V zmysle ustanovenia § 47 ods. 1 písm. h) Daňového poriadku: „*Protokol musí obsahovať preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov.*“

Viacerí autori zdôrazňujú¹³, že v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a v súvislosti s dokazovaním v procese daňovej kontroly je protokol v zmysle § 47 Daňového poriadku len formálnym výsledkom daňovej kontroly a zákon predpisuje len povinné obsahové náležitosti, ktoré má obsahovať, medzi inými v zmysle § 47 písm. h) Daňového poriadku aj preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov. Hodnotenie dôkazov a tým aj zistených skutočností nepredstavuje typickú obsahovú náležitosť zápisnične podchytených kontrolných procesov vo verejnej správe. Práve naopak, zápisnice a protokoly z realizovaných administratívnych kontrol sa poväčšine orientujú na popis ich priebehu a obyčajné zhrnutie skutkových poznatkov plynúcich z jednotlivých zistení. Hodnotenie skutkovej stránky potom prichádza do úvahy až v rozhodnutí, ktoré je výsledkom na kontrolu nadväzujúceho konania ako právno-aplikačného procesu.¹⁴

Zo spomenutých dôvodov sa preto javí dôležitým posúdiť možnosť využitia rôznych dôkazných prostriedkov a na základe nich získaných dôkazov z miestneho zisťovania v rámci daňovej kontroly, resp. v ďalšej realizácii správy daní. Aby sme

¹² Z rozsudku Krajského súdu v Ústi nad Labem vedeného pod sp. zn. 16 Ca 168/99 až 170/99.

¹³ Bližšie pozri VERNARSKÝ, M. Daňová kontrola a dokazovanie v daňovom konaní. In: *Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie 9.-10. októbra 2015 Bratislavské právnické fórum 2015*, Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2015, s.449.

¹⁴ K daňovému konaniu bližšie pozri: ROMÁNOVÁ, A. K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku. In *Studia Iuridica Cassoviensia*, roč. 1, 2013, č. 1, s. 38 – 51.

preukázali oprávnenosť použitia dôkazov získaných v rámci vykonaného miestneho zisťovania v ďalšej realizácii správy daní a v nej inkorporovanej daňovej kontrole, je nutné poukázať na tieto ustanovenia Daňového poriadku, vynímajúc ustanovenia upravujúce samotné miestne zisťovanie a daňovú kontrolu:

- a) ustanovenie § 24 ods. 3 Daňového poriadku, v zmysle ktorého: „*Správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.*“. Niektoré skutočnosti podstatné pre rozhodnutie sú správcovi dane známe z jeho činnosti alebo sú všeobecne známe. Takéto skutočnosti nie je potrebné dokazovať. Napríklad všeobecne známou skutočnosťou je, že právne predpisy sa vyhlasujú uverejnením v Zbierke zákonov. Rozsah vykonaného dokazovania, ako i to, aké prostriedky sa použijú ako dôkaz, je na rozhodnutí správcu dane. Jeho rozhodnutie však musí vychádzať z toho, že použité prostriedky nebudú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi a vyhodnotením dôkazov jednotlivo, ako i vo vzájomnej súvislosti budú zistené všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Daňový poriadok uvádza demonštratívny výpočet prostriedkov, ktoré sa môžu použiť ako dôkaz. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (daňové priznania, súhrnné výkazy, odpovede na výzvy správcu dane), **svedecké výpovede**, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, **zápisnice o miestnom zisťovaní** a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim;
- b) ustanovenie § 25 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého: „*Ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho výpočtí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyznamenať daňový subjekt alebo jeho zástupcu.*“. Je dôležité si uvedomiť, že ustanovenie § 25 Daňového poriadku vymedzuje inštitút svedka všeobecne pre celú správu daní.

3.1. Dôkazy získané v rámci realizácie miestneho zisťovania v kontexte judikatúry

Otáznym sa javí posúdenie otázky, či vykonanie výsluchu svedka v rámci miestneho zisťovania a jeho zachytenia v samotnej zápisnici o miestnom zisťovaní možno následne využiť v procese daňovej kontroly a ak áno, tak či má procesné využitie výpovede svedka v rámci realizácie miestneho zisťovania svoje limity. Pre priblíženie problematiky poukazujeme na reálny prípad z praxe¹⁵, kde sa v rámci spornej procesnej situácie riešila otázka prípustnosti zápisnice z miestneho zisťovania u iného ako kontrolovaného daňového subjektu ako relevantného dôkazného prostriedku, ktorá bola neskôr použitá pri daňovej kontrole. Miestne zisťovanie vykonané u druhého daňového subjektu prebiehalo bez prítomnosti kontrolovaného daňového subjektu, v súlade so

¹⁵ Bližšie pozri rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/60/2009.

zákonom, pri ktorom boli preverované jeho obchodné aktivity. Počas uvedeného miestneho zisťovania správca dane získal vysvetlenie svedka - konateľa spoločnosti, ktorá obchodovala s kontrolovaným daňovým subjektom, o jeho podnikateľských aktivitách vo vzťahu ku kontrolovanému daňovému subjektu, a bolo len logickým rozhodnutím správcu dane, aby využil uvedený dôkazný prostriedok – výpoveď svedka zaznamenanú zákonným spôsobom v zápisnici z miestneho zisťovania na obsahovo nadväzujúci výkon daňovej kontroly. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že výsluch svedka pri miestnom zisťovaní bol vykonaný zákonným spôsobom za prítomnosti splnomocneného zástupcu kontrolovaného daňového subjektu, ktorý mal možnosť vyjadriť sa k výpovediam svedka, klásť mu otázky a navrhovať vykonanie dôkazov na podporu tvrdení kontrolovaného daňového subjektu. Taktiež z obsahu zápisnice o výsluchu uvedeného svedka vyplýva, že tento bol správcom dane riadne poučený o jeho právach a povinnostiach a nebol správcom dane žiadnym spôsobom ovplyvňovaný k obsahu jeho výpovedi.

Správca dane musí skutkový stav zistiť presne, pravdivo a čo najúplnejšie a o spravodlivom procese môžeme hovoriť v tom prípade, ak správca dane nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov, ale zákonné právo dáva správcovi dane, nie len právo, ale aj povinnosť podľa okolností prípadu a výsledkov vykonaného dokazovania voliť v rámci výkonu daňovej kontroly ďalšie možnosti uplatnenia dôkazných prostriedkov. Musíme si totiž uvedomiť, že miestne zisťovanie má povahu dôkazného prostriedku a umožňuje správcovi dane na základe vlastného pozorovania a zistení získať informácie, potrebné pre správu daní ako aj pre určenie ďalšieho postupu správcu dane. Namietané právo kontrolovaného daňového subjektu byť prítomný pri každom miestnom zisťovaní, nie je jeho právom absolútnym, v tom zmysle, že daňový subjekt musí byť prítomný pri každom miestnom zisťovaní, nakoľko relevantné informácie vyplývajúce z miestneho zisťovania podliehajú prejednaniu s dotknutým daňovým subjektom, pri ktorom má daňový subjekt možnosť v plnej miere využiť svoje procesné práva vyjadriť sa k zisteniam správcu dane, navrhovať vykonanie ďalších dôkazov na podporu jeho tvrdení, resp. na vyvrátenie podozrenia o nevierohodnosti ním predpokladaných dôkazov, prípadne klásť otázky tretím osobám zúčastneným na daňovom konaní.

3.2. Limity oprávnenosti využitia dôkazov získaných pri miestnom zisťovaní

Na základe uvedeného **možno** teda **zápisnicu o miestnom zisťovaní, resp. úradný záznam z miestneho zisťovania** ako zápisnične, resp. záznamom zachytený výsledok procesu zisťovania skutočností nevyhnutných a potrebných pre naplnenie cieľa správy daní **v zásade využiť aj v priebehu daňovej kontroly**, resp. ďalších fázach realizácie správy daní, za účelom ustálenia dostatočného skutkového stavu a zabezpečenia dostatočnej dôkaznej podstaty potrebných na zákonné a odôvodnené rozhodnutie, ktorým sa dosiahne legitímny cieľ správy daní. Uvedené však platí iba za podmienky, že zápisnica o miestnom zisťovaní, v ktorom je zaznamenaná výpoveď

svedka, bola získaná zákonným spôsobom neodporujúcim všeobecne záväzným právnym predpisom.

V tomto zmysle sa pri miestnom zisťovaní zisťujú rôzne skutočnosti, ktoré majú vplyv na objektívne zistenie skutočností rozhodných pre správne určenie dane a zabezpečenie jej úhrady. Využitie poznatkov zistených pri miestnom zisťovaní však má svoje limity, ktorých existencia sa vzťahuje najmä na všeobecnú úpravu inštitútu svedka obsiahnutú v Daňovom poriadku, a to najmä jeho ustanovenia § 25 ods. 4 a úprava práv a povinností daňového subjektu pri daňovej kontrole upravená v ustanoveniach § 45. V kontexte existencie viacerých rovín procesného využitia získaných dôkazov z miestneho zisťovania v rámci realizácie správy daní nachádzame konkrétne tieto limity:

- a) ako bolo uvedené, miestne zisťovanie vykonané u kontrolovaného daňového subjektu nemusí nevyhnutne viesť k daňovej kontrole u tohto kontrolovaného daňového subjektu. Avšak v budúcnosti sa môžu takto získané zistenia z miestneho zisťovania využiť pri preukazovaní skutočností v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu. Tento iný daňový subjekt má však každopádne právo sa k týmto zisteniam vyjadriť v rámci daňovej kontroly, poprípade navrhnuť výsluch osoby, ktorá tieto skutočnosti tvrdila. O oprávnenosti použitia takejto zápisnice o miestnom zisťovaní v rámci výkonu daňovej kontroly u iného daňového subjektu nemožno pochybovať, pretože takýto postup by bol v súlade s ustanovením § 24 ods. 3 druhej vety.
- b) ak bolo miestne zisťovanie vykonané u kontrolovaného daňového subjektu, ktoré predchádzalo daňovej kontrole a bolo podnetom na jej realizáciu, tak z tohto miestneho zisťovania možno podľa nášho názoru využiť získané dôkazy spočívajúce vo výsluchu určitej osoby len v tom prípade, ak sa jednalo o výpoveď dotknutého kontrolovaného daňového subjektu, resp. jeho zamestnancov a ak bol pri ich výsluchu prítomný kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca. Uvedené však nevylučuje právo kontrolovaného daňového subjektu, aby už v rámci daňovej kontroly navrhol opätovné vypočutie jeho zamestnancov, aby ich mohol konfrontovať a klásť im otázky, ktorými by sa mohli preukázať ním tvrdené skutočnosti, ktoré nemohol preukázať pri prvotnom výkone miestneho zisťovania. To prichádza do úvahy v prípadoch hodných osobitného zreteľa, a to najmä vtedy, ak dôkazy z miestneho zisťovania získané výsluchom zamestnancov kontrolovaného daňového subjektu sú v zjavnom rozpore s dôkaznou podstatou ako takou zistenou pomocou iných procesnoprávných inštitútov.
- c) ak bolo miestne zisťovanie vykonané u iného daňového subjektu, ktoré slúžilo ako podnet k daňovej kontrole u kontrolovaného daňového subjektu, tak kontrolovaný daňový subjekt má nepochybne právo vyjadriť sa po začatí daňovej kontroly k zisteniam uvedeným v zápisnici o miestnom zisťovaní u iného daňového subjektu. V tomto zmysle má takisto právo navrhnuť, okrem iných, aj výsluch toho svedka, ktorý pri miestnom zisťovaní u iného daňového subjektu vypovedal tak, že to viedlo k výkonu daňovej kontroly u kontrolovaného daňového subjektu. Pokladáme za nevyhnutné poukázať na skutočnosť, že ak by správca dane

odmietol bezdôvodne vykonať výsluch tohto svedka, teda by kontrolovaný daňový subjekt nemohol konfrontovať výpoveď iného daňového subjektu, resp. ak by vykonal výsluch svedka bez prítomnosti daňového subjektu alebo jeho zástupcu a predtým by ich o tomto výsluchu neinformoval¹⁶, tak takéto konanie správcu dane by zakladalo porušenie princípu zákonnosti správy daní. Ako bolo uvedené, právo kontrolovaného daňového subjektu byť prítomný pri akomkoľvek miestnom zisťovaní súvisiacim s jeho správou daní nemožno považovať ako absolútne právo, pričom v praxi by to bolo aj ťažko realizovateľné (ak by totiž vedel kontrolovaný daňový subjekt o každom procesnom postupe správcu dane v rámci daňovej kontroly, ľahko by mohlo dôjsť k ovplyvňovaniu iných daňových subjektov, resp. iných osôb). Nie je mu však možné odobrať právo na spochybnenie tvrdení iných daňových subjektov a iných osôb, a ani právo na riadny výsluch svedka v rámci daňovej kontroly, s vyjadreniami ktorého nesúhlasí, byť pri výsluchu svedka prítomný a klásť mu otázky. Uvedené právo kontrolovaného daňového subjektu je právne zakotvené, okrem iného, v ustanoveniach § 45 ods. 1 písm. d), e) a f).¹⁷

- d) takisto, ako v bode c), využitie dôkazov získaných pri miestnom zisťovaní má spomenuté limity aj pri realizácii miestneho zisťovania vykonaného už v rámci realizácie daňovej kontroly u kontrolovaného daňového subjektu.
- e) zaujímavým sa javí aj posúdenie limitov využitia dôkazov získaných pri miestnom zisťovaní v prípade, ak daňový subjekt nespolupracuje so správcou dane a neumožní mu vykonať daňovú kontrolu. V súlade s ustanovením § 48 ods. 3 Daňového poriadku je potom správca dane pri určení dane podľa pomôcok oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených u poskytovateľov platobných služieb a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového

¹⁶ V kontexte uvedeného je nutné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu pod sp. zn. 2Sžf/86/2013, v ktorom ten prejedlikoval, že: „Na daňové konanie sa tiež vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť pri ňom svedkom otázku, sú potom takto získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcou dane v rozpore so zákonom. Pre účely dokazovania v daňovom konaní je potrebné preferovať i pred dožiadaným správcou dane vykonanie dôkazov, a to bezprostredným spôsobom, aby sa mohol s týmito dôkazmi daňový subjekt bezprostredne oboznámiť a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom.“

¹⁷ V ich zmysle je kontrolovaný daňový subjekt oprávnený nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní a vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

subjektu, alebo podobných daňových subjektov. Z uvedeného vyplýva, že sa v tomto prípade kontrolovaný daňový subjekt sám vzdáva všetkých práv, ktoré by mu prináležali, ak by umožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. Pri určení dane podľa pomôcok potom správca dane prihliada na zistenia získané z miestneho zisťovania v takom rozsahu, v akom sú relevantné pri posudzovaní správneho určenia výšky dane, a teda aj k výpovediam tam uvedených osôb.

ZÁVER

V príspevku sme sa komplexne venovali posúdeniu možnosti využitia získaných dôkazov z miestneho zisťovania v rámci daňovej kontroly, a to pri akceptácii rôznych procesných situácií, aké môžu nastať v praxi pri realizácii správy daní. Osobitne sme sa zamerali na možnosť využitia dôkazov vo forme zápisnice o miestnom zisťovaní a v nej uvedenej výpovede svedka, zhodnoteniu práv a povinností kontrolovaného daňového subjektu s ohľadom na tieto dôkazy a ich možnej ďalšej použiteľnosti v nadväzujúcich procesných postupoch.

Je samozrejmé, že pri realizácii správy daní je každá jej správa u konkrétneho daňového subjektu osobitná a svojím spôsobom unikátna. Dokazovanie, ktoré vedie správca dane, bude v každom jednom prípade individuálne a nemožno v žiadnom prípade vymedziť určité typy správy tej-ktorej dane, pri ktorej sa na určitý typ prípadov použijú dopredu presne stanovené dôkazné prostriedky a procesné postupy.

S ohľadom na uvedené je dôležité uviesť, že nemožno extenzívne ponímať práva daňového subjektu, avšak správca dane by ich nemal naopak vykladať reštriktívne. Uvedené platí aj k právam správcu dane, pričom mnohokrát sa v praxi stáva, že svoje oprávnenia vykladá extenzívne a zužujúcim výkladom pristupuje k právam daňového subjektu. To platí najmä v prípadoch, ak požaduje po daňovom subjekte, aby preukazoval skutočnosti nad rámec jeho zákonného dôkazného bremena (napr. aby vysvetlil, prečo jeho obchodný partner nedodržiaval svoje účtovné a daňové povinnosti).

Vzhľadom na to, že správca dane má pri správe daní *nadradené postavenie*, tak by mu mala byť vlastná procesná perfekcia správy daní. To znamená, že by mal byť dôsledný pri posudzovaní ďalšieho procesného postupu, pri hodnotení dôkazov, a to aj keď sú v prospech daňového subjektu, a pri správnom a zákonnom vedení správy daní. Mal by preto prihliadať aj na svoje zákonné limity, ktoré mu vyplývajú zo znenia ustanovení Daňového poriadku a dbať pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
2. BABČÁK, V. Formovanie a rozvoj daňového práva na Slovensku. In *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*. Košice: Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, 2010, s. 7-26. ISBN 978-80-7097-850-4.

3. BABČÁK, V. Rozvoj daňového práva na Slovensku. In *Pocta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., k 70. narodeninám*. Praha: Leges, 2009, s. 22-29. ISBN 978-80-87212-23-3.
4. BONK, F. – STRAKOVÁ, I. Selected Aspects of Local Enquiry in the Slovak Republic. In *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 451 – 463. ISBN 978-83-6281-388-9.
5. BUJŇÁKOVÁ, Mária – KANÁRIK, Imrich. Daňové právo v systéme práva Slovenskej republiky. In *Notitiae novae facultatis iuridicae*. Banská Bystrica: Právnická Fakulta UMB, 2002, s. 20-24. ISBN 978-80-8055-699-7.
6. ČERVENÁ, K. – KARABINOŠ, M. Daňová kontrola ako nástroj odhaľovania daňových únikov. In *„Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“: zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie: 26. október 2012, Bratislava*. Bratislava. Akadémia Policajného zboru, 2012, s. 148 – 155. ISBN 978-80-8054-550-5.
7. KUBINCOVÁ, S. Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie, Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 208. ISBN 978-80-89603-28-2.
8. ROMÁNOVÁ, A. K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku. In *Studia Iuridica Cassoviensia*. ISSN 1339-3995, roč. 1, 2013, č. 1, s. 38 – 51.
9. SÁBO, J. Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EU alebo keď sa smernice berú vážne. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov: nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 303 – 327. ISBN 978-80-7097-999-0.
10. SÁBO, J. – ŠTRKOLEC, M. Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane. In *Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie: 26. - 28. októbra 2016, Vysoké Tatry*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 541 – 550. ISBN 978-80-8152-443-1.
11. STRAKOVÁ, I. Právne aspekty daňovej kontroly ako nástroja slúžiaceho na elimináciu daňových únikov. In *Dny práva 2015 - Days of Law 2015: 9. ročník: časť V. Dohľad, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti (18.-19.11.2015)*, Brno. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 424 – 442. ISBN 978-80-2108-196-3.
12. ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. 164 s. ISBN 978-80-8152-537-7.
13. VERNARSKÝ, M. Daňová kontrola a dokazovanie v daňovom konaní. In: *Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie 9.-10. októbra 2015 Bratislavské právnické fórum 2015*, Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2015, s.449. ISBN 978-80-7160-411-2.

KONTAKT NA AUTOROV

karin.cakoci@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

adrian.popovic@student.upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

**RIZIKO DAŇOVÝCH ÚNIKŮ PROSTŘEDNICTVÍM PŘEVEDENÍ
DAŇOVÉ POVINNOSTI NA NEZLETILÉ OSOBY VE SVĚTLE
JUDIKATURY ROKU 2017**

**RISK OF TAX EVASION THROUGH TRANSFER OF THE TAX
OBLIGATION TO MINORS IN LIGHT OF THE CASE LAW OF 2017**

Tereza Čejková

Masarykova Univerzita, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

V oblasti daňových povinností, jež se ukládají i nezletilým osobám, se dlouhodobě projevuje problém, když jeho zákonní zástupci splnění této povinnosti nedbají. Týká se to především daní přímých, tj. například z nemovitých věcí, poplatku za psa, a „nejhlasitější“ se pak tato problematika ozývá u místních poplatků za provoz systému svozu a likvidace komunálního odpadu v obci. V této věci v létě letošního roku Ústavní soud České republiky vydal vcelku zásadní nález, který do budoucna může výrazně ovlivnit nahlížení na děti jako daňové poplatníky.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

Nezletilí poplatníci, přímé daně, místní poplatky, možnost vyhnout se daňovým povinnostem

Abstract in English language:

In the field of tax obligations, which are imposed on minors, there is a long-standing problem with the fact that his/her legal representatives do not respect this obligation. This concerns in particular direct taxes, ie for example tax on real estate, a fee for a dog, and most visibly is the issue raised by local fees for operation of the system of collection and disposal of municipal waste. On this matter this summer, the Constitutional Court of the Czech Republic has issued a fundamental finding, which in the future can significantly affect the viewing of children as taxpayers.

Keywords in English language:

Minor taxpayers, direct taxes, local fees, possibility to the tax evasion

ÚVOD

V zákonné úpravě českého daňového systému se dlouhodobě vyskytuje mezera, která je jen velmi těžko uchopitelná. Přestože byla zákonodárcem pravděpodobně vytvořena úmyslně, když předpokládal, že daná norma v budoucnu nebude vyvolávat

obtíže, opak je pravdou, a situace svádí k řešení analogickými argumenty, které by se jinak uplatnily u mezery nepravé.¹

Poplatník je zákonem specifikován různě – „*poplatníkem daně z pozemků je vlastník pozemku, poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci, držitel psa, osoba pobývající v lázeňských místech, vlastník stavebního pozemku...*“² Tyto normy však obecně nezohledňují specifické postavení nezletilé osoby, které je dáno ústavními zákony³ i selským rozumem. Jakkoliv je vyměřování určitých daní i nezletilým poplatníkům souladné s právním řádem,⁴ často se nezletilý stává adresátem povinnosti, kterou není s to splnit. Pro obdobné situace existuje institut zákonného zástupce nezletilého, což je osoba, která má dohlédnout a zařídit dodržení těchto povinností uložených nezletilému. Stává se však, že nezletilý takového zákonného zástupce formálně má, avšak jeho materiální funkce nejsou naplněny. I to mohlo být motivací Ústavního soudu České republiky, když rozhodl ve věci Pl. ÚS 9/15 ze dne 10. 8. 2017⁵ o protiústavnosti ustanovení zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění platných předpisů, ukládající poplatkovou povinnost přímo nezletilým.

Toto téma je doposud v literatuře jen minimálně rozebíráno, což bylo patrné i při rozhodování soudu. Analýzou tohoto rozhodnutí se v tomto článku deduktivně pokusím potvrdit či vyvrátit hypotézu, že závěr Ústavního soudu v uvedeném rozhodnutí může mít negativní dopad na vnímání postavení nezletilých poplatníků i v souvislosti s jiným daňovými povinnostmi, než je místní poplatek za svoz a likvidaci odpadů.

1. MÍSTNÍ POPLATKY ZA SVOZ A LIKVIDACI KOMUNÁLNÍHO ODPADU VE VZTAHU K NEZLETILÝM

Proč je problematika nezletilých poplatníků nejvýraznější právě u poplatku za odpad, může mít několik důvodů. V první řadě je třeba uvážit systém výběru poplatků za tyto služby, kdy poplatníku nechodí žádná výzva či upomínka, nebo se v malých obcích

¹ Zatímco mezera v zákonné úpravě, která je pravá (technická) je zpravidla řešena za pomoci jiné normy, k vyřešení mezery nepravé (teologická) je zapotřebí použít právní argumenty eliminační nebo analogické. Např. IN: WINTR, J. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013. ISBN 978-80-87284-36-0.

² Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů; zákonné opatření č. 419/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

³ Čl. 32 odst. 1 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů; čl. 3 Úmluvy o právech dítěte

⁴ Srov. př. rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 16/2012-46 ze dne 19. 6. 2014, kde je konstatováno, že „nelze principiálně mít za protiústavní stav, kdy nezletilá osobě vznikne povinnost k peněžitému plnění, neboť i nezletilá osoba mohla být v rozhodné době subjektem vlastnického práva a příslušela jí práva plynoucí z rodičovské odpovědnosti její zákonné zástupkyně (...).“

⁵ Rozhodnutí Ústavního soudu České republiky sp. zn. Pl. ÚS 9/15 ze dne 10. 8. 2017, dostupné též na <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=98487&pos=1&cnt=1&typ=result>

řeší pomocí obecního rozhlasu. Nedůsledné domácnosti si pak často neuvědomují, že je třeba poplatků uhradit, zvláště pokud využívají popelnice patřící třeba k bytovému domu a podobně. Rovněž nezletilý člen rodiny často nepobývá v obci, kde má vedeno trvalé bydliště, ale například u druhého z rozvedených rodičů, u prarodičů apod. Negativní dopad takové úpravy pak hrozí především u dětí z nefunkčních rodin.

V roce 2013 vstoupilo v účinnost ustanovení zákona o místních poplatcích, kterým situace vyřešena tak, že jím byla jím stanovena solidární povinnost zákonných zástupců a nezletilých hradit poplatky za svoz a likvidaci komunálního odpadu, a pro případ, že tak činit nebudou, správce daně je oprávněn sám rozhodnout, kterému z nich bude poplatek vyměřen a dále vymáhán. To zjednodušilo a zefektivnilo celý proces vymáhání neuhrazených poplatků a zároveň zamezilo nadměrnému růstu úroků z prodlení. Nicméně tento krok byl přijat až poté, co se před soudy objevilo několik případů osob, jimž v souladu s předcházející úpravou vznikl dluh za neuhrazený poplatek za svoz a likvidaci komunálního odpadu za dobu jejich nezletilosti, kdy jejich zákonní zástupci neplnili svou povinnost tento poplatek hradit za ně.

1.1. Nález Ústavního soudu České republiky ve věci místních poplatků za provoz systému shromažďování a likvidace komunálního odpadu ve vztahu k nezletilým

Tyto situace, kdy zákonný zástupce nehradil za nezletilého poplatky, a zároveň nebylo možné jej vymáhat na nezletilém samotném, vedly k tomu, že ke dni dosažení zletilosti, často dokonce později, se nezletilý dozvěděl, že má vysoký dluh vedený u správce daně. Nejen, že takový dlužník nedisponoval prostředky k úhradě, ale mělo to na něj potenciální likvidační dopad. Takto určená povinnost se pak dostává do přímého rozporu s ústavně zaručeným právem na majetek,⁶ a stát pak *de facto* „vytváří“ ekonomicky oslabené obyvatelstvo, když neúměrně stěžuje vstup do dospělosti. I tyto faktory Ústavní soud České republiky zvažoval při rozhodování ve věci Pl. ÚS 9/15 ze dne 10. 8. 2017 následujícím způsobem.

Žalobkyní v tomto případě byla dívka, jež vyrůstala v dětském domově z důvodu neschopnosti její matky plnit svou vyživovací povinnost, avšak ta nebyla zbavena rodičovské odpovědnosti. Stalo se tak, že po jejích osmnáctých narozeninách obec, kde měla žalobkyně veden trvalý pobyt, začala zpětně vymáhat neuhrazené poplatky za likvidaci odpadu. Výzvy k zaplacení byly v souladu se zákonem doručovány její zákonné zástupkyni – matce, přestože poplatek byl vyměřen přímo žalobkyni. Což fakticky znamenalo, že žalobkyně výzvy nikdy neobdržela a dluh rostl dál. Ústavní soud upozornil na finanční odpovědnost rodiče dítěte vyplývající z Úmluvy o právech dítěte. Avšak v daném případě nešlo předpokládat, že by matka jakkoliv dbala na tuto povinnost, přičemž poplatek nemohl být vyměřen přímo jí, když poplatníkem byla žalobkyně. Žalobkyně na druhou stranu neměla žádný majetek, z něhož by dluh uhradila. Ústavní soud nakonec

⁶ Čl. 11 odst. 1 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

ustanovení ukládající poplatkovou povinnost nezletilému, aniž by byla určena, byť jen podpůrná, povinnost zákonného zástupce hradit za nezletilého, označil za rozporné s právem na ochranu majetku, na zvláštní ochranu dětí a mladistvých, právem na spravedlivý proces a také v rozporu s povinností státu respektovat nejlepší zájem dítěte.

Vedly ho k tomu především tyto důvody:

- Neschopnost dítěte ovlivnit vznik daňové/poplatkové povinnosti;
- Neschopnost dítěte zajistit si majetek potřebný k hrazení daní a poplatků;
- Nepřiměřenost požadavku na dítě, aby uplatnilo regres vůči rodiči či jinému zákonnému zástupci;
- Nerovný účinek – norma dopadá negativněji na děti vyrůstající v nefunkční či sociálně slabé rodině;
- Vstup do dospělosti s dluhy → rdousící účinek daně.⁷

Ústavní soud předesílá, že pokud je uložena daňová povinnost a lze předpokládat, že poplatník nebude schopen ji plnit, popírá výběr takové daně právo na majetek, přestože daň je jinak ústavně přípustným zásahem. Předmětná norma tak dle Ústavního soudu musí být zrušena.

2. DOPAD NÁLEZU NA DALŠÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Ačkoliv se toto rozhodnutí týká místního poplatku za provoz systému svozu a likvidace komunálního odpadu ve své podstatě vypadá jako řešení dlouhodobého problému, není meritorně správné. Naznačením rozdílu mezi touto povinností a povinností k hrazení jiných daní vzniká mezera v úpravě, kdy taková odlišnost není dostatečně odůvodněna. Není-li poplatník daně konkrétně určen, silně to svádí k užití analogie i v jiných případech, když se problém neschopnosti nezletilých plnit daňovou povinnost zcela jistě nevyskytuje jen u místních poplatků.

I když sám Ústavní soud říká, že toto rozhodnutí nelze vykládat tak, že jej není možné vztahovat na ostatní daně a poplatky, odůvodňuje tento svůj výrok zcela nedostatečně, když pouze odkazuje na možnost volby zákonodárce určit, ke kterým daním a poplatkům bude nezletilý povinen, přičemž bude nutno zohlednit, že „*může docházet k případům nadměrné tvrdosti a přijmout odpovídající řešení.*“⁸ K tomu nelze než odkázat než na snahu zákonodárce přijmout ono odpovídající řešení ve výše uvedené novele zákona o místních poplatcích z roku 2013 zakotvující solidární odpovědnost poplatníka i jeho zákonného zástupce za platbu daně. Obdobné pravidlo by však bylo velice vhodné přijmout i pro všechny ostatní druhy daní, jejichž subjektem může být nezletilá osoba.⁹

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

⁹ Tento názor vyjadřuje i Radvan ve svém článku publikovaném ve sborníku RADVAN, M. *Přímé daně sensu largo – Odpady v případě nezletilých.* In RADVAN a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře.* 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická 104

2.1. Neschopnost nezletilého hradit daň

Argumentem vyvracející tezi o neaplikovatelnosti závěru Ústavního soudu na ostatní daň a poplatky může být zásada *impossibilium nulla est obligo*.¹⁰ Jako příklad je možné uvést fakt, že nelze dovozovat schopnost dítěte platit př. daň z nemovité věci pouze na základě toho, že je jejím vlastníkem. S vlastnictvím nějaké věci přeci nepřichází vlastnictví finančního obnosu, přičemž daň nelze platit jinak než v penězích. Je takové dítě snad nuceno svůj majetek pronajímat?

Česká republika je vázána ústavními zákony i mezinárodními smlouvami, které striktně vyžadují zvýšenou ochranu dítěte. Za daných podmínek tak mohou být tyto závazky porušovány právě uložením daňových povinností nezohledňujících věk a objektivní možnost dítěte, i mladého dospělého, opatřit si prostředky k jejich dodržení.

Prakticky každý z uvedených argumentů Ústavního soudu je použitelný k jakémoliv jiné daňové povinnosti nezletilých. Lze tak předpokládat, že se v blízké době objeví případy podobného druhu týkající se jiných daní. Zásadu *impossibilium nulla est obligo* skutečně lze vztáhnout i na ostatní daňové povinnosti. otevírá se tak prostor pro možné převádění zdanitelných majetků z dospělých na děti, neboť jejich postavení coby daňového poplatníka bude značně výhodnější. Pak by měl soud mít připravenou výrazně lepší argumentaci odlišnosti těchto případů.

ZÁVĚR

Případný vznik podobné situace by byl pro zákonodárce jen těžko uchopitelným. Protože daň je třeba zaplatit, není možné ji zcela odpustit, neboť nelze racionálně odůvodnit, proč by v jednom případě mohla být daň odpuštěna, a v obdobném případě nikoliv, když nelze ani v tomto ohledu znevýhodňovat děti z rodin funkčních. V první řadě je třeba skutečně vyřešit problematiku specifického postavení nezletilých pro všechna daňová řízení. Zodpovězení otázky, zda je vhodnější vytvořit jakousi univerzální definici nezletilého poplatníka a zásady pro jeho fungování v celém daňovém systému, anebo zvláštní pravidla pro každý jednotlivý typ daně či poplatku, necháme na úvaze zákonodárce.

Jako rychlé řešení se nabízí rozšíření odpovědnosti rodiče jako zákonného zástupce v oblasti daní a poplatků obdobným způsobem, jako v případě solidární povinnosti k hrazení poplatku a svozu a likvidaci odpadu. Pakliže zákonný zástupce odpovídá za splnění daňové povinnosti nezletilého do doby jeho nabytí zletilosti, neměla by odpovědnost z plnění této „funkce“ zaniknout. Pokud by tak řádně fungoval institut solidárního dlužnictví pro všechny druhy daní a poplatků i po dovršení dospělosti

fakulta, 2014. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, Edice Scientia, sv. č. 503. ISBN 978-80-210-7702-7.

¹⁰ Zásada Římského práva konstatující, že z nemožného závazek nevznikne. Polemizujeme-li tak s objektivní nemožností nezletilého závazku uhrazení daně či poplatku, lze z této zásady dovodit, že takový závazek ani nemůže vzniknout. Např. IN: GAIUS. *Učebnice práva ve čtyřech knihách*. Přeložil Jaromír KINCL. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-054-3.

nezletilým, nemohla by ani vzniknout motivace vyhýbat se daňovým povinnostem jejich převedením na nezletilé dítě.

Nutno zmínit, že v mezidobí vyšel po bouřlivých diskuzích v parlamentu zákon č. 266/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Nově tak, není-li poplatek za svoz a likvidaci odpadu uhrazen včas povinností nezletilého k jeho uhrazení přechází k okamžiku splatnosti na jednoho ze zákonných zástupců a je nadále vymáhána po něm. Ačkoliv taková úprava přináší jiné komplikace,¹¹ je ji v kontextu dané problematiky třeba prozatím hodnotit pozitivně.

POUŽITÉ PRAMENY

1. GAIUS. *Učebnice práva ve čtyřech knihách*. Přeložil Jaromír KINCL. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-054-3;
2. RADVAN a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2014. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, Edice Scientia, sv. č. 503. ISBN 978-80-210-7702-7;
3. RADVAN, M. *Novinky v zákoně o místních poplatcích v roce 2016*. In: In *Přehled daňového a finančního práva*. ISSN 2464-5915, vyd. 01, 2016, s. 4-6.
4. WINTR, J. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013. Studie (Auditorium). ISBN 978-80-87284-36-0;

KONTAKT NA AUTORA:

Tereza Čejková

ter.cejkova@gmail.com; 421880@law.muni.cz

Masarykova Univerzita Brno, Právnická fakulta

Veveří 70

611 80 Brno

Česká republika

¹¹ Více RADVAN, M. *Novinky v zákoně o místních poplatcích v roce 2016*. In: In *Přehled daňového a finančního práva*. ISSN 2464-5915, vyd. 01, 2016, s. 4-6.

EKONOMICKO-POLITICKÉ POHEADY NA VZNIK A EXISTENCIU DAŇOVÝCH ÚNIKOV¹

ECONOMIC-POLICY CONSIDERATIONS FOR FORMATION AND EXISTENCE OF TAX AVOIDANCE

Karolína Červená

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

V rámci teoretického skúmania vzniku a prevencie daňových únikov a neplnenia si daňových povinností existuje viacero determinantov ekonomického, politického, právneho, etického, atď. charakteru), pričom v praxi tieto faktory v synergii vytvárajú alternatívne prístupy jednotlivcov ako aj celej spoločnosti (konkrétny postoj k uvedenej problematike) a taktiež formujú správanie sa subjektov, ktoré sú danými podmienkami dotknuté. K zložitosti realizácie analýzy vzniku daňových únikov a neplnenia si daňových povinností rozhodne prispieva aj skutočnosť nestabilného, resp. turbulentného právneho prostredia (časté zmeny v zákonoch, atď.) v oblasti zdaňovania. Obsahom príspevku bude prioritne ekonomicko-politický pohľad na zdaňovanie ako východisko skúmania problematiky vzniku daňových únikov a neplnenia si daňových povinností daňovníkov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

zdanenie, daňová politika, daňový únik

Abstract in English language:

Research of tax avoidance and prevention of tax fraud is based on several theoretical methods – economic, political, legal etc. In actual circumstances, various interconnected factors may affect behaviour of individuals and society as a whole (with regard to tax avoidance). In addition, these factors shape attitude of individuals to various acts, which go contrary to the tax law. Moreover, the analysis of tax avoidance and factors causing tax fraud is difficult due to frequent changes in legislation framework concerning tax law (especially changes in tax laws. etc.). The main aim of the article is to identify reasons that lead to tax avoidance according to economic and political analysis of taxation.

Key words in English language:

taxation, tax policy, tax avoidance

¹ Príspevok predstavuje výstup z čiastkovej úlohy v rámci riešenia projektov APVV 16-0160 *Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)* a VEGA 1/0375/15.

ÚVOD

Ako východisko komplexného pohľadu na vznik a existenciu daňových únikov² a neplnenie si daňových povinností, s cieľom hľadania alternatív poskytujúcich návody na riešenie tohto fenoménu, je potrebné aplikovať teoretické poznatky z rôznych vedných disciplín. V rámci skúmania tejto problematiky v súčasných podmienkach globalizujúceho sa hospodárskeho prostredia je vhodné využiť prioritne poznatky z oblasti ekonómie a politickej ekonómie v interakcii s ďalšími vednými odbormi (predovšetkým politológiou, právom, psychológiou, etikou). Ako uvádza Ludwig von Mises rozkvet ľudskej spoločnosti závisí na dvoch faktoroch: 1. intelektuálnej schopnosti mimoriadnych ľudí vytvoriť zdravé spoločenské a ekonomické teórie a 2. schopnosti ľudí urobiť tieto ideológie stráviteľnými pre väčšinu.³

1. TEORETICKÉ VÝCHODISKÁ

Aplikáciu teoretických poznatkov a praktických skúseností, týkajúcich sa zdaňovania, pochádzajúcich z ekonómie a politickej ekonómie predstavuje v hospodárskej praxi daňová politika ako súčasť hospodárskej politiky, pričom praktická hospodárska politika je odrazom politicko-ekonomického usporiadania hospodárstva konkrétneho štátu (aj v prípade zoskupení suverénnych štátov do hospodárskeho celku ak uplatňujú spoločnú hospodársku politiku).

V podobe politicko-ekonomického vymedzenia, z primárne historického pohľadu, existujú iba dva typy organizovaného hospodárstva a to *slobodné trhové hospodárstvo*,⁴ kde izolované hospodárske jednotky vstupujú do vzájomného kontaktu, spolupracujú prostredníctvom trhu a konkurencie, a *centrálne riadené hospodárstvo*, v ktorom sú hospodárske subjekty podriadené riadiacemu centru a svoju hospodársku činnosť uskutočňujú na podnet prikazov. Modifikáciu slobodného trhového hospodárstva reprezentuje *sociálne trhové hospodárstvo*,⁵ ktoré je charakteristické voľnou tvorbou

² Charakteristiku pozri STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava: EPOS, 2016, s. 359 s.

³ Cit. podľa MISES, L. *Ľudské jednaní: Pojednání o ekonomii*. Preklad Šima, J. a kol. Praha: Liberální institut, 2006, s. 775.

⁴ Podľa neoliberálov ideálnemu slobodnému trhovému hospodárstvu sa reálne približujú hospodárstva, kde je spojenie s trhom zabezpečené prostredníctvom verejných inštitúcií. *Pozn.* neoliberalizmus je označenie pre nové liberálne teórie, alebo aj označenie pre návrat ku klasickému liberalizmu v podobe učenia klasického obdobia ekonómie (A. Smith, D. Ricardo, J. B. Say a ďalší).

⁵ Sociálny význam trhového hospodárstva je spojený s myšlienkou, že ekonomický úžitok zo zvýšenia produkcie práce, racionalizácie, inovácie by mal priniesť prosperitu všetkým jedincom v spoločnosti, pričom štát má regulovať priebeh reprodukčného procesu, najmä nástrojmi peňažno-úverovej povahy. Model sociálneho trhového hospodárstva vychádza z princípu subsidiarity, kde efektívnosť a prosperita ako výsledok fungovania trhového hospodárstva vytvára zdroj na dosiahnutie sociálnych cieľov, pričom sociálna zodpovednosť musí vychádzať od jednotlivca a štát preberá zodpovednosť len v prípade zlyhania jednotlivca a trhových štruktúr a taktiež každé opatrenie štátu v sociálnej oblasti má byť realizované tak, aby neohrozovalo pôsobenie trhového mechanizmu, pričom ale aj sociálne trhové hospodárstvo by malo viesť k efektívnosti a prosperite.

cien, ochranou súkromného vlastníctva, stabilitou peňažného obehu, konkurenciou, ekonomickou samostatnosťou subjektov a obmedzenými funkciami štátu - podstatou fungovania hospodárstva takéhoto typu je konkurenčné prostredie, kde základnou ekonomickou úlohou štátu je tvorba a ochrana konkurenčného prostredia bez existencie monopolov ako aj ďalších štruktúr ovládajúcich trh (napr. monopson, oligopol).

Dnešnou realitou je, že moderné typy hospodárstva už neexistujú v podobe „ideálneho“ hospodárskeho usporiadania, ale existujú už len ich kombinácie, resp. modifikácie. V 60-tych rokoch 20-teho storočia sa objavuje modifikovaný model sociálneho hospodárstva⁶ v podobe formovanej spoločnosti, kde sa považujú politici a štátni úradníci za subjekty, ktoré sledujú svoje vlastné osobné záujmy⁷ a ciele, a preto je potrebné ich správanie upraviť zákonom tak, aby boli nútení sledovať záujmy spoločnosti ako celku. Pri konštrukcii ako aj realizácii hospodárskych opatrení dochádza k rozporu medzi vnímaním hospodárskych problémov z hľadiska ekonomického a politického. V uvedenom kontexte je potrebné sa zamyslieť nad otázkou – aké dopady, resp. účinky mikroekonomického a makroekonomického charakteru uvedený rozpor spôsobuje. Nastavenie optimálnej miery zdanenia má vychádzať a korešpondovať s reálnymi cieľmi hospodárskej politiky z dlhodobého hľadiska s ohľadom na udržateľný rast ekonomiky - cieľom daňovej politiky teda nemá byť maximalizácia príjmov do štátneho rozpočtu ale maximalizácia agregátnej ponuky. Pre rozvoj hospodárstva sú rozhodne oveľa efektívnejšie výdavky, ktoré zodpovedajú spoločenskému uvedomeniu ako tie, ktoré slúžia záujmom plánovaného systému. Fiskálna politika sa začína stanovením úrovne štátnych výdavkov, pričom ale niet záruky, že kombinácia výdavkovej politiky a progresívneho zdanenia vytvorí primeranú úroveň dopytu.⁸ Daňovú politiku je možné použiť aspoň k čiastočnej korektúre dôchodkovej nerovnosti (progresívna sadzba dane z príjmu má v trhovom hospodárstve sociálny zmysel – koriguje proces rozdeľovania), pričom ale daňová politika nesmie podporovať proces koncentrácie (napr. obratovou daňou alebo špeciálnou daňou pre korporácie) a tým zvýhodňovať podnikanie monopolov.⁹

Možnosti fiskálneho regulovania ekonomiky, pôsobením nástrojov diskkrétnej daňovej politiky, ktorá reguluje dôchodky obyvateľov, čím reguluje disponibilné zdroje investícií, sa v poslednom období ukazujú ako nepostačujúce, resp. málo efektívne. Od 60-tych rokov 20-teho storočia určitú modifikáciu keynesovskej hospodárskej politiky

⁶ Pozri ČERVENÁ, K., ČIPKÁR, J. Etické a ekonomické aspekty hospodárskej politiky s akcentom na zdaňovanie v modernej dobe. In *Dny práva 2016 – časť III. Karel Engliš - zdroj inspirácie pro rozvoj práva i národního hospodářství*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 38-50.

⁷ K. Engliš konštatuje, že v zmiešaných hospodárskych sústavách existujú rôznorodé záujmy jednotlivcov, súkromných spoločností, verejných kooperatívnych a solidaristických subjektov štátu. ENGLIŠ, K. *Věčné ideály lidstva*. Praha: Vyšehrad, 1992.

⁸ Cit. GALBRAITH, J. K. *Ekonomía a spoločenské ciele*. Preklad Erben, J. Bratislava: PRAVDA, 1984, s. 423.

⁹ Podľa EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik. Sechste Ausgabe*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1990. Prekl. Kvasničková, A. Praha: Liberální institut, 2004, s. 338 a 389.

predstavuje *Nová ekonómia*,¹⁰ ktorej stúpenci odporúčajú extrahovať fiskálnu politiku od reštrikčných zásad, najmä od zásady vyrovnanosti rozpočtu, ale taktiež veľký význam pripisujú zníženiu daní za účelom stimulovania hospodárskeho rastu¹¹. Myšlienka predstaviteľov *Teória racionálnych očakávaní* smeruje k odporúčeniu, že národnú, ale dnes už aj nadnárodnú, ekonomiku je potrebné regulovať prostredníctvom verejne známych, pochopiteľných a zrozumiteľných hospodárskych opatrení, ktoré majú sledovať strategické (dlhodobé) a nie účelové krátkodobé ciele. V tomto kontexte upozorňujú neoinštitucionalisti,¹² ktorí ponúkajú interdisciplinárny prístup skúmania ekonomických problémov v spojitosti s ďalšími podsystémami - politickým a sociokultúrnym, že dlhodobý rozvoj spoločnosti je celkom odlišný od statickej trhovej efektívnosti (zdôrazňujú premenlivý charakter ekonomickej reality). Inštitucionalisti¹³ upozorňujú, že spoločenské náklady sa v trhovej ekonomike neodzrkadľujú v plnom rozsahu, čo môže mať vplyv na výsledky realizovaných hospodárskych opatrení. Je možné, že práve nové inštitucionálne teórie (*Teória konštitucionálnej ekonomie*,¹⁴ *Teória verejnej voľby*,¹⁵ *Teória vlastníckych práv*¹⁶) môžu poskytnúť návod na tvorbu a

¹⁰ Koncepcia *Novej ekonomie* vychádza z predpokladu, že cyklický vývoj nie je zákonitý, pričom cieľom hospodárskej politiky by malo byť zabezpečenie rovnomerného tempa rastu a úplná zamestnanosť.

¹¹ Ak vláda vytvára podnikaniu nákladné a časovo náročné prekážky, a to aj v podobe zvýšenia daní, znižuje sa v konečnom dôsledku počet nových podnikateľských subjektov, pracovných miest a inovácií, pričom vládne regulácie takmer vždy spôsobujú náklady (vrátane nákladov straty slobody). RAHN, W. R. Kľúče na ceste k ekonomickému rastu a slobode a úloha vlády. In *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 228-230. Pozn. Richard W. Rahn pôsobil ako riaditeľ Center for Global Economic Growth, taktiež spolupracoval s Heritage Foundation, Discovery Institute a Cato Institute, bol členom Montpelerínskej spoločnosti a v 80. rokoch 20-teho storočia pôsobil aj ako viceprezident a hlavný ekonomický expert Americkej obchodnej komory a šéfredaktor ekonomického časopisu *Journal of Economic Growth*.

¹² Neoinštitucionalisti zdôrazňujú potrebu vytvorenia novej ekonomickej paradigmy na základe syntézy neoklasických a neoinštitucionálnych teórií (napr. *publics microeconomics* – nová mikroekonomická teória prepojená so štátnym sektorom a zásadami organizácie a ekonomického správania sa podnikateľských subjektov).

¹³ Ekonomický smer, v ktorom sa jeho predstavitelia tradične venovali postaveniu moci v sociálnom systéme.

¹⁴ Vysvetľuje výhody, resp. nevýhody alternatívnych právno-inštitucionálno-konštitucionálnych pravidiel, ktoré obmedzujú voľbu a činnosť ekonomických a politických subjektov, kedy dôsledkom nedokonalého fungovania demokracií dochádza k vzdialeniu výkonnej moci od voličov. Predstavitelia tejto teórie vidia úlohu právnych pravidiel v ich schopnosti eliminovať zneužívanie právomocí a kompetencií výkonnej moci, pričom podľa ich názoru je potrebné pri konštrukcii ústavného rámca danej spoločnosti posúdiť existujúce alternatívy a zoradiť ich v závislosti od ich miery výhodnosti, čím by sa uľahčil výber najvýhodnejšej alternatívy pre tých, ktorí sú kompetentní sa zaoberať právnymi zmenami.

¹⁵ Táto teória predstavuje radikálny prístup k štátnej správe a vláde a to v zmysle, že väčšinu štátnych aktivít by bolo možné prenechať trhu, resp. ich výkon môžu realizovať súkromné spoločnosti.

¹⁶ Vychádza z myšlienky, že ekonomický systém každej spoločnosti je určený jej vlastníckymi právami, a teda ak dôjde k zmene vlastníckych práv spôsobí to zmenu správania sa ekonomických subjektov, čo bude mať za následok zmenu v rozdeľovaní dôchodkov a alokácii zdrojov, a taktiež

realizáciu hospodárskych opatrení, smerujúcich k všeobecne prospešným hospodárskym výsledkom v súčasnom globalizujúcom sa hospodárskom prostredí.

1.1. Zdaňovanie v zmiešaných ekonomikách (vplyv integrácie a globalizácie)

Problematikou zdaňovania sa ako v minulosti tak aj v súčasnej dobe zaoberajú rôzne skupiny odborníkov (ekonómovia, politológovia, právnici, filozofi a iní)¹⁷. Okrem pozitívnych názorov ekonómov na zdaňovanie ako napríklad podľa stúpcov postkeynesovských teórií¹⁸, ktorí sú zástancami daňami ovplyvňovanej dôchodkovej politiky (v zmysle, že ak súkromné ekonomické subjekty zaťažujú spoločnosť externými nákladmi má vláda právo ich zaťažiť daňami), sa stretávame aj s názormi negatívnymi (napr. predstavitelia klasickej ekonómie, monetaristi¹⁹, predstavitelia *Ekonómie strany ponuky*²⁰ a ďalší²¹).

Dane sú v dnešných ekonomikách zmiešaného typu považované za najdôležitejší zdroj príjmov štátu, a teda zároveň sú považované za dôležitý nástrojov realizácie

z predpokladu existencie ekonomických agentov (inštitúcií), ktorí obmedzujú stupeň nezávislosti rozhodovania manažerov a z existencie transakčných nákladov, ktoré v rozhodujúcej miere ovplyvňujú správanie sa ekonomických subjektov, pričom kladie dôraz na vzťah práva a ekonómie.

¹⁷ Zdaňovaním sa zaoberali antický myslitelia (napr. Aristoteles), stredoveký myslitelia (Tomáš Akvinský), v novoveku to boli už rôzne názorové skupiny (smery) ekonómov ako napríklad klasický ekonómovia (napr. A. Smith, ktorý sformuloval 4 princípy zdanenia: 1. ľudia by mali prispievať pomerne k svojmu príjmu, tí, ktorí zarábajú viac, by mali aj viac odvádzať; 2. dane by mali byť určité, nie svojvoľné, doba a spôsob platby by mali byť všetkým jasné; 3. doba splatnosti dane by mala vychádzať platcovi v ústrety; 4. dane by nemali byť nákladnejšie, ako je nutné pre občana a štát). Pozri BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 408 s.

¹⁸ Postkeynesovstvo predstavuje heterogénny smer ekonomického myslenia, ktorý tvorivo nadväzuje nielen na Keynesovo učenie, ale aj na ďalšie vedecké poznatky prezentované cca v 30-tych rokoch 20-teho storočia, odmietajú všetky formy ekonomického liberalizmu a odporúčajú doplniť tradičné formy keynesovskej hospodárskej politiky. IŠA, J. *Nicholas Kaldor a postkeynesovstvo: teoretická a hospodárskopolitická alternatíva neoklasickej ekonómie*. Dostupné online z <http://www.ekonom.sav.sk/uploads/projects/Isa02.pdf>

¹⁹ Zásadne odmietajú progresívne zdaňovanie dôchodkov - M. Friedman (významný predstaviteľ Monetarizmu), odmieta progresívne zdanenia dôchodkov a navrhuje zavedenie tzv. negatívnej dôchodkovej dane, ako náhrady existujúcich sociálnych programov, pričom zavedenie negatívnej dôchodkovej dane by si nevyžadovalo dodatočné náklady, čím by sa odstránili náklady súvisiace s fungovaním systému sociálnych programov. Dôležitou súčasťou monetaristickej hospodársko-politickej stratégie je reforma daňového systému a sociálnej politiky.

²⁰ Podľa predstaviteľov *Ekonómie strany ponuky* daňová politika brzdí aktivitu jednotlivých hospodárskych subjektov k práci, úsporám a investíciám a preto je rozhodujúce nájsť takú optimálnu mieru zdanenia, ktorá by korešpondovala s rozvojom hospodárstva ako celku.

²¹ R. Epstein konštatuje, že zdanenie predstavuje jasný príklad skonfiškovania súkromného vlastníctva s jeho účinkom na status súkromného vlastníctva a uplatnením práva s ním spojeného. EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR, Cevro institut a liberálny institut, 2010.

hospodárskej politiky. Okrem úloh, ktoré má priamo plniť štát prostredníctvom výdavkovej časti štátneho rozpočtu je potrebné si všímať taktiež plnenie úloh verejnou územnou samosprávou²², ktorá je tiež financovaná prostredníctvom daní²³ a poplatkov - teda využíva na svoje fungovanie a plnenie úloh financovanie zo zdrojov pochádzajúcich od individuálnych ekonomických subjektov (čo v praxi často vnímame ako zdroje verejné, pričom ich ekonomický pôvod je fakticky charakteru súkromného). V tejto súvislosti je nastavenie optimálneho daňového systému, ktorý by smeroval, resp. podporoval dlhodobý ekonomický rast (čím by spoločnosť smerovala k celospoločenskému rozvoju) v podstate permanentným problémom, keďže na problematiku zdaňovania existujú vo vedeckých a odborných komunitách²⁴ rozporuplné názory a pohľady.

Podľa L. Šafránka dane sú veličinou dynamickou, v čase nestálou²⁵, výrazne politicky motivovanou, problematika daní²⁶ je zároveň problematikou prerozdelenia procesov. Daňový systém plní dve základné úlohy:²⁷ 1. financovať chod inštitúcií, ktoré chránia občanov, ale aj politikov (armáda, polícia, záchranné služby, súdy); 2. prerozdelať bohatstvo od tých, ktorí ho môžu postrádať, k tým ktorí ho postrádajú. S rastom bohatstva spoločnosti objem daní, ktoré štát od občanov vyberie, rastie. Môžeme ale predpokladať, že s rastúcou výškou daní zároveň rastie aj snaha dotknutých subjektov sa platbe daní vyhýbať.²⁸

²² Pozri napr. BUJŇÁKOVÁ, M. Miestne rozpočty v čase krízy-problémy v čase krízy. In *Studia Prawnicze i Administracyjne*. Warszawa: Wyzsza Szkoła Menedzerska, 2012, s. 27-34.

²³ Pozri ROMÁNOVÁ, A. Význam miestnych daní pre rozpočty územnej samosprávy. In *Humanum: Miedzynarodowe Studia Społeczno-Humanistyczne*. Vol. 4, no. 1, 2010, s. 289-295 a ROMÁNOVÁ, A. Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy. In *Verejné financie Slovenskej republiky - vybrané aspekty a tendencie vývoja*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 63-68.

²⁴ Napr. prof. V. Brdlik (pôsobil vo funkcii ministra poľnohospodárstva ČR, v rokoch 1920-1921, taktiež vo funkcii ministra pre zásobovanie ľudu) konštatoval, že dane a poplatky sa presúvajú, či už priamo alebo aj nepriamo (v podobe spotrebných daní) do výroby a zaťažujú a teda obmedzujú súťaživosť domácej ekonomiky s cudzinou. In KNESPL, J. *Reforma daní přímých v zemědělství*. Praha: Zemědělský ústav účetnicko-spravovnědný Č. S. R., 1928, s. 6-7.

²⁵ Eucken, konštatuje, že dlhodobá stálosť daní má význam pre stabilitu hospodárskeho poriadku. Podľa EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik. Sechste Ausgabe*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1990. Prekl. Kvasničková, A. Praha: Liberální institut, 2004, s. 375.

²⁶ Ak vychádzame z definície, že „daň je povinnou, zákonom stanovenou, nenávratnou a neúčelovou platbou do verejného rozpočtu“, tak v tomto kontexte môžeme za „daňovú platbu“ považovať aj clá, príspevky na sociálne poistenie a miestne poplatky. (cit. podľa ŠAFRÁNEK, L. *Daně aneb cesta do otroctví?* Praha: OREGO productions, 2016, s. 5.)

²⁷ V zmysle súčasnej economickej teórie poznáme 3 primárne funkcie daní: a/ alokačná funkcia (aktívne pôsobenie s výsledkom realokácie zdrojov); b/ redistribučná funkcia (prerozdelenie bohatstva spoločnosti); c/ stabilizačná funkcia (zmierňovanie cyklických výkyvov).

²⁸ ŠAFRÁNEK, L. *Daně aneb cesta do otroctví?* Praha: OREGO productions, 2016, s. 6-7.

Moderná daňová teória zdôrazňuje predovšetkým dva princípy a to spravodlivosť²⁹ a efektívnosť³⁰ (okrem spravodlivosti a efektívnosti by dane mali byť právne jasné a prehľadné). Technicky dane predstavujú transfer peňažných prostriedkov od fyzických a právnických osôb do verejného rozpočtu. Tento transfer sa ale nezaobíde bez dodatočných nákladov, ktoré znižujú celkovú efektívnosť ekonomiky. Cieľom daňových systémov by preto prioritne malo byť znížiť neefektívnosť na najnižšiu možnú mieru – pri snahe o znižovanie administratívnych nákladov je nutné zohľadňovať záujmy oboch strán daňového jednanja – časté snahy o uľahčovanie práce na strane verejného sektora na úkor súkromných daňových subjektov sú neprijateľné rovnako ako obdobne pôsobiace pravidelné nikým dostatočne nezdôvodnené zmeny (napr. podoby a obsahu formulárov pre daňové priznanie). Každá daň vyvoláva vo vzťahu k daňovníkovi dva efekty a to: dôchodkový efekt – vyjadruje vplyv dane na čistý dôchodok daňovníka (podľa výšky dane, úľav na dani, odčítateľných položiek atď.) a substitučný efekt – vplýva na výber daňovníka, ktorý má možnosť sa rozhodovať medzi viacerými možnosťami ako sú tovary a služby, výrobné faktory, úspory, voľný čas.³¹

Súčasná daňová politika väčšiny demokraticky vyspelých krajín sa dnes riadia tézou, že dane by mali byť každému občanovi vymierané podľa jeho „schopnosti platiť“ – uvedený princíp predstavuje jeden z postulátov sociálnej spravodlivosti. Fiskálne a nefiskálne ciele zdanenia sú ale vo vzájomnom rozpore – tento rozpor nie je možné eliminovať. Skutočnú podstatu problému zdanenia je potrebné vidieť v parodoxe – čím vyššie dane máme tým viac „podkopávajú“ trhové hospodárstvo (sú nezlúčiteľné s trhovou ekonomikou) a tým aj systém vlastného zdanenia. Dane ako nástroje intervencionistickej politiky je možné roztriediť do troch skupín: 1. dane smerujúce k čiastočnému alebo úplnému obmedzeniu výroby určitých komodít, čo samozrejme vedie k zásahu do spotreby; 2. daň vyvlastňujúca časť príjmu či bohatstva; 3. daň vyvlastňujúca príjem a bohatstva úplne. Daňové zákony vedú často k výpočtovej metóde, podľa ktorej sa zdá, že dosahované zisky sú vyššie, v porovnaní s vyčíslením zisku inými metódami (napr. účtovnou metódou), čo v podstate vedie k „skrytému“ zvyšovaniu

²⁹ Spravodlivosť sa spája s redistribučnou funkciou daní, pričom môže byť založená buď na princípe prospechu (daňovník platí daň v takej výške ako zodpovedá jeho prospechu z verejných služieb), alebo na princípe platobnej schopnosti (daňovník má platiť tak veľkú daň aká je jeho platobná schopnosť). Existujú dva prístupy a to: 1. v zmysle horizontálnej spravodlivosti daňovníci s rovnakou platobnou schopnosťou majú platiť rovnakú daň; 2. v zmysle vertikálnej spravodlivosti majú daňovníci s vyššou platobnou schopnosťou platiť vyššie dane. Podľa D. Ricarda (Ricardova ekvivalencia) vlády nemajú financovať daňové škrtky pôžičkami; zníženie daní sa často považuje za spôsob rozpohybovania ekonomiky – ak majú ľudia viac peňazí mali by aj viac míňať; pokiaľ je zníženie daní financované pôžičkami bude efekt zníženia daní iba dočasný – bude ich potrebné v budúcnosti splatiť a to buď prostredníctvom zvyšovania daní alebo znižovaním iných verejných výdavkov.

³⁰ Princíp efektívnosti – jeho podstatou je požiadavka, aby dane boli čo najlacnejšie v zmysle nákladov (administratívne náklady, náklady na výber daní, nadmerné bremeno – v dôsledku vysokých daní ľudia prestávajú pracovať, resp. podnikat) spojených s daňami.

³¹ ŠAFRÁNEK, L. *Daně aneb cesta do otroctví?* Praha: OREGO productions, 2016, s. 9-14.

daňových sadzieb. Výber daní za účelom financovania efektívneho poskytovania verejných služieb (ochrana verejného poriadku, obrana krajiny, ochrana a zabezpečenie práva, atď.) je možné považovať za všeobecne prospešné a neobmedzujúce slobodu jednotlivca až do tej doby kým zdanenie nezačne spôsobovať deštrukciu trhového hospodárstva (napr. vysoké daňové sadzby). Intervencionizmus ako prístup v hospodárskej politike vychádza z úvahy, že zasahovanie do vlastníckych práv neovplyvňuje výšku produkcie – negatívnym prejavom je konfiškačný intervencionizmus - rozsah výrobných činností je považovaný za daný, za niečo, čo nijako nezávisí na podobe spoločenského poriadku, ktorý je považovaný iba za náhodný, úloha vlády spočíva v zabezpečení „spravodlivého“ rozdelenia národného dôchodku medzi občanov - v trhovej ekonomike ale takýto dualizmus dvoch oddelených procesov (výroba a rozdeľovanie) reálne neexistuje. Konfiškačné zdanenie vedie k spomaleniu hospodárskeho a technologického rozvoja nie len prostredníctvom svojich dopadov na akumuláciu kapitálu, prinášajú taktiež všeobecný trend ku stagnácii a zachovaniu spôsobu podnikania, ktoré by na konkurenčnom trhu neobmedzovaného trhového hospodárstva nemohli pretrvať. Dnes dane (aj odvody) už často odčerpávajú značnú časť finančných zdrojov³² podnikateľských subjektov – čo obmedzuje ich rozvoj, resp. rozmach podnikania, čo má dopad na ekonomiku ako celok.³³

Daňová politika bola vždy symbolom národnej suverenity štátu, avšak vývoj európskej integrácie s cieľom vytvoriť jednotný európsky trh vyžaduje od členských krajín spoluprácu v daňovej oblasti (formou výmeny informácií, harmonizácie alebo koordinácie daňových systémov). Podľa tvrdenia odborníka³⁴ na daňovú politiku a daňovú reformu D. J. Mitchella daňová harmonizácia³⁵ (v podobe explicitnej³⁶ alebo aj implicitnej³⁷ daňovej harmonizácie), vo svojom výslednom efekte znamená vyššie sadzby daní a tiež diskriminačné a dvojité zdanenie príjmov, ktoré sa usporia

³² Dane môžu znížiť množstvo dostupných kapitálových statkov tým, že spôsobia spotrebu kapitálu v peňažnej podobe.

³³ Podľa MISES, L. *Lidské jednání: Pojednání o ekonomii*. Preklad Šíma, J. a kol. Praha: Liberální institut, 2006, s. 194-725.

³⁴ Pôsobiaceho v organizácii Cato Institute - výskumná inštitúcia zameraná na nezávislý výskum v oblasti politicko-hospodárskych otázok, resp. záležitostí.

³⁵ K problému harmonizácie daní pozri aj BUJŇÁKOVÁ, M. Je v Európe potrebná harmonizácia daní? In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 27-47.

³⁶ K explicitnej daňovej harmonizácii dochádza vtedy, ak sa predstavitelia krajín dohodnú, že stanovia minimálne alebo rovnaké daňové sadzby - je zrejmé, že pri takejto forme daňovej harmonizácie nedokážu daňoví platitelia profitovať z lepšej daňovej politiky v iných krajinách a vlády nie sú pod tlakom konkurenčnej disciplíny na trhu.

³⁷ K implicitnej harmonizácii dochádza, ak vlády zdaňujú príjmy, ktoré občania nadobudli v iných daňových územiach – napríklad v podobe implementácie „smernice o zdaňovaní úspor“, ktorá od vlád v podstate požaduje zber finančných informácií o investoroch so sídlom mimo krajiny a ich poskytovanie daňovým orgánom cudzích štátov - tento systém výmeny informácií neumožňuje v konečnom dôsledku daňovým platiteľom profitovať z lepšej daňovej politiky v iných krajinách.

a investujú.³⁸ I. Wallerstein vo svojej publikácii vyslovil názor, že zdanenie neustále rastie a to vplyvom skutočnosti, že svet sa stále viac demokratizuje.³⁹

Výraznejšie zmeny v daňových systémoch viacerých členských štátov Európskej únie sa realizovali v druhej polovici 80-tych rokov 20-teho storočia, a to v zmysle reformy daní dôchodkového typu. Súčasný predstaviteľ francúzskej ekonómie T. Piketty uvádza, že jednou z najvýznamnejších inovácií 20-teho storočia v oblasti daní bolo vytvorenie a zavedenie progresívnej dane z príjmu⁴⁰, pričom konštatuje, že táto inštitúcia zohrala kľúčovú úlohu v znižovaní nerovnosti v minulom storočí, dnes je ale ohrozená daňovou súťažou medzi jednotlivými krajinami⁴¹ a taktiež konštatuje, že v 21. storočí sa úloha zdanenia posúva smerom k myšlienke zdaňovania finančného kapitálu, čo by sa malo realizovať v podobe globálnej dane z kapitálu (aj keď sám autor pripúšťa, že je to zatiaľ utopická myšlienka), globálnu daň z kapitálu považuje za ideálnu formu regulácie, pri ktorej sa zachová ekonomická otvorenosť a zároveň sa spravodlivo rozdelí úžitok medzi jednotlivé štáty.⁴²

J. Široký v súvislosti s prebiehajúcimi globalizačnými procesmi konštatuje, že všetky štáty, ktoré sa aktívne zapájajú do medzinárodných ekonomických aktivít, napriek tomu, že majú vybudované vlastné daňové systémy odvodené od svojich vlastných tradícií, špecifických podmienok, politických konsenzov, musia dnes reagovať na existenciu daňových systémov iných krajín.⁴³ A. Schultzová vyslovila názor, že neriešenie mnohých daňových problémov s ich priamymi aj nepriamymi dopadmi na ekonomiku štátu, ako aj na presadzovanú spoločnú daňovú politiku Európskej únie, vytvára vážne prekážky pre spoločný európsky trh, pričom podľa jej názoru je situácia v tejto oblasti komplikovanejšia a to v tom smere, že daňová politika členských štátov Európskej únie sa síce riadi spoločnými princípmi, ale daňové systémy jej členských štátov sa zároveň vyznačujú vlastnými odlišnosťami a to predovšetkým vo výške daňových sadzieb, v uznávaní, resp. neuznávaní rôznych výdavkov na daňové účely, v úprave základu dane o pripočítateľné, odpočítateľné daňové položky, v odpisovaní, ale aj v samotnom prerozdelení procesu.⁴⁴

Z hľadiska stabilizácie sú najúčinnnejšie dane, ktorých cieľom je väčšia rovnosť (k rovnosti dôchodkov najviac prispieva podniková a osobná daň). Čím je daňový systém celistvejší, čím menej má unikových ciest, tým lepšie slúži zásade rovnosti a stabilizácie.

³⁸ MITCHELL, J. D. Daňová harmonizácia verzus konkurencia v Európskej únii. In *Na obranu slobodného trhu*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007.

³⁹ WALLERSTEIN, I. *European universalism. the rhetoric of power*. New York&London: The New Press, 2006. Preklad Převertál, R. Praha: Slon, 2008, s. 58.

⁴⁰ Pozn. T. Piketty uvádza, že progresívna daň z príjmu ako aj progresívna daň z dedičstva bola pôvodne zavedená do hospodárskeho systému ako riešenie v stave núdze, resp. krízy.

⁴¹ PIKETTY, T. *Le capital au xxi siècle*. editions du seuil, 2013. Preklad Fridner, P., Míňárik, J. Bratislava: Ikar, a. s., 2015, s. 540.

⁴² Ibid., s. 556-567.

⁴³ ŠIROKÝ, J. *Daně v evropské unii*. Praha: Linde, a. s., 2010.

⁴⁴ SCHULTZOVÁ, A. *Daňové systémy štátov európskej únie*. Bratislava: Ekonóm, 2010, s. 9 a nasl.

Všeobecne uznávaným cieľom osobitných daňových úľav a únikových ciest je stimulácia určitých oblastí ekonomickej činnosti. V praxi sa však oveľa častejšie zvyhodňujú firmy alebo jednotlivci v plánovanom systéme ako firmy alebo jednotlivci pôsobiace v trhovom systéme. V súčasnom hospodárstve sa pokladá za správne rovnako pristupovať ku každej forme obohatenia, to znamená použiť obvyklú daňovú sadzbu, bez ohľadu z čoho plynie (z výnosu z kapitálu, zo mzdy, z dedičstva, z darovania a ďalšie). Daňová sadza by mohla byť nižšia v porovnaní so selektívnym systémom zdanenia.).⁴⁵

ZÁVER

Pri hľadaní motívov vedúcich k vzniku daňových únikov a neplnenia si daňových povinností je potrebné akceptovať aj determinanty neekonomického charakteru⁴⁶. Pri hľadaní príčin vzniku daňových únikov a neplnenia si daňových povinností, vychádzajme z premisy, že fundamentálnou príčinou vzniku a existencie daňových únikov je vo svojej podstate samotné zdaňovanie, teda zvedenie daní ako takých a povinnosti ich platiť a teda za rozhodujúce považujem faktory ekonomicko-politickej povahy v zmysle koncepcie a realizácie daňovej politiky ako súčasť hospodárskej politiky štátu.

Pre zodpovedné, úspešné hospodárstvo platí téza, že nezáleží iba na motívoch, záleží taktiež na výsledkoch. Subjekty podliehajúce zdaneniu by sa teda nemali zaujímať len o to, ktoré a v akej výške dane platia, ale súčasne aj na aké účely sú daňové príjmy používané, teda či úlohy (v rátane plnenia úloh sociálneho, vzdelávacieho, kultúrneho charakteru) štátu⁴⁷ a ich plnenie je produktívne – či smeruje k rozvoju, rozširovaniu, podpore výroby a tým zároveň aj k rozvoju národného hospodárstva - dobré motívy ešte nezaručujú dobré hospodárstvo). K úspešnému hospodáreniu (rovnako na mikro ako aj na makro úrovni) patrí aj odhad nielen zamýšľaných dôsledkov (napr. rast agregátnej ponuky), ale taktiež vôbec nezamýšľaných, avšak často závažných vedľajších účinkov (napr. reakcia odborov pri prepúšťaní zamestnancov, znečistenie životného prostredia a ďalšie).

⁴⁵ GALBRAITH, J. K. *Ekonomía a spoločenské ciele*. Preklad Erben, J. Bratislava: PRAVDA, 1984, s. 423-425.

⁴⁶ K zložitosti realizácie analýzy príčin vzniku daňových únikov a neplnenia si daňových povinností prispieva aj nestabilita, resp. turbulencia podmienok v rámci hospodárskeho prostredia (napr. časté zmeny v daňových zákonoch). Pozri napr. BELLOVÁ, J. Law and Economics: Is law one of the main factors determining the performance of an economy? In *STUDIA IURIDICA Cassoviensia*, roč. 3, 2015, č. 2, s. 3-12; ČERVENÁ, K., ČIPKÁR, J. Etické a ekonomické aspekty hospodárskej politiky s akcentom na zdaňovanie v modernej dobe. In *Dny práva 2016 – časť IIII. Karel Engliš - zdroj inspirace pro rozvoj práva i národního hospodářství*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 38-50.

⁴⁷ Štát (jeho politický vládnuci predstavitelia) sa často snažia pre zvyšovanie, resp. zachovanie svojej popularity získavať čo najviac finančných prostriedkov do štátneho rozpočtu, pričom ich použitie je často účinne nekontrolovateľné (napr. za kvázi „odloženú daň“ je potrebné považovať aj splátky štátneho dlhu – zdanenie budúcich generácií z dôvodu sociálneho a spotrebiteľského plyvania – je to v podstate „skrytá daň“, nepriama a v čase progresívna).

Ekonomické motívy (zdroje) neplnenia si daňových povinností a vzniku daňových únikov predstavujú okrem iného vysoké daňové sadzby, insolventnosť, ale aj snaha ekonomických subjektov (podnikateľov) o maximalizáciu zisku⁴⁸. Konanie subjektov vedúce k realizácii daňových únikov obsahuje celý komplex faktorov a preto pri identifikácii príčin vzniku daňových únikov je potrebný interdisciplinárny prístup - v tomto kontexte napríklad nemeckí teoretici v podnikateľskej etike (K. Homann, H. Steinmann, A. Lohr) sa zhodujú v tom, že nedávajú zisk absolútne k dispozícii etike – teda za určitých podmienok dovoľujú uprednostniť zisk (aj na úkor krátenia daní, neplatenia daní) - je to ale otázka každého jedinca, resp. subjektu, jeho morálky a svedomia – v tom je jeho sloboda prejavu, podnikania, za čo ale nesie osobnú zodpovednosť.

Predpokladom eliminácie dôvodov k vzniku daňových únikov a neplnenia si daňových povinností je predovšetkým optimálna daňová politika (na národnej ako aj nadnárodnej úrovni), ktorá by mala vychádzať z klasických princípov zdaňovania a taktiež by mala fungovať v súčinnosti s opatreniami na zabezpečenie eliminácie neželateľných ekonomických činností jednotlivých subjektov, politikov nevynímajúc - výsledný efekt optimalizácie zdanenia v praxi ovplyvňujú aj viaceré skutočnosti neekonomického charakteru: politická vôľa, záujmové skupiny, morálka ekonomických subjektov, právny stav (právna istota⁴⁹, resp. neistota, vymožitelnosť práva), ale aj individuálne a celospoločenské očakávania do budúcnosti.

⁴⁸ V národných hospodárstvach typu trhových a zmiešaný ekonomík je dosahovanie maximálneho zisku považované za hlavný motivačný faktor podnikania je viac ako zrejmé, že akýkoľvek spôsob „obmedzovania“ (formou zdanenia, odvodov a pod.) dosiahnutia maximálneho zisku je z pohľadu rýdzo ekonomického považované za „brzdu“ ekonomického rozvoja.

⁴⁹ V skutočnosti máme dnes veľmi ďaleko k dosiahnutiu právnej istoty čo pramení z inflácie legislatívy ako aj z enormného nárastu kvázilegislatívnych aktivít vlády a vzrastajúcich právomocí štátnych úradníkov - paradoxom dnešnej doby je, že nás riadia ľudia nie preto, že nás neradi zákon, ale práve preto, že ním riadení sme. V dnešnej dobe sa zdá byť osudom slobody jednotlivca, že ju chránia skôr ekonómovia ako právnici a politici. Pozornosť obhajcov legislatívy je potrebné obrátiť na procesy vedúce k výsledným produktom (právnym normám) – legislatíva v demokratických spoločnostiach odráža vôľu iba väčšiny v rámci skupiny zástupcov občanov v parlamente (zákonodarcov), ktorá často nie je vzdelanejšia či „osvietenejšia“ ako tí čo boli prehlasovaní, ďalším charakteristickým rysom legislatívy v súčasných demokratických spoločnostiach je presvedčenie zákonodarcov, že v rámci legislatívneho procesu zastupujú „myslenie“ občanov. Nech už je ich vlastné zdôvodnenie akékoľvek faktom je, že zastupovanie a fakticky legislatíva podlieha úplne odlišným procesom v porovnaní s procesmi, ktorých výsledkom je vedecko-technický pokrok – napriek tomu sa v práve permanentne dospieva k rozhodnutiam spôsobom odlišným od vedeckej sféry. Podľa LEONI, B. *Freedom and the Law*. Indianapolis: Liberty Fund, 1991. Preklad Froněk, M. a kol. Praha: Liberální institut, 2007, s. 1-6.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BELLOVÁ, J. Law and Economics: Is law one of the main factors determining the performance of an economy? In *STUDIA IURIDICA Cassoviensia*. ISSN 1339-3995, roč. 3, 2015, č. 2, s. 3-12.
2. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8
3. BUJŇÁKOVÁ, M. Je v Európe potrebná harmonizácia daní? In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 27-47. ISBN 9788070979990
4. BUJŇÁKOVÁ, M. Miestne rozpočty v čase krízy - problémy v čase krízy. In *Studia Prawnicze i Administracyjne*. ISSN 2081-8025, 2012, s. 27-34.
5. ČERVENÁ, K. Daňová politika verzus ekonómia - vybrané aspekty. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 49-66. ISBN 9788070979990
6. ČERVENÁ, K., ČAKOCI, K. Daňová politika verzus ekonomická efektívnosť v období krízových javov. In *Dny práva 2012 - časť X. Veřejná finanční činnost - právní a ekonomické aspekty*. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 1967-1976. ISBN 9788021063198.
7. ČERVENÁ, K., ČIPKÁR, J. Etické a ekonomické aspekty hospodárskej politiky s akcentom na zdaňovanie v modernej dobe. In *Dny práva 2016 – časť IIII. Karel Engliš - zdroj inspirace pro rozvoj práva i národního hospodářství*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 38-50. ISBN 9788021085541
8. ČIPKÁR, J. Daňová harmonizácia a daňová konkurencia (mýty a realita). In *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 67-85. ISBN 9788070979990
9. ENGLIŠ, K. Věčné ideály lidstva. Praha: Vyšehrad, 1992. 168 s. ISBN 80-7021-113-X.
10. EPSTEIN, R. A. Právo, ekonomie a politika. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., CEVRO Institut a Liberální institut, 2010. 288 s. ISBN 978-80-7357-529-8
11. EUCKEN, W. Grundsätze der Wirtschaftspolitik. Sechste Ausgabe. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1990. Prekl. Kvasničková, A. Praha: Liberální institut, 2004. 500 s. ISBN 80-86389-32-4
12. GALBRAITH, J. K. Ekonómia a spoločenské ciele. Preklad Erben, J. Bratislava: PRAVDA, 1984. 448 s.
13. IŠA, J. Nicholas Kaldor a postkeynesovstvo: teoretická a hospodárskopolitická alternatíva neoklasickej ekonómie. Dostupné online z <http://www.ekonom.sav.sk/uploads/projects/Isa02.pdf>
14. KNESPL, J. Reforma daní přímých v zemědělství. Praha: Zemědělský ústav účetnicko-spravovědný Č. S. R., 1928. 191 s.

15. LEONI, B. Freedom and the Law. Indianapolis: Liberty Fund, 1991. Preklad Froněk, M. a kol. Praha: Liberální institut, 2007, s. 17-127. ISBN 978-80-863-9850-9
16. LISÝ, J. a kol. Dejiny ekonomických teórií. 3. vyd. Iura Edition, spol. s. r. o., 2003. s. 386. ISBN 80-89047-60-2
17. MISES, L. Lidské jednání: Pojednání o ekonomii. Preklad Šíma, J. a kol. Praha: Liberální institut, 2006. 959 s. ISBN 80-86389-45-6
18. MITCHELL, J. D. Daňová harmonizácia verzus konkurencia v Európskej únii. In Na obranu slobodného trhu. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 127–141. ISBN 978-80-89121-11-3
19. PIKETTY, T. Le capital au XXI siècle. Editions du Seuil, 2013. Preklad Fridner, P., Minárik, J. Bratislava: Ikar, a. s., 2015, s. 749. ISBN 978-80-551-4248-7
20. RAHN, W. R. Kľúče na ceste k ekonomickému rastu a slobode a úloha vlády. In Na obranu slobodného trhu. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 225-231. ISBN 978-80-89121-11-3
21. ROMÁNOVÁ, A. Význam miestnych daní pre rozpočty územnej samosprávy. In Humanum: Miedzynarodowe Studia Społeczno-Humanistyczne. ISSN 1898-8431, Vol. 4, no. 1, 2010, s. 289-295.
22. ROMÁNOVÁ, A. Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplývajúci na podnikateľské prostredie. In Právo – obchod – ekonomika. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 437-451. ISBN 9788070979037
23. ROMÁNOVÁ, A. Economic aspects of tax administration. Dny práva – 2010. Brno: Masarykova univerzita, 2010, s. 376-390. ISBN 9788021053052
24. SCHULTZOVÁ, A. Daňové systémy štátov Európskej únie. Bratislava: Ekonom, 2010. 224 s. ISBN 978-80-225-3059-0
25. STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. Bratislava: EPOS, 2016. 359 s. ISBN 978-80-562-0147-3
26. ŠAFRÁNEK, L. Daně aneb cesta do otroctví? Praha: OREGO productions, 2016. 151 s. ISBN 978-80-87528-37-2
27. ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 4. vyd. Praha: Linde, a. s., 2010. 350 s. ISBN 978-80-72001-799-7
28. WALLERSTEIN, I. European Universalism. The Rhetoric of Power. New York&London: The New Press, 2006. Preklad Převertál, R. Praha: Slon, 2008. 93 s. ISBN 978-80-86429-81-6

KONTAKT NA AUTORA

karolina.cervena@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

VYHÝBANIE SA DAŇOVÝM POVINNOSTIAM A PRAVIDLÁ EÚ TÝKAJÚCE SA KONTROLOVANEJ ZAHRANIČNEJ SPOLOČNOSTI

TAX AVOIDANCE AND EU CONTROLLED FOREIGN COMPANY RULES

Jana Duračinská – Mária Duračinská

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Smernica Rady (EÚ) 2016/1164, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu, obsahuje aj pravidlá týkajúce sa kontrolovaných zahraničných spoločností (KZS). Tieto pravidlá na jednej strane zabráňujú materským spoločnostiam, ktoré sú umiestnené v členskom štáte, kde je vyššie zdanenie, umelo presúvať svoje príjmy na dcérsku spoločnosť alebo na stálu prevádzkareň umiestnené v štáte s nižším zdanením. Na druhej strane v súlade so zásadou proporcionality pravidlá umožňujú pripočítanie príjmov KZS k príjmom jej materskej spoločnosti len vtedy, keď sú splnené základné kritériá týkajúce sa majetkovej účasti a nedosahuje sa účinná úroveň zdanenia. Pravidlá môžu byť zamerané na určité kategórie pasívnych príjmov alebo na nerozdelený príjem KZS plynúci z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

kontrolovaná zahraničná spoločnosť, subjekt, daňovník, stála prevádzkareň, prepojené podniky, aktíva a riziká.

Abstract in English language:

Council Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market contains also the controlled foreign company (CFC) rules. On the one hand, these rules prevent the parent company, being a resident in a Member State with higher taxes, from diverting its income artificially to its subsidiaries or permanent establishments in low-tax countries. And on the other hand, in agreement with the proportionality principle, these rules make it possible to re-attribute the CFC income to its parent company income, provided the fundamental criteria on capital interest/participation and effective level of taxation have been met. The rules may be targeted at certain categories of passive income or the non-distributed income of CFC arising from non-genuine arrangements which have been put in place for the essential purpose of obtaining a tax advantage.

Keywords in English language:

controlled foreign company, an entity, the taxpayer, permanent establishment, associated enterprises, asset and risk.

ÚVOD

Niektoré členské štáty majú vo svojich právnych predpisoch, týkajúcich sa dane z príjmov právnických osôb, osobitnú daňovú úpravu, ktorej cieľom je zamedziť svojim rezidentom presúvať zisky do dcérskych spoločností alebo stálych prevádzkarní umiestnených v štáte, kde je nižšie daňové zaťaženie. Takáto ochrana základu dane členského štátu sa dotýka situácie, keď materská spoločnosť zriaďuje dcérsku spoločnosť alebo stálu prevádzkareň v inom štáte, ktoré vzhľadom na majetkovú účasť materskej spoločnosti sa stávajú kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou (ďalej len „KZS“). Takáto relácia umožňuje umelý presun zisku na KZS, ktoré sú umiestnené v štáte s nižším zdanením. Ochrana základu dane sa dosahuje tým, že zisk KZS sa pripočítava materskej spoločnosti a zdaňuje sa v štáte rezidencie materskej spoločnosti. Dôležité je, aby pravidlá týkajúce sa KZS boli v súlade s právom EÚ, ako sú Zmluva o EÚ a Zmluva o fungovaní EÚ (ďalej len „Zmluvy“), ktoré zakotvujú základné slobody, ktorými sú voľný pohyb tovaru, služieb, osôb a kapitálu a právo slobody usadiť sa (ďalej len „základné slobody“) a na druhej strane primerane ochraňovali všeobecný záujem členských štátov v súvislosti s ich základom dane. Zriaďovanie KZS vychádza z práva slobody usadiť sa v rámci EÚ a z voľného pohybu kapitálu, a to aj vo vzťahu k 3. štátom.

1. NALIEHAVÉ DÔVODY VŠEOBECNÉHO ZÁUJMU vs. ZÁKLADNÉ SLOBODY

Celý rad rozhodnutí Súdneho dvora EÚ (ďalej len „SD“) sa zaoberá vzťahom medzi všeobecným záujmom členských štátov a základnými slobodami, pričom majú na zreteli, aby táto relácia bola vyvážená. Len *naliehavé dôvody všeobecného záujmu* môžu viesť k obmedzeniu základných slobôd EÚ, za ktoré SD považuje 1. nevyhnutnosť zachovania koherentného daňového systému, 2. vyrovnané rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi a 3. zabránenie vyhýbaniu sa daňovej povinnosti.

1. Koherentný daňový systém je taký systém, v ktorom nedochádza k:

- a) dvojitému zdaneniu, ktoré môže byť spôsobené nesprávnym nastavením pravidiel KZS alebo
- b) dvojitému nezdaneniu, ku ktorému môže dôjsť pri umelom presune niektorých druhov príjmu materskou spoločnosťou na dcérsku spoločnosť alebo stálu prevádzkareň umiestnenú v druhom členskom štáte, pričom tento príjem nie je predmetom dane alebo je oslobodený od dane v tomto druhom štáte.

Podľa ustálenej judikatúry SD ani nižšie daňové zaťaženie dcérskej spoločnosti usadenej v druhom členskom štáte nemôže byť vyvážené menej výhodným daňovým

zaobchádzaním s materskou spoločnosťou.¹ Na dôvažok SD poukazuje na to, že predchádzanie zníženiu daňovým príjmom nie je uvedené medzi cieľmi Spoločenstva a ani medzi naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré by mohli byť dôvodom zásahu do základných slobôd.²

2. Vyrovnané rozdelenie právomocí v oblasti daní medzi členskými štátmi vychádza zo *zásady*, že príjmy, resp. zisky by sa mali zdaňovať v tom štáte, kde sa vytvorili, kde je ich zdroj. Z tohto pohľadu je plne legálne, že členské štáty sa snažia zdaňovať presunuté príjmy alebo zisky do iných štátov, na čo využívajú pravidlá týkajúce sa KZS. Treba však podčiarknuť, že pri výpočte príjmu KZS sa straty do základu dane nezahŕňajú.³ V tejto súvislosti je potrebné podotknúť, že túto zásadu sa vo všeobecnosti nedarí naplniť vzhľadom na to, že v medzinárodnom zdaňovaní sa tiež presadzuje zásada, aby bol zdaňovaný konečný príjemca príjmu, čím sa zužuje uplatnenie tejto zásady. Na dôvažok členské štáty na základe smerníc, upravujúcich spoločný systém zdaňovania dividend, úrokov a licenčných poplatkov, obmedzili využívanie zrážkovej dane, ktorá sa uplatňovala pri zdroji týchto príjmov. Išlo v prvom rade o to, aby pri cezhraničných transakciách nedochádzalo k dvojitému zdaneniu na základe použitej zrážkovej dane v štáte zdroja a následne k zdaneniu v druhom štáte u príjemcu platby.
3. Vyhýbanie sa daňovým povinnostiam cestou zneužívania práva alebo prostredníctvom daňového úniku. SD v tejto súvislosti rozhodol, že nie je možné obmedziť slobodu usadiť sa len na základe toho, že KZS bola založená v inom členskom štáte, v ktorom je výhodnejšia právna úprava zdaňovania.⁴ Samotné založenie spoločnosti v inom štáte nemusí znamenať vyhýbanie sa daňovej povinnosti vzhľadom na to, že táto dcérska spoločnosť bude podliehať dani z príjmov v štáte jej rezidencie.⁵ Hoci pravidlami o KZS je možné dosiahnuť zamedzenie postupom na účely vyhnutia sa daňovej povinnosti, je potrebné pravidlá skúmať aj z pohľadu zásady proporcionality. Overuje sa, či sú predmetné pravidlá primerané na dosiahnutie cieľa, t.j. dosiahnutia zamedzenia nežiaduceho vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Pravidlá by sa mali dotýkať len KZS, ktoré skutočne nevykonávajú podnikateľskú činnosť a majú charakter „poštového priechinka“. SD akceptuje uplatnenie pravidiel KZS len

¹ Rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, bod 21; Eurowings Luftverkehr, C-294/97, bod 44; Skandia a Ramstedt, C-422/01, bod 52.

² Danner, C-136/00, bod 56; Skandia a Ramstedt, C-422/01, bod 53; Marks&Spencer, C-446/03, bod 44.

³ Do prijatia pravidiel pre KZS smernicou Rady EÚ 2016/1164 sa SD akceptovalo, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi si bude vyžadovať, aby sa na hospodársku činnosť spoločností usadených v jednom z týchto štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu, a to aj v súvislosti s príjmami, ako aj stratami (Marks&Spencer, C-446/03, bod 45). Rozdelenie právomocí malo vychádzať z medzinárodnej daňovej praxe ako aj zo vzorovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vypracovanej OECD (Thin Cap, C-524/04, bod 49).

⁴ Inspire Art, C - 167/01, bod 96.

⁵ ICI, C-264/96, bod 26.

v súvislosti s *vyslovene umelou konštrukciou*.⁶ To ešte neznamená, že ide o vyslovenú umelú konštrukciu vtedy, keď predmetná činnosť KZS sa môže rovnako vykonávať aj v štáte rezidencie materskej spoločnosti.⁷ Rozhodujúce pre vylúčenie vyslovene umelej konštrukcie je, aby KZS skutočne a preukázateľne podnikateľskú činnosť vykonávala⁸. Na základe rozhodnutí SD sa v rámci EÚ ustálil názor, že pravidlá sa majú vzťahovať výlučne na vyslovene umelé konštrukcie a mali by sa dopĺňovať s pravidlami o sídle spoločnosti a s transferovým oceňovaním.⁹ V tejto súvislosti Rada prijala uznesenie s cieľom koordinovať pravidlá o KZS v rámci EÚ. Išlo o vymedzenie charakteristík, ktoré poukazovali na skutočnosť, že zisky mohli byť umelo presunuté na KZS: a) dosiahnutý zisk KZS neodrážal ekonomickú realitu vzhľadom na to, že KZS nevykonávala skutočnú podnikateľskú činnosť; b) spoločnosť bola zapísaná do registra no bez zámeru vykonávať hospodársku činnosť; c) rozsahu činnosti KZS nezodpovedá materiálne-technické vybavenie z hľadiska priestorov, zamestnancov a vybavenia hmotným majetkom; d) spoločnosť disponuje nadmerným kapitálom, je prekapitalizovaná v porovnaní so skutočne vykonávanými činnosťami; e) daňovník je súčasťou mechanizmov, ktoré nie sú ekonomicky reálne, nesledujú obchodné účely, ale len vyhýbanie sa plateniu daní.¹⁰

2. PRAVIDLÁ TÝKAJÚCE SA KONTROLOVANÝCH ZAHRANIČNÝCH SPOLOČNOSTÍ

2.1. Vymedzenie kontrolovanej zahraničnej spoločnosti

Podľa smernice Rady (EÚ) 2016/1164, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (ďalej len „smernica“ alebo „smernica (EÚ) 2016/1164“) členský štát daňovníka považuje za KZS¹¹:

1. subjekt, ktorý spĺňa dve podmienky:

- a) materská spoločnosť (ďalej aj „daňovník“) samotná alebo spolu so svojimi prepojenými podnikmi má priamo alebo nepriamo viac než 50% hlasovacích práv alebo kapitálu alebo nároku na zisk dotknutého subjektu,
- b) skutočná daň z príjmu PO, ktorú zaplatila dcérska spoločnosť (ďalej aj „subjekt“) je *nižšia* ako rozdiel medzi daňou vypočítanou podľa zákona o dani z príjmov PO, ktorý je platný v jurisdikcii materskej spoločnosti a skutočnou daňou z príjmov PO, ktorú daný subjekt zaplatil podľa zákona o dani z príjmov PO, ktorý je platný

⁶ Eurofood IFSC, C-341/04, body 34 a 35.

⁷ Návrh GA Geelhoeda vo veci Thin Cap, C-524/04, bod 103.

⁸ WEBER, D. The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect. In: *Intertax*. 2016, Vol. 44. Issue 2.s.122.

⁹ Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru, Uplatňovanie opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov v oblasti priameho zdaňovania – v rámci EÚ a vo vzťahu s tretími krajinami. s. 7.

¹⁰ Uznesenie Rady o koordinácii pravidiel o KZS a podkapitalizácii v rámci EÚ, 2010/C156/01.

¹¹ Čl. 7 ods. 1 smernice Rady (EÚ) 2016/1164.

v jurisdikcii jeho umiestnenia. Pri zisťovaní rozdielu v súvislosti s porovnaním výšky zdanenia sa nezohľadňuje stála prevádzkareň kontrolovanej zahraničnej spoločnosti, ktorá je umiestnená v inom členskom štáte a ktorá v jurisdikcii KZS sa nezdaňuje alebo je od dane oslobodená.

2. stálu prevádzkareň umiestnenú v druhom členskom štáte, za splnenia dvoch podmienok:

- a) zisky stálej prevádzkarne sa v štáte materskej spoločnosti nezdaňujú alebo sú od dane oslobodené,
- b) skutočná daň z príjmu PO, ktorú zaplatila stála prevádzkareň je *nižšia* ako *rozdiel* medzi daňou vypočítanou podľa zákona o dani z príjmov PO platného v jurisdikcii materskej spoločnosti a skutočnou daňou z príjmov PO, ktorú by stála prevádzkareň zaplatila podľa zákona o dani z príjmu PO platného v jurisdikcii jej umiestnenia.

Členské štáty sa môžu rozhodnúť, či pravidlá pre KZS sa budú vzťahovať na určitú kategóriu príjmov, ktoré majú charakter pasívnych príjmov¹² alebo sa budú vzťahovať na ich nerozdelený príjem plynúci z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu. Ide o príjmy, ktoré boli na dcérsku spoločnosť, prípadne na stálu prevádzkareň umelo odklonené z dôvodu nižšieho zdanenia. Na túto situáciu smernica vymedzila špeciálne pravidlo proti zneužívaniu¹³ (ďalej len „ŠPPZ“), ktoré sa uplatňuje prednostne pred všeobecným pravidlom proti zneužívaniu (ďalej len „VPPZ“). Toto ŠPPZ pri KZS je spájané obdobne ako VPPZ s mechanizmami, ktoré nie sú skutočné. V tejto súvislosti sa uskutočňuje test umelosti/ekonomickej reality, ktorého rámec stanovuje smernica užšie ako pri VPPZ vzhľadom na to, aby sa v súlade so zásadou proporcionality neprimerane nezasahovalo do základných slobôd, najmä do práva slobody usadiť sa.

V smernici samotné vymedzenie mechanizmu, ktorý nie je skutočný, je nejednoznačné a zložitý, čo môže viesť k tomu, že jeho transpozícia do právneho poriadku každého členského štátu¹⁴ môže znamenať porušenie zásady právnej istoty a v konečnom dôsledku zamedzenie reálneho využívania pravidiel pre KZS. Rozhodnutia SD jednoznačne definujú požiadavky na naplnenie zásady právnej istoty: „ (...) ktorá vyžaduje, aby boli právne pravidlá jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky. Pravidlo, ktoré nespĺňa požiadavky zásady právnej istoty, však nemožno považovať za primerané sledovaným cieľom.“¹⁵ Niektorí zahraniční autori odporúčali,

¹² Podľa čl. 7 ods. 2 písm. a) ide o nerozdelený príjem KZS odvodený z týchto kategórií: úroky alebo akýkoľvek príjem plynúci z finančných aktív; licenčné poplatky alebo akýkoľvek iný príjem plynúci z duševného vlastníctva; dividendy a príjem z prevodu podielov; príjem z finančného lízingu; príjem z poisťovních, bankových a iných finančných činností; príjem fakturačných spoločností, ktoré nakupujú od prepojených podnikov a predávajú prepojeným podnikom, pričom pridávajú nízku ekonomickú hodnotu.

¹³ Čl. 7 ods. 2 písm. b).

¹⁴ Napr. § 17h ods. 5 a 6 návrhu zákona, ktorým sa mení zákon o dani z príjmov.

¹⁵ C-318/10 vo veci SIA, bod 58 a 59, C-282/12 vo veci Itelecar, bod 44.

aby pravidlá týkajúce sa KZS neboli zaradené do smernice, pokiaľ nezabezpečujú zásadu právnej istoty.¹⁶

V súvislosti so skúmaním, či mechanizmus je skutočný¹⁷, je potrebné zisťovať, či subjekt alebo stála prevádzkareň vlastní aktíva a či získanému príjmu zodpovedá podnikateľské riziko, ktoré je materiálne a personálne spojené s vytvorenými, nerozdelenými príjmami subjektu alebo stálej prevádzkarne. Veľmi dôležité je sledovať, či väčšina rozhodnutí, ktorými sa dosiahol odklonený príjem na KZS, bola vykonaná osobami v materskej spoločnosti.

Smernica vyžaduje aj druhý test – test hlavného účelu, ktorým sa zisťuje, či hlavným účelom je získanie daňovej výhody. Pri používaní ŠPPZ sa neuplatňuje tretí test, ktorý je súčasťou VPPZ, a to zisťovanie rozporu medzi daňovou výhodou a predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva.

Smernica neprevzala terminus technicus *vyslovene umelá konštrukcia*, ktorú SD používa na označenie umelo vytvorenej situácie (opatrenia, záväzku a pod.), ktorá nemá ekonomické opodstatnenie¹⁸. Rozdiel medzi rozhodnutiami SD a smernicou je v intenzite charakteristiky mechanizmov, spôsobujúcich zneužívanie KZS na presuny príjmov. Smernica spája VPPZ ako aj ŠPPZ týkajúce sa KZS s mechanizmom alebo súborom mechanizmov (ďalej len „mechanizmus“), ktoré nie sú skutočné. Podľa VPPZ test umelosti má charakter všestranného nástroja, keďže mechanizmy nie sú skutočné vzhľadom na *všetky relevantné skutočnosti a okolnosti*, ktoré nie sú zavedené z *opodstatnených obchodných dôvodov odzrkadľujúcich ekonomickú realitu*. Podľa ŠPPZ mechanizmy nie sú skutočné v prípade, keď odklonený príjem na KZS je výsledkom rozhodovacích významných personálnych funkcií¹⁹, ktoré sa uskutočňujú v materskej spoločnosti, t.j. v štáte, kde má rezidenciu. Tieto významné rozhodovacie funkcie materskej spoločnosti v rozsahu, v akom sa viažu na majetok a riziká KZS pri vytváraní jej príjmov, vymedzujú rozsah mechanizmov, ktoré nie sú skutočné. Test umelosti je koncentrovaný na významné rozhodnutia osôb materskej spoločnosti. Z pohľadu účelu konania je VPPZ koncipované širšie, ako je to v prípade ŠPPZ. Podľa VPPZ *hlavným* účelom alebo *jedným z hlavných účelov* použitých mechanizmov je získanie daňovej výhody. Podľa ŠPPZ musí ísť pri použití mechanizmov jednoznačne o získanie daňovej výhody, ktorá je *hlavným cieľom*. To znamená, že ak sú popri dosiahnutí

¹⁶ NAVARRO, A., PARADA, L., SCHWARZ, P. The Proposal for an EÚ Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughty. In: *Ec Tax Review* 2016/3, 2016. s 126.

¹⁷ Čl. 7 ods. ods. 2 písm. b) druhá veta: „Na účely tohto písmena sa mechanizmus alebo súbory mechanizmov považujú za mechanizmus alebo súbory mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, pokiaľ by subjekt alebo stála prevádzkareň nevlastnili aktíva alebo nepodstúpili riziká, z ktorých plynie ich celý príjem alebo časť ich príjmu, ak by neboli kontrolovaní spoločnosťou, v ktorej sa vykonávajú významné personálne funkcie, relevantné z hľadiska týchto aktív a rizík, a slúžia na vytváranie príjmov kontrolovanej spoločnosti.“

¹⁸ Pozri v článku uvedené rozhodnutia SD.

¹⁹ WEBER, D. The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect. In: *Intertax*. 2016, Vol. 44. Issue 2. s.124.

daňovej výhody, dosiahnuté aj obchodné ciele, ktoré majú ekonomické opodstatnenie, nejde o naplnenie ŠPPZ.

Tento prístup sa uplatňuje aj pri nerozdelených pasívnych príjmoch KZS podľa čl. 7 ods. 2 písm. a). V tejto súvislosti chceme poďakovať, že hoci sú splnené podmienky pre zaradenie subjektu alebo stálej prevádzkarne do kategórie KZS²⁰, pravidlá sa v súlade so základnými slobodami, zaručenými Zmluvami, neuplatňujú v rámci členských štátov EÚ v prípade, keď KZS vykonáva *podstatnú ekonomickú činnosť*, ktorá je zabezpečená personálne, technicky, aktívami a priestormi, čo je preukázané na základe relevantných skutočností a okolností. Vtedy členský štát nezahŕňa nerozdelený príjem KZS, spojený s pasívnymi príjmami²¹, do základu dane materskej spoločnosti. Ochrana fungovania spoločného vnútorného trhu EÚ v súlade so základnými slobodami, zakotvenými v Zmluvách, nevyžaduje takéto zahrnutie príjmov materskej spoločnosti z dôvodu, aby neboli znevýhodnené zahraničné investície.

Pokiaľ KZS vykonáva podstatnú ekonomickú činnosť je možné, aby členský štát materskej spoločnosti zahrnul do základu dane nerozdelený príjem KZS len vtedy, keď sa KZS nachádza *v treťom štáte alebo v štáte, s ktorým nie je uzavretá dohoda o EHS*. V tomto prípade je na rozhodnutí každého členského štátu, či bude takto rigorózne postupovať proti KZS umiestnených mimo EÚ.

Smernica tiež umožňuje, aby sa členské štáty rozhodli, že:

- a) nebudú subjekty a stále prevádzkarne považovať za KZS a z tohto dôvodu nezahrnú ich pasívne príjmy do základu dane materskej spoločnosti²² v prípadoch, keď im plynú najviac jedna tretina pasívnych príjmov patriacich do kategórie príjmov podľa čl. 7 ods. 2 písm. a),
- b) nebudú finančné podniky považovať za KZS, ak najviac jedna tretina príjmov podľa čl. 7 ods. 2 písm. a), ktoré plynú subjektu, pochádza z transakcií s materskou spoločnosťou alebo jej prepojenými podnikmi. Pod finančný podnik smernica nesubsumuje stále prevádzkarne ale len dcérske spoločnosti.

Cieľom smernice nie je neprímerane zaťažovať daňovníkov v prípadoch, keď možnosti vyhýbania sa daňovým povinnostiam sú minimálne. Z tohto dôvodu sa môžu členské štáty rozhodnúť, že u subjektov a stálych prevádzkarní, ktoré dosahujú nízky zisk a majú nízky obrat alebo nízku mieru zisku, sa nepoužije ŠPPZ²³.

²⁰ Čl. 7 ods. 1 písm. a) a b).

²¹ Pozri odkaz 12 (čl. 7 ods. 2 písm. a) smernice).

²² Tamtiež.

²³ Čl. 7 ods. 2 písm. b). Konkrétne podľa čl. 7 ods. 4 môže členský štát vylúčiť z pôsobnosti ŠPPZ, keď subjekt alebo stála prevádzkareň: a) dosahuje účtovný zisk najviac 750 000 eur a príjem nepochádzajúci z obchodovania najviac 75 000 eur alebo b) ktorých účtovný zisk predstavuje najviac 10% ich prevádzkových nákladov pre dané zdaňovacie obdobie²³, pričom do prevádzkových nákladov sa nezahrňujú náklady na predaný tovar mimo štátu, kde subjekt je rezidentom alebo je umiestnená stála prevádzkareň, ako aj platby prepojeným podnikom.

2.2. Výpočet príjmu KZS na účely ich zahrnutia do základu dane materskej spoločnosti

Ak sa má pasívny príjem podľa čl. 7 ods. 2 písm. a) zahrnúť do základu dane materskej spoločnosti, tento príjem sa vypočíta podľa zákona o dani z príjmov PO členského štátu, v ktorom má materská spoločnosť daňovú rezidenciu alebo v ktorom sa nachádza. Straty KZS sa do daňového základu materskej spoločnosti nezohľadňujú. Môžu sa uplatniť u KZS v nasledujúcich rokoch podľa zákona o dani z príjmov. Príjem, ktorý sa má zahrnúť do základu dane materskej spoločnosti sa vypočíta podľa pomeru jej účasti v dcérskej spoločnosti.

Ak sa príjem zahŕňa do základu dane materskej spoločnosti podľa čl. 7 ods. 2 písm. b), tento príjem zahŕňa len sumy vytvorené na základe aktív a rizík, ktoré sa spájajú s rozhodnutiami vykonanými osobami materskej spoločnosti. Na účely výpočtu a pripísania príjmov KZS sa použije princíp nezávislého vzťahu. Vzhľadom na to, že zdaňovacie obdobie je stanovené v členských štátoch rôzne²⁴, smernica rieši túto situáciu prijatím pravidla, podľa ktorého sa príjem zahŕňa do zdaňovacieho obdobia materskej spoločnosti, v ktorom končí daňový rok dcérskej spoločnosti.

Smernica má na zreteli, aby nedochádzalo k dvojitému zdaneniu a na tento účel zakotvuje nasledujúce pravidlá:

- a) ak sa rozdelené zisky dcérskej spoločnosti zahŕňajú do základu dane materskej spoločnosti, od základu dane materskej spoločnosti sa odpočítajú príjmy zahrnuté do jej základu dane podľa čl. 7 ods. 2 smernice²⁵ (ide o zahrnuté pasívne príjmy a umelo odklonené príjmy),
- b) ak materská spoločnosť previedla svoju účasť v KZS a akákoľvek časť výnosu z tohto prevodu sa zahrnula do jej základu dane, bude táto suma na účely výpočtu dane odpočítaná od základu dane,²⁶
- c) členský štát materskej spoločnosti umožní, aby si materská spoločnosť odpočítala zo základu dane sumu zaplatenej dane kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou, a to v súlade s právnymi predpismi štátu jej rezidencie alebo umiestnenia.

2.3. KZS podľa návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „návrh zákona“)

V súlade so smernicou obsahuje ostatný návrh zákona ustanovenia o pravidlách týkajúcich sa KZS, ktoré právna úprava v SR o dani z príjmov doposiaľ neobsahovala. Na základe doteraz platnej právnej úpravy zákon používa daňovo-právny inštitút *závislá osoba, zahraničná závislá osoba a kontrolovaná transakcia medzi závislými osobami*. Platí, že ak sa zistí pri závislých osobách rozdiel medzi cenami a podmienkami *použitými*

²⁴ Zdaňovacím obdobím môže byť kalendárny rok alebo hospodársky rok, t.j. 12 mesiacov odo dňa vzniku spoločnosti.

²⁵ Čl. 8 ods. 5 smernice.

²⁶ Čl. 8 ods. 6 smernice.

a cenami a podmienkami, ktoré *by sa použili* medzi nezávislými osobami, tento rozdiel, ktorý znižuje základ dane alebo zvyšuje stratu, sa zahrnie do základu dane závislej osoby. Predmetný rozdiel sa zistí za použitia princípu nezávislého vzťahu.

Smernica (EÚ) 2016/1164 používa pojem *prepojený podnik*, ktorý sa nekryje s vymedzením pojmu *závislá osoba*. Závislou osobou podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“ alebo „ZDP“) je blízka osoba²⁷ alebo ekonomicky, personálne²⁸ alebo inak prepojená osoba. Zákon spája ekonomický a personálny aspekt závislej osoby, pričom sa sleduje účasť na jej majetku²⁹, kontrole a vedení. Popri tom zákon sleduje v súvislosti so statusom závislej osoby aj *inak prepojenú osobu*, resp. *iné prepojenie*, za ktoré sa považuje právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia straty. Z tohto pohľadu je vymedzenie *závislej osoby* podľa ZDP širšie ako vymedzenie *prepojeného podniku* podľa smernice vzhľadom na to, že zákon spája *závislú osobu* nielen cez majetkovú účasť, skrze kontrolu a vedenie, ale zahŕňa pod *závislú osobu* aj prepojené osoby bez majetkovej účasti, a to v súvislosti s prepojením, ktoré vzniká na účely zníženia daňovej povinnosti. V týchto prípadoch postačuje test účelu transakcie, ktorý potvrdí alebo nepotvrdí, že prepojenie vzniklo na základe právneho vzťahu, ktorý je vytvorený predovšetkým na účely zníženia základu dane alebo zvýšenia straty.

Smernica vymedzuje *prepojený podnik* ako subjekt, v ktorom má daňovník priamo alebo nepriamo viac ako 25% účasť na hlasovacích právach alebo na vlastníctve kapitálu alebo viac ako 25 % podielu na zisku. V tomto prípade ide len o právnickú osobu (PO), ktorá má účasť v dcérskej spoločnosti. Prepojeným podnikom je aj fyzická osoba (FO) a subjekt, ktorý má priamo alebo nepriamo majetkovú účasť na daňovníkovi (v materskej spoločnosti), a to vo výške viac ako 25 % účasť na hlasovacích právach alebo na vlastníctve kapitálu alebo viac ako 25 % podielu na zisku. Na rozdiel od právnej úpravy *závislej osoby* v SR, smernica nezahŕňa pod *prepojený podnik* blízke osoby a inak prepojené osoby, pri ktorých sa nevyžaduje majetková účasť a ani účasť na vedení. V týchto situáciách vzniká právny vzťah len na účely zníženia základu dane alebo zvýšenia straty.

Zahraničné závislé osoby sú v ZDP vymedzené na účely úpravy základu dane, keď vznikne rozdiel v cenách a podmienkach medzi *závislými osobami* a cenami a podmienkami, ktoré *by sa použili* medzi nezávislými osobami.

²⁷ Podľa § 16 Obč. zák. blízkou osobou je príbuzný v priamom rade, súrodenec a manžel; iné osoby v pomere rodinnom alebo obdobnom sa pokladajú za osoby sebe navzájom blízke, ak by ujmu, ktorú utrpela jedna z nich, druhá dôvodne pociťovala ako vlastnú ujmu.

²⁸ Podľa § 2 písm. o) ZDP sa za ekonomické alebo personálne prepojenie považuje účasť osoby na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby alebo jej blízkej osoby alebo v ktorých má táto osoba alebo jej blízka osoba priamy alebo nepriamy majetkový podiel...

²⁹ Podľa § 2 písm. o) bod 1 a 2 ZDP sa účasťou na majetku alebo kontrole rozumie viac ako 25 % priamy alebo nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel na základnom imaní alebo na hlasovacích právach ... a účasťou na vedení sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov, dozorných orgánov alebo ďalších obdobných orgánov PO v tejto PO.

Môžeme zhrnúť, že základný rozdiel medzi KZS na jednej strane a závislou osobou a prepojeným podnikom na strane druhej je v tom, že KZS môže byť založená, resp. mať v nej účasť len právnická osoba podliehajúca dani z príjmov PO. V prípade *závislej osoby a prepojeného podniku* to môže byť aj FO, pričom by subjekt alebo stála prevádzkareň s účasťou FO nemohli byť posudzované v režime KZS³⁰, ale v režime závislej osoby alebo prepojeného podniku. Režim KZS umožňuje zahrnúť do základu dane materskej spoločnosti *za prísne stanovených podmienok*³¹ príjmy KZS a na druhej strane režim závislej osoby umožňuje použiť princíp nezávislého vzťahu a zistený rozdiel³² by sa zahrnul do základu dane závislej osoby, ktorou môže byť PO aj FO.

Navrhovaná právna úprava KZS v SR v podstate nepresahuje rámec stanovený smernicou. Pravidlá sa použijú len na prípady umelého odklonenia zdaniteľných príjmov materskej spoločnosti na dcérsku spoločnosť alebo stálu prevádzkareň, pričom sa musia naplniť znaky obsiahnuté v ŠPPZ. Pri stanovení rozsahu týchto príjmov, ktoré sa zahrnú do základu dane materskej spoločnosti, sa posudzuje, či v materskej spoločnosti sa robili významné rozhodnutia pri vytváraní odklonených príjmov, pričom je rozhodujúce, či majetok a riziká KZS zodpovedajú vytvorenému odklonenému príjmu. Vtedy, keď sa rozhodujúce rozhodnutia robia v materskej spoločnosti, ku ktorým sa viaže aj majetok alebo prijaté riziká, následne sa takto vzniknuté príjmy KZS priradia do základu dane materskej spoločnosti v súlade s princípom nezávislého vzťahu³³. Návrh zákona pri výpočte príjmu KZS, ktorý sa má zahrnúť do základu dane materskej spoločnosti, vychádza z pravidiel uvedených v smernici.³⁴

Vymedzenie KZS je v podstate v súlade s vymedzením podľa smernice. Podľa smernice sa za KZS považuje *subjekt* (dcérska spoločnosť, podnik) alebo *stála prevádzkareň*, ktoré umiestnil daňovník (materská spoločnosť) v zahraničí. Podľa návrhu zákona v SR sa za KZS považuje *právnická osoba alebo subjekt a stála prevádzkareň*, ktoré sú umiestnené v zahraničí. Hoci v našom právnom poriadku sa používa pojem „subjekt“, zákonodarca použil aj pojem „právnická osoba“, ktorá je vymedzená v Občianskom zákonníku SR³⁵ a zahŕňa združenia fyzických alebo právnických osôb, účelové združenia majetku, jednotky územnej samosprávy a iné subjekty, o ktorých to ustanovuje zákon, napr. obchodné spoločnosti podľa Obchodného zákonníka.

³⁰ Pozri definíciu závislej osoby podľa § 2 písm. n) až r) zákona o dani z príjmov a definíciu prepojeného podniku podľa čl. 7 ods. 1 smernice.

³¹ Čl. 7 ods. 1 a ods. 2 písm. a) alebo b).

³² § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmu.

³³ Napríklad by išlo o situáciu, keď materská spoločnosť (umiestnená v štáte s vyšším zdanením) robí výskum a vývoj a v tejto súvislosti vzniknuté náklady zahrnie do daňových výdavkov. Výstupy z tejto činnosti prevedie na dcérsku spoločnosť, umiestnenú v štáte, kde je nižšie zdanenie. Dcérska spoločnosť získané výstupy zaradí medzi duševné vlastníctvo, ktoré následne poskytne materskej spoločnosti, ktorá platí licenčné poplatky dcérskej spoločnosti za poskytnutie práv za použitie duševného vlastníctva. Prostredníctvom licenčných poplatkov sa presúvajú príjmy do štátu s nižším zdanením.

³⁴ Čl. 8 smernice.

³⁵ § 18 a nasl. Obč. zákonníka.

V príspevku sme bližšie neanalyzovali pravidlá týkajúce sa KZS obsiahnuté v návrhu zákona, ktorý zatiaľ prešiel v septembri len prvým čítaním. Návrh zákona nevyužíva možnosť, ktorú má každý členský štát podľa článku 3 smernice (pravidlo de minimis), podľa ktorého môžu vnútroštátne právne predpisy zabezpečovať vyššiu úroveň ochrany vnútroštátnych základov dane z príjmu PO. Mohlo by sa to týkať rigoróznejšieho vymedzenia KZS, a to zakotvenia do ZDP nižšej účasti materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti alebo vymedzenia nižšieho³⁶ rozdielu medzi daňou zaplatenou podľa predpisov platných v štáte, kde je umiestnená materská spoločnosť a daňou zaplatenou dcérskou spoločnosťou. Podľa smernice a aj podľa návrhu zákona nie je kritérium pre účinné zdanenie naplnené, keď v štáte umiestnenia KZS je zdanenie o viac ako polovicu nižšie, ako je zdanenie v štáte materskej spoločnosti. Vzhľadom na reálny stav koncentrácie kapitálu v SR a na vykazované zisky podnikov návrh zákona nevyužil možnosť vylúčenia z pôsobnosti pravidiel tie KZS, ktoré dosahujú zisk najviac 750 000 EUR a majú príjem nepochádzajúci z obchodovania najviac 75 000 EUR. V záujme zníženia administratívnej záťaže pre daňové správy by bolo vhodným rozhodnutím aspoň vylúčiť z pôsobnosti KZS podniky, ktoré dosahujú nízku maržu zisku (najviac 10%). Návrh zákona rešpektuje zásadu zamedzenia dvojitého zdanenia obdobne, ako je táto zásada zabezpečená v smernici.³⁷

ZÁVER

Pravidlá týkajúce sa KZS v podstate zasahujú do rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, pričom sledujú naplnenie zásady spravodlivého zdaňovania. Nezasahujú do zdaňovania členského štátu, kde má rezidenciu dcérska spoločnosť alebo je umiestnená stála prevádzkareň. Chránia základ dane členského štátu, kde má rezidenciu materská spoločnosť. Z uvádzaných rozhodnutí SD vyplýva, že doteraz uplatňované pravidlá v jednotlivých členských štátoch často viedli k neprímeraným zásahom do základných slobôd a pre daňovníkov znamenali narušenie zásady právnej istoty.

Pravidlá týkajúce sa KZS majú v rámci priestoru EÚ viac dimenzií. Na jednej strane ide o to, aby tieto pravidlá boli v súlade s právom EÚ, najmä základnými slobodami. Na druhej strane, by sa mala dosiahnuť rovnováha medzi naliehavým všeobecným záujmom členského štátu, ktorý spočíva v dosiahnutí účinného a spravodlivého zdaňovania, a zásahom obmedzujúcim základné slobody EÚ. Náročnosť vymedzenia pravidiel, ako aj ich interpretácia v praxi spočíva v tom, že v záujme podpory zahraničných investícií v rámci EÚ nemajú zasahovať do práva slobody usadiť sa a obmedzovať voľný pohyb kapitálu a na druhej strane majú chrániť základy dane členských štátov pred umelým odklonením príjmov do iných štátov na účely dosiahnutia nižšieho zdanenia, a to primerane, aby sa nenarušila integrita vnútorného trhu

³⁶ Napr. pravidlo by sa vzťahovalo na prípad, keď dcérsku spoločnosť zdaňuje sadzbou dane, ktorá je o 40% nižšia, ako sadzba dane uplatňovaná v štáte materskej spoločnosti.

³⁷ Čl. 8 ods. 5 až 7 smernice.

a medzinárodný obchod. Vyhodnotenie vykonávania smernice, ktoré uskutoční Komisia v roku 2020, aplikačná prax a prípadne ďalšie rozhodnutia súdov ukázu, či dosiahnutie takejto vyváženej relácie je reálne pri súčasnom naplnení zásady právnej istoty.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V., ROMÁNOVÁ, A., VOJNÍKOVÁ, I.: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*, nekonferenčný zborník vedeckých prác, Košice, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, Právnická fakulta, I. diel, 2015, 380 s. ISBN 978-80-8152-303-8 a II. diel, 2015. 430 s. ISBN 978-80-8152-304-5.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, EPOS, 2010. 640 s. ISBN 978-80-8057-851-0.
3. DE GROOT, I. The Switch – Over Provision in the Proposal for an Antitax Avoidance Directive and Its Compatibility with the EU Treaty Freedoms, *EC TAX Review* 2016/3, s. 162 – 169.
4. DOURADO, A., P. The EU Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? *Intertax*, Volume 44, Issue 6&7, s. 440 – 446.
5. KAČALJAK, M. *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o. v spolupráci s Univerzitou Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2017. 89 s. ISBN 978-80-8168-643-6.
6. NAVARRO, A., PARADA, L., SCHWARZ, P. The Proposal for an EÚ Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughty. In: *Ec Tax Review* 2016/3, 2016. pp. 117-131.
7. PEETERS, B. Tax Shifts in EU – Member State: The Growing Impact of (Shifting) Recommendations by European Commission on national Tax Policy. In: *Ec Tax Review*. 2016/3. pp. 114-116.
8. WEBER, D. 2016. The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect. In: *Intertax*. Vol. 44. Issue 2. pp.96-129.

KONTAKT NA AUTORKY

JUDr. Mária Duračinská, CSc.

maria.duracinska@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

810 00 Bratislava

JUDr. Jana Duračinská, PhD.

jana.duracinska@flaw.uniba.sk

Univerzity Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

810 00 Bratislava

TRESTNOPRÁVNE ASPEKTY DAŇOVÉHO PODVODU V KONTEXTE POKRAČOVACIEHO TRESTNÉHO ČINU¹

CRIMINAL ASPECTS OF TAX FRAUD IN CONTEXT WITH CONTINUING CRIME

Simona Ferenčíková

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Príspevok sa zaoberá prečinom daňového podvodu, ktorý je zaradený medzi daňové trestné činy. Analyzuje znaky základnej skutkovej podstaty daného trestného činu, ako aj podstatu protiprávneho konania, ktoré túto skutkovú podstatu naplňa. V závere poukazuje na problém aplikačnej praxe, ktorý súvisí s naplnením znakov skutkovej podstaty prečinu daňového podvodu v kontexte možnosti aplikácie pokračovacieho a hromadného trestného činu.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňový podvod, skutková podstata trestného činu, pokračovací trestný čin, hromadný trestný čin

Abstract in English Language:

This article deal with tax fraud, which is integrated to tax offences. Article analyses basic component of factual ground as well as nature of criminal act. At the conclusion points on application issue relating to the component of factual ground of tax fraud in context with application option of continuing crime and mass crime.

Keywords in English language:

tax fraud, factual ground of crime, continuing crime, mass crime

ÚVOD

V piatej hlave osobitnej časti Trestného zákona sú upravené skutkové podstaty trestných činov, ktoré poskytujú ochranu predovšetkým hospodárskym záujmom Slovenskej republiky. Ochrana hospodárskych záujmov je však upravená aj v ďalších ustanoveniach Trestného zákona, predovšetkým v jeho štvrtej hlave osobitnej časti, upravujúcich trestné činy proti majetku.

Spoločenské vzťahy v oblasti ekonomiky je nevyhnutné istým spôsobom riadiť - regulovať, pričom súčasťou takéhoto riadenia a regulácie musí byť aj prvok vynucovania

¹ Riešenie projektu VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“.

rešpektovania záujmov štátu, a to aj aplikáciou inštitútov trestného práva. Rozsah trestného postihu by však mal byť determinovaný a limitovaný zásadou subsidiarity trestnoprávnej represie. Trestný postih by sa teda mal uplatniť len ako krajný prostriedok ochrany v tých prípadoch, keď prostriedky ekonomického či mimotrestnoprávneho donútenia nestačia, alebo zlyhávajú.

Trestný zákon pozná dva samostatné daňové trestné činy, ktorých sa páchatel dopúšťa podvodným spôsobom konania, a to trestný čin skrátenia dane a poistného a trestný čin daňového podvodu.²

Predmetom spracovania tohto príspevku je prečin daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák. zaradený z hľadiska systematiky osobitnej časti Trestného zákona do piatej hlavy medzi trestné činy hospodárske, do tretieho dielu, ktorý upravuje trestné činy proti mene a trestné činy daňové.

1. ZNAKY SKUTKOVEJ PODSTATY PREČINU DAŇOVÉHO PODVODU

Skutková podstata prečinu daňového podvodu bola zavedená do nášho právneho poriadku zákonom č. 246/2012 Z.z., ktorý s účinnosťou od 1.10.2012 novelizoval Trestný zákon. V prípade uvedeného prečinu sa nejedná o úplne nový trestný čin. V skutočnosti došlo k samostatnému zakotveniu pôvodného § 277 ods. 1, druhá alinea ako samostatného trestného činu. Takéto protiprávne konanie teda postihoval aj Trestný zákon účinný do konca septembra 2012 v rámci uvedeného ustanovenia. Novelizáciou Trestného zákona však došlo k vytvoreniu samostatnej skutkovej podstaty.

Prečin daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák. bol do osobitnej časti Trestného zákona zaradený ako samostatná skutková podstata trestného činu pod vplyvom aplikačnej praxe. Pôvodné zaradenie tejto skutkovej podstaty ako druhej alinei trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Tr. zák. sa javilo ako máttuce. Neoprávnené uplatnenie nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty sa totiž svojím charakterom podobá skôr podvodu, neodvedenie už zrazenej či vybranej dane možno považovať za istý druh sprenevery.

Zákonodarca v dôvodovej správe k uvedenej novele odôvodnil predmetnú zmenu snahou znemožniť zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty, zlepšiť legislatívne nástroje s cieľom odradiť subjekty páchajúce podvody v oblasti dane z pridanej hodnoty od takýchto aktivít a v konečnom dôsledku prispieť k zlepšeniu podnikateľského prostredia pre legálne podnikajúce subjekty.³

Podľa § 277a ods. 1 Tr. zák. *kto neoprávnene vo väčšom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, potrestá sa odňatím slobody na jeden až päť rokov.* K

² ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 12.

³ Dôvodová správa k vládnemu návrhu zákona, ktorým sa mení a doplní zákon o DPH. Dostupné na <http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=4033>.

naplneniu kvalifikovanej skutkovej podstaty dôjde, ak k uvedenému konaniu pristúpi kvalifikačný znak podmieňujúci použitie vyššej trestnej sadzby, a to odsúdenie za taký čin (špeciálna recidíva), značný rozsah, závažnejší spôsob konania, veľký rozsah alebo spáchanie uvedeného konania členom nebezpečného zoskupenia.

Z hmotnoprávneho hľadiska je potrebné v prvom rade analyzovať vybrané znaky základnej skutkovej podstaty prečinu daňového podvodu, ktorá spĺňa atribúty popisného charakteru.

Objektom tohto prečinu je záujem štátu na tom, aby nároky na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane boli uplatňované len v prípade, keď sú na to splnené zákonné podmienky. Objektívna stránka tohto prečinu spočíva v neoprávnenom uplatnení nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane vo väčšom rozsahu, so zámerom zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech.⁴ Takéto konanie v zásade predstavuje osobitný druh podvodu, keď páchatel' uplatňuje nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane, hoci na jej vrátenie nemá zákonný nárok.⁵

Pri prečine daňového podvodu páchatel' predstiera, že má nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty, resp. spotrebnej dane, no v skutočnosti tento nárok nemá, prípadne ho má, ale len v nižšej výške, než akú deklaruje.⁶ Neoprávneným uplatnením nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane rozumieme uplatnenie tohto nároku v rozpore s právnymi predpismi upravujúcimi daň z pridanej hodnoty a jednotlivé spotrebné dane. Zákonné uplatnenie nárokov na vrátenie dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane upravuje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a zákony upravujúce jednotlivé spotrebné dane, teda:

- zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov,
- zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 221/2003 Z. z. v platnom znení
- zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v platnom znení,
- zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v platnom znení,
- zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v platnom znení.

⁴ MENCEROVÁ, I., TOBIÁŠOVÁ, L., TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Šamorín : Heuréka, 2014. s. 186.

⁵ MENCEROVÁ, I., TOBIÁŠOVÁ, L., TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Šamorín : Heuréka, 2014. s. 187.

⁶ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 13.

Neoprávnené uplatnenie nároku spočíva v klamlivom predstieraní splnenia podmienok na takýto nárok, čím dochádza k uvádzaniu správcu dane do omylu.⁷ Páchatel' uvádza Slovenskú republiku zastúpenú príslušným správcom dane do omylu, teda predstiera, že má nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty, resp. spotrebnej dane, no v skutočnosti tento nárok nemá, prípadne ho má, ale len v nižšej výške, než akú deklaruje. Napriek tomu, že „klamanie“ či „uvádzanie do omylu“⁸ nie je výslovným znakom základnej skutkovej podstaty prečinu daňového podvodu podľa § 277 a ods. 1 Tr. zák., prvok „klamania“ vyplýva z definície skutkovej podstaty, a to zo spojenia „neoprávnené uplatní nárok na vrátenie“, z ktorého vyplýva, že uplatňovaný nárok sa predstiera (finguje), t. j. žiada sa napriek tomu, že nie je na neho nárok, resp. je, ale v nižšej než požadovanej výške.⁹ Na naplnenie znakov skutkovej podstaty prečinu daňového podvodu sa nevyžaduje, aby osoba konajúca v omyle uskutočnila v omyle aj majetkovú dispozíciu.¹⁰

Neoprávneným uplatnením nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty je také konanie, keď páchatel', napríklad na základe fiktívnych zdaniteľných plnení, požaduje od štátu tzv. nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, t. j. vrátenie dane z pridanej hodnoty. Ak páchatel' podvodným konaním dosiahne, že daň na výstupe je nižšia ako daň na vstupe, a uplatní si voči štátu nárok na vrátenie tohto rozdielu, dopúšťa sa prečinu daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák. K neoprávnenému uplatneniu nároku na vrátenie spotrebnej dane dochádza napríklad v prípade, keď páchatel' predstiera vývoz určitého tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do cudziny, ktorý v skutočnosti vôbec nebol vyvezený a uplatní si voči štátu nárok na vrátenie spotrebnej dane.¹¹

Pri prečine daňového podvodu je podvodné konanie páchatel'a zamerané na neoprávnené získanie daňového preplatku vo forme predstieraného vzniku nadmerného odpočtu od štátu a týmto konaním dochádza k tomu, že majetok štátu sa zmenší o sumu neoprávnené uplatňovaného a vráteného daňového preplatku, t. j. príde k reálnemu úbytku (zmenšeniu) majetku štátu.¹²

Subjektom tohto trestného činu môže byť každá trestne zodpovedná osoba, teda osoba spĺňajúca podmienky trestnej zodpovednosti, podmienky veku a pričetnosti, pričom z hľadiska teórie trestného práva, podľa znakov skutkovej podstaty charakterizujúcich páchatel'a pôjde o subjekt všeobecný. Spôsobilosť daného subjektu byť páchatel'om tohto trestného činu nie je podmienená žiadnou osobitnou vlastnosťou,

⁷ ČENTĚŠ, J. et al. *Trestný zákon: Veľký komentár*. Bratislava : Eurokódex, 2013. s. 520.

⁸ Poznámka autora - prípadne predstieranie.

⁹ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 13.

¹⁰ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 15.

¹¹ MENCEROVÁ, I., TOBIÁŠOVÁ, L., TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Šamorín : Heuréka, 2014. s. 187.

¹² ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 17.

spôsobilosťou alebo postavením. Subjektom tohto trestného činu môže byť iba osoba, ktorá v zmysle osobitných právnych predpisov má právo uplatniť si nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane.

Subjektívna stránka si vyžaduje úmyselnú formu zavinenia, čo možno nepochybne vyvodíť z § 17 Tr. zák., v rámci ktorého je upravená zásada zodpovednosti za zavinené protiprávne konanie, zaradená medzi zásady trestnej zodpovednosti. Subjektívna stránka okrem obligatórneho znaku zavinenia obsahuje aj inak fakultatívny znak, a to motív trestného činu, ktorý zodpovedá zákonnému znaku „v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech“. Ak by sa páchatel dopustil protiprávneho konania bez uvedeného špecifického motívu, nemohlo by dôjsť k naplneniu skutkovej podstaty prečinu daňového podvodu, ale subsidiárne by bolo možné dané konanie posudzovať v rámci administratívnej zodpovednosti.¹³ Administratívna zodpovednosť na úseku daní nie je v súčasnosti upravená v zákone č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov ako priestupok na úseku financií a slovenskej meny podľa § 27 ods. 1 písm. a), ale v osobitnom zákone, ktorým je procesná norma týkajúca sa daní – zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

V praxi dochádza často k páchaniu predmetného prečinu formou spolupáchateľstva podľa § 20 Tr. zák., pričom trestne zodpovedný je jednak ten, kto neoprávnenne priamo na daňovom úrade uplatňuje nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty, ale aj ten, kto napríklad faktúrou alebo inými listinami deklaruje dodanie tovaru jeho fiktívnemu vývozcovi, hoci v skutočnosti žiaden takýto tovar nevlastnil a ani nikomu ho nedodal.¹⁴

Pri prečine daňového podvodu by sme však mohli uvažovať aj o ďalších hmotnoprávnych inštitútoch, a to o účastníctve podľa § 21 Tr. zák., najmä o organizátorstve a pomoci.

2. ROZSAH, NEOPRÁVNEŇÝ PROSPECH, ŠKODA AKO ZNAK SKUTKOVEJ PODSTATY

Prečin daňového podvodu je z hľadiska delenia trestných činov podľa následku zaraďovaný do kategórie poruchových trestných činov.

Ako už bolo vyššie uvedené vo vzťahu k objektívnej stránke prečinu daňového podvodu, táto vyžaduje následok vo forme neoprávneného uplatnenia nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane vo väčšom rozsahu. Neoprávnenou výhodou (neoprávneným prospechom) je zväčšenie majetku daňového subjektu či inej osoby o sumu neoprávnenne žiadaného a vráteného nadmerného odpočtu, ktorý

¹³ BURDA, E., ČENTĚŠ, J., KOLESÁR, J., ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel.* 1. Vydanie. Praha : C.H. Beck, 2010. s. 516.

¹⁴ ČENTĚŠ, J. et al. *Trestný zákon: Veľký komentár.* Bratislava : Eurokódex, 2013. s. 520.

v skutočnosti buď vôbec nevznikol, prípadne vznikol v nižšej výške, ako bol nárokovaný.¹⁵

Je však nevyhnutné vrátiť sa k poznatku, že prečin daňového podvodu nevznikol ako úplne nový trestný čin, ale došlo k zakotveniu druhej alinei pôvodného § 277 ods. 1 Tr. zák. ako samostatného trestného činu. Pôvodné ustanovenie § 277 Tr. zák. upravujúce trestný čin neodvedenia dane a poistného stanovovalo podľa vyššie uvedeného trestnosť páchatel'a, ktorý neoprávnene v malom rozsahu uplatnil nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech.

Pri komparácii právnej úpravy účinnej do konca septembra 2012 a právnej úpravy účinnej od októbra 2012 dospejeme k rezultátu, že jediným diferenciacným znakom oboch úprav je rozsah činu, resp. následok vo forme škody, ktorá sa protiprávnym konaním spôsobí, keďže v oboch prípadoch sa jedná o poruchový trestný čin. Pôvodná úprava vyžadovala ako znak skutkovej podstaty malý rozsah, nový prečin daňového podvodu vyžaduje väčší rozsah. Podľa § 125 ods. 1 Tr. zák. sa malou škodu rozumie škoda prevyšujúca sumu 266,- EUR. Škodou väčšou sa rozumie suma dosahujúca najmenej desaťnásobok takej sumy, teda suma dosahujúca 2.660,- EUR. Tieto hľadiská sa použijú rovnako na určenie výšky prospechu, hodnoty veci a rozsahu činu.

Tento zákonný znak však vyvoláva v praktickej rovine aplikačný problém týkajúci sa možnosti pokračovacieho trestného činu. Práve zmenou zákonného znaku rozsahu/škody sa podľa nášho názoru situácia skomplikovala, na čo poukážeme v našom príspevku nižšie.

Pri stanovovaní činu minimálne väčšieho, t. j. dosahujúceho najmenej sumu 2.660,- EUR, nemožno v trestnom konaní mechanicky preberať výsledky daňových zistení a záverov, ale je nevyhnutné ustáliť tento obligatórny znak trestného činu v trestnom konaní, zohľadňujúc pritom tú skutočnosť, že aj na tento znak sa vzťahuje úmyselné zavinenie.¹⁶

Aj keď je prečin daňového podvodu z hľadiska následku zaraďovaný odbornou literatúrou medzi poruchový delikt, na jeho dokonanie nie je potrebné vyvolanie následku, keďže v zmysle normatívneho znenia skutkovej podstaty prečinu daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák. postačuje už uplatnenie nároku na vrátenie dane a nie aj jej reálne vyplatenie. Z tohto pohľadu teda na daňový podvod možno nazerať ako na „predčasne dokonaný trestný čin“, u ktorého platí právna fikcia spočívajúca v tom, že čin, ktorý je fakticky prípravou alebo pokusom z hľadiska vyvolania následku, zákon právne kvalifikuje ako dokonaný trestný čin.¹⁷

Vzhľadom na vyššie uvedené potom nemožno hodnotiť ako správny ten postup orgánov činných v trestnom konaní, pri ktorom uplatnenie si nároku na vrátenie dane bez

¹⁵ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 14.

¹⁶ ČENTĚŠ, J. et al. *Trestný zákon: Veľký komentár*. Bratislava : Eurokódex, 2013. s. 520.

¹⁷ HRUBALA, J. Daňové podvody – veľké peniaze, dôležitá priorita. In *Justičná revue*. 2013, č. 12, s. 1583.

jej vyplatenia hodnotia ako pokus trestného činu a uplatnenie si nároku na vrátenie dane s jej vyplatením hodnotia ako dokonaný trestný čin.

Podľa nášho názoru by však mohla vzniknúť polemika, či pri predčasne dokonaných trestných činoch nemusí skutočnosť, že už fáza prípravy alebo pokusu je považovaná za dokonaný trestný čin, vyplývať jednoznačne zo skutkovej podstaty trestného činu. Potom by bolo možné považovať vyššie popísaný postup orgánov činných v trestnom konaní za správny.

Z normatívneho znenia protiprávneho konania môžeme jednoznačne konštatovať, že nie je potrebná reálna škoda vo väčšom rozsahu, ale postačuje, že táto škoda hrozí.

Charakteristickým znakom daňového trestného činu je skutočnosť, že poškodeným subjektom je vždy len Slovenská republika s tým, že protiprávne konanie páchatel'a smeruje voči nej (správcovi dane) a konanie páchatel'a sa týka priamo neoprávnene uplatňovaného nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty či spotrebnej dane.¹⁸

3. VYBRANÉ HMOTNOPRÁVNE ASPEKTY PREČINU DAŇOVÉHO PODVODU V KONTEXTE POKRAČOVACIEHO TRESTNÉHO ČINU

Ako už bolo vyššie uvedené, neoprávneným uplatnením nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty je také konanie, keď páchatel', napríklad na základe fiktívnych zdaniteľných plnení, požaduje od štátu tzv. nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, t. j. vrátenie dane z pridanej hodnoty; páchatel' podvodným konaním dosiahne, že daň na výstupe je nižšia ako daň na vstupe, a tak si uplatní voči štátu nárok na vrátenie tohto rozdielu. Takéto konanie páchatel'a môže byť realizované jednorázovo, ale taktiež môže dôjsť k opakovaniu, prípadne aj k páchaniu pokračovacieho prečinu daňového podvodu.

V praxi sa stáva, že neoprávnene uplatnený nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty nebude dosahovať väčší rozsah, a tak bude konanie páchatel'a beztrestné.¹⁹ Nebude totiž naplnený znak základnej skutkovej podstaty prečinu daňového podvodu – väčší rozsah.

V súvislosti s vyššie naznačenou beztrestnosťou vzniká v kontexte pokračovacieho trestného činu zaujímavá polemika, ktorú možno považovať za aplikačný problém. Môže totiž nastať situácia, že páchatel' si vo viacerých zdaňovacích obdobiach bude neoprávnene uplatňovať nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty, ale iba v malom rozsahu; neoprávnene uplatňovaný nárok ani v jednom prípade nedosiahne/ nepresiahne sumu 2.660,- EUR.

Podľa § 122 ods. 10 Tr. zák. sa za pokračovací trestný čin považuje, ak páchatel' pokračoval v páchaní toho istého trestného činu. Trestnosť všetkých čiastkových útokov pokračovacieho trestného činu sa posudzuje ako jeden trestný čin, ak všetky čiastkové útoky spája objektívna súvislosť v čase, spôsobe ich páchania a v predmete útoku

¹⁸ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 17.

¹⁹ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. s. 150.

a subjektívna súvislosť, najmä jednotiaci zámer páchatel'a spáchať uvedený trestný čin. Ako jeden trestný čin sa posudzujú iba tie čiastkové útoky, ktoré boli spáchané na území Slovenskej republiky.

Pokračovací trestný čin teda predstavuje situáciu, kedy páchatel' spácha jeden trestný čin, ale viacerými čiastkovými útokmi, pričom každý z týchto čiastkových útokov sám osebe naplňa všetky znaky skutkovej podstaty trestného činu, ale trestnosť týchto čiastkových útokov sa bude posudzovať v súhrne, ako jeden skutok, ako jeden trestný čin.

Vychádzajme zo skutočnosti, že podľa našej modelovej situácie budú splnené podmienky pokračovacieho prečinu daňového podvodu, teda, že bude existovať niekoľko čiastkových útokov, ktoré sú spojené subjektívnou a objektívnou súvislosťou. Jednotiaci zámer páchatel'a je prítomný už pri prvom čiastkovom útoku (pri prvom neoprávnenom uplatnenom nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty). Je dôležité akcentovať, že páchatel' nemusí disponovať konkrétnou predstavou o ďalších útokoch, ale postačuje, že s nimi počítá aj do budúcnosti, nemusí však vedieť dopredu, kedy ich zrealizuje (*„Jednotlivé útoky, z ktorých každý naplňuje znaky toho istého trestného činu, sú po subjektívnej stránke spojené jediným a tým istým zámerom v tom zmysle, že páchatel' už od začiatku zamýšľa aspoň v najhrubších obrysoch i ďalšie útoky, a že po objektívnej stránke sa tieto jednotlivé útoky javia ako postupné realizovanie tohto jediného zámeru.“*)²⁰.

Pokračovací trestný čin vyžaduje, aby každý čiastkový útok splnil všetky znaky skutkovej podstaty trestného činu; pri prečíne daňového podvodu teda musí byť každým čiastkovým útokom neoprávnené uplatnený nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty vo výške dosahujúcej najmenej 2.660,- EUR, aby bol splnený väčší rozsah. Ale v modelovom prípade, kedy dôjde k neoprávnenému uplatňovaniu nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty v rozsahu, ktorý neprekračuje požadovaný „väčší“ rozsah, žiadny z realizovaných čiastkových útokov nebude sám o sebe naplňať skutkovú podstatu prečinu daňového podvodu.

Keďže škody spôsobené čiastkovými útokmi pri pokračovacom trestnom čine sa zrátavajú, odborná literatúra k podobným situáciám uvádza, že nie je problém, pokiaľ čiastkové útoky nespôsobia škodu požadovanú skutkovou podstatou, pretože sa škody sčítavajú a až výsledná škoda potom determinuje kvalifikáciu skutku podľa príslušnej skutkovej podstaty, a tým teda sčítané škody zakladajú trestnú postihnutelnosť skutku. Dovoľme si však s týmto názorom nesúhlasiť, pretože z legálnej definície pokračovacieho trestného činu jednoznačne vyplýva, že každý čiastkový útok pokračovacieho trestného činu je sám o sebe trestným činom, teda spĺňa všetky znaky skutkovej podstaty.

Zastávame názor, že ak pri pokračovacom trestnom čine ani jeden z čiastkových útokov nenaplňa skutkovú podstatu trestného činu z dôvodu nespôsobia škody, resp. ani jeden z čiastkových útokov nenaplňa skutkovú podstatu

²⁰ R 3/1972.

prečinu daňového podvodu z dôvodu nesplnenia väčšieho rozsahu, pôjde o hromadný trestný čin, kde čiastkový útok sám o sebe nemôže byť trestným činom, teda že pôjde o hromadný prečin daňového podvodu.

Podobne možno nájsť v odbornej literatúre argumentáciu podporujúcu náš názor, že ak páchatel' jednotlivými útokmi nenaplnil skutkovú podstatu trestného činu alebo ju len nenaplnil niektorými útokmi z dôvodu, že následkom útokov bola škoda nižšia, než sa vyžaduje pre naplnenie základnej skutkovej podstaty daného trestného činu, ide o hromadný trestný čin, ak ani jeden z čiastkových útokov samostatne nenaplní skutkovú podstatu daného trestného činu. A v prípade, že aspoň jeden z čiastkových útokov samostatne naplní skutkovú podstatu daného trestného činu, ide o trestný čin zmiešanej povahy, sčasti pokračovací, sčasti hromadný.²¹

Podstata hromadného trestného činu spočíva v tom, že na jeho spáchanie sa vyžaduje viacero samostatných čiastkových útokov, ktoré však sami o sebe ešte nie sú trestnými činmi a trestným činom sa stanú až vo svojom súhrne, kedy sa trestnosť týchto samostatných činov posudzuje spoločne. Mnohosť čiastkových útokov je v prípade hromadných trestných činov väčšinou obligatónym znakom skutkovej podstaty. O hromadný trestný čin ide aj v prípade skutkových podstat, kedy je skutkovú podstatu trestného činu možné naplniť aj jedným čiastkovým útokom, avšak v konkrétnom prípade ide o naplnenie skutkovej podstaty až súhrnom viacerých čiastkových činov. Medzi týmito činmi však musí byť preukázaná objektívna a subjektívna súvislosť, inak nemôže ísť o naplnenie skutkovej podstaty trestného činu, pretože jedným útokom nie je skutková podstata trestného činu naplnená a jednotlivé čiastkové činy inak do jedného skutku nemá čo spájať.²²

V modelovom prípade možno páchatel'a stíhať za hromadný prečin daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák. Máme za to, že tu sú splnené všetky podmienky pre posudzovanie čiastkových konaní ako hromadného prečinu, pretože konanie pozostáva z viacerých čiastkových útokov, tieto sú spojené subjektívnou a objektívnou súvislosťou, pričom každý čiastkový útok nie je sám o sebe prečinom, pretože nenaplní skutkovú podstatu prečinu daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák. Medzi čiastkovými útokmi musí existovať subjektívna súvislosť, teda spoločný zámer, pretože inak by nemalo čo čiastkové útoky spájať a nemohlo by dôjsť k naplneniu skutkovej podstaty prečinu, pretože jeden útok ju nenaplní a útoky nemá čo navzájom spojiť. Vo vzťahu k hromadným trestným činom, ktorých zákonným znakom nie je mnohosť útokov (táto je spravidla znakom hromadného trestného činu), našu argumentáciu podporuje aj rozhodnutie R 22/1991: *Za trestný čin krádeže podľa § 247 ods. 1 TZ ... (teraz § 212 ods. 1 – pozn. autora)* je nevyhnutné považovať i jednotlivé útoky, ktorými páchatel' spôsobil škodu nižšiu, než je škoda nie nepatrná (*teraz škoda malá – pozn. autora*), ak ide o útoky

²¹ K tomu porovnaj R 22/1991 a BURDA, E., ČENTÉŠ, J., KOLESÁR, J., ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel. 1.* Vydanie. Praha : C.H. Beck, 2010. s. 755.

²² BURDA, E., ČENTÉŠ, J., KOLESÁR, J., ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel. 1.* Vydanie. Praha : C.H. Beck, 2010. s. 758.

spáchané spolu s ďalšími formou pokračovania v trestnom čine a celková škoda túto hranicu dosiahne. V takom prípade ide o jeden pokračovací trestný čin (*vzhľadom na definíciu hromadného trestného činu podľa § 122 ods. 11 TZ a pokračovacieho trestného činu podľa § 122 ods. 10 TZ ide o kombináciu hromadného a pokračovacieho trestného činu, pretože tieto jednotlivé útoky sami o sebe ešte nie sú trestným činom, ak sú však spojené objektívnou a subjektívnou súvislosťou, dohromady spolu tvoria trestný čin vo forme hromadného trestného činu, až kým nenaplnia všetky znaky skutkovej podstaty trestného činu; následne každý ďalší útok, ktorý sa k takémuto trestnému činu pripočítava, na základe objektívnych a subjektívnych súvislostí, dopĺňa charakter tohto hromadného trestného činu aj o prvky pokračovania*).²³

Na základe uvedeného možno vyvodíť výsledok o tzv. subsidiárnom vzťahu pokračovacieho a hromadného trestného činu. Pokiaľ budú splnené všetky podmienky vyžadované Trestným zákonom pre aplikáciu inštitútu pokračovacieho trestného činu s jednou výnimkou, a to, že jednotlivé čiastkové útoky nebudú sami o sebe trestným činom z dôvodu nesplnenia požadovanej škody, možno subsidiárne uvažovať o aplikácii inštitútu hromadného trestného činu. Riešenie naznačenej situácie bude mať nepochybne praktický význam v rovine trestania trestne postihnutelného skutku.

ZÁVER

Napriek skutočnosti, že prečin daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák. nemožno vo všeobecnosti z hmotnoprávneho hľadiska považovať za trvajúci ani hromadný trestný čin, môžu v praxi nastať situácie, ktoré môžu byť kvalifikované ako trestný čin, a teda trestne postihnutelné ako hromadný prečin daňového podvodu napriek tomu, že takáto situácia by sa mohla navonok javiť ako beztrestná z dôvodu nenaplnenia všetkých znakov skutkovej podstaty trestného činu.

Relevantnou otázkou však zostáva aj fakt, aký trest uložiť páchatelovi prečinu daňového podvodu (pokračovacieho alebo hromadného) za účelom dosiahnutia nielen individuálnej, ale najmä generálnej prevencie, aby iných, teda potenciálnych páchatelov odradil od páchania tejto trestnej činnosti.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BURDA, E., ČENTÉŠ, J., KOLESÁR, J., ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel.* 1. Vydanie. Praha : C.H. Beck, 2010. 1130 s. ISBN 978-80-7400-324-0
2. ČENTÉŠ, J. et al. *Trestný zákon: Veľký komentár.* Bratislava : Eurokódex, 2013. ISBN 978-80-8155-020-1
3. Dôvodová správa k vládnemu návrhu zákona, ktorým sa mení a doplní zákon o DPH. Dostupné na <http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=4033>.

²³ BURDA, E., ČENTÉŠ, J., KOLESÁR, J., ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel.* 1. Vydanie. Praha : C.H. Beck, 2010. s. 772.

4. HRUBALA, J. Daňové podvody – veľké peniaze, dôležitá priorita. In *Justičná revue*. 2013, č. 12. s. 1580.
5. JÁGER, R., GÁBRIŠ, T. *Krádež na Veľkej Morave vo svetle historickej lingvistiky*. In Majetkové a hospodárske trestné činy včera a dnes: zborník z konferencie. Brno : Masarykova univerzita, 2016 Brno, č. 558. s. 21-35.
6. JÁGER, R., GEJDOŠOVÁ, Z. History of public administration of monetary policy in Slovakia. In *Revue internationale des sciences humaines et naturelles*. Fribourg: Sciences, éducation, cultures, traditions, ISSN 2235-2007. 2012, č. 4, s. 39-40.
7. MENCEROVÁ, I., TOBIÁŠOVÁ, L., TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Šamorín : Heuréka, 2014. 384 s. ISBN 978-80-89122-96-7
8. R 3/1972
9. R 22/1991
10. ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. 419 s. ISBN 978-80-8168-262-9
11. Zákon č. 372/1990 Zb. o priestupkoch
12. Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja
13. Zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 221/2003 Z. z.
14. Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov
15. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty
16. Zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon
17. Zákon č. 301/2005 Z.z. Trestný poriadok
18. Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja
19. zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov
20. zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov

KONTAKT NA AUTORA

simona.ferencikova@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

ÚČINOK UPLATNENIA ZÁSADY ZÁKAZU ZNEUŽITIA PRÁVA (V OBLASTI DANÍ) NA SEKUNDÁRNE POVINNOSTI FYZICKÝCH A PRÁVNICKÝCH OSÔB

IMPACT OF APPLICATION OF PRINCIPLE OF PROHIBITION OF ABUSE OF RIGHTS (IN THE TAX AREA) ON SECONDARY LIABILITY OF NATURAL AND LEGAL PERSONS

Dušan Hesek

Fakulta práva PEVŠ Bratislava

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

V tomto príspevku sa zaoberáme zásadou zákazu zneužitia práva v oblasti daní v spojení s jej vplyvom na sekundárne povinnosti fyzických a právnických osôb. Táto sekundárna zodpovednosť predstavuje sankcie v oblasti administratívneho (daňového) trestania a trestnoprávneho trestania. Administratívne (daňové) trestanie zneužívajúcich konaní je dané na základe absolútnej objektívnej zodpovednosti fyzických a právnických osôb v daňovom procese. Podľa nášho názoru, trestnoprávne trestanie zneužívajúcich konaní nie je možné na základe trestnoprávnej zásady “Nullum crimen sine lege”.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňová optimalizácia, zneužitie práva, administratívne (daňové) trestanie, absolútna objektívna zodpovednosť, trestnoprávne trestanie, legitímne očakávania

Abstract in English language:

In this paper, we deal with the principle of prohibition of abuse of rights in the tax area in connection with its impact on secondary liability of natural and legal persons. This secondary liability stands for sanctions in the area of administrative (tax) punishment and criminal punishment. Administrative (tax) punishment of abusive practices is given based on the absolute objective liability principle of the natural and legal persons in tax proceedings. In our opinion, the criminal punishment of abusive practices is not possible based on the criminal law principle “Nullum crimen sine lege”.

Keywords in English language:

tax optimization, abuse of rights, administrative (tax) punishment, absolute objective liability, criminal punishment, legitimate expectation

ÚVOD

Zásada zákazu zneužitia práva v oblasti daní je v právnom poriadku slovenskej republiky *de lege lata* s účinnosťou od 1. januára 2014, a to zákonom č. 435/2013 Z. z.¹ Od počiatku vyvolávala pozornosť a záujem zo strany odbornej verejnosti s kladnými postojmi ale aj postojmi odmietavými a kritickými. Kontroverznosť² zásady zneužitia práva v oblasti daňového práva Slovenskej republiky bola našou hlavnou pohnútkou pre spracovanie tohto príspevku, a to najmä z pohľadu daňovo-právnej, poľažmo trestnoprávnej praxe s uvedením základných právno-teoretických/doktrinálnych súvislostí.

System dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „*DPH*“) je dominantne zraniteľný práve zneužívajúcimi praktikami, preto sa v tomto príspevku obsahovo zameriavame práve na túto daň. Tam, kde neuvádzame explicitne označenie zásady zákazu zneužitia práva o oblasti daní, implicitne je práve oblasť daní, predmetom nášho obsahového zamerania.

Pre účely našich záverov súvisiacich so sekundárnymi povinnosťami fyzických a právnických osôb vyvodzovaných z nožnej aplikácie zásady zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti charakterizujeme aj východiskové otázky zneužitia práva, pôvod súvisiacej právnej zásady, zákaz zneužitia práva všeobecne, aj so zameraním na DPH.

1. ZÁSADA ZÁKAZU ZNEUŽITIA PRÁVA V PRÁVNOM DUALIZME

Právny dualizmus, ktorý poznáme od čias starého Ríma – Ulpiana, ktorý v Digestách uvádza: „*Publicum ius est, quod ad statum rei Romanae spectat; privatum quod ad singulorum utilitatem*“ až po súčasnosť, člení právo na právo verejné a právo súkromné. Tento právny dualizmus je typický pre kontinentálny právny systém, ktorého súčasťou je aj právny poriadok Slovenskej republiky. Odkaz na kontinentálny právny systém je o to významnejší, že práve zásada zákazu zneužitia práva v oblasti daní vznikla/začala byť presadzovaná v rámci právneho poriadku Európskej únie, ktorý popri a spolu³ s vnútroštátnym právnom poriadkom každého členského štátu Európskej únie tvorí záväzné a vynútiteľné pravidlá v rozmanitých oblastiach života, aj v daniach. Zásada zákazu zneužitia práva patrí do kategórie tzv. zásad odvodených z vnútroštátnych právnych systémov členských štátov⁴.

¹ Čl. I bod 1 zákona č. 435/2013 Z. z. Zákon, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

² „*Táto okolnosť činí právne zásady ako také, čo sa týka ich aplikácie, značne nejednoznačnými a rozhodnutia na nich založené ťažko predvídateľné.*“ – BERGER, W. a kol.: Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář. Praha: I. VOX, a.s., 2010. s. 58.

³ Porovnaj so známym rozsudkom Súdneho dvora z 15.7.1964 vo veci 6/64 - Flaminio Costa proti E.N.E.L.: „*Na rozdiel od bežných medzinárodných zmlúv si Zmluva EHS vytvorila svoj vlastný právny poriadok, nadobudnutím účinnosti Zmluvy sa tento právny poriadok stal súčasťou právnych poriadkov členských štátov a je záväzný pre ich súdy.*“

⁴ SIMAN, M., SLAŠŤAN, M.: Právo európskej únie – inštitucionálny systém a právny poriadok Únie s judikatúrou. Bratislava: EUROIURIS – Európske právne centrum, o.z., 2012. s. 275.

Táto zásada je vlastná súkromnému právu, z ktorého pochádza a v rámci ktorého (pôvodne) chráni súkromné subjektívne práva subjektov, ktoré sú voči sebe v horizontálnom vzťahu s dominujúcou autonómiou vôle. Patrí axiologicky⁵ a teleologicky do súkromného práva. Toto potvrdzuje i doktrínálna spisba: „... *vzhľadom na osobitnú konštrukciu, prvoradý význam, dosah a funkciu v celom súkromnom práve je plne odôvodnené zákaz zneužitia práv zaradiť medzi zásady charakterizujúce a profilujúce súkromné právo.*“⁶

Daňové právo, do ktorého bola zásada zákazu zneužitia práva prenesená judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „*SD EÚ*“), je jednoznačne verejným právom, a to i z pohľadu základných teórií⁷ právneho dualizmu.

1.1. Zásada zákazu zneužitia práva v súkromnom práve *de lege lata*

V pozitívnom práve Slovenskej republiky nájdeme túto súkromnoprávnu zásadu v § 3 ods. 1 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v účinnom znení (ďalej aj ako „*OZ*“): „*Výkon práv a povinností vyplývajúcich z občianskoprávných vzťahov nesmie bez právneho dôvodu zasahovať do práv a oprávnených záujmov iných a nesmie byť v rozpore s dobrými mravmi.*“ ako generálnu klauzulu bez sankcie. Sankcia sa musí teda nachádzať v konkrétnej (inej) právnej norme⁸ v rámci OZ alebo osobitných predpisov súkromného práva, čo ustálila aj doktrína - napr.: „*Sankcia sa totiž v spojitosti s § 3 ods. 1 OZ môže použiť len vtedy, ak konkrétna sekundárna norma použitie sankcie predvída.*“⁹

Vecná pôsobnosť OZ podľa § 1 ods. 2 OZ: „*Občiansky zákonník upravuje majetkové vzťahy fyzických a právnických osôb, majetkové vzťahy medzi týmito osobami a štátom, ako aj vzťahy vyplývajúce z práva na ochranu osôb, pokiaľ tieto občianskoprávne vzťahy neupravujú iné zákony.*“ je daná len pre súkromnoprávne vzťahy, t. j. exces súkromnoprávnej zásady zákazu zneužitia práva do verejného práva je v právnom štáte, teda v právnom poriadku Slovenskej republiky nemožný¹⁰.

⁵ „*Právne princípy sú nositeľmi hodnôt a majú hodnotový obsah...*“ – VEČEŘA, M. a kol.: Teória práva. 3. vydanie. Bratislava: EUROKÓDEX, s.r.o., 2009. s.135.

⁶ LAZAR, J. a kol.: Občianske právo hmotné 1. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r.o., 2010. s. 20.

⁷ Teória záujmov, teória nadradenosti/podradenosti a teória subjektov.

⁸ Napr. §§ 39, 39a OZ (neplatnosť právneho úkonu), zodpovednosť za škodu, § 265 OBZ (nepožívanie právnej ochrany), §§ 41 – 55 OBZ (vznik ďalších práv osôb, ktorých práva boli nekalou súťažou porušené alebo ohrozené), § 13 ZP (vznik ďalších práv zamestnanca uplatniteľných u zamestnávateľa a na súde), § 38 ods. 4 ZoR (pozbavenie výkonu rodičovských práv) – LAZAR, J. a kol.: Občianske právo hmotné 1. s. 21-23.

⁹ LAZAR, J. a kol.: Občianske právo hmotné 1. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r.o., 2010. s. 21-22.

¹⁰ Pôsobnosť OZ v majetkových vzťahoch medzi fyzickými/právnickými osobami a štátom je možná, ale len v tých prípadoch, keď štát je účastníkom občianskoprávných vzťahov (vznikajúcich podľa § 2 OZ) – vtedy je štát podľa § 21 OZ právnickou osobou, ktorá vystupuje ako účastník súkromnoprávných zmlúv za rovnosti účastníkov.

1.2. Zásada zákazu zneužitia práva v daňovom práve *de lege lata*

V predošlej podkapitole sme už uviedli negatívne vymedzenie, že aplikácia § 3 ods. 1 OZ (súkromnoprávna zásada zákazu zneužitia práva) je pre iné než súkromnoprávne vzťahy neaplikovateľná, teda OZ nepôsobí vo verejnoprávných (vertikálnych) vzťahoch, ale pôsobí len v súkromnoprávných, teda občianskoprávných a subsidiárne v ďalších súkromnoprávných vzťahoch s horizontálnymi vzťahmi ich účastníkov, ktorí majú rovné/rovnocenné postavenie so súkromnou autonómiou.

Podľa ústavného zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v účinnom znení, najmä čl. 13 a 59, sa pre ústavno-konformnú existenciu zásady zákazu zneužitia práva v daňovom práve vyžaduje, aby táto zásada bola upravená zákonom, na základe zákona, v medziach zákona a pri zachovaní základných práv a slobôd.

V daňovom práve Slovenskej republiky je zásada zákazu zneužitia práva upravená v daňovom práve procesnom, a to (abstrahujúc od ustanovenia súvisiaceho s podielmi na zisku) v § 3 ods. 6 druhej vete zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok v účinnom znení od 1.1.2014¹¹ (ďalej aj ako „DP“): „*Na právny úkon alebo inú skutočnosť¹² rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.*“

Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že právnou sankciou za zneužitie práva je to, že sa pri správe daní neprihliada na právne úkony/iné skutočnosti preukazne vyhodnotené daňovými orgánmi ako zneužívajúce¹³.

¹¹ Zákomom č. 267/2017 Z. z. sa pro futuro - s účinnosťou od 1. januára 2018 text tejto druhej vety mení: „*Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.*“

¹² Uvedená kategória právnych skutočností je výkladovo zrejماً pre subjektívne právne skutočnosti, ktorými sú právne úkony, príp. vytvorenie veci/diela. Otázne je však, či inou skutočnosťou (na ktorú by sa po finálnom posúdení nemalo pri správe daní prihliadať) môže byť napríklad aj individuálny právny akt (rozhodnutie súdneho alebo správneho orgánu). Objektívne právne skutočnosti ako napr. živelné udalosti, biologické procesy, pôsobenie prírodných procesov a plynutie času sú pre túto zásadu zákazu zneužitia práva irelevantné, lebo sú nezávislé od ľudskej vôle.

¹³ Účinnosťou zákona č. 267/2017 Z. z. zostáva zachované, že sankciou za zneužitie práva bude neprihliadanie na zneužívajúce právne úkony alebo iné skutočnosti pri správe daní, pričom obsah tohto ustanovenia sa zmení, najmä čo do výkladu v oblasti subjektívneho testu – porovnaná s podkapitolou 2.1.

2. PÔVOD ZÁSADY ZÁKAZU ZNEUŽITIA PRÁVA V OBLASTI DANÍ (ZRANITEĽNÝ SYSTÉM DPH)

Zásada zákazu zneužitia práva pôvodne vznikla v judikatúre SD EÚ práve pre ochranu systému DPH, ktorého zraniteľnosť je známa. Táto zraniteľnosť tkvie ťažiskovo v tom, že v štandardnom režime DPH je povinný daň odvieť dodávateľ (poskytovateľ) plnenia. Ak je príjemca plnenia tiež platiteľom dane, má nárok na odpočet, ak splní zákonom stanovené podmienky. Dodávateľsko-odberateľská operácia je tak neutrálna z pohľadu štátu, nie však z pohľadu zúčastnených osôb. Kritickým miestom¹⁴ štandardného mechanizmu je to, že povinnosť odvieť daň na jednej strane a právo uplatniť nárok na odpočet na druhej strane je rozdelená medzi dve rôzne osoby.

Z typickej a pre zneužitie práva v oblasti daní významnej judikatúry SD EÚ (najmä prípady Halifax C-255/02, Part Service Srl C-425/06, RBS Deutschland Holdings C-277/09, Weald Leasing C-103/09, Tanoarch C-504/10, Paul Newey C-653/11) vieme vyextrahovať nasledovné pojmové znaky zásady zákazu zneužitia práva v oblasti daní:

- musí ísť o umelú transakciu/plnenie resp. zmluvnú konštrukciu¹⁵, ktorých
- hlavným cieľom je získanie daňovej výhody rozpornej s účelom/cieľom súvisiacich daňovo-právnych noriem (smernica o DPH a vnútroštátna právna úprava).

Judikatúra SD EÚ únie ako sankčný dôsledok zneužitia práva v oblasti daní uvádza, že orgány neprihliadajú na transakcie/plnenia resp. zmluvné konštrukcie predstavujúce zneužitie práva resp. sa môžu sa od nich odchýliť v procese rozhodovania o individuálnych daňovo-právnych účinkoch.

2.1. Objektívny a subjektívny test zneužitia práva v oblasti daní a výklad pojmu „hlavný cieľ“

Už v prípade Halifax C-255/02 judikatúra SD EÚ formulovala obsahovú náplň tzv. objektívneho testu a subjektívneho testu zneužitia práva v systéme DPH (zhodne s bodom 86) v rozsudku, a to¹⁶:

- **objektívny test v prvej vete (v kontexte aj s bodom 74):**

1. *„Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu*

¹⁴ Toto kritické miesto sa dá eliminovať prenosom daňovej povinnosti na odberateľa/príjemateľa plnenia (režim reverse-charge). Podstata režimu reverse-charge je jednoduchá a tkvie v tom, že dodávateľovi nevzniká žiadna daňová povinnosť, nakoľko prenesie daňovú povinnosť na príjemateľa plnenia, ktorý musí byť platiteľom dane. Príjemca plnenia je osobou povinnou platiť DPH do štátneho rozpočtu a zároveň pri splnení podmienok ustanovených zákonom má nárok na odpočet dane. Teda dodávateľsko-odberateľská transakcia sa stáva neutrálnou z pohľadu štátneho rozpočtu a tomto prípade aj pohľadu zúčastnených strán

¹⁵ Teda zneužívajúce praktiky sa týkajú primárne súkromných subjektívnych práv (transakcie/plnenia resp. zmluvné konštrukcie) a v daňovej oblasti nastáva až ich dopad.

¹⁶ Nižšie - zvýraznil autor.

viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.“

- a subjektívny test v druhej vete (v kontexte aj s bodom 75):

2. „Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.“

Polemiku vyvoláva najmä výklad pojmu „hlavný cieľ“, ktorý bol v prípade Halifax uvedený v bode 75 rozsudku, a to ako jeho negatívne vymedzenie: „*Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, **zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod.***“¹⁷

Rozsudok v tomto bode explicitne odkazuje na bod 89 návrhov Generálneho advokáta (ďalej aj ako „GA“), čím do výkladu významovo inkorporuje aj obsah tohto bodu, teda: „*Zákaz zneužitia ako zásada výkladu už nie je viac relevantný, keď môže mať uskutočňovaná hospodárska činnosť nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod voči daňovým orgánom. **Za takých okolností by tento výklad zákonného ustanovenia, podľa ktorého zákonné ustanovenie nepriznáva takú výhodu na základe nepísanej všeobecnej zásady, dal neprimerane široké oprávnenie voľnej úvahy daňovým orgánom pri ich rozhodovaní, ktorý z účelov daného plnenia by mal byť považovaný za prevažujúci. Zaviedol by vysokú mieru neistoty, čo sa týka legitímnych volieb uskutočňovaných hospodárskymi subjektmi, a ovplyvnil by hospodárske činnosti, ktoré si jasne ochranu zaslúžia, za predpokladu, že sú aspoň do určitej miery doložené zvyčajnými podnikateľskými cieľmi.***“¹⁸ Teda pripisuje výkladu pojmu „hlavný cieľ“ **atribút ultima ratio** s významom, **že musí ísť o jediný cieľ** - s upozornením na nutnosť reštriktívneho výkladu v prospech daňových subjektov, nakoľko iný výklad by zaviedol vysoký mieru neistoty.

Ďalším významným prípadom je Part Service Srl C-425/06, pri ktorom SD EÚ v rozsudku uvádza, že:

- „1. Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetného plnenia alebo plnení.
2. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, vzhľadom na výkladové prvky uvedené v tomto rozsudku, či na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty možno také plnenia, o aké ide vo veci samej, považovať za zneužitie, pokiaľ ide o šiestu smernicu 77/388. „

¹⁷ Zvýraznil autor.

¹⁸ Zvýraznil autor.

S odkazom najmä na body 40¹⁹ až 45²⁰ je výklad pojmu „hlavný cieľ“ postavený do iného svetla, a to, že nemusí ísť o jediný cieľ.

Ďalšie uvedené judikáty SD EÚ dotvárajú obraz o zásade zákazu zneužitia práva v oblasti daní, dokonca i výnimka zo zásady neutrality DPH je možná²¹, ak je spôsobená úniovým pravom dovolenými rozdielmi v právnych úpravách jednotlivých členských štátov (RBS Deutschland Holdings C-277/09). Za zneužívajúce konanie sa nepovažuje ani zapojenie kaptívnej dcérskej lízingovej spoločnosti za účelom získania daňovej výhody (odloženie platby DPH), ak sú pri transakciách použité ceny zodpovedajúce podmienkam voľného trhu²² (Weald Leasing C-103/09).

3. SEKUNDÁRNE (SANKČNÉ) POVINNOSTI FYZICKÝCH OSÔB A PRÁVNICKÝCH OSÔB VO VZŤAHU K ZÁKAZU ZNEUŽITIA PRÁVA V OBLASTI DANÍ²³

V tomto príspevku sa zameriavame na zneužívanie práva v oblasti DPH, nakoľko systém DPH je, ako je uvedené vyššie, v tomto smere zraniteľný. Povinnosť subjekty, ktorým môžu vniknúť povinnosti (primárne i sekundárne) aplikáciou zásady zákazu zneužitia práva sú (ako zdaniteľné osoby²⁴) najmä²⁵ právnické osoby podnikatelia a fyzické osoby podnikatelia. Pri posudzovaní právneho účinku sa zameriavame na sekundárne povinnosti.

Tieto sekundárne povinnosti (sankčnej povahy) u vyššie uvedených povinnosťných subjektov nastávajú

- v rámci administratívneho (daňového) trestania a

¹⁹ Bod 40 rozsudku SD EÚ Part Service Srl C-425/06: „Vo svojej prvej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má šiesta smernica vykladať v tom zmysle, že o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetného plnenia alebo plnení, alebo či ide o zneužitie len vtedy, keď snaha o takúto daňovú výhodu je jediným sledovaným cieľom a iné hospodárske ciele neexistujú.“

²⁰ Bod 45 rozsudku SD EÚ Part Service Srl C-425/06: „Preto je potrebné odpovedať na prvú položenú otázku tak, že šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetného plnenia alebo plnení.“

²¹ Vid' bod 63 argumentácie GA (Ján Mazák): „ Vo svetle predchádzajúcich úvah preto navrhujem na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať v tom zmysle, že článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice neopravňuje daňové orgány členského štátu, aby odmietli žiadosť zdaniteľnej osoby o odpočet DPH na vstupe zaplatenej z tovarov používaných na účely lízingových plnení poskytnutých v inom členskom štáte, a to len z dôvodu, že tieto plnenia v skutočnosti nevedli k platbe DPH na výstupe v tomto inom členskom štáte.“

²² Vid' bod 21 argumentácie GA (Ján Mazák): „... založenie a využívanie „kaptívnej“ dcérskej spoločnosti v úplnom vlastníctve, v tomto prípade spoločnosti Weald Leasing, ktorá je na účely DPH samostatnou alebo nezávislou zdaniteľnou osobou, ktorého jediným cieľom je získanie výhody pri platení DPH vo forme odloženia platby DPH, nie je **per se** zneužívajúcim...“

²³ So zameraním na DPH.

²⁴ § 3 zákona č. 222/2004 Z. z. v účinnom znení.

²⁵ Takouto zdaniteľnou osobou je v špecifických prípadoch aj fyzická osoba nepodnikateľ, ak sa navonok správa ako obchodník/podnikateľ - napr. pri uplatnení § 4 ods. 4 tretej vety zákona č. 222/2004 Z. z.

- v rámci trestania prostriedkami trestného práva.

Treba len poznamenať, že primárne daňové povinnosti²⁶ (bez sankcií/prísľušenstva) vyplývajú z príslušných hmotnoprávnych daňových predpisov a v daňovom procese sa realizujú. Tak, ako vyplýva z vyššie uvedeného, právnym dôsledkom uplatnenia zásady zákazu zneužitia práva voči daňovým subjektom podľa § 3 ods. 6 DP je to, že sa pri správe daní²⁷ neprihliada na subjektívne právne skutočnosti preukazne vyhodnotené ako zneužívajúce.

3.1. Vplyv aplikácie zásady zákazu zneužitia práva v oblasti daní v rámci daňového trestania

DP, ako všeobecný procesnoprávny predpis pre správu daní, upravuje vo svojej piatej časti sekundárnu zodpovednosť tak, že ustanovuje, skutkové podstaty daňových správnych deliktov a zodpovedajúce sankcie.

V § 154 DP sú definované nasledovné správne delikty, z ktorých by v kontexte so zásadou zneužitia práva by mohli prichádzať do úvahy najmä dve skutkové podstaty súvisiacich daňových správnych deliktov, a to:

- uvedenie dane v riadnom, opravnom alebo dodatočnom daňovom priznaní, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal uviesť,
- uplatnenie nároku podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý bol uplatniteľný podľa osobitných predpisov.

Vzhľadom na to, že **zodpovednosť za daňové správne delikty je** v zásade²⁸ **absolútnou objektívnou zodpovednosťou**, sme toho názoru, že **administratívne trestanie v spojení s aplikáciou zásady zákazu zneužitia práva prichádza do úvahy.**

3.2. Vplyv aplikácie zásady zákazu zneužitia práva v oblasti daní v rámci trestania prostriedkami trestného práva

V Slovenskej republike je trestnoprávna ochrana daňového systému realizovaná výlučne v rámci trestného práva, a to primárne v rámci trestného práva hmotného, ktorého základným prameňom je zákon č. 300/2005 Z. z. v účinnom znení (ďalej aj ako „TZ“) a zákon č. 91/2016 Z. z. Zákon o trestnej zodpovednosti právnických osôb.

Trestné činy daňové, ktoré sú uvedené v osobitnej časti TZ a ktoré chránia daňový systém (jeho alokačnú funkciu) sú skrátenie dane a poistného podľa § 276 TZ, neodvedenie dane a poistného podľa § 277 TZ, daňový podvod podľa § 277a TZ, nezaplatenie dane a poistného podľa § 278 TZ a marenie výkonu správy daní podľa §

²⁶ Aj práva - nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty, pričom môže dôjsť k jeho zníženiu.

²⁷ Správou daní sú všetky činnosti podľa DP ako aj podľa (procesnoprávnych ustanovení) osobitných všeobecne záväzných daňových právnych predpisov – treba tým rozumieť úkony a činnosti správcu dane – KUBINCOVÁ, S. Daňový poriadok. Komentár. Bratislava: C.H.Beck s.r.o., 2015. s. 19

²⁸ Pre podnikateľov bez možnosti liberácie – len fyzická osoba nepodnikateľ sa môže liberovať pre závažné zdravotné dôvody alebo pre iné okolnosti hodné osobitného zreteľa.

278a TZ, z ktorých v kontexte so zásadou zneužitia práva by mohli prichádzať do úvahy najmä skrátenie dane a poistného podľa § 276 TZ a daňový podvod podľa § 277a TZ.

V trestnom práve sa vo vzťahu k trestným činom skrátenia dane podľa § 276 TZ a daňového podvodu podľa § 277a TZ otvárajú podľa nášho názoru nasledovné relevantné otázky o atribútoch zneužitia práva, a to:

A) Či je protiprávnym činom?

B) Či je omylom – právnym, alebo skutkovým?

Ad A)

Ostatnou rekodifikáciou trestného práva Slovenskej republiky, účinnou od 1. januára 2006, nastala veľmi významná a cielená zmena trestného práva (ako jednej z najvýznamnejších úloh/cieľov rekodifikácie), ktorá zaviedla formálne chápanie trestného činu bez jeho do dosiaľ vžitého materiálneho znaku²⁹. Toto formálne chápanie³⁰ sa premietlo do **§ 8 TZ, ktorý ako nevyhnutnú podmienku trestnosti činu³¹ ustanovuje protiprávnosť** činu spolu s naplnením znakov skutkových podstat podľa osobitnej časti TZ. „*Protiprávnosťou činu rozumieme prejav vôle, ktorým subjekt porušuje príkazy a zákazy ustanovené platným právom. ... Indikátorom protiprávnosti trestného činu je výlučne Trestný zákon. ... Takýto prístup³² tiež lepšie zabezpečuje ústavnú zásadu rovnosti pred zákonom.*“³³ Je zrejmé, že v takomto prípade nedochádza k porušeniu príkazov ani zákazov³⁴, ktoré by mohlo znamenať protiprávnosť v zmysle trestnoprávnej úpravy.

Ako uvádza ŠAMKO, „... pojmem „daň“ ako znak skutkovej podstaty... má svoj vlastný autonómny význam v trestnom práve, ktorý sa nemusí nevyhnutne zhodovať ani sa nezhoduje s definíciou pojmu „daň“, ktorú uvádza daňový poriadok. Trestný zákon v skutkových podstatách daňových trestných činov (z hľadiska rozsahu ich spáchania) pracuje s tzv. užšou definíciou pojmu „daň“, ktorou sa rozumie len daň podľa osobitných hmotnoprávných daňových predpisov...“³⁵

Na základe vyššie uvedeného máme za to, že daňovo-procesné ustanovenie § 3 ods. 6 druhá veta DP³⁶, ktoré nie je súčasťou daňového práva hmotného a ktorého právnym následkom je výlučne neprihliadanie na niektoré právne skutočnosti pri správe

²⁹ IVOR, J. a kol. Trestné právo hmotné. Všeobecná časť. s. 83.

³⁰ Materiálny korektív je síce v TZ daný, avšak na rozdiel od predošlej právnej úpravy už len v prospech páchatel'a – napr. § 10 ods. 2, §95 ods. 2

³¹ „Trestný čin je **protiprávny** čin, ktorého znaky sú uvedené v tomto zákone, ak tento zákon neustanovuje inak.“ - § 8 TZ.

³² „Ide o **formálny prístup k chápaniu pojmu trestný čin**, čo predstavuje najväčšiu zmenu v novom Trestnom zákone.“ – IVOR, J. a kol. Trestné právo hmotné. Všeobecná časť. s. 85.

³³ IVOR, J. a kol. Trestné právo hmotné. Všeobecná časť. s. 84, 85.

³⁴ **Zákaz zneužitia práva neobsahuje žiadna právna norma daňového práva hmotného.** DP je daňovo-procesný predpis, ktorý upravuje len daňovo-procesné postupy a nie je ani prameňom trestného práva.

³⁵ ŠAMKO, P.: Daňové podvodné konania a ich dokazovanie. s. 21 (zvyraznil autor).

³⁶ DP nie je prameňom trestného práva.

daní, nemôžeme považovať za splnenú nevyhnutnú podmienku protiprávnosti činu v zmysle trestnoprávnej úpravy – teda postihovanie prostriedkami trestného práva považujeme za nemožné, nakoľko medzi zneužitím práva a protiprávnosťou v trestnoprávnom chápaní nie je množinová rovnosť.

Ad B)

Skutkové podstaty podľa §§ 276 a 277a TZ nemajú blanketovú dispozíciu, čo znamená, že v trestnom konaní sa musia preukazovať všetky skutkové okolnosti „... napĺňajúce obsah právnych pojmov uvedených v skutkových podstatách (t.j. napr. aj pojem „neoprávnenosť“ uvedený v skutkovej podstate trestného činu daňového podvodu, ktorý možno vyložiť len v tom smere, že ide o protiprávne konanie porušujúce konkrétne hmotnoprávne daňové zákony) a prípadný omyl páchatel'a ohľadom daňových hmotnoprávnych či procesnoprávnych predpisov sa bude posudzovať ako omyl skutkový. ... ak páchatel' tvrdí, že sa mýlil ohľadom skutkových okolností, t.j. ohľadom tzv. normatívnych znakov skutkovej podstaty, ktoré vyplývajú z mimotrestnej právnej úpravy a majú svoj odraz napríklad v pojme „daň“... neplatí pravidlo, že neznalosť zákona (daňových predpisov) neospravedlňuje, takže prípadný omyl páchatel'a o obsahu mimotrestných (daňových) noriem sa nebude posudzovať ako omyl právny, ktorý páchatel'a neospravedlňuje, ale ako omyl skutkový.“³⁷

Takéto posudzovanie skutkového omylu sa uplatňovalo aj podľa predošlého trestného zákona – zákona č. 140/1961Zb. v znení neskorších predpisov – napr. „*Zásady o skutkovom omyle sa uplatnia pri zistení omylu v ostatných mimotrestných normách (porovnaj R 38/1961).*“³⁸ To korešponduje aj doktrinálnym názorom : „*Keďže nejde o normu s blanketovou dispozíciou, treba omyl o obsahu predpisov o daniach posudzovať ako omyl skutkový.*“³⁹ Na základe vyššie uvedeného máme **za to, že omyl páchatel'a ohľadne výkladu daňového zákona aj v súvislosti so subjektívnymi právnymi skutočnosťami označenými daňovým orgánom za zneužívajúce je potrebné posudzovať ako skutkový omyl negatívny**⁴⁰, teda **trestná zodpovednosť** za úmyselný trestný čin v spojení so zneužitím práva je vylúčená.

ZÁVER

Ako uvádza BERGER, „*Všeobecné právne zásady sú všeobecne uznávané a patria okrem zvykového práva k nepísanému primárnemu právu Spoločenstva. ... a do pozitívneho práva sú začlenené až vo forme právneho aktu alebo vykonávacieho*

³⁷ ŠAMKO, P.: Daňové podvodné konania a ich dokazovanie. s. 22 (zvýraznil autor).

³⁸ STIFFEL, H., KOČICA, J.: Trestný zákon – stručný komentár. s. 32.

³⁹ STIFFEL, H., KOČICA, J.: Trestný zákon – stručný komentár. s. 247.

⁴⁰ Musí ísť o omyl ospravedlňiteľný, napr. pri dodržaní odbornej starostlivosti – viď napr. Uznesenie Krajského súdu v Bratislave zo 16.12.2014 sp. zn. 4 To 131/2013.

právneho predpisu. Táto okolnosť činí právne zásady ako také, čo sa týka ich aplikácie, značne nejednoznačnými a rozhodnutia na nich založené ťažko predvídateľné.“⁴¹

Kritika zásady zákazu zneužitia práva v daňovom práve je daná dvojitém znevýhodnením daňových subjektov v tom, že

- štát vytvoril (zložité) zákonné pravidlá daňového práva, ktoré aplikujú daňové subjekty podradené autoritatívnym daňovým orgánom a
- za aplikáciu týchto pravidiel môžu byť daňové subjekty postihnuté vtedy, ak daňové orgány budú považovať niektoré právne úkony/iné skutočnosti za tzv. zneužívajúce, a to bez presného vymedzenia hranice medzi daňovou optimalizáciou a zneužitím práva.

Hranica medzi daňovou optimalizáciou a zneužitím práva sa stáva nejasnejšou, pretože váha (výkladovej) argumentácie GA (M. POIARES MADURO) v prípade Halifax C-255/02 (viď podkapitulu 2.1, bod 89 Návrhov GA) išla v súčasnom vývoji do úzadia, čo spôsobuje v daňovo-právnej praxi napĺňanie jeho negatívnej prognózy o hrozbe *neprimerane širokého oprávnenia voľnej úvahy daňových orgánov pri výklade pojmu „hlavný cieľ“*, čo by zaviedlo vysokú mieru neistoty, čo sa týka *legitímnych volieb v rámci podnikania hospodárskych subjektov*.

Podľa nášho názoru zásada zákazu zneužitia práva v daňovom práve ohrozuje napĺňanie zásady právnej istoty/legitímnych očakávaní ako aj do zásady „čo nie je zakázané, je dovolené“. Aj keď je, ako uvádzame vyššie, podľa nášho názoru administratívne/daňové trestanie v spojení s porušovaním tejto zásady *de lege lata* dané, naproti tomu⁴² **trestnoprávne postihovanie** (prostriedkami trestného práva) **by už bolo porušovaním zásady „Nullum crimen sine lege“**.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BERGER, W. a kol. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
2. IVOR, J. a kol. *Trestné právo hmotné. Všeobecná časť*. 2. doplnené vydanie. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r.o., 2010, ISBN 978-80-8078-308-2.
3. IVOR, J. a kol. *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. 2. doplnené vydanie. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r.o., 2010, ISBN 978-80-8078-308-2.
4. KACZOROWSKA, A. *European Union Law*. 3. Vydanie. Londýn a New York: Reutledge, 2013. 969 s. ISBN 978-0-415-69598-5.
5. KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. Bratislava: C.H.Beck s.r.o., 2015. 733s. ISBN 978-80-89603-28-2

⁴¹ BERGER, W. a kol.: *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. s. 58

⁴² Rozdielnosť administratívneho a trestnoprávneho trestania vyplýva z rozdielnych zásad, na ktorých sú s nimi korešpondujúce právne odvetvia postavené.

6. LAZAR, J. a kol.: *Občianske právo hmotné I*. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r.o., 2010. 715 s. ISBN 978-80-8078-346-4.
7. RUMANA, I. – HIRKOVÁ, M. *Judikatúra vo veciach daňového práva*. Bratislava: Iura Edition, 2013. 278 s. ISBN: 978-80-8078-590-1
8. SIMAN, M., SLAŠŤAN, M.: *Právo európskej únie – inštitucionálny systém a právny poriadok Únie s judikatúrou*. Bratislava: EUROIURIS – Európske právne centrum, o.z., 2012. 1232 s. ISBN 978-80-89406-12-8.
9. STIFFEL, H. a KOČICA, J. *Trestný zákon. Stručný komentár*. Bratislava: MANZ, 1997. 509 s. ISBN 80-85719-11-8
10. ŠAMKO, P. 2015. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, s.r.o., 2015. 419 s. ISBN 978-80-8168-262-9
11. VEČEŘA, M. a kol.: *Teória práva*. 3. vydanie. Bratislava: EUROKÓDEX, s.r.o., 2009. 344 s. ISBN 978-80-89447-04-6.

KONTAKT NA AUTORA

dusan.hesek@is.paneurowni.com

Paneurópska vysoká škola, Fakulta práva

Tomášikova 20

821 02 Bratislava

Slovenská republika

OMEZENÍ ODPOČITATELNOSTI ÚROKŮ PODLE ATAD

INTEREST LIMITATION RULE IN ATAD

Lukáš Hrdlička

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Cílem příspěvku je odpovědět na otázku, jaký význam mají jednotlivá ustanovení směrnice Rady č. 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, která bude transponována do právního řádu České republiky a je důležité pochopit, jaký význam mají z hlediska tohoto právního řádu pojmy užití v této směrnici. Vymezení těchto pojmů je stejně tak důležité pro další interpretaci a aplikaci těchto ustanovení, která tuto směrnici budou transponovat.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

Anti-Tax Avoidance Directive, směrnice, vyhýbání se daním, transpozice.

Abstract in English language:

The aim of this article is to analyse the meaning of the provisions regarding the Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market that shall be transposed into the Czech legal order. It is necessary to understand what meaning these provisions have in order to rightly transpose this directive. This is also important for any following interpretation and application of the provisions that will be transposing the directive.

Keywords in English language:

Anti-Tax Avoidance Directive, directive, tax avoidance, transposition.

ÚVOD

Cílem příspěvku¹ je odpovědět na otázku, jaký význam mají z pohledu právního řádu České republiky jednotlivá ustanovení vztahující se k pravidlu proti omezení odpočitatelnosti úroků použitá ve směrnici Rady č. 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (dále jen „směrnice ATAD“), která byla přijata

¹ Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „*Finance a informační technologie jako hybatelé právní regulace v zemích Evropské unie a jejich trestněprávní aspekty*“ realizovaného v letech 2017–2019 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 360/2017.

Radou (Evropské unie) v rámci balíku opatření, která se vztahují k boji s daňovými úniky.²

Tato otázka je důležitá především proto, že v současné době se připravuje transpozice směrnice ATAD do právního řádu České republiky, a to pravděpodobně novelou zákona o daních z příjmů, se kterým právní úprava obsažená v této směrnici úzce souvisí.³ Stejně tak po této transpozici může vzniknout potřeba vyložit transpoziční ustanovení eurokonformním způsobem, a i pro tyto účely je vhodné blíže analyzovat relevantní ustanovení ve směrnici ATAD.

1. ZÁKLADNÍ POJMY PRAVIDLA PROTI OMEZENÍ ODPOČITATELNOSTI ÚROKŮ VE SMĚRNICI ATAD

1.1. Systematika směrnice ATAD z pohledu pravidla proti omezení odpočitatelnosti úroků

Pro zodpovězení v úvodu položené otázky je potřeba nejprve analyzovat systematiku směrnice ATAD. Směrnice ATAD v Kapitole 1 Obecná ustanovení v čl. 1 vymezuje oblast své působnosti, v čl. 2 vymezuje jednotlivé pojmy dále v ní používané a nakonec v čl. 3 vymezuje pravidlo minimální úrovně ochrany. Z dikce jednotlivých ustanovení lze dovodit, že se použijí na celou směrnici, protože obsahují formulaci „*Tato směrnice* [...]“⁴, resp. „*Pro účely této směrnice se rozumí* [...]“⁵.

Samotné pravidlo proti omezení odpočitatelnosti úroků obsahuje ustanovení čl. 4 směrnice ATAD.

Pro účely transpozice směrnice ATAD je pak důležitá i Kapitola III Závěrečná ustanovení, která obsahuje ustanovení týkající se lhůt pro transpozici a případně umožňuje částky uvedené ve směrnici ATAD převést pro účely transpozice do právního řádu členského státu částky uvedené v eurech na národní měnu.⁶

1.2. Pojmy obsažené v obecných ustanoveních týkající se pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků

Výše uvedený systematický pohled umožňuje vybrat ta ustanovení, která se pro účely transpozice pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků podle směrnice ATAD použijí.

² Anti Tax Avoidance Package: European Commission. *European Commission: Taxation and Customs Union* [online]. Brussels: European Commission, 2016 [cit. 2017-10-24]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en.

³ Veřejná konzultace: Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu. *Ministerstvo financí* [online]. Praha: MF ČR, c2005-2013 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>.

⁴ Čl. 1 a 3 směrnice ATAD.

⁵ Čl. 2 směrnice ATAD.

⁶ Čl. 11 odst. 3 směrnice ATAD. Převod je podle kurzu používaného ke dni 12. července 2016. Vzhledem k jednoduchosti s odůvodněním konkrétního použitého kurzu doporučuji využít kurzu vyhlášeného k tomuto dni Českou národní bankou.

Článek 1 směrnice ATAD obecně zakotvuje působnost směrnice ATAD, jak bylo uvedeno výše, a to tak, že „[...] směrnice se vztahuje na všechny daňové poplatníky podléhající v jednom nebo ve více členských státech dani z příjmů právnických osob, včetně stálých provozoven subjektů, které jsou pro daňové účely rezidenty třetí země, pokud se nacházejí v jednom nebo více členských státech.“

Z textu směrnice ATAD tak lze dovodit, že se pro účely právního řádu České republiky vztahuje tato směrnice na poplatníky daně z příjmů právnických osob vymezených v § 17 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen „ZDP“), a dále na ty daňové subjekty, které jsou daňovými rezidenty zemí, které nejsou členskými státy Evropské unie (pojem *třetí země* je zde užit *a contrario* k pojmu členský stát Evropské unie), a zároveň na území České republiky mají stálou provozovnu.⁷ Na daňové poplatníky, kteří jsou daňovými rezidenty ve třetích zemích a kteří nemají na území členského státu Evropské unie stálou provozovnu, se tak tato právní úprava i s ohledem na princip teritoriality⁸ nepoužije.

Článek 3 směrnice ATAD vymezuje minimální úroveň ochrany pro vnitrostátní základ daně z příjmů právnických osob, přičemž toto ustanovení tak přímo navazuje na předmět projektu *base erosion and profit shifting* (BEPS), který se zabývá právě ochranou základu daně z příjmů (především) právnických osob.⁹ Z tohoto ustanovení tedy vyplývá, že členské státy mohou zakotvit v rámci vymezených právních předpisů přísnější pravidla, než jaká jsou stanovena ve směrnici ATAD, pokud je cílem těchto pravidel ochrana takového základu daně. Tato skutečnost je důležitá pro výklad směrnice ATAD především pro účely transpozice této směrnice, protože je na uvážení zákonodárce, zda zvolí přísnější úpravu, nebo nikoli. To se prakticky uplatní nejen např. při stanovování určitých hranic (např. možnost nižší hranice pro nadměrné výpůjční náklady¹⁰, ale také použití hodnoty EBITDA, nebo EBIT¹¹).

Pojmy uvedené v článku 2 směrnice ATAD, které jsou dále použity v čl. 4 této směrnice, jsou *výpůjční náklady*, *nadměrné výpůjční náklady*, *zdaňovací období*, *přidružený podnik*, *finanční podnik*.¹²

⁷ Pojem stálé provozovny je pro účely ZDP vymezen v § 22 odst. 2 ZDP, nicméně se použijí i smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Koncept službové stálé provozovny ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi Rakouskou republikou a Českou republikou. *Mzdová praxe* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2017-11-02]. Dostupné z: [http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d44774v56013-koncept-sluzbove-stale-provozovny-ve-smlouvach-o-zamezeni-dvo/?search_query=](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d44774v56013-koncept-sluzbove-stale-provozovny-ve-smlouvach-o-zamezeni-dvo/).

⁸ NIKOU, Behrang David. *The Swedish Interest Deduction Limitation Rules – To Be Or Not To Be?*. Lund, 2015, s. 25. Master thesis. Lund University. Vedoucí práce Cécile Brokelind.

⁹ About the Inclusive Framework on BEPS. *OECD: Better policies for better life* [online]. Paris: OECD, c2017 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

¹⁰ Čl. 4 odst. 3 písm. a) směrnice ATAD.

¹¹ Bod 6 recitálu (je zde zavedena legislativní zkratka, která však dále ve směrnici ATAD není použita) a čl. 4 odst. 1 směrnice ATAD.

¹² Čl. 2 odst. 1 až 5 směrnice ATAD. Vymezení pojmů přidružený podnik a finanční podnik se z důvodu omezeného rozsahu příspěvek nevěnuje, protože pro další analýzu jádra pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků nejsou tyto dva pojmy stěžejní. Vzhledem k tomu, že důvodová

Pojem výpůjční náklady¹³ je vymezen s pomocí generální klauzule, která stanoví, že výpůjčními náklady jsou „úrokové náklady na všechny formy dluhu, jiné náklady, jež jsou z ekonomického hlediska rovnocenné úrokům a nákladům vzniklým v souvislosti se získáním finančních prostředků, jak jsou definovány vnitrostátním právem“¹⁴ [...]“¹⁵ a dále s pomocí demonstrativního výčtu, který vyjmenovává, které typy úrokových nákladů do tohoto vymezení spadají.¹⁶

Na tomto místě je vhodné zdůraznit, že zcela zásadní pro posouzení, zda je určitý náklad rovnocenný úrokům a nákladům vzniklým v souvislosti se získáním finančních prostředků, je ekonomické hledisko.¹⁷ To lze na jednu stranu hodnotit pozitivně, protože se tak (daňové) právo přibližuje ekonomické realitě ve snaze ji uchopit takovou, jaká je, a nikoli ve snaze subsumovat realitu pod nějakou abstraktní kategorii, na druhou stranu to klade větší nároky na schopnost posoudit ekonomická hlediska správci daně a daňovými subjekty.

Nadměrnými výpůjčními náklady je „částka, o kterou odpočitatelné výpůjční náklady daňového poplatníka překračují zdanitelné úrokové výnosy a jiné ekonomicky rovnocenné zdanitelné příjmy, které daňový poplatník podle vnitrostátních předpisů obdrží [...]“¹⁸

Toto ustanovení lze tedy přepsat takto: nadměrné výpůjční náklady = max(odpočitatelné výpůjční náklady – zdanitelné úrokové výnosy a jiné ekonomicky rovnocenné zdanitelné příjmy, které daňový poplatník podle vnitrostátních předpisů obdrží; 0).

Z tohoto ustanovení vyplývá, že se z množiny všech výpůjčních nákladů vybere podmnožina těch výpůjčních nákladů, které jsou zároveň odpočitatelné od základu daně. Pod přídatným pojmem *odpočitatelné* lze s ohledem na konstrukci daní z příjmů rozumět *od základu daně*, což odpovídá i účelu směrnice ATAD, kterým je ochrana základu daně z příjmů právnických osob, jak je to vyjádřeno i ve vymezení pravidla minimální ochrany (základu daně z příjmů právnických osob). Jde tedy o daňové

zpráva (*explanatory memorandum*) ke směrnici ATAD uvádí, že aplikace pravidla omezení odpočitatelnosti úroků na finanční podniky si vyžádá důmyslnější právní úpravu, jeví se jako rozumné využití čl. 4 odst. 7 směrnice ATAD a z působnosti tohoto pravidla finanční podniky (ve smyslu práva Evropské unie) vyjmout.

¹³ Detailnější analýza tohoto ustanovení bohužel značně přesahuje rozsah tohoto příspěvku, nicméně pro potřeby praxe bude zcela zásadní vymežit, které konkrétní náklady budou spadat do tohoto vymezení. Z hlediska právního řádu České republiky se tak může stát právním předpisem nebo D-pokynem Generálního finančního ředitelství. Vzhledem k potřebě reagovat na vývoj praxe je vhodnější zvolit formu D-pokynu.

¹⁴ Slova *jak jsou definovány vnitrostátním právem* se zřejmě vztahují k úrokovým nákladům a nikoli finančním prostředkům.

¹⁵ Čl. 2 odst. 1 směrnice ATAD.

¹⁶ V české verzi směrnice ATAD jsou použita slova *mimo jiné včetně*, v anglické verzi pak *including, without being limited to*, která to vyjadřují o něco jasněji.

¹⁷ Interest. *Investopedia* [online]. New York City: Investopedia, c2017 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/i/interest.asp>.

¹⁸ Čl. 2 odst. 2 směrnice ATAD.

uznatelné výdaje. Ve smyslu § 23 odst. 1 ZDP se pak pro účely daně z příjmů právnických osob jedná o všechny příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně.

Obdobným způsobem je také třeba vymezit pojem *zdanitelné úrokové výnosy a jiné ekonomicky rovnocenné zdanitelné příjmy*. Ačkoli to směrnice ATAD nikde výslovně neuvádí, tak z toho, že pro popsání „výpůjčních výnosů“ bylo zvoleno vymezení velmi podobné výpůjčním nákladům, je zřejmě možné (s ohledem na předpoklad racionality a spravedlnosti daní¹⁹) říct, že se jedná o pojem opačný k pojmu výpůjční náklady. V takovém případě lze výpůjční výnosy vymezit tak, že jde o výnosy, které plynou ze všech forem pohledávek, a jiné výnosy, jež jsou z ekonomického hlediska rovnocenné úrokům a výnosům vzniklým v souvislosti s poskytnutím finančních prostředků, jak jsou definovány vnitrostátním právem.

Zdaňovací období²⁰ v sobě obsahuje pojem *daňový rok*, který v kontextu celého ustanovení znamená obecně *vhodné období pro daňové účely*, tedy takové zdaňovací období, které stanoví vnitrostátní právo.

1.3. Pojmy obsažené ve speciální ustanovení týkajícím se pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků

1.3.1 Pojmy obsažené v jádru pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků

Jádro pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků ve směrnici ATAD je upraveno v čl. 4 odst. 1 ATAD, který stanoví, že „*[n]adměrné výpůjční náklady jsou ve zdaňovacím období, v němž vznikly, odpočitatelné pouze do výše 30 procent zisku daňového poplatníka před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací (dále jen „EBITDA“)*.“

Z tohoto ustanovení tedy vyplývá povinnost členského státu v jeho vnitrostátním právu zakotvit pravidlo, které neumožní daňovým poplatníkům daně z příjmů právnických osob (včetně stálých provozoven na území členského státu subjektů daně z příjmů právnických osob ze třetích zemí), aby v základu daně z příjmů právnických osob uplatnily ty výpůjční náklady (daňově uznatelné výpůjční výdaje), které převyšují 30 % EBITDA.²¹

Daňovým poplatníkem daně z příjmů právnických osob může členský stát ve smyslu čl. 4 odst. 1 druhý pododstavec směrnice ATAD rozumět ty subjekty, které mají specifické postavení ve skupině.²² Vzhledem k tomu, že z hlediska daně z příjmů právnických osob není v její konstrukci využito (daňové) skupiny, jako je tomu např. u

¹⁹ K pochybnosti otázky spravedlnosti zdanění viz např. LAMBERTS, Paul B.W.L. Fair Taxation: Truth is in the Eye of the Beholder. *Intertax*. Wolters Kluwer, 2017, 45(1), 49-53. ISSN 0165-2826.

²⁰ Čl. 2 odst. 3 směrnice ATAD.

²¹ Jak bylo uvedeno výše, je možné při transpozici využít i pouze EBIT.

²² Pojem skupina sice není ve směrnici ATAD vymezen, nicméně se zřejmě rozumí pojem skupina vymezená pro daňové účely.

daně z přidané hodnoty²³, je nepravděpodobné, že by této možnosti bylo využito pro účely transpozice tohoto ustanovení do právního řádu České republiky.

EBITDA (*earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation*) je ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice ATAD zisk daňového poplatníka před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací. Z pohledu právního řádu České republiky se tedy bude jednat o ty úroky, zdanění a odpisy, které určitým způsobem vstoupí do základu daně. Obecně se se tedy²⁴ nebude jednat o ty úroky, které jsou od daně osvobozeny (ačkoli jsou předmětem daně)²⁵, a ty odpisy, které nejsou výdaji ve smyslu § 24 ZDP.²⁶

Směrnice ATAD tak pod pojmem EBITDA rozumí „daňová“ EBITDA²⁷, která je vypočtena způsobem stanoveným v čl. 4 odst. 2 této směrnice.²⁸ Pro výpočet EBITDA je tak nezbytné stanovit EBT (*earnings before taxes*), tedy ty příjmy, které podle § 23 odst. 1 ZDP vstupují do základu daně (před jejich úpravou podle § 23 odst. 3 a dalších ZDP, a dále ty příjmy, které vytvářejí samostatný základ daně a ty, které podléhají srážkové dani. Ačkoli standardní postup by byl ten, že se k zisku po zdanění a připočte uhrazená daň, je výhodnější vycházet přímo z neupraveného základu daně, ve kterém je automaticky zahrnut hospodářský výsledek a daň. K tomuto postupu navádí také ustanovení čl. 4 odst. 2 směrnice ATAD, které používá formulaci „[...] se vypočítá tak, že se k příjmům podléhajícím dani z příjmů právnických osob v členském státě daňového poplatníka [...]“.

K těmto příjmům je dále potřeba připočíst nadměrné výpůjční náklady, které se vypočtou podle výše uvedeného výpočtu (vždy se tedy bude jednat o nezáporné číslo). Tato hodnota bude EBIT, přičemž „I“ (*interests*) reprezentuje nadměrné výpůjční náklady.²⁹

Nakonec se (z pohledu právní úpravy v České republice) připočtou částky odpovídající odpisům ve smyslu § 24 ZDP, přičemž tyto částky reprezentují „D“.

Vzhledem k tomu, že postup výpočtu těchto jednotlivých proměnných zatěžuje daňové poplatníky, obsahuje směrnice ATAD v čl. 4 odst. 3 prvním pododstavci písm. a) a b) možnost zakotvení pravidla *de minimis* umožňujícího daňovému

²³ Ustanovení § 5a a nás. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴ Podle § 23 odst. 1 ZDP.

²⁵ Ty jsou vyňaty i v souladu s čl. 4 odst. 2 *in fine* směrnice ATAD.

²⁶ Vzhledem k tomu, že ZDP neupravuje amortizaci jako zvláštní daňově uznatelné výdaje, není třeba dále o amortizaci hovořit.

²⁷ EBITDA vypočtenou pro účely daně z příjmů právnických osob vypočtenou stanoveným způsobem, nikoli EBITDA vypočtenou jako ekonomický ukazatel.

²⁸ Veřejná konzultace: Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu. *Ministerstvo financí* [online]. Praha: MF ČR, c2005-2013 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>.

²⁹ Pokud členský stát využije možnosti vyloučit některé nadměrné výpůjční náklady vymezené v čl. 4 odst. 4 směrnice ATAD, pak se tyto nadměrné výpůjční náklady v EBITDA nepromítanou.

poplatníkovi odečíst nadměrné výpůjční náklady až do výše 3 mil. EUR³⁰. Z toho vyplývá, že dokud nadměrné výpůjční náklady nepřesáhnou 3 mil. EUR (případně jiný takto stanovený limit), není daňový poplatník povinen stanovit daňovou EBITDA pro účely tohoto pravidla a postačí pouze výpočet nadměrných výpůjčních nákladů. Obdobně lze dovodit, že pokud výpůjční náklady samy o sobě nedosáhnou takového limitu, není nutné ani v takovém případě stanovovat nadměrné výpůjční náklady, protože i tak bude dosaženo účelu tohoto ustanovení. To ovšem platí pouze za předpokladu, že se zákonodárce rozhodne využít možnosti uvedené v čl. 4 odst. 3 prvního pododstavce písm. a) směrnice ATAD. Vzhledem k tomu, že tato skutečnost může mnoha poplatníkům daně z příjmů právnických osob ušetřit administrativní zátěž, která je s výpočtem daňové EBITDA spojena, je možné z tohoto pohledu doporučit zákonodárci zakotvení takového limitu. V závislosti na výši limitu se pak pravidlo omezení odpočitatelnosti úroků podle směrnice ATAD použije na více, či méně subjektů.

Druhou možností je vyjmout z působnosti pravidla omezení odpočitatelnosti úroků podle čl. 4 odst. 1 prvního pododstavce písm. b) směrnice ATAD ty subjekty, které stojí mimo skupinu. Pojem subjekt stojící mimo skupinu pro účely tohoto ustanovení směrnice ATAD vymezuje v čl. 4 odst. 3 třetím pododstavci, kde stanoví, že se subjektem stojícím mimo skupinu rozumí ten daňový poplatník, který není součástí konsolidované skupiny pro účely účetního výkaznictví³¹ a nemá přidružený podnik³² ani stálou provozovnu. Z pohledu právního řádu České republiky by se mohlo uplatnit pravidlo vymezené v § 23 odst. 7 ZDP k posouzení toho, zda jsou poplatníci spojenými osobami, které by se pro účely pravidla omezujícího odpočitatelnost úroků podle směrnice ATAD upravilo tak, aby odpovídalo požadavku této směrnice.

Čl. 4 odst. 5 směrnice ATAD obsahuje možnost zohlednit skutečnost, že v rámci skupiny může existovat různé úvěrové zatížení. Vzhledem k tomu, že v České republice se neuplatňuje zdanění na konsolidovaném základě, není tato možnost dále rozebírána.

Čl. 4 odst. 6 směrnice ATAD pak vymezuje poslední možnost pro zákonodárce, která spočívá v možnosti převést nadměrné výpůjční náklady do dalších zdaňovacích období, kdy je možné je následně uplatnit, pokud v daném zdaňovacím období není přesážen limit spočívající v hodnotě *de minimis*, nebo ve výši 30 % daňové EBITDA. Možnost převádět nadměrné výpůjční náklady zpětně³³ je z pohledu správy daně poměrně komplikovaný, a to pro správce daně i pro daňové subjekty, proto se tato varianta nejeví být vhodnou transpozice. Časové omezení uplatnitelnosti nadměrných výpůjčních nákladů je v souladu s požadavkem, aby nedocházelo ke snižování základu daně z příjmů právnických osob s pomocí dluhových nástrojů, nicméně zároveň je tato právní úprava nespravedlivá k těm poplatníkům, kteří se nepokouší snížit základ daně a

³⁰ S ohledem na čl. 3 směrnice ATAD lze tuto hranici snížit a s ohledem na čl. 11 odst. 3 této směrnice převést na Kč pro účely transpozice do právního řádu České republiky.

³¹ Čl. 4 odst. 8 směrnice ATAD.

³² Čl. 2 odst. 4 směrnice ATAD.

³³ Čl. 4 odst. 6 písm. b) směrnice ATAD.

jednají v dobré víře. Z tohoto pohledu se jako výhodnější jeví možnost podle čl. 4 odst. 6 písm. a) směrnice ATAD, která časově nijak neomezuje možnost převádět nadměrné výpůjční náklady do dalších let.³⁴

ZÁVĚR

Cílem příspěvku bylo vymezit význam jednotlivých pojmů souvisejících s pravidlem omezujícím odpočitatelnost úroků od základu daně právnických osob použitých ve směrnici ATAD, která by do právního řádu České republiky měla být v nadcházejících měsících transponována.

Jednotlivé pojmy byly stručně charakterizovány z pohledu směrnice ATAD a případně z pohledu pojmů jim odpovídajícím v právním řádu České republiky.

Dále byly analyzovány některé alternativy transpozice, a to s ohledem na možnosti, které v současnosti právní úprava daně z příjmů právnických osob v České republice umožňuje.

Vzhledem k tomu, že v současnosti ještě není znám legislativní text návrhu transpozice směrnice ATAD do právního řádu České republiky, je možné využít závěry obsažené v tomto příspěvku jak pro účely transpozice směrnice ATAD, tak pro případnou interpretaci jednotlivých transpozičních ustanovení adresátů této právní úpravy.

POUŽITÉ PRAMENE

1. Anti Tax Avoidance Package: European Commission. *European Commission: Taxation and Customs Union* [online]. Brussels: European Commission, 2016 [cit. 2017-10-24]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en.
2. Veřejná konzultace: Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu. *Ministerstvo financí* [online]. Praha: MF ČR, c2005-2013 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>.
3. *Mzdová praxe* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2017-11-02]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d44774v56013-koncept-sluzbove-stale-provozovny-ve-smlouvach-o-zamezeni-dvo/?search_query=.
4. NIKOU, B.D. *The Swedish Interest Deduction Limitation Rules – To Be Or Not To Be?*. Lund, 2015, s. 25. Master thesis. Lund University. Vedoucí práce Cécile Brokelind.
5. About the Inclusive Framework on BEPS. *OECD: Better policies for better life* [online]. Paris: OECD, c2017 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

³⁴ S tím souvisí řada praktických problémů, které zde bohužel vzhledem k rozsahu příspěvku není možné řešit, ale zasluhují pozornost odborníků.

6. Interest. *Investopedia* [online]. New York City: Investopedia, c2017 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/i/interest.asp>.
7. LAMBERTS, Paul B.W.L. Fair Taxation: Truth is in the Eye of the Beholder. *Intertax*. Wolters Kluwer, 2017, 45(1), 49-53. ISSN 0165-2826.

KONTAKT NA AUTORA

Mgr. Bc. Lukáš Hrdlička
Univerzita Karlova, Fakulta práva
nám. Curieových 7
116 40 Praha 1
Česká republika

OZNAMOVANIE INFORMÁCIÍ ALEBO „UDÁVANIE“ AKO NOVÁ CESTA BOJA PROTI DAŇOVÝM ÚNIKOM?

WHISTLEBLOWING OR „SNITCHING“ AS A NEW APPROACH IN FIGHT AGAINST TAX AVOIDANCE AND EVASION

Martina Chmurová

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevok sa zameriava na daňové úniky, konkrétne na odhaľovanie daňových únikov prostredníctvom tzv. whistleblowing-u. Vzhľadom na závažnosť spoločenského problému akým sú daňové úniky je diskusia o tom nástroji určite aktuálna. Whistleblowing áno či nie? Je tento mechanizmus účinný a našou spoločnosťou akceptovateľný? A mali by byť oznamovatelia za to odmeňovaní?

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový únik, daň, whistleblowing, oznamovateľ, oznámenie protispoločenskej činnosti, závažná protispoločenská činnosť

Abstract in English language:

This article deals with tax evasion and tax avoidance, namely whistleblowing as a potential way how to fight again tax evasions. As long as tax evasion and tax avoidance is a big issue currently this makes this discussion really accurate and relevant. Whistleblowing yes or no? Is this mechanism in our society effective and acceptable? Should whistleblowers receive financial rewards?

Keywords in English language:

tax evasion, tax avoidance, whistleblowing, whistleblower, reporting of antisocial activities, serious antisocial activity

ÚVOD

Fungovanie štátu je bezpochyby viazané aj na riadny výber daní. V ideálnej spoločnosti je platenie daní čťou, všetky daňové subjekty platiť dane chcú a dane platia pretože vedia, že je to ich podiel na fungovaní štátu a blahobyte spoločnosti. Avšak Slovenská republika, rovnako ako všetky ostatné štáty, riešia páľčivý problém nazývaný daňové úniky. Mechanizmov, nástrojov, postupov, teoretických prístupov a myšlienok ako bojovať na tomto poli je skutočne mnoho. Napriek výrazným snahám „daňový únik štátu stále uniká“. Nech štát urobí akýkoľvek pokrok, páchatelia daňových únikov, daňových podvodov sú vždy o krok vpredu. Pri hľadaní optimálnych, primeraných

a efektívnych nástrojov v boji proti daňovým únikom a podvodom sa štáty navzájom ovplyvňujú tým, že spolupracujú, ale aj inšpirujú fungujúcou praxou.

Človek je tvoj spoločenský a záujem o dianie okolo neho je súčasťou jeho prirodzenej povahy. Mnohokrát vie sused o susedovi aj to, čo by on o sebe sám nevyzradil. A túžba po spravodlivosti je tiež prirodzená. Bez pochyby existuje silný záujem spoločnosti, aby trestné činy a závažné delikty boli odhalené a potrestané. Tak tomu je aj pokiaľ ide o daňové úniky, lebo dane sa týkajú všetkých. Ak sa k tomu pridruží aj dôvera občanov v štát a jeho riadne fungovanie a štát svoju funkciu naplňa, tak výsledok by sa mal dostaviť. Na tomto jednoduchom princípe funguje tzv. whistleblowing.

1. WHISTLEBLOWING VŠEOBECNE

Pojem whistleblowing alebo whistle-blowing pochádza z anglického slovného spojenia „**blowing the whistle**“, čo v doslovnom preklade znamená „zapískanie na píšťalku“ a má predstavovať akési varovné zapískanie, ktoré zaznie, keď sa nehrá podľa pravidiel. Alebo má evokovať situáciu, keď policajt piska, aby upozornil na protiprávne alebo protispoločenské chovanie.

Definícií whistleblowingu je v zahraničnej literatúre mnoho a rozlišujú sa najmä v nadväznosti na osobu whistleblowera, predmet a oblasť oznamovaného protispoločenského konania, druh použitého informačných kanálov a motív oznamovania.

Whistleblowing je vedomé a dobrovoľné poskytnutie informácií osobou, ktorá má alebo mala privilegovaný prístup k dátam alebo informáciám organizácie o netriviálnych ilegálnych aktivitách alebo iných protispoločenských činnostiach, či už aktuálnych alebo predpokladaných, ktoré sú realizované v mene a pod kontrolou tejto organizácie, pričom tieto informácie sú poskytnuté autorite, ktorá disponuje možnosťou vyšetrenia a nápravy tohto protispoločenského konania.¹ Ide teda o konanie jednotlivca² spočívajúce v oznámení konkrétnych protispoločenských činností či aktivít vykonávaných resp. realizovaných inou osobou (fyzickou či právnickou) príslušnému úradu, orgánu či inštitúcii.

Tento pojem sa najčastejšie spája s korupciou, závažnou hospodárskou trestnou činnosťou, ale aj inými ilegálnymi činnosťami, ktoré sú v rozpore s verejným záujmom (najmä bezpečnosť a zdravie).

Slovenský ekvivalent tohto anglického pojmu neexistuje. Tento pojem je relatívne široký a obsahuje viaceré typy aktivít. Všeobecne sa používa pojem „oznamovanie protispoločenskej činnosti“, pričom je nutné zobrať do úvahy aj ochrannú zložku tohto pojmu, teda, že ide o akési chránené oznamovanie nekalých praktík.

¹ JUBB, Peter B. Whistleblowing: A Restrictive definition and Interpretation. In *Journal of - Business Ethics*. 1999, Volume 21, Issue 1. str. 77-94.

² Nie je vylúčené ani konanie dvoch jednotlivcov či skupiny súčasne.

Mnohé medzinárodné a nadnárodné spoločnosti whistleblowing mechanizmy používajú a považujú ich za štandard, ktorý umožňuje udržiavať vysokú úroveň firemnej kultúry a chrániť dobré meno spoločnosti. V danom prípade sa hovorí o korporátnom whistleblowingu. Whistleblowing má svoje dlhoročné uplatnenia najmä v Spojených štátoch amerických, ale aj Kanade či Veľkej Británii. Postupne sa z oblasti súkromného sektoru presadil aj vo verejnom sektore a menovite aj v oblasti daní. Whistleblowing využívajú aj viaceré africké štáty a India. A pomaly sa začína presadzovať aj v kontinentálnej Európe v rôznom rozsahu, v rôznych formách a v rôznych oblastiach.

2. PRÁVNA ÚPRAVA V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

V právnom poriadku Slovenskej republiky už existuje prvá komplexnejšia úprava whistleblowingu. Ide predovšetkým o zákon č. 307/2014 Z.z. o niektorých opatreniach súvisiacich s oznamovaním protispoločenskej činnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 307/2014 Z.z. o oznamovaní protispoločenskej činnosti“), ktorý je platný a účinný od 01.01.2015. Tento zákon je výsledkom plnenia odporúčaní OECD v súvislosti s úplatkárstvom v medzinárodných obchodných transakciách a tiež plnenia programového vyhlásenia vlády Slovenskej republiky, v ktorom sa zaviazala posilniť ochranu oznamovateľov korupčného správania. Taktiež ide o prepojenie s odporúčaním Výboru ministrov Rady Európy č. 2014/7 zo dňa 30.04.2014 o ochrane whistleblowerov.³

Tento zákon bol primárne koncipovaný ako snaha o elimináciu korupčného správania, ale nakoniec zákonodarca rozšíril možnosti poskytovania ochrany nielen na oznámenie korupčného správania, ale aj na oznámenie inej protispoločenskej činnosti. Konkrétne § 2 písm. c) zákona explicitne definuje, že za závažnú protispoločenskú činnosť sa považuje protiprávne konanie, ktoré je:

- niektorým z trestných činov poškodzovania finančných záujmov Európskych spoločenstiev podľa § 261 až 263 Trestného zákona, trestným činom machinácie pri verejnom obstarávaní a verejnej dražbe podľa § 266 Trestného zákona, niektorým z trestných činov verejných činiteľov podľa ôsmej hlavy druhého dielu osobitnej časti Trestného zákona alebo niektorým z trestných činov korupcie podľa ôsmej hlavy tretieho dielu osobitnej časti Trestného zákona,
- trestným činom, za ktorý Trestný zákon ustanovuje trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadzby prevyšujúcou tri roky, alebo
- správnym deliktom, za ktorý možno uložiť pokutu s hornou hranicou vo výške najmenej 50 000 eur.

Z uvedeného druhého bodu a analýzy trestných činov, ktoré súvisia s daňovými únikmi vyplýva, že sa táto úprava zasahuje aj do oblasti daní. Zákon sa teda týka aj oznamovania podozrení zo spáchania skutkov, ktoré by mohli naplniť niektorú základnú

³ Bližšie pozri Dôvodová správa k návrhu zákona č. 307/2014 Z.z. o niektorých opatreniach súvisiacich s oznamovaním protispoločenskej činnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=5082>

alebo kvalifikovanú skutkovú podstatu trestného činu skrátenia dane (§ 276 Trestného zákona⁴), trestného činu neodvedenia dane a poistného (§ 277 Trestného zákona), trestného činu daňového podvodu (§ 277a Trestného zákona), trestného činu nezaplatenia dane a poistného (§ 278 ods. 2, 3 Trestného zákona), trestného činu marenia výkonu daňovej správy (§ 278a ods. 2, 3 Trestného zákona) a trestného činu porušovania predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru (§ 279 ods. 2, 3 Trestného zákona).

Tento zákon je relatívne úzko koncipovaný pokiaľ ide o subjekty – oznamovateľov a súvisiacu ochranu, ktorá sa vzťahuje iba na zamestnanca⁵, ktorý v dobrej viere uviedol skutočnosti, ktoré môžu významnou mierou prispieť (ale prispeli) k objasneniu protispoločenskej činnosti alebo k zisteniu alebo usvedčeniu jej páchatel'a a o ktorých sa dozvedel v súvislosti s výkonom svojho zamestnania, povolania, postavenia alebo funkcie.

Zákon obsahuje viaceré mechanizmy, ktoré by mali prispieť k ochrane oznamovateľ'a a tiež k motivácii oznamovať takúto protispoločenskú činnosť. Napríklad možnosť pozastavenia účinnosti pracovnoprávneho úkonu, možnosť anonymity oznamovateľ'a, rozšírenie zákazu diskriminácie aj na zákaz diskriminácie z dôvodu podania oznámenia o protispoločenskej činnosti, nárok na poskytnutie bezplatnej právnej pomoci, jednotná úprava prelomenia povinnosti mlčanlivosti vo vzťahu k podaniu oznámenia a zákazu prenasledovania alebo iného postihu za podanie oznámenia v právnych predpisoch upravujúcich pracovnoprávne alebo iné obdobné pracovné vzťahy, náhrada mzdy pri neplatnom skončení pracovno-právneho vzťahu, ale tiež možnosť získania finančnej odmeny. Práve finančná odmena je mnohokrát nielen odbornou, ale aj laickou verejnosťou diskutovanou témou. Podľa tohto zákona je odmena nenárokovateľná a je možné ju priznať až do výšky 50-násobku minimálnej mzdy, teda v súčasnej dobe až do sumy vo výške 21 750 eur.

Rozsah na Slovensku upraveného whistleblowingu je teda úzko špecifikovaný a týka sa vlastne len oznamovania nekalých praktík (vrátane tých daňových) zistených a súvisiacich s pracoviskom oznamovateľ'a. Ináč povedané, Slovenská republika týmto zákonom reguluje len oznamovanie a ochranu oznamovateľ'ov – zamestnancov (v širšom zmysle slova) pred prípadnými sankciami či postihmi za oznámenie protispoločenskej činnosti v súvislosti s ich zamestnaním.

Je potrebné povedať, že okrem tejto možnosti oznámiť protispoločenskú činnosť v našom právnom poriadku je nepriamo zakotvená povinnosť oznámiť určitú závažnú trestnú činnosť. Konkrétne je toto možné vyvodiť z existencie trestného činu neoznámenia trestného činu (§ 340 Trestného zákona), podľa ktorého bude potrestaný ten, kto sa hodnoverným spôsobom dozvie, že iný spáchal zločin, na ktorý tento zákon ustanovuje trest odňatia slobody s hornou hranicou najmenej desať rokov, alebo niektorý

⁴ Zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon

⁵ Za pracovnoprávny vzťah sa na účely tohto zákona považuje aj štátnozamestnanecký pomer a služobný pomer.

z trestných činov korupcie (uvedených v treťom diele ôsmej hlavy osobitnej časti) a taký zločin alebo trestný čin neoznami bez odkladu príslušnému orgánu. Z pohľadu daňových únikov resp. u užšom zmysle z pohľadu daňových trestných činov ide o povinnosť oznámiť skutok, ktorý napĺňa kvalifikovanú podstatu trestného činu skrátenia dane (§ 276 ods. 3 Trestného zákona), trestného činu neodvedenia dane a poistného (§ 277 ods. 3 a 4 Trestného zákona) a trestného činu daňového podvodu (§ 277a ods. 2 a 3).

3. NIEKOĽKO INŠPIRACÍ ZO ZÁMORIA ALEBO VYBRANÉ ASPEKTY NIEKTORÝCH ZAHRANIČNÝCH PRÁVNÝCH ÚPRAV

Daňové úniky sú globálnym problémom a nevyhýbajú sa ani Spojeným štátom americkým či Kanade. Domovom whistleblowingu je bezpochyby pôda anglo-saského práva a preto rozbor niektorých konkrétnych prvkov tohto inštitútu, ich právnych úprav a ich konkrétna aplikačná prax môže byť dobrým podkladom pre budúce efektívne využitie whistleblowingu u nás.

3.1. Spojené štáty americké

Tradícia tohto inštitútu v Spojených štátoch amerických v širšom slova zmysle siaha až do roku 1986.⁶ Americký federálny daňový úrad (U.S. Internal Revenue Service – IRS) prijíma informácie od oznamovateľov a v prípade ich výrazného podielu na odhalení daňového úniku a výbere dane (a tiež príslušenstva, ako aj ďalších súvisiacich platieb) rozhoduje o odmenení oznamovateľa. Oznamovateľ môže oznámiť akýkoľvek daňový únik akéhokoľvek rozsahu. Na odmenu nevzniká zákonný nárok a nie je možné sa jej domáhať súdnou cestou. Pridelenie odmeny a stanovenie jej výšky je na rozhodnutí príslušného úradu. Tento postup je upravený zákonom⁷ a tento program funguje pod názvom Informant Claims Program.

Približne pred 10 rokmi došlo k zásadnej novele a vytvoreniu osobitného úradu resp. oddelenia Federálneho daňového úradu a to Oddelenia oznamovateľov (Whistleblower Office). Tento sa v rámci programu s názvom Whistleblower Program špecializuje na daňové úniky veľkého rozsahu. Podmienkou získania štatútu whistleblowera v rámci tohto programu je oznámenie informácií týkajúcich sa dane, ktorá spolu s príslušenstvom (úroky, penále, daňové nedoplatky, prípadne iné súvisiace sumy) preyšuje sumu 2 milióny amerických dolárov za daňový rok. Ak sa jedná o oznámenie daňového úniku fyzickej osoby je podmienkou, že hrubý príjem tejto osoby presahuje 200 tisíc dolárov za príslušný daňový rok.

Najvýraznejším prvkom tohto inštitútu je motivačná finančná odmena za poskytnutie zásadných informácií a spoluprácu, pričom jej výška je stanovená zákonom a predstavuje 15 až 30 % zo sumy (s prípadnými výnimkami), ktorú daňový úrad od

⁶ Internat Revenue Service. *History of the Whistleblower/Informant Program*. Dostupné z: <https://www.irs.gov/compliance/history-of-the-whistleblower-informant-program>

⁷ Internal Revenue Code (IRC), Section 7623(a). Dostupné z: <https://www.irs.gov/compliance/internal-revenue-code-irc-7623a>

nahláseného daňového subjektu získa. Zákon vyslovene uvádza, že nie stanovená žiadna horná hranica tejto odmeny. Za určitých okolností je vyplácaná tzv. redukovaná odmena vo výške 10 %. Odmena má nárokovateľný charakter a je možné sa jej domáhať na príslušnom daňovom súde.⁸ V prípade, že sa zistí, že oznamovateľ sa podieľal na predmetnom daňovom úniku je možné mu pridelenie odmeny odmietnuť.

Oznámenie o takomto daňovom úniku sa vykonáva prostredníctvom formulára, kde oznamovateľ uvedie svoje údaje, skutočnosti, ktoré chce oznámiť, uvedie zdroje, prílohy prílohy. Súčasťou oznámenia, je vyhlásenie, že oznamovateľ si je vedomý možných následkov krivého obvinenia. Vzhľadom na zraniteľnosť oznamovateľa je tento vo väčšine prípadov zastúpený advokátom, ktorý sa v odbornej praxi špecializuje na danú oblasť.

Následne úrad tieto informáciu vyhodnotí a postupuje jedným z týchto spôsobov:

- Vec ako relevantnú postúpi príslušnému oddeleniu Federálneho daňového úradu, pričom vec bude vedená v režime Whistleblower Program spadajúcom pod Oddelenie oznamovateľov (v zmysle Internal Revenue Code, Section 7623(b)),
- Vec ako relevantnú na daňový audit odstúpi príslušnému oddeleniu Federálneho daňového úradu, ale z dôvodu nenaplnenia vyššie uvedených podmienok bude vec posudzovaná „len“ v rámci projektu Informant Claims Program (v zmysle Internal Revenue Code, Section 7623(b)),
- Vec odmietne a to najmä z týchto dôvodov:
 - Podanie nemá pre úrad žiadnu informačnú hodnotu,
 - Podanie neobsahuje dostatok konkrétnych informácií,
 - Podanie je anonymné (alebo urobené pod pseudonymom) alebo je urobené inou ako fyzickou osobou,
 - Informácie sa netýkajú federálnych daní,
 - Podanie je urobené osobami, ktoré sú vylúčené z tohto programu (nemajú nárok na prípadnú odmenu) – napr. pracovníci daňového úradu alebo osoby prepojené s vládou a možnosťou dostať sa k týmto informáciám.

V prípade, že na základe poskytnutých informácií dôjde k výberu dane a jej príslušenstva úrad posúdi akou mierou sa oznamovateľ podieľal na tomto úspechu. Ak je skonštatované, že výrazne prispel k výberu dane, úrad rozhodne o výplate odmeny a o jej výške. Je logické, že preverenie oznámenia a samotné daňové či trestné konanie je časovo náročné a obvykle trvá celé roky kým je oznamovateľovi vyplatená odmena. Podľa štatistiky príslušného úradu je priemerná dĺžka (od podania oznámenia do vyplatenia odmeny) približne 7 rokov.

V súčasnosti aj napriek deklarovanej funkčnosti tohto programu sa uvažuje o zmenách, napr. o fixnom stanovení odmeny na 15 % a určení maximálnej výšky odmeny na sumu 10 miliónov dolárov.

⁸ Internal Revenue Code (IRC), Section 7623(b). Dostupné z: <https://www.irs.gov/compliance/internal-revenue-code-irc-7623b>

Pred rokom 2006 (v inom právnom režime) tiež existovala možnosť oznámenie informácií týkajúcich sa daňových únikov, avšak odmena bola konštituovaná len ako nenárokovateľná a bola ponechaná na voľnom uvážení úradu. Výška odmeny sa v praxi pohybovala v rozsahu od 1 do 15 % a všeobecne nepresahovala sumu 10 miliónov amerických dolárov.

Oddeleniu oznamovateľov Federálneho daňového úradu sa v rokoch 2007 – 2016 za pomoci informácií získaných od oznamovateľov podarilo vybrať dane vo výške viac ako 3,4 miliardy amerických dolárov a za predmetné obdobie vyplatili ako odmeny oznamovateľom približne 465 miliónov amerických dolárov.

Tab 1 Výber daní a odmeny v rokoch 2014 - 2016

	Fiskálny rok 2014	Fiskálny rok 2015	Fiskálny rok 2016
Počet prijatých podaní súvisiacich s odmenami	240	204	761
Počet odmien⁹	101	99	418
Počet odmien podľa IRC 7623(b)		19	18
Počet prípadov, kedy výber daní presiahol sumu \$2,000,000	9	11	16
Celková suma odmien	52 281 628 \$	103 486 236 \$	61 390 910 \$
Celková suma vybratých daní	309 990 568 \$	501 317 481 \$	368 907 298 \$

Zdroj: Výročná správa Amerického Federálneho daňového úradu za rok 2016¹⁰

Tab 2 Rozsah agendy - počet oznámení, vecí v konaní a vybavených vecí

	Fiskálny rok 2014	Fiskálny rok 2015	Fiskálny rok 2016
Počet prijatých oznámení	15 095	12 595	13 396
Počet vecí v konaní	30 152	35 670	29 835
Počet ukončených vecí	8 365	10 615	21 124

Zdroj: Výročná správa Amerického Federálneho daňového úradu za rok 2016

⁹ V niektorých prípadoch odmena môže obsahovať podiel na výbere dane od viacerých daňových subjektov.

¹⁰IRS Whistleblower Program. Annual Report to the Congress. Fiscal year 2016. Dostupné z: <https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-office-annual-reports>

V roku 2016 bolo ukončených viac ako 21 tisíc vecí resp. oznámení, pričom takmer 60% z nich bolo odmietnutých z dôvodu, že informácie sú nedostatočné, nešpecifické, nevierohodné či špekulatívne.

Z uvedených štatistických informácií vyplýva, že len 2 - 6 % oznámení je skutočne prínosných a naplňa ambície programu. Na druhej strane objem daní, ktoré na základe takto získaných informácií štátny rozpočet získal nie je zanedbateľný.

3.2. Kanada

Kanada má dlhodobý program na elimináciu domácich daňových únikov s názvom Informant Leads Program¹¹, v rámci ktorého príslušný úrad prijíma informácie o daňových únikoch, pričom za tieto informácie sa neposkytuje žiadna odmena.

V roku 2013 došlo k prijatiu Ekonomického akčného plánu a v rámci tohto dokumentu bolo predstavených niekoľko nových nástrojov boja orgánov daňovej správy s agresívnymi daňovými únikmi na medzinárodnej pôde. Kľúčovou časťou je Offshore Tax Informant Program (OTIP). Najvýraznejšou novinkou je, že Kanadská daňová správa (The Canada Revenue Agency) sa v rámci tohto programu zaväzuje k vyplateniu špeciálnych finančných odmien jednotlivcom, ktorí poskytnú informácie týkajúce sa závažných medzinárodných nelegálnych daňových postupov. Podmienkou získania odmeny je, že reálne došlo k úspešnému výberu dane. V zornom uhle tohto špeciálneho vládneho programu sú tie najzávažnejšie prípady daňových únikov. CRA ponúka uzavretie dohody o vyplatení odmeny s informátorom len v prípade, ak sa jedná o takú sumu nezaplatenia federálnej dane (s výnimkou úrokov a pokút), ktorá presahuje 100 000 kanadských dolárov. K vyplateniu odmeny v takom prípade dochádza v okamihu výberu celej výšky federálnej dane.

Pokiaľ ide o spôsobilosť jednotlivcov spolupracovať s orgánmi daňovej správy v rámci programu Offshore Tax Informant Program, títo musia poskytnúť špecifické a dôveryhodné informácie o závažnom porušení daňových zákonov krajiny. Ak sú splnené stanovené požiadavky môžu orgány daňovej správy uzavrieť s jednotlivcom zmluvu, ktorej súčasťou sú ustanovenia o vyplatení odmeny.

Zaujímavosťou a novinkou tohto programu je skutočnosť, že v rámci neho môžu s orgánmi daňovej správy Kanady spolupracovať fyzické osoby celosvetovo. Akákoľvek fyzická osoba, bez ohľadu na to, kde sa nachádza a žije, je spôsobilá byť informátorom, samozrejme za určitých presne stanovených podmienok.

Z programu sú niektoré osoby vylúčené a nemajú nárok na uzatvorenie predmetnej dohody a vyplatenie odmeny. Ide napríklad o fyzické osoby, ktoré boli odsúdené za daňový trestný čin alebo trestný čin podľa paragrafu 750 Trestného zákona (Fraud against Her Majesty). Taktiež žiadna fyzická osoba, ktorá je v pracovnoprávnom vzťahu s orgánmi daňovej správy alebo s nimi spolupracuje respektíve bola v minulosti v takomto

¹¹ Bližšie pozri Canada Revenue Agency. Informant Leads Program. Dostupné z: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/informant-leads-program.html>

vzťahu a nadobudla dôveryhodné informácie pri plnení svojich povinností nie je spôsobilá participovať v programe OTIP ako informátor. Uvedené obmedzenie platí v súvislosti s orgánmi daňovej správy na federálnej, provinčnej či miestnej úrovni.

Orgány daňovej správy pri výkone svojej činnosti, ako aj pri zabezpečovaní plnenia tohto vládneho programu venujú osobitnú pozornosť ochrane osobných údajov. Správca dane sa zaväzuje ochraňovať a utajovať identitu informátorov v najvyššej možnej miere. Za určitých presne stanovených okolností a podmienok, kedy nie je možné pokračovať vo vyšetrovaní daňovej trestnej činnosti bez odhalenia identity informátora, správca dane posúdi s ohľadom na závažnosť prípadu a bezpečnosť informátora ako v týchto prípadoch postupovať. Jedným z týchto prípadov je situácia, kedy sa informátor stane kľúčovým svedkom v rámci vyšetrovania. Všetky informácie poskytnuté fyzickými osobami spolupracujúcimi s orgánmi daňovej správy v rámci programu OTIP sú zozbierané a spracované podľa ustanovení federálnych predpisov týkajúcich sa ochrany osobných údajov. Bez ohľadu na to, či poskytnutie informácií informátorom vyústi v uzavretie dohody s orgánmi daňovej správy a následne vyplatenie odmeny, správca dane môže tieto informácie použiť pri výkone svojej činnosti.

Aj v prípade, že dôjde k uzavretiu dohody o spolupráci s orgánmi daňovej správy, tieto vykonávajú svoju činnosť nezávisle. Informátor bude informovaný iba o stave vybavenia samotného prípadu, teda o tom, či je konania resp. vyšetrovanie daňovej trestnej činnosti ukončené alebo stále prebieha. Ak dôjde k ukončeniu vyšetrovania a prípad bol uzavretý, orgány daňovej správy ho informujú či boli podmienky dohody splnené a teda či možno pristúpiť k vyplateniu odmeny. Všetky ostatné informácie o subjekte, ktorý sa daňovej trestnej činnosti dopustil, sú utajované podľa príslušných predpisov na federálnej úrovni.

Daňové riaditeľstvo za týmto účelom zriadilo dôvernú telefónnu linku toll-free dostupnú z ktoréhokoľvek miesta vo svete, ako aj linku na lokálnej úrovni. Táto linka zabezpečuje prístup priamo k zamestnancom daňovej správy, ktorí majú na starosti program OTIP. Ministerstvo financií doporučuje, aby sa potenciálny oznamovateľ najprv informoval prostredníctvom tejto telefonickej linky. Úradom je garantovaná dôvernosť všetkých informácií a samotného obsahu telefonátu. V rámci tohto rozhovoru so zamestnancami daňovej správy možno odstrániť všetky pochybnosti a získať odpovede na potrebné otázky, týkajúce sa najmä spôsobilosti stať sa informátorom a informátor až následne urobí písomné oznámenie o relevantných skutočnostiach so žiadosťou o zaradenie do programu. Špecializovaní zamestnanci daňovej správy posudzujú všetky prvotné informácie poskytnuté fyzickými osobami a následne vyhodnotia ich hodnovernosť a závažnosť. Ďalej spracujú tzv. záverečné stanovisko, v ktorom buď odporúčia alebo zamietnu začatie spolupráce a uzavretie dohody s konkrétnou fyzickou osobou. Ak je výsledok kladný, dôjde k uzatvoreniu samotnej dohody a všetky takto získané informácie sú postúpené príslušným orgánom činným v trestnom konaní.

K vyplateniu odmeny však nedôjde ak:

- orgány daňovej správy už informáciou disponovali z iného zdroja,

- audit alebo vyšetrovanie trestnej činnosti je ukončené, ale nedoplatok dane je menší ako 100 000 kanadských dolárov,
- oznámený daňový subjekt bol úspešný v rámci odvolacieho konania na správnom orgáne alebo pred súdom a nedoplatok dane predstavuje sumu nižšiu ako 100 000 kanadských dolárov,
- páchatel' daňovej trestnej činnosti je vypátraný a usvedčený, ale dôjde k výberu dane v sume nižšej ako je 100 000 kanadských dolárov, nakoľko nie je známy žiaden ďalší majetok páchatel'a, z ktorého by bolo možné uspokojiť pohľadávku daňovej správy.
- ak v priebehu vyšetrovania daňovej trestnej činnosti vyjde najavo skutočnosť, že samotný informátor sa na nej podieľal.

Rovnako ako v Spojených štátoch amerických, aj v pri tomto kanadskom programe vo väčšine prípadov trvá samotná spolupráca aj niekoľko rokov. Až keď je konanie právoplatne ukončené a predmetná daň štátu zaplatená (resp. vymožená), orgány daňovej správy začnú proces vyplatenia odmeny. The Offshore Tax Informant Program stanovuje aj výšku odmeny, ktorá sa pohybuje medzi 5 až 15 % zo sumy takto vymoženej dane. Vyplatená odmena, ktorú informátor získa za spoluprácu s orgánmi daňovej správy, je predmetom dane z príjmu v tom roku, v ktorom došlo k jej vyplateniu.

Napriek skutočnosti, že orgány daňovej správy sú v rámci programu povinné informovať o výsledkoch programu Offshore Tax Informant Program, o počtoch žiadostí o spoluprácu zo strany fyzického osôb, o sumách vymoženej dane, ako aj sumách vyplatených odmien a to prostredníctvom každoročných správ, ktoré sú predkladané parlamentu, tieto správy presnejšie informácie neobsahujú.

Z medializovaných informácií vyplýva, že za prvých 2,5 roka pôsobenia tohto programu bolo prijatých 2984 telefonátov, 812 z nich bolo od potenciálnych informátorov. Písomných podaní bolo evidovaných 333. Pokiaľ ide o počet dohôd resp. zmlúv, ktoré boli urobené medzi úradom a informátorom zverejnená bola len informácia, že ich bolo „viac ako tucet“.¹² Z iného zdroja je zrejmé, že za dva roky došlo k uzatvoreniu 25 zmlúv¹³. Doposiaľ nedošlo k vyplateniu odmeny, čo sa však dalo predpokladať vzhľadom na krátkosť doby existencie predmetného programu.

4. WHISTLEBLOWING NA SLOVENSKU – ÁNO ČI NIE?

Slovenská republika už teda základnú právnu úpravu whistleblowingu má. Ale reálne a efektívne fungovanie whistleblowingu je založené na etických princípoch

¹² Current statistics regarding the Offshore Tax Informant Program. Dostupné z: <https://members.videotax.com/technical-interpretations/2016-0634971C6-2016-step-q14-offshore-tax-informant-program>

¹³ LINDZON, Jared. Federal programs tackle offshore tax avoidance, evasion. In National Post. 11 February 2017. Dostupné z: <https://www.pressreader.com/canada/vancouver-sun/20170211/281672549691340>

spoločnosti a jednotlivca.¹⁴ Etika a morálka sú základom rozhodnutia dobrovoľne poskytnúť štátu informácie. Okrem výsostne osobnostných predpokladov záleží aj na osobnom pociťovaní, že spoločnosť takéto konanie podporuje (podpora individuálnej zodpovednosti) a je na to organizačne usporiadaná. Na tvorbe morálky sa podieľajú vnútorné aj vonkajšie faktory.

Riadne fungovanie štátu a plnenie všetkých jeho úloh je viazané na riadny výber daní. **Postoj subjektov k plateniu daní a postoj k daňovým únikom** zohráva významnú rolu, najmä teda pozitívne nastavenie daňových subjektov k plateniu daní je dôležité pre samotný výber daní, ale sekundárne aj pre funkčnosť whistleblowingu. Ideálne je ak platenie daní nie je vnímané len ako povinnosť, ale ako cena, ktorú je potrebné platiť za to, že daný subjekt má možnosť byť súčasťou danej civilizovanej spoločnosti, pričom na jej fungovaní sa podieľa každý nejakým konkrétnym dielom. Na druhej strane kladný postoj k plateniu daní (v širšom zmysle aj k oznamovaniu faktov o ich neplatení) je podmienený aj tým či štát riadne nakladá s finančnými prostriedkami, ktoré získal výberom daní. Od negatívneho postoja k plateniu daní sa odvíja následne aj vysoká tolerancia spoločnosti voči tým, ktorí sa dopúšťajú daňových únikov.¹⁵

Ďalším determinantom funkčnosti whistleblowingu je samotný **postoj subjektov k oznamovaniu informácií štátnym orgánom**. Jeden z negatívnych vonkajších činiteľov na tvorbu vnútorného morálneho postoja má základ v histórii nášho štátu resp. spoločnosti. Všeobecné vnímanie whistleblowingu slovenskou spoločnosťou je podmienené aj konkrétnymi **historickými udalosťami**. Posledné dve storočia mali v tomto smere výrazný mienkotvorný charakter, ale najmä obdobie pred r. 1989 kedy postupy a praktiky tajných zložiek polície boli spojené s nahlasovaním údajov o druhých. Pocity a názory, ktoré sa v tomto období sformovali stále podporujú neochotu poskytovania informácií štátnym orgánom o tretích osobách resp. o nimi páchanej protispoločenskej činnosti. Takáto aktivita sa u nás vo veľkej miere stále vníma ako udávačstvo, praskačstvo či donášačstvo a nie ako hrdinstvo. Je potrebné povedať, že za posledné roky došlo k výraznému kladnému posunu v tomto smere a vzťah občan – štát sa zlepšuje, ale tieto zmeny sú relatívne pomalé, a je nutné ďalej pracovať na vytváraní dôvery občanov voči štátu a tým zlepšovať aj etickú kultúru našej spoločnosti.

Dostatočná **informovanosť** širšej verejnosti o whistleblowingu taktiež zohráva veľkú úlohu pri využívaní tohto postupu. Primeraná vedomosť by mala byť v rozsahu samotnej existencie legislatívneho rámca a najmä o ochrane, ktorú zákon poskytne tomu, kto takéto relevantné informácie o protispoločenskej činnosti oznámi. V tejto súvislosti sa však do popredia dostáva aj fakt, že na Slovensku je vo všeobecnosti **nízka dôvera v štát**, jeho orgány a jeho riadne fungovanie. Nízka úroveň morálnej motivácie u jednotlivca je ovplyvnená aj konkrétnym pocitom, že štát sa tiež nechová eticky pokiaľ

¹⁴ Bližšie pozri Kantovu teóriu kategorického imperatívu, Sokratovu teóriu cností, ale aj etickú teóriu utilitarizmu.

¹⁵ Bližšie pozri napr. výstupy Vedeckovýskumnej úlohy riešenej Akadémiou PZ v Bratislave VYSK. č. 164 „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“. 2011 - 2016

ide o spôsob výberu dane a následné hospodárenie so získanými finančnými prostriedkami. Významným zostáva aj fakt, že v slovenskej spoločnosti dlhodobo pretrváva názor o slabej vymožitelnosti práva a nedostatočná dôvera voči polícii a vyslovene nízka dôvera voči súdnictvu. V tejto súvislosti treba podotknúť, že ani politickú atmosféru v Slovenskej republike nie je možné považovať za uspokojivú a podporujúcu whistleblowing.

Všetkým diskusiám či úvahám na túto tému dominuje problematika **ochrany whistleblowerov**. Viaceré výskumy či už ohľadom daňových únikov alebo korupcie potvrdzujú (čo sa vo všeobecnosti aj očakávalo), že jednou zo základných brzd fungujúceho whistleblowingu je obava whistleblowera z možných negatívnych následkov. Potenciálny oznamovateľ má strach z verejného odsúdenia (či už širšej spoločnosti alebo jeho užšieho okruhu známych), zo znevýhodňovania, diskriminácie alebo iných postihov v zamestnaní, zo straty zamestnania, môže mať dokonca obavu o vlastnú bezpečnosť alebo z neprimeraného tlaku na jeho rodinu či blízkych. Ale tiež z kriminalizácie jeho osoby a následkov vyplývajúcich z civilného práva. Štát pri vytváraní koncepcie whistleblowingu má záujem najmä o odhaľovanie závažnej protispoločenskej činnosti, v prípade daní ide mnohokrát o oznámenie smerujúce k vplyvnému subjektu. Týmto faktom sa obavy ešte prehľbujú, pretože tieto subjekty disponujú zdrojmi a možnosťami (legálnymi aj nelegálnymi) na využitie (zneužitie) práva proti oznamovateľovi. Preto pre reálneho fungovanie tohto inštitútu je nutné legislatívne aj fakticky poskytnúť primeranú ochranu oznamovateľom, tak aby nedochádzalo k odvetným aktom. Zlepšením úrovne ochrany dôjde k podpore tzv. vnútornej zodpovednosti jednotlivca voči spoločnosti a zvýšeniu motivácie oznamovať protiprávne konanie druhých. Na druhej strane je nutné vytvoriť vyvážený systém a nezabúdať aj na ochranu osôb, ktorých sa oznámenie týka. Konkrétne ide o zodpovednosť za falošné či klamlivé informácie (ochrana osobnosti, trestnoprávne následky krivého obvinenia, krivej výpovede či ohovárania a všeobecná zodpovednosť za spôsobenú škodu).

Zákon č. 307/2014 Z.z. poskytuje ochranu oznamovateľom pred neoprávnenými postihmi v pracovnoprávných vzťahoch. Avšak ako bolo uvedené vyššie možné následky za whistleblowing majú podstatne širší rozsah. Z právneho hľadiska je potrebné si uvedomiť, že oznamovateľ by si mal byť vedomý ustanovení osobitných zákonov týkajúcich sa ochrany utajovaných skutočností, poštového, bankového, telekomunikačného, obchodného, daňového tajomstva, poskytovania a sprístupňovania údajov zo zdravotnej dokumentácie, o mlčanlivosti príslušníkov spravodajských služieb, mlčanlivosti pri poskytovaní právnych služieb. Rovnako do úvahy prichádza aj postih v súvislosti s trestným činom krivého obvinenia, krivej výpovede a ohovárania, ale aj trestným činom neoznámnia či neprekazenia trestného činu (napr. v prípade oneskoreného whistleblowingu).

Medzi možné následky za oznámenie protispoločenskej činnosti patria aj tzv. civilné sankcie – zodpovednosť za škodu a ochrana osobnosti. Tu sa javí ako vhodné na zamyslenie úprava „zdieľaného dôkazného bremena“.

Finančná motivácia pre informátora za poskytnutie podstatných informácií a prípadne za hodnotnú následnú spoluprácu je dlhodobou kontroverznou témou. Konsenzus sa nepodarilo dosiahnuť ani odborníkom zo štátov, kde tento motivačný prvok existuje. Ako je vyššie uvedené, aj zákon č. 307/2014 Z.z. o oznamovaní protispoločenskej činnosti vniesol do nášho právneho systému odmeňovanie. Ide o nenárokovateľné finančné ocenenie, ktoré je viazané na právoplatný odsudzujúci rozsudok súdu v trestnej veci alebo právoplatné rozhodnutie o spáchaní správneho deliktu, teda odmena je viazaná na rozhodnutie o vine a nie (ako v prípade systému v USA či Kanade) na reálne inkaso sumy dane. Najmä v štátoch s anglosaským právnym systémom je samotnému odmeňovaniu venovaná výrazná pozornosť zo strany odborníkov a zákonodarcov. Najmä teda v USA je to považované za silný vonkajší motivačný prvok. Na druhej strane však oponenti upozorňujú najmä na tieto negatívne stránky:

- Zvýšenie počtu falošných oznámení či podaní urobených v rozpore s dobrou vierou alebo oznámení urobených na základe klebiet, dohadov a medializovaných informácií, pričom následkom môže byť nespravodlivé poškodenie mena či povesti osoby, voči ktorej oznámenie smeruje a tiež neprimerané zaťaženie a predraženie samotného systému.
- Riziko, že zo strany ziskuchtivej osoby dôjde k určitej forme navádzania alebo podpory na vykonania nejakého protiprávneho konania, v úmysle následne toto konanie oznámiť a profitovať z tohto oznámenia.
- Finančná odmena za určitých okolností môže neúmyselne viesť k poškodeniu vnútornej morálnej motivácie jednotlivca „urobiť správnu vec“.¹⁶
- V konaní pred súdom, kde oznamovateľ vystupuje v pozícii svedka môže byť vierohodnosť jeho výpovede spochybňovaná práve finančnou motiváciou (takýto postup a spochybňovanie svedka je príznačnejšie viac pre anglosaský právny systém, nie je však možné tento aspekt opomíňať ani v našom právnom systéme).

Z praxe v USA je zrejme, že počet vyplatených odmien v pomere k počtu oznámení je relatívne nízky. A tiež je zrejme, že relevantnými informáciami vedúcimi k výraznejším úspechom pri následnom výbere daní vo väčšine prípadov disponujú práve osoby na vysokých pracovných či spoločenských pozíciách a sú to často ľudia s nadštandardnými príjmami. Tieto fakty môžu prispieť k vytváraniu negatívneho vzťahu spoločnosti k whistleblowingu a vytvárajú priepasť medzi whistleblowingom a bežnými ľuďmi. Taktiež v tejto súvislosti je nutné si uvedomiť, že ak teda potenciálni „hodnotní“ oznamovatelia majú nadpriemerné príjmy, tak odmena musí byť dostatočne vysoká, aby plnila motivačnú funkciu.

¹⁶ Berger, Leslie – Perreault, Stephen - Wainberg. James. Hijacking the Moral Imperative: How Financial Incentives Can Discourage Whistleblower Reporting. In *A Journal of Practice & Theory*. August 2017, Volume 36, Issue 3, str. 1-14. Dostupné z: <http://aaajournals.org/doi/10.2308/ajpt-51663>

Odborníci vo Veľkej Británii neodporúčajú zaviesť resp. rozšíriť odmeňovanie oznamovateľov po vzore USA. Konkrétne uviedli, že realizovaná štúdia neprinesla žiaden dôkaz o tom, že takéto finančné odmeňovanie vedie k zvýšeniu počtu oznámení alebo k zlepšeniu kvality oznámení.¹⁷

ZÁVER

Daňové úniky predstavujú príčinu výrazných a nežiaducich výpadkov na strane daňových výnosov do štátneho rozpočtu verejnej správy. Hľadanie účinných ciest boja s týmto fenoménom si vyžaduje dlhodobé a komplexné prístupy. Preto je na mieste zvažovať aj nástroje, ktoré pôvodne do kontinentálnych systémov práva nepatriли, avšak po ich prispôbení na podmienky tej ktorej spoločnosti či štátu môžu efektívne fungovať. Viaceré inštitúty, ktoré sa nakoniec v podmienkach Slovenskej republiky uchytili (niektoré viac, niektoré menej) boli pôvodne odsudzované alebo bolo na ne odbornou aj laickou verejnosťou nazerané rezervovane. Určité morálne či etické výhrady boli a sú aj k inštitútom ako je agent v trestnom konaní, spolupracujúci obvinený a súvisiace úľavy alebo dohoda o vine a treste či niektoré druhy amnestií.

Hovorí sa, že whistleblowing vie zachrániť život, zdravie a peniaze. V oblasti daní má whistleblowing potenciál preventívne pôsobiť na riadne a včasné platenie daní a hlavne vyplniť medzery pri identifikovaní daňových únikov. Informácie od verejnosti sú dôležitým zdrojom pre orgány finančnej správy (aj orgány činné v trestnom konaní). Oznamovateľ (whistleblower) vie podstatným spôsobom prispieť k identifikácii a odhaľovaní ilegálnych protispoločenských činností, avšak často riskuje, že za poskytnuté informácie draho zaplatí.

Na jednej strane ľudia neoznamujú protispoločenskú činnosť lebo to nepovažujú za „ich starosť“ alebo majú obavy z možných následkov voči ich osobe alebo majú dojem, že aj tak by sa nič nezmenilo a na druhej strane tí istí ľudia samotných whistleblowerov hodnotia pozitívne. Je snád' možné domnievať sa, že ide o znak pozitívneho vývoja spoločnosti, o prehlbovanie etickej kultúry.¹⁸

Aktuálna slovenská právna úprava a samotný zákon, ktorý zakotvil whistleblowing je pravdepodobne dobrým krokom k zmene myslenia, názorov a postupov. Ak však má whistleblowing efektívne fungovať čakajú našu spoločnosť a pravdepodobne aj legislatívu postupné zmeny. Je vhodné si uvedomiť, že nie všetci whistlebloweri sú zamestnanci. Hodnotnými informáciami môže disponovať napríklad aj akcionár, konzultant, obchodný partner či samostatne zárobková činná osoba, ktorá de

¹⁷ Bližšie pozri Financial Conduct Authority – Bank of England Prudential Regulation Authority. Financial Incentives for Whistleblowers. 2014. Dostupné z: <https://www.fca.org.uk/publication/financial-incentives-for-whistleblowers.pdf>

¹⁸ Bližšie pozri napr. Centrum Badania Opinii Społecznej. *Bohaterowie czy donosiciele? Co Polacy myślą o osobach ujawniających nieprawidłowości w miejscu pracy?* Warszawa. 2012. str. Dostupné z http://www.batory.org.pl/upload/files/Programy%20operacyjne/Przeciw%20Korupcji/Raport_Sygnalisci.pdf

facto, ale nie de jure je zamestnancom a preto je vhodné sa na túto problematiku pozrieť širšie, či už ide o podporu tohto mechanizmu alebo o ochranu týchto oznamovateľov. Ale hlavným problémom ostáva samotný rozsah ochrany, ktorý je v praxi nízky a teda spôsobuje slabú efektívnosť predmetnej úpravy.

Taktiež by bolo vhodné zvýšiť informovanosť a to na všetkých úrovniach, od vzdelávania v rámci školskej prípravy až po hodnotné štatistiky a výročné správy, z ktorých by vyplývalo aj ako sa s oznámeniami naložilo, aké kroky sa na základe informácií od whistleblowerov urobili. A nakoniec vytvoriť koncept školení a vzdelávania pre kompetentných pracovníkov nielen pokiaľ ide o samotné dodržiavania ustanovení zákonov, ale aj v prístupe k whistleblowerom.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BERGER, L., PERREAULT, S., WAINBERG, J. Hijacking the Moral Imperative: How Financial Incentives Can Discourage Whistleblower Reporting. In *A Journal of Practice & Theory*. August 2017, Volume 36, Issue 3, str. 1-14. Dostupné z: <http://aaajournals.org/doi/10.2308/ajpt-51663>
2. Canada Revenue Agency. Informant Leads Program. Dostupné z: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/informant-leads-program.html>
3. Centrum Badania Opinii Społecznej. *Bohaterowie czy donosiciele? Co Polacy myślą o osobach ujawniających nieprawidłowości w miejscu pracy?* Warszawa. 2012. str. dostupné z: http://www.batory.org.pl/upload/files/Programy%20operacyjne/Przeciw%20Korupcji/Raport_Sygnalisci.pdf
4. Current statistics regarding the Offshore Tax Informant Program. Dostupné z: <https://members.videotax.com/technical-interpretations/2016-0634971C6-2016-step-q14-offshore-tax-informant-program>
5. DANČÍKOVÁ, Z., NECHALA, P., SKÁCAL, E. *Oznamovateľov nekalých praktík chránime len na papieri*. Transparency International Slovensko. 2015. Dostupné z: <http://www.transparency.sk/wp-content/uploads/2016/01/Oznamovateľov-nekalých-praktík-chránime-len-na-papieri.pdf>
6. Dôvodová správa k návrhu zákona č. 307/2014 Z.z. o niektorých opatreniach súvisiacich s oznamovaním protispoločenskej činnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=5082>
7. Financial Conduct Authority – Bank of England Prudential Regulation Authority. Financial Incentives for Whistleblowers. 2014. Dostupné z: <https://www.fca.org.uk/publication/financial-incentives-for-whistleblowers.pdf>
8. Internal Revenue Code (IRC) of 1986. Dostupné z: <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance>

9. Internat Revenue Service. *History of the Whistleblower/Informant Program*. Dostupné z: <https://www.irs.gov/compliance/history-of-the-whistleblower-informant-program>
10. IRS Whistleblower Program. Annual Report to the Congress. Fiscal year 2016. Dostupné z: <https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-office-annual-reports>
11. JUBB, P. B. Whistleblowing: A restrictive definition and interpretation. *Journal of Business Ethics*, 1999, Volume 21, Issue 1.
12. LINDZON, J. Federal programs tackle offshore tax avoidance, evasion. In *National Post*. 11 February 2017. Dostupné z: <https://www.pressreader.com/canada/vancouver-sun/20170211/281672549691340>
13. Zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon
14. Zákon č. 307/2014 Z.z. o niektorých opatreniach súvisiacich s oznamovaním protispoločenskej činnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov

KONTAKT NA AUTORA

martinachmurova@gmail.com

JUDr. Martina Chmurová

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

STIMULACE A MOTIVACE JAKO NÁSTROJ PREVENCE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM A VYHÝBÁNÍ SE DANI

STIMULATION AND MOTIVATION AS INSTRUMENT FOR PREVENTION AGAINST TAX FRAUDS AND TAX EVASION

Petra Jánošíková

Fakulta právnická Západočeské univerzity v Plzni

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Stat' se zabývá poněkud netradičním pojetím daně ve smyslu její stimulační funkce a motivací daňového subjektu ji platit. V daňové soustavě ČR v rámci korekčních prvků daně lze tuto stimulaci nalézt. Pokud daňový subjekt je vnitřně motivován a stimulován tím, že „zaplatit daň“, se vyplatí, a zároveň si je vědom své sounáležitosti se společností tím, že do ní „investuje“, pak jde o jeden z nejúčinnějších nástrojů prevence proti daňovým únikům a vyhýbání se dani.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku:

daňové právo; daň; daňová soustava ČR; základní daňové prvky; stimulace; motivace.

Abstract in English language:

The article deals with unconventional concept of tax in the sense of its stimulation function and the motivation of the tax subject to pay it. Stimulation can be found in the tax system of the Czech Republic within the framework of the tax adjustment elements. It is one of the most effective tools to prevent tax evasion and tax avoidance, if a tax entity is internally motivated and stimulated by paying a tax while being aware of its belonging to the company by investing in it.

Keywords in English language:

tax law; tax; the taxation of the Czech Republic; basic tax elements; stimulation; motivation.

ÚVOD

Daně jsou jedním z největších společenských fenoménů. Postihují všechny obyvatele státu a jsou neustále v ohnisku zájmu široké veřejnosti. Zahrnují v sobě jak aspekty ekonomické a právní, tak aspekty sociální, sociologické, psychologické a politické.

Institut daně je spojen s organizovaným státním útvarem.¹ Předchůdci dnešních daní byly regály, domény, kontribuce a akcízy. Původní nahodilé, nepravidelné, mnohdy dobrovolné naturální odvody daňového charakteru se změnil v povinné, pravidelné daně ve formě peněžního plnění. Z podpůrného doplňkového zdroje se staly rozhodujícím příjmem veřejných rozpočtů².

Daň je možné vnímat *sensu stricto* jako veřejný příjem vyznačující se určitou cykličností a neexistencí přímého ekvivalentního protiplnění. Úhradou daně nevzniká přímá povinnost správce daně ani příjemce daně podle rozpočtového určení, plnění vůči tomu, kdo byl k dani povinován. Daní *sensu largo* se rozumí navíc i veřejné příjmy s ekvivalentem, zejména poplatky. S úhradou je zde spojena přímá aktivita příjemce „daně“ vůči povinnému k „dani“.

V současné právní úpravě v České republice je „daň“ upravena v daňovém řádu, zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a to v § 2. Daň je zde vymezena jako souhrnný pojem pro více kategorií veřejných příjmů, které jsou označeny jako daň nejen z hlediska ekonomického ale i právního. Daň je zde chápána *sensu largo* a odpovídá pojmově berni. Podle současného legislativního vymezení pod pojem „daň“ patří nejen daně *sensu stricto*, ale i poplatky a clo.

Současná daňová soustava „*stricto sensu*“ se člení na přímé (majetkové a důchodové daně) a nepřímé daně (všeobecná spotřební daň a selektivní daně). Jednotlivé daně jsou upraveny v daňových zákonech, a to: Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů fyzických a právnických osob; Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí; Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční; Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (DPH), Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí a konečně Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, která nahradila dřívější odvody z loterií a jiných podobných her (Z 202/1990 Sb.).

1. STIMULACE A MOTIVACE V PLACENÍ DANÍ

Stimulace z lat. „*stimulatio*“ znamená aktivitu, která podněcuje nebo povzbuzuje k nějaké reakci, chování, činnosti nebo práci zpravidla pozitivní povahy pomocí podnětů (stimulů)³.

Motivace je na rozdíl od stimulace chápána jako vnitřní stav člověka daný přáními, tužbami, úsilím, představou aj., který způsobuje určité chování a aktivitu člověka. Motiv je potom každá vnitřní pohnutka podněcující chování člověka. Motivace má vnitřní

¹ Více: STARÝ, M. A KOL. *Dějiny daní a poplatků*. 207 s. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.

² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 159 s. ISBN 978-80-7380-503-6, s. 20.

³ KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 251 s. ISBN 80-901647-0-6, s. 223; KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981. 855 s. ISBN 80-04-26059-4, s. 732; KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 1253 s., s. 1044.

aspekt a stimulace vnější aspekt⁴. Jednání je tedy plněno buď pod vlivem vnějších podnětů (stimulů) nebo pod vlivem vnitřních pohnutek (motivů), přičemž obojí může působit společně a vzájemně se posilovat. Stimul jako vnější pobídka může motiv podnítit nebo utlumit. Žádoucí účinek má stimul jenom tehdy, pokud je v souladu s motivačním profilem člověka a situací, ve které se nachází. Motivace komplexně integruje psychickou a fyzickou aktivitu člověka směrem k vytyčenému cíli.

Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru, kterými jsou:⁵ funkce alokační, funkce redistribuční, funkce stabilizační, funkce fiskální a stimulační. Alokační funkce se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost v rozmístění zdrojů, jejichž příčinou jsou zejména tržní selhání jako externality a nedokonalá konkurence. U funkce alokační jde o získání prostředků na financování oblastí podceňených trhem. Funkce redistribuční (přerozdělovací) vychází z konstatování, že rozdělení důchodů ve společnosti je z hlediska tržních mechanismů neakceptovatelné. Zmírňuje rozdíly výběrem od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjem méně bohatým. Funkce stabilizační znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. O této roli fiskální politiky se vede mnoho sporů. Odpůrci tvrdí, že snaha po stabilizaci je právě tou příčinou, která vyvolává nestabilitu. Je však nesporné, že fiskální (daňový) systém je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele, ať už je jeho důsledek jakýkoliv. Při plnění stabilizační funkce reguluje vláda výši daňových příjmů podle hospodářského cyklu⁶. Za nejdůležitější funkci daní se v literatuře o daních často označuje tzv. fiskální funkce. Rozumí se jí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje. Fiskální funkce je historicky nejstarší a je obsažena ve všech třech výše uvedených funkcích.

Stimulační funkce daně využívá toho, že daně jsou daňovými subjekty vnímány zpravidla jako újma, kdy jsou proto ochotny udělat hodně, aby daňovou povinnost omezily. Stát daňovým subjektům poskytuje různé formy daňových úspor anebo je vystavuje vyššímu zdanění, aby podpořil ekonomický růst nebo je motivoval ke spotřebě určitých statků. Stimulace může být proto pozitivní nebo negativní. Stimulační funkce působí však především jako ekonomický nástroj, jež působí a ovlivňuje rozhodování

⁴ KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 251 s. ISBN 80-901647-0-6, s. 158; KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981. 492 s. ISBN 80-04-26059-4, s. 732; KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 1253 s., s. 708; SCHMIDBAUER, W. *Psychologie, lexikon základních pojmů*. Praha: Naše vojsko, 1994. 208 s. ISBN 80-206-0459-6, s. 84-85.

⁵ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: Vox, a. s., 2014. 391 s. ISBN 80-86324-60-5, s. 11 a 12; obdobně ŠIROKÝ, J. A KOL. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8, s. 12-13 nebo RADVAN, M. a KOL. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno, MU a Doplněk, 2008. 509s. ISBN 978-80-210-4732-7, s. 28-30.

⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. A KOL. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň, Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 301.

daňových subjektů v souladu s ekonomickými hledisky. Funkce se realizuje např. rozdílným daňovým zatížením různých kategorií ekonomických subjektů. Pozitivní stimulace vůči daňovým subjektům podporuje i jejich motivaci daně platit.

Právní odůvodnění ukládání a vybírání daní má mocenskou oporu v právním postavení státu a v existenci příslušného všeobecně závazného právního předpisu (zákona). Daně lze také eticky zdůvodnit. Etika úzce souvisí s morálkou, jež se především projevuje v oblasti daní v principu daňové spravedlnosti. Klíč k pochopení vlivu etiky je třeba hledat v systémové souvztažnosti mezi právem a etikou. Etický rozměr daní přispívá mnohdy „nepozorovaně“ k žádoucímu jednání a jejich placení. Člověk, který se zamýšlí nad etikou, správností svého jednání zpravidla nezákonně ani neeticky nejedná.

Princip daňové spravedlnosti je tedy nejen etický, ale i morální, psychologický a právní jev schopný ovlivňovat nejen postoje ale i samotné jednání obyvatelstva k placení daní.

V současnosti je považován za základní princip spravedlivého zdanění princip prospěchu a princip platební schopnosti.⁷ Princip prospěchu vyjadřuje, že každý má být zdaněn úměrně prospěchu, který získává z veřejných výdajů. Osoba, jež má větší prospěch z veřejných služeb, by měla platit vyšší daň, a naopak osoba s menším prospěchem by měla platit nižší daň. Tento princip se používá u poplatků za služby veřejného sektoru tam, kde je možné ho použít. Spravedlnost daní je představována především redistribučním efektem, kdy daně mají zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů, než jaké vyplývá z tržních podmínek. Jedná se zde o princip platební schopnosti. Většina veřejných výdajů však nemůže vycházet z principu prospěchu, protože uplatněním tohoto principu by veřejné výdaje založené na solidaritě ztratily svůj smysl. Sociálními dávkami nemohou chudí financovat chudé. Podle principu platební schopnosti má výše daní záviset na výši příjmů, majetku nebo platební schopnosti. Vychází se z předpokladu, že suma zaplacená osobou s vyšší platební schopností, kterou získá osoba s nižší platební schopností, zvyšuje společenský užitek, protože pro příjemce znamená daná suma o mnoho více než pro toho, kdo o ní přišel. Z principu platební schopnosti vycházejí dva všeobecně přijímané koncepty spravedlnosti: horizontální a vertikální. Aby bylo dosaženo spravedlnosti, musí platit oba současně. Uplatnění tohoto principu vyžaduje stanovit daňový základ (například příjem, spotřeba, majetek) jako atribut platební schopnosti a následně daň při známém daňovém základu.

Zdanění neovlivňuje jen rozhodnutí týkající se práce, úspor či spotřeby, ale z delšího časového horizontu působí i na investiční aktivitu a alokaci investic. Může dojít k situaci, kdy se více vyplatí vynakládat finance na vyhýbání se placení daní, než zvyšovat svoje pracovní a inovační úsilí. Zdanění ovlivňuje všechna ekonomická rozhodnutí. Neefektivně ukládané daně ochuzují stát a všechny poplatníky. Zdroji

⁷ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vydání. 279 s. Praha: Aspi, a. s., 2006. ISBN 80-7357-205-2, s. 103; obdobně VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2014*. 12. vyd. Praha: Vox, 2014. 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6, s. 50-51.

neefektivnosti u daní jsou distorzita daní a administrativní náklady. Požadavek efektivity znamená, že daně by neměly způsobovat velké distorze neboli zkreslení v cenách a užítu z různých druhů činností. Distorze vedou poplatníky k substituci, k nahrazení zdaněného zboží nebo činností jinými, nezdaněnými, a tak narušují efektivní alokaci zdrojů. Jiným způsobem neefektivnosti daní je velmi vysoká administrativní náročnost, která zahrnuje jak přímé tak nepřímé náklady na jejich správu. Administrativní náklady nenese jen stát, který zajišťuje jejich správu, ale také poplatníci nebo plátcí daní, kteří musí vést účetnictví nebo daňovou evidenci, vyplňovat daňová přiznání, platit daňové poradce aj.

2. STIMULAČNÍ A MOTIVAČNÍ PRVKY V DAŇOVÉ SOUSTAVĚ ČR

Stimulační a zároveň motivační prvky v daňovém právu lze spatřovat především v korekčních, nepodstatných, prvcích daně. Základní daňové prvky charakterizují konkrétní „daň“ ve smyslu legislativní zkratky (daň „*sensu largo*“). Jejich obsahem jsou práva a povinnosti. Právní zakotvení těchto obsahových prvků je předpokladem vzniku, trvání i zániku daňověprávního vztahu. Daňové prvky jsou nutné k tomu, abychom mohli stanovit nebo zkontrolovat daňovou povinnost. Mezi základní daňové prvky patří podle Karfíkové a Babčáka tyto: subjekty daně, daňový objekt (předmět), daňový základ a daňová sazba.⁸ Bez těchto prvků nemůže daňověprávní vztah existovat. Naproti tomu Radvan a Mrkývka uvádějí jako základní daňové prvky: subjekt, objekt (předmět) a obsah (práva a povinnosti účastníků vztahu). K tomu doplňují i další konstrukční prvky, které daňověprávní vztah blíže specifikují a definují. Tvrdí, že daň má tyto konstrukční prvky: daňový subjekt, objekt zdanění, základ daně, sazba daně, korekční prvky, rozpočtové určení, správce daně a podmínky placení.⁹ Někteří autoři zmiňují jako základní prvek i splatnost, kdy je velmi důležité z hlediska jistoty pro daňového poplatníka znát dobu, za kterou se daň platí, a přesný okamžik, kdy má daň být zaplacená.¹⁰ Z toho důvodu za základní daňové prvky, můžeme označit: daňový subjekt, daňový objekt (předmět), základ daně, sazbu daně a splatnost daně.

V právním slova smyslu může být daňovým subjektem jak fyzická tak i právnická osoba. Daňový subjekt je osoba, která je dle zákona povinna odvádět nebo platit daň. Z hlediska daňové techniky se dělí daňové subjekty na poplatníky a plátce. Poplatník daně je daňový subjekt, jehož předmět daně (příjem nebo majetek) je daní podroben. Poplatník je zamýšleným nositelem daňového břemena, tedy ten komu se krátí jeho disponibilní zdroje výběrem daně. Plátce daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou

⁸ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 159; BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5, s. 143.

⁹ RADVAN, M. A KOL. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, ISBN 978-80-7239-230-8, s. 33.

¹⁰ ENGLISH, K. *Soustava národního hospodářství*. 2. sv. 724 s. Praha: Melantrich, a. s., 1938, s. 193.

jiným poplatníkům pod svojí majetkovou odpovědností. Plátce daně daň odvádí, avšak odvod nesníží jeho disponibilní zdroje, protože povinnost přeneše na jiný subjekt. Při některých výběrech daně je daň z technických důvodů vybírána prostřednictvím plátce daně. Tento způsob výběru se používá u daní důchodového typu zejména u závislé činnosti a u daní ze spotřeby. Výběr daně prostřednictvím plátce je rychlejší, minimalizuje možnost daňových úniků, snižuje administrativní náklady a urychluje tok prostředků do veřejných rozpočtů.

Daňový objekt je veličina, ze které se daň vybírá. V současné době objekty zdanění jsou: majetek (daň z nemovitých věcí, nabytí nemovitých věcí a silniční daň), spotřeba (DPH, spotřební a energetické daně) a důchod (daň z příjmů fyzických a právnických osob a daň z hazardních her). Objekt zdanění představuje jen rámcové vymezení veličiny, která podléhá zdanění. Pro efektivní výběr daně je nutné definovat předmět daně, kterým je jednoznačné a úplné určení rozsahu objektu zákonem, jímž se ukládá daňová povinnost.

Základ daně je předmět zdanění vyjádřený v měrných jednotkách a upravený dle zákonných pravidel. Základ daně musí být vyjádřen v měřitelných jednotkách, a to buď ve fyzických jednotkách, metr, litr apod., nebo v hodnotovém vyjádření, koruny. Základ daně je třeba vymezit věcně i časově. K časovému vymezení slouží zdaňovací období, které je časovým intervalem, za něž se stanovuje základ a výše daně a daň se hradí.

Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně sníženého o odpočty stanoví velikost daně. V současné daňové soustavě ČR se používají tyto typy daňových sazeb: podle druhu základu daně: jednotná nebo diferencovaná sazba a za další podle vztahu k velikosti základu daně: pevná nebo proporcionální (poměrná) sazba lineární.

Jednotná sazba daně je sazba, která je stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně nezávisle na jeho na kvalitě. Jednotnou sazbu daně má v daňové soustavě ČR pouze daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 4 %. Diferencovaná sazba daně je sazba, jejíž velikost se liší podle druhu předmětu daně. Např. sazba DPH na většinu zboží činí 21 %. Pevná sazba daně je sazba vztažená k objemové jednotce základu daně bez ohledu na peněžní ocenění základu daně. Pevná sazba je stanovena absolutní částkou na jednotku fyzického objemu základu daně, např. u spotřební daně 1 hl piva nebo u daně z nemovitých věcí 1 m² pozemku nebo stavby apod. Proporcionální (poměrná) sazba daně se užívá tam, kde základ daně má hodnotový charakter. Sazba udává určitý podíl, resp. procento ze základu daně. Lineární sazba daně je sazba určená stejným procentem při různém základu daně, např. u daně z příjmů.

Posledním základním prvkem daňové násobilky je splatnost, tedy okamžik, se kterým právní řád spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníkem, tj. zaplacení daňové povinnosti. Daň může být zaplacená jednorázově, pomocí záloh, na základě splátek nebo formou srážky daně.

Základní prvky doplňují i další korekční prvky, které ovlivňují výši daně z hlediska jejího vyměření. Jedná se o vynětí z předmětu daně, osvobození od daně, odpočty od základu daně a slevy na dani. Babčák do ostatních prvků navíc zařazuje zvýšení nebo

snížení daně či daňové sazby, minimální daň, prominutí daně a daňové sankce¹¹. Především v korekčních prvcích daně lze spatřovat stimulační funkci daně.

Vzhledem k tomu, že vymezení objektu daně bývá široké, je někdy třeba ho doplnit vynětím z předmětu daně. Vynětí z předmětu daně je určení části objektu, na který se daňový zákon nevztahuje, není tedy předmětem.

Osvobození od daně určuje část předmětu daně, ze kterého se daň nevybírání a která se ani zpravidla nezahrnuje do základu daně. Osvobození od daně může nabývat různých forem, nejčastěji se jedná o osvobození úplné, které se použije jen tehdy, jsou-li splněny současně všechny zákonné podmínky. Zřídka se v daňové legislativě používá i částečné osvobození od daně.

Základ daně lze snížit o odpočty. Rozlišují se standardní a nestandardní odpočty. Standardní odpočty snižují základ daně o předem stanovenou pevnou částku, pokud daňový subjekt splní zákonné podmínky. Standardní odpočty zohledňují sociální postavení poplatníka. Nestandardní odpočty snižují základ daně v prokazatelné výši, např. dary, daňová ztráta, a mají motivovat k celospolečensky žádoucímu chování. V současné daňové soustavě ČR se používají především nestandardní odpočty u daně z příjmů fyzických a právnických osob.

Základní výši daně umožňuje snížit sleva na dani, která představuje možnost odpočtu části daně za stanovených podmínek. Rozlišují se standardní a nestandardní slevy. Standardní slevy snižují daň o předem stanovenou pevnou částku, pokud daňový subjekt splní zákonné podmínky. Standardní slevy zohledňují sociální postavení poplatníka (daň z příjmů fyzických osob). Nestandardní slevy snižují daň v prokazatelné výši a mají motivovat k celospolečensky žádoucímu chování, např. zaměstnávání osob se zdravotním postižením či ochrana životního prostředí (daň z příjmů právnických osob nebo silniční daň).

Konkrétní úprava daňových prvků jak základních tak ostatních, korekčních, je v jednotlivých daňových zákonech. Pokud by daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezery v zákoně umožňoval vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, použije se takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti¹².

Následující tabulka ukazuje zastoupení korekčních prvků u jednotlivých daní v ČR.

¹¹ BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5, s. 150-151.

¹² Rozhodnutí NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005.

Tab. č.1. Korekční prvky v daňové soustavě ČR

Daň	Vynětí	Osvobození	Odpočty	Slevy na dani
Příjmy fyzických osob	ano	ano	ano	ano
Příjmy právnických osob	ano	ano	ano	ano
Hazardní hry	-----	-----	-----	-----
Nemovitě věci				
- Pozemky	ano	ano	ne	ne
- Stavby	ano	ano	ne	ne
Nabytí nemovitých věcí	ano	ano	ne	ne
Silniční daň	ano	ano	ne	ano
Spotřební daně				
- Minerální oleje	ne	ano	ne	ne
- Víno a meziprodukty	ne	ano	ne	ne
- Láh	ne	ano	ne	ne
- Pivo	ne	ano	ne	ne
- Tabákové výrobky	ne	ano	ne	ne
- Surový tabák	ne	ne	ne	ne
DPH	ano	ano	ne	ne
Energetické daně				
- Zemní plyn	ne	ano	ne	ne
- Pevná paliva	ne	ano	ne	ne
- Elektrina	ne	ano	ne	ne

Zdroj: Vlastní zpracování z příslušných právních předpisů upravující jednotlivé daně

Jak je patrné z tabulky č. 1, pouze u daně z hazardních her není obsažen ani jeden korekční prvek. Tato daň nemá žádnou úlevu na dani.

Česká republika patří v rámci Evropské unie do třetiny zemí s nejnižší daňovou kvótou. Ta vyjadřuje podíl všech daní a veřejných pojistných na HDP. Nejvyšší daňovou kvótou má Dánsko přes 48 %. Následuje Británie a Francie. V České republice činí složená daňová kvóta přes 34 % (v roce 2017 - 34,3 %)¹³.

Výběr daní v České republice zabezpečuje finanční správa¹⁴. V následující tabulce je zobrazen výběr daňové povinnosti a inkasa v roce 2016 včetně výtěžnosti, která je ukazatelem úspěšnosti správce daně.

¹³Zprávy e15.cz [online]. 2017. [cit. 2017/14/11] České daňové zatížení v roce 2018 bude nejvyšší za poslední roky. Vliv má také EET. Dostupné z WWW: //zpravy.e15.cz/domaci/ekonomika/ceske-danove-zatizeni-v-roce-2018-bude-nejvyssi-za-posledni-roky-vliv-ma-take-eet-1333736.

¹⁴ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, ve znění pozdějších předpisů; Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR, ve znění pozdějších předpisů.

Tab. č. 2. Vybrané daňové povinnosti a inkaso v roce 2016¹⁵

Druh příjmu	Povinnost	Inkaso	Výtěžnost (%)
Daň z přidané hodnoty	324 104	349 460	107,8
Daň z příjmu právnických osob	150 625	156 401	103,8
Daň z příjmu fyzických osob – přiznání	3 153	6 849	217,2
Daň z příjmu fyzických osob - záv. Činnost	147 397	149 392	101,4
Daň silniční	5 242	5 970	113,9
Daň z nemovitých věcí	10 331	10 582	102,4
Daň z nabytí nemovitých věcí	12 212	12 697	104,0

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR 2016

3. DÁNSKÁ INSPIRACE

Dánsko je označeno za jednu z nejšťastnějších zemí podle celoevropského sociálního průzkumu v Evropě¹⁶. Je to s podivem, když zohledníme nepříznivé počasí v celosvětovém měřítku a také to, že Dánové podléhají jedné z nejvyšších daňových sazeb. K měřitelnému štěstí Dánů patří zejména jejich vysoká životní úroveň, zdravotnictví, rovnost pohlaví, dostupné vzdělání a spravedlivé rozdělení bohatství mezi lidmi. Výzkumem štěstí se v Dánsku zabývá Institut pro výzkum štěstí v Kodani¹⁷. Sociální stát má v Dánsku širokou podporu. Tato podpora pramení z uvědomění, že sociální model proměňuje společné bohatství na blahobyt a dobrý život. Dánové vnímají placení daní jako investici do společnosti, za kterou si pořízují kvalitu života. Na placení daní jsou pyšní. Dánské slovo „*skat*“ je výrazem pro „miláček“ a „daně“. Klíčem k porozumění vysoké míry pocíťovaného štěstí v Dánsku je schopnost sociální péče omezit rizika, nejistoty a úzkost mezi obyvateli a zamezit jejich extrémní nespokojenosti. Recept na životní pohodu, kvalitu života a spokojenost nese označení „*hygge*“ (výslovnost hju:ga). Hygge pochází z norštiny a je to výraz pro rozpoložení duševní pohody spojené se štěstím¹⁸. Jde o vlastnost přítomnosti a prožívání sounáležitosti. Je to pocít tepla, pohodlí a bezpečí. Hygge je prožívání vlastního já a bytí v souladu

¹⁵ Finanční správa ČR [online]. 2017. [cit. 2017/13/11] Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016. Dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf

¹⁶ Za poslední 3 roky se Dánsko umístilo na 1. místě The World Happiness Report 2016 (Zpráva o štěstí ve světě), na 3. místě The World Happiness Report 2015 a na 1. místě OECD Better Life Index-Life Satisfaction 2015 (Ukazatel OECD lepšího života - životní spokojenost).

¹⁷ Blíže Institut pro výzkum štěstí [online]. 2017. [cit. 2017/13/11] Dostupné z WWW: <https://www.happinessresearchinstitute.com>.

¹⁸ WIKING, M. *Hygge prostě šťastný způsob života*. Brno, Jota, 2017. 287 s. ISBN 978-80-7565-111-2, s. 9

s ostatními lidmi, vnitřními orgány i třeba finančním úřadem¹⁹. Prožívat hygge znamená pocítit intimitu a propojení. Je to pocit zapojení se a účasti. Spočívá v být, nikoli mít²⁰.

Pro dánský daňový systém²¹ jsou typické nízké odvody na sociální pojištění, které se týkají pouze zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných. Zaměstnavatelé tyto odvody neplatí. Kromě národní osobní důchodové daně existuje i místní osobní důchodová daň. Municipality vybírají i celou řadu dalších odvodů daňového charakteru. Daňová soustava obsahuje jak přímé (daně z příjmů, nemovitých věcí, z pozůstalosti, dědictví a darování), tak i nepřímé daně (DPH a spotřební daně).

Dánský daňový systém využívá celou řadu korekčních (stimulačních) prvků, např. úrok splacený do výše 50 000 DKK je daňově uznatelný. Dojíždějící za prací, u nichž vzdálenost přesahuje 24 kilometrů za den, obdrží částku 2,05 DKK za kilometr jako daňový odpočet. Používají se i další. Obecné pravidlo spočívá v tom, že daňoví poplatníci jsou schopni odečíst své výdaje při získávání svých zdanitelných příjmů, i když existuje mnoho výjimek z tohoto pravidla. Zaměstnanci však mají velmi omezené možnosti pro odpočet daně, jelikož se předpokládá, že zaměstnavatel hradí jejich náklady na práci. Zaměstnavatel si totiž může odečíst většinu z těchto výdajů ze svého vlastního zdanitelného příjmu.

DPH obecně používá pouze jednu sazbu až na několik výjimek (veřejná doprava soukromých osob, zdravotnické služby, vydávání novin, pronájem prostor a provozování cestovní kanceláře). Současná základní sazba DPH v Dánsku činí 25 %²².

ZÁVĚR

Adam Smith navrhl první ucelenou soustavu daňových principů, tzv. daňové kánony. Podle něj by měla být dodržena při zdanění tato pravidla²³:

- 1) V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.
- 2) Daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovena přesně a nikoliv libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a suma, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv jinému naprosto jasné.
- 3) Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi asi nejlépe hodí.

¹⁹ SODERBERGOVÁ, M. T. *Hygge cesta ke štěstí*. Praha, Euromedia Group, 2017. 224 s. ISBN 978-80-7549-307-1, s. 13.

²⁰ BRITSOVÁ, L. T. *Hygge, tajemství spokojeného života*. Praha: Euromedia Group, 2017. 192 s. ISBN 978-80-7549-104-6, s. 7.

²¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0, s. 225-229.

²² Dánské ministerstvo financí [online]. 2017. [cit. 2017/13/11] The Tax Structure. Dostupné z WWW: <http://www.skm.dk/english/facts-and-figures/the-tax-structure>.

²³ SMITH, A. *Bohatství národů: Pojednání podstatě a původu bohatství národů*. Praha: Liberální institut, 2016. 872 s. ISBN 978-80-86399-60, s. 732-735.

- 4) Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, co ona daň skutečně přináší do státní pokladny.

Z těchto tradičních principů jsou zřejmé požadavky na současné daně, resp. daňový systém, ke kterým patří: efektivnost zdanění, administrativní jednoduchost, právní perfektnost, pružnost a současně stabilita, politická průhlednost, daňová spravedlnost a daňové stimuly (pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů)²⁴. K tomu jisto jistě patří i motivace pro daňové subjekty platit daň.

Jednotlivé daně obsažené v daňové soustavě ČR obsahují určité korekční, resp. stimulační prvky. Je však na státu, zákonodárci, přijmout taková opatření, např. zvýšit jejich dosavadní počet tak, aby kromě stimulační funkce vyvolal i vnitřní motivaci je platit. K tomu přispívá i efektivní výběr a správa veřejných rozpočtů s péčí řádného hospodáře. To, co je způsobitelné však odrazovat daňové subjekty od platby, je zejména administrativní náročnost, nestabilita právní úpravy daní a jistá izolovanost od veřejných financí a tudíž jejich neovlivnitelnost. Daně by proto měly být dostatečně výnosné a pružné, aby byly schopny uhradit celospolečenské potřeby a zároveň splňovaly požadavky daňové spravedlnosti, obecnosti, rovnoměrnosti a únosnosti daňového zatížení vedoucí k pocitu sounáležitosti s celkem a motivace investovat do společnosti.

POUŽITÉ PRAMENY

1. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5.
2. BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
3. BRITSOVÁ, L. T. *Hygge, tajemství spokojeného života*. Praha: Euromedia Group, 2017. 192 s. ISBN 978-80-7549-104-6.
4. ENGLISH, K. *Soustava národního hospodářství*. 2. sv. 724 s. Praha: Melantrich, a. s., 1938.
5. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 159 s. ISBN 978-80-7380-503-6.
6. JÁNOŠÍKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. A KOL. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň, Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.
7. KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981. 492 s. ISBN 80-04-26059-4.
8. KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 1253 s.
9. KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 251 s. ISBN 80-901647-0-6.

²⁴ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, a. s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0, s. 17.

10. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie. Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
11. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
12. RADVAN, M. A KOL. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2008. 509 s. ISBN978-80-210-4732-7, ISBN 978-80-7239-230-8.
13. SCHMIDBAUER, W. *Psychologie, lexikon základních pojmů*. Praha: Naše vojsko, 1994. 208 s. ISBN 80-206-0459-6.
14. Ministerstvo financí Dánska, dostupné WWW: <http://www.skm.dk/>
15. SMITH, A. *Bohatství národů: Pojednání podstatě a původu bohatství národů*. Praha: Liberální institut, 2016. 872 s. ISBN 978-80-86399-60.
16. SODERBERGOVÁ, M. T. *Hygge cesta ke štěstí*. Praha, Euromedia Group, 2017. 224 s. ISBN 978-80-7549-307-1.
17. STARÝ, M. A KOL. *Dějiny daní a poplatků*. 207 s. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.
18. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
19. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0, s. 225-229.
20. VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: Vox, a. s., 2014. 391 s. ISBN 80-86324-60-5.
21. WIKING, M. *Hygge prostě šťastný způsob života*. Brno, Jota, 2017. 287 s. ISBN 978-80-7565-111-2.

KONTAKT NA AUTORA

smrzova@kfp.zcu.cz

Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická

Sady Pětatřicátníků 14

306 41 Plzeň

Česká republika

VYBRANÉ SÚVISLOSTI TRANSPOZÍCIE SMERNICE ATAD DO SLOVENSKEHO PRÁVNEHO PORIADKU

SELECTED IMPLICATIONS OF TRANSPOSITION OF ATAD DIRECTIVE TO SLOVAK LAW

Matej Kačaljak

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevok sa zaoberá vybranými súvislosťami transpozície Smernice ATAD do slovenského právneho poriadku. Mapuje proces prípravy príslušnej legislatívy a komentuje voľby slovenského zákonodarcu. Medzi najvýznamnejšie súvislosti patrí skutočnosť, že všeobecné pravidlo proti zneužitiu už bude vyplývať priamo z práva EÚ, čo môže vyvolať právne napätie pri aplikácii tohto pravidla na situácie, kde sa má uplatniť medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, kde prednosť zmluvy pred zákonmi Slovenskej republiky vyplýva priamo z Ústavy. Taktiež, zatiaľ čo prístup zákonodarcu k (ne)zavedeniu pravidla obmedzenia úrokov sa zdá byť prezieravý, vo vzťahu k nezahrnutiu fyzických osôb do pôsobnosti CFC pravidiel sa tento postup zdá ako príliš opatrný.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

ATAD, CFC pravidlá, všeobecné pravidlo proti zneužitiu, pravidlá nízkej kapitalizácie, daň z príjmov

Abstract in English language:

The contribution deals with selected implications of transposition of ATAD Directive into Slovak law. It describes the process of preparation of the respective legislation and comments on the choices of Slovak legislator. Among the most important implications is the fact, that the GAAR would now stem directly from EU law, which may cause a conflict if the rule were to be applied to a double tax treaty because under Slovak Constitution the tax treaties shall have precedence over Slovak acts of parliament. Further, while the approach of the legislator to (non)-implementation of interest limitation rule seems prudent, in respect to the non-extension of scope of CFC rules it seems unnecessarily conservative.

Keywords in English language:

ATAD, CFC rules, GAAR, income tax, thin capitalisation

ÚVOD

SMERNICA RADY (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (ďalej len "**Smernica ATAD**") predstavuje koordinovanú reakciu na odporúčania OECD v rámci tzv. projektu Narúšania základu dane a presunu ziskov ("**BEPS**").

Projekt BEPS bol realizovaný v gescii OECD, pričom sa však na ňom podieľalo viac než 60 krajín vrátane všetkých členských štátov OECD. Jeho závery boli zverejnené 8. októbra 2015 a obsahuje 15 akčných plánov zameraných na problematiku narúšania základu dane a presúvania ziskov.

Práce na projekte BEPS boli prijaté pozitívne aj Európskou radou, ktorá najprv vo svojich záveroch z 13. – 14. marca 2013¹ a 19. – 20. decembra 2013² privítala začatie prác na projekte. Zverejnenie záverov projektu BEPS Európska rada privítala vo svojich záveroch z 8. decembra 2015³. Logickým vyústením tak bolo prijatie Smernice ATAD.

Smernica ATAD zavádza (ako minimálny štandard) nasledovné harmonizované pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam:

1. pravidlo o **obmedzení zahrnutia úrokov** (tzv. "interest stripping" pravidlo);
2. pravidlá týkajúce sa **zdaňovania pri odchode** zamerané na **zabránenie narúšaniu základu dane** v krajine pôvodu (tzv. exit taxation pravidlo);
3. všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (tzv. GAAR);
4. pravidlá týkajúce sa **ovládaných zahraničných spoločností** (tzv. CFC pravidlá);
a
5. pravidlá týkajúce sa **hybridných nesúladorov** (tzv. hybrid mismatch arrangements).

V zmysle článku 11 Smernice ATAD sú členské štáty EÚ povinné ju transponovať do 31.12.2018.

Predmetom tohto článku je poukávanie na niekoľko významných aspektov týkajúcich sa transpozície Smernice ATAD do slovenského právneho poriadku.

1. PRIEBEH TRANSPOZÍCIE

Ministerstvo financií Slovenskej republiky začalo s prípravou prác na transpozícii Smernice ATAD s významným predstihom.

V Slovenskej republike bolo pripomienkové konanie k novelám zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov ("**Novela ZoDP**") a zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov ("**Novela daňového poriadku**") začaté dňa 20.6.2017, dňa 16.8.2017 boli obidva návrhy schválené Vládou Slovenskej republiky a dňa 18.8.2017 boli doručené na rokovanie Národnej rady Slovenskej republiky.

¹ Európska rada (2013a)

² Európska rada (2013b)

³ Európska rada (2015)

Novela daňového poriadku bola schválená v treťom čítaní dňa 11.10.2017 a publikovaná v Zbierke zákonov pod číslom 267/2017 Z. z.

Novela ZoDP ku dňu tohto príspevku bola v druhom čítaní.

2. VŠEOBECNÉ PRAVIDLO PROTI ZNEUŽITIU

V zmysle Novely daňového poriadku bolo znenie slovenského všeobecného pravidla proti zneužitiu v § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov ("**Daňový poriadok**") modifikované a v súčasnosti znie: "*Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.*"

Určitým aspektom všeobecného pravidla proti zneužitiu podľa Smernice ATAD v kontexte judikatúry Súdneho dvora Európskej únie už bol v literatúre venovaný priestor.⁴

Za povšimnutiahodnú však považujeme v tomto kontexte najmä otázku spolupôsobenia všeobecného pravidla proti zneužitiu a medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Uplatnenie všeobecného pravidla proti zneužitiu totiž môže v určitých situáciách viesť k vylúčeniu aplikácie medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Konkrétne v slovenskom práve sa však zdá, že vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy pôsobením vnútroštátneho pravidla nie je možné z dôvodu ústavne zakotvenej prednosti medzinárodnej zmluvy pred zákonmi Slovenskej republiky.⁵

Avšak, okamihom transpozície Smernice ATAD do slovenského právneho poriadku sa všeobecné pravidlo proti zneužitiu stáva prvkom práva Európskej únie. Slovenský ústavný princíp prednosti medzinárodných zmlúv pred vnútroštátnymi zákonmi sa dostane do napätia s povinnosťou lojality voči EÚ. Súdny dvor Európskej únie sa už v minulosti do istej miery zaoberal spolupôsobením medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a práva Európskej únie⁶ ako aj otázku konfliktu ústavného zákazu a povinnosti lojality⁷ zdá sa pravdepodobné, že bude musieť riešiť aj túto otázku.⁸

⁴ BROE, L., BECKERS, D. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. EC Tax Review, 2017, 26.3: 133-144.

⁵ Pozri bližšie KORONCZIOVÁ, A.; KACALJAK, M. Gaar As Tax Treaty Override—Slovak Perspective. DANUBE: Law and Economics Review, 2017, 8.3: 139-155.

⁶ Pozri bližšie KEMMEREN, E. CCM. Double Tax conventions on income and capital and the EU: past, present and future. EC Tax Rev., 2012, 21: 157.

⁷ Rozhodnutie Ivo Tarico (C-105/14) z 8. septembra 2015

⁸ Nedávno obdobnú otázku položil Súdnemu dvoru Európskej únie aj Ústavný súd Talianska, pozri DOURADO, A. The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle. EC Tax Review, 2017, 26.3: 112-121.

3. PRAVIDLO OBMEDZENIA ZAHRNUTIA ÚROKOV

Pravidlá obmedzujúce daňovú uznateľnosť úrokov, prípadne pravidlá nízkej kapitalizácie predstavujú relatívne rozšírený nástroj adresujúci umelé znižovanie základu dane prostredníctvom presúvania dlhu a to cez obmedzenie výšky úrokov, ktoré je daňovník oprávnený odpočítať v príslušnom zdaňovacom období.⁹

Vo všeobecnosti je možné prístupy k nízkej kapitalizácii kategorizovať nasledovne¹⁰:

1. subjektívny prístup;
2. fixný test; a
3. prístup založený na premise skrytého rozdelenia zisku.

Jednotlivé prístupy a pravidlá aj v rámci Európskej únie sa značne líšia¹¹ a ich harmonizácia sa tak zdá byť namieste.

Pravidlo zavedené Smernicou ATAD znie nasledovne:

*"Presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky sú odpočítateľné v zdaňovacom období, v ktorom vznikli, len do výšky 30 % príjmov daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (EBITDA)."*¹²

Náklady na prijaté úvery a pôžičky sú výslovne definované v Smernici ATAD¹³ a zdá sa byť zjavné, že od použitej definície sa nebude možné pri transpozícii odkloniť.

Smernica ATAD zavádza aj jednotnú definíciu EBITDA pre účely pravidiel nízkej kapitalizácie. EBITDA sa vypočíta tak, že sa *"k príjmu, ktorý podlieha dani z príjmov právnických osôb v členskom štáte daňovníka, späť pripočítajú daňovo upravené sumy presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ako aj daňovo upravené sumy odpisov a amortizácie. Príjem oslobodený od dane sa z EBITDA daňovníka vylúči."*¹⁴

Hodné zreteľa je to, že ako všeobecný prístup sa v Smernici ATAD predpokladá, že pravidlá o obmedzení odpočítateľnosti úrokov sa uplatnia na všetky transakcie, t.j. nie len na transakcie medzi vzájomne závislými osobami. Členské štáty však majú možnosť

⁹ Vid' tiež WEICHENRIEDER, A. Anti-tax-avoidance provisions and the size of foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*, 1996, 3.1: 67-81.; WEICHENRIEDER, A., WINDISCHBAUER, H. Thin-capitalization rules and company responses-Experience from German legislation. 2008.; BUETTNER, T. et al. The impact of thin-capitalization rules on the capital structure of multinational firms. *Journal of Public Economics*, 2012, 96.11: 930-938.; FUEST, C., HEMMELGARN, T. Corporate tax policy, foreign firm ownership and thin capitalization. *Regional Science and Urban Economics*, 2005, 35.5: 508-526.; HAUFLE, A., RUNKEL, M. Firms' financial choices and thin capitalization rules under corporate tax competition. *European Economic Review*, 2012, 56.6: 1087-1103 a GOUTHIERE, B. France: Thin capitalization rules and the non-discrimination principle. *European Taxation*, 2002, 42.4: 159-159.; z judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie vid' rozhodnutie Lankhorst-Hohorst GmbH (C-324-00) z 12. decembra 2002.

¹⁰ Porov. ĐUKIĆ, T. Thin capitalization rules in EU member states. *International Public Administration Review*, 2014, 9.2.

¹¹ ĐUKIĆ, T. Thin capitalization rules in EU member states. *International Public Administration Review*, 2014, 9.2.

¹² Článok 4(1) Smernice ATAD

¹³ Článok 2(1) Smernice ATAD

¹⁴ Článok 4(1) Smernice ATAD

využiť výnimku v Článku 4(3)(b) Smernice ATAD a vylúčiť aplikáciu uvedených pravidiel na daňovníkov, ktorí sú tzv. samostatnými subjektmi. V rámci procesu transpozície tejto smernice bude zaujímavé sledovať, koľko členských štátov predmetnú výnimku využije.

V slovenskom daňovom práve boli pravidlá nízkej kapitalizácie prítomné pred rokom 2004 a následne boli do zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ZoDP“) znovu zavedené s účinnosťou od 1.1.2015.

V zmysle § 21a ZoDP daňovými výdavkami nie sú „úroky platené z úverov a pôžičiek a súvisiace výdavky (náklady) na prijaté úvery a pôžičky, ak je veriteľ závislou osobou vo vzťahu k dlžníkovi [...] vo výške úrokov, ktoré počas zdaňovacieho obdobia presahujú 25% hodnoty ukazovateľa vypočítaného ako súčet výsledku hospodárenia pred zdanením [...] a v ňom zahrnutých odpisov a nákladových úrokov.“ V zmysle výslovnej výnimky zakotvenej v § 21a ZoDP sa do "stavu úverov a pôžičiek [...] nezahrňajú úvery a pôžičky alebo ich časti, z ktorých úroky sú súčasťou obstarávacej ceny majetku podľa osobitného predpisu".

Z komparácie vyššie uvedeného pravidla s pravidlom v Smernici ATAD vyplýva nasledovné:

Pravidlo v ZoDP sa vzťahuje výlučne na "úvery a pôžičky", zatiaľ čo pravidlo v Smernici ATAD zahŕňa "všetky formy dlhu". V prípade slovenského pravidla obsahuje definícia iba najrozšírenejšie formy dlhu v podobe úverov a pôžičiek, čo je nepochybne užšie vymedzenie ako vymedzenie v Smernici ATAD. Bolo by síce teoreticky možné argumentovať, že aj ostatné formy dlhu spadajú pod pojem "úvery a pôžičky" s uplatnením pravidla prevahy obsahu nad formou zakotveného v § 3 ods. 6 Daňového poriadku, existujú silné argumenty proti takejto interpretácii.

V prvom rade treba poukázať na výslovnú výnimku týkajúcu sa tzv. kapitalizovaného úroku v ZoDP. Kapitalizovaný úrok pod slovenské pravidlá nízkej kapitalizácie nespadá, zatiaľ čo v definícii nákladov na prijaté úvery a pôžičky v Smernici ATAD je výslovne uvedený.

V druhom rade je nutné zohľadniť, že ZoDP pojmovo odlišuje dlhopisy od úverov a pôžičiek a rovnako diferencuje aj príjmy z nich plynúce¹⁵. V súlade s konceptom racionálneho zákonodarcu¹⁶ je tak nutné prijať predpoklad, že nebolo zámerom zákonodarcu, aby sa ten istý termín mal v jednej časti právneho predpisu širší obsah a v inej časti užší.¹⁷ V tomto kontexte je však zaujímavé, že v tabuľke zhody k Novele ZoDP

¹⁵ Porovnaj napr. 16 ods. 1 písm. e) ZoDP, kde sú súčasne vymenované "úroky a iné výnosy z poskytnutých úverov a pôžičiek" a "výnosy z iných cenných papierov [...] okrem výnosov z dlhopisov a pokladničných poukázok."

¹⁶ HODÁS, M. Odstraňovanie kontradiktórnosti noriem v aplikačnej praxi a doktrína racionálneho zákonodarcu. Právny obzor. Teoretický časopis pre otázky štátu a práva (Juridical Review. Theoretical journal for the questions of state and law), 2011, 4.94: 365–377.

¹⁷ Uvedené pravidlo je už v súčasnosti zakotvené aj v § 3 ods. 3 posledná veta zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky, v zmysle ktorého

predkladateľ uvádza, že ekvivalentom definície nákladov na prijaté úvery a pôžičky sú všetky náklady účtované na účte 562 a 568 podľa postupov účtovania č. MF/23054/2002-92. To by mohlo implikovať, že názor Ministerstva financií je, že aj vyplácané výnosy z dlhopisov by spadali pod existujúce pravidlá nízkej kapitalizácie.

Aj slovenské pravidlo v ZoDP aj pravidlo v Smernici ATAD uplatňuje fixný test, kde ako kvantitatívne kritérium je uplatnený indikátor EBITDA¹⁸; a

Slovenský test v ZoDP (25 % EBITDA) je mierne prísnejší ako test v Smernici ATAD (30 % EBITDA). Uvedené nebude v rozpore so Smernicou ATAD, nakoľko táto v článku 3 výslovne konštatuje, že zakladá len minimálnu úroveň ochrany.

Napriek vyššie uvedeným odlišnostiam sa Slovenská republika rozhodla uplatniť výnimku vyplývajúcu z článku 11 ods. 6 Smernice ATAD. Uvedená procedúra bola komunikovaná s Európskou komisiou, pričom ak Európska komisia vyhodnotí, že pravidlo v § 21a ZoDP nie je dostatočné, následne SR pristúpi k transpozícii článku 4 Smernice 2016/1164. Do istej miery je tento krok možné vnímať ako prezieravý s ohľadom na skutočnosť, že pravidlo obmedzenia úrokov v Smernici ATAD bolo podrobené kritike z dôvodu potenciálneho rozporu s primárnym právom EÚ.¹⁹

Taktiež, uvedené pravidlo v zásade vychádza z obdobného pravidla, aké je uplatňované v Nemecku a ktoré bolo Najvyšším finančným súdom (*Bundesfinanzhof*) vyhodnotené ako protiústavné. V súčasnosti o jeho ústavnosti rozhoduje Spolkový ústavný súd (*Bundesverfassungsgericht*). V prípade vyslovenia protiústavnosti takéhoto pravidla bude nutné riešiť obdobný rozpor, ako bol identifikovaný v predchádzajúcej časti, t.j. či má prednosť ústavný zákaz aplikácie určitého pravidla, alebo záväzok lojality voči EÚ a teda povinnosť uplatňovať jej právo.²⁰

4. PRAVIDLO OVLÁDANÝCH ZAHRANIČNÝCH SPOLOČNOSTÍ

Pravidlo ovládaných zahraničných spoločností (*controlled foreign company*; "CFC") adresuje znižovanie základu dane prostredníctvom presúvania aktivít, rizík a súvisiacich ziskov do dcérskych spoločností, prípadne stálych prevádzkarní daňovníka v jurisdikciách s podstatne nižším daňovým zaťažením. Obvyklé kritériá pre uplatnenie režimu ovládanej zahraničnej spoločnosti sú²¹

"je neprípustné, aby právny predpis inak vymedzil význam rovnakého právneho pojmu len pre jeho časť."

¹⁸ ZoDP síce výslovne termín "EBITDA" neuplatňuje, aj z komunikácie slovenskej finančnej správy je zrejmé, že ide o tento indikátor. Vid' napr. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (2016).

¹⁹ Pozri DOURADO, A. The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle. EC Tax Review, 2017, 26.3: 112-121.

²⁰ DOURADO, A. The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle. EC Tax Review, 2017, 26.3: 112-121.

²¹ Deloitte. Guide to Controlled Foreign Company Regimes. 2015. Online: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-14-july-2015.pdf>

1. spoločnosť je "ovládaná" daňovníkom, t.j. daňovník uplatňuje rozhodujúci vplyv na jej riadenie; a
2. spoločnosť sa nachádza v jurisdikcii s podstatne nižším zdanením, prípadne v jurisdikcii, ktorá sa nachádza na čiernom/šedom zozname.

CFC pravidlá sú vnímané ako príklad jednostranného opatrenia na zabezpečenie ochrany základu dane²². Podľa viacerých výskumov sú CFC pravidlá relatívne účinným nástrojom brániacim odklonu pasívnych príjmov do jurisdikcií s nižším zdanením²³.

V podmienkach Európskej únie je však pri konštrukcii CFC pravidiel nutné prihliadať aj na Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Cadbury - Schweppes²⁴. V zmysle uvedeného rozhodnutia existuje niekoľko rovín, v ktorých je aplikácia CFC pravidiel obmedzená²⁵:

1. rovina teritoriálna, kde v zásade nie sú kladené obmedzenia vo vzťahu k CFC pravidlám namiereným na jurisdikcie mimo Európskej únie, resp. Európskej zóny voľného obchodu, zatiaľ čo vo vzťahu k jurisdikciám patriacim do jedného z dvoch spomenutých celkov musia byť CFC pravidlá podrobené ďalším požiadavkám;
2. rovina obsahová, kde vo vzťahu k jurisdikciám patriacim do Európskej únie, resp. Európskej zóny voľného obchodu nemôžu byť CFC pravidlá namierené proti aktivitám, ktoré majú skutočný ekonomický základ, inak by boli v rozpore so slobodou usadenia sa zakotvenou v primárnom práve Európskej únie.

Smernica ATAD zavádza pre identifikáciu CFC dvojestupňový test:

1. v prvom stupni sa skúma, či vôbec daná právnická osoba, prípadne stála prevádzkareň spĺňa kritériá CFC, kde musia byť kumulatívne splnené dve podmienky
 - a. *"v prípade subjektu, daňovník samotný alebo spolu so svojimi prepojenými podnikmi má priamo alebo nepriamo viac než 50 % hlasovacích práv alebo priamo či nepriamo vlastní viac než 50 % kapitálu alebo má nárok na viac než 50 % zisku dotknutého subjektu"*²⁶; a
 - b. *„skutočná daň z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatil subjekt alebo stála prevádzkareň, je nižšia ako rozdiel medzi daňou z príjmov právnických osôb, ktorá by bola danému subjektu alebo stálej prevádzkarni vypočítaná v uplatniteľnom systéme dane z príjmov právnických osôb v členskom štáte daňovníka, a skutočnou*

²² WEICHENRIEDER, A. Anti-tax-avoidance provisions and the size of foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*, 1996, 3.1: 67-81. Vid' LANG, M. (2004) pre porovnanie rôznych pravidiel.

²³ ALTSHULER, R., HUBBARD, R. The effect of the tax reform act of 1986 on the location of assets in financial services firms. *Journal of Public Economics*, 2003, 87.1: 109-127.; RUF, M., WEICHENRIEDER, A. The taxation of passive foreign investment: lessons from German experience. *Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économie*, 2012, 45.4: 1504-1528.

²⁴ Súdny dvor Európskej únie (Cadbury-Schweppes)

²⁵ Ruf (2013)

²⁶ Článok 7(1)(a) Smernice ATAD; V prípade stálej prevádzkarene uvedené kritérium pochopiteľne nie je nutné skúmať a rozhodujúci vplyv na riadenie sa považuje za daný.

daňou z príjmov právnických osôb, ktorú subjekt alebo stála prevádzkareň zaplatil“;²⁷

2. v druhom stupni sa posudzuje, či je prípustné zahrnutie príjmov CFC do základu dane ovládajúceho daňovníka podľa jedného z dvoch prístupov, ktoré si členské štáty pri transpozícii môžu zvolit'

- a. v rámci tzv. kategorického prístupu sa vybrané pasívne príjmy zahŕňajú do základu dane ovládajúceho daňovníka *per se*²⁸:

Súčasne je však nutné skúmať, či CFC "vykonáva podstatnú ekonomickú činnosť podporovanú personálom, zariadením, aktívami a priestormi" a ak áno, vyššie uvedené zahrnutie príjmov *per se* sa nesmie uplatniť. Uvedené reflektuje závery Rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Cadbury - Schweppes, podľa ktorých by uplatnenie CFC pravidiel bolo v súlade s princípmi jednotného trhu "ak by sa takéto zahrnutie týkalo len vyslovene umelých konštrukcií určených na vyhnutie sa zvyčajne splatnej dani"²⁹ a naopak, musí byť vylúčené, "ak sa na základe objektívnych a tretími osobami overiteľných skutočností ukáže, že napriek tomu, že jestvujú odôvodnenia daňového charakteru, uvedená [CFC] je skutočne usadená v hostiteľskom členskom štáte a vykonáva tu skutočné hospodárske činnosti."³⁰ Existuje však určitá sémantická odlišnosť v teste podľa Smernice ATAD a v teste podľa Cadbury – Schweppes a prikláňame sa k záveru, že by mal mať prednosť postoj Súdneho dvora Európskej únie.³¹

Napokon, v súlade s už citovanou logikou, uvedené obmedzenie sa netýka jurisdikcii mimo Európskej únie a Európskej zóny voľného obchodu a členské štáty teda majú možnosť zahrnutie príjmov *per se* uplatniť na CFC v týchto jurisdikciách bez ohľadu na to, či tieto CFC skutočne sú v daných jurisdikciách usadené a vykonávajú tam ekonomickú činnosť.

Tieto príjmy (nie však straty) zahŕňané *per se* sa do základu dane ovládajúcej osoby zahrnú v celej výške v súlade s vnútroštátnymi pravidlami vzťahujúcimi sa na tohto daňovníka.

- b. V rámci tzv. transakčného prístupu sa pre príjmy plynúce z umelých konštrukcií slúžiacich s hlavným cieľom získať daňovú výhodu zahŕňajú podľa pravidla, ktoré je určitým ekvivalentom pravidiel transferového oceňovania.

Smernica ATAD pre potreby transakčného princípu zavádza osobitnú definíciu umelej konštrukcie, ktorá zahŕňa situácia "pokiaľ by subjekt alebo stála prevádzkareň nevlastnili aktíva alebo nepodstúpili riziká, z ktorých plynie ich celý príjem alebo časť ich príjmu, ak by neboli kontrolovaní spoločnosťou, v ktorej sa

²⁷ Článok 7(1)(b) Smernice ATAD

²⁸ Článok 7(2)(a) Smernice ATAD

²⁹ Súdny dvor Európskej únie (Cadbury-Schweppes), výrok rozhodnutia

³⁰ Ibid.

³¹ BONN, J. CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive. EC Tax Review, 2017, 26.3: 145-152.

vykonávajú významné personálne funkcie, relevantné z hľadiska týchto aktív a rizík, a slúžia na vytváranie príjmov [CFC]."

Príjmy plynúce z umelých konštrukcií sa v rámci transakčného prístupu zahrnú s uplatnením princípu nezávislého vzťahu a pri absencii podrobnejšej úpravy v Smernici ATAD je možné predpokladať, že sa na realokáciu týchto príjmov uplatnia vnútroštátne pravidlá transferového oceňovania.

V oboch vyššie uvedených prípadoch však platí, že *"členský štát daňovníka umožní, aby sa daň, ktorú [CFC] zaplatili, odpočítala z daňovej povinnosti daňovníka v štáte jeho daňovej rezidencie alebo umiestnenia. Odpočet sa vypočíta v súlade s vnútroštátnym právom."*³²

Novela ZoDP volí transakčný prístup, pričom Ministerstvo financií Slovenskej republiky ako predkladateľ argumentuje tým, že transakčný prístup je vhodnejší pre propagáciu Slovenskej republiky ako prostredia priaznivého pre holdingy.

Novela ZoDP nejde vo vzťahu k CFC pravidlám nad rámec harmonizácie Smernicou ATAD a nerozširuje CFC pravidlá aj na fyzické osoby. Toto rozhodnutie sa zdá ako prekvapivé aj s ohľadom na to, že Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta v rámci pripomienkového konania k Novele ZoDP toto primerané rozšírenie navrhovala. Argumentom bolo, že Novela ZoDP ide výlučne v súlade s dikciou Smernice ATAD. V tom kontexte, že Novela ZoDP súčasne so zavedením pravidiel zdaňovania pri odchode ruší aj režim podnikových kombinácií pri pôvodných cenách (t.j. ide nad rámec úpravy Smernice ATAD) nepovažujeme uvedený argument za presvedčivý.

Rozšírenie sa zdá logické z hľadiska férovosti podnikateľského prostredia, keďže pre slovenské podnikateľské prostredie je charakteristické, že veľké podniky vlastnené domácimi vlastníkmi spravidla nie sú kótované na burze a mnohokrát majú jediného konečného užívateľa výhod. Takýto vlastník, fyzická osoba vie potenciálnu CFC jednoducho vyňať spod svojej holdingovej štruktúry a ovládať ju priamo. Tým ju vyjme spod pôsobnosti slovenských (a prakticky akýchkoľvek) CFC pravidiel.

Rozšírenie CFC pravidiel na fyzické osoby³³, ideálne s uplatnením kategorického prístupu ako jednoduchšieho, jednoznačnejšieho a administratívne menej náročného kritéria preto považujeme za žiaduce.

ZÁVER

Ako ukazuje príklad prác na transpozícii Smernice ATAD na Slovensku, je možné predpokladať, že reakcia členských štátov EÚ na výzvy globalizácie a digitalizácie v oblasti výberu daní bude vždy podmienená ich individuálnymi podmienkami a obmedzeniami vyplývajúcimi z ústavného usporiadania a politických mantinelov.

³² Článok 8(7) Smernice ATAD

³³ Pre stručnú diskusiu k tejto téme pozri aj BONN, J. CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive. EC Tax Review, 2017, 26.3: 145-152.

Konkrétne v Slovenskej republike môže vo vzťahu k všeobecnému pravidlu proti zneužitiu vzniknúť paradoxná situácia, keď napriek identickému zneniu ho nebude možné uplatniť v rovnakom rozsahu, ako napr. v Nemecku. Rozdiel bude spočívať v jeho uplatniteľnosti na situácie, kde sa má uplatniť medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia a kde Slovensko (uplatňujúce monistický princíp s prednosťou medzinárodnej zmluvy) nebude môcť uplatniť vnútroštátne pravidlo na vylúčenie uplatnenia medzinárodnej zmluvy (tzv. tax treaty override). Spor medzi ústavným príkazom dať prednosť medzinárodnej zmluve a povinnosťou lojality voči EÚ pravdepodobne bude musieť vyriešiť až Súdny dvor Európskej únie.

Obdobný problém môže vyvstať v Nemecku vo vzťahu k aplikácii pravidla obmedzenia zahrnutia úrokov. Vo vzťahu k Slovenskému právu je priebeh prác na transpozícii uvedeného pravidla zaujímavý skôr z toho hľadiska, že naznačuje, že existujúce pravidlo nízkej kapitalizácie by sa podľa Ministerstva financií Slovenskej republiky malo vzťahovať aj na vyplácané výnosy z dlhopisov, čo však nie je úplne v súlade s gramatickým znením zákona.

Napokon, prístup slovenského zákonodarcu k CFC pravidlám sa zdá byť prinajlepšom opatrný, keď sa nateraz vzdal šance upraviť danú otázku komplexne aj pre právnické aj pre fyzické osoby. S ohľadom na slovenské hospodárske špecifiká považujeme rozšírenie CFC pravidiel aj na fyzické osoby za žiaduce.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ALTSHULER, R., HUBBARD, R. G. The effect of the tax reform act of 1986 on the location of assets in financial services firms. *Journal of Public Economics*, 2003, 87.1: 109-127.
2. BONN, J.S.. CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive. *EC Tax Review*, 2017, 26.3: 145-152.
3. BROE, L. De; BECKERS, D. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC Tax Review*, 2017, 26.3: 133-144.
4. BUETTNER, T. et al. The impact of thin-capitalization rules on the capital structure of multinational firms. *Journal of Public Economics*, 2012, 96.11: 930-938.
5. Deloitte (2015). Guide to Controlled Foreign Company Regimes. Online: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-14-july-2015.pdf>, 16.11.2017
6. DOURADO, A.P. The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle. *EC Tax Review*, 2017, 26.3: 112-121.
7. ĐUKIĆ, T. Thin capitalization rules in EU member states. *International Public Administration Review*, 2014, 9.2.

8. Európska rada (2013a). Council conclusions on tax evasion and tax fraud. 3238th Economic and Financial Affairs Council meeting Brussels, 14 May 2013. Online: https://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/137120.pdf, 16.11.2017
9. Európska rada (2013b). Conclusions. EUCO 217/13. Online: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-217-2013-INIT/en/pdf>, 16.11.2017
10. Európska rada (2015). Council conclusions on corporate taxation – base erosion and profit shifting. Online: <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-conclusions-corporate-taxation/>, 16.11.2017
11. FUEST, C., HEMMELGARN, T. Corporate tax policy, foreign firm ownership and thin capitalization. *Regional Science and Urban Economics*, 2005, 35.5: 508-526.
12. GOUTHIERE, B. France: Thin capitalization rules and the non-discrimination principle. *European Taxation*, 2002, 42.4: 159-159.
13. HAUFLER, A., RUNKEL, M. Firms' financial choices and thin capitalization rules under corporate tax competition. *European Economic Review*, 2012, 56.6: 1087-1103.
14. HODÁS, M. Odstraňovanie kontradiktórnosti noriem v aplikačnej praxi a doktrína racionálneho zákonodárcu. *Právny obzor. Teoretický časopis pre otázky štátu a práva (Juridical Review. Theoretical journal for the questions of state and law)*, 2011, 4.94: 365–377.
15. KEMMEREN, E. CCM. Double Tax conventions on income and capital and the EU: past, present and future. *EC Tax Review*, 2012, 21: 157.
16. KORONCZIOVÁ, A., KACALJAK, M. Gaar As Tax Treaty Override–Slovak Perspective. *DANUBE: Law and Economics Review*, 2017, 8.3: 139-155.
17. LANG, M. (ed.). *CFC legislation, tax treaties and EC law*. 2004.
18. WEICHENRIEDER, A.J. Anti-tax-avoidance provisions and the size of foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*, 1996, 3.1: 67-81.
19. RUF, M., WEICHENRIEDER, A.J. The taxation of passive foreign investment: lessons from German experience. *Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économie*, 2012, 45.4: 1504-1528.
20. WEICHENRIEDER, A.J.; WINDISCHBAUER, H. *Thin-capitalization rules and company responses-Experience from German legislation*. 2008.

KONTAKT NA AUTORA

Matej.kacaljak@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
 Šafárikovo nám. 6
 811 01 Bratislava
 Slovenská republika

AKTUÁLNÍ VÝZVY PRO DAŇOVÉ PRÁVO VE VZTAHU K DAŇOVÝM ÚNIKŮM

CURRENT CHALLENGES FOR TAX LAW IN RELATION TO TAX EVASION

Marie Karfíková

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autorka se v článku věnuje tématu „daňový únik“, teoretickým a praktickým otázkám českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. Praxe ukazuje, že v této oblasti je potřeba a nezbytné opustit neracionální setrávání na státní suverenitě a vidět úspěšný boj s daňovými úniky v kontextu postupující ekonomické globalizace. Autorka dále poukazuje na vývoj daňové judikatury. Na daném úseku se jedná dále o tzv. „agresivní daňové plánování“ nebo o situace, kdy daňový subjekt snižuje svou daňovou povinnost v nezákonné míře.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku:

Daňové právo, rozpočet, daně a poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, daňový únik

Abstract in English language:

The author focuses on the topic of “tax evasion”, the theoretical and practical issues of Czech tax law in terms of tax evasion and fraud. Practice shows that in this area it is necessary to abandon unreasonable emphasis on state sovereignty and to see a successful fight against tax evasion in the context of the ongoing economic globalization. The author also points out developments in tax case-law. In this area, we can further speak about so-called “aggressive tax planning” or situations where a taxpayer reduces his tax liability to an unlawful extent.

Keywords in English language:

Tax Law, Budget, Taxes and Fees and Other Similar Financial Considerations, Tax Evasion

ÚVOD

Tento příspěvek¹ je zpracován pro I. Slovensko-České dny daňového práva, mezinárodní vědeckou konferenci, která si vytyčila silné a aktuální téma s názvem:

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

„Daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem“. Jedná se o téma nejen aktuální, ale o téma permanentně používané. Bohužel se nepodařilo jak v rámci vnitrostátní legislativy, tak legislativy Evropské unie sjednotit pojmosloví v této oblasti. Právní řád používá pojmy daňový únik, zkrácení daně, daňový podvod, vyhýbání se daňové povinnosti, agresivní daňové plánování, optimalizace daňové povinnosti a v neposlední řadě zneužití práva.

Aktuální výzvy daňového práva ve vztahu k daňovým únikům jsou jednak na úseku mezinárodním, kdy mezinárodní spolupráce při správě daní ze své povahy probíhá na základě instrumentů evropského a mezinárodního práva. Mezinárodní spolupráce při správě daní má několik základních rovin:

- výměna informací, (na žádost, automaticky nebo z vlastního podnětu)
- doručování,
- účast na řízeních, dílčích řízeních a postupech a
- provádění souběžných daňových kontrol.

V evropském právu jde (s výjimkou nepřímých daní) zejména o směrnici Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní (tzv. směrnice DAC) ve znění směrnice Rady 2014/107/EU (tzv. směrnice DAC II) a směrnice Rady (EU) 2015/2376 (tzv. směrnice DAC III). Směrnice DAC III zavádí automatickou výměnu informací o předběžných daňových rozhodnutích s přeshraničním prvkem (v návrhu zákona označovaných pouze jako předběžná daňová rozhodnutí) a o předběžných posouzeních převodních cen.

V mezinárodním právu jde zejména o multilaterální Úmluvu o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, vyhlášenou pod č. 2/2014 Sb. m. s. (tzv. Štrasburská úmluva), a o smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech (tzv. smlouvy TIEA). Automatická výměna informací o předběžných daňových rozhodnutích a o předběžných posouzeních převodních cen není mezinárodním právem normována.

V právu České republiky - základní podmínkou aplikace Mnohostranné dohody příslušných orgánů o výměně zpráv podle zemí je přijetí příslušné vnitrostátní úpravy, která podrobně upraví práva a povinnosti soukromoprávních subjektů ve vztahu k vypracování zpráv podle zemí a jejich předání finanční správě. Výše uvedené mezinárodněprávní a evropskoprávní instrumenty jsou do českého právního řádu transponovány zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“).

Úvodem je třeba upozornit, a to s ohledem na další text mého příspěvku, že nezbyvá než konstatovat, že veřejný zájem na zajištění financování státu je velmi důležitý a nelze se divit, že zákonodárce vybavil finanční a celní orgány velkými pravomocemi,

kteří však mnohdy nestačí pro boj s daňovými úniky apod. Bude v následujícím období třeba, aby příslušní státní úředníci postupovali s úctou k vládě práva a k judikatuře soudů a na straně druhé bude třeba, aby soudy nepřistupovaly k výkladu právních norem formalistně bez snahy v prvé řadě dospět ke spravedlivému uspořádání vztahů mezi občanem a státem. Jistě se budeme setkávat s tím, že stát, politici či jednotliví státní úředníci budou likvidovat své problémy či možná někdy i své odpůrce způsobem zneužití práva, a že více budeme muset dbát na ochranu finančních zájmů státu na straně jedné, ale při respektování práv druhé strany, zabezpečovat právo na dobrou správu, "right for good administration".

Jak bylo uvedeno na internetových stránkách ministerstva financí (www.mfcr.cz) tak členské státy Evropské unie za rok přijdou na daních o 60 miliard eur (1,5 biliónu korun) od poplatníků, kteří daní tzv. daňových rájích. Vyplývalo to z analýzy ekonoma Gabriela Zucmana pro německý deník Süddeutsche Zeitung po úniku dokumentů v kauze tzv. Paradise Papers. Česká republika pak podle analýzy přijde o 5.8 miliardy eur (148 miliard korun) daňových příjmů.

1. DAŇOVÉ ÚNIKY A VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM

1.1 Mezinárodní snaha o snižování daňových úniků

Podle mého názoru je na předmětnou problematiku nezbytné nahlížet v návaznosti na dvě události, které se ukázaly být zcela zásadními milníky pro další vývoj v oblasti mezinárodního zdanění. V prosinci 2012 publikovala Evropská komise Akční plán boje proti daňovým únikům a podvodům² a spolu s ním i Doporučení o agresivním daňovém plánování³. Všem členům EU doporučila přijetí obecného pravidla proti zneužití práva a navrhla i jeho znění. Nikdo tehdy netušil, jak silnou odezvu toto doporučení najde, a že již od roku 2019 bude takové pravidlo pro členské státy povinné.

Na ještě globálnější úrovni Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) publikovala dne 12. února 2013 Zprávu o erozi daňového základu a přesouvání zisků⁴, kterou upozornila na příležitosti k daňové optimalizaci a zahájila diskuzi o možnostech jejího zamezení. OECD vypracovala a publikovala Akční plán pro zamezení erozi daňového základu a přesouvání zisků (BEPS).⁵ Projekt BEPS je považován za největší revoluci v oblasti mezinárodního zdanění od 50. let, v nichž současný systém vznikl.

V letech 2013 až 2016 probíhaly intenzivní práce na vypracování závěrečných zpráv v patnácti oblastech („akcích“) definovaných v rámci akčního plánu. V roce 2017

² Sdělení komise Evropskému parlamentu a Radě: Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům č. COM (2012) 722.

³ Doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování č. 2012/772/EU.

⁴ OECD (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>.

⁵ OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [online]. OECD Publishing, 2013.

byla přijata mezinárodní konvence pro implementaci závěrů těchto zpráv do daňových smluv.⁶

Daňové úniky, daňové podvody, krácení daně, vyhýbání se daňovým povinnostem a další termíny jsou permanentně zmiňovány jak odbornou, tak laickou veřejností a jsou hlavně předmětem předvolebních slibů jednotlivých politických stran a hnutí, jsou předmětem legislativních změn, ale i objektem zkoumání teoretiků v oblasti finančního práva⁷. Daňové úniky jsou univerzálním jevem spojeným s existencí daňových povinností. Nejedná se jen o problematiku řešenou na úrovni jednotlivých států, ale jde o celosvětový problém. Např. problém snižování daňového základu a přesouvání zisku je řešen Mnohostrannou úmluvou o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisku, která byla dne 7. června 2017 podepsána v Paříži představiteli 76 zemí světa. Hlavním účelem této úmluvy je přizpůsobit existující smlouvy o zamezení dvojího zdanění tak, aby bylo zabráněno praktikám vedoucím ke snižování daňových povinností prostřednictvím snižování daňových základů a přesouvání zisků do jiných zemí – především do tzv. daňových rájů. Česká republika se stala signatářem smlouvy, jejímž cílem je zlepšit boj proti agresivní daňové optimalizaci zejména velkých nadnárodních společností. **„Velkým daňovým únikům v mezinárodním měřítku můžeme zamezit jedině společnými silami. Pokud se v této věci nespojíme s ostatními státy, přijde boj s daňovými úniky na našem území do značné míry vniveč. Proto velmi oceňuji vznik této smlouvy a to, kolik zemí se k ní připojilo,“** vyjádřil spokojenost ministr financí České republiky Ivan Pilný. Počet signatářů úmluvy není konečný, další státy se k ní mohou v budoucnu připojit. Smlouva vznikala od roku 2013 na půdě OECD a skupiny G20 na základě iniciativy ohledně BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). V budoucnu má sloužit jako mnohostranný nástroj proti agresivní daňové optimalizaci. ***Jde především o daňové plánování využívající mezer a nesrovnalostí v daňových pravidlech států a umělé přesouvání zisků do teritorií s nízkým nebo nulovým daňovým zatížením s následkem minimální nebo žádné zaplacené korporátní daně. V této oblasti se jedná o historicky první nástroj svého druhu, znamená velký příslib do budoucna***⁸.

Účelnost smlouvy potvrzuje výše daňových úniků, ke kterým tímto způsobem dochází. Vzhledem k povaze daňových úniků nelze jejich výši přesně vyčíslit, nicméně panuje obecná shoda, že jejich rozsah je bohužel značný, viz výše.

1.2. Řešení problému daňových úniků v České republice

Na změny v unijním právu vyvolané probíhající integrací zejména ekonomických procesů ve společnosti musí nutně reagovat celá řada právních norem a právních institutů.

⁶ Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám ze dne 7. června 2017.

⁷ BABČÁK, Vladimír, ROMANOVÁ, Anna a VOJNÍKOVÁ Ivana. Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky. Nekonenční zborník vedeckých prác I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 380 s. ISBN 978-80-82525-303-8.

⁸ Využito internetových stránek Ministerstva financí - mfcf.cz

Nejinak je tomu i v oblasti daňového práva, které se potýká na jedné straně např. se zásadou mlčenlivosti⁹ a na straně druhé problematikou daňových úniků, tj. snahou o minimalizaci daňové povinnosti (popř. až nulace) a nezbytné spolupráce, a to i mezinárodní na tomto úseku státní správy.

Žádný předpis České republiky dosud nezakotvuje automatickou výměnu zpráv podle zemí, ani mechanismus jejich vytváření v podobě, kterou předpokládá Mnohostranná dohoda příslušných orgánů či směrnice DAC IV. V současné době existuje v právním řádu České republiky pouze jediná úprava povinnosti sestavovat výkaz, který se obsahově se zprávami podle zemí podle úpravy DAC IV částečně shoduje. Jedná se o výkaz sestavovaný a uveřejňovaný podle § 11c zákona č. 21/1992 Sb., o bankách (transponovaný na základě směrnice Rady (EU) 2015/2376). Podle tohoto ustanovení musí banka každoročně uveřejnit za bezprostředně předcházející účetní období okruh údajů týkajících se jí a všech jí ovládaných osob a poboček sídlících v jiných než členských státech Evropské unie s rozlišením podle jednotlivých členských či nečlenských států, ve kterých má ovládanou osobu nebo pobočku. Jde o výčet činností, které vykonává, spolu s jejich zeměpisným umístěním, obrat, počet pracovníků přepočtený na ekvivalenty pracovníků na plný pracovní úvazek, zisk nebo ztrátu před zdaněním, daň z příjmů právnických osob nebo obdobnou daň placenou v zahraničí nebo ztrátu, a výši získané veřejné podpory. Tyto údaje banky uveřejňují v příloze své roční účetní závěrky, nebo pokud se sestavuje, v příloze konsolidované účetní závěrky. Tyto informace však nejsou předmětem automatické výměny informací při mezinárodní spolupráci při správě daní.

Daňové úniky mohou být legální nebo nelegální. Zákonná úprava v České republice musí i na tyto trendy reagovat, jedná se především o zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní, který byl několikrát novelizován, zejména v poslední době zákony č. 92/2017 Sb. a č. 305/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a to s účinností od 19.9.2017.

Výše uvedená úmluva je prvním hmatatelným výsledkem v rámci projektu BEPS¹⁰, který by měl v krátkém čase implementovat navrhovaná opatření do již

⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) je 15 akčních oblastí, tedy zpráv a doporučení státům, proti vyhýbaní se daňové povinnosti, které zpracovala Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“). Všechny 15 zpráv OECD proti BEPSU bylo zveřejněno dne 5. října 2015. BEPS je součástí kroků, které podnikají vyspělé státy v boji proti daňovým únikům. Důvodů proč byl BEPS sepsán, schválen a zveřejněn tak rychle je několik. Současné politické priority vyspělých států v oblasti mezinárodního zdanění zdůrazňují potřebu zajistit placení daní ve státech s vysokými zisky a nikoliv ve státech s nízkým daňovým zatížením. BEPS přispívá k obnovení důvěry ve spravedlnost daňových systémů. Umožňuje vládám účinně získávat daňové příjmy ze zisků vytvořených na jejich území a tím vykonávat svou daňovou suverenitu. Tyto nové politické cíle byly převedeny do podoby doporučení pro konkrétní akce právě v rámci iniciativy proti erozi základu daně a přesouvání zisku.

existujících mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Mnohostranná úmluva nabízí dva okruhy ustanovení:

1. Minimální standardy, jejichž implementace je povinná,
2. Volitelná ustanovení, jejichž implementace je dobrovolná.

Celosvětově dochází k postupnému schvalování předpisů, které mají za cíl omezit daňové úniky realizované prostřednictvím vykonstruovaných transakcí. V této souvislosti jde nejdále asi Evropská komise, která dne 21. června 2017 navrhla nová, přísná pravidla pro transparentnost odborníků v daňové oblasti (např. daňových poradců, účetních nebo právníků), kteří svým klientům navrhnou nebo doporučují strategie daňového plánování. Daňoví odborníci a další osoby (např. v určitých případech i podniky, které poradenství obdržely) budou mít povinnost hlásit přeshraniční strategie, které budou mít znaky daňového plánování a které by mohly vést k ochuzení veřejných rozpočtů. Evropská komise nová pravidla obhajuje nedávnou kauzou Panama Papers, která podle jejích slov poukázala na to, že někteří daňoví odborníci aktivně pomáhají podnikům a soukromým osobám uniknout od placení daní.

V České republice byla v uplynulých letech věnována problematice daňových úniků značná pozornost a zejména u daně z příjmů¹¹ a u daně z přidané hodnoty¹².

2. ŘEŠENÍ PROBLÉMU DAŇOVÝCH ÚNIKŮ U DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

2.1. Zákonné ručení

Nejsilnější a nejrozsáhlejší boj ze strany Ministerstva financí lze vyzorovat u daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Např. institut zákonného ručení¹³ za DPH nezaplacenou poskytovatelem plnění byl zaveden v české legislativě prostřednictvím novely zákona o DPH, s účinností od 1. 4. 2011. Institut ručení reflektuje jedno z opatření zavedené v rámci boje proti daňovým únikům na DPH. S dalšími novelami zákona o DPH se ručení postupně rozšiřovalo o nové důvody ručení a v současné době tento institut představuje značné podnikatelské riziko pro plátce DPH. Institut ručení je umožněn směrnicí Rady 2006/112/ES, přičemž primárním cílem ručení je právě boj proti daňovým únikům na DPH.

V praktické rovině institut ručení za DPH nezaplacenou poskytovatelem plnění při dodání zboží či poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku znamená, že v případě, že správce daně nevybere příslušnou DPH od poskytovatele plnění, může se správce daně obrátit v zákonem vymezených situacích na příjemce plnění a vyzvat jej k úhradě DPH namísto jeho obchodního partnera, od kterého plnění přijal. Správce daně může přitom přistoupit k ručení pouze tehdy, pokud dodavatel (tj. dlužník vůči státu) nesplní zcela anebo částečně svoji daňovou povinnost a správce daně provede kroky vedoucí k vymožení nedoplatku po původním dlužníkovi. Pokud bude jeden z důvodů skutečně

¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ Ustanovení § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

naplněn, příjemce plnění bude povinen uhradit DPH státu, kterou bez jeho zavinění jeho obchodní partner nezaplátil.

Zákon o DPH, za ručitele označuje příjemce zdanitelného plnění, tedy plátce DPH, který zdanitelné plnění přijme, a je tedy nejasné, zda se ručení aplikuje i v situaci, kdy příjemce nakupuje plnění v postavení osoby nepovinné k dani (například podnikatel, plátce DPH, nakoupí plnění pro svoji soukromou spotřebu; obec, plátce DPH, nakoupí plnění pro výkon veřejné správy, tj. neekonomickou činnost). Zákon bohužel neomezuje postavení příjemce na plátce v postavení osoby povinné k dani. Pokud například fyzická osoba-plátce DPH nakoupí zboží nebo přijme službu pro soukromou spotřebu (tj. v postavení občana-osoby nepovinné k dani), může se tak při čistě jazykovém výkladu předmětného ustanovení dostat do pozice ručitele stejně jako při obchodní transakci. Předpokládám, že toto nebylo úmyslem zákonodárce.

Plátce DPH dále podle zákona o DPH ručí v situaci, pokud je jeho dodavatel v okamžiku uskutečnění plnění nebo poskytnutí úplaty nespolehlivým plátcem DPH. Rozhodující přitom je, zda v den uskutečnění zdanitelného plnění byla o dodavateli zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem. Nespolehliví plátců DPH (potažmo po letošní novele zákona o DPH nespolehlivé osoby) se zveřejňují v Registru plátců DPH a ke konci května roku 2017 je zveřejněno přes 9 000 nespolehlivých plátců DPH¹⁴. Plátce DPH se přitom stává nespolehlivým plátcem DPH tím, že poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně a správce daně o tom rozhodne. Případné odvolání proti takovému rozhodnutí má odkladný účinek, ale z důvodů hodných zvláštního zřetele může správce daně odkladný účinek vyloučit.

2.2. Procesní pravidla pro ručení

Procesně je po příjemci ručení vyžadováno prostřednictvím výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem podle ustanovení § 171 a 172 daňového řádu¹⁵. Prostřednictvím výzvy správce daně sdělí plátců DPH stanovenou DPH a současně plátce DPH vyzve k její úhradě. K výzvě je připojena kopie rozhodnutí o stanovení daně, které se ručení týká. Výzva musí obsahovat odůvodnění ohledně splnění podmínek pro aplikaci ručení, tedy existence zákonné povinnosti ručení a nedobytnost daného nedoplatku u dodavatele a určení zákonného rozsahu ručení. Proti takové výzvě se může ručitel bránit formou podání řádného opravného prostředku, formou odvolání, které má v tomto případě odkladný účinek. Dále může ručitel podat podnět k aplikaci dozorčích prostředků (tj. obnova řízení a přezkoumání rozhodnutí), které směřují proti rozhodnutí o stanovení daně. Ručitel má ve věci postavení jako daňový subjekt, tedy může ve smyslu daňového řádu žádat o prominutí daně, o posečkání daně nebo rozložení placení do splátek či navrhnout odklad či zastavení daňové exekuce. Ručiteli, který neuhradí nedoplatek z titulu ručení včas, nevzniká k takovému nedoplatku samostatný úrok z prodlení. Nedoplatek z titulu ručení není možné vybírat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení

¹⁴ Zdroj www.mfcr.cz.

¹⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“).

daně, která činí šest let. Ručiteli vzniká zaplacením DPH z titulu ručení vůči dodavateli pohledávka, kterou dále uplatňuje podle předpisů občanského práva jako bezdůvodné obohacení.

Správce daně může přistoupit k ručení za DPH, až pokud učiní úkony nutné k vybrání nebo vymožení nedoplatku od dodavatele plnění. Forma vymáhání je daňová exekuce, přihlášení do veřejné dražby, prostřednictvím soudního exekutora či insolvenčního řízení. Výjimka, kdy nemusí správce daně vymáhat nedoplatek nejprve od dodavatele, je v situaci, kdy by bylo takové vymáhání prokazatelně bezvýsledné. Dále je možné výzvu ručiteli vydat po zahájení insolvenčního řízení vůči poskytovateli zdanitelného plnění. K institutu ručení bylo publikováno několik dokumentů Generálním finančním ředitelstvím¹⁶.

Základním způsobem, jak se vyhnout ručení, je logicky vyhnout se situacím, které zákon o DPH uvádí jako případy, kdy příjemce plnění ručí za neodvedenou DPH. Jistou možnou obranu proti ručení přináší také nedávný rozsudek Krajského soudu v Ostravě čj. 22 Af 102/2014-35, týkající se situace úhrady na zahraniční účet, který tuto formu ručení označuje za neproporcionální a vedoucí ke vzniku odpovědnosti bez zavinění, a tedy ve svém důsledku zákon o DPH odporuje judikatuře Soudního dvora EU a směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Navíc proti ručení existuje speciální institut spočívající v odvodu DPH příjemcem plnění na bankovní účet místně příslušného správce daně, namísto úhrady svému dodavateli. Právě Finanční správa České republiky a správci daně v poslední době doporučují využití tzv. zvláštního způsobu zajištění DPH dle § 109a zákona o DPH jako možnosti vyhnutí se ručení za DPH.

2.3. Kontrolní hlášení

Daňové úniky na DPH se v České republice odhadují v desítkách miliard ročně a celkově se mohou blížit až sto miliardám. Významným fenoménem jsou často diskutované řetězové či karuselové podvody, ale stejně tak dochází k systematickému krácení DPH formou nepřiznávání uskutečněných plnění či naopak provádění „simulovaných“ odpočtů na základě dokladů znějících na fiktivní plnění v menších částkách. Tyto praktiky v celkovém dopadu představují zásadní krácení příjmů státního rozpočtu na úkor poctivých daňových poplatníků. Cílem a smyslem např. kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných

¹⁶ Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013, čj.: 3308/13/7001-21002-012287 3).

– Pokyn GFŘ č. D-5 k postupu správců daně při realizaci institutu ručení v daňovém řízení, čj. 6379/11-2310-6025254).

– Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v některých specifických případech provádění platebních transakcí, čj. 49115/13/7001-21002-012287.

plátci a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková spojení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky. Krácení DPH v řetězcích a karuselech fakticky probíhá tak, že dochází k vytvoření složitých spojení zpravidla v řádu desítek (ale i stovek) subjektů. Za stávající úpravy podmínek správy daně z přidané hodnoty je identifikace jednotlivých článků těchto účelově vytvořených spojení zdoluhavá, protože je nezbytné provádět úkony ověřování evidencí a dokladů pracovníky správce daně u plátců. Tento postup zatěžuje jak plátce, tak správce daně, a prodlužuje dobu reakce správců daně na existující daňové úniky. Výsledkem je pozdní zjištění daňových úniků a tím obtížné vymáhání daňových doměrků. Kontroly zároveň nelze detailně zacílit, jsou tedy kontrolováni i poctiví plátci, kteří by po zavedení kontrolního hlášení kontrolování být vůbec nemuseli. Pro potírání daňových úniků je zcela zásadní získání údajů v reálném čase. Měsíční frekvence předkládání kontrolních hlášení je pro výběr daní klíčová.

Novela zákona o DPH účinná od 1. ledna 2016 zavedla pro všechny plátce daně povinnost podávat kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení je speciálním daňovým tvrzením, které je plátce povinen podat správci daně v případech vymezených v komentovaném paragrafu. Za skupinu spojených osob ve smyslu § 5a zákona o DPH podává kontrolní hlášení zastupující člen skupiny. Povinnost podat kontrolní hlášení se vztahuje pouze na plátce, a nikoliv na identifikované osoby.

Cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátci a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely), a předejít tak situacím, kdy si odběratel (plátce daně) uplatní nárok na odpočet daně, zatímco jeho dodavatel (odběratel) tuto daň ve svém přiznání k DPH nepřizná.

Údaje uváděné v kontrolním hlášení musí navazovat na částky uváděné na relevantních řádcích přiznání k DPH za zdaňovací období, za které je podáváno (jsou podávána) kontrolní hlášení. Aby však mohl být dosažen výše uvedený cíl, jsou údaje uváděné v kontrolním hlášení mnohem detailnější. Až na výjimky tuzemských standardních zdanitelných plnění v hodnotě do 10 000 Kč včetně daně, jsou tak v kontrolním hlášení uváděna jednotlivá zdanitelná plnění. Kontrolní hlášení může být podáno pouze v elektronické podobě. Lze jej podat datovou zprávou prostřednictvím daňového portálu Finanční správy (aplikace EPO na www.daneelektronicky.cz). Institut kontrolního hlášení byl podroben přezkumu Ústavním soudem¹⁷, který konstatoval, že zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce daně sdělovat správci daně v kontrolním hlášení. To nevylučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu. Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po nich bude stát požadovat. Bez významu pak jistě není ani možnost případné abstraktní kontroly ústavnosti ze strany Ústavního soudu, která je v případě pouhého formuláře vyloučena. Vymezení povinnosti toliko slovy „uvést v kontrolním hlášení předepsané údaje potřebné pro správu daně“ představuje porušení

¹⁷ Nález Ústavního soudu Pl.Ús 32/15 ze dne 6.12.2016

ustanovení čl. 2 odst. 4, čl. 79 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny a rozhodl takto: ustanovení § 101d odstavce 1 zákona o DPH se ruší dnem 31. 12. 2017 a Ustanovení § 101g odst. 5 zákona o DPH se ruší.

3. ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB

Poslední velkou legislativní změnou na úseku boje s daňovými úniky u daně z příjmů a u DPH bylo přijetí zákona o evidenci tržeb¹⁸. Zajímavé je, že Ministerstvo financí v důvodové zprávě k zákonu o evidenci tržeb uvedlo shodnou větu jako v důvodové zprávě k zákonu o DPH při zavedení kontrolních hlášení, a to „Nelze popřít, že kontrolní hlášení ukládá plátcům další povinnosti. Jeho zavedení však zásadním způsobem pomohlo eliminovat daňové úniky“¹⁹. Přitom je nutné zdůraznit, že zákon je postaven jako rozšíření nástrojů správy daní. Z tohoto pohledu se účel zákona týká správy daní ve smyslu § 1 odst. 1 daňového řádu. Tato skutečnost je v zákonném textu zdůrazněna užitím odpovídající terminologie, zejména pojmů "poplatník" a "správce daně".

Nový zákon o evidenci tržeb není v rozporu s principem legitimního očekávání a právní jistoty. Ústavní soud České republiky se již mnohokrát zabýval těmito principy v rámci své rozhodovací pravomoci. V této oblasti je Ústavní soud názoru, že příliš časté změny právní úpravy oslabují právní jistotu občanů a věrohodnost státu samého. Na druhé straně však nelze zákonodárci upřít právo nově upravit společenské vztahy všude tam, kde to pokládá za potřebné a účelné z hlediska veřejného zájmu a pokud tím nejsou ohrožena základní práva a svobody občanů (srov. Pl. ÚS 17/96, IV ÚS 814/06). Proto, došlo-li k zásahu do legitimního očekávání, je nutno zkoumat, zdali byl tento zásah podmíněn existencí veřejného zájmu (srov. Pl. ÚS 2/02). V této souvislosti je tedy nutno konstatovat, že veřejný zájem na nové právní úpravě evidence tržeb by měl převýšit případně vzniklý zásah do legitimního očekávání ostatních subjektů. Tato nová právní úprava nabyla účinnosti dnem 1. září 2016 a je tedy příliš brzy hodnotit její přínos ve vztahu k lepšímu výběru daní. Navíc je nabývá účinnosti rozdělena do etap, kdy poslední bude na jaře roku 2018.

ZÁVĚR

Závěrem bych chtěla uvést, že stanovení daňové povinnosti a efektivní výběr daní jsou životně důležité pro řádné fungování státu a společnosti. Na daních je závislá nejen finanční saturace veřejných rozpočtů a chod státního aparátu, ale také realizace hospodářské, kulturní, školské, bezpečnostní, obranné a sociální politiky. Zdůraznila bych přitom, že nalezení optimálního modelu daňového zatížení je nesmírně složité a bezpodmínečně vyžaduje zohlednit mnoho dynamických faktorů ekonomických,

¹⁸ Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. (dále jen „zákon o evidenci tržeb“), který zavádí přestupky na tomto úseku a stanoví, že finanční úřad a celní úřad jsou příslušní k řízení o přestupcích.

¹⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

demografických, matematicko-statistických a dalších. V této souvislosti bych neopomněla zmínit, že záležitosti optimálního daňového zatížení patří typicky mezi tzv. politické otázky, tj. mezi takové otázky, jejichž řešení vyplývá ze společenského konsensu, preferencí, hodnot obyvatelstva, mentality obyvatelstva, tradicí atd. Stanovení daňového zatížení patří podle mého názoru mezi nejkontroverznější otázky při soupeření politických stran a hnutí a hraje zásadní roli v preferencích voličů při volbách. Jde tedy o otázky, na jejichž řešení závisí skladba Parlamentu České republiky a jiných zastupitelských sborů všech stupňů, jakož i složení vlády, přičemž jejich transformace do podoby daňového zákonodárství spočívá na bedrech politické reprezentace vzešlé z voleb. Prostředí, v němž se odehrává tento proces, ztělesňuje především Parlament České republiky. Závěrem bych chtěla upozornit na negativní společenský jev a tedy i možné daňové úniky v případě tzv. virtuálních měn, např. Bitcoin, Litecoin apod., kdy tyto virtuální měny nejsou v České republice oficiální měnou a transakce s těmito měnami nepodléhaly zákonu o platebním styku ani žádný jiným kontrolním mechanismům státu. To se v České republice v současné době mění, a to novým zákonem č. 370/2017 Sb., o platebním styku, který nabývá účinnosti dnem 13. ledna 2018. Tato nová právní úprava se vypořádává i s tzv. elektronickými penězi, které definuje v ustanovení § 4 odst. 1 takto:

„Elektronickými penězi je peněžní hodnota, která

a) představuje pohledávku vůči tomu, kdo ji vydal,

b) je uchovávána elektronicky,

c) je vydávána proti přijetí peněžních prostředků za účelem provádění platebních transakcí a

d) je přijímána jinou osobou než tím, kdo ji vydal“.

KONTAKT NA AUTORA

karfikov@prf.cuni.cz

ORCID – 0000-0002-5655-7858

Univerzita Karlova, Právnická fakulta

nám. Curieových 901/7

116 41 Praha 1

Česká republika

POSKYTOVANIE ÚDAJOV SPRÁVCOVI DANE – TEORETICKÉ A APLIKAČNÉ OTÁZKY

PROVISION OF THE DATA TO THE TAX ADMINISTRATOR - THEORETICAL AND APPLICABLE QUESTIONS

Soňa Kubincová

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Cieľom príspevku je analýza existujúcej právnej úpravy týkajúcej sa povinnosti dotknutých (tretích) osôb poskytovať údaje správcovi dane a to za účelom zníženia potencionalnej možnosti daňových únikov na dani z príjmov. Súčasná právna ohľadne plnenia tejto povinnosti je veľmi vágna a v zásade často neuplatniteľná a teda aj nekontrolovateľná.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daň z príjmov, poskytovanie údajov, daňové úniky

Abstract in English language:

The aim of the article is to analyze the existing legislation concerning the obligation of the (third) party providing the data to the tax administrator in order to reduce the potential of the tax evasion of the income tax. The current legislation of this obligation is very vague and, in principle, often inapplicable and thus uncontrollable.

Keywords in English language:

income tax, provision of the data, tax evasion

ÚVOD

K napísaniu tohto príspevku ma inšpirovala skúsenosť, keď žalovaná strana v spore požadovala od žalobcu (ktorý v priebehu konania ukončil podnikanie) predloženie dôkazu o tom, či pri ukončení živnosti existovala žalovaná pohľadávka (nakoľko žalovaný predtým nárok žalobcu započítal na svoju pohľadávku), resp. aby súd vyziadal stanovisko od správcu dane v tejto otázke. Išlo o nepriamy dôkaz o tom, že pohľadávka existovala v čase ukončenia podnikania. Prvostupňový súd vzhľadom na nepredloženie dôkazu o existencii pohľadávky ku dňu skončenia podnikania žalobu zamietol a stotožnil sa s názorom žalovaného, že ak taký dôkaz žalobca nepredložil, pohľadávka ku dňu skončenia podnikania neexistovala a teda zanikla započítaním. Odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu zrušil a zaujal stanovisko, že taký dôkaz je irelevantný napriek tomu, že podľa ods. 8 § 17 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov sa základ dane v zdaňovacom období, v ktorom dochádza

k skončeniu podnikania daňovníka podľa § 6 a účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo ktorý vedie evidenciu musí upraviť o výšku pohľadávok, ktorých inkaso sa považuje za zdaniteľný príjem. Teda odvolací súd namiesto toho, aby nielen žiadal vykonať tento dôkaz a aby sám oznámil uvedenú skutočnosť správcovi dane v súlade s ustanovením § 26 ods. 1 Daňového poriadku (neupravením základu dane mohlo dôjsť k daňovému úniku) prvostupňovému súdu zakázal taký dôkaz vykonať s tým, aby vo veci rozhodol v súlade s jeho poučením. V súvislosti s uvedeným článok poukazuje na právne zakotvenie povinností tretích osôb vyplývajúce z ustanovenia § 26 Daňového poriadku s názvom Poskytovanie údajov správcovi dane.

1. ZÁKLADNÉ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ VIAŽÚCE SA KU SKÚMANEJ PROBLEMATIKE

Zo základných zásad správy daní zakotvených v § 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyplýva (§ 3 ods. 2), že správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami (ktoré nie sú bližšie špecifikované) a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Ako už bolo aj publikované samotná poučovacia povinnosť správcov dane medzi základnými zásadami je sporná, pretože platí len v prípadoch výslovne upravených v zákone a nedá sa uplatniť pri správe daní ako celku. Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb (§ 3 ods. 8), ktoré sú tu vymedzené ako osoby zúčastnené na správe daní s odkazom na ustanovenie § 4 ods. 2 písm. d)), je úzko spolupracovať so správcov dane. Z pohľadu teórie práva možno pri základných zásadách hovoriť o analógii práva (per analogiam iuris) tak, že ide o postup celkom výnimočný, keď sa právnymi normami výslovne neupravený prípad posúdi podľa právnych princípov príslušného právneho odvetvia alebo všeobecných princípov¹. Skutočnosť, že správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami možno vyložiť tak, že táto zásada ukladá povinnosť správcovi dane postupovať pri správe daní v úzkej súčinnosti nielen s daňovým subjektom, ale aj s inými, vopred neurčenými osobami. Správou daní podľa Daňového poriadku je postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. V odbornej literatúre² sa správou daní rozumie aj právo robiť opatrenia potrebné k správnenému zisteniu, stanoveniu a splneniu daňovej povinnosti fyzických a právnických osôb. Ide predovšetkým o právo dane vyrubiť, vybrať, vyúčtovať, ale tiež právo dane vymáhať a kontrolovať splnenie daňovej povinnosti v stanovenej výške a lehote. Potom správca dane má za účelom správneho zistenia dane a zabezpečenia úhrady dane postupovať v súčinnosti so všetkými vopred neurčenými osobami, ak Daňový poriadok resp. iné právne predpisy správcovi dane umožňujú vyžadovať súčinnosť od týchto osôb.

¹ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J. GERLOCH, A. *Teorie práva*. 2. přepr. vydání. Praha ASPI Publishing, 2004, s. 184

² BAKEŠ, M. a kolektiv. *Finanční právo* 3 aktualizované vydání. Praha. C. H. BECK, s. 38.

Postupovať v súčinnosti s inými osobami pre správcu dane znamená, že má povinnosť požadovať súčinnosť za účelom vykonania úkonu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec daňové povinnosti. Naproti uvedenej povinnosti Daňový poriadok zakotvuje tiež nielen povinnosť ale aj právo spolupracovať pri správe daní, čo sa však sa dotýka len daňových subjektov a osôb zúčastnených na správe daní. Osobami zúčastnenými na správe daní sú a) zamestnanec, ktorého zamestnávateľom alebo služobným úradom je finančné riaditeľstvo alebo obec, b) druhostupňový orgán, c) daňový subjekt, ktorým je osoba, ktorej tento zákon alebo osobitné predpisy ukladajú povinnosti alebo priznávajú práva, d) iná osoba ako daňový subjekt, ktorá má práva a povinnosti pri správe daní alebo ktorej práva a povinnosti sú správou daní dotknuté. Aj keď správca dane má postupovať v úzkej súčinnosti s uvedenými osobami, Daňový poriadok už bližšie neuvádza, kedy tieto „iné“ osoby a v akom rozsahu sú povinné poskytovať údaje správcovi dane a preto je potrebné aplikovať ustanovenie § 26 Daňového poriadku označené ako Poskytovanie údajov správcovi dane. Totiž správca dane ako štátny orgán musí rešpektovať článok 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky v tom, že Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon avšak pre iné osoby platí čl. 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky, že každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané, a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá.

2. POSKYTOVANIE (OZNAMOVANIE) ÚDAJOV SPRÁVCOVI DANE

Taxatívny výpočet osôb, ktoré majú či už bez predchádzajúcej výzvy alebo na základe výzvy správcu dane povinnosť poskytovať údaje správcovi dane, obsahuje ustanovenie § 26 Daňového poriadku s názvom „Poskytovanie údajov správcovi dane“. V dôvodovej správe k tomuto ustanoveniu Daňového poriadku sa uvádza, že v „ustanovení je upravená súčinnosť iných osôb. Povinnosť súčinnosti iných osôb sa týka pomerne širokého okruhu osôb, ktorý je v návrhu ustanovenia vymedzený demonštratívnym spôsobom. Medzi osoby, ktorým sa nariaďuje povinnosť súčinnosti, patria predovšetkým súdy, iné štátne orgány, orgány územnej samosprávy, notári, banky, pošty, orgány spojov, vydavatelia tlače, zdravotné poisťovne, atď.. Je tu ustanovené, kto poskytuje súčinnosť zo zákona a kto na výzvu správcu dane“. Domnievam sa, že povinnosť oznamovať údaje bez predchádzajúcej výzvy je v Daňovom poriadku (aj keď to dôvodová správa zrejme nepripúšťa) stanovená neurčito a vágne.

Z pohľadu gramatického výkladu označenia ustanovenia § 26 Daňového poriadku ako „Poskytovanie údajov správcovi dane“, je potrebné poukázať na skutočnosť, v ďalšom texte sa už hovorí o „oznamovaní“. Zo slovenského synonymického slovníka vyplýva, že synonymom slova poskytnúť možno rozumieť napríklad dať niečo k dispozícii, do vlastníctva, dať pôžičku niekom, umožniť a pod. Synonymom slova oznámiť znamená, že možno dať na vedomie, ohlásiť, dať vedieť, informovať, upovedomiť, ale aj napríklad dať správu o trestnom čine príslušným orgánom, urobiť

podanie, udať, vyzradiť a pod.³ Z týchto dôvodov sa domnievam, že by bolo vhodnejšie uvedené ustanovenie označiť ako Oznamovanie údajov a predkladanie vecí správcovi dane.

Povinnosť vyplývajúcu z § 26 možno členiť podľa toho,

- a) či údaje sa oznamujú, resp. veci sa vydajú bez predchádzajúcej výzvy, resp. na základe výzvy správcu dane;
- b) či platí pre dotknutú osobu povinnosť poskytnúť údaje alebo b) platí povinnosť vydať, resp. zapožičať určité veci;
- c) či ide o fyzické osoby, resp. právnické osoby;
- d) či ide o subjekty verejnej správy, resp. iné osoby bez vzťahu na štátny rozpočet.

Subjektami, ktoré sú povinné oznamovať skutočnosti bez predchádzajúcej výzvy správcu dane sú:

1. Súdny, orgány štátnej správy, obce, vyššie územné celky a notári, pričom sú povinní oznamovať správcovi dane údaje potrebné na účely správy daní, ak predmet konania pred nimi podlieha dani podľa osobitných predpisov. Osobitnými predpismi vymenovanými v odkaze sú zákon č. 373/2012 Z. z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze a o doplnení zákona č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov, zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov, zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov, zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov, zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov, zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 253/2015 Z. z., zákon č. 447/2015 Z. z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „hmotnoprávne daňové zákony“). Už z uvedeného je zrejmé, že takto zakotvená povinnosť oznamovania údajov je koncipovaná veľmi široko a neadresne a to aj z dôvodu odkazu na množstvo právnych predpisov. Ak sa uvádzajú súdy, domnievam sa, že v danom prípade ide o súdy, ktoré rozhodujú v občiansko-právnom konaní. Môže ísť o veľké množstvo konaní a to najmä tých, v rámci ktorých sa rozhoduje napríklad o zaplatení nárokov vyplývajúcich z podnikania, z inej samostatne zárobkovej činnosti, resp. z prenájmu, o kúpnej

³ Pozri <http://slovník.azet.sk/synonyma/?q=poskytovanie>

cene predávaných hnutelných vecí, nehnuteľností a bytov, o vyplatení autorských honorárov, o odmenách konkurzných správcov, o výnosoch zo zmenky, o náhradách nemajetkovej ujmy, o zápisoch do obchodného registra. Obdobne možno konštatovať, že je široko koncipovaná aj povinnosť oznamovať údaje orgánmi štátnej správy a obcami. Obec, ak nie je v osobitných predpisoch uvedené inak, vydáva napríklad rozhodnutia o povolení stavby, kolaudačné rozhodnutia. Obdobne vyššie územné celky ako právnické osoby plnia úlohy na úseku samosprávy a na úseku preneseného výkonu štátnej správy. Notári prejednávajú dedičské veci, vrátane dedenia živností. Často v takýchto konaniach, resp. pri uvedenej činnosti môže byť výsledkom rozhodnutie, ktoré môže znamenať pre daňovníka príjem (výnos) z činnosti daňovníka, resp. z nakladania s majetkom daňovníka, na ktorý sa nedá vykonať zrážka pri zdroji (podľa § 43 Zákona o dani z príjmov) tým, kto príjem vypláca. Poznať však obsah všetkých hmotnoprávných daňových predpisov osobami, ktoré rozhodujú, resp. konajú za vyššie uvedené štátne orgány, resp. orgány samosprávy je fakticky nemožné. Preto sa domnievam, že ustanovenie v tomto znení je veľmi vágne, nezrealizovateľné (ťažko môže byť sankcionované) a teda neplní účel, ktorý mal zákonodarca na mysli.

2. Štátne kontrolné orgány sú povinné oznamovať správcovi dane výsledky kontrol, ak z týchto výsledkov vyplýva, že došlo alebo mohlo dôjsť k neplneniu daňovej povinnosti. Opäť v tomto prípade je sporné, čo mal na mysli zákonodarca, keď túto povinnosť uložil štátnym kontrolným orgánom. Z pohľadu finančnej kontroly a auditu tu možno spomenúť určite Úrad vládneho auditu, ktorý bol zriadený zákonom č. 357/2015 Z. z. zákonom o finančnej kontrole a audite a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Tiež sa domnievam, že za štátne kontrolné orgány možno považovať vnútornú, v niektorých prípadoch aj vonkajšiu kontrolu, uskutočňovanú štátnymi orgánmi. Štátnymi kontrolnými orgánmi môžu byť v zásade aj niektoré orgány činné v trestnom konaní. Domnievam sa však, že Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky za štátny orgán v doslovnom výklade pojmu štátny kontrolný orgán, nemožno považovať, nakoľko ide o nezávislý kontrolný orgán. Kontrolné orgány samospráv pod toto ustanovenie nespádajú, snáď pri veľmi extenzívnom výklade len pri prenesenom výkone štátnej správy.
3. Poskytovatelia platobných služieb⁴ sú povinní oznámiť a) daňovému úradu údaje podľa osobitného predpisu; b) finančnej správe alebo správcovi dane, ktorým je

⁴ Poskytovateľom platobných služieb podľa § 2 ods. 3 zákona č. 492/2009 Z. z. o platobných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 394/2011 Z. z. sa rozumie a) banka, zahraničná banka alebo pobočka zahraničnej banky, ktorá má v bankovom povolení uvedené aj poskytovanie platobných služieb a zúčtovanie, b) inštitúcia elektronických peňazí podľa § 81 ods. 1, zahraničná inštitúcia elektronických peňazí alebo pobočka zahraničnej inštitúcie elektronických peňazí, c) poštový podnik,⁷⁾ ak je podľa osobitného zákona oprávnený poskytovať platobné služby, d) platobná inštitúcia podľa § 63, zahraničná platobná inštitúcia alebo pobočka zahraničnej platobnej inštitúcie, e) Národná banka Slovenska alebo Európska centrálna

- obec, správu s údajmi podľa osobitného predpisu. Osobitným predpisom pod a) je uvedený demonštratívne § 37 ods. 4 zákona č. 80/1997 Z. z. o Exportno-importnej banke Slovenskej republiky v znení zákona č. 623/2004 Z. z., § 90 zákona č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 492/2009 Z. z. Potom banka a pobočka zahraničnej banky sú povinné písomne oznámiť daňovému úradu príslušnému podľa sídla alebo trvalého pobytu podnikateľa, ktorý je ich klientom, číslo každého zriadeného a každého zrušeného bežného účtu a vkladového účtu podnikateľa, ktorý je alebo bol ich klientom, a to do 10 dní po uplynutí kalendárneho mesiaca, v ktorom bol taký účet zriadený alebo zrušený; túto informáciu môže daňový úrad poskytnúť len v súlade s osobitným predpisom. Osobitným predpisom pod b) je uvedený opäť demonštratívne § 91 ods. 4 písm. c) a odseku 5 zákona č. 483/2001 Z. z. v znení neskorších predpisov, ktorý sa dotýka povinnosti bánk a pobočiek zahraničnej banky bez súhlasu klienta podať správu o záležitostiach týkajúcich sa klienta, ktoré sú predmetom bankového tajomstva na vyžiadanie daňového orgánu alebo správcu dane, ktorým je obec vo veciach správy daní, ktorého je klient účastníkom podľa osobitného predpisu, vrátane vymáhania daňového nedoplatku v daňovom exekučnom konaní.
4. Poisťovňa alebo pobočka zahraničnej poisťovne a zaistovňa alebo pobočka zahraničnej zaistovne je povinná oznamovať správcovi dane výplaty poistných plnení, ktoré nahrádzajú príjem alebo výnos, do 30 dní po skončení príslušného kalendárneho roka. Táto povinnosť je pomerne adresná. V zásade by malo ísť o každý príjem, ktorý je predmetom dane a nie je od dane oslobodený.
 5. Obec, mestská časť v hlavnom meste Slovenskej republiky Bratislave a v meste Košice, ktorá je príslušná na vedenie matrík je povinná oznámiť správcovi dane oznámenia o úmrtiach. Povinnosť je adresná, ustanovenie sa dá realizovať.

Daňový poriadok bližšie nešpecifikuje, kedy uvedené subjekty pod 1. a 2. majú údaje poskytovať, resp. poskytovanie údajov Daňový poriadok inak nepodmieňuje. Z doslovného výkladu by bolo možné vyvodiť, že uvedené subjekty tak majú urobiť vždy, ak predmet konania pred nimi podlieha dani podľa hmotnoprávných daňových predpisov. Predmetné ustanovenie je však koncipované veľmi široko. Poskytovanie údajov súdom, resp. ďalšími tu vymedzenými subjektami preto nie je fakticky možné.⁵

Subjektami, ktoré sú povinné oznamovať skutočnosti na základe výzvy správcu dane sú:

banka, ak nekonajú ako menový orgán alebo ak nejde o činnosti, ktoré sa týkajú zabezpečovania verejných potrieb, a ak poskytujú platobné služby okrem § 38 ods. 3 až 6 a § 44b až 44f, f) Štátna pokladnica, Exportno-importná banka Slovenskej republiky, miestne orgány štátnej správy, obce a vyššie územné celky, ak sú podľa osobitného zákona oprávnené poskytovať platobné služby a ak nejde o činnosti, ktoré sa týkajú zabezpečovania verejných potrieb.

⁵ Pozri KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok* Komentár. Bratislava: C. H. Beck. 2015, s. 177

1. Štátne orgány a iné orgány a osoby, ktoré z úradnej moci alebo vzhľadom na predmet svojej činnosti vedú evidenciu osôb alebo majetku, sú povinné na výzvu správcu dane oznámiť údaje potrebné na vyrubenie dane a vymáhanie daňového nedoplatku.
2. Každý, kto má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní, je povinný na výzvu správcu dane písomnosti, listiny a iné veci vydať alebo zapožičať.
3. Poštový podnik na výzvu správcu dane je povinný oznamovať totožnosť osôb, ktoré majú pridelené poštové priechinky, a údaje o počte tam došlých zásielok a o ich odosielateľoch, údaje o zásielkach doručovaných na dobierku, úhrn súm dochádzajúcich daňovému subjektu poštou alebo do jeho poštového priechinku, totožnosť prijímateľa zásielok poste restante a iné údaje potrebné pre správu daní alebo umožniť správcovi dane tieto údaje získať na pošte a správnosť údajov oznámených poštou na mieste preveriť.
4. Podniky⁶ sú povinné za podmienok uvedených v osobitnom predpise poskytnúť na účely správy daní správcovi dane na jeho žiadosť údaje účastníkov a prevádzkových údajov.
5. Vydavatelia tlače, prevádzkovatelia webových sídiel, poskytovatelia webhostingu, registrátori a držiteľia domén sú povinní oznámiť správcovi dane na jeho výzvu totožnosť a adresu zadávateľa inzerátu, užívateľa internetových služieb a iné údaje potrebné na účely správy daní.
6. Verejní prepravcovia sú povinní oznamovať správcovi dane na jeho výzvu odosielateľov, adresátov a skutočných príjemcov nimi prepravovaných zásielok, ako aj údaje o dobe prepravy, množstve prepravovaného tovaru a charaktere zásielky.
7. Zdravotné poisťovne, Sociálna poisťovňa, iné poisťovne, dôchodkové správcovské spoločnosti, doplnkové dôchodkové spoločnosti a Ústredie práce, sociálnych vecí a rodiny sú povinné na výzvu správcu dane poskytovať informácie potrebné na účely správy daní.
8. Poskytovateľ služieb informačnej spoločnosti je povinný oznámiť na účely správy daní správcovi dane na jeho výzvu údaje, ktoré je povinný uchovávať podľa osobitného predpisu⁷.

V týchto prípadoch nie je problém v žiadosti presne definovať informáciu a teda túto aj presne, striktné vymedziť.

⁶ § 5 ods. 1 zákona č. 351/2011 Z. z. o elektronických komunikáciách.

⁷ Osobitným predpisom je zákon č. 22/2004 Z. z. o elektronickom obchode a o zmene a doplnení zákona č. 128/2002 Z. z. o štátnej kontrole vnútorného trhu vo veciach ochrany spotrebiteľa a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 284/2002 Z. z. v znení zákona č. 160/2005 Z. z.

Na základe vzájomnej spolupráce sa oznamujú údaje medzi týmito subjektami

1. Daňové úrady a colné úrady sú povinné navzájom sa informovať o povolenom odklade platenia dane a o povolenom platení dane v splátkach, ako aj o plnení podmienok určených v rozhodnutí o povolenom odklade platenia dane alebo o povolenom platení dane v splátkach.
2. Právnická osoba, ktorej správca dane postúpil daňové nedoplatky podľa § 86, je povinná v elektronickej forme poskytovať finančnému riaditeľstvu informácie o stave ich vymáhania.
3. Sociálna poisťovňa poskytuje zo svojho informačného systému finančnému riaditeľstvu údaje na účely správy daní.

Tiež v týchto prípadoch by nemal nastať problém konkretizovať informáciu.

K celému výpočtu subjektov ešte je potrebné poukázať na skutočnosť, že bol schválený zákon z 11. októbra 2017, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony tak, že sa doplnil nový odsek, podľa ktorého povinnosť poskytnúť údaje na výzvu správcovi dane má aj od 1. januára 2018 aj povinná osoba⁸ určená v § 5 zákona č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred

⁸ Takouto povinnou osobou je a) banka, b) finančná inštitúcia, ak nie je bankou, ktorou je 1. centrálny depozitár cenných papierov, 2. burza cenných papierov, 3. komoditná burza, 4. správcovská spoločnosť a depozitár, 5. obchodník s cennými papiermi, 6. finančný agent, finančný poradca, 7. zahraničný subjekt kolektívneho investovania, 8. poisťovňa, 9. dôchodková správcovská spoločnosť, 10. doplnková dôchodková spoločnosť, 11. právnická osoba alebo fyzická osoba onikomprávnena vykonávať zmenárenskú činnosť alebo bezhotovostné obchody s devízovými hodnotami alebo poskytovať devízové peňažné služby, 12. právnická osoba alebo fyzická osoba oprávnená obchodovať s pohľadávkami, 13. právnická osoba alebo fyzická osoba oprávnená vykonávať dražby mimo exekúcií, finančný prenájom alebo iné finančné činnosti podľa osobitného predpisu, 14. platobná inštitúcia, agent platobných služieb a inštitúcia elektronických peňazí, c) Exportno-importná banka Slovenskej republiky, d) prevádzkovateľ hazardnej hry, e) poštový podnik, f) súdny exekútor, g) správca, ktorý vykonáva činnosť v konkurznom konaní, reštrukturalizačnom konaní alebo konaní o oddžlení podľa osobitného predpisu, h) audítor, účtovník, daňový poradca, i) právnická osoba alebo fyzická osoba oprávnená sprostredkovať predaj, prenájom a kúpu nehnuteľností, j) advokát alebo notár ak poskytne klientovi právnu službu, ktorá sa týka 1. nákupu a predaja nehnuteľností alebo obchodných podielov v obchodnej spoločnosti, 2. správy alebo úschovy finančných prostriedkov, cenných papierov alebo iného majetku, 3. otvorenia alebo správy účtu v banke alebo pobočke zahraničnej banky alebo účtu cenných papierov, alebo 4. založenia, činnosti alebo riadenia obchodnej spoločnosti, združenia fyzických osôb a právnických osôb, účelového združenia majetku, alebo inej právnickej osoby, k) poskytovateľ služieb správy majetku alebo služieb pre obchodné spoločnosti, ak nie je povinnou osobou podľa písmen h) alebo j), l) právnická osoba alebo fyzická osoba oprávnená vykonávať činnosť organizačného a ekonomického poradcu, služby verejných nosičov a poslov alebo zasielateľstvo, m) právnická osoba alebo fyzická osoba oprávnená prevádzkovať aukčnú sieň, právnická osoba alebo fyzická osoba oprávnená obchodovať s umeleckými dielami, zberateľskými predmetmi, starožitnosťami, kultúrnymi pamiatkami, kultúrnymi predmetmi, drahými kovmi alebo drahými kameňmi, právnická osoba alebo fyzická osoba oprávnená uvádzať na trh výrobky z drahých kovov alebo drahých kameňov, alebo právnická osoba alebo fyzická osoba oprávnená prevádzkovať záložňu, n) veriteľ, podľa § 2 písm.

legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom je v súčasnosti zameraný hlavne na precizovanie a novelizácie hmotnoprávných daňových zákonov a to zakotvením mnohých ďalších povinností pre daňovníkov, resp. platiteľov. Čo sa týka iných osôb možno povedať, že síce vyššie uvedené osoby majú povinnosť oznámiť skutočnosti aj bez výzvy správcu dane, ak predmet konania pred nimi podlieha dani podľa osobitných predpisov, avšak takto zakotvené ustanovenie je značne neurčité. Oznámeniami, ktoré by naplnili toto ustanovenie, t.j. ak ide o predmet konania podlieha dani podľa osobitných predpisov, by mali byť správcovia daní zavalení. Nie je tomu tak. Daňový poriadok (§ 2 písm. g) vymedzuje oznamovaciu povinnosť, avšak toto vymedzenie sa dotýka len oznamovacej povinnosti daňového subjektu. Nesplnenie tejto oznamovacej povinnosti v ustanovenej lehote je podľa Daňového poriadku správnym deliktom (§ 154 ods. 1 písm. d)). Poskytovanie (oznámenie) údajov podľa § 26 Daňového poriadku pod legálne vymedzenie oznamovacej povinnosti nespadá. Daňový poriadok za správny delikt síce považuje aj (§ 154 ods. 1 písm. j)) nesplnenie niektorej z povinností nepeňažnej povahy podľa tohto zákona alebo podľa osobitných hmotnoprávných zákonov, kde by bol priestor na uloženie sankcie aj za neplnenie povinností vyplývajúcich z ustanovenia § 26 označeného ako Poskytovanie údajov správcovi dane, avšak ako už bolo vyššie uvedené, určenie povinnosti oznamovať skutočnosti bez výzvy správcu dane je značne neurčité, a preto aj veľmi ťažko sankcionovateľné. Domnievam sa, že takto koncipované ustanovenie týkajúce sa povinnosti bez výzvy oznamovať údaje správcovi dane je len deklarováním určitých nič nehovoriacich skutočností bez následného významu.. V českej odbornej literatúre sa uvádza, že správca dane je oprávnený od iných osôb či od orgánov verejnej moci poskytovať informácií požadovať. Túto možnosť má však len na vyžiadanie a ďalej len v prípade, ak zvláštny zákon nestanovuje orgánom verejnej moci či iným osobám vo vzťahu k určitým informáciám povinnosť mlčanlivosti.⁹ V súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky správca dane, ktorým je daňový úrad a colný úrad, ktoré sú štátnymi orgánmi nesmú vybočiť z ustanovení zákona. Obdobne to možno povedať aj o obci, ktorá je správcom miestnych daní. Konat' v súlade so zákonom a v jeho medziach musia však aj oznamovatelia uvedení v § 25 teda aj súdy, orgány štátnej správy, obce, vyššie územné celky, čo vyplýva z citovaného čl.2 ods. 2 ústavy

b) zákona č. 129/2010 Z. z. o spotrebiteľských úveroch a o iných úveroch a pôžičkách pre spotrebiteľov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 35/2015 Z. z. o) iná osoba, ak tak ustanoví osobitný predpis. Povinnou osobou na účely tohto zákona je tiež pobočka, organizačná zložka alebo prevádzka zahraničnej právnickej osoby alebo fyzickej osoby uvedenej v odseku 1, vrátane zastúpenia zahraničnej banky a zastúpenia zahraničnej finančnej inštitúcie, ktoré pôsobia na území Slovenskej republiky. Povinnou osobou na účely tohto zákona je tiež podnikateľ, ktorý nie je uvedený v odsekoch 1 a 2, ak vykoná obchod v hotovosti v hodnote najmenej 15 000 EUR bez ohľadu na to, či je obchod vykonaný jednotlivo alebo ako viaceré na seba nadväzujúce obchody, ktoré sú alebo môžu byť prepojené.

⁹ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektív. Daňový rád. Praha : C.H.Beck, 2011, s. 135

Slovenskej republiky, ale aj notári, ktorí sú viazaní predpismi týkajúcimi sa ich výkonu činnosti, či štátne kontrolné orgány. Potom povinnosť oznamovať skutočnosti bez ich presného vymedzenia v právnom predpise je aj pre tieto subjekty značne obtiažne a z opatrnosti tieto informácie potom radšej neposkytnú. Spornou je aj otázka, či správca dane je oprávnený od týchto osôb požadovať informácie na základe výzvy. Skôr sa možno prikloniť k názoru, že nie, nakoľko Daňový poriadok takú možnosť neupravuje. Právna norma, ktorá nie je jasná a zrozumiteľná je zbytočná. Z nej totiž nemožno vyvodit' následné porušenie právneho predpisu a za prípadné neplnenie povinnosti uložit' sankcie. Aj keď ťažko možno vyčíslit', koľkým daňovým únikom by bolo možné zabrániť poskytnutím údajov v zmysle uvedeného ustanovenia, určite každé zistenie porušenia povinnosti správcom dane môže znamenať príjem do štátneho rozpočtu.

ZÁVER

Na záver možno povedať, že ak by naďalej mali zostať v platnosti v súčasnosti vágne určené povinnosti pre vybrané subjekty, na základe, ktorých majú poskytovať informácie bez predchádzajúcej výzvy, bolo by potrebné tieto konkretizovať, resp. vydat' vykonávací predpis, ktorý by presne definoval aspoň demonštratívne skutočnosti, ktoré majú oznamovať tieto povinné osoby. Inak správcovia dane nemôžu očakávať, že získajú informácie, ktoré by pomohli zistiť tie daňové subjekty, ktoré často aj vedome porušujú daňové predpisy, čím dochádza k daňovým únikom. Veď už stará rímska zásada deklarovala, že kde je právo neisté, tam niet práva.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BOGUSZAK, J., ČAPEK, J. GERLOCH, A. *Teorie práva*. 2. přepr. vydání. Praha ASPI Publishing, 2004, s. 184 ISBN 80-7357-030-0
2. BAKEŠ. M. a kolektiv. *Finanční právo*. 3 aktualizované vydání. Praha. C. H. BECK, s. 38, ISBN 80-7179-667-0.
3. KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok* Komentár. Bratislava: C. H. Beck. 2015, s. 177, ISBN 978-80-89603-28-2
4. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv. *Daňový řád*. Praha : C.H.Beck, 2011, s. 135, ISBN 978-80-7400-390-5

KONTAKT NA AUTORA

sona.kubincova@umb.sk

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta

Komenského 20

974 01 Banská Bystrica

Slovenská republika

DAŇOVO-PRÁVNE ASPEKTY POUŽÍVANIA MOTOROVÉHO VOZIDLA NA PODNIKANIE

TAX-LEGAL ASPECTS OF THE USAGE OF A MOTOR VEHICLE FOR BUSINESS

Tatiana Kubincová

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevok je zameraný na vybrané aspekty právnej úpravy ukladania, výberu a platenia dane z motorových vozidiel, pričom poukazuje na možnosti zlepšenia kontroly plnenia daňových povinností a na možnosti predchádzania daňovým únikom v tejto oblasti. Príspevok sa zameriava nielen na súčasnú právnu úpravu, ale poukazuje aj na historický vývoj v oblasti zdaňovania motorových vozidiel.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daň z motorových vozidiel, cestná daň, daňová povinnosť, daňové priznanie

Abstract in English Language:

The article focuses on selected aspects of the legislation of the charging and the payment of motor vehicle tax. It points out the possibilities of improving the control of tax compliance and the possibilities of preventing tax evasion in this area. The article focuses not only on current legislation but points out also the historical development in the area of vehicle tax.

Keywords in English language:

vehicle tax, road tax, tax compliance, tax declaration

ÚVOD

Napriek tomu, že daň z motorových vozidiel nepatrí medzi dane, pri ktorých dochádza k najväčším daňovým únikom, aj táto daň tvorí jeden z príjmov verejných peňažných fondov a teda aj obchádzaním povinnosti platiť túto daň dochádza k zníženiu príjmov verejných rozpočtov, v súčasnosti k zníženiu príjmov štátneho rozpočtu. Počet motorových vozidiel evidovaných na území Slovenskej republiky neustále narastá¹, pričom množstvo z týchto vozidiel je využívaných na podnikanie. Právna úprava dane z motorových vozidiel je v súčasnosti obsiahnutá v pomerne novom zákone, a to v zákone č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel v znení neskorších predpisov.

¹ <https://www.minv.sk/?celkovy-pocet-evidovanych-vozidiel-v-sr> (október 2017)

História zdaňovania motorových vozidiel však siaha až do prvej polovice dvadsiateho storočia.

1. OSOBITOSTI ZDAŇOVANIA MOTOROVÝCH VOZIDIEL V MINULOSTI

Z prvých zákonov týkajúcich sa zdaňovania motorových vozidiel možno spomenúť napríklad zákon č. 116/1927 Sb. o silničnom fondu, ktorý daň z motorových vozidiel upravoval ako jeden z príjmov silničného (cestného) fondu, ktorého účelom bolo opatриť prostriedky na zlepšenie štátnych ciest, na čiastočnú úhradu nákladov spojených s udržiavaním, stavbou a prestavbou štátnych ciest a mostov na poskytovanie príspevkov na zlepšenie tých tratí ciest krajinských, okresných a v krajine Slovenskej a Podkarpatoruskej ciest vicinálnych, ktoré majú mimoriadny význam pre dopravu, zvlášť diaľkovú, potom na zlepšenie ciest obecných v obvode miest, v ktorých bolo sídlo krajinského úradu, pokiaľ išlo o cesty rovnakého významu pre dopravu. Z neskorších zákonov možno spomenúť najmä zákon č. 98/1964 Zb. o dani z motorových vozidiel, ktorý bol zrušený zákonným opatrením Predsedníctva Federálneho zhromaždenia č. 28/1974 Zb. o zrušení dane z motorových vozidiel. Zákon č. 98/1964 Zb. o dani z motorových vozidiel sa konštrukciou približoval dnešnej úprave dani z motorových vozidiel, avšak neurčoval (vzhľadom na obdobie jeho platnosti), že dani podliehajú, resp. predmetom dane sú vozidlá používané na podnikanie alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť. Daňovú sústavu v šesťdesiatych rokoch tvorili dane platené socialistickými organizáciami a dane platené obyvateľstvom, pričom daň z motorových vozidiel patrila do druhej skupiny.² Dani z motorových vozidiel podľa tohto zákona podliehali cestné motorové vozidlá s výnimkou motorových vozidiel štátnych organizácií, motorových vozidiel s motorom o obsahu valcov neprevyšujúcom 50 ccm, a tiež s výnimkou nákladných a iných úžitkových motorových vozidiel poháňaných dieselovým motorom. Daňová povinnosť vznikala pridelením štátnej poznávacej značky a trvala, pokiaľ ju malo vozidlo pridelenú, pričom všetci poplatníci boli povinní oznámiť príslušnému okresnému národnému výboru vznik a zánik daňovej povinnosti, ako aj všetky zmeny, ktoré mali vplyv na určenie a vybratie dane. Z pohľadu predchádzania daňovým únikom³ uvedený zákon stanovoval povinnosť osôb, na ktoré bolo prevedené motorové vozidlo po zročnostení dane ručiť za dlžnú daň. Okrem toho orgány Verejnej bezpečnosti boli podľa tohto zákona povinné vykonávať pri plnení svojich úloh i kontrolu dokladov o zaplatení dane, pričom vodič motorového vozidla bol povinný mať so sebou pri jazde doklad o

² Bližšie pozri: Grúň, L. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava: EUROUNION spol. s r.o., 2001, s. 59

³ Vymedzenie pojmu daňový únik nie je jednoznačné. Možno sa však stotožniť s charakteristikou daňového úniku ako výsledku ekonomického správania daňových subjektov orientovaného na zníženie, resp. minimalizáciu daňovej povinnosti voči štátu (pozri napr. BUJŇÁKOVÁ, M. Niekoľko poznámok k téme daňových podvodov. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel, 2015, s. 66).

zaplatení dane a na vyzvanie kontrolnému orgánu ho predložiť, inak mu mohol kontrolný orgán zadržať osvedčenie o technickom preukaze motorového vozidla.

Prvý slovenský zákon č. 319/1992 Zb. o cestnej dani, ktorý nadobudol účinnosť 1.1.1993, upravoval zdanenie využívania pozemných komunikácií motorovými vozidlami a prípojnými vozidlami cestnou daňou. Predmetom cestnej dane boli cestné motorové vozidlá a ich prípojnú vozidlá používané na podnikanie alebo v súvislosti s podnikaním. Ohľadom vymedzenia pojmu podnikanie, tento zákon odkazoval na § 2 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka, z čoho vyplýva, že predmetom cestnej dane boli cestné motorové vozidlá a ich prípojnú vozidlá používané pri výkone alebo v súvislosti s výkonom sústavnej činnosti vykonávanej samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku. Daňová povinnosť podľa tohto zákona pri vozidlách evidovaných v tuzemsku vznikala pridelením štátnej poznávacej značky alebo zvláštnej štátnej poznávacej značky a trvala, pokiaľ ju malo vozidlo pridelenú. Uvedené zodpovedalo vymedzeniu daňovníka v tomto zákone nakoľko daňovníkom, ak nešlo o vozidlo v medzinárodnej premávke alebo vozidlo dovezené do tuzemska, bola fyzická alebo právnická osoba, ktorá je ako držiteľ motorového vozidla alebo prípojnú vozidla zapísaná v preukaze o registrácii motorového vozidla alebo prípojnú vozidla alebo v obdobnom preukaze vyžadovanom v cudzine. Daňovníci boli v zásade povinní prihlásiť sa na daňovom úrade na daňovú registráciu do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. V rovnakej lehote boli povinní oznámiť zánik daňovej povinnosti, ako aj všetky zmeny, ktoré mali vplyv na určenie a vyberanie dane. Daň za zdaňovacie obdobie platil daňovník vopred. Tento zákon obdobne, ako zákon č. 98/1964 Zb. o dani z motorových vozidiel obsahoval povinnosť vodiča motorového vozidla alebo daňovníka mať so sebou doklad o zaplatení dane a predložiť ho na požiadanie orgánom Policajného zboru Slovenskej republiky v rámci výkonu ich úloh, pričom vodič vozidla alebo daňovník bol podľa tohto zákona daňovému úradu, colným orgánom, ako aj orgánom Policajného zboru Slovenskej republiky povinný poskytnúť informácie o všetkých skutočnostiach, ktoré majú význam pre výkon kontroly. Zákon SNR č. 319/1992 Zb. o cestnej dani prijatý v rámci daňovej reformy bol vypracovaný v nadväznosti na zmeny celého hospodárskeho a politického systému vtedajšej ČSFR pri rešpektovaní princípov systému trhového mechanizmu a prebiehajúcej ekonomickej liberalizácie ako aj zosúladenia nášho právneho poriadku s právnymi predpismi európskych spoločenstiev. Tento zákon bol v období necelých dvoch rokoch zrušený a nahradený zákonom č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani. Návrh nového zákona o cestnej dani, ktorý bol pôvodne vypracovaný vo forme novely zákona č. 319/1992 Zb. o cestnej dani podľa Plánu legislatívnych úloh vlády Slovenskej republiky na II. polrok 1993, nadväzoval na prebiehajúce novelizácie ostatných daňových zákonov a zosúlaďoval a upresňoval zákon o cestnej dani v záujme jednoznačnosti výkladu a odstránenia niektorých tvrdostí zákona, čo sa premietlo v navrhovanom oslobodení alebo znížení cestnej dane z dôvodu nevyužívania pozemných komunikácií vozidlami, prípadne dlhodobého pobytu vozidiel v zahraničí počas

zdaňovacieho obdobia, ďalej v znížení cestnej dane pri ekologických vozidlách, niektorých špeciálnych vozidlách a nízkotonážnych vozidlách, ako aj umožnení platenia dane v mesačných a štvrtročných splátkach v závislosti od výšky celkovej dane⁴. Tento zákon pre svoje účely vymedzil slovné spojenie „vozidlo používané na podnikanie alebo v súvislosti s podnikaním“. Za takéto vozidlo sa považovalo vozidlo používané na cestnú dopravu vykonávanú pri dosahovaní príjmov, ktoré podliehajú dani z príjmov fyzických osôb alebo dani z príjmov právnických osôb alebo obdobným daniam v zahraničí. Za podnikanie sa nepovažovalo použitie osobného automobilu zamestnanca, ktorý je jeho držiteľom, na pracovnú cestu, na ktorú ho vysiela zamestnávateľ. Z pohľadu kontroly zaplatenia dane tento zákon vo svojom prvom znení obsahoval úpravu totožnú s úpravou zákona č. 319/1992 Zb. o cestnej dani. Po jeho prvej novelizácii⁵ však už kontrolu platenia dane z motorových vozidiel mohli vykonávať len daňové úrady a colné orgány. Nadobudnutím ďalšej novely⁶, došlo k zmene pri vymedzení daňovníka, a to tak, že daňovníkom už nebola len fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je ako držiteľ motorového vozidla alebo prípojného vozidla zapísaná v dokladoch vozidla, ale aj osoba, ktorá užíva vozidlo, v ktorého dokladoch je zapísaná ako držiteľ fyzická osoba, ktorá zomrela alebo bola vyhlásená za mŕtveho, alebo právnická osoba, ktorá bola zrušená a zanikla⁷. Zákon č. 87/1994 Z.z. o cestnej dani bol v platnosti desať rokov⁸.

2. DAŇ Z MOTOROVÝCH VOZIDIEL AKO SÚČASŤ MIESTNYCH DANÍ

V roku 2004 došlo k prijatiu zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady (ďalej len „zákon o miestnych daniach“), ktorým bol zákon č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani v znení neskorších predpisov zrušený. Cestná daň bola opäť nahradená daňou z motorových vozidiel. Nová právna úprava miestnych daní bola výsledkom fiskálnej decentralizácie v rámci programového vyhlásenia Vlády SR. Boli prijaté viaceré nové zákony, ktoré mali zabezpečiť príjmy priamo pre samosprávu a to vo väčšom rozsahu ako doteraz. Za tým účelom okrem zákona o miestnych daniach boli prijaté aj ďalšie zákony ako napríklad zákon č. 523/2004 z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy, zákon č. 583/2004 Z. z.

⁴ Bližšie pozri: Dôvodová správa k návrhu zákona č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani (<http://www.nrsr.sk/dl/Browser/Document?documentId=76038> – október 2017)

⁵ uskutočnenej zákonom č. 304/1995 Z.z. o štátnom rozpočte na rok 1996 a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁶ uskutočnenej zákonom č. 335/1999 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani v znení neskorších predpisov

⁷ Od nadobudnutia účinnosti zákona č. 191/2004 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 472/2002 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré ďalšie zákony zákon č. 319/1992 Zb. o cestnej dani už osobitne nevymedzoval daňovníka pri vozidlách v medzinárodnej premávke a vozidlách dovezených do tuzemska, ktoré nie sú považované za vozidlá v medzinárodnej premávke.

⁸ K cestnej dani pozri aj: BALKO, L. Finančné právo. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, EPOS, 200, s. 52-53

o rozpočtových pravidlách samosprávy a zákon č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy, v rámci ktorého sa určil percentuálne pomer podielu z vybratej dane z príjmov fyzických osôb pre obce a VÚC⁹. Tiež možno poukázať na obdobie, v ktorom bol zákon o miestnych daniach schválený, nakoľko na jeho schválenie mala vplyv aj skutočnosť, že Slovenská republika sa stala členským štátom Európskej únie. Aj keď úprava miestnych daní v zásade nepatrila svojou problematikou medzi prioritné oblasti práva, pri dani z motorových vozidiel išlo o oblasť, ktorá bola prioritnou oblasťou aproximácie práva v súlade s čl. 70 Európskej dohody o pridružení – doprava¹⁰. V dôvodovej správe k návrhu zákona o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady sa uvádza: „V jedenástej časti zákona o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady sa zavádza daň z motorových vozidiel, ktorá v základných princípoch vychádza z doteraz platného zákona o cestnej dani“. Zákon o miestnych daniach sa však v niektorých otázkach vrátil aj k staršej úprave, napríklad úprave z roku 1992, nakoľko pri vymedzení spojenia „používa sa na podnikanie alebo v súvislosti s podnikaním“ opäť odkazoval na § 2 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka. V dôvodovej správe k návrhu tohto zákona sa pri dani z motorových vozidiel uvádzalo, že „ide o fakultatívnu daň, ktorú môžu zaviesť vyššie územné celky všeobecne záväzným nariadením pre svoje územie a určiť aj sadzby dane.“ V dôsledku prijatia zákona o miestnych daniach Slovenská republika naplnila (nielen z pohľadu obcí, ale aj z pohľadu VÚC) čl. 9 ods. 3 Európskej charty miestnej samosprávy, podľa ktorého „Aspoň časť finančných zdrojov miestnych orgánov je odvodená z miestnych daní a poplatkov, výšku ktorých majú právo určovať v medziach zákona tieto miestne orgány.“ Napriek tomu, že daň z motorových vozidiel zavádzali, resp. ukladali vyššie územné celky, jej správu vykonával daňový úrad. Uvedená skutočnosť bola v odbornej literatúre označovaná za určité špecifikum dane z motorových vozidiel¹¹. V zmysle § 100 zákona o miestnych daniach výnos z dane z motorových vozidiel vrátane výnosu z pokuty a sankčného úroku vzťahujúcich sa k tejto dani (v neskoršom znení tohto zákona výnos z dane z motorových vozidiel vrátane výnosu pokuty a úroku z omeškania vzťahujúcich sa k tejto dani a zaplatený preddavok na daň) bol príjmom rozpočtu vyššieho územného celku, v ktorého územnom obvode bolo vozidlo evidované (v neskoršom znení tohto zákona bolo uvedené „v ktorého územnom obvode je sídlo správcu dane“). Daňový úrad, ktorý vykonával správu dane motorových vozidiel, (v neskoršom znení tohto zákona bolo uvedené „správca dane“) bol povinný poukázať tieto výnosy za kalendárny mesiac vyššiemu územnému celku do 15 dní nasledujúceho mesiaca.

⁹ Pozri KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby*. Banská Bystrica: Právnická fakulta UMB, 2009, s. 159

¹⁰ KUBINCOVÁ, S. *Reforma verejnej správy – zmeny v právnych predpisoch finančného práva*. In: *Reforma verejnej správy na Slovensku, zborník z konferencie*, 2007, s. 69

¹¹ BALKO, L., KRÁLIK, J. A KOLEKTÍV. *Finančné právo*. Bratislava: Právnická fakulta UK, 2010, s. 361

Predmetom dane z motorových vozidiel podľa vyhláseného znenia zákona o miestnych daniach bolo motorové vozidlo a prípojné vozidlo, ktoré má pridelené evidenčné číslo, osobitné evidenčné číslo alebo zvláštne evidenčné číslo v Slovenskej republike, vozidlo dovezené do Slovenskej republiky, ktoré nie je považované za vozidlo v medzinárodnej cestnej premávke a držiteľ vozidla nemá trvalý pobyt v Slovenskej republike, patrí do kategórie vozidiel M, N a do kategórie vozidiel O a používa sa na podnikanie alebo v súvislosti s podnikaním. Daňovníkom bola fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá bola ako držiteľ vozidla zapísaná v dokladoch vozidla alebo fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá užívala vozidlo, v ktorého dokladoch bola zapísaná ako držiteľ zapísaná fyzická osoba, ktorá zomrela alebo bola vyhlásená za mŕtvu, alebo právnická osoba, ktorá bola zrušená a zanikla, alebo fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá užíva vozidlo dovezené do Slovenskej republiky, ktoré nie je považované za vozidlo v medzinárodnej premávke a držiteľ vozidla nemá trvalý pobyt v Slovenskej republike. Daňová povinnosť dane z motorových vozidiel vznikala dňom pridelenia evidenčného čísla, osobitného evidenčného čísla alebo zvláštneho evidenčného čísla, alebo dňom zápisu zmeny držiteľa vozidla v evidencii vozidiel, alebo dňom začatia užívania vozidla na podnikanie alebo v súvislosti s podnikaním, alebo dňom začatia užívania vozidla, ak je daňovníkom osoba podľa § 85 písm. b) a c)¹². Daňovník bol povinný podať daňové priznanie správcovi dane do 15 dní odo dňa vzniku daňovej povinnosti alebo do 15 dní odo dňa zmeny skutočností rozhodujúcich na určenie dane, uviesť všetky požadované údaje, daň si sám vypočítať a zaplatiť. Ak v priebehu zdaňovacieho obdobia došlo k zániku daňovej povinnosti alebo k vzniku oslobodenia, daňovník bol povinný písomne oznámiť túto skutočnosť do 15 dní správcovi dane. Daň sa platila vopred bez vyrubenia najneskôr do 31. januára zdaňovacieho obdobia alebo v štyroch rovnakých splátkach, ak celková daň bola viac ako 50 000 Sk, alebo v mesačných splátkach, ak celková daň je viac ako 250 000 Sk. Ak v priebehu zdaňovacieho obdobia vznikla daňová povinnosť, v zásade bola daň splatná najneskôr v lehote na podanie daňového priznania. Z pohľadu kontroly platenia dane z motorových vozidiel možno poukázať ustanovenie § 95 vyhláseného znenia zákona o miestnych daniach s názvom Súčinnosť, podľa ktorého orgán príslušný na vykonanie zápisov v evidencii vozidiel bol povinný oznámiť správcovi dane osobné údaje o držiteľovi vozidla v rozsahu podľa § 90 ods. 3¹³ a pri zmene držiteľa vozidla aj osobné údaje o novom držiteľovi vozidla v rozsahu podľa § 90 ods. 3, dátum zápisu držiteľa vozidla alebo dátum zápisu zmeny držiteľa vozidla, evidenčné číslo vozidla alebo osobitné evidenčné číslo, príslušnú

¹² Daňovníkom podľa § 85 písm. b) a c) zákona o miestnych daniach bola fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá užívala vozidlo, v ktorého dokladoch je zapísaná ako držiteľ, fyzická osoba, ktorá zomrela alebo bola vyhlásená za mŕtvu, alebo právnická osoba, ktorá bola zrušená a zanikla.

¹³ Podľa § 99 ods. 3 zákona o miestnych daniach daňovník, ak ide o fyzickú osobu, je povinný uviesť v daňovom priznaní meno, priezvisko, titul, adresu trvalého pobytu, rodné číslo, a ak ide o právnickú osobu, je povinný uviesť aj obchodné meno alebo názov, identifikačné číslo a sídlo. Súčasne je daňovník povinný vyplniť všetky údaje podľa daňového priznania. Osobné údaje podľa tohto odseku sú chránené osobitným zákonom.

kategóriu vozidla, počet náprav a celkovú hmotnosť vozidla. Uvedené ustanovenie v tomto znení platilo 1.12.2005, kedy nadobudla účinnosť novela zákona o miestnych daniach uskutočnená zákonom č. 517/2005 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. Touto novelou bolo pôvodné znenie § 95 nahradené znením: „*Vyšší územný celok je povinný zaslať Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky jeden výťah všeobecne záväzného nariadenia, ktorým zaviedol daň z motorových vozidiel alebo zmenil sadzby dane alebo podmienky oslobodenia od dane, do piatich kalendárnych dní odo dňa nadobudnutia jeho účinnosti.*“. V dôvodovej správe k návrhu zákona č. 517/2005 Z. z. sa k uvedenej zmene uvádza len to, že „*Navrhovaným ustanovením sa vyšší územný celok zaväzuje k súčinnosti s Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky*“.

Nadobudnutím účinnosti novely zákona o miestnych daniach uskutočnenej zákonom č. 517/2005 Z. z. došlo aj k ďalším zásadným zmenám v úprave dani z motorových vozidiel. Predmet dane z motorových vozidiel bol vymedzený tak, že ide motorové vozidlo a prípojné vozidlo, ktoré možno zaradiť do kategórie vozidiel M, N a O a používa sa na podnikanie a má pridelené v Slovenskej republike evidenčné číslo, osobitné evidenčné číslo alebo zvláštne evidenčné číslo, alebo nie je evidované v Slovenskej republike. Daňovníkom bola fyzická osoba alebo právnická osoba alebo jej organizačná zložka zapísaná do obchodného registra, ktorá používa vozidlo na podnikanie. Z dôvodovej správy k návrhu zákona č. 517/2005 Z. z. vyplýva, že upresnenie predmetu dane z motorových vozidiel reagovalo na ustanovenia nového právneho predpisu, ktorým je zákon č. 725/2004 Z. z. o podmienkach prevádzky vozidiel na pozemných komunikáciách a o zmene a doplnení niektorých zákonov, pričom v poznámke pod čiarou sa zároveň dopĺňal odkaz na zákon o dani z príjmov, čím sa de facto rozšíril predmet dane o vozidlá používané pri činnostiach, z ktorých príjmy podliehajú dani z príjmov. Išlo napr. o znalcov, tlmočníkov, prekladateľov, umelcov a pod. Vymedzenie daňovníka sa zjednodušilo, a to nadväzne na určenie predmetu dane, pričom tým malo dôjsť k odstráneniu dovtedajšej neprehľadnosti určenia daňovníka tejto dane. Touto novelou zákona o miestnych daniach zároveň došlo k zmene vzniku daňovej povinnosti, a to tak, že vznikala dňom začatia používania vozidla na podnikanie, a to aj vtedy, ak išlo o vozidlo, ktoré nebolo evidované v Slovenskej republike, ale bolo v Slovenskej republike používané na podnikanie. Daňová povinnosť zanikala dňom ukončenia používania vozidla na podnikanie. Išlo o zjednodušenie vzniku a zániku daňovej povinnosti, čo súviselo s novým určením predmetu dane a daňovníka. Daňovník bol povinný podať daňové priznanie správcovi dane do 15 dní odo dňa vzniku daňovej povinnosti alebo do 15 dní odo dňa zmeny skutočností rozhodujúcich na určenie dane, uviesť všetky požadované údaje, daň si sám vypočítať a zaplatiť. Inak sa daň sa platila vopred bez vyrubenia najneskôr do 31. januára zdaňovacieho obdobia alebo v štyroch rovnakých splátkach, ak celková daň je viac ako 50 000 Sk, alebo v mesačných splátkach, ak celková daň je viac ako 250 000 Sk.

V znení zákona o miestnych daniach v znení neskorších predpisov účinnom do 31.12.2014 predmetom dane z motorových vozidiel bolo motorové vozidlo a prípojné vozidlo kategórie M, N a O, ktoré bolo evidované v Slovenskej republike a používalo sa na podnikanie alebo na činnosti, z ktorých plynúce príjmy boli predmetom dane z príjmov¹⁴. Daňovníkom bola fyzická osoba alebo právnická osoba, alebo ich organizačná zložka zapísaná do obchodného registra, ktorá bola ako držiteľ vozidla zapísaná v osvedčení o evidencii časť I a osvedčení o evidencii časť II (ak išlo o prenájom vozidla bez predkupného práva, daňovníkom bola osoba, ktorá je zapísaná v dokladoch vozidla ako vlastník); fyzická osoba alebo právnická osoba, alebo ich organizačná zložka, ktorá používa vozidlo, v osvedčení o evidencii časť I a osvedčení o evidencii časť II, ktorého je ako držiteľ vozidla zapísaná osoba, ktorá zomrela, bola zrušená alebo zanikla; fyzická osoba alebo právnická osoba, alebo ich organizačná zložka, ktorá používa vozidlo, v osvedčení o evidencii časť I a osvedčení o evidencii časť II ktorého je ako držiteľ vozidla zapísaná osoba, ktorá nepoužíva vozidlo na podnikanie. Daňovníkom bol aj zamestnávateľ, ak vyplácal cestovné náhrady zamestnancovi za použitie vozidla (to neplatilo, ak zamestnávateľom bol vyšší územný celok, do rozpočtu ktorého plynula daň z motorových vozidiel) alebo stála prevádzkareň alebo iná organizačná zložka osoby s trvalým pobytom alebo sídlom v zahraničí. Daňová povinnosť v zásade vznikala dňom použitia vozidla na podnikanie¹⁵ a zanikala dňom, ktorým sa vozidlo prestalo používať na podnikanie. Daňovník bol až niekoľko výnimiek¹⁶ povinný podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie do 31. januára po uplynutí tohto zdaňovacieho obdobia miestne príslušnému správcovi dane a v tejto lehote bola daň aj splatná. V tejto súvislosti treba uviesť, že k zásadným zmenám zákona o miestnych daniach napríklad v oblasti vymedzenia predmetu dane, daňovníka a v oblasti podávania daňového priznania a platenia dane z motorových vozidiel došlo už v roku 2007. Novelou zákona o miestnych daniach uskutočnenou zákonom č. 538/2007 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov došlo napríklad k zakotveniu povinnosti platenia dane z motorových vozidiel formou preddavkov na daň s následným zúčtovaním v nasledujúcom zdaňovacom období, čím došlo k zjednodušeniu správy dane z motorových vozidiel.

¹⁴ Predmetom dane z motorových vozidiel nebolo vozidlo

- a) používané na skúšobné jazdy, ktoré má pridelené zvláštne evidenčné číslo,
- b) určené na vykonávanie špeciálnych činností, ktoré nie je určené na prepravu a v osvedčení o evidencii časť I a osvedčení o evidencii časť II je označené ako špeciálne vozidlo.

¹⁵ Daňová povinnosť právneho nástupcu daňovníka, ktorý bol zrušený bez likvidácie, vznikala dňom nasledujúcim po zániku daňovníka, ktorý bol zrušený bez likvidácie.

¹⁶ § 90 ods. 3 až 6 zákona o miestnych daniach v znení účinnom do 31.12.2014

3. ZDAŇOVANIE MOTOROVÝCH VOZIDIEL V SÚČASNOSTI

Dňa 1. 1. 2015 nadobudol účinnosť č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o dani z motorových vozidiel“), v dôsledku ktorého bola zo zákona o miestnych daniach vypustená celá jedenásta časť, t. j. úprava týkajúca sa dani z motorových vozidiel. Predmetom zákona o dani z motorových vozidiel je zdaňovanie motorových vozidiel a prípojných vozidiel kategórie L, M, N a O (ďalej len "vozidlo") daňou z motorových vozidiel. Z dôvodovej správy k návrhu zákona o dani z motorových vozidiel vyplýva, že predložený návrh zákona reagoval na poznatky z doterajšej aplikácie ustanovení zákona o miestnych daniach, ktoré poukazovali na nejednotný prístup vyšších územných celkov najmä pri určovaní sadzieb dane a oslobodení, čo vytváralo v rámci Slovenskej republiky rozdielne podmienky pre rozvoj podnikateľského prostredia a nerovnaké zaťaženie podnikateľov touto daňou, a preto v záujme odstránenia existujúcich disproporcií¹⁷ sa zaviedla táto daň ako štátna, upravená novým samostatným zákonom. Základné atribúty zdaňovania motorových vozidiel, ako je predmet dane, daňovník, zdaňovacie obdobie, základ dane, platenie preddavkov a správa dane, mali podľa predmetného návrhu zostať zachované. Jednotne sa mali upraviť sadzby dane, oslobodenia, zvýšenia a zníženia sadzieb daní, ktoré budú platné v rámci celej Slovenskej republiky. Podľa v súčasnosti platného zákona o dani z motorových vozidiel predmetom dane je vozidlo, ktoré je evidované v Slovenskej republike a používa sa na podnikanie (§ 2 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka v znení neskorších predpisov) alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť (§ 6 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov) v zdaňovacom období. Predmetom dane nie je vozidlo používané na skúšobné jazdy, ktoré má pridelené zvláštne evidenčné číslo alebo vozidlo určené na vykonávanie špeciálnych činností, ktoré nie je určené na prepravu a v osvedčení o evidencii časť I a osvedčení o evidencii časť II (ďalej len "doklad") je označené ako špeciálne vozidlo. Daňovníkom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je ako držiteľ vozidla zapísaná v doklade alebo má v doklade ako držiteľa vozidla zapísanú svoju organizačnú zložku alebo používa vozidlo, v ktorého doklade je ako držiteľ vozidla zapísaná osoba, ktorá zomrela, zanikla alebo bola zrušená alebo používa vozidlo, v ktorého doklade je ako držiteľ vozidla zapísaná osoba, ktorá nepoužíva vozidlo na podnikanie, alebo je zamestnávateľom a vypláca zamestnancovi cestovné náhrady za použitie vozidla, ktoré sa nepoužíva na podnikanie. Daňová povinnosť až na niekoľko výnimiek¹⁸ vzniká prvým dňom mesiaca, v ktorom boli splnené rozhodujúce skutočnosti, a to evidencia vozidla v Slovenskej republike a jeho používanie na podnikanie alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť. Daňové priznanie za príslušné zdaňovacie obdobie sa

¹⁷ Ktoré často viedli podnikateľov aj k hľadaniu možnosti ako sa vyhnúť vyššiemu zdaneniu napríklad preregistrovaním vozidiel do iného samosprávneho kraja s nižšími sadzbami alebo vyššími úľavami na dani (k uvedenému pozri: BUJŇÁKOVÁ, M. A KOLEKTÍV. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Právnická fakulta UPJŠ. 2015. s. 116)

¹⁸ § 8 ods. 4 a 5 zákona o dani z motorových vozidiel

spravidla podáva správcovi dane do 31. januára po uplynutí tohto zdaňovacieho obdobia a daň je splatná posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania. V daňovom priznaní okrem iných skutočností daňovník uvádza aj výpočet dane. Správu dane z motorového vozidla aj naďalej vykonávajú daňové úrady, jej výnos už však nie je príjmom vyššieho územného celku. V zmysle prechodných ustanovení zákona o dani z motorových vozidiel mal správca dane poslednýkrát poukázať výnos dane z motorových vozidiel podľa doterajšieho predpisu vyššiemu územnému celku za mesiac december 2014 do 15. 1. 2015 a daň z motorových vozidiel podľa doterajšieho predpisu vrátane pokuty a úroku z omeškania vzťahujúcich sa k tejto dani a preddavok na túto daň z motorových vozidiel zaplatené po 31. 12. 2014 sú príjmom štátneho rozpočtu.

Daň z motorových vozidiel bola až do 31.12.2014 v súlade so zákonom o miestnych daniach zaraďovaná medzi miestne dane fakultatívneho charakteru s tým, že išlo o jedinú miestnu daň, o ktorej zavedení alebo zrušení rozhodoval vyšší územný celok¹⁹. V dôvodovej správe k návrhu zákona o dani z motorových vozidiel sa uvádzalo, že návrh zákona je v súlade s Ústavou SR, ústavnými zákonmi a aj medzinárodnými zmluvami, ktorými je Slovenská republika viazaná. Zmenou dane z motorových vozidiel z miestnej na štátnu daň však vyššie územné celky stratili možnosť ukladať miestnu daň, pričom mám za to, že tým došlo k odklonu od už vyššie spomínaného čl. 9 ods. 3 Európskej charty miestnej samosprávy, nakoľko v súčasnosti už žiadne finančné prostriedky vyšších územných celkov nie sú odvodené od miestnych daní, ktorých výšku majú právo určovať v medziach zákona.

Pri porovnaní v súčasnosti platnej úpravy dane z motorových vozidiel s predchádzajúcou právnou úpravou cestnej dane, resp. dane z motorových vozidiel možno konštatovať, že v súčasnosti platný zákon o dani z motorových vozidiel neobsahuje žiadne osobitné ustanovenia týkajúce sa kontroly dodržiavania ustanovení zákona o dani z motorových vozidiel, resp. ustanovenia napomáhajúce predchádzaniu daňovým únikom pri dani z motorových vozidiel. Zákon o dani z motorových vozidiel, ohľadom správy dane odkazuje na zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), ktorý síce obsahuje možnosti kontroly platenia dane, ako aj ustanovenia sankčného charakteru, táto úprava je však všeobecná (vzťahuje sa na všetky dane) a jej uplatnenie nemusí byť vždy postačujúce. Domnievam sa, že zákon o dani z motorových vozidiel by mohol obsahovať aj niekoľko špeciálnych ustanovení týkajúcich sa predchádzania daňovým únikom pri dani z motorových vozidiel. Z pohľadu kontroly platenia a zabezpečenia úhrady dane je možné poukázať na niekoľko ustanovení staršej právnej úpravy v tejto oblasti, a to napríklad na vyššie spomínané ustanovenie zákona č. 98/1964 Zb. o dani z motorových vozidiel, podľa ktorého boli osoby, na ktoré bolo prevedené motorové vozidlo po zročnosti dane povinné ručiť za dlžnú daň. Domnievam sa, že z pohľadu kontroly a z pohľadu predchádzania daňovým únikom bola

¹⁹ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, EPOS, 2015, s. 350
238

prospešná aj povinnosť orgánov Verejnej bezpečnosti vykonávať pri plnení svojich úloh i kontrolu dokladov o zaplatení dane, pričom vodič motorového vozidla bol povinný mať so sebou pri jazde doklad o zaplatení dane a na vyzvanie kontrolnému orgánu ho predložiť, inak mu mohol kontrolný orgán zadržať osvedčenie o technickom preukaze motorového vozidla. Zavedenie kontroly dokladov o zaplatení dane príslušníkmi Policajného zboru by však v súčasnosti aj vzhľadom na skutočnosť, že predmetom dane je len vozidlo, ktoré sa používa sa na podnikanie alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť, bolo oveľa zložitejšie, resp. až nereálne. Z pohľadu kontroly dodržiavania ustanovení týkajúcich sa plnenia daňových povinností pri dani z motorových vozidiel by sa mohla zdať vhodnejšia aj úprava, podľa ktorej bol napríklad daňovník povinný podať daňové priznanie správcovi dane do 15 dní odo dňa vzniku daňovej povinnosti alebo do 15 dní odo dňa zmeny skutočností rozhodujúcich na určenie dane a daň platiť vopred. Táto úprava však bola oproti v súčasnosti platnej úprave administratívne náročnejšia, v dôsledku čoho mohli vznikať určité neúmyselné pochybenia. V tejto súvislosti možno konštatovať, že aj súčasnú právnu úpravu dani z motorových vozidiel by bolo možné z pohľadu povinností daňovníka ešte zjednodušiť. Ako je už vyššie uvedené, podľa v súčasnosti platnej právnej úpravy daňovník v daňovom priznaní okrem iných skutočností uvádza aj výpočet dane. V prípade, ak daňovník nesprávne vypočíta túto daň a v dôsledku toho zaplatí nižšiu daň, ako je podľa zákona povinný, dochádza k neúmyselnému daňovému úniku, za ktorý môže byť daňovník sankcionovaný. K neúmyselnému daňovému úniku pri dani z motorových vozidiel môže dôjsť aj v prípade, ak daňovník v zákonom stanovenej lehote zabudne podať daňové priznanie a daň zaplatiť. V tejto súvislosti je možné poukázať na systém vyrubovania a platenia miestnych daní, ktorých správcami sú obce. Aj v období, keď bola daň z motorových vozidiel miestnou daňou, daňovník bol povinný si túto daň sám vypočítať, a to napriek tomu, že správcom tejto dane bol daňový úrad, ktorý podľa môjho názoru disponuje zamestnancami s lepšou kvalifikáciou, resp. skúsenosťami v daňovej oblasti, ako množstvo zamestnancov obcí, ktoré boli a sú povinné vyrubovať daňovníkom miestne dane na základe údajov vyplývajúcich z daňových priznaní alebo oznamovacej povinnosti. Domnievam sa, že sa možno zamyslieť nad otázkou, či by nebolo vhodnejšie, aby daň z motorových vozidiel vyruboval daňový úrad, a to obdobným spôsobom, ako obce pri miestnych daniach, t. j. rozhodnutím na základe údajov získaných z daňových priznaní (prípadne oznámení). Domnievam sa, že takýmto spôsobom by došlo nielen k odstráneniu administratívnej záťaže daňovníkov (administratívna záťaž daňovníkov by bola minimalizovaná najmä vtedy, ak by sa súčasná každoročná povinnosť podať daňové priznanie zmenila na povinnosť podať daňové priznanie len pri vzniku, zmene alebo zániku rozhodných skutočností pre platenie dane z motorových vozidiel), ale aj k odstráneniu časti neúmyselných daňových únikov pri dani z motorových vozidiel.

Z pohľadu dodržiavania platenia dane z motorových vozidiel možno poukázať aj na súvislosť tejto dane napríklad so zákonom č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Okrem ustanovenia § 19 ods.

3 písm. j) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom je aj daň z motorových vozidiel, je možno určité prepojenie vidieť medzi zákonom o dani z príjmov a povinnosťou platiť daň z motorových vozidiel aj v iných ustanoveniach. Napríklad podľa § 19 ods. 2 písm. e) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom sú aj výdavky (náklady) daňovníka s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 vynaložené v súvislosti s činnosťou vykonávanou v inom mieste, ako je miesto, v ktorom činnosť pravidelne vykonáva, pričom ak daňovník na cestovanie využije vlastné osobné motorové vozidlo nezahrnuté do obchodného majetku, uplatní výdavky (náklady) do výšky náhrady za spotrebované pohonné látky podľa cien platných v čase ich nákupu, a len, ak nebolo zahrnuté do obchodného majetku v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach u tohto daňovníka, uplatní aj výdavky (náklady) do výšky základnej náhrady za každý jeden km jazdy podľa osobitného predpisu, alebo vo forme paušálnych výdavkov do výšky 50 % z celkového preukázaného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najjazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne. Podľa zákona o dani z motorových vozidiel je totiž pre posúdenie existencie daňovej povinnosti rozhodujúce aj to, či v danom zdaňovacom období bolo o vozidle účtované, resp. či vozidlo bolo evidované v daňovej evidencii alebo či boli uplatňované výdavky spojené s používaním vozidla²⁰. Z pohľadu predchádzania daňových únikov pri dani z motorových vozidiel by sa okrem historických súvislostí bolo možné inšpirovať aj nedávnymi zmenami. Zákonom č. 341/2016 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bolo do ustanovenia § 17 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov doplnený odsek 39, ktorý znie: „*Základ dane držiteľa motorového vozidla podľa osobitného predpisu²¹, ktorý do jedného roka od zápisu motorového vozidla do evidencie vozidiel v Slovenskej republike nevykoná prevod držby motorového vozidla a zároveň najneskôr do 15 dní po uplynutí tejto lehoty neuhradí poplatok podľa osobitného predpisu²² vo výške zodpovedajúcej sume poplatku pri prvej evidencii vozidla, sa v zdaňovacom období, v ktorom uplynie lehota na úhradu poplatku podľa osobitného predpisu²³, zvyšuje o výdavky na obstaranie, technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie motorového vozidla uplatnené v zdaňovacom období, v ktorom došlo k zápisu motorového vozidla do evidencie vozidiel v Slovenskej republike. Počnúc zdaňovacím obdobím nasledujúcim po zdaňovacom období, v ktorom došlo k zápisu*

²⁰ Pozri § 8 ods. 6 zákona o dani z motorových vozidiel

²¹ Položka 65 písm. d) sadzobníka správnych poplatkov zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 145/1995 Z. z. o správnych poplatkoch v znení zákona č. 342/2016 Z. z.

²² Šiesty bod poznámok k položke 65 sadzobníka správnych poplatkov zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 145/1995 Z. z. v znení zákona č. 342/2016 Z. z.

²³ Šiesty bod poznámok k položke 65 sadzobníka správnych poplatkov zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 145/1995 Z. z. v znení zákona č. 342/2016 Z. z.

motorového vozidla do evidencie vozidiel v Slovenskej republike, sa základ dane držiteľa motorového vozidla zvyšuje o výdavky na obstaranie, technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie motorového vozidla uplatnené v základe dane, a to za každé zdaňovacie obdobie až do zdaňovacieho obdobia predchádzajúceho zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom dôjde k úhrade poplatku podľa osobitného predpisu vo výške zodpovedajúcej sume poplatku pri prvej evidencii vozidla. Držiteľ motorového vozidla do zdaňovacieho obdobia, ktoré predchádza zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom dôjde k úhrade poplatku podľa osobitného predpisu vo výške zodpovedajúcej sume poplatku pri prvej evidencii vozidla, nemôže pri motorovom vozidle, pri ktorom nie je tento poplatok uhradený podľa osobitného predpisu, uplatniť prerušenie odpisovania podľa § 22 ods. 9.²⁴“²⁵ Domnievam sa, že je možné sa zamyslieť nad otázkou, či by sa obdobným spôsobom nedalo predchádzať daňovým únikom pri dani z motorových vozidiel, nakoľko osoba, ktorá má záujem o motorovom vozidle účtovať, resp. uplatňovať si

²⁴ V dôvodovej správe k návrhu zákona č. 341/2016 sa ohľadom tejto zmeny uvádza: „Navrhovaná úprava nadväzuje na zmenu zákona o správnych poplatkoch, podľa ktorého zápis držiteľa úplne nového vozidla, ktoré ešte nikdy nebolo evidované v evidencii vozidiel bude podliehať správne poplatku vo výške 33 eur, pričom za držiteľa motorového vozidla sa považuje výrobca vozidiel, zástupca výrobcu alebo autorizovaný predajca vozidiel, ktorý má na účely predaja vozidiel konečným zákazníkom uzatvorenú zmluvu s výrobcou alebo zástupcom výrobcu vozidiel. Predpokladá sa, že výrobca alebo predajca vozidiel si takto zaevidované vozidlo ponechá len na predvážacie alebo skúšobné účely do času, kým ho nepredá zákazníkovi. V prípade, že držiteľ motorového vozidla nepreviede držbu tohto motorového vozidla na inú osobu do jedného roka vrátane od zápisu tohto motorového vozidla do evidencie vozidiel a zároveň do 15 dní po tomto termíne neuhradí plnú hodnotu registračného poplatku [položka 65 písm. a) VI. časti sadzobníka správnych poplatkov k zákonu o správnych poplatkoch], akú by výrobca alebo predajca v pozícii držiteľa motorového vozidla zaplatil v čase, keď došlo k prvej evidencii vozidla, je povinný zvýšiť základ dane o výšku daňových odpisov, nákladov na prevádzku (napr. PHL), prípadné technické zhodnotenie alebo opravy tohto motorového vozidla. Ak dôjde k úhrade plnej hodnoty registračného poplatku v zdaňovacom období, v ktorom uplynula lehota 15 dní po uplynutí jedného roka od zápisu motorového vozidla do evidencie vozidiel ale zároveň došlo k úhrade tohto registračného poplatku po tejto lehote 15 dní, je držiteľ povinný zvýšiť základ dane o daňové výdavky súvisiace s obstaraním, prevádzkou, technickým zhodnotením, opravou údržbou tohto motorového vozidla, uplatnené do základu dane v zdaňovacom období, v ktorom došlo k zápisu vozidla do evidencie vozidiel. Ak nedôjde k úhrade plnej hodnoty registračného poplatku v zdaňovacom období, v ktorom uplynie lehota na úhradu tohto registračného poplatku, je držiteľ vozidla povinný zvyšovať si základ dane v jednotlivých zdaňovacích obdobiach a to až do zdaňovacieho obdobia, ktoré predchádza zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom dôjde k úhrade registračného poplatku v plnej hodnote. Zákon neumožňuje prerušiť daňové odpisovanie u motorového vozidla držiteľa, a to až do zdaňovacieho obdobia, ktoré predchádza zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom dôjde k úhrade registračného poplatku v plnej hodnote.“

²⁵ V tejto súvislosti možno podotknúť, že registračný poplatok má v mnohých krajinách EÚ výrazné črty majetkovej dane. Pojem „registračná daň“ však spravidla nezahŕňa poplatky pokrývajúce administratívne náklady na registráciu vozidla (K uvedenému pozri napríklad: OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU, RADE A HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNEMU VÝBORU. Posilniť jednotný trh odstránením cezhraničných daňových prekážok pre osobné automobily zo dňa 14.12.2012, COM (2012) 756).

výdavky spojené s používaním vozidla by bola takýmto spôsobom nútená daň z motorových vozidiel zaplatiť.

ZÁVER

Výnos dane z motorových vozidiel nie je z hľadiska veľkosti príjmov štátneho rozpočtu rozhodujúcim daňovým príjmom. Domnievam sa však, že obchádzanie plnenia daňových povinností v tejto oblasti by napriek tomu nemalo byť v rámci problematiky daňových únikov opomínané. Možno konštatovať, že súčasná právna úprava dane z motorových vozidiel v porovnaní s minulosťou obsahuje menej legálne stanovených možností kontroly a zabezpečenia úhrady platenia tejto dane. V minulosti boli napríklad osoby, na ktoré bolo prevedené motorové vozidlo po zročnosti dane povinné ručiť za dlžnú daň a kontrola platenia dane z motorových vozidiel bola daná aj orgánom Policajného zboru (resp. orgánom Verejnej bezpečnosti), ktoré mali oprávnenie zadržať osvedčenie o technickom preukaze motorového vozidla, ak vodič motorového vozidla nepredložil doklad o zaplatení dane. V súčasnosti by takáto kontrola bola problematická a to najmä z dôvodu, že predmetom dane sú len vozidlá využívané na podnikanie alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť a túto skutočnosť by bolo orgánmi Policajného zboru náročné posúdiť. Na druhej strane sa domnievam, že určité prepojenie medzi správcom dane a orgánmi Policajného zboru, ktoré okrem iného vedú evidenciu vozidiel, by výberu dane z motorových vozidiel len napomohlo. Dodržiavaniu daňových povinností pri dani z motorových vozidiel by mohlo napomôcť aj lepšie prepojenie s právnou úpravou dane z príjmov v oblasti uplatňovania daňových výdavkov spojených s používaním motorového vozidla. Z pohľadu plnenia daňových povinností v tejto oblasti sa je možné zamyslieť aj nad otázkou, či by nebolo vhodné preniesť časť povinností daňových subjektov na správcu dane. Správca dane by napríklad mohol nielen kontrolovať výpočet dane z motorových vozidiel (ako je tomu dnes), ale na základe údajov oznámených daňovým subjektom by mohol daň za daňový subjekt vypočítať, resp. vyrubiť rozhodnutím. Domnievam sa, že takýmto spôsobom by nedošlo k neprimeranému zaťaženiu správcov dane a mohlo by to napomôcť odstráneniu aspoň časti daňových únikov pri dani z motorových vozidiel.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, EPOS, 2015, s. 750. ISBN 978-80-562-0091-9
2. BALKO, L., KRÁLIK, J. A KOLEKTÍV. *Finančné právo*. Bratislava: Právnická fakulta UK, 2010, s. 491. ISBN 80-7160-290-3
3. BALKO, L. *Finančné právo*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, EPOS, 2001, s. 159. ISBN 80-8057-437-5
4. BUJŇÁKOVÁ, M. A KOLEKTÍV. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Právnická fakulta UPJŠ. 2015. s. 408. ISBN 978-80-8152-246-8

5. BUJŇÁKOVÁ, M. Niekoľko poznámok k téme daňových podvodov. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel, 2015, s. 380. ISBN 978-80-8152-303-8
6. GRŮŇ, L. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava: EUROUNION spol. s r.o., 2001, s. 315. ISBN 80-88984-28-9
7. KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby*. Banská Bystrica: Právnická fakulta UMB, 2009, s. 330. ISBN 978-80-8083-911-06
8. KUBINCOVÁ, S. Reforma verejnej správy – zmeny v právnych predpisoch finančného práva. In: *Reforma verejnej správy na Slovensku, zborník z konferencie*, 2007, s. 96 ISBN 978-80-969673-6-0

KONTAKT NA AUTORA

tatiana.kubincova@umb.sk

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta
Komenského 20
974 01 Banská Bystrica
Slovenská republika

DAŇOVÁ OPTIMALIZACE ČI DAŇOVÝ ÚNIK¹

TAX OPTIMIZATION OR TAX EVASION

Hana Marková²

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Výše daňové povinnosti zásadným spôsobom ovplyvňuje ekonomické chováni domácností a firiem. Snaha o minimalizaci daňového zatížení může v principu nabývat formy daňového plánování, vyhýbání se dani, zkrácení daně. V historii se zdaňování týkalo zejména majetku, který byl ze strany státu snadno dohledatelný. Úprava daňových povinností nebyla prakticky ze strany povinného subjektu možná. Teprve po zavedení daní, které určité skutečnosti na straně povinného subjektu umožňují zohlednit, je možné vidět snahu o optimalizaci daňové povinnosti. Při legální daňové optimalizaci dochází k využití možností, které umožňují jednotlivá ustanovení zákona. Při zneužití práva a obcházení zákona dochází k chování směřujícímu ke snížení daňové povinnosti, či jako prostředek k účelnému obcházení normy jiné.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daně majetkové, daně přímé, daně nepřímé, daňové plánování, daňová optimalizace, obcházení práva, daňový únik

Abstract in English language:

The amount of tax liability fundamentally affects economic behaviour of households and legal entities. In principle, the effort to minimize the tax burden can take the form of tax planning, tax avoidance or tax evasion. The taxation was mainly related to property that was easily traceable by the state in history. In fact, it was not possible to make any adjustment of tax liabilities by a taxpayer. It is possible to see the effort to optimize tax liability only after the introduction of taxes that allow taking into account some specific facts. Possibilities provided by particular provisions of tax laws are used for the legal tax optimization. Abuse of right and circumvention of law are realized by behaviour that is focused on lowering the tax liability.

Keywords in English language:

property taxes, direct taxes, indirect taxes, tax planning, tax optimization, circumvention of law, tax evasion

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy."

² Orcid – 0000-0002-0204-4571.

ÚVOD

Daňový zákon obecně řečeno nemůže myslet na všechno a při výkladu daňových předpisů se daňová správa potýká s tím, co je a co není obcházení práva či jeho zneužití. Poplatník, který postupuje pouze na základě gramatického, systematického a logického výkladu textu právní normy, nemusí uspět a proto je třeba dát daňovému poplatníkovi potřebnou míru jistoty, že jeho výpočet daně nebude po mnoha letech zpochybněn. Co to tedy je daňová optimalizace a co považovat již za daňový únik? A je to legální či ne? Pokud si uvědomíme, že vznikla nějaká povinnost, která nese označení daň, je třeba si říci nejen to, co to daň je, ale také to, jaké možnosti obcházení tady existovaly a existují.

1. HISTORICKÝ EXKURS³

Historický exkurs je vhodné začít např. v době antického Říma, kdy potřeby státního aparátu si vyžádaly získat finanční prostředky. První platbu, která se dá označit jako daň, byla zavedena v polovině 4.stol. př.n.l., Tributum ex censu byl povinný příspěvek občanů státu, který se vybíral jen tehdy, když se stát dostal do tíživé situace. Byla to v určitém smyslu nucená půjčka, která se občanům po uklidnění situace vracela. Její výše byla stanovena na 1 promile z hodnoty nemovitého majetku. Daní v pravém slova smyslu byla zřejmě až 5% daň z hodnoty propuštěných otroků, kterou v počátku jejího uplatňování platil ten, kdo otroka propouštěl. V pozdějším období byla zavedena pozemková daň a osobní daň z provincií. Dále se platilo velké množství různých poplatků, ale v této době byla doložitelná vazba na určitý majetek, o kterém měl stát přehled.

Ve středověku se na našem území spíše uchýlovali panovníci k jinému způsobu získávání finančních prostředků, než byly daně. Šlo o zajišťování určitých služeb, povinností od různých skupin obyvatel či zde existovaly různé poplatky. Z daňových plateb v českém knížectví by bylo možné uvést daň z míru, kterou platili svobodní rolníci, za to že panovník zajišťoval mír pro jejich život a hospodaření. Zmínit je třeba také církevní desátek, který byl nejprve naturální, později peněžní. Z jeho výnosu si část ponechávala církev a část si bral ten, kdo měl zakladatelská práva ke klášterům či kostelům – panovník či šlechta. Ve 13. stol. se objevila nová tzv. obecní (generální) berně, kterou zavedl panovník a která se platila ze všech pozemků v zemi bez ohledu na vlastnictví. Jednalo se již o klasickou majetkovou daň. V 16.stol se objevují další platby – vždy spojené s majetkem – např. berně domovní či berně z komínů či berně z krámů. Objevují se však také regály (horní, celní, mincovní apod.) jako platby spojené s nějakou činností či čerpáním nerostného bohatství, které mají spíše povahu poplatku.

V 19.stol. se objevují platby, které se již dají označit jako daně přímé výnosové (z majetku) a osobní příjmové daně. Vznik různých katastrů umožnil státu sledovat – pomocí evidence majetku, osob a různých činností – majetkovou a finanční situaci obyvatel, a nakonec vedl až ke vzniku trvalého berního katastru (v roce 1817), kde se

³ STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.

všechny skutečnosti důležité pro výběr daní shromažďovaly. Postupně se objevovaly další daňové povinnosti (daň z piva, daň z vína, daň ze soli a další), daně se stávaly konkrétnějšími a ti, kterým byla platební povinnost ukládána, začínali hledat cesty, jak platit méně.

Modernizace daňové soustavy se projevila v podobě zavedení daně z příjmu. Po roce 1848 začal platit princip všeobecnosti daňové povinnosti, který však již umožňoval určité výjimky – daň neplatil panovník a některé další osoby přesně vymezené či ten, kdo měl jen nepatrný roční příjem (důvodem byla nákladnost vymáhání, ne sociální přístup). U těchto osobních daňových povinností se začal vytvářet prostor pro vyhýbání se daňové povinnosti. V průběhu 19. stol. byl koncept do té doby existující jednotné rovné daně nahrazen principem daňové spravedlnosti a došlo také k zavedení daně prostého minima, z něhož se daň neplatila. Nově se objevily daně na spotřebu s možností převést daňové břemeno na jiný subjekt (konečného spotřebitele). Tento proces byl spojen s přeměnou nepřímých dávek z období absolutismu na daně.

Dá se proto shrnout, že daňové mechanismy, které existovaly do 19. stol., kde daně byly převážně věcné a analytické a byly vyměřovány „shora“, neponechávaly pro daňové úniky téměř žádný prostor.⁴

Ve 20. stol. se v Evropě rozšířily daně osobní a specializovaný berní úřad se začal zajímat o život poplatníka a výběr daní na základě daňového přiznání, což otevíralo dveře k podvodům. Mechanismus odpočitatelných položek a úprav daňového základu vedl poplatníka ke snaze uplatnit jich co nejvíce a snížit si tak daňové zatížení.

Historický exkurs lze tedy shrnout tak, že to byl převážně majetek, který tvořil základ pro vyměření daní. Tento majetek byl zřetelný a ten, kdo daně stanovoval a vybíral, měl o tomto majetku přehled. Vyhýbání se placení daně bylo značně složité a teprve nově zaváděné daně na příjem či spotřebu daly možnost uplatnit různé cesty na snížení ukládané povinnosti.

2. DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ (DAŇOVÁ OPTIMALIZACE) A DAŇOVÝ ÚNIK

Výše daňové povinnosti zásadním způsobem ovlivňuje ekonomické chování domácností a firem. Většina daňových poplatníků se chová racionálně a snaží se proto minimalizovat svoji daňovou povinnost. Při volbě z několika jinak srovnatelných alternativ dostává přednost právě ta, se kterou je spojeno nižší daňové zatížení. Snaha o minimalizaci daňového zatížení může v principu nabývat formy daňového plánování, vyhýbání se dani, zkrácení daně. Některé formy jsou více využívány, jiné méně.

Účel a cíl jednotlivých právních norem, obsažených v daňových zákonech, lze s dostatečnou mírou jistoty zjistit z textu právního předpisu a z okolností jeho přijetí. Tento předpoklad je v realitě českého legislativního procesu poměrně optimistický a bude se

⁴ MARTINEZ, J. C. *Daňový únik*. Presses Universitaires de France: 1990 Paris – transl. E. Vegeinerová 199. 31 a nasl. s. ISBN 80-901918-3-5.

zřejmě řešit střet mezi požadavkem na racionální výklad právního předpisu a principy právní jistoty, resp. předvídatelnosti práva.

V daňovém právu by mělo i nadále platit, že *jsou orgány veřejné moci povinny, podle čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod.*⁵

Daňové plánování či optimalizaci lze definovat jako situaci, kdy „*daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup.*“

⁶Naopak obsahem pojmu **vyhýbání se dani je snaha o** minimalizaci daňového zatížení, což je *situace, kdy poplatník postupuje podle textu daňového zákona, a zdánlivě tak neporušuje žádné povinnosti stanovené právními předpisy. Jeho postup je však na základě obecných principů právní úpravy, a to buď principů v úpravě výslovně zakotvených, nebo odvozených na základě judikatury, shledán v rozporu se zákonem.*⁷

Vedle těchto pojmů existuje ještě pojem **daňový únik**, kdy je rozlišován **legální a nelegální daňový únik**. V případě prvním jde o použití prostředků, jak zákon nenápadně obejít (jde tak o synonymum vyhýbání se daňové povinnosti – viz výše), v druhém případě jde o porušování daňových předpisů, které může vést ke **zkrácení daně**, což je takové porušení daňových předpisů, které je postižitelné jako trestný čin podle trestního zákona. Možnost vyhnout se placení daní je tak za situace, kdy to daňový zákon sám upravuje (např. uplatnění výdajů paušálem u daně z příjmů fyzických osob) či využitím mezer v zákoně. Interpretace zákonné a nezákonné interpretace v daňové oblasti se zdá být nemožnou – buď povinnost je či není, buď se zákon dodržuje či nedodržuje – ale toto pojetí ve světě složité daňové reality neodpovídá. Mezi zákonným a nezákonným neexistuje vždy přesná hranice, ale často plynulý přechod, kdy se daňový poplatník může sklouznout od zákonných postupů k daňovému podvodu.

Při daňové optimalizaci můžeme rozlišovat dva přístupy, kterými k optimalizaci dochází. Základním přístupem je legální přístup, při kterém dochází k využití možnosti snížení základu daně dle znění jednotlivých ustanovení zákona, nebo snížení daňového základu díky využití mezer ve znění daňového předpisu. Při využívání mezer zákona dochází již však často k balancování mezi legálním a nelegálním přístupem, a je proto nutné nástroje optimalizace volit obezřetně.

Při zneužití práva a obcházení zákona dochází k chování směřujícímu ke snížení daňové povinnosti také v souladu s formálním zněním právních norem, ale buď je toto chování pouze „zdánlivé“ - dochází k němu při zneužití práva, nebo slouží jako

⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 15. prosince 2003, čj. IV. ÚS 666/02, stejně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. července 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73, který se odvolává i na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (Kruslin proti Francii, 1990).

⁶ Rozsudek NSS ze dne 17. prosince 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108. Dostupné na internete: < http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0035_1Afs_0700108A_prevedeno.pdf >.

⁷ ČÁPEK, J. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. In *Daňový expert*. ISSN 1801-2779, 2008, roč. 4, č. 6, s. 18.

prostředek k účelnému obcházení normy jiné, k čemuž dochází při obcházení práva.⁸ Nelegální přístup k daňové optimalizaci nastává za situace, kdy dochází k vědomému a úmyslnému snížení daňového základu a následnému odvodu nižší daně.

K daňovým únikům může docházet mnoha způsoby – zatajením příjmů a krácením tržeb, vyplácením mzdy bez evidence (a tedy bez odvodu pojistného), neoprávněným účtováním nákladů apod. Optimalizaci daňové povinnosti nelze obecně považovat za trestný čin, pokud vůle účastníků ve skutečnosti nesměřovala ke vzniku, změně nebo zániku těch práv nebo povinností, které právní předpisy s takovým projevem vůle spojují. Pokud tato vůle ale směřovala k tomu, aby byl docíleno zkrácení daně, tak se jednání jako trestný čin a podle trestního zákona se postihuje.

Daňový únik se dá charakterizovat jako složitý jev, jehož formy se v prostoru a čase mění. Příčiny daňového úniku se hledají nejčastěji v osobě, která se daňového deliktu dopouští. I když se někdy zmiňují politická či ideologická motivace pro odpor k daním, část autorů se domnívá, že příčiny daňových podvodů se skrývají v ekonomickém prostředí. Domnívám se, že hlavní příčiny je však třeba hledat v daňovém systému samotném.

Předpoklad správnosti daňového přiznání (pokud nemá správce daně důkazy umožňující mu zpochybnit správnost přiznání či to, že bylo podáno v dobré víře) může u některých poplatníků vést k myšlence podhodnocení předmětu daně či uplatnění určitých výdajů. U zaměstnanců plní určitou kontrolní roli zaměstnavatel, který jako plátce odvádí daň, u daní, kde se plátce neobjevuje, je kontrolní role stanovena až pro správce daně.

Velké možnosti jsou u DPH, kde mechanismus podněcuje k daňovému úniku do jisté míry založenému na principu spojených nádob – zvýšení daně na vstupu a snížení daně k zaplacení na výstupu, popřípadě vrácení daně. Zavádějí se proto různé nástroje, umožňující kontrolu ze strany správce daně, aby se tyto možnosti daňového úniku snížily.⁹

Cesta k daňovému úniku je argumentována také tím, že roste-li daňové zatížení roste tím i odpor poplatníků odvádět státu daně. Pokud dochází k nepřiměřenému zvyšování povinných odvodů staví to před právní vědu, stejně jako před politiky, otázku stropu, maximálního daňového zatížení. Na tuto otázku – kolik by mělo zatížení být – odpovídali již ekonomové v 18. či 19. stol., kteří hranici viděli ve výši 20 % příjmů jedince či 1/10 národního důchodu. Později, cca v polovině 20. stol., je v ekonomických dílech již uváděla částka 45 % národního důchodu a v některých zemích je to i výše než 50 %.¹⁰ O výši zatížení rozhoduje i to, zda se do této částky započítávají odvody na sociální a zdravotní pojištění.

⁸ S pojmem daňový ráj souvisí také pojem „offshore společnost“, který představuje obchodní společnost vytvořenou v daňovém ráji za účelem nízkého zdanění zejména příjmů a dividend.

⁹ Podrobněji viz SEJKORA, T. *Finančně právní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské Unie*. 1. vydání. Praha: Leges, 2017. 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

¹⁰ Tamtéž.

Vedle těchto pokusů o stanovení určitého objektivního daňového zatížení existuje i subjektivní pocit toho, na koho daň dopadá, jak zatížení chápe. Je zřejmé, že daně přímé – z příjmů či nemovitého majetku – zatěžují poplatníka subjektivně více – i když jsou často nižší než daně nepřímé, které se platí jako součást zboží či služeb. Také srážkový způsob platby může být pro některého poplatníka přijatelnější než placení na základě daňového přiznání. Na druhé straně však poplatník nemůže v takovém případě ovlivnit výpočet daně, jako je tomu v rámci daňového přiznání, kde může uplatnit např. odčitatelné položky apod. Pokud se daňový prostor stává vesmírem neidentifikovatelných daňových předpisů není poplatník příliš motivován předpisy s příliš krátkou životností dodržovat. Nestálost se stává příčinou složitosti. A je-li daňové právo nestále a složité, je nutně také neurčité. Výklady, pokyny, stanoviska a k tomu judikatura správních soudů, činí z daňové oblasti místo, kde lze hledat možnosti úniku z plnění platebních povinností. Stát by měl vytvářet takové daňové systémy, které budou pro poplatníky příznivější, ale na druhé straně je třeba přiznat, že bez finančních zdrojů by nemohl stát existovat. Je tak zřejmé, že boj mezi tím, kdo daně vybírá a tím, kdo je má platit tady bude i nadále existovat snaha těch povinných subjektů nějakým způsobem se placení vyhnout či alespoň zmírnit odčerpávání „jejich“ finančních prostředků.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ČAPEK, J. Daňové plánování ve spárech ducha zákona. In *Daňový expert*. ISSN 1801-2779, č. 6, s. 10–12.
2. KOHAJDA, M. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, R. et alii. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference*. Praha: Leges, 2010. ISBN 978-80-87212-57-8.
3. KOUBA, S. Principy zákazu zneužití práva a svévole. In *Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. Eds.: MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., VALDHANS, J. Spisy Právnické fakulty MU č. 527 (řada teoretická) - 1. vydání. 2015. ISBN 978-80-210-7914-4.
4. MARKOVÁ, H. Dotace, municipality a zneužití práva. In *Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. Eds.: MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., VALDHANS, J. Spisy Právnické fakulty MU č. 527 (řada teoretická) - 1. vydání. 2015. ISBN 978-80-210-7914-4.
5. MARTINEZ, J. C. *Daňový únik*. Presses Universitaires de France, 1990 Paris – transl. E. Vergeinerová. Praha: HZ Praha, 1995. 31 a nasl. s. ISBN 80-901918-3-5.
6. SEJKORA, T. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 1. vydání. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.

7. STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.
8. VYBÍRAL, R. Zneužití práva a související pojmy v daňové oblasti. In *Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti*. Eds.: MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., VALDHANS, J. Spisy Právnické fakulty MU č. 527 (řada teoretická) - 1. vydání. 2015. ISBN 978-80-210-7914-4.
9. Nález Ústavního soudu ze dne 15. prosince 2003, čj. IV. ÚS 666/02, stejně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. července 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73, který se odvolává i na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (Kruslin proti Francii, 1990).
10. Rozsudek NSS ze dne 17. prosince 2007. sp. z. 1 Afs 35/2007-108. Dostupné na internetu:
<[http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0035_1Afs_0700108A_prevede no.pdf](http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0035_1Afs_0700108A_prevede_no.pdf)>.

KONTAKT NA AUTORA

markova@prf.cuni.cz

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

DAŇOVÉ ÚNIKY ANEB KRÁCENÍ DANĚ SPOLKY POSKYTUJÍCÍCH INTERNETOVÉ SLUŽBY

TAX EVASION AND BREAKDOWN OF TAX BY ASSOCIATION PROVIDING INTERNET SERVICES

Nikol Nevečeřalová

Právnická fakulta MU Brno, Česká republika

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autor se bude snažit popsat momentální situaci v českém právním prostoru týkající se problematiky spolků, jako právnické osoby s možností výkonu hlavní ale i vedlejší činnosti. Zapsaný spolek požívá statutu veřejně prospěšného subjektu s čímž souvisí v rámci daňového práva mnoho výhod. Veřejně prospěšný subjekt má jak práva tak i povinnosti vyplývající z jeho právního postavení a velice snadno se může stát, že subjekt mající statut veřejné prospěšnosti zneužije. Konkrétně se zaměřením na spolky, které poskytující internetové služby jako hlavní činnost nikoli veřejně prospěšnou, čímž se dopouští danových úniků.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

spolek, veřejně prospěšný poplatník, daňový únik, zkrácení daně

Abstract in English language:

The author will try to describe the current situation in the Czech legal space concerning the issues of associations, as legal entities with the possibility of performing both main and secondary activities. The registered association uses the status of a beneficial, which has many advantages in the context of tax law.

The public benefit organization has rights and duties deriving from its legal status which can be misuse. Specifically, association which is providing Internet services as a major activity. This activity is not publicly beneficial, and the result is tax evasion.

Keywords in English language:

association, publicly benefician, tax evasion

ÚVOD

Novelou občanského zákoníku došlo k nahlížení na právnické osoby trochu jinak. Základním, a to obecným ustanovením v § 20 odst.1 z. č. 89/2012., Sb., občanského

zákoníku.¹ Právnícká osoba je z pohledu organizačního, útvarem mající určitou strukturu, načež právní osobnost je zákonem přiznána způsobilost vystupovat v právních vztazích a to jménem právnické osoby s následky zavazovat se a nést majetkovou odpovědnost vznikající z jejího působení na trhu.

Dnes občanský zákoník obsahuje pouze obecnou definici na koho je pohlíženo jako na právnickou osobu, ovšem konkrétní právnické osoby soukromého práva jsou upraveny v zákoně o obchodních korporacích 90/2012 Sb. Tudiž v novele občanského zákoníku nám zůstaly především ustanovení týkající se právnických osob veřejného práva. Zákonodárcem bylo ponecháno dělení právnických osob na právnické osoby soukromého a veřejného práva, kdy kritériem je otázka, v jakém zájmu byly tyto právnické osoby zřízeny

1. PRÁVNICKÉ OSOBY

Právnícké osoby soukromého práva rozlišujeme na korporace, fundace a ústavy.

Pro korporace je typická osobní složka tvořená její členskou základnou, tato základna se skládá především z osob, které se sdružují za nějakým účelem a tvoří tak spolek.

§ 210

(1) Korporaci vytváří jako právnickou osobu společenství osob.

(2) Na právnickou osobu tvořenou jediným členem se hledí jako na korporaci.²

Fundace jsou založené na základě určité majetkové hodnoty, která je určena touto fundací k účelu typicky k podnikání, tudíž než osobní, je zde charakteristická věčná složka, typicky jsou představovány nadacemi či nadačními fondy.

Smíšené útvary jako ústavy jsou propojením majetkové složky se složkou provozování činnosti k uspokojení společenských potřeb.

Účinností zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“) se hovoří v § 146 až § 150 o problematice veřejné prospěšnosti. Tyto paragrafy se váží právě k problematice zdaňování spolků. A v čem je momentálně problém? Zákonodárcem při vytváření § 147 OZ počítal se vznikem zákona *lex specialis*, ten v podobě návrhu, byl ale v roce 2013 Senátem odmítnut. Pro zhojení vzniknuvšího vakuu byly mantinely pro zdaňování vymezeny v zákoně č. 586/1992Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Vzhledem k důležitosti určení statusu právnické osoby je v § 146 OZ uvedena definice veřejné prospěšnosti. Zde je vydefinováno, co musí právnická osoba splňovat, aby byla považována za veřejně prospěšného poplatníka. Mezi základní body patří:

¹ Právníckou osobou je *organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnícká osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou*“

² Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník

- Zakladatelské dokumenty musí obsahovat činnost, jejímž posláním je dosahování obecného blaha, tudíž vymezení stálé činnosti k naplňování činnosti, pro kterou byla zřízena.
- Podmínka bezúhonnosti u zakladatelů či osob s podstatným vlivem.
- Majetek takové právnické osoby musí být nabyt z poctivých zdrojů, které jsou využívány hospodárně.

1.1. Status veřejné prospěšnosti

Kdo požívá statusu veřejné prospěšnosti, díky němuž požívá výhody ve formě slev na dani, lepšího postavení na trhu, atd.

Vzhledem k principu formální publicity, každý může nahlédnout do veřejného rejstříku, takové rejstříky zapisují právě i subjekty veřejně prospěšné viz § 148 OZ³ „*Je-li ve veřejném rejstříku zapsán status veřejné prospěšnosti, vymaže jej ten, kdo veřejný rejstřík vede, pokud se právnická osoba statusu veřejné prospěšnosti vzdá, nebo pokud o jeho odnětí rozhodne soud. Výmazem z veřejného rejstříku status veřejné prospěšnosti zaniká.*“ Na základě materiální publicity se považuje spolek zapsaný ve spolkovém rejstříku za veřejně prospěšný subjekt. S ohledem na fakt, že o odnětí statusu veřejné prospěšnosti rozhodne soud, je nezbytné, aby činnosti vykonávané subjektem mající status veřejné prospěšnosti, odpovídali zápisu a pravé povaze zápisu současně s důrazem na trvalost a bezúhonnost. Pokud tomu tak není může takový subjekt o statut veřejné prospěšnosti přijít.⁴

Nepřijetí zákona o veřejné prospěšnosti – důsledky

V souvislosti s ratifikací soukromého práva se počítalo s přijetím skupiny zákonů reflektujících změny v právním prostředí, jedním z těchto zákonů měl být i zákon o veřejné prospěšnosti (sněmovní tisk 989⁵ a senátní tisk 167). Právě zákon o daních z příjmů počítal s úpravou zdanění tzv. neziskových poplatníků a operoval s pojmy a rozdělováním na poplatníky mající status veřejné prospěšnosti (dle návrhu zákona) a na poplatníky veřejně prospěšné, bez tohoto statusu. Přičemž rozdíl mezi těmito subjekty byl především v možnostech uplatňovat daňovou úsporu. Vzhledem k nepřijetí návrhu zákona a ve snaze pokud možno minimalizovat změny, zůstal pojem veřejně prospěšný poplatník stále ve hře, ovšem se změnou, že veřejně prospěšný poplatník není vázán na veřejně prospěšnou činnost definovanou v § 146 a následujících §§ OZ, ale je kritériem

³ „*Je-li ve veřejném rejstříku zapsán status veřejné prospěšnosti, vymaže jej ten, kdo veřejný rejstřík vede, pokud se právnická osoba statusu veřejné prospěšnosti vzdá, nebo pokud o jeho odnětí rozhodne soud. Výmazem z veřejného rejstříku status veřejné prospěšnosti zaniká.*“

⁴ Ing. KOMRSKOVÁ, S., Ing. STUHLÍKOVÁ, H. *Abeceda zdaňování: zdaňování veřejně prospěšného poplatníka daní z příjmů právnických osob Nakladatelství ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-051-5*

⁵ sněmovní tisk 989, více na: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=989>

pro posouzení ne/ziskovosti v zákoně o daních příjmu. V zákoně o dani z příjmu právnických osob je definice veřejně prospěšného poplatníka v §17a odst.1 ZDP.⁶

Zákon negativním vymezením říká, že veřejně prospěšným poplatníkem nikdy není:

- Obchodní korporace
- Společenství vlastníků jednotek
- Dobročinná nadace sloužící k podpoře osob blízkých zakladateli
- Profesní komory

Tudíž organizace, která není nositelem statusu veřejné prospěšnosti, podléhá stejnému zdanění jako jiné obchodní korporace dle ust. § 18 odst. 1. ZDP.⁷

A rozdíl těch co jsou veřejně a co nejsou veřejně prospěšní spočívá ve zdanění a to že jednak mají možnost využívat daňových úspor, které řeší § 20 odst. 7 ZDP a současně pokud přijmou dary splňující podmínku § 20 odst. 8 ZDP mohou podle § 19b ZDP osvobodit tyto dary.

2. SPOLEK

Dnem účinnosti občanského zákoníku se dříve nazývaná občanská sdružení transformovaly na spolky. Tímto došlo i k povinnosti těchto subjektů k revizi zakladatelských listin, jako jsou stanovy. Právě díky těmto zakladatelským dokumentům a především stanovám sloužící jako podklad pro zjištění, zda konkrétní spolek je či není založen za účelem veřejné prospěšnosti.

K transformaci občanských sdružení došlo automaticky, kdy z registrů (Ministerstva vnitra apod.) byly informace o sdružení přeneseny do spolkového rejstříku, který je součástí Veřejného rejstříku (z. č. 304/2013) a spolky měly pak 3 roky (do konce roku 2016) na to, aby provedly nápravu ve spolkovém rejstříku. Z toho důvodu je na stránkách Ministerstva spravedlnosti ČR odkaz na formulář, na základě, kterého budou údaje v rejstříku doplněny.⁸

2.1. Daň z příjmů právnických osob „spolek“ jako veřejně prospěšný poplatník

Spolky patří mezi poplatníky s úzkým základem daně. Zjišťování základu daně je poměrně složité. Je nutné od sebe odlišovat, a to už v účetnictví hlavní činnost a vedlejší

⁶ „Veřejně prospěšným poplatníkem je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním“

⁷ „Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak“

⁸ Příklad: stávající občanská sdružení, považované nabytím účinnosti NOZ za spolek, má tři roky k prostudování svých stanov, jejich porovnání s novou právní úpravou a v případě potřeby uvedení stanov do souladu s novou právní úpravou. Ne každé ustanovení o spolku v NOZ je dispozitivní, což znamená, že ne od všech ustanovení se lze odchýlit. Zdroj <https://or.justice.cz/ias/ui/podani>).

(doplňkovou, nebo hospodářskou) činnost. Hlavní činnost je ta, kvůli které spolek vznikl, je jeho posláním. Vedlejší činnost musí být uvedena ve stanovách a slouží ke krytí nákladů hlavní činnosti, předpokládá se, že tato činnost nebude svým rozsahem převažovat nad hlavní činností.

Na spolky se vztahuje:

- a) jak obecné ust. §18 ZDP (např. pro přijetí darů), viz Sdělení Generálního finančního ředitelství,⁹
- b) tak zvláštní ustanovení podle § 18a ZDP. Zde je řešena problematika předmětu daně.¹⁰

Spolek jako VPP při stanovení základu daně musí pamatovat na to, že podle ust. § 18a odst. 1 až 4 ZDP se de facto dělí na tři skupiny:

1. na příjmy, které jsou vždy předmětem daně (§ 18 dary, § 18a odst. 2 příjmy z reklam, členské příspěvky, úroky a nájemné s výjimkou státního majetku) a dále na příjmy které jsou předmětem daně a zdaňují se podmíněně (§18a odst. 1 písm. a) ZDP,
2. na příjmy, které nejsou předmětem daně a nezdaňují se § 18a odst. 1 písm. a) až f) ZDP,
3. na příjmy, které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené (§19 a 19b) ZDP, nebo je z nich vybírána daň srážkou podle zvláštní sazby (§ 36 ZDP).

Zdanitelné jsou také příjmy z nepodnikatelské činnosti, a to tehdy, pokud příjmy převyšují související daňové výdaje.

3. SPOLEK „POSKYTUJÍCÍ“ INTERNETOVÉ SLUŽBY

Jedním ze znaku veřejné prospěšnosti je přispívání vlastní činností k naplňování obecného blaha. A zde vzniká u některých spolků spor se správcem daně.

Jak je již výše uvedeno, na základě NOZ došlo k transformaci občanských sdružení, která byla založena podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů (tento zákon byl zrušen) na spolky. V naší zemi existovala občanská sdružení, jejichž cílem uvedeným ve stanovách byl zájem o IT technologie a internet. Transformací na spolek pak v této činnosti pokračují. Avšak finanční správa při svých šetřeních narazila na problém a to, že tyto spolky se považují za veřejně prospěšného poplatníka a jednak

⁹ Sdělení Generálního finančního ředitelství k vybraným problémům v oblasti zdaňování bezúplatných příjmů, č. j.: 25596/16/7100-10110-013031

¹⁰ kdy předmětem daně nejsou příjmy: z nepodnikatelské činnosti v případě, že jsou vyšší výdaje, dotace, příspěvky, podpora nebo jiná plnění z veřejných rozpočtů, podpora od Vinařského fondu, výnosy daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžního plnění, které plynou obci nebo kraji, úplata, která je příjmem státního rozpočtu za převod nebo užívání státního majetku mezi organizačními složkami..., nájem a prodej státního majetku, příjmy z bezúplatného nabytí věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi. Zdroj: Sdělení Generálního finančního ředitelství k vybraným problémům v oblasti zdaňování bezúplatných příjmů, č. j.: 25596/16/7100-10110-013031

osvobozují členské příspěvky, využívají osvobození přijatých darů a uplatňují si v podaných daňových přiznáních tzv. daňovou úsporu.

Předmětem šetření správce daně je zodpovězení otázky, zda spolek splňuje podmínky pro uplatnění položek snižujících základ daně podle ust. § 20 odst. 7 ZDP¹¹, jejího správného čerpání a zda-li příjmy vykazované jako osvobozené příjmy z členských příspěvků nejsou příjmy, které jsou předmětem daně.¹²

3.1. Anonymizované rozhodnutí, týkající se spolku poskytující internetové služby

Rozeberu rozhodnutí odvolacího orgánu finanční správy, subjekty jsou anonymní jelikož toto rozhodnutí není veřejnosti přístupné.

Indicie, které finanční správu vedly k pochybnosti naplnění veřejného blaha, byla skutečnost, že v tomto konkrétním případě se jednalo o uzavřenou skupinu osob, které na základě stanov, finančního řádu a provozního řádu hradily „členské příspěvky“ v pravidelných měsíčních úhradách. Nejednalo se o spolek malý, ale nýbrž o spolek čítající členskou základnu i přes 1 tisíc pasivních členů, kteří jen využívali připojení k internetu. Aktivní členové byli ve většině případů jen zakladatelé spolku. Výše členského příspěvku čítala cca 350 Kč měsíčně.

Spolek v daňových přiznáních deklaroval formálně právní stav přijatých finančních prostředků od členů jako členské příspěvky, které jsou podle ust. § 19 odst. 1 písm. a) ZDP¹³ od daně osvobozeny. Finanční správa na základě šetření, kdy získala zákonnou cestou důkazní prostředky (výpis z bankovního účtu – frekvence plateb, stanov, počet členů, finanční řád, provozní řád, svědeckých výpovědí jak aktivních, tak i pasivních členů, informace zveřejněné na www. Spolku, vyhodnotila, že formálně – právně deklarovaný stav neodpovídá skutečnému stavu, a to že příjmy poskytované členy v měsíční frekvenci na bankovní účet spolku, jsou příjmy za poskytované služby.

¹¹ „Veřejně prospěšný poplatník s výjimkou obce, kraje, poskytovatele zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby, a profesní komory a poplatníka založeného za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, kteří nejsou organizací zaměstnavatelů, může základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané touto úsporou na dani _ v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) prováděných nepodnikatelských činností. V případě, že 30% snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Veřejná vysoká škola, obecně prospěšná společnost nebo ústav, které jsou soukromou vysokou školou podle zákona upravujícího vysoké školy, a veřejná výzkumná instituce mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané touto úsporou na dani v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30% snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.“

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹³ „Od daně jsou osvobozeny: a) členský příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatý“

Těmito službami bylo především užití elektronické komunikační sítě provozované Spolkem k připojení k internetu a přenosu dat, zajištění konektivity atd. Ovšem tyto služby spadají svým obsahem do zvláštního zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, podnikáním v elektronických komunikacích, a tudíž podle ust. § 18 odst. 1 ZDP, tj. zdanitelným příjmem¹⁴.

Spolek vystavoval klasické faktury pro hospodářskou činnost v důsledku toho správce daně překvalifikoval členské příspěvky, tj. osvobozené příjmy podle § 19 odst. 1 písm. a) ZDP na příjmy, které jsou předmětem daně. Spolek dle správce daně vykonával klasickou komerční činnost – poskytoval internetové připojení, a proto Spolku nelze přiznat výhodu v uplatnění daňové úspory, neboť není splněna podmínka uvedená v ust. § 20 odst. 7 ZDP.

Novelou účinnou od 01. 07. 2017 musí být daňová úspora použita v následujícím zdaňovacím období, tzn. již pro všechny uvedené poplatníky platí stejný časový test.

Z výsledků šetření správce daně vyplivalo, že na základě překvalifikace příjmů z členských příspěvků, Spolek zastíral skutečnost, že podniká jako klasická právnická osoba a generuje zisk z podnikatelské činnosti. Bylo i zjištěno, že se jedná o příjmy, které se počítají do obrátu pro registraci k DPH. Tuto povinnost k registraci jako plátce DPH nesplnil a byla mu stanovena náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti.

Daňový subjekt nese jak břemeno tvrzení tak i břemeno důkazní, a jelikož se subjektu nepodařilo relevantními důkazy vyvrátit domněnku správce daně je jeho skutek posuzován jako vyhýbání se daňovým povinností. Správce daně shledal formálně právní stav zapsaného spolku jako stav snažící se zastírat skutečnost tj. poskytování služeb, spadající pod vymezení zákona o el. komunikacích, jež je podnikáním a tyto příjmy jsou službami.

Správce daně si dožádal stanovisko Českého telekomunikačního úřadu, který konstatoval, že veřejně dostupné služby elektronických komunikací nelze poskytovat prostřednictvím sítě, která není dostupná veřejně. Tudíž je nutné síť sdružení SPOLKU považovat za síť veřejnou. V souvislosti s § 8 zákona o el. komunikacích je zajišťování veřejné sítě podnikáním a to bez ohledu zda je, či není dosahováno zisku.¹⁵ Správce daně při dokazování zjistil i skutečnost, že neexistuje člen sdružení, který by současně nevyužíval bezdrátovou síť.

Správce daně konstatoval, že výběrem členských poplatků se Spolek dopustil daňového úniku, čím vytvořil nerovné podmínky podnikatelským subjektům, kteří musí internetové služby řádně zdaňovat. Spolek přijaté platby za služby deklaroval v daňové přiznání jako členské příspěvky, které osvobozoval dle §19a ZDP.

¹⁴ Tímto překvalifikováním se již nedá mluvit o členských příspěvcích jako o příjmech osvobozených od daně z příjmu, ale jedná se o příjmy z pronájmu, jež jsou předmětem daně z příjmu právnických osob dle § 18 odst. 3 ZDP.

¹⁵ Zákon č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích

Daňový únik, kterého se dopustil tento Spolek je zřejmý z níže uvedené tabulky, kdy Spolku byla doměřena daň správcem daně, za tři zdaňovací období v celkové výši 196 840,- Kč (67 070,- + 77 330,- + 52 440).

	zdaňovací období	rok a		rok b		rok c	
ř. DaP		před daňovo u kontrolou	po daňové kontroly	před daňovo u kontrolou	po daňové kontrole	před daňovo u kontrolou	po daňové kontrole
10	výsledek hospodaření	193 292	193 292	-160 079	-160 079	94 422	94 422
30	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 13 ZDP zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji		39 684		264 284		40 139
40	Náklady neuznávané za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 ZDP)	4 795 450	138 043	5 177 357	120 078	5 274 997	142 361
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a ZDP) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 ZDP	411 778		613 783	183 032	627 373	
70	mezisoučet	5 207 228	177 727	5 791 140	567 394	5 902 370	182 500

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 ZDP	5 212 350		5 593 218			
110	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 ZDP					5 929 367	
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až § 33 ZDP převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		17 961				247
170	mezisoučet	5 212 350	17 961	5 593 218	0	5 929 367	247
220	Základ daně před úpravou	188 170	353 058	37 843	407 315	67 425	276 675
250	Základ daně po úpravě	188 170	353 058	37 843	407 315	67 425	276 675
251	Částka podle § 20 odst. 7 ZDP, o niž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání snížit základ daně	188 170		37 843		67 425	
260	Odečet bezúplatných plnění						
270	Zaokrouhlený základ daně	0	353 000	0	407 000	0	276 000
280	Sazba daně %	19	19	19	19	19	19

340	Celková daň	0	67 070	0	77 330	0	52 440
	rozdíl		67 070		77 330		52 440

Tabulka: daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

V důsledku došlo k překvalifikování členských příspěvků na příjmy za poskytnuté služby, nepřiznání daňové úspory správcem daně (ř. 251) a dodanění nevyčerpané daňové úspory (ř. 30).

ZÁVĚR

Byť se nejedná o stamilionové částky doměřené daně, je tato problematika posouzení statutu veřejné prospěšnosti nese svá úskalí. V České republice je registrováno tisíce spolků a není zřejmé jaká je jejich náplň. Skutečnou náplň může správce daně zjistit, pokud přímo nahlédne do stanov, dalších listin a současně tento stav ověří místním šetřením.

Tímto rozebraným příkladem poukazuji pouze na jeden případ, kdy se správci daně podařilo odhalit daňový únik ve výši 196 840,- Kč za dobu fungování. Spolek tuto činnost vykonával od roku 2004.

Správce daně je při doměřování daní omezen prekluzivní lhůtou (§ 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) a proto nebylo možné tento Spolek dodanit od jeho založení, byť se touto činností zabýval od prvopočátku.

Kámen úrazu spatřuji v nepřijetí speciálního zákona, který by rozšiřoval a specificky definoval, kdo je a kdo není veřejně prospěšným poplatníkem. K tomu viz § 147 OZ „*Veřejně prospěšná právnická osoba má právo na zápis statusu veřejné prospěšnosti do veřejného rejstříku, pokud splní podmínky stanovené jiným právním předpisem.*“ Tudíž OZ zde zcela předpokládá existenci určitého právního předpisu, ovšem po debatách byl návrh zákona odmítnut Senátem v roce 2013 a momentálně neexistuje norma, která ustanovení definovala.

Zákon o veřejné prospěšnosti se dostal do senátu opět k projednávání v roce 2017, ale po debatách byl definitivně „smeten ze stolu“ a zákonodárce došel k rozhodnutí zrušit § 147 až 150 OZ, účinnou novelou od 1. 1. 2018. Čímž zůstane v účinnosti § 146 OZ a sním nedořešená otázka veřejné prospěšnosti a co si pod tímto termínem představit.

POUŽITÉ PRAMENY

1. Ing. KOMRSKOVÁ, S., Ing. STUHLÍKOVÁ, H. *Abeceda zdaňování: zdaňování veřejně prospěšného poplatníka daní z příjmů právnických osob.* Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2016. 235 s. ISBN 978-80-7554-051-5
2. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
3. Zákon č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, ve znění pozdějších předpisů
4. Zákon č. 586/2002 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

5. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
6. Sdělení Generálního finančního ředitelství k vybraným problémům v oblasti zdaňování bezúplatných příjmů, č. j.: 25596/16/7100-10110-013031
7. sněmovní tisk 989, více na: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=989>

KONTAKT NA AUTORA

431305@mail.muni.cz.

Masarykova Univerzita Brno, Právnická fakulta

Veveří 70

619 00 Brno

Česká republika

DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY A LAFFEROVA KRIVKA

VALUE ADDED TAX AND LAFFER CURVE

Cecilia Olexová¹ – Jozef Gajdoš

Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevok je zameraný na aplikáciu Lafferovej krivky na závislosť príjmov z dane z pridanej hodnoty do štátneho rozpočtu od výšky sadzby DPH. Jeho súčasťou je aj komparácia základných, znížených a osobitných sadzieb DPH v krajinách EÚ. Tvar Lafferovej krivky z hľadiska hospodárskeho cyklu je analyzovaný podľa výsledkov dostupného výskumu, v ktorom boli použité dáta o sadzbách DPH v 27 krajinách EÚ. Lafferova krivka je v období recesie nižšia a strmšia, pričom základná sadzba DPH, ktorá maximalizuje príjem do štátneho rozpočtu je mierne nižšia ako v období expanzie. Efektívnosť daňového systému klesá so zvyšovaním sadzby DPH, pretože dochádza k poklesu aktivít daňových subjektov v legálnej ekonomike a nárastu aktivít v tieňovej ekonomike a daňové subjekty majú väčšiu tendenciu k daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

dane, daň z pridanej hodnoty, sadzba DPH, Lafferova krivka, ekonomický cyklus

Abstract in English language:

The paper is focused on the application of the Laffer curve to the dependence of the VAT revenue to the state budget from the VAT rates. It includes a comparison of standard, reduced and special VAT rates in EU countries. The shape of the Laffer curve in terms of the business cycle is analysed, based on the results of an available research using VAT rates from 27 EU countries. In recession years, the VAT Laffer curve is lower and steeper, and the VAT standard rate that maximises VAT revenue is slightly smaller than in expansion period. The efficiency of the tax system decreases with the increase of the VAT rate, as taxpayers' activities in the legal economy are declining and the activity in the shadow economy is growing, and taxpayers have a greater tendency to tax evasion and avoidance of tax payments.

Keywords in English language:

taxes, value added tax, VAT rate, Laffer curve, business cycle

¹ Príspevok je čiastkovým výstupom riešenia projektu APVV-16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia).

ÚVOD

Politické rozhodnutia jednej krajiny môžu ovplyvniť rôznymi spôsobmi situáciu v iných krajinách. Preto sa krajiny EÚ dohodli na spolupráci pri príprave svojich vnútroštátnych rozpočtových a hospodárskych plánov. Hlavným cieľom je posilnenie konkurencieschopnosti. Súčasťou tejto spolupráce je aj daňová politika.

Správa daní v členských krajinách Európskej únie je v plnej kompetencii národných vlád. V oficiálnych stanoviskách sa na tom zhodujú členské krajiny EÚ, aj orgány Európskej únie. Zdaňovanie je považované za súčasť národnej zvrchovanosti. Daňové zákony predstavujú spôsob vyjadrenia základných rozhodnutí rôznych krajín EÚ. Daňové predpisy ovplyvňujú spotrebu, úspory a stanovujú finančný rámec pre hospodárske činnosti. Vlády členských krajín majú preto právo vyberať dane a určovať výšku daňových sadzieb. Majú teda relatívnu voľnosť pri určovaní svojich daňových zákonov v súlade s ich národnými prioritami, pričom musia rešpektovať určité základné spoločné zásady.

Cieľom EÚ, ale aj jednotlivých jej členských krajín, by malo byť zabezpečenie spravodlivejšieho, jednoduchšieho a efektívnejšieho zdaňovania². Zabezpečiť daňovú spravodlivosť nie je jednoduché na vnútroštátnej úrovni, ale je oveľa zložitejšie v prípade cezhraničných činností. Pôsobenie podnikov alebo jednotlivcov vo viacerých krajinách potenciálne zjednodušuje použitie právnych prostriedkov na platenie najnižších možných daní alebo nezaplatenie splatných daní. Tieto problémy nie je možné riešiť jednotlivo na národnej úrovni. To sú hlavné dôvody zintenzívnenia spolupráce členských krajín EÚ v predmetnej oblasti. Európska komisia môže predkladať návrhy daňových právnych predpisov, ak sa domnieva, že opatrenia na úrovni EÚ sú potrebné na riadne fungovanie vnútorného trhu. Aby nadobudli účinnosť, musia ich jednohlasne schváliť všetky krajiny EÚ.

Pristupy Európskej komisie sú odlišné v závislosti od typu daní. Právne predpisy v oblasti priamych daní sa obmedzujú na zblížovanie rôznych predpisov jednotlivých krajín EÚ (aproximácia práva). Právne predpisy v oblasti nepriamych daní môžu zahŕňať aj zosúladenie vnútroštátnych právnych predpisov (harmonizáciu). Prílišné rozdiely v daňových pravidlách môžu narušiť hospodársku súťaž.

Príspevok je zameraný na komparáciu základných, znížených a osobitných sadzieb DPH v krajinách EÚ a aplikáciu Lafferovej krivky na závislosť daňových príjmov od výšky sadzby daní z pridanej hodnoty, vrátane posúdenia vplyvu ekonomického cyklu na tvar Lafferovej krivky. Súčasťou je aj diskusia o výške sadzby dane z pridanej hodnoty z hľadiska jej vplyvu na vznik daňových únikov a vyhýbanie sa plateniu daní.

² Bližšie pozri: BABČÁK, V. Daňové právo a príprava daňovej reformy v Slovenskej republike. In *Acta Universitatis Carolinae : teoretické otázky finančného práva : zborník z konferencie o teoretických otázkach finančného práva konané dne 25.dubna 2003*. Karolinum : Praha. ISSN 0323-0619. Č. 3-4, 2003, s. 9-26.

1. DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY

Nepriamymi daňami sú nazývané tie druhy daní, ktorých objektom zdanenia je spotreba tovaru alebo služby. Jednou z najstarších foriem nepriamych daní boli napríklad akcízy. Vyskytovali sa v období neskorého feudalizmu v 16. až 18. storočí. Boli to väčšinou dane z predaja určitého tovaru alebo dovozu tovaru do mesta. Za kolísku vzniku dane z pridanej hodnoty sa obvykle považuje štát Michigan (USA), kde bola zavedená prvýkrát, a to v roku 1953. Vo Francúzsku bola v roku 1954 aplikovaná pre veľké spoločnosti, a časom rozšírená na všetky oblasti. V súčasnosti už existuje v každej krajine EÚ.

Do 70. rokov dvadsiateho storočia mala každá z terajších členských krajín EÚ svoj vlastný systém zdaňovania. Táto situácia sťažovala cezhraničné podnikanie a narúšala hospodársku súťaž. V roku 1977 sa krajiny EÚ dohodli na spoločnom súbore daňových pravidiel pre tovar a služby a na všeobecnom rámci sadzieb. To je považované za počiatok európskeho systému DPH, vrátane systému DPH na Slovensku³. Význam DPH umocňuje aj jej rozpočtová dôležitosť, keď v podmienkach Slovenskej republiky je najvýnosnejšou daňou vôbec⁴.

V rámci Európskej únie rozoznávame základnú, zníženú a osobitnú sadzbu DPH. **Základná sadzba DPH sa uplatňuje najčastejšie, pričom** jej výška v členských krajinách EÚ nesmie byť nižšia ako 15 %. **Znížená sadzba DPH** sa uplatňuje len na určité tovary a služby, napr. potraviny, lieky alebo knihy. Členská krajina môže mať určené maximálne dve znížené sadzby DPH, pričom ich výška nesmie klesnúť pod 5 %.

Niektoré členské krajiny používajú aj **osobitné sadzby DPH, ktorá vznikli ako prechodné opatrenie** na uľahčenie odstránenia výnimiek po nadobudnutí účinnosti jednotného trhu 1. januára 1993, s cieľom ich postupného zrušenia⁵. Osobitné sadzby dane môžu mať podobu super zníženej sadzby, nulovej sadzby alebo prechodnej (parkovacej) sadzby DPH. **Super znížená sadzba** je nižšia ako 5 % a uplatňuje sa na vybrané tovary a služby, napríklad v Španielsku sa 4 % sadzba uplatňuje na údržbu a úpravu dopravných prostriedkov pre ľudí so zdravotným postihnutím. V niektorých prípadoch sa v právnych predpisoch členských krajín uplatňuje nulová sadzba DPH (špecifikované v článku VIII, kapitola 4 Smernice o DPH 2006/112/EC). Napríklad vo Fínsku sa uplatňuje na tlačiarenské služby pre publikácie neziskových organizácií, ktoré sú určené pre ich členov. **Prechodnou sadzbou** sa zdaňujú určité tovary a služby, na ktoré sa nemôže uplatniť znížená sadzba, ale na ktoré si niektoré krajiny Európskej únie

³ Bližšie BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015; PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Niektoré aspekty historického vývoja nepriamych daní s akcentom na daň z pridanej hodnoty na Slovensku. In *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego : seria prawnicza*. ISSN 1730 3508, Vol. 18, 2016, zes. 91, s. 181-194.

⁴ ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 95.

⁵ EURÓPSKA KOMISIA, 2017. Dostupné na <http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_sk.htm>

uplatňujú znížené sadzby od 1. januára 1991. Tieto krajiny si môžu naďalej uplatňovať znížené sadzby namiesto štandardnej za predpokladu, že táto sadzba nie je nižšia ako 12 %⁶.

Na stanovenie výšky sadzby DPH sa možno pozrieť minimálne z dvoch hľadísk. Prvé hľadisko je hľadisko spotrebiteľa a výrobcu. Nepriame dane zvyšujú cenu tovaru. To ako táto daň dolieha na výrobcu a na spotrebiteľa závisí od relatívnej cenovej elasticity. Z ekonomického hľadiska ide o zmeranie vplyvu percentuálnej zmeny jednej ekonomickej premennej na percentuálnu zmenu inej premennej. Druhé hľadisko je hľadisko štátu. Nepriame dane sú významným zdrojom štátneho rozpočtu. To ako táto daň vplýva na výšku príjmov do štátneho rozpočtu závisí od ich závislosti od daňovej sadzby.

Aktuálne sadzby DPH v jednotlivých krajinách EÚ v roku 2017 sú uvedené v tabuľke 1.

Tabuľka 1: Sadzby DPH v členských krajinách EÚ k 1.1.2017 v percentách

Členská krajina	Kód krajiny	Základná sadzba DPH	Znížená sadzba DPH*	Super znížená sadzba DPH	Prechodná sadzba DPH
Maďarsko	HU	27	5 / 18	-	-
Dánsko	DK	25	-	-	-
Chorvátsko	HR	25	5 / 13	-	-
Švédsko	SE	25	6 / 12	-	-
Fínsko	FI	24	10 / 14	-	-
Grécko	EL	24	6 / 13	-	-
Írsko	IE	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Portugalsko	PT	23	6 / 13	-	13
Poľsko	PL	23	5 / 8	-	-
Slovinsko	SI	22	9,5	-	-
Taliansko	IT	22	5 / 10	4	-
Lotyšsko	LV	21	12	-	-
Česká republika	CZ	21	10 / 15	-	-
Španielsko	ES	21	10	4	-
Belgicko	BE	21	6 / 12	-	12
Litva	LT	21	5 / 9	-	-
Holandsko	NL	21	6	-	-
Rakúsko	AT	20	10 / 13	-	13
Estónsko	EE	20	9	-	-

⁶ EURÓPSKA KOMISIA, 2017. Dostupné na <http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_sk.htm>

Bulharsko	BG	20	9	-	-
Slovenská republika	SK	20	10	-	-
Francúzsko	FR	20	5,5 / 10	2,1	-
Veľká Británia	UK	20	5	-	-
Nemecko	DE	19	7	-	-
Cyprus	CY	19	5 / 9	-	-
Rumunsko	RO	19	5 / 9	-	-
Malta	MT	18	5 / 7	-	-
Luxembursko	LU	17	8	3	14

* ak je uvedená len jedna hodnota, v krajine je uplatňovaná jedna znížená sadzba DPH
ak sú uvedené dve hodnoty, v krajine sú uplatňované dve rozdielne znížené sadzby DPH

Zdroj: upravené podľa Európska komisia, 2017.

Dostupné na <http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_sk.htm>

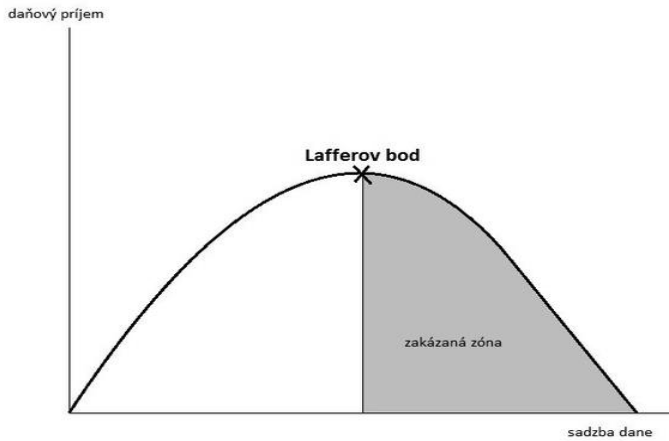
Ako je vidieť z Tabuľky 1, tak základná sadzba DPH sa v členských krajinách EÚ pohybuje od 17 % (Luxembursko) po 27 % (Maďarsko). Na základe údajov z tabuľky 1 ale nemožno konštatovať, že Luxembursko má najnižšie zaťaženie a Maďarsko najvyššie zaťaženie nepriamymi daňami, lebo takmer všetky členské krajiny EÚ majú viacero sadziieb DPH. Jedinou výnimkou je Dánsko, kde uplatňujú jednotnú sadzbu DPH.

2. LAFFEROVA KRIVKA

Hoci je krivka nazvaná po Arthurovi Lafferovi, jej korene siahajú do 14. storočia k arabskému učencovi Ibn Chaldúnovi. **Lafferova krivka** (Laffer Curve) v klasickom chápaní vyjadruje závislosť celkovej sumy vybraných daní od miere zdanenia⁷. Zobrazuje elasticitu zdaniteľného príjmu, koncepciu, ktorá nepriamo tvrdí, že štát môže maximalizovať daňové príjmy nastavením daňového systému do optimálneho bodu (bod zlomu, Lafferov bod). Obvykle sa pritom uvažuje s daňovou sadzbou v prípade priamych daní. Ako vidieť na obrázku 1, pri zvýšení sadzby dane spočiatku rastú aj celkové príjmy zo zaplatených daní. Po dosiahnutí bodu zlomu sa zvyšovanie daňových sadziieb prejaví negatívne v podobe klesania príjmov z daní (tzv. zakázaná, prohibítivná zóna). Ak sú daňové sadzby príliš vysoké, daňové subjekty nemajú záujem zvyšovať výkonnosť, prípadne prenášajú svoje sídlo mimo danú krajinu, čo sa prejaví na znížení daňových príjmov štátu.

⁷ RADVAN, M. *Daně a správa daní*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015. 128 s. Edice Učebnice Právnické fakulty MU, sv. č. 503, s. 11.

Obrázok 1: Klasický tvar Lafferovej krivky



Zdroj: vlastné spracovanie

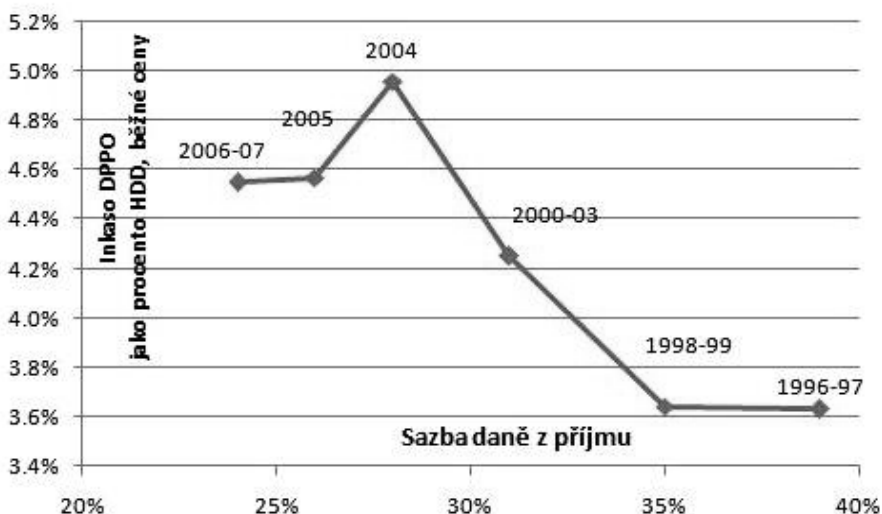
Tvar krivky znázornený na obrázku 1 má skôr demonštračný charakter, pretože reálny bod zlomu nebýva pri 50 % daňovom zaťažení.

Inak povedané, reálna Lafferova krivka sa líši od teoretickej. Pozícia bodu zlomu na teoretickej Lafferovej krivke závisí od viacerých faktorov, medzi ktoré patria napríklad elasticita agregátneho dopytu, elasticita agregátnej ponuky, výška životnej úrovne, efektivita daňového systému, miera nezamestnanosti, elasticita dopytu po práci vzhľadom k zdaňovaniu⁸.

Ako príklad možno uviesť tvar krivky, ktorá znázorňuje vzťah medzi príjmami do štátneho rozpočtu a mierou daňového zaťaženia právnických osôb v Českej republike medzi rokmi 1996 až 2007 na obrázku 2. Príjmy do štátneho rozpočtu sú znázornené cez ich relatívny podiel na výške HDP Českej republiky v bežných cenách upravený o platby rezidentov a nerezidentov. V prípade, že je uvedené obdobie dlhšie ako jeden rok, znamená to, že v danom období platila rovnaká daňová sadzba, pričom bol použitý ročný aritmetický priemer daňových príjmov za dané obdobie.

⁸ JECH, V. *Lafferova křivka*. 2017. Dostupné na <<http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?IdPojPass=54>>

Obrázok 2: Upravený tvar Lafferovej krivky na základe daňového zaťaženia právnických osôb v ČR v období 1996 až 2007



Zdroj: KOHOUT, P. *Lafferova křivka pro mimořádně nedůvěřivé*. 2007.

Dostupné na <http://blog.aktualne.cz/blogy/pavel-kohout.php?itemid=1745>

Ako vidieť na obrázku 2, tak najvyšší podiel príjmov na upravenej HDP dosiahla Česká republika za sledované obdobie v roku 2004, pri 28 % daňovom zaťažení právnických osôb.

Problémom Lafferovej krivky ale je, že predstavuje statický empirický model zostrojený na základe ex-post údajov. Keďže ekonomika predstavuje meniaci sa systém, aplikácia historickej miery zdanenia na súčasnú, respektíve budúcu daňovú politiku je problematická. Inak povedané s dĺžkou obdobia klesá jej dôveryhodnosť. A vzhľadom na viacero faktorov, ktoré môžu ovplyvniť tvar krivky, je otáznou tiež použitie predpokladu *ceteris paribus* na závislosť daňového príjmu od výšky daňovej sadzby.

Ak ale budeme predpokladať, že filozofia Lafferovej krivky je logická, potom ju môžeme aplikovať aj na závislosť daňových príjmov od výšky sadzby daní z pridanej hodnoty.

3. LAFFEROVA KRIVKA A DPH

Lafferovu krivku pre základnú sadzbu dane z pridanej hodnoty zostrojil Matthews⁹ na základe štatistických údajov o príjmoch do štátneho rozpočtu 14 krajín Európskej únie. Výsledky skúmania potvrdili predpoklad, že efektívnosť systému DPH klesá so

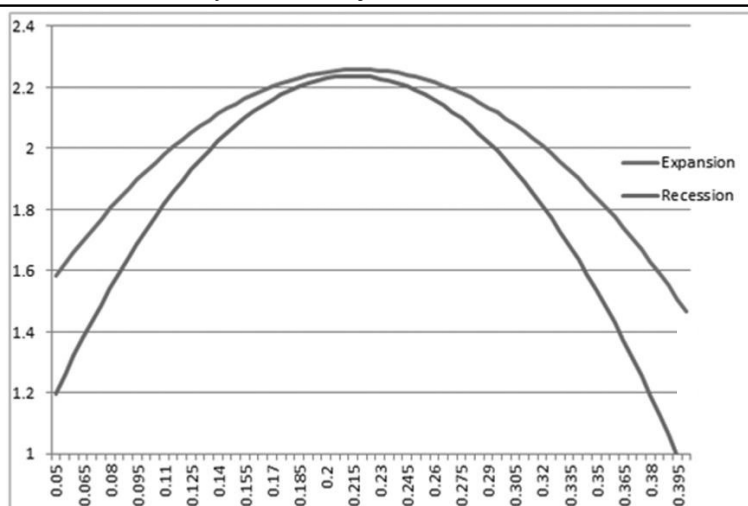
⁹ MATTHEWS, K. VAT Evasion and VAT Avoidance: Is there a European Laffer curve for VAT? In *International Review of Applied Economics*. Vol. 17, 2003, no. 1, pp. 105-114.

zvyšovaním sadzby DPH. Je to spôsobené pôsobením viacerých faktorov, a to znižovaním základu DPH, vyhýbaním sa plateniu dane a daňovými únikmi. Z uvedeného teda vyplýva, že medzi sadzbou DPH a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti a daňovými únikmi je priama závislosť. Podobne, Heijman a van Ophen uvádzajú, že negatívny efekt zvyšovania sadzby dane na daňové príjmy má dve hlavné príčiny:

- zvyšovanie sadzby dane vedie k poklesu aktivít daňových subjektov v legálnej ekonomike,
- zvyšovanie sadzby dane vedie k nárastu aktivít v tieňovej ekonomike¹⁰.

De Oliveira a Costa skúmali Lafferovu krivku pre DPH na základe údajov z 27 krajín Európskej únie z rokov 1995-2011, vrátane vplyvu ekonomického cyklu na jej tvar¹¹. Na obrázku 3 sú uvedené Lafferove krivky pre skúmané krajiny EÚ odhadované pre obdobie recesie a expanzie.

Obrázok 3: Lafferove krivky DPH 27 krajín EÚ za rok 2011



Pozn. os x = základná sadzba DPH, os y = VATR scaled measure (príjmy do ŠR z DPH v pomerovom vyjadrení)

Zdroj: DE OLIVEIRA, F. – COSTA, L. *The VAT Laffer Curve and the Business Cycle in the EU27: An Empirical Approach*. In *Economic Issues*. Sep2015, Vol. 20, 2015, Issue 2, p 37.

¹⁰ HEIJMAN, W. J. M. - van OPHEN J. A. C. The Willingness to Pay Tax: The Laffer curve Revisited for 12 OECD Countries. In *The Journal of Socio-Economics*. Vol. 34, 2005, No. 5, pp. 714–723.

¹¹ DE OLIVEIRA, F. – COSTA, L. The VAT Laffer Curve and the Business Cycle in the EU27: An Empirical Approach. In *Economic Issues*. Sep2015, Vol. 20, 2015, Issue 2, p29-44. 16p. 272

Ako vidieť na obrázku 3, tvar Lafferovej krivky v období expanzie v podstate obklopuje krivku v období recesie, tzn., že pri rovnakých základných sadzbách DPH sú príjmy do štátneho rozpočtu vyššie ako v období recesie. Zaujímavým zistením je strmosť krivky v období recesie. Podľa výsledkov štúdie, po každom prechodnom náraste základnej sadzby DPH počas recesie musí nasledovať výraznejšie prechodné zníženie sadzby počas expanzie, aby sa dosiahla stabilita príjmov do štátneho rozpočtu. Základná sadzba DPH, pri ktorej sa maximalizujú príjmy do štátneho rozpočtu, je mierne vyššia počas expanzie ako počas recesie. V roku 2011 boli tieto sadzby vo výške 22 % (maximálna sadzba v období expanzie) a 21,5 % (maximálna sadzba v období recesie). Priemerná sadzba v roku 2011 predstavovala 20,7 %. Podľa výsledkov spomínaného výskumu za rok 2011¹², väčšina skúmaných krajín (okrem Portugalska a niekoľkých severských krajín) sa podľa sadzieb DPH nachádzala mimo prohibatívnej zóny Lafferovej krivky, tzn., za bodom zlomu.

ZÁVER

Výška sadzby dane z pridanej hodnoty je znázornená vo vzťahu k výške príjmov do štátneho rozpočtu z DPH pomocou Lafferovej krivky. Súčasne je potrebné skúmať aj ďalšie faktory vo vzťahu k príjmom do štátneho rozpočtu. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že výšku príjmov do štátneho rozpočtu z DPH ovplyvňuje aj ekonomický cyklus. Nižšie príjmy sú v období recesie, pretože spotrebitelia menej míňajú na luxusný tovar a značnú časť výdavkov predstavujú výdavky na nevyhnutné veci¹³.

V ďalšom výskume je žiaduce zamerať pozornosť aj na súvislosti s daňovými únikmi a vyhýbaním sa daňovej povinnosti, pričom možno vychádzať z tendencie k vyšším daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti v období expanzie. V období recesie zase možno predpokladať väčší dôraz na boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti, vzhľadom na potrebu zabezpečiť príjem do štátneho rozpočtu. Užitočná by mohla byť aplikácia Lafferovej krivky v podmienkach Slovenskej republiky, ktorá sa po prekonanej recesii dostala od roku 2014 do obdobia relatívne stabilnejšieho rastu¹⁴, s čím súvisí aj rast príjmov z DPH do štátneho rozpočtu. Na druhej strane tu vzniká vyššie riziko daňových únikov a vyhýbaniu sa platenia daní¹⁵. Potrebne by bolo odhadnúť Lafferovu krivku pre obdobie expanzie a preskúmať možný vplyv výšky základnej sadzby, eventuálne aj zníženej sadzby DPH na príjmy z DPH do štátneho rozpočtu v Slovenskej republike.

¹² DE OLIVEIRA, F. – COSTA, L. The VAT Laffer Curve and the Business Cycle in the EU27: An Empirical Approach. In *Economic Issues*. Sep2015, Vol. 20, 2015, Issue 2, p29-44. 16p.

¹³ SANČAK, C. – VELLOSO, R. – XING, J. *Tax Revenue Response to Business Cycle*. IMF Working Paper WP/10/71, International Monetary Fund, Washington DC, 2010.

¹⁴ MORVAY, K. a kol. *Hospodársky vývoj Slovenska v roku 2015 a výhľad do roku 2017*. Bratislava : Ekonomický ústav Slovenskej akadémie vied, 2016, s 111.

¹⁵ Bližšie pozri: BABČÁK, V. Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH. In *Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky : nekonferenčný zborník vedeckých prác I. diel*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2015. ISBN 978-80-8152-303-8. S. 9-36.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH. In *Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác I. diel*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2015. ISBN 978-80-8152-303-8., s. 9-36.
2. BABČÁK, V. Daňové právo a príprava daňovej reformy v Slovenskej republike. In *Acta Universitatis Carolinae : teoretické otázky finančného práva: zborník z konferencie o teoretických otázkach finančného práva konané dne 25.dubna 2003*. Karolinum : Praha. ISSN 0323-0619. Č. 3-4, 2003, s. 9-26.
3. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 978-80-8152-246-8.
4. DE OLIVEIRA, F. – COSTA, L. The VAT Laffer Curve and the Business Cycle in the EU27: An Empirical Approach. In *Economic Issues*. Sep2015, Vol. 20, 2015, Issue 2, p. 29-44. 16p.
5. EURÓPSKA KOMISIA, 2017. Dostupné na http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_sk.htm
6. HEIJMAN, W. J. M. - van OPHEN J. A. C. The Willingness to Pay Tax: The Laffer curve Revisited for 12 OECD Countries. In *The Journal of Socio-Economics*. Vol. 34, 2005, No. 5, pp. 714–723.
7. JECH, V. *Lafferova křivka*. 2017. Dostupné na <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?IdPojPass=54>
8. KOHOUT, P. *Lafferova křivka pro mimořádně nedůvěřivé*. 2007. Dostupné na <http://blog.aktualne.cz/blogy/pavel-kohout.php?itemid=1745>
9. MATTHEWS, K. VAT Evasion and VAT Avoidance: Is there a European Laffer curve for VAT? In *International Review of Applied Economics*. Vol. 17, 2003, no. 1, pp. 105-114.
10. MORVAY, K. a kol. *Hospodársky vývoj Slovenska v roku 2015 a výhľad do roku 2017*. Bratislava: Ekonomický ústav Slovenskej akadémie vied, 2016. 135 s. ISBN 978-80-7144-262-2
11. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Niektoré aspekty historického vývoja nepriamych daní s akcentom na daň z pridanej hodnoty na Slovensku. In *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego: seria prawnicza*. ISSN 1730 3508, Vol. 18, 2016, zesz. 91, s. 181-194.
12. RADVAN, M. *Daně a správa daní*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015. 128 s. Edice Učebnice Právnické fakulty MU, sv. č. 503. ISBN 978-80-210-7746-1.
13. SANCAK, C. – VELLOSO, R. – XING, J. *Tax Revenue Response to Business Cycle*. IMF Working Paper WP/10/71, International Monetary Fund, Washington DC, 2010.

14. ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. 164 s. ISBN 978-80-8152-537-7.

KONTAKT NA AUTOROV

cecilia.olexova@euke.sk, jozef.gajdos@euke.sk

Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach

Tajovského 13

041 30 Košice

Slovenská republika

ETIOLÓGIA EKONOMICKEJ KRIMINALITY S POUKÁZANÍM NA TRENDY VÝVOJA DAŇOVÝCH PODVODOV

THE ETIOLOGY OF ECONOMIC CRIME POINTING TO TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF TAX FRAUDS

Marianna Presperínová

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

V ekonomicky vyspelých krajinách je ekonomická kriminalita chápaná ako závažný spoločensko – politický problém, hlavne preto, že spôsobuje vysoké materiálne, ale aj morálne škody v spoločnosti. Nebezpečnosť ekonomickej kriminality spočíva v tom, že sa rozrastá do rôznych smerov a odvetví a jej súčasťou sa stáva čoraz viac účastníkov hospodárskych vzťahov. Na jej odhaľovanie sú vynakladané nemalé prostriedky zo štátneho rozpočtu. Tiež vznik medzinárodných spoločenstiev spôsobil, že tento druh kriminality sa môže ľahšie šíriť cez hranice štátov. Preto sa stáva hlavne medzinárodným problémom, ktorý je potrebné riešiť nielen na národnej, ale i na medzinárodnej úrovni a ktorý nutne vyžaduje stálu, sústredenú a neustálu pozornosť.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňová kriminalita, trendy daňovej kriminality, daňové trestné činy, ekonomická kriminalita, daňový podvod

Abstract in English language:

In economically advanced countries, economic crime is seen as a serious socio-political problem, mainly because it causes high material as well as moral damages in society. The danger of economic crime lies in the fact that it grows in different directions and sectors, and that it is becoming an increasingly participant in economic relations. Excessive funds from the state budget are spent on its discovery. Also, the rise of international communities has caused this kind of crime to spread more easily across borders. This is why it is mainly an international problem that needs to be addressed not only at national but also at international level and which necessarily requires constant, focused and constant attention.

Keywords n English language:

tax crime, tax crime trends, tax crimes, economic crime, tax fraud, value added tax

Ekonomická kriminalita predstavuje fenomén, ktorého závažnosť a rozsah v našej spoločnosti v posledných rokoch radikálne vzrástli. Signifikantným pre Slovenskú republiku je aj skutočnosť, že vnímanie daňových únikov a daňovej kriminality širokou verejnosťou je charakteristické vysokou mierou tolerancie. Daňové úniky a daňové trestné činy sú verejnosťou tolerované a vnímané ako normálny stav. Len malé percento občanov daňové úniky vníma ako vysoko spoločensky nebezpečnú trestnú činnosť. Tolerovanie daňových únikov spoločnosťou naopak prispieva k ich rastu. Tolerovanie je úzko previazané aj s právnym vedomím občanov a celej spoločnosti. Nízke právne povedomie otvára priestor na rast daňových únikov. Situácia v Slovenskej republike v oblasti tolerovania daňových únikov je veľmi nepriaznivá. Tieto tvrdenia potvrdzujú aj výsledky prieskumu realizovaného na vzorke 165 náhodne vybraných študentov denného štúdia prvého ročníka nemenovanej univerzity v Bratislave.¹ V uvedenom prieskume respondenti odpovedali aj na otázku „ako vnímajú daňový podvod“. Štruktúra odpovedí bola nasledovná: 52 % respondentov vníma daňový podvod ako niečo normálne, bežné a beztrestné, 12,67 % respondentov vníma daňový podvod ako podnikateľský úspech, 23,5 % respondentov sa neobáva dôsledkov (nič sa nestane, nejako to dopadne, dá sa to vybaviť). Len 4,63 % respondentov uviedlo, že sa obáva dôsledkov a 4,28 % vníma daňový podvod ako podvod/krádež, teda ako niečo trestné.² Z uvedeného výskumu vyplynuli až alarmujúce závery a to, že až 88,17 % respondentov toleruje daňové úniky, berie ich za niečo normálne, ba dokonca ich vnímajú ako podnikateľský úspech.³

Špecifickým rysom kriminality páchanej v ekonomike je jej zreteľná podmienenosť na spoločensko-ekonomickej formácii, respektíve hospodárskom systéme, v ktorej sú jej samostatné trestné činy páchané. Každý hospodársky systém má svoje zloženie, ktoré tvoria objekty, subjekty, medzi ktorými vznikajú, existujú a vyvíjajú sa vzájomné interakčné vzťahy, rešpektujúc pri tom dohodnuté pravidlá. Porušením týchto pravidiel v konkrétnom spoločensko-ekonomickom útvare môže dôjsť k naplneniu skutkových podstat trestných činov, ktoré sú právne určované v ustanoveniach platného Trestného zákona.

Kriminalita páchaná v ekonomike vykazuje vysokú mieru latencie, ktorá je relatívna predovšetkým pomerne výraznou dynamikou jej vývoja, ukazujúca sa v neustálom výskyte nových spôsoboch páchania a foriem trestnej činnosti. Všeobecne sa odhaduje, že len veľmi malá časť kriminality páchanej v ekonomike je dávaná na vedomie alebo inak odhalená. Z uvedeného vychádza, že ak polícia pri odhaľovaní

¹ SZARKOVÁ, M. K otázkam obsahu a štruktúry právneho vedomia verejnosti, In: *Právne vedomie verejnosti v demokratickom štáte*, zborník z vedeckého seminára s medzinárodnou účasťou zo dňa 22.11.2011 na Akadémii PZ v Bratislave. Bratislava: 2011, s. 25

² SZARKOVÁ, M. K otázkam obsahu a štruktúry právneho vedomia verejnosti. In: *Právne vedomie verejnosti v demokratickom štáte*, zborník z vedeckého seminára s medzinárodnou účasťou zo dňa 22.11.2011 na Akadémii PZ v Bratislave. Bratislava: Akadémia PZ, 2011, s. 26

³ STIERANKA, J. Daňová optimalizácia verzus daňové úniky v Slovenskej republike. In: *Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie konanej v rámci vedeckovýskumnej úlohy „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“*. Bratislava: Akadémia PZ, 2012. s.

a dokumentovaní tohto druhu kriminality chce byť úspešná, musí využívať pri dosahovaní relevantných informácií ofenzívne kriminalistické metódy, špecifické prostriedky.

Ďalšia črta tejto trestnej činnosti je, že v procese odhaľovania a dokumentovania trestných činov páchaných v ekonomike sa ťažko dosahujú dôkazné materiály pre náležité zistenie skutkového stavu, a preto oveľa menej páchatel'ov je stíhaných a postavených pred súd.⁴

Páchatel'ov ekonomickej trestnej činnosti môžeme rozdeliť na:

- tzv. páchatel'ov z nutnosti, ktorí sa iba tvárou v tvár hospodárskej nutnosti (potenciálny krach firmy) dopustia hospodárskeho trestného činu,
- páchatel'ov páchajúcich tzv. kriminalitu z blahobytu, ktorých motiváciou je pokušenie a potreba riskovať.

Fryšták tvrdí, že ide aj o príležitostných páchatel'ov, ktorí pôsobia legálne a pre trestnú činnosť sa rozhodnú, pokiaľ sa im naskytne vhodná príležitosť k ľahkému spáchaniu trestného činu s výhľadom na značný majetkový prospech. Oproti nim stoja tzv. profesionálni páchatelia, pre ktorých je obchodný a hospodársky styk iba zámkienkou pre páchanie nelegálnych praktík a tým pre dosiahnutie nelegálneho zisku. Túto skupinu tvoria organizované zločinecké skupiny, ktoré využívajú nelegálne prostriedky k etablovaní sa v legálnom hospodárskom živote – k zlegalizovaniu nelegálnych ziskov.⁵ Zisk je pre nich motívom a hnacou silou akéhokoľvek podnikania i napriek tomu, že k nemu dospejú nelegálnym spôsobom. Štatistiky jasne poukazujú na fakt, že najväčší rozsah ekonomickej trestnej činnosti je páchaný v oblasti daní ako hlavnej časti príjmov štátneho rozpočtu.

Vývoj príjmov štátneho rozpočtu z dane z pridanej hodnoty je však výrazným spôsobom podmienený predovšetkým daňovou disciplínou platiteľ'ov tejto dane. Voľný chod služieb, tovaru, osôb a kapitálu v rámci vytvorenia vnútorného trhu Európskej únie zapríčiňuje, že členské štáty Európskej únie čelia čím ďalej väčšiemu objemu daňových podvodov. Najväčšie podvody sa uskutočňujú práve na dani z pridanej hodnoty vzhľadom na mechanizmus fungovania tejto dane, ako aj odstránenie hraničných kontrol v Európskej únii.

Daňové trestné činy sa v praxi často vyznačujú náročnosťou ich odhaľovania, dokazovania, internacionalizáciou, ale problematickým je aj použitie správnej právnej kvalifikácie. Problémové otázky v oblasti daňových trestných činov sa nespájajú výlučne s tým, že daňové zákony sú pomerne komplikované a výrazne dynamické, ale aj s terminologickou nejednotnosťou aplikovanou daňovým a trestným právom. Úspešnosť jednotlivých opatrení eliminujúcich páchanie daňových únikov je podmienená schopnosťou správne implementovať ich základné ciele a aplikovať ich voči daňovým

⁴ LISOŇ, M. Odhaľovanie kriminality páchanej v ekonomike. Bratislava: Akadémia Policajného zboru, 2001. s. 160. ISBN 80-8054-170-1

⁵ FRYŠTÁK, M. Hospodárska kriminalita z pohľadu teórie a praxe. Ostrava : KEY Publishing s.r.o., 2007.

subjektom, ktoré majú záujem neoprávnené získať finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu, resp. v súčasnej dobe rezonujúcim problémom – optimalizáciou vlastnej daňovej povinnosti.

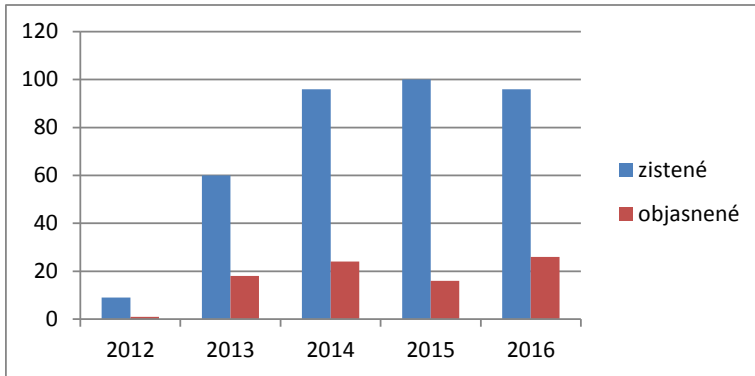
Zákonom č. 246/2012 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony s účinnosťou od 01.10.2012 došlo k zmenám v daňovej oblasti aj ohľadne daňových trestných činov. Do Trestného zákona (ďalej len „TZ“) bol zavedený úplne nový trestný čin marenia výkonu správy daní (§ 278a TZ) s tým, že neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH a spotrebnej dane bolo vyčlenené zo základnej skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného (§ 277 TZ) a bol tak vytvorený nový trestný čin, ktorý neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a spotrebnej dane postihuje s názvom daňový podvod (§ 277a TZ)

Skutkovú podstatu trestného činu daňového podvodu podľa § 277a TZ, ktorý je účinný od 1.10.2012 vyhodnocujeme iba za krátke obdobie 5 rokov, nakoľko do 1.10.2012 bol neoprávnený nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty zahrnutý v druhej alinei § 277 TZ. Od začiatku sledovaného obdobia ma tento daňový trestný čin narastajúcu tendenciu v nápade a spôsobenej škode. Objasnenosť neprekročila 30 %. Podiel škody spôsobenej daňovými podvodmi na škode daňovou kriminalitou dosiahol najvyššiu úroveň v roku 2015 a to 22,78 %, pričom na 1 prípad daňového podvodu pripadá spôsobená škoda 213.690 €. Vývoj podľa § 277a TZ je zaznamenaný v tab. 1. Grafické zhodnotenie zistených a objasnených prípadov a výšky škody uvádzam v grafe 1-2.

Tabuľka č.1 - Daňový podvod podľa § 277a TZ (účinný od 1.10.2012)

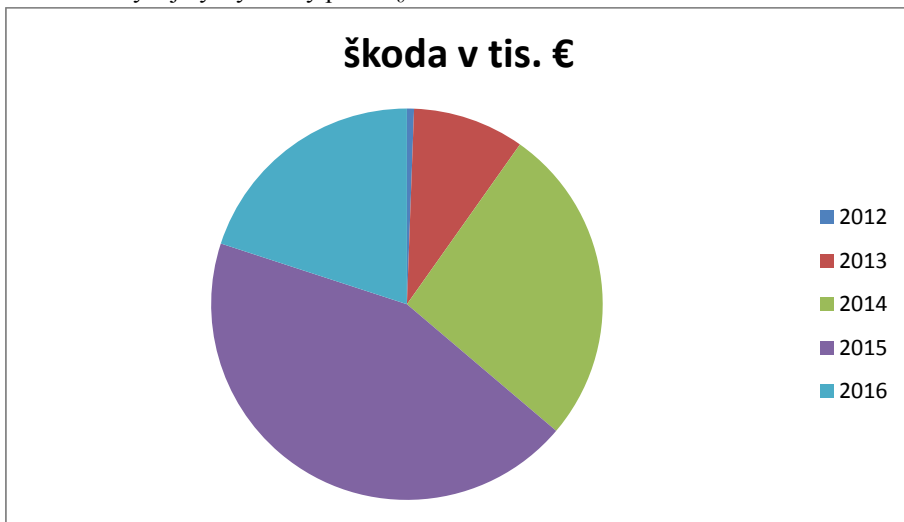
ROK	zistené	objasnené	škoda v tis. €
2012	9	1	284
2013	60	18	4493
2014	96	24	12875
2015	100	16	21369
2016	96	26	9742

Graf č. 1: Vývoj objasnenosti podľa § 277a TZ



Zdroj: vlastné spracovanie

Graf č.2: Vývoj výšky škody podľa § 277a TZ



Zdroj: vlastné spracovanie

Spôsoby páchania trestnej činnosti pri DPH sú hlavne:

- žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu za neexistujúce zdaniteľné plnenia,
- poskytovanie služieb pre konečného spotrebiteľa, pričom však dodávateľ nevystaví relevantný (pravdivý) doklad, alebo vystavené doklady nezaúčtuje, čoho dôsledkom je nepriznanie a nezaplatenie dane,
- fiktívny vývoz tovaru, t.j. tovar je deklarovaný ako vyvezený, v skutočnosti je predaný v tuzemsku, nedeklarovanie reálnej hodnoty tovaru pri jeho dovoze, resp. deklarovanie nižšej ceny pri spätnom dovoze toho istého tovaru,
- dovoz tovaru z iného štátu mimo účtovnej evidencie, následný predaj a neodvedenie dane,

- karuselové podvody,
- prevod zadlžených obchodných spoločností na „biele kone“.

I napriek štatistickým ukazovateľom celková ekonomická kriminalita zastáva jednu z popredných pozícií podielu na celkovej kriminalite Slovenskej republiky a prostriedky trestného práva majú mať skôr represívnu povahu, nemajú obmedzovať podnikateľskú aktivitu, ale majú nastúpiť ako prostriedok poslednej „inštancie“ (ultima ratio) v prípade, že mimotrestné predpisy sú porušované a náprava je bez trestného postihu nemysliteľná.

Ekonomická kriminalita je dnešný fenomén, ktorý sa nedá úplne odstrániť zo spoločnosti, ako aj štátu, ale pri kvalitnejšom využití a zlepšení prostriedkov a metód odhaľovania, objasňovania, dokumentovania a kontroly tejto trestnej činnosti, by bolo možné potlačenie tohto nežiaduceho javu do ústrania a určite by to aspoň o trochu zlepšilo podmienky v štáte a štátnom rozpočte.

POUŽITÉ PRAMENE

1. FRYŠTÁK, M. *Hospodárska kriminalita z pohľadu teórie a praxe*. Ostrava : KEY Publishing s.r.o., 2007.
2. LIŠOŇ, M. *Odhaľovanie kriminality páchanej v ekonomike*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru, 2001. ISBN 80-8054-170-1. s. 160.
3. STIERANKA, J. a kol. Daňová optimalizácia verzus daňové úniky v Slovenskej republike. In: *Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie konanej v rámci vedeckovýskumnej úlohy „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“*. Bratislava: Akadémia PZ, 2012. ISBN 978-80-8054-550-5. s. 30
4. STIERANKA, J. – PRESPERÍNOVÁ, M. – ZÁHURÁKOVÁ, Z. *Vedecká štúdia z empirickej časti vedecko-výskumnej úlohy evidovanej na A PZ v Bratislave č. 164 „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“*. Bratislava: Fridrich Ebert Stiftung zastúpenie v SR a Akadémia PZ, 2014. ISBN 978-80-89149-43-8. s.10-72.
5. SZARKOVÁ, M. K otázkam obsahu a štruktúry právneho vedomia verejnosti. In: *Právne vedomie verejnosti v demokratickom štáte*, zborník z vedeckého seminára s medzinárodnou účasťou zo dňa 22.11.2011 na Akadémii PZ v Bratislave. Bratislava: Akadémia PZ, 2011, s. 26
6. EŠSK Ministerstva vnútra SR, štatistické výstupy TSK a neštandardný výstup č. 21 bývalé EK-UJKP
7. <http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=4033>
8. <http://ekonomika.sme.sk/c/6259744/prieskum-danova-kriminalita-na-slovensku-rastla.html>
9. https://www.google.sk/search?q=trendy+v%C3%BDvoja+ekonomickej+kriminality&ie=utf-8&oe=utf-8&client=firefox-b&gfe_rd=cr&ei=Z1gQWNOYMOff8gfF5LHQA

KONTAKT NA AUTORKU

Ing. Marianna Presperinová, PhD.

Akadémia Policajného zboru

Katedra spoločenských vied

Sklabinská 1

835 17 Bratislava

marianna.presperinova@minv.sk

ZDAŇOVANIE ROBOTOV A UMELEJ INTELIGENCIE¹

ROBOT AND ARTIFICIAL INTELLIGENCE TAXATION

Peter Rakovský

Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Článok sa zaoberá pomerne futuristickou témou, ktorá rozoberá a analyzuje aktuálne trendy a názory o zdaňovaní robotov a umelej inteligencie aj vo svetle možných daňových únikov. Vo svete prevládajú viaceré názorové prúdy, avšak každý z nich má isté pozitíva, ako aj negatíva. Nie je dôležité sa zaoberať len otázkou ako ich zdaňovať. Dôležité je aj zodpovedať otázku, či ich zdaňovať. Téma má nielen (daňovo) právne dopady, ale taktiež sociálne a politické. Rovnako ako aj v iných daňovo - právnych otázkach, aj v tejto téme je nevyhnutná medzinárodnoprávna spolupráca.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

entita, zdaňovanie, právna povaha, zamestnanosť

Abstract in English language:

The article deals with a relatively futuristic topic that analyzes current trends and about robot and artificial intelligence taxation in the light of possible tax evasion. There are a number of opinion streams in the world, but each has both positive and negative. It is not important to deal with just how to tax them. It is also important to answer the question of whether to tax them. This theme has not only (tax) legal impacts, but also social and political. As well as other tax - legal issues, international cooperation is also necessary in this area.

Keywords n English language:

entity, taxation, legal nature, employment

ÚVOD

Ľudia odjakživa snívali o vytvorení umelej inteligencie a robotov. Ich hlavným účelom zdá sa, bolo, je a bude uľahčenie každodenných ľudských činností. Možno tvrdiť, že ľudstvo je v aktuálnom období pripravené rozpútať novú priemyselnú revolúciu, ktorá sa pravdepodobne dotkne všetkých vrstiev obyvateľstva a spoločnosti

¹ Článok bol spracovaný ako výstup v rámci riešenia projektu APVV-16-0499 s názvom „Zabezpečenie efektívneho výberu daní v kontexte informatizácie“.

všade na svete. Vplyv umelej inteligencie a robotov má však ďalekosiahlejšie (právne) dopady, ako by sa možno na prvý pohľad zdalo.

Ide o dosiaľ nepreskúmanú oblasť zasahujúcu do viacerých právnych odvetví, počnúc občianskym, pracovným daňovým, trestným právom ako aj právom sociálneho zabezpečenia. Tieto témy nie sú na legislatívnej ani vedeckej úrovni novinkou, príkladom toho je činnosť Európskej únie a to napríklad vo forme uznesení a odporúčaní², OECD³, OSN⁴, vznik nových orgánov a výskumných centier⁵ ako aj viacero vedeckých publikácií zo sveta. Otázkou je, či súčasný daňový a sociálny systém je dostačujúci, alebo či bude nevyhnutné v tejto súvislosti prijať systémové zmeny. Predmetom tohto článku je predstavenie aktuálnych základných teórií zdaňovania robotov a umelej inteligencie ako aj poukázanie na ich možné riziká.

Pri hľadaní odpovedi na otázku ako a či vôbec zdaňovať umelú inteligenciu (ďalej už len „UI“) a robotov, treba v prvom rade vidieť súvislosti v širšom obzore a nefokusovať sa len na daňové zákony. Je nutné zaoberať sa otázkami posúdenia hospodárskych zmien, vplyvu na zamestnanosť⁶ a hospodársku súťaž ako aj právnu zodpovednosť UI a robotov (ďalej v texte spolu aj ako „entita“).

Z daňového hľadiska považujem za najpodstatnejšie určiť *i*) občianskoprávnu povahu⁷ entity. Ak by takáto entita nemala žiaden právny status (fyzická alebo právnická osoba), žiadna daň z príjmov by od nej samotnej vyžadovaná byť nemohla. Keď sa aj určí jej povaha, je veľmi dôležité rozlišovať, či *ii*) ide o kompletne autonómnou entitu, schopnú ovládať sa a riadiť bez potreby ľudskej súčinnosti a schopnú robiť vlastné rozhodnutia, alebo o entitu, ktorá stále vyžaduje ľudskú súčinnosť. Preto je vhodné zabrať sa (z daňového hľadiska) len autonómnymi entitami, keďže už dnes sú vo výrobných procesoch zaradené prístroje ovládané ľuďmi. Následne je potrebné upriamiť pozornosť na jej *iii*) vysokú pridanú hodnotu.

² Napr. Uznesenie Európskeho parlamentu zo 16. februára 2017 s odporúčaniami pre Komisiu k normám občianskeho práva v oblasti robotiky.

³ Napr. OECD. Automation and Independent Work in a Digital Economy.

⁴ United Nations Conference on Trade And Development (UNCTAD). Robots and industrialization in developing countries, č. 50, Október/2016.

⁵ The Institute for Artificial Intelligence (University of Bremen), euRobotics AISBL (Association Internationale Sans But Lucratif), SPARC - The partnership for robotics in Europe

⁶ V roku 2013 bola vo Veľkej Británii štúdia, ktorej výsledok ukázal, že až 47 % prác vykonávaných v Spojených štátoch ľuďmi je ohrozených pod vplyvom automatizácie a v Európskej únii na úrovni 53 %. K tomu pozri viac: FREY, C. B., OSBORNE, M. A. The Future of Employment: How susceptible are Jobs to Computerisation?, 2013.

a The computerisation of European jobs.

⁷ Účastníci občianskoprávných vzťahov – Pozri 2. hlava 1. časti zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov.

1. ROBOTI A UMEĽÁ INTELIGENCIA A ICH VPLYV NA TRH PRÁCE

Z hľadiska dopadu na zamestnanosť rozlišuje Michaela L. a Luisa S.⁸ dva možné dopady vplyvu entít v budúcnosti, a to nedostatok zamestnaní a vysokú nezamestnanosť alebo druhý prístup, ktorý predstavuje novo vytvorené pracovné miesta (aj keď pravdepodobne len krátkodobo) s novovytvorenými požiadavkami na kvalifikáciu zamestnancov. Druhý prístup by pravdepodobne vyžadoval rozsiahle zmeny daňového a odvodového systému, ktorý by pravdepodobne musel vyústiť do daňovej reformy. Pri prvom budú mať štáty z fiskálneho hľadiska veľký problém, a to nedostatku príjmov zo závislej činnosti fyzických osôb⁹. Jedno z možných riešení tejto situácie pre pracujúcich (spotrebiteľov), by mohla byť určitá forma minimálnej mzdy – bezpodmienečný základný príjem¹⁰, ktorý by taktiež vyžadoval odpoveď na otázku, z čoho a ako ho financovať. Takýto druh príjmu by predstavoval určitú sumu peňazí, na ktorú by bol oprávnený každý občan bez akýchkoľvek pracovných či iných požiadaviek. Tento model by však vyžadoval aj reformu sociálneho zabezpečenia, odvodov a poistenia¹¹, ktoré sú napojené na príjmy (ich výšku) a zamestnanecký pomer. Taká reforma by sa dotkla aj dividendovej politiky pri obchodných spoločnostiach. Reforma by musela byť interpretovaná so zásadou rovnosti a solidarity, deklarovanou napr. Chartou základných práv Európskej únie ako aj rozhodnutiami Európskeho súdu pre ľudské práva¹² a musela by byť ukotvená aj ústavnoprávne.

Používanie robotov nemusí automaticky nahrádzať pracovné miesta, avšak menej kvalifikovaní pracovníci v odvetviach náročných na pracovnú silu sú omnoho viac náchylní na to, že sa ich automatizácia dotkne. Tento trend by však mohol pozitívne vplývať na Európsku úniu a navrátiť výrobné procesy späť do jej členských štátov, čo by samozrejme napomohlo ich fiskálnej politike v súvislosti s daňovými príjmami.¹³¹⁴

1.1. Ako, koho alebo čo zdaňovať

Pri zdaňovaní entít možno uvažovať o viacerých scenároch. Niektoré predstavujú povinné dane (poplatky, príspevky) užívateľov entít, ako určitú náhradu pre spoločnosť

⁸ LEXER, M., G. a SCARCELLA, L. The effects of artificial intelligence on labor markets – A critical analysis of solution models from a tax law and social security law perspective.

⁹ Ustanovenie § 5 zákona č. 595/2003 Z. z. zákon o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

¹⁰ Táto myšlienka sa už objavila viackrát. Pozri napr.: FORGER, E., L. The town with no poverty. Using Health Administration Data to Revisit Outcomes of a Canadian Guaranteed Annual Income Field Experiment.

¹¹ Napr. predpisy: zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov, zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení, zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov.

¹² Pozri napr. rozsudok Súdneho dvora zo 17. februára 1993. Poucet v. Assurances. C 160/91.

¹³ Príjmy z dane z príjmov fyzických osôb a právnických osôb tvoria takmer polovicu bilancie príjmov štátneho rozpočtu Slovenskej republiky na rok 2017. K tomu pozri Príloha č. 1 k zákonu č. 357/2016 Z. z. Zákon o štátnom rozpočte na rok 2017

¹⁴ Normy občianskeho práva v oblasti robotiky. Uznesenie Európskeho parlamentu zo 16. februára 2017 s odporúčaniami pre Komisiu k normám občianskeho práva v oblasti robotiky. Body I. až J.

za využívanie ich výhod. Niektoré hovoria o tzv. *green tax* – ako o dani z vysokej energetickej spotreby, plynúcej z výrobných procesov entít. Zároveň by vysoké zaťaženie takouto daňou znamenalo zníženie výrobných procesov a dopytu po takých entitách a mohlo by spôsobiť zníženie nákladov na zamestnancov, čo by podporilo zamestnanosť. Z hľadiska rozlišovania dane z príjmov tak, ako to rozlišuje náš zákon o dani z príjmov na daň z príjmov právnických osôb a dani z príjmov fyzických osôb, možno uvažovať o vyberaní dane z príjmov z entity ako z fyzickej osoby (mala by teda pre daňové účely postavenie zamestnanca – fyzickej osoby). Takáto daň by mohla slúžiť na uhrádzanie vyššie v texte spomínaného základného príjmu a sociálneho a zdravotného poistenia. Tento názor zastáva aj Bill Gates, ktorý tvrdí, že takéto odvádzanie dane by pomohlo uhrádzať potreby nahradeného obyvateľstva a spomalilo by rozmach entít, ako aj strachu v spoločnosti, ktorý by mohol zavládnuť.¹⁵ Entity by však mohli byť zdaňované aj na úrovni právnickej osoby – spoločnosti, ktorá ich „zamestnáva“ a to napríklad na základe výšky obratu, ich pridanej hodnoty alebo výšky zisku ich „zamestnávateľa“. Znova však treba poukázať, že najskôr je potrebné vziať v úvahu právnu povahu tých entít.

1.2. Zdaňovanie entít

Uznesenie Európskeho parlamentu zo 16. februára 2017 priamo nehovorí a ani nerieši úmysel vytvoriť daň z entity a taktiež jej ani nedáva určité práva, prípadne právnu zodpovednosť.

Weisman¹⁶ hovorí o dvoch možnostiach zavedenia dane z entít. Prvou z nich je napodobnenie súčasnej dane z príjmov fyzických osôb – príjmov zo závislej činnosti, teda, čo entita vyrobí, bude sa považovať za výtvor fyzickej osoby zamestnanca. Vzniká teda otázka, kto (alebo čo) by mal byť zdaňovaný. Koho ekonomická hodnota alebo činnosť by mala podliehať dani? Žiadna umelá inteligencia doposiaľ v našom právnom poriadku nemá zakotvenú povinnosť platiť daň. Druhá z nich hovorí o nahradení dane z príjmov fyzickej osoby zdaňovaním ekonomickej, pridanej hodnoty získanej použitím entity, šlo by teda o výpočet základu dane priamo nadväzujúceho na výkon entity.

Pri porovnaní dane ako povinnej neekvivalentnej a nenávratiteľnej platby a jej fiskálnych úloh treba vziať v úvahu, že pri odvodoch je priame prepojenie medzi povinnosťou platiť odvod a reálnym benefitom získaného zo sociálnej alebo zdravotnej povinnosti. Naviac, nielen odvodová politika má naplňať sociálnu politiku, ale aj daňové príjmy¹⁷. Otázkou teda je nielen daňová stránka veci, ale aj odvodová. Má taká entita platiť (alebo mať nárok ako človek na nejaké benefity) sociálne a zdravotné odvody za

¹⁵ The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates.

¹⁶ WEISSMAN, W. H.. How robots will kill tax administration and the funding of social insurance Part II, in *Employee Benefit Plan Review*, 07/2014, č. 69, s. 28.

¹⁷ Aj štát prispieva na činnosť sociálnej politiky. Pozri napr. § 168a zákona č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov: „Štát poskytuje finančné prostriedky na osobitný účet Sociálnej poisťovne na úhradu nákladov na invalidné dôchodky...“

služby, ktoré jej reálne nebudú ničím ekvivalentné napríklad vo forme zdravotnej starostlivosti?¹⁸

Jedným z možných záverov je priznanie umelej inteligencii právny status „umelej osoby“ spolu so samotným právnym a daňovým režimom, čo by však vyžadovalo obrovské legislatívne úsilie. Legislatívne jednoduchším riešením by bolo jej poňatie len ako veci, nástroja zvyšujúceho ekonomickú výkonnosť právnických osôb.

Delvaux M.¹⁹ uvádza, že tieto entity by mohli mať podobný právny status aký majú obchodné spoločnosti a z daňového hľadiska by vzťah medzi vlastníkom a entitou mohol byť porovnateľný ako vzťah spoločnosti a jej vlastníka (akcionára). V takom prípade by nemusel byť vytvorený nový druh dane, novo vytvárané právne vzťahy vlastníka a entity, len by sa uplatňoval právny vzťah vlastníka spoločnosti a spoločnosti.

Organizácia spojených národov v liste o robotoch vo vývojových krajinách rozviedlo myšlienku vyberania daní z robotov ako z kapitálového majetku. Spoločnosti využívané robotov by z tejto dani uhrádzali životné potreby nahradených zamestnancov. Daňový základ by bol vytvorený z nákladov na technológiu, ktorý by nebol priamo prepojený s tým kto/čo vyprodukoval.²⁰ Negatívum takého návrhu však je postupné zlacnenie cien a nákladov na technológie, čo by postupne znižovalo odvedenú daň.

Zaujímavý prístup bol premietnutý v Rakúsku, ktorý vychádza zo základu dane tvoreného na základe vytvorenej hodnoty (*tax based on the created value*). Táto daň by nebrala v úvahu vykonané práce a výkony, ale spoločnosťou vytvorenú celú hodnotu.²¹

1.3. Daňové výdavky a odpočet daňovej straty

Ďalším možným rizikom spojeným so zdaňovaním entít by bol spôsob nastavenia výdavkov na entity ako daňových výdavkov. Navyše, tieto entity by obsahovali softvéry, ktoré by bolo možné ťažko oceniť najmä v prvých rokoch ich využívania, čo by mohlo viesť ku daňovým únikom. Z hľadiska transferového oceňovania by ich mohlo spôsobiť využívanie a vytváranie softvérov v rámci skupiny a tým následné prispôbenie si cien medzi závislými osobami a ich kontrolovanými transakciami. Tento spôsob ocenenia by mohol spôsobiť nebezpečné „precedensy“ pre budúcnosť kontrolovaných transakcií a ich hodnotu. Dôležité je aj posúdiť rôzne formy daňových stimulov jednotlivých štátov na rozhodnutie sa spoločnosti, či radšej zamestná zamestnancov, alebo nakúpi entity.

1.4. Presun do iných jurisdikcií

Tak ako pri každej otázke v medzinárodnom zdaňovaní, tak aj v oblasti zdaňovaní entít je potrebná medzinárodná spolupráca. Nemenej dôležitý je totožný prístup krajín

¹⁸ LEXER, M., G. a SCARCELLA, L. The effects of artificial intelligence on labor markets – A critical analysis of solution models from a tax law and social security law perspective. s. 22.

¹⁹ Pozri: Rise of the robots: Maý Delvaux on why their use should be regulated.

²⁰ United Nations Conference on Trade And Development (UNCTAD). Robots and industrialization in developing countries, č. 50, Október/2016. s. 3.

²¹ LEXER, M., G. a SCARCELLA, L. The effects of artificial intelligence on labor markets – A critical analysis of solution models from a tax law and social security law perspective. s. 26.

k jednotlivým krokom na zamedzenie daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. V tejto súvislosti je negatívnym javom presun svojich sídiel spoločností alebo výrobných procesov do krajín s nižším daňovým zaťažením. To by sa mohlo dotknúť aj zdaňovania týchto entít, kedy by ich výrobcovia alebo používatelia premiestnili svoje činnosť do štátoch, ktoré by ich využívanie zvýhodňovali. Niečo obdobné sa deje pri činnosti ťažiteľov Bitcoin –u, kedy sa premiestňujú do krajín s lacnejšou energiou.²²

1.5. Nezdaňovanie entít

Tak, ako sa objavujú názory na zdaňovanie entít, objavujú sa aj protichodné názory. Taký má napríklad I. Kaminska²³, redaktorka Financial Times, ktorá tvrdí, že volanie po zdaňovaní robotov je len volanie po vyššej korporátnej dani alebo po vyššom zdaňovaní bohatých. Poukazuje na negatívny jav ochoty spoločností investovať a systematického zvýhodňovania niektorých investícií a teda, narušenie hospodárskej súťaže. Vyššie daňové zaťaženie by spôsobilo útlm inováčných procesov a pokles efektivity, čo v podstate predstavuje narušenie hlavných prvkov kapitalistického ekonomického systému.²⁴ V článku poukazuje na tzv. *Jevons paradox*, ktorého základom je tvrdenie, že technologický pokrok zvyšuje efektívnosť, s akou sa zdroj využíva (zníženie množstva potrebného na jedno použitie), ale miera spotreby tohto zdroja stúpa, kvôli zvyšujúcemu sa dopytu.²⁵

Podobný názor zdieľa aj *International federation of Robotics*, ktorá tvrdí, že výzvy na zdaňovanie entít sú neopodstatnené. Argumentujú tak s poukazaním na pozitívny vplyv entít na zamestnanosť a mzdy a taktiež na negatívny vplyv brzdenia investovania do robotov a tým znižujúcu konkurencieschopnosť štátov a korporácií. Tvrdí, že vlády musia podniknúť iné kroky na zabezpečenie svojich fiskálnych záujmov, pretože neexistuje žiaden platný právny základ pre zdaňovanie takých kapitálových investícií, ktoré zvyšujú produktivitu, konkurencieschopnosť a motiváciu zamestnancov zvyšovať svoju kvalifikáciu.²⁶

Podľa môjho názoru nie je vhodné uplatňovať model, ktorý sa zakladá na zdaňovaní entít a využívania týchto prostriedkov na úhradu bezpodmienečného základného príjmu a sociálnych výdavkov obyvateľstva. To nie je správne smerovanie trhovej ekonomiky. Obyvateľstvo si odjakživa muselo získať svoj kapitál prácou a nemôže sa spoliehať len na platby od štátu.²⁷

²² Pozri napr.: Inside a Tibetan Bitcoin Mine: The Race for Cheap Energy.

²³ KAMINSKA, I. The misguided logic of the robot income tax. In: FT.com [online], February 22, 2017.

²⁴ BENDA, M. Zdaňení robotů – pro a proti. Finanční a ekonomické informace. Dokumentační bulletin MF, č. 5/2017, PRAHA: Ministerstvo financí, s.6.

²⁵ Jevons paradox.

²⁶ The Impact of Robots on Productivity, Employment and Jobs. A positioning paper by the International Federation of Robotics. April 2017. s. 2.

²⁷ K tomu pozri aj: FREEMAN, R., B. Who owns the robots rules the world. s. 1.

ZÁVER

Nástup robotov a umelej inteligencie môže spôsobiť nepredvídateľné zmeny vo svete. Nadnárodné spoločnosti migrujúce kvôli vyhľadávaniu nižšieho daňového a odvodového zaťaženia svojich zamestnancov zrazu prestanú migrovať a jediným dôležitým faktorom bude daňové zaťaženie robotov a umelej inteligencie. Zároveň, z hľadiska ekonomickej vyspelosti jednotlivých štátov bude nanovo nastavená sila v rámci daňovej súťaže krajín ako aj hospodárskej súťaže spoločností. Preto je dôležité nájsť odpoveď na otázku, či je lepšie zvýhodňovať (znižovať) daň za zamestnancov alebo daň z príjmov právnických osôb a to z dôvodu, že spoločnosti sa vždy budú pýtať, čo je lacnejšie (či platiť dane za zamestnancov, alebo zdaňovať na úrovni príjmu právnickej osoby). Nemenej dôležité sú otázky ohľadom *goodwillu* spoločnosti a ohodnocovania podnikov vlastniace entity.

Aj v tejto oblasti treba poukázať na obligatórne totožný prístup štátov, minimálne členských štátov OECD v daňovej legislatíve. Okrem zavedenia nových daní alebo entít, by ich osobitné zdaňovanie zaviedlo nové spôsoby reportovania informácií a údajov finančnej správe.

Táto problematika sa netýka bezprostredne nasledujúceho obdobia, avšak pokladám za potrebné sa ňou zaoberať. Ako najlepšie riešenie považujem priznanie podobného právneho statusu entitám ako obchodným spoločnostiam a z daňového hľadiska by vzťah medzi vlastníkom a entitou mohol byť porovnateľný ako vzťah spoločnosti a jej vlastníka.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BENDA. M. Zdaňení robotů – pro a proti. Finanční a ekonomické informace. *Dokumentační bulletin MF*, č. 5/2017, PRAHA: Ministerstvo financí.
2. FORGER, E., L. *The town with no poverty. Using Health Administration Data to Revisit Outcomes of a Canadian Guaranteed Annual Income Field Experiment*. Dostupné na: [http://public.econ.duke.edu/~erw/197/forget-cea%20\(2\).pdf](http://public.econ.duke.edu/~erw/197/forget-cea%20(2).pdf)
3. FREY, C. B., OSBORNE, M. A. *The Future of Employment: How susceptible are Jobs to Computerisation?*, 2013. Dostupné na:
4. http://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf
5. FREEMAN. R., B. *Who owns the robots rules the world*. s. 1. Dostupné na: <https://wol.iza.org/articles/who-owns-the-robots-rules-the-world/long>
6. Inside a Tibetan Bitcoin Mine: The Race for Cheap Energy. Dostupné na: <https://cointelgraph.com/news/inside-a-tibetan-bitcoin-mine-the-race-for-cheap-energy>
7. *Jevons paradox*. Dostupné na: https://en.wikipedia.org/wiki/Jevons_paradox
8. KAMINSKA, I. The misguided logic of the robot income tax. In: *FT.com* [online], February 22, 2017 [cit. 2017-05-02]. Dostupné z:

- <https://ftalphaville.ft.com/2017/02/22/2184839/the-misguided-logic-of-a-robot-income-tax/>
9. LEXER, M., G., SCARCELLA, L. *The effects of artificial intelligence on labor markets – A critical analysis of solution models from a tax law and social security law perspective.* Dostupné na: <http://www.werobot2017.com/wp-content/uploads/2017/03/Conference-Paper-LEXER-SCARCELLA-WeRobot2017.pdf>
 10. Normy občianskeho práva v oblasti robotiky. Uznesenie Európskeho parlamentu zo 16. februára 2017 s odporúčaniami pre Komisiu k normám občianskeho práva v oblasti robotiky. Body I. až J. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2017-0051+0+DOC+PDF+V0//SK>
 11. OECD. Automation and Independent Work in a Digital Economy. Dostupné na: <https://www.oecd.org/els/emp/Policy%20brief%20-%20Automation%20and%20Independent%20Work%20in%20a%20Digital%20Economy.pdf>
 12. Rise of the robots: Mady Delvaux on why their use should be regulated. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/economy/20170109STO57505/rise-of-the-robots-mady-delvaux-on-why-their-use-should-be-regulated>
 13. The computerisation of European jobs. Dostupné na: <http://bruegel.org/2014/07/the-computerisation-of-european-jobs>
 14. The Impact of Robots on Productivity, Employment and Jobs. A positioning paper by the International Federation of Robotics. April 2017. s. 2. Dostupné na: https://ifr.org/img/office/IFR_The_Impact_of_Robots_on_Employment.pdf
 15. The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates. Dostupné na: <https://qz.com/911968/bill-gates-the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes/>
 16. United Nations Conference on Trade And Development (UNCTAD). Robots and industrialization in developing countries, č. 50, Október/2016.
 17. W. H. WEISSMAN. How robots will kill tax administration and the funding of social insurance Part II, in *Employee Benefit Plan Review*, 07/2014, č. 69
 18. Právne predpisy
 19. Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov.
 20. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
 21. Zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov.
 22. Zákon č. 357/2016 Z. z. o štátnom rozpočte na rok 2017.
 23. Rozsudok Súdneho dvora zo 17. februára 1993. Poucet v. Assurances. C 160/91. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61991CJ0159>

KONTAKT NA AUTORA

peter.rakovsky@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
Šafárikovo nám. č. 6, P.O.BOX 313, 810 00 Bratislava
Slovenská republika

KOLOTOČOVÉ PODVODY NA DPH

CAROUSEL VAT FRAUDS

Kristýna Řezníčková

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Kolotočové podvody na DPH jsou stálým problémem, se kterým se potýkají správci daní napříč Evropskou unií. Snaha státu zabránit těmto obrovským únikům však nesmí na druhou stranu plátce DPH tak omezovat, aby bránila v provozování jejich činností vyvoláním strachu, že budou obviněni z činností, o kterých neměli a nemohli mít povědomí. Rozhodovací praxe soudů se totiž v průběhu let postupně mění. Pro plátce DPH je tak čím dál tím těžší prokázat svou nevinu. Stát by měl mít zájem na dopadení viníků, avšak nikoli na vymožení DPH za každou cenu, tedy na úkor nevinných subjektů, jež se staly obětí těchto kolotočů.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

DPH, kolotočové podvody, plátce daně

Abstract in English language:

Carousel VAT fraud is a constant problem faced by tax administrators across the European Union. The state is trying to prevent these huge tax easions, but it must not restrict the VAT payers, to prevent them from working by inducing fear that they will be accused of carousel frauds, about which they did not and could not know. Judicial decisions are changing over the years. It is becoming increasingly difficult for the VAT payer to prove his innocence. The state should be interested in capturing the culprits, not to recover VAT at all cost - at the expense of the innocent victims of these carousel frauds.

Keywords in English Language:

VAT, carousel frauds, tax payer

ÚVOD

Karuselové podvody jsou obrovským problémem. Správci daně napříč EU dlouhodobě spolupracují, aby těmto činnostem zabránili, vytvářejí se specializované orgány, které se zaměřují na tuto nelegální činnost plátců DPH, vymýšlí se speciální postupy, na odhalování karuselů. Na plátce jsou postupně kladeny další a další nároky, musí plnit nové a nové povinnosti, které by měly únikům na dani bránit. Jedná se o obrovský problém, díky kterému unikají zdanění ročně miliardy. Je nejvyšším zájmem každého státu tyto peníze získat zpět do státní poklady.

Jako vzorový lze uvést případ nákupu a prodeje emisních povolenek. Toto zboží splňuje obecnou charakteristiku, která usnadňuje realizaci kolotočových podvodů. Jedná se o zboží druhově určené a tedy snadno zaměnitelné, po kterém je velká poptávka, současně má poměrně vysokou hodnotu a malé rozměry. Obchodní artikl, který vyhovuje alespoň částečně těmto kritériím je vhodný pro podvod. Aby tyto podvody mohly subjekty realizovat, musí do nich současně zapojit i jiné subjekty, které o nelegální činnosti nemají povědomí. Dojde tak ke zmatení správce daně, pro něhož je složitější se v rozsáhlé struktuře zorientovat a identifikovat rizikové chování. Aby se podařilo zapojit cizí subjekty, bývají zveřejňovány nabídky na obchodování s daným artiklem výrazně pod cenou. Nezkušený podnikatel se tak nechá zlákat vidinou snadného zisku a do obchodu se zapojí. Na správci daně pak je, aby tuto činnosti odhalil a rozhodl, kdo je za daňový únik zodpovědný.

Odhalení kolotočového podvodu je beze sporu úspěchem a znamená zmenšení celkové částky daně, která mohla zdanění uniknout. Je však částka neodvedené daně vždy vymožena od subjektu, který se na kolotočovém podvodu vědomě a aktivně podílel? Nebo stát vymáhá neodvedené DPH za každou cenu, a to i na subjektech, které se do kolotoče zapojily nešťastnou náhodou? S ohledem na to, že se jedná o oblast harmonizovanou v rámci EU, neměly by při rozhodování soudů podle týchž směrnic vznikat napříč EU neodůvodněné rozdíly. Bohužel však vznikají.

1. ROZHODOVACÍ PRAXE SOUDŮ V EU

Jako příklad lze uvést rozsudek z roku 2009 Blue Sphere Global LTD Nejvyššího soudu Anglie a Walesu v Londýně.¹

Společnost Blue Sphere Global byla distributorem počítačové techniky. Při nákupu a prodeji mobilních telefonů žádala o vrácení DPH, a to v souladu s daňovými předpisy kvůli odpočtu DPH na vstupu. Byla však obviněna z účasti na podvodném řetězci a vrácení daně bylo správcem odmítnuto. Případ se dostal až před Nejvyšší soud Anglie a Walesu. Ten nakonec rozhodl ve prospěch společnosti Blue Sphere Global LTD.

Zdůvodnění soudu bylo následující. Soud uvádí, že v jednání plátce daně není patrný žádný náznak, že tento plátce věděl o nějakém podvodu na DPH. Soud nesouhlasí s domněnkami, že záměrem této společnosti bylo manipulovat s DPH v rámci nějakého širšího spiknutí. Soud nemá za prokázané, že by ředitel společnosti o takovémto počínání věděl a „zavíral nad ním oči“. S ohledem na to, že účast společnosti na řetězci, není prokázána, ve smyslu odstavce 59 rozsudku ESD v Kittel², nemůže být odepřen nárok společnosti na odpočet DPH. V rozsudku Kittel je totiž stanovena podmínka, kdy, s ohledem na objektivní faktory, subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní na transakcích, které jsou součástí podvodu na DPH. Závěry Nejvyššího soudu Anglie a Walesu se též opírají o závěry stanoviska generálního advokáta M. Poiarese

¹ Rozsudek England and Wales High Court ze dne 22. 5. 2009, CH/2009/APP/0066.

² Rozsudek ESD ve věci Axel Kittel, ze dne 6. 7. 2006, sp. zn. C-439/04 a C-440/04.

Madura v případě Optigen,³ a jsou s nimi v souladu. Ze stanoviska generálního advokáta vyplývá, že obchodníci, kteří přijmou veškerá opatření, která po nich mohou být přiměřeně požadována k tomu, aby zajistili, že jejich transakce nepodléhají daňovému úniku DPH nebo jinému podvodu, se současně mají právo spolehnout na zákonnost těchto transakcí bez rizika ztráty práva na odpočet DPH na vstupu.

Zkráceně řečeno, podle Nejvyššího soudu Anglie a Walesu, v souladu s rozhodovací praxí ESD a harmonizovanou právní úpravou, správce daně musí být schopen prokázat, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že je účastníkem podvodu na DPH. Nestačí důkaz o tom, že obchodování bylo jako celek postiženo tímto podvodem.

2. ROZHODOVACÍ PRAXE SOUDŮ V ČR

S výše uvedeným rozsudkem je v souladu rozhodovací praxe mnoha dalších soudů napříč EU, např. ve Francii či Beneluxu. Výrazně se však odlišuje rozsudek český z roku 2015. Zdá se, že český Nejvyšší správní soud se rozhodl být přísnějším. Jednalo se o případ, kdy společnost kupovala emisní povolenky. V důsledku toho, že byl obchod s povolenkami stížen podvodem, jí následně správce daně doměřil daň ve výši uplatněných odpočtů DPH na vstupu. Krajský soud, stejně jako Nejvyšší správní soud ČR dal správci daně za pravdu.⁴

Jednalo se o případ, kdy společnost, která je členem nadnárodní skupiny nakupovala emisní povolenky od nejrůznějších partnerů, převážně společností s.r.o. Aby se vyhnula podvodnému jednání, platila za toto zboží vždy až po jeho dodání. Povolenky pak dále prodávala centrále do Německa. V průběhu obchodování, které trvalo od roku 2008 do roku 2010, některé subjekty přestaly povolenky dodávat. Společnost se však nedozvěděla, co se s nimi stalo. V únoru 2010 se se této společností z centrály v Německu donesla zpráva, na základě které vyhodnotila, že charakteristika podvodných společností se v některých bodech shoduje s rysy jejich obchodních partnerů. Na základě této informace na začátku března ukončila veškeré obchodování s povolenkami.

Až po dalších dvou měsících zahájil správce daně u tohoto subjektu daňovou kontrolu. Na základě svých zjištění doměřil společnosti DPH, kterou si průběžně odčítala na vstupu a to za celou dobu obchodování, tedy od roku 2008.

Správce daně uvedl, že smyslem obchodů této společnosti bylo vylákat nadměrný odpočet a tudíž je třeba na obchody pohlížet jako na zneužití práva. Přitom odkázal na rozsudky ESD ve věci Axel Kittel⁵. Dle správce daně se zneužitím práva rozumí takové chování subjektu, kdy je prováděno plnění, které sice splňuje objektivní kritéria stanovená zákonem na jeho formu, avšak je prováděno v rozporu s právem, v rámci uměle vytvořených podmínek a s cílem získání neoprávněné výhody. Za zneužití práva se považuje i takové chování daňového subjektu, kdy se účastní na podvodném jednání v rámci uměle vytvořeného obchodu, pokud o tom věděl nebo měl a mohl vědět. Správce

³ Rozsudek ESD ve věci Optigen a další, ze dne 16. února 2005, C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

⁴ Rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, 2 Afs 15/2014 – 59.

⁵ Rozsudek ESD ve věci Axel Kittel, ze dne 6. 7. 2006, sp. zn. C-439/04 a C-440/04.

uvedl, že v rámci prověřování obchodních partnerů a rizikovosti obchodování nebyla společnost dostatečně pečlivá a obezřetná. Společností bylo v rámci obchodování vždy zkoumáno především obchodní riziko, aby společnost neutrpěla ztrátu. Daňová rizika prověřována nebyla vůbec. Společnost si mohla z obchodního rejstříku zjistit personální propojení mezi dodavateli, což neučinila. Žalobkyně nikdy s žádným jednatelem svého obchodního partnera nejednala osobně, obchodní transakce učiněné telefonicky. Rozdíl mezi tržní cenou povolenek a nabízenou cenou v kupní smlouvě společnost nebrala jako důvod pro podezření z podvodného jednání obchodních partnerů.

Společnosti tak doměřil správce DPH uplatňovanou jako odpočet na vstupu, a to za celou dobu obchodování s povolenkami, tedy od roku 2008 s argumentací, že společnost měla vědět, že se účastní na podvodných obchodech.

Společnost se bránila u soudu námitkami, že krajský soud nesprávně interpretoval institut zneužití práva. Jeho podmínkou je existence daňové výhody na straně zneužívajícího subjektu. „*Ta však nebyla u stěžovatelky identifikována, natož prokázána. Rovněž nebylo prokázáno, že by se sama stěžovatelka dovolávala nároku na nadměrný odpočet DPH zneužívajícím nebo podvodným způsobem.*“⁶ Stěžovatelka současně ani neprofitovala z obchodu s tímto zbožím. To že dodavatelé povolenek prováděli podvodné praktiky nelze považovat za dostačující k doměření daňové povinnosti stěžovatelce.

Dále společnost, tedy stěžovatelka, odmítla požadavek krajského soudu, aby daňové subjekty aktivně vyhledávaly okolnosti svědčící o možném podvodu a označila ho přehnaný. Argumentovala přitom rozsudkem ESD ve věci Mahageben kft a Peter Dávid⁷, který aplikuje pravidlo „prověřuj, až když pochybuješ“. Přitom krajský soud u stěžovatelky prý použil toto pravidlo ve smyslu „prověřuj, abys (ne)mohl pochybovat“. Tím zaměnil příčinu s následkem. Povinnost prověřovat by pak měl mít daňový subjekt až ve chvíli, kdy má reálné podezření na aktivní účast na podvodech. Krajský soud naproti tomu požaduje aktivní přístup při absenci jakéhokoli podezření.

Stěžovatelka též namítá, že daň jí byla doměřena za období již od roku 2008. Přitom v tomto roce o podobných podvodech ještě nikdo netušil, včetně správců daně. Případy podvodů s emisními povolenkami, o kterých správce daně tvrdí, že měla stěžovatelka vědět, pochází až z podzimu roku 2009. Stěžovatelka proto nechápe, kde se o důvodech pro ukončení obchodování měla v roce 2008 dozvědět.

Bez ohledu na argumentaci stěžovatelky však NSS kasační stížnost zamítl a dal tak za pravdu krajskému soudu i správci daně. Dle názoru NSS byla tato společnost málo obezřetnou a nedostatečně prověřovala své obchodní partnery. Tím se v podstatě podílela na uskutečňovaných podvodech.

3. OSOBNÍ NÁZOR AUTORKY PŘÍSPĚVKU

Dle mého názoru správcem uváděné okolnosti nedokazují nic o tom, že by daňový subjekt věděl o podvodných úmyslech ostatních obchodujících subjektů. Daňový subjekt

⁶ Rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, 2 Afs 15/2014 – 59.

⁷ Rozsudek ESD ze dne 21. 6. 2012 ve věci Mahageben kft a Peter Dávid, C-80/11 a C-142/11.

při nákupech emisních povolenek postupoval podle obvyklých obchodních podmínek. K obchodování reálně docházelo, zboží bylo vždy předáno. Subjekt se během této činnosti jistil proti případným podvodům jeho obchodních partnerů tím, že vždy prováděl platby až po dodání zboží. Toto zboží dále prodával své centrále do Německa, která jej využívala pro interní potřeby. Tato činnost subjektu je tedy činností, na níž se vztahuje nárok odečíst od částky DPH založený směrnicí 2006/112/ES. To ostatně správce daně nepopírá.

Argumenty správce daně nedokazují nic o tom, že by podmínky k obchodování s emisními povolenkami byly vytvořeny uměle. Právě naopak, postup subjektu při obchodování s emisními povolenkami svědčí o reálných obchodech a snaze subjektu dbát na to, aby zabránil případnému podvodnému jednání jeho obchodních partnerů.

O tom, že daňový subjekt nevěděl, že by mohl být součástí podvodů na DPH, svědčí i jeho postup při obchodování během roku 2010, když, po zjištění informace o těchto podvodech, během necelých 14 dní ukončil veškeré své nákupy emisních povolenek. Daňová kontrola u něj byla zahájena až poté v květnu, na ukončení jeho obchodování s emisními povolenkami tedy neměla žádný vliv.

Argument správce o tom, že daňový subjekt měl a mohl vědět, že se takovýchto podvodů může účastnit na základě informací, které proběhly západními médii, a že tedy proto měl ukončit svou činnost dříve, je irrelevantní. Daňový subjekt splnil veškeré své povinnosti, které mu zákon ukládá. Svou činností naplnil podstatu uvedené směrnice, a proto má nárok na odpočet DPH. Obchodoval podle obvyklých obchodních praktik a snažil se předejít podvodné činnosti svých partnerů tím, že odesílal platby až po dodání zboží. Zákon neukládá subjektu povinnost sledovat dění v médiích, nehledě na to, že by tyto informace mohly přimět subjekt ukončit jeho činnost jen o několik měsíců dříve. Správce totiž sám uvádí, že se o podvodech začalo v médiích mluvit až na podzim roku 2009. Subjekt přitom obchodoval s emisními povolenkami již od roku 2008. I přesto však, podle správce, subjekt o podvodech vědět měl. Z vyjádření správce ale není jasné, odkud se o nich měl dozvědět. Já osobně bych se tedy v tomto případě přikláněla spíše na stranu společnosti, již bylo DPH doměřeno.

ZÁVER

Po podrobném prostudování mnoha judikátů si uvědomuji, jak je problematické v těchto případech rozhodnout objektivně. Považuji za téměř nemožné zjistit pravdu se stoprocentní jistotou. Každá společnost, která by se na takovýchto obchodech podílela, by jistě tvrdila, že o ničem nevěděla a vědět nemohla. Na druhou stranu, společnosti, které tyto podvody realizují, bývají většinou na správce daně velmi dobře připraveny a podezření jsou schopny vyvracet mnoha pečlivě zpracovanými a předem přichystanými důkazy. Je tak otázkou, zda má být správci daně více podezřelý pečlivý subjekt, který je schopen doložit vše, včetně toho, co by „obyčejný“ plátce snad ani nemusel mít k dispozici, nebo zda má vzbuzovat podezření spíše subjekt, který byl ledabylý ve

shromažďování podkladů, své obchodní partnery neprověřoval a ve chvíli, kdy ostatní partneři zmizeli, zůstal na dokazování sám a nepřipraven.

POUŽITÉ PRAMENE

1. Rozsudek England and Wales High Court ze dne 22. 5. 2009, CH/2009/APP/0066.
2. Rozsudek ESD ve věci Axel Kittel, ze dne 6. 7. 2006, sp. zn. C-439/04 a C-440/04.
3. Rozsudek ESD ve věci Optigen a další, ze dne 16. února 2005, C-354/03, C-355/03 a C-484/03.
4. Rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, 2 Afs 15/2014 – 59.
5. Rozsudek ESD ze dne 21. 6. 2012 ve věci Mahageben kft a Peter Dávid, C-80/11 a C-142/11.

KONTAKT NA AUTORA

kristyna.reznickova@upol.cz

Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta

17. listopadu 8

771 11 Olomouc

Česká republika

ALTERNATÍVNE NÁSTROJE NA ZVÝŠENIE EFEKTÍVNOTI VÝBERU DANÍ

ALTERNATIVE TOOLS TO IMPROVE THE EFFICIENCY OF TAX COLLECTION

Mária Sabayová - Ivana Cipro

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Európska komisia a európske inštitúcie v ostatných rokoch prijali celý rad iniciatív a akčných plánov v súvislosti s elimináciou daňových únikov a na zabránenie podvodom. Ich cieľom je implementovať najlepšie postupy pre výber tejto dane, ktoré môžu priniesť úžitok vládam minimalizáciou daňovej medzery, úžitok podnikom elimináciou byrokracie a úžitok občanom, nakoľko lepší výber daní by mal zabezpečiť lepšie verejné služby. A možno aj nižšie daňové zaťaženie. Cieľom príspevku je poukázať na vybrané reaktívne aj proaktívne nástroje, ktoré už sú súčasťou daňovej politiky Slovenskej republiky, alebo budú v krátkom čase nevyhnutné v záujme zefektívnenia výberu daní.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový únik, reaktívny, proaktívny, represia, odmeňovanie, nástroje

Abstract in English language:

The European Commission and the European Institutions have already adopted a series of initiatives and action plans to tackle tax evasion and prevent fraud in recent years. Their goal is to introduce best tax collection practices that can bring benefits to government by minimizing tax gaps, eliminating bureaucracy and give citizens' benefits, as better tax selections should provide better public services. And perhaps a lower tax burden. The aim of this contribution is to point to selected reactive and proactive instruments that are already part of the tax policy of the Slovak Republic or will be necessary in the short term to streamline collection of taxes.

Keywords in English language:

tax evasion, reactive, proactive, repression, remuneration, tools

ÚVOD

Začiatkom dvadsiateho storočia uverejnil taliansky novinár Giuseppe Prezzolini svoj postreh, že ľudia zvyčajne obdivujú tých, ktorí svojim „chytráctvom“ porušujú

pravidlá a fandia im. A to aj napriek tomu, že oni sami sú ich konaním poškodení.¹ Daňové úniky sú ukázkovým príkladom toho, že spoločnosť a priori takéto konanie neodsudzuje. Keď spoločnosť neplatenie daní vníma ako „šikovnosť“ a nie ako porušenie noriem (právných i etických) natíska sa otázka: „Je vôbec možné zlepšiť daňovú disciplínu a zmeniť postoj spoločnosti k daniam inak, ako prísnyimi trestami?“

Pri rozhodovaní o priznaní, alebo nepriznaní dane hrá svoju úlohu nielen inštitucionálne hľadisko (prísne štandardy účtovníctva, hrozba daňovej kontroly, riziko správneho, alebo trestného postihu), ale aj kultúrne stereotypy ktoré charakterizujú danú spoločnosť. Daňové príjmy sú však rozhodujúcimi príjmami štátneho rozpočtu a rozsah a štruktúra verejných statkov sú od nich závislé. Aj preto štátne autority hľadajú možnosti, ako čo najviac eliminovať daňovú medzeru² a systém represíí dopĺňajú stratégiou *voluntary tax compliance*, teda systematickým a cieľavedomým zavádzaním nových prvkov „morálneho apelu“ na čosi, čo možno nazvať „občianskou povinnosťou“ platiť dane.

1. ALTERNATÍVNE PRÍSTUPY K ZLEPŠOVANIU VÝBERU DANÍ

Daň má charakter nedobrovoľnej platby. Štátne autority preto používajú na ovplyvňovanie daňovníkov najmä „represiu“ (kriminalizácia neplatenia daní). Čoraz častejšie však možno badať aj prvky „odmeňovania“ (nástrojmi ktoré majú ľudí k plateniu stimulovať) a „ovplyvňovania“ (osvetou týkajúcou sa podstaty daní, princípov zdaňovania, zdôrazňovaním ich dôležitosti vo verejných financiách, ale aj osvetou v duchu morálnych princípov a spomenutého morálneho apelu).³

Daňové trestné činy v širšej či užšej miere sú súčasťou právneho poriadku väčšiny štátov. V SR je to piata hlava tretí diel Trestného zákona⁴. Od takéhoto autoritárskeho prístupu a represie v prípade naplnenia skutkovej podstaty trestného činu skrátenia, neodvedenia, alebo nezaplatenia dane sa očakáva, že tresty budú mať aj generálno-preventívny účinok, t.j. odradia ostatných, aby páchali obdobné skutky.⁵ S ohľadom na latentnosť konania, ktoré dokáže spravidla odhaliť až dôsledná daňová kontrola, a takisto skutočnosť že nezriedka z rôznych dôvodov k odsúdeniu a potrestaniu daňového deliktu nakoniec nedôjde, sa čoraz viac začína diskutovať o jeho efektívnosti.

Nástupom experimentálnej ekonómie⁶ v druhej polovici 20. storočia začal rásť záujem psychológov o ľudské myslenie v ekonomických situáciách a tí tradičné modely postupne vyvracali celým radom experimentov. Racionalitu „človeka egoistu“, ako ho

¹ PREZZOLINI, G. *Codice Della Vita Italiana*. In *La Voce*. 1921, č. 45

² Rozdiel medzi očakávaným výberom daní a skutočnosťou

³ WEBER, M. *Economy and Society*. New York: Bedminster Press, 1968. s.64.

⁴ Zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon

⁵ *Správa o prieskume viažucemu sa k programu pre efektívnejší výber daní v Taliansku* (2001) a daňovej amnestii v Nemecku (2003) In NOVOTNÝ O., ZAPLETAL J. a kol.: *Kriminologie*, Praha: Eurolex Bohemia, 2001. s.200.

⁶ skúma ekonomické javy metódou experimentu, ktorá dovtedy nebola v ekonomickej sfére preferovaná. Pozri napr.: UCHATIUS, W. Der Mensch, kein Egoist: DIE ZEIT. Dostupné na: http://www.zeit.de/2000/23/Der_Mensch_kein_Egoist

poznáme z klasickej ekonómie, doplnili o alternatívu iracionálneho pozorovateľného správania človeka v ekonomických situáciách. Výsledky ich výskumov poskytli cenné kvantifikovateľné informácie, ako aj kvalitatívny základ pre behaviorálnu ekonómiu. Americký behaviorizmus, ktorého prvopočiatky siahajú na začiatok 20. storočia odmieta dovtedy všeobecne prijímanú introspekciu ako tradičný predmet psychologickéj vedy. Predmet psychológie chápe ako objektívne pozorovateľné správanie, ktoré spĺňa podmienky prísnej vedeckej objektivity a je nie len pozorovateľné, ale aj a kontrolovateľné. Nechápme ale behaviorizmus ako redukciu na skúmanie jedincových reakcií na podnety, no skôr ako vedu, ktorá si za svoj predmet volí správanie, zjavnú a viditeľnú činnosť, z ktorej možno usudzovať na niektoré vnútorné modalities (aj keď striktní behavioristi nepovažovali za dôležité poznať, čo sa v myslí, tej čiernej schránke osobnosti, odohráva). Prínos behaviorizmu spočíva v zdôraznení významu determinujúceho sociálneho prostredia na rozvíjanie osobnosti jedinca a schopnosti budovania disciplín o človeku na základoch viditeľných a merateľných javov. Hlavným záujmom „zlatej“ behavioristickej éry bolo učenie a jeho význam v každodennej ľudskej činnosti čo dodnes pretrváva v analýze, či zacielení správania (reklama, terapia, štúdium ekonomického správania jedincov).

Behaviorálni ekonómovia teda pozorujú a vysvetľujú správanie sa ekonomických subjektov v reálnom živote. Najmä potom to, čo ovplyvňuje ich rozhodovanie. To dáva nový rozmer pre využitie psychologických determinantov v oblasti dodržiavania daňových predpisov. Takýmito determinantmi sú napríklad vnútorná motivácia, kultúrne zvyklosti, etické princípy a pod.⁷ Apel na využívanie poznatkov behavioristov sa čoraz častejšie objavuje aj v oficiálnych dokumentoch, ako jedna z alternatív na ovplyvnenie budúceho konania cieľovej skupiny – daňovníkov. OECD vo svojich zásadách dobrej správy daňových záležitostí zdôrazňuje „*presadzovanie dobrovoľného platenia daní, ktoré by malo byť prvoradým záujmom finančných úradov.*“⁸ Odkaz na tento prístup možno nájsť aj v výzve Európskej komisie pre daňové správy členských štátov EÚ, aby „*zvážili možnosť doplniť svoj prístup založený na kontrolách, o prístup založený na službách a vypracovali motivačné stimuly vo forme programov dobrovoľného oznamovania a podnecovania svojich daňovníkov k tomu, aby spontánne opravovali svoje chyby.*“⁹ Rovnakú zmienku nájdeme aj v Programovom vyhlásení vlády Slovenskej republiky na roky 2016-2020, v ktorom sa zaväzuje, že „*bude v oblasti priamych a nepriamych daní zvyšovať efektivitu výberu a vymáhania daní, podporovať dobrovoľné plnenie daňových povinností a posilňovať prevenciu vzniku daňových*

⁷ Pozri napríklad THALER, R. H. SUNSTEIN, C. R. *Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. London: Yale University Press.2008.

⁸ OECD. „*Tax and Development: What Drives Tax Morale?*“ 2012.

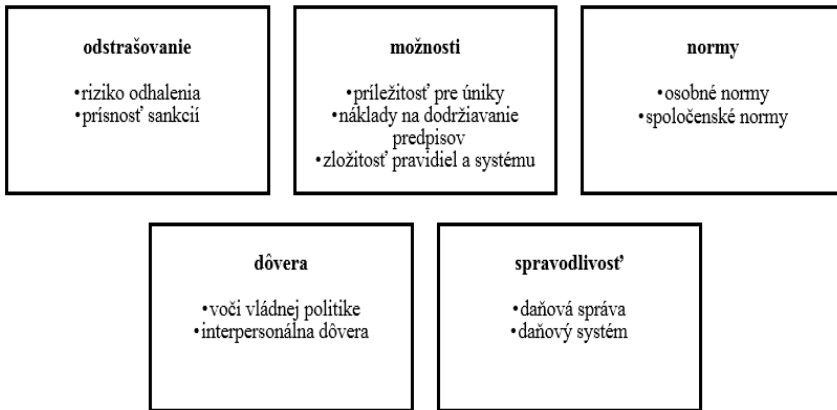
⁹ EURÓPSKA KOMISIA. *Oznámenie komisie európskemu parlamentu a Rade o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám*. Dostupné na: h

nedoplatkov“ a „podporí implementáciu stimulácie daňovej povinnosti na základe behaviorálnej analýzy ekonomického správania sa hospodárskeho subjektu.“¹⁰

Vnútna motivácia človeka korektne platiť dane, alebo pocit viny, resp. hanby za nedodržanie svojich daňových povinností nezávisí výlučne na ekonomickom prospechu z nezaplatenej dane, ale aj od kultúrnych a spoločenských noriem a citlivosti spoločnosti na takéto konanie. Chronickí neplatiči sa tiež navzájom odlišujú svojimi osobnými charakteristikami, vlastnosťami a motívmi. Spoločným menovateľom ako základnou objektívnou podmienkou je často práve príležitosť.

OECD zhrnula determinanty platenia, resp. neplatenia daní do piatich skupín ktoré sa vzájomne prekrývajú.

Obrázok 1 Determinanty platenia/neplatenia daní podľa OECD



Zdroj: spracovali autorky podľa správy OECD ¹¹

1.1. Reaktívne prístupy

Štát, ak ide o peniaze, presnejšie jeho príjmy, vychádza z princípu ultima ratio a trestnoprávnu zodpovednosť uplatňuje až vo fáze, keď sa všetky ostatné prostriedky ukážu ako neúčinné, alebo nevhodné. Dáva preto možnosť ex post napraviť škodlivý následok (doplatiť daň výmenou za upustenie od represie). Môže ísť o trvalé nástroje, postavené na príležitosti napraviť svoje konanie bez časového obmedzenia, ako je napríklad inštitút účinnej ľútosti, alebo za presne stanovených zákonných podmienok o časovo ohraničenú možnosť priznať a doplatiť dane, čo je známe pod neodborným

¹⁰ Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na roky 2016-2020. časť : Boj proti daňovým a colným únikom. Dostupné na: http://www.vlada.gov.sk/data/files/6483_programove-vyhlasenie-vlady-slovenskej-republiky.pdf

¹¹ SABAYOVÁ, M . *Nové prístupy k eliminácii daňových únikov – behaviorálny koncept*. In: Polícajná teória a prax. 1/ 2017. s.62-74.

označením „daňová amnestia“. Ďalšou cestou sú technologické nástroje, ktoré súčasná informatizovaná spoločnosť využíva.

Legislatívne nástroje

„*Daňové amnestie*“¹² sú krátkodobé programy viažuce sa najčastejšie na dane z príjmov. Ich cieľom je upozorniť daňovníka, že má jedinečnú, avšak časovo obmedzenú príležitosť napraviť svoje konanie, alebo dobrovoľne poskytnúť určité dosiaľ zamlčané informácie (napríklad o svojich príjmoch, či iných zdaniteľných aktívach držaných v zahraničí, ktoré sú predmetom zdanenia) a následne dobrovoľne doplatiť daň.¹³

Séria daňových amnestií prebehla v ostatných rokoch napríklad vo Švajčiarsku, Nemecku, Taliansku, Belgicku, Grécku, Španielsku a v mnohých iných krajinách sveta. V dejinách moderného Švajčiarska boli v rokoch 1940, 1944, 1969 na federálnej úrovni tri komplexné daňové amnestie a od roku 2010 majú švajčiarski daňovníci príležitosť priznať (jeden krát) dobrovoľne nezdanené príjmy, čo mnohí využili najmä vo vzťahu k novému zákonu o výmene informácií, ktorý začal platiť v roku 2017.¹⁴ Privilégium netrestnosti však môže byť udelené len vtedy, ak daňové úrady ešte nemajú vlastný poznatok o tejto skutočnosti a daňovník spolupracuje dobrovoľne. Finančné očakávania bývajú spravidla veľké, avšak ani v jednom prípade sa nenaplnili. Španielska finančná správa získala príjmy z daňovej amnestie v roku 2014 do štátneho rozpočtu cca 1,2 mld eur, teda sotva polovicu predpokladaných príjmov.¹⁵ Talianska finančná správa priznala že príjmy z daňovej amnestie v rámci fiškálneho roka 2015 predstavovali zhruba štvrtinu predpokladaných príjmov.¹⁶ Napriek tomu, že úspešnosť projektu z hľadiska dodatočného výberu daní je skôr diskutabilná, význam spočíva najmä psychologickom efekte.

Inštitút „*účinnnej ľútosti*“ má podobne ako amnestia za úlohu ochranu fiškálnych záujmov. Je to riešenie, ktorým sa štátne autority chcú predovšetkým vyhnúť zdĺhavému dokazovaniu, ktoré vytvára dodatočné náklady. Preto je za určitých zákonom stanovených podmienok ponúknutá beztrestnosť páchatelovi, ak škodlivý následok trestného činu napravi, alebo mu zamedzí.¹⁷ V slovenskej právnej úprave je účinná ľútosť vo vzťahu k daniam možná v prípadoch skrátenia dane a poistného podľa § 276 a neodvedenia dane a poistného podľa § 277 alebo nezaplatenia dane a poistného podľa § 278, a to vtedy, ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené

¹² Neodborný termín.

¹³ Bližšie: CFA. Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. 2007. s. 26.

¹⁴ podľa federálnej Rady zhruba 22 000 daňovníkov odhalilo do jari 2016 celkovo takmer 25 miliárd CHF. Zdroj: Neue Zürcher Zeitung. 22.9.2016

¹⁵ Bližšie: <https://lnk.sk/jKZ9>

¹⁶ Bližšie: <https://lnk.sk/dwA2>

¹⁷ základnou zákonnou podmienkou zániku trestnosti činu je, aby bol taxatívne vymedzený v ustanovení § 86 ods.1 písm.e) TZ, aby bol dokonaný a aby páchatel účinnú ľútosť prejavil dobrovoľne

najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel' po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami a umožňuje ju § 86 ods. 1 písm. e) toho istého zákona. Dáva tak daňovníkovi/platiteľovi priestor napraviť nepriaznivý účinok svojho konania, teda oľutovať, priznať a doplatiť.

Technologické nástroje

V materiáli o technologických nástrojoch na riešenie daňových únikov a daňových podvodov OECD sa uvádza, že v Slovenskej republike v rokoch 2014 a 2015 bola odhalená riziková daň z pridanej hodnoty (DPH) zistená na základe falošných faktúr odhalených v rámci domácich obchodných vzťahov vo výške viac ako 500 miliónov EUR.¹⁸ A to aj vďaka kontrolnému výkazu DPH, ktorý dá sa povedať má preventívno-reaktívny charakter. Súhrnný „kontrolný výkaz DPH“ podávaný elektronickými prostriedkami a podpísaný zaručeným elektronickým podpisom¹⁹ je povinná od r. 2014 podávať každá zdaniteľná osoba registrovaná pre daň v Slovenskej republike podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH, ktorá dodáva tovar a služby do iného členského štátu. v režime oslobodenia od dane²⁰, premiestňuje tovar vo svojom vlastníctve do iného členského štátu na účely svojho podnikania²¹, dodáva tovar prvým odberateľom v rámci trojstranného obchodu do iného členského štátu²², alebo dodáva službu s miestom dodania v inom členskom štáte²³ osobe, ktorá je povinná platiť daň. V zásade ide o detailný súpis daňových dokladov obsahujúci identifikačné čísla DPH zdaniteľných osôb ktoré sa zúčastnili na dvojstrannom alebo trojstrannom obchode, celkovú hodnotu tovaru dodaného zdaniteľnými osobami, prípadne ak ide len o premiestnenie tovaru potom náklady určené v čase uskutočnenia premiestnenia. Podľa Finančnej správy SR prostredníctvom kontrolného výkazu DPH od jeho zavedenia v januári 2014 len do konca roka 2015 bolo odhalených takmer 2 000 podozrivých schém a indikovaných viac ako 42 miliónov rizikových transakcií.²⁴ Každoročne ide o viac ako 20 miliónov transakcií ktoré sú identifikované ako transakcie s rizikovým príznakom, čo predstavuje o 11 – 15 % z celkového počtu spracovaných transakcií.

Súhrnný kontrolný výkaz okrem iného rieši problémy s používaním falošných faktúr v obchodno-právnych vzťahoch, ktorých dôsledkom je neoprávnený odpočet dane, alebo daňový podvod.²⁵ Systém elektronickej fakturácie totiž okrem možnosti konfrontácie dodávateľa a odberateľa zabezpečuje integritu údajov (že sa po vystavení nemenili) a totožnosť tvorca. Európska únia podporila tento nástroj aj štandardizovaním

¹⁸ OECD 2017 *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud* <http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf>

¹⁹ zmysle § 78a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov,

²⁰ § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

²¹ § 43 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

²² § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

²³ § 15 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

²⁴ FS SR. BRATISLAVA – 21.1.2016 Tlačová správa: Kontrolný výkaz DPH zaujal aj Poľsko. Dostupné na https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_kvdp-pl-na/bc

²⁵ PRESPERÍNOVÁ, M. *Trendy vývoja daňovej kriminality od r. 2006*. Bratislava. 2017. s. 148.

elektronickej fakturácie, a to Smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2014/55/EÚ zo 16. apríla 2014, ktorá sa zatial vztahuje na elektronické faktúry vystavené v dôsledku plnenia verejných zákaziek.²⁶ Výhodou teda je:

- *Štandardizácia* elektronických faktúr, resp. stanovenie požiadaviek na obsah alebo formát dokumentu zabezpečuje rýchlosť spracovania, kvalitu a jednoduchosť kontroly.
- *Digitálny podpis* poskytuje jedinečný identifikátor o detailoch ako je dátum, čas a suma transakcie, a *digitálna stopa* detekuje či ide o autentický dokument, alebo dokument upravovaný s cieľom nadhodnotiť výdavky a nárok na odpočet DPH.
- *Komplexné informácie* získané prostredníctvom elektronickej fakturácie pomáhajú môžu daňovému orgánu získať presný obraz o jednotlivých daňových subjektoch, prípadne modus vivendi pre rozkrývanie podvodných schém.

Systém elektronickej fakturácie sa okrem Slovenskej republiky uplatňuje napríklad aj v Taliansku, Českej republike, ale aj v Argentína, Brazílii, Mexiku, Čínskej ľudovej republike, a mnohých ďalších krajinách. A bez ohľadu na primárne dôvody elektronická fakturácia prináša významné úspory nákladov aj pre samotné firmy.

1.2. Proaktívne prístupy – preventívne opatrenia

Na presadzovanie práva a ovplyvňovanie daňovníkov možno využiť aj moderné analytické nástroje. Niektoré daňové správy na podporu voluntary tax compliance používajú dáta „*benchmarkingu*“. Austrálska daňová správa tento nástroj strategického managementu, postavený na porovnávaní sa s konkurenciou, s cieľom inšpirovať sa jej úspechmi a na základe toho eliminovať vlastné nedostatky („zisti kto je lepší - pouč sa od neho - staň sa rovnako dobrý, alebo lepší“) využíva už niekoľko rokov. Uplatnenie v daňových otázkach táto metóda našla v tom, že dokáže indikovať odchýlky v rámci homogenizovaných daňových subjektov podnikajúcich v určitom ekonomickom odvetví, od stanoveného štandardu v zmysle výšky vlastnej daňovej povinnosti u dane z príjmov. Aj keď odchýlka nemusí okamžite znamenať krátenie daní, daňový subjekt sa týmto dostáva do pozornosti kontrolných orgánov, ktorých úlohou je zistiť či ide o neefektívnosť v podnikaní, nesprávne vedené účtovníctvo, alebo „účtovnú kreativitu“.²⁷ Napriek tomu, že ide v podstate o hodnotenie ex post, dôležitejší je preventívno – výchovný účinok tejto metódy. Pravidelné zverejňovanie benchmarkov má za cieľ motivovať jednotlivé daňové subjekty, aby svoje ekonomické ukazovatele čo najviac priblížili k „bezpečnému intervalu“, ktorý je vystavaný práve na pomerových ukazovateľoch tých „úspešných“ podnikateľských jednotiek. Inými slovami tých

²⁶ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/55/EÚ zo 16. apríla 2014 o elektronickej fakturácii vo verejnom obstarávaní <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/55/oj>

²⁷ Bližšie : SABAYOVÁ, M. BENČIČ, A., HAJNOVIČOVÁ, V., HALUŠKA, J., JURIOVÁ, J., PAPP, T., *Návrh koncepcie benchmarkingu na hodnotenie rizikovosti daňových subjektov pri výbere dane z príjmu*. INFOSTAT 2014.

jednotiek ktoré produkujú zisk a odvádzajú dane, čím sa stávajú príkladom „best practice“.²⁸

Proklientsky prístup je to, na čom stavajú súčasné moderné daňové systémy.²⁹ Umožňujú to najmä moderné technológie a očakávania vecnej a časovej úspory tak pre daňovníkov, ako aj správcov dane. Vláda Slovenskej republiky v rámci programu Efektívna verejná správa podporuje presadzovanie klientskeho prístupu, presnejšie „služby s pridanou hodnotou pre občanov a produkty pre podnikateľov“. Finančná správa SR reflektuje tento prístup a v ostatných rokoch postupne zavádza spektrum *verejne dostupných elektronických služieb* (daňové a colné formuláre, nástroje na zistenie miestnej príslušnosti, identifikačných čísel daňových subjektov, daňové kalkulačky, kalendáre a pod.), ponúka *autorizované elektronické služby*, teda také ktoré sú používateľovi dostupné až po prihlásení sa, identifikácii, autentifikácii a autorizácii používateľa (možnosť zobrazovať obsah, detail a náhľad konkrétneho dokumentu zo spisu, prehľad osobného účtu daňového subjektu, náhľad do úhrad dane a daňových povinností a pod.), ale aj konkrétne *aplikácie* ako sú napríklad virtuálna registračná pokladnica,³⁰ či aplikácie obsahujúce elektronické formuláre a tlačivá so zapracovanými riadkovými kontrolami, a možnosťou komunikovať s finančnou správou prostredníctvom zaručeného elektronického podpisu, alebo elektronickej značky.

O úspešnosti takéhoto prístupu budovania dôvery v daňový systém svedčia výsledky v USA, Kanade, Austrálii a v neposlednom rade by mohli byť inšpiráciou škandinávске krajiny, či Estónsko, ktoré je v postkomunistických krajinách lídrom v oblasti elektronizácie spoločnosti a je v mnohom inšpiráciou aj pre slovenské authority. Systém X-Road³¹, ktorý využívajú vzájomne prepája všetky úrady a inštitúcie, čím umožňuje získavanie a porovnanie informácií zanechávajúcich elektronicú stopu a odbúrava tak byrokratický systém, zefektívňuje prácu finančných úradov a v neposlednom rade eliminuje daňové úniky.³²

Motivačné nástroje na zlepšenie daňovej disciplíny sú tiež založené na behaviorálnom základe. V 2013 bolo na Slovensku spustených niekoľko nástrojov na zlepšenie daňovej disciplíny. Medzi inými aj „bločková lotéria“ ktorej cieľom je motivovať spotrebiteľov, aby požadovali od obchodníkov pokladničné doklady (bločky)

²⁸ Bližšie: *Review of Statistical Methodology used in producing Small Business Benchmarks. Cumpton Sarjeant. Australia 2013*, tiež HAJNOVIČOVÁ, V. a kol. *Hodnotenie rizikovosti daňových subjektov pri výbere dane z príjmu /návrh koncepcie benchmarkingu*) In Policajná teória a prax. roč. XVIII, 2015, č.1.

²⁹ KNÝ, M., JUNKOVÁ, D. Knowledge theories and mental functions. Praha. 2013. s. 134-145.

³⁰ Finančné riaditeľstvo SR bezplatne poskytuje virtuálnu pokladnicu podnikateľom na svojej webovej stránke. Je určená pre tých, ktorým od 1. apríla 2015 vzniká povinnosť používať registračné pokladnice na základe Zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a

³¹ Bližšie: <http://www.emta.ee/eng>

³² Miera daňových únikov je oveľa vyššia u subjektov, ktoré priznávajú daňovú povinnosť sami, ako napr.. z príjmov SZČO, či povolání, ktoré vykonávajú činnosť na základe osobitných povolení, ale aj z príjmov z prenájmu, kapitálových príjmov, príjmov z výhier, a iných príjmov.

ktoré sú súčasťou štátnej lotérie³³ v ktorej možno po registrácii v loterijnom systéme vyhrať rôzne výhry. Inšpiráciou boli krajiny ako Taiwan, kde bola lotéria zavedená už v roku 1951, ale skúsenosti s týmto nástrojom majú aj na Malte, v Portugalsku, Slovinsku, Chorvátsku, Gruzínsku, Thajsku, Filipínach, Malajzii, v niektorých krajinách Južnej Ameriky, a v roku 2017 sa rozhodla zaviesť „účtenkovou lotérii“ aj Česká republika.³⁴ Je problematické vyčíslit' skutočný dopad tohto nástroja na zlepšenie výberu daní, a podľa odhadov sú výsledky výberu hlboko pod očakávaniami. Za oveľa väčší prínos sa považuje vzdelávací rozmer s preventívno-výchovným účinkom.³⁵

Daňová gramotnosť je nevyhnutným predpokladom, aby spoločnosť chápala kauzálnu súvislosť medzi platením daní a verejnými statkami. Inak trpí fiškálnou ilúziou že „štát nám poskytuje služby zadarmo“ a má teda pochopiteľne ambivalentný, alebo skôr negatívny postoj k plateniu daní. Informačné kampane s cieľom zvýšiť povedomie obyvateľov o tom, ako sa peniaze daňovníkov používajú zo strany štátu sú hodnotené pozitívne. Napríklad Estónsko ktoré stavelo na osvetu v rokoch 2010 a 2011. V nasledujúcich prieskumoch ju Estónci pozitívne veľmi vnímali. Z pohľadu voluntary tax compliance je dôležité to, že poznanie súvislostí núti ľudí premýšľať o tom, prečo je dôležité platiť dane z hľadiska fungovania verejných služieb a sociálnej ochrany. Napokon je to vidno na enviromentálnych daniach. Skúsenosti ukazujú, že veľká časť populácie je ochotná akceptovať enviromentálne dane, pretože ich použitie vnímajú ako transparentné (Írsko, Portugalsko, či Francúzsko).

ZÁVER

Rozhodovanie daňovníka, či zaplatí, alebo nezaplatí daň závisí od širokého spektra determinantov. Počnúc *trestno-právnym postihom* hroziacim pri odhalení, cez *peňažné sankcie*, ktoré sú citlivým miestom, keďže ide o zásah do osobného majetku daňovníka, *psychologické*, majúce oporu v „proteste“ voči štátnej moci alebo voči alokácii verejných zdrojov, až po *kultúrne zvyklosti v spoločnosti*.

Ako sa ukazuje, efektívnejší je prístup, kde authority využívajú synergiu „biča a cukru“. Dokazuje to trend ostatných rokov, postavený na zavádzaní alternatív k represívnemu prístupu a to v podobe nástrojov, ktoré majú motivovať k dobrovoľnému (uvedomelému) dodržiavaniu daňových predpisov (voluntary tax compliance), a to aj cestou zlepšovania dôvery voči daňovej správe, uľahčovania práce s daňami a zlepšovaním daňovej gramotnosti ktorá prispieva k eliminácii fiškálnej ilúzie. Zefektívnenie výberu daní na princípe voluntary tax compliance má o.i. vplyv aj na šetrenie sekundárnych nákladov, napr. na daňovú kontrolu, prípadné súdne spory, trestné konania a pod., a v neposlednom rade eliminuje aj také negatívne javy, ako je pranie špinavých peňazí.

³³ Bližšie: <https://narodnablockovaloteria.tipos.sk/sk/titulna-stranka>

³⁴ Bližšie: <http://účtenkováloterie.eu/>

³⁵ GÁBIK, R. STRÍŽENCOVÁ, K. *Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne. Prvé výsledky fungovania bločkovej lotérie*. Komentár 2014/8 Inštitútu finančnej politiky MF SR

POUŽITÉ PRAMENE

1. CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION OECD *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour. Forum On Tax Administration* s.5-7. <https://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf>
2. EURÓPSKA KOMISIA. *Oznámenie komisie európskemu parlamentu a Rade o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám*. Dostupné na: <https://lnk.sk/kwE8>
3. FS SR. BRATISLAVA – 21.1.2016 Tlačová správa: *Kontrolný výkaz DPH zaujal aj Poľsko*. Dostupné na https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_kvdph-pl-na/bc
4. GÁBIK, R. STRÍŽENCOVÁ, K. *Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne. Prvé výsledky fungovania bločkovej lotérie*. Komentár 2014/8 Inštitútu finančnej politiky MF SR.
5. HAJNOVIČOVÁ, V. a kol. Hodnotenie rizikovosti daňových subjektov pri výbere dane z príjmu /návrh koncepcie benchmarkingu) In: *Policajná teória a prax*. 2015. roč. XVIII, č. 1. ISSN 1335-1370.
6. KNÝ, M., JUNKOVÁ, D. Knowledge theories and mental functions. In *Systém approaches '13: systems thinking and global problems of the world: 19th international conference*, Prague, November 2013. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2013, s. 134-145. CD-ROM. ISBN 978-80-245-1982-1.
7. NOVOTNÝ O., ZAPLETAL J. a kol. 2001. *Kriminologie*, 1.vyd., Eurolex Bohemia, Eurolex Bohemia, 419 s. ISBN 80-86432-08-4.
8. OECD. *"Tax and Development: What Drives Tax Morale?"* 2012. 51s. ISSN: 1815-1949.
9. PRESPERÍNOVÁ, M. Trendy vývoja daňovej kriminality od r. 2006. In: *Zborník "Organizovaný zločin v stredoeurópskom regióne - trendy a výzvy"* APZ v Bratislave. 2017. 280 s. ISBN 978-80-8054-720-2 s. 129-150.
10. PREZZOLINI, G. Codice Della Vita Italiana. In *La Voce* . 1921. č. 45.
11. SABAYOVÁ, M. BENČIČ, A., HAJNOVIČOVÁ, V., HALUŠKA, J., JURIOVÁ, J., PAPP, T., *Návrh koncepcie benchmarkingu na hodnotenie rizikovosti daňových subjektov pri výbere dane z príjmu*. INFOSTAT 2014. Dostupné na: http://www.infostat.sk/web2015/sk/_publikacie/Navrh_koncepcie_benchmarking_u-studia.pdf
12. SABAYOVÁ, M. . Nové prístupy k eliminácii daňových únikov – behaviorálny koncept. In: *Policajná teória a prax*. ISSN 1335-1370, 2017
13. THALER, R. H. SUNSTEIN, C. R. Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness. *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. Yale University Press. 2008. ISBN 978-0-14-311526-7.
14. THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. 2007. 26 s. Dostupné na: <https://lnk.sk/mQX7>

15. UCHATIUS, W. Der Mensch, kein Egoist, *DIE ZEIT*. Dostupné na: http://www.zeit.de/2000/23/Der_Mensch_kein_Egoist
16. WEBER, M. *Economy and Society*. New York: Bedminster Press. 1968. ISBN 0-52-03500-3.
17. Neue Zürcher Zeitung. 22.9.2016 *Amnestie das Steuergeheimnis der Buergerlichen*. Dostupné na: <https://www.nzz.ch/schweiz/aktuelle-themen/amnestie-das-steuergeheimnis-der-buergerlichen-ld.118293>
18. Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na roky 2016-2020. Dostupné na: http://www.vlada.gov.sk/data/files/6483_programove-vyhlasenie-vlady-slovenskej-republiky.pdf
19. Review of Statistical Methodology used in producing Small Business Benchmarks. Cumpton Sarjeant. Australia 2013.
20. Zákon č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a
21. Zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon
22. <http://úctenkováloterie.eu>
23. <http://www.emta.ee/eng>
24. <http://www.italy24.ilssole24ore.com/art/laws-and-taxes/2016-05-13/voluntary-180636.php?uuid=AD9qFRH>
25. <https://narodnablockovaloteria.tipos.sk/sk/titulna-stranka>
26. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39327984.pdf>
27. www.danarionline.cz/novinky/detail/5982-prijmy-z-danove-amnestie-ve-spanelsku-zaostaly-za-ocekavanim/

KONTAKT NA AUTORA

Ing. Mária Sabayová, PhD.

maria.sabayova@akademiapz.sk

APZ v Bratislave, Katedra spoločenských vied

Sklabinská 1

835 17 Bratislava

Slovenská republika

Mgr. Ivana Cipro

ivana.cipro@akademiapz.sk

APZ v Bratislave, Katedra spoločenských vied

Sklabinská 1

835 17 Bratislava

Slovenská republika

NACHÁDZANIE DŔKAZOV, SPRÁVA DANÍ A DAŇOVÉ ÚNIKY¹

COLLECTION OF EVIDENCE, TAX ADMINISTRATION AND TAX EVASION

Jozef Sábo

Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie
Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Príspevok sa zaoberá otázkami dokazovania v nadväznosti na problematiku daňových únikov. Príspevok upozorňuje na vzťah medzi možným použitím nových mechanizmov na predchádzanie daňových únikov a zvýšením náročnosti preukázať daňový únik. Správcovia dane čelia novým výzvam ako vykonávať dokazovanie takým spôsobom, aby bolo efektívne a zákonné zároveň. Z uvedeného dôvodu príspevok analyzuje teoretické východiská dokazovania. Na základe tohto teoretického východiska príspevok ponúka niekoľko vybraných chýb, ktorých sa dopúšťajú správcovia dane pri nachádzaní dôkazov (t.j. pri interakcii správcov dane s prameňmi dôkazu).

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

nachádzanie dôkazov, daňové úniky, správa daní, chyby daňovej správy

Abstrakt v anglickom jazyku

The article deals with issues of collection of evidence and tax evasion. The article draws connection between new tax mechanism for tackling tax evasion and increase in difficulty to prove tax evasion. Tax administrators face new challenges as how to conduct collection of evidence in such manner, that it is effective and legal at the same time. For these reason the article analyzes theoretical concept of collection of evidence. Based on the theoretical foundation of collection of evidence, the article describes selected errors which occur during collection of evidence (e.g. interaction between tax administrators and sources of evidence in course of obtaining evidence far tax case).

Kľúčové slová v anglickom jazyku

collection of evidence, tax evasion, tax administration, errors of tax administration

¹ Tento príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“. a ako súčasť riešenia grantového projektu APVV-16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

ÚVOD

Daňová politika je v súčasnosti vystavená dvom protichodným požiadavkám. Na jednej strane majú štáty záujem na ochrane svojich fiskálnych záujmov reprezentovaných predovšetkým príjmami z výberu daní. Bez zabezpečenia dostatočnej úrovne daňových príjmov by sa oslabilo resp. znemožnilo plnenie základných funkcií štátu. Zároveň zabezpečenie daňovej disciplíny je previazané s pocitom materiálneho naplnenia daňovej spravodlivosti na strane adresátov právnych noriem. Taktiež výber daní, a teda odčerpanie domáceho produktu² spojené s jeho následným prerozdelením, predchádza rozvrstveniu spoločnosti („otváraníu nožníc“ medzi rozdielnymi príjmovými skupinami obyvateľov).

Na druhej strane štáty majú záujem na dosiahnutí daňovej neutrality pri cezhraničných obchodných vzťahoch. Uvedené je presadzované prostredníctvom daňových inštitútov zamedzenia dvojitého zdanenia, ktoré umožňujú cezhraničný presun (inak) zdaniteľných príjmov bez dodatočného daňového zaťaženia. Najmä rozhraničenie daňovej jurisdikcie prostredníctvom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia otvára priestor daňovo neutrálnemu pohybu kapitálu naprieč rôznymi štátmi. Odvrátená stránka takto vytvoreného medzinárodného daňového režimu je zvýšené riziko daňových únikov na priamych daniach prostredníctvom účelového „presúvania príjmu“ (*profit shifting*) z daňovej jurisdikcie do daňovej jurisdikcie iného štátu s nižším/alebo žiadnym daňovým zaťažením.³

Zároveň Slovenská republika (ďalej len „SR“) ako členský štát Európskej únie (ďalej len „EÚ“) je viazaná svojimi záväzkami, ktoré jej vyplývajú z primárneho práva EÚ, medzi iným odstrániť prekážky fungovania vnútorného trhu⁴. Proces harmonizácie daní na úrovni práva EÚ vytvoril viacero normatívnych rámcov, ktoré musí SR rešpektovať. Najvýraznejšie harmonizácia daní zasiahla do legislatívneho zakotvenia nepriamych daní. V členských štátoch EÚ bol vytvorený spoločný systém dane z pridanej hodnoty, ktorý je náchylný na daňové podvody.

Uvedené súvislosti kreovali právne prostredie, v ktorom sa realizuje veľký objem cezhraničných transakcií na viacstupňových obchodných vzťahoch. Tieto sa dejú v komplikovanom právnom rámci pozostávajúcom z vnútroštátnych a medzinárodných prameňov daňového práva. Tieto aspekty nastoľujú zvýšené požiadavky na výkon správy daní a sťažujú efektívne fungovanie správcov dane.

² BABČÁK, V., a kol. *Finančné právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2017, s. 192.

³ HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 24-25.

⁴ Pod spoločným trhom je možné rozumieť odstránenie všetkých prekážok intra-komunitárneho obchodu s cieľom zlúčenia národných trhov v jeden spoločný trh vytvárajúci podmienky čo do možno najväčšej miery sa približujúce k skutočnému vnútornému trhu. (viď rozhodnutie SD EÚ vo veci C-15/81 – Schul., ECLI:EU:C:1982:135).

Vo svojom „srdci“ je správa daní rozhodovacím procesom. Na strane daňového subjektu je pri „autoaplikácii“⁵ daňovo-právnych noriem rozhodnutím o tom, či priznám a zaplatím daň v zákonom stanovenej výške. Na strane správcov dane je rozhodovaním o splnení základných predpokladov na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní pre individualizáciu predovšetkým hmotnoprávnych práv a povinností daňových subjektov (ostatné činnosti správcu dane v zásade predchádzajú, súvisia a smerujú k vydaniu individuálneho právneho aktu aplikácie daňového práva⁶). Najdôležitejším rozhodnutím pri správe daní je rozhodnutie o vlastnej daňovej povinnosti, a teda rozhodnutie o vyrubení dane alebo rozdielu dane (v prípade uplatnenia opravného prostriedku daňovým subjektom je takéto rozhodnutie dvojinštančne rozdelené do rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní a nadväzujúceho rozhodnutia v odvolacom konaní).

Teda, ak pripustíme, že v centre správy daní stoja rozhodovacie procesy, potom z pohľadu správcu dane je nevyhnutné nadobudnutie takej úrovne poznania o daňovej veci, ktorú vyžaduje právna úprava práve pre vydanie rozhodnutia (ust. § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový poriadok; ďalej len „Daňový poriadok“). Tento príspevok má za cieľ priblížiť východiská poznávacieho procesu správcov dane a niektoré konkrétne vady poznávania skutkových okolností daňovej veci⁷.

1. MEDZI SCILOU A CHARIBDOU

Správcovia dane v súčasnosti disponujú viacerými nástrojmi pre boj s daňovými únikmi. Z pohľadu aplikácie práva sa často jedná o daňové inštitúty majúci svoj pôvod v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „SD EÚ“⁸) alebo vyplývajú zo sekundárneho práva Európskej Únie. Z týchto vieme spomenúť napríklad doktrínu zneužitia práva⁸, oprávnenie správcu dane odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty⁹, oprávnenie správcu dane nepriznať oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri intra-komunitárnom dodaní¹⁰ alebo regulatívne

⁵ pozri: SÁBO, J. – ŠTRKOLEC, M. Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane. In *Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie: 26. - 28. októbra 2016, Vysoké Tatry*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 543.

⁶ V súlade s princípom jednotnosti rozhodovanie príslušného orgánu pri správe daní. „Princíp jednotnosti procesného rozhodovania príslušného orgánu pri správe daní má vyjadriť skutočnosť, že napriek existencii daňového konania, osobitých daňových konaní, daňového exekučného konania a ďalších rôznych procesných postupov príslušného orgánu nie je narušená celistvosť a jednotnosť správy daní.“ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 428.

⁷ Podľa Babčáka „daňovou vecou treba chápať daňovú povinnosť týkajúcu sa jedného daňového subjektu pri jednej dani za jedno zdaňovacie obdobie.“ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 592.

⁸ rozhodnutie SD EÚ vo veci C-255/02 - Halifax and Others, ECLI:EU:C:2006:121 a vo veci C-196/04 - Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544.

⁹ rozhodnutie SD EÚ vo veci C-439/04 – Kittel, ECLI:EU:C:2006:446.

¹⁰ rozhodnutie SD EÚ vo veci C-285/09 - R., ECLI:EU:C:2010:742.

mechanizmy ako je ručenie za daň (§ 69b zákona č 222/2004 Z.z o dani z pridanej hodnoty).¹¹

Na druhú stranu SD EÚ vyvažuje potenciálne negatívne zásahy do právneho postavenia daňových subjektov založené využitím týchto oprávnení požiadavkami vyplývajúcimi z princípu proporcionality. Uvedené obmedzilo použitie týchto daňových inštitútov predchádzania daňových únikov na prípady zavineneho konania daňových subjektov. Zároveň došlo k prenosu dôkazného bremena ohľadom protiprávnosti konania z daňových subjektov na správcov dane¹². Zavinenie daňových subjektov podieľania sa na daňovom úniku sa vo všeobecnosti neprezumuje. Teda daňový subjekt nie je povinný podať dôkaz opaku o tom, že sa nepodieľal na daňovom úniku. Sú to práve správcovia dane, ktorí musia preukazovať, že sa daňový subjekt zavinene podieľal na daňovom úniku. Až subjektívna stránka konania daňového subjektu vytvára predpoklad príslušného daňového inštitútu pre obmedzenie daňových oprávnení daňového subjektu. Výnimkou je vyvrátená prezumpcia zavinenia daňového subjektu v prípade regulatívnych nástrojov (ako je ručenie za daň). Avšak aj v tomto prípade sa nesmie jednať o založenie objektívnej zodpovednosti daňového subjektu za daňový únik, ale o taký zodpovednostný vzťah, z ktorého sa môže daňový subjekt exkulpovať¹³.

Vo všeobecnosti, je možné považovať za pozitívne, že došlo ku vykryštalizovaniu osobitých právnych mechanizmov slúžiacich na predchádzanie daňovým únikom. Uvedené osobitosti právnych noriem len podtrhujú charakter daňového práva ako samostatného právneho odvetvia¹⁴.

Daňové konanie/správa daní bola tradične založená na dôkaznom bremene zaťažujúceho daňový subjekt. Vyššie načrtnutá situácia teda kladie správcov dane pred neľahkú voľbu. Prvá možnosť je pristúpiť k aplikácii daňových inštitútov predchádzania daňových únikov. Týmto sa správca dane dostane do sťaženej dôkaznej situácie a rizika dôkaznej núdze ohľadom predpokladov pre aplikáciu oprávnení správcu dane negatívne zasahujúcich do právneho postavenia daňového subjektu. V prípade, že správca dane nepreukáže, že vo veci došlo k predpokladom pre použitie zvoleného mechanizmu na boj proti daňovým únikom, musí príslušné daňové oprávnenie automaticky priznať. Uvedené odporuje dlhoročným naučeným rozhodovacím procesom zamestnancov správcu dane, ktorí vyžadovali od daňových subjektov splnenie ich dôkaznej povinnosti. Uvedené

¹¹ k tomu pozri: ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 80 a nasl.

¹² rozhodnutie SD EÚ vo veciach C-80/11 - Mahagében a Dávid, ECLI:EU:C:2012:373.

¹³ rozhodnutia SD EÚ vo veci C-384/04 - Federation of Technological Industries a i., ECLI:EU:C:2006:309 a vo veci C-499/10 - Vlaamse Oliemaatschappij, ECLI:EU:C:2011:871.

¹⁴ Samostatnosť a význam daňového práva v systematike právnych odvetví systému Slovenského práva identifikovala tzv. košická škola daňového práva. V tejto súvislosti pozri vedeckými závermi napr. v publikáciách: BABČÁK, V. Rozvoj daňového práva na Slovensku. In *Poc̄ta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., k 70. narodeninám*. Praha: Leges, 2009, s. 22-29.; BUJŇÁKOVÁ, Mária – KANÁRIK, Imrich. Daňové právo v systéme práva Slovenskej republiky. In *Notitiaenovae facultatis iuridicae*. Banská Bystrica: Právnická Fakulta UMB, 2002, s. 20-24. a pod.

vytvára tlak na zamestnancov správcov dane, ktorý spolu s vysokou pracovnou záťažou, môže rezultovať vo vadách dokazovania pri správe daní.

2. TEORETICKÉ VÝCHODISKÁ POZNÁVANIA PRI SPRÁVE DANÍ

Dokazovanie sa typicky delí na tri fázy: zisťovanie/zabezpečovanie dôkazov, vykonávanie dôkazov a hodnotenie dôkazov¹⁵. Podľa nášho názoru takéto striktné delenie nie je potrebné, keďže fáza hodnotenia dôkazov a vykonávania dôkazov sa vzájomne prelínajú.

Z nášho pohľadu by však bolo vhodnejšie hovoriť o fáze nachádzania dôkazov a fáze poznávania dôkazov.

Uvedené pojmy spája skutočnosť, že slúžia na pochopenie skutkových okolností daňovej veci (resp. akéhokoľvek predmetu správy daní¹⁶). Rozdiel, medzi týmito dvomi procesmi poznávania, je v tzv. „fóre“, v ktorom prebiehajú. Nachádzanie dôkazov prebieha v prostredí externého fóra: teda sa týka hmotných nosičov informácií o skutkových okolnostiach daňových vecí (prameňov dôkazu). Do nachádzania dôkazov spadá aj extrakcia informácie z prameňa dôkazu (prostredníctvom vykonávania dôkazov) a jej zachytenie v predpísanej forme. Podľa nášho názoru, až zachytením dôkaznej informácie v procesne stanovenej forme sa spojením tejto informácie a hmotného nosiča pre jej uchovanie vytvára dôkaz. Vykonávanie dôkazov predstavuje práve vyňatie informácie z prameňa dôkazu a prenos tejto informácie, spolu s informáciou o samotnou procesnom úkone vykonania dôkazu na hmotný nosič predpísaný zákonom. V prípade správy daní môže byť takýmto hmotným nosičom zápisnica (§ 19 Daňového poriadku).

Procesy realizované v externom fóre, teda procesy nachádzania dôkazov, majú niektoré spoločné vlastnosti:

- a) sú priamo pozorovateľné tretími osobami. Uvedené vyplýva zo skutočnosti, že pri nachádzaní dôkazov dochádza k interakcii s hmotnými prameňmi dôkazov (predloženie veci v zmysle edičnej povinnosti v zmysle § 26 ods. 7 Daňového poriadku, výsluch svedka v zmysle § 25 Daňového poriadku, atď.),
- b) interakcia medzi správcom dane a prameňmi dôkazu musí vždy prebiehať iba predpísanými procesnými postupmi: uvedené je dané skutočnosťou, že interakciu s hmotnými predmetmi nevyhnutne dochádza k zásahu do právneho postavenia osôb, ktoré majú právny vzťah k hmotným prameňom dôkazu, alebo o ktorých ochranu súkromia sa v daňovej veci jedná,
- c) musia byť zachytené v predpísanej procesnej forme bezprostredne po tom, ako sú tieto procesné postupy realizované (§ 19 Daňového poriadku). Táto požiadavka je odôvodnená skutočnosťou, že každý zásah do právneho postavenia subjektov musí byť zdokumentovaný, aby bola dodržaná požiadavka podľa predchádzajúceho bodu. Pri vykonávaní dôkazov je potrebné zachytenie dôkaznej informácie na

¹⁵ ZÁHORA, J. a kol. *Dokazovanie v trestnom konaní*. 1. vydanie. Praha: Leges, 2013, s. 20.

¹⁶ BONK, F. – STRAKOVÁ, I. Selected Aspects of Local Enquiry in the Slovak Republic. In *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok: Temida 2, 2016, s. 451.

predpísanom hmotnom nosiči, čím je vytvorený dôkaz v procesne relevantnej podobe.

V postavení resp. „vtelení“ správcu dane alebo iného orgánu daňovej správy vždy vystupuje určitá fyzická osoba, ktorá je schopná svojimi zmyslami vnímať, poznávať realitu okolo seba. V internom fóre/mysli tejto osoby prebiehajú mentálne deje. Tieto deje vytvárajú v mysli obraz o udalostiach, čím triedia a racionalizujú informácie, ktoré konkrétna osoba spozná svojimi zmyslami (tieto procesy sú vnútorné a priamo nepoznateľné tretími osobami). Uvedené však nie je poznávanie dôkazov z procesného hľadiska. Iba taká časť z kognitívnych procesov fyzických osôb je poznávaním dôkazov z procesného hľadiska, ktorú:

- a) je možné prostredníctvom jazyka alebo iných symbolov reprezentujúcich význam oznámiť tretím osobám,
- b) môže tvoriť podklad pre rozhodnutie, a teda predstavuje súbor východísk, za ktorých by sa racionálna osoba v obdobnom postavení osoby realizujúcej rozhodnutie, mohla rozhodnúť rovnako.

Hodnotenie dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku) je teda vzájomný vzťah dôkazov založený na potrebe usporiadania dôkazov do takej vzájomnej súvislosti, aby boli ako dôvody rozhodovania pochopiteľné pre tretie osoby mimo osobu, ktorá rozhodnutie prijala. Pri hodnotení dôkazov dochádza k spojeniu vnútornej kognitívnej informácie osoby realizujúcej poznávanie dôkazov s materiálным nosičom majúcim formu odôvodnenia rozhodnutia (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku).

Vyššie dve popísané fázy poznávania skutkových okolností daňovej veci spolu vzájomne súvisia a vzájomne sa podmieňujú: poznávanie dôkazov môže pri zistení nedostatkov alebo medzier v dôkaznej situácii vyvolať potrebu realizovania ďalších procesov a činností spadajúcich do fázy nachádzania dôkazov. Takto poznávanie dôkazov aktívne podmieňuje fázu nachádzania dôkazov. Na druhú stranu, poznávať dôkazy je možné len také informácie, ktoré majú príslušnú procesnú formu, a teda sú rozpoznané zákonom ako dôkaz. Teda skutkové zistenie, ktoré nie je zakotvené v dôkaznej situácii alebo nevyplýva zo vzájomnej súvislosti dôkazov, nie je možné považovať za výsledok poznávania dôkazov. V prípade, ak z uvedeného dôvodu nastane v daňovej veci situácia *non licet* t.j. situácia objektívnej neistoty o niektorej skutkovej otázke daňovej veci, správca dane vydá/nevydá rozhodnutie na základe pravidiel o rozdelení dôkazného bremena.¹⁷ Takto nachádzanie dôkazov nepriamo limituje fázu hodnotenia dôkazov. Samotné vady v nachádzaní dôkazov je možné ďalej rozčleniť do dvoch skupín:

- a) vady založené vzťahom medzi nachádzaním a poznávaním dôkazov. Takéto vady vznikajú za situácie, kedy správcu dane zaťažuje dôkazné bremeno, avšak do konania nie je zabezpečená/nájdená taká množina dôkazov, ktorá by postačovala pre vydanie rozhodnutia.

¹⁷ MACUR, J. *Dukazní břemeno v civilním soudním řízení*. Brno: Masarykova Univerzita, 1995, s. 13.

b) vady interakcie s hmotnými nosičmi informácií, teda vady v procesných postupoch nachádzania dôkazov t.j. zabezpečenia a vykonania dôkazov.

Z tohto rozdelenia je zrejmé, že skupina vád podľa písm. a) je osobitným prípadom skupiny vád podľa písm. b). Ak správca dane založí vady svojho procesného postupu, tak získaný dôkaz bude nezákonný - čo spôsobí, že takýto dôkaz nebude možné pri správe daní použiť (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku). Tým sa takáto vada stáva zároveň vadou podľa písm. a), keďže správcu dane, postaví do dôkaznej núdze.

3. KONKRÉTNE VADY NACHÁDZANIA DÔKAZOV

Príkladom procesne vadného postupu správcu dane pri nachádzaní dôkazov je situácia, kedy zamestnanec správcu dane aj po vznesení námietky zaujatosti pokračuje vo vykonávaní procesného úkonu. Podľa ust. § 60 Daňového poriadku *Zamestnanec príslušného orgánu, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, môže do doby, keď bude rozhodnuté o tom, či je zaujatý, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony*. Problematickým je v tomto smere výklad pojmu „nevyhnutný úkon“, ktorý Daňový poriadok nedefinuje.

Domnievame sa, že pojem „nevyhnutný úkon“ je analogický s pojmom „neodkladný úkon“ a „neopakovateľný úkon“, ktoré sú legálne definované v zákone č. 301/2005 Z.z. Trestný poriadok. Podľa ust. § 10 ods. 17 Trestného poriadku neodkladný úkon: *je taký úkon, ktorého vykonanie vzhľadom na nebezpečenstvo zmarenia alebo zničenia neznesie z hľadiska účelu trestného konania odklad na čas, kým sa začne trestné stíhanie*. Podľa ust. § 10 ods. 18 Trestného poriadku neopakovateľný úkon: *je taký úkon, ktorý v ďalšom konaní už nemožno vykonať, ak tento zákon ďalej neustanovuje inak*. Na základe uvedeného, za použitia výkladového pravidla *analogia iuris*, bude nevyhnutný úkon pre účely správy daní taký procesný úkon, ktorého vykonanie vzhľadom na nebezpečenstvo zmarenia alebo zničenia neznesie odklad alebo úkon, ktorý v správe daní už nebude možno vykonať.

Ak daňový subjekt vznesie počas realizácie procesného úkonu vecne odôvodnenú námietku zaujatosti (ust. § 60 ods. 4 Daňového poriadku stanovuje, že *v námietke zaujatosti musí byť uvedené, proti komu smeruje, skutočnosť, pre ktorú má byť tento zamestnanec vylúčený*), je potrebné ukončiť vykonávanie predmetného úkonu – ak sa nejedná o nevyhnutný úkon. Po podaní námietky zaujatosti až do rozhodnutia o tejto námietke prestávajú byť splnené podmienky na ďalší procesný postup na strane zamestnanca správcu dane, voči ktorému námietka zaujatosti smeruje. Domnievame sa, že ak by zamestnanec správcu dane pokračoval vo vykonávaní úkonu aj po vznesení námietky zaujatosti, bolo by potrebné takýto úkon zopakovať (a to aj v prípade, ak by vedúci zamestnanec rozhodol o jeho nezaujatosti).

Druhým príkladom vád v procese interakcie s prameňmi dôkazov sa môže vyskytnúť pri zabezpečení dôkazu v podobe expertízy. Vo všeobecnosti expertíza sa môže použiť ako dôkaz pre účely správy daní (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku). Daňový poriadok výslovne pamätá na možnosť vykonania expertízy v nadväznosti na viaceré činnosti správcu dane pri správe daní (§ 38 ods. 5 Daňového poriadku; § 40 ods. 2 Daňového poriadku). Expertízu vykonávajú na to určené subjekty, pričom sa nemusí

jednať výhradne o znalecké organizácie. Ako príklad možno uviesť expertízu vykonávanú Colným úradom Bratislava na účely expertízy registračných pokladníc.

V zmysle ust. § 17a ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. expertíza sa vykonáva pre účely preverenia podozrenia *z pozmeňovania údajov v elektronickej registračnej pokladnici alebo v kontrolnom zázname*. Komunikácia medzi daňovým orgánom, ktorý registračnú pokladnicu zabezpečil a Colným úradom Bratislava prebieha na základe žiadosti o vykonanie expertízy. Colný úrad Bratislava následne posiela „odpoveď na žiadosť o vykonanie expertízy,“ v ktorej uvádza svoje kontrolné zistenia. Odpoveď na žiadosť nemá formu zápisnice, ani samotné vykonanie expertízy nie je zachytené vo forme zápisnice alebo úradného záznamu.

Podotýkame, že Daňový poriadok pre odborné posúdenie skutočností dôležitých pre *správne určenie dane* pripúšťa vypracovanie znaleckého posudku alebo odborného stanoviska. Vyššie uvedenú expertízu nevykonáva znalec ani znalecká organizácia, ale daňový orgán Colného úradu Bratislava, prostredníctvom na to určenej organizačnej zložky. „Odpoveď na žiadosť o vykonanie expertízy“ sa podobá na internú komunikáciu medzi Colným úradom Bratislava a orgánom, ktorý o expertízu požiadal. Uvedené oslabuje dôkaznú váhu expertízy.

Zároveň, keďže priebeh samotného úkonu t.j. skúmania, ktoré viedlo k vypracovaniu expertízy, nie je zachytený v zákonom požadovanej forme, vyvstávajú otázky ohľadom zákonnosti celého procesu získania takéhoto dôkazu Colným úradom Bratislava. Aj vo vzťahu k vypracovaniu expertízy platí, že každá procesná činnosť orgánu finančnej správy, pri ktorej dochádza k interakcii s prameňom dôkazu, musí byť zdokumentovaná v zákonom stanovenej forme. Uvedené má úzke prepojenie na čl. 2 ods. 2 Ústavy SR (*štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon*) – zachytenie úkonu vo forme zápisnice umožňuje následné overenie, či Colný úrad Bratislava postupoval v rozsahu svojej kompetencie a zákonom dovoleným spôsobom.

Okrem vyššie uvedeného, odpoveď na žiadosť o vykonanie expertízy podpisuje riaditeľ Colného úradu Bratislava, nie osoba, ktorá expertízu vykonala. Mená osôb realizujúcich expertízu nie sú v odpovedi na žiadosť o vykonanie expertízy vôbec uvedené. Z uvedeného dôvodu nie je možné počas daňovej kontroly navrhnúť vypočutie osôb, ktoré realizovali expertízu elektronických registračných pokladníc a klásť im otázky. Týmto je daňovému subjektu upretá možnosť overiť/spochybníť zistenia uvedené v expertíze pri vykonávaní dôkazov.

Vyššie uvedeným postupom dochádza k oslabeniu procesnej pozície daňového subjektu efektívne uplatňovať svoje procesné práva pri správe daní. Z hľadiska princípu proporcionality je nutné vo vyššie načrtnutom prípade expertízu opakovať a priebeh a výsledok expertízy zachytiť vo forme zápisnice. Alternatívne môže namiesto vykonania expertízy pristúpiť správca dane k vykonaniu dôkazu vo forme znaleckého posudku na funkčné vlastnosti registračnej pokladnice.

ZÁVER

V príspevku sme sa zaoberali otázkami daňových únikov dotýkajúcich sa problematiky dokazovania v správe daní. Poukázali sme na sťažnú dôkaznú situáciu správcov dane pri aplikácii vybraných daňových inštitútov predchádzania daňových únikov. Ďalej sme v príspevku načrtli všeobecný teoretický koncept poznávania skutkovej situácie daňovej veci členený na nachádzanie dôkazov v tzv. „externom fóre“ a poznávanie dôkazov vo „fóre internom“.

Ďalej sme v príspevku poukázali na chyby, ktorých sa správcovia dane môžu pri poznávaní skutkových okolností veci dopustiť. Takéto chyby predstavujú vady dokazovania, ktoré vedú k situácii, za ktorej nie je na vydanie rozhodnutia splnená požiadavka formulovaná v ust. § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Bez objasnenia daňovej veci na zákonom stanovenej úrovni, vyrubení dane alebo rozdielu dane, ktorým dochádza k individualizácii vlastných daňových povinností daňových subjektov, dochádza k porušeniu princípu zákonnosti ukladania daní.

V poslednej časti príspevku sme predstavili konkrétne príklady väd nachádzania dôkazov. Musíme opakovane zdôrazniť, že iba zákonný dôkaz môže tvoriť podklad zákonného rozhodnutia správcu dane. S cieľom predchádzať týmto vadám, sme navrhli formálne správny postup extrakcie dôkaznej informácie do podoby zákonného dôkazu.

Iba prísne dodržiavanie procesných noriem upravených v Daňovom poriadku a formulovanie/poznanie štandardizovaných postupov nachádzania a poznávania dôkazov môže viesť k predchádzaniu vzniku väd pri dokazovaní. Uvedené považujeme za žiaduce, keďže okrem zákonnosti ukladania daní, zákonnosť dokazovania v správe daní vedie k hospodárnemu výkonu správy daní a efektívnemu uplatňovaniu procesných práv daňových subjektov.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
2. BABČÁK, V., a kol. *Finančné právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2017, 505 s. ISBN: 978-80-562-0191-6.
3. BABČÁK, V. Rozvoj daňového práva na Slovensku. In *Poc̄ta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., k 70. narodeninám*. Praha: Leges, 2009, s. 22-29. ISBN 978-80-87212-23-3.
4. BONK, F. – STRAKOVÁ, I. Selected Aspects of Local Enquiry in the Slovak Republic. In *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 451 – 463. ISBN 978-83-6281-388-9.
5. BUJŇÁKOVÁ, Mária – KANÁRIK, Imrich. Daňové právo v systéme práva Slovenskej republiky. In *Notitiae novae facultatis iuridicae*. Banská Bystrica: Právnická Fakulta UMB, 2002, s. 20-24. ISBN 978-80-8055-699-7.
6. HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016. 188 s. ISBN: 978-80-8152-403-5. (e-publikácia). Dostupná na:

<https://unibook.upjs.sk/sk/financne-a-danove-pravo/360-medzinarodne-danove-uniky-a-metody-ich-predchadzania>

7. MACUR, J. *Dukazní břemeno v civilním soudním řízení*. Brno: Masarykova Univerzita, 1995. 172 s. ISBN: 80-210-1161-0.
8. ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. 164 s. ISBN 978-80-8152-537-7.
9. ZÁHORA, J. a kol. *Dokazovanie v trestnom konaní*. 1. vydanie. Praha: Leges, 2013. 320 s. ISBN 978-80-87576-76-2.

KONTAKT NA AUTORA

jozef.sabo@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

QUO VADIS DAŇOVÉ ÚNIKY (INOVATÍVNE FORMY OBJASŇOVANIA DAŇOVÝCH ÚNIKOV)

QUO VADIS TAX EVASION (NEW METHOD OF DETECTED THE TAX EVASION)

Jana Šimonová - Miroslav Felcan

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Autori sa vo vedeckej štúdií zamýšľajú nad ďalším vývojom daňových únikov, primárne z pohľadu ich objasňovania a prezentujú nové náhľady na spôsob ich dokazovania. Okrem uvedeného analyzujú vybrané problémové oblasti, ktoré by bolo potrebné riešiť a poukazujú aj na alternatívy riešenia. Vedecká štúdia je výstupom z výskumnej úlohy.¹

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový únik, daňová optimalizácia, objasňovanie, Kriminálny úrad finančnej správy

Abstract in English language:

In the scientific studies, the authors analyze the further development of tax evasion in the Slovak republic and primarily with a view of detected them. They present some new proposal of detected tax evasion. In addition, they analyze selected addressed problem areas that it is necessary to solve it and also point to alternatives of the solution. The study is the output of the university research.

Keywords in English language:

tax evasion, tax avoidance, detection, The Financial Administration Criminal Office

ÚVOD

Napriek rôznorodým iniciatívam eliminujúcich páchanie daňových únikov, neustále možno konštatovať, že nielen v podmienkach Slovenskej republiky (ďalej len SR), ale celosvetovo predstavujú závažný hospodársky a celospoločensky nežiadúci jav, ktorý negatívne vplyva na fiškálne príjmy (konkrétne daňové)² a s tým súvisiace zabezpečovanie plnenia základných úloh štátu. Vôľa daňových subjektov správať sa ekonomicky s cieľom redukovať si daňovú povinnosť voči štátu na minimálnu mieru, je

¹ Predmetná štúdia predstavuje jeden z parciálnych výstupov spracovaný v rámci riešenia projektu vedeckovýskumnej úlohy č.164/ 2011 s názvom „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“.

² Pozri aj BOHÁČ, R. Teoretické i praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových úniku a podvodu. In: Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s.38

v recentnom období spôsobená viacerými faktormi, ktoré sa v niektorých bodoch prelinajú aj s určenými motívmi páchania daňových únikov.³ Proces formovania sa daňových únikov však z reálneho hľadiska nie je eliminovaný, ale skôr modifikovaný a inovovaný vo vzťahu k realizácii páchania daňových únikov a zmene právnej úpravy. Sofistikovanosť je typickou črtou páchatel'ov a uvedený znak nás podnietil k analýze budúceho smerovania daňových únikov so zameraním na ich objasňovanie. Na problém daňových únikov sa nepochybne možno nazerať z viacerých rovin a uhlov pohľadu. Typickým príkladom je napr. cez prizmu zabezpečovacích inštitútov, ktoré majú významnú úlohu pri eliminácii potenciálnych výpadkov v daňových príjmoch, ak nehovoríme o podvodnom konaní.⁴ V príspevku sa zameriame na dve roviny, ktoré sa de facto týkajú problematiky objasňovania, a to jedna v zavádzaní inovatívnych foriem objasňovania a druhá k legislatívnemu zámeru, z ktorého nie je zrejmä efektívnosť ich objasňovania pro futuro.

1. DAŇOVÉ ÚNIKY A ICH OBJASŇOVANIE

Daňový únik predstavuje podľa Šimonovej únik nezákonné konanie daňového subjektu, ktorý úmyselným alebo neúmyselným konaním minimalizuje prípadne si neplní svoju daňovú povinnosť a pritom porušuje právne predpisy.⁵ Pochopiteľne nejde o legálnu definíciu, keďže tá jednoducho v právnom poriadku absentuje.⁶ Z pohľadu objasňovania jeden z najpodstatnejších rozdielov vidíme v určení dôkazného bremena v daňovom a trestnom konaní. Kým v daňovom konaní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, v trestnom konaní je uložené na orgány činné v trestnom konaní. Je potrebné akceptovať samostatnosť a nezávislosť týchto dvoch konaní, avšak aj v kontexte judikatúry ich možnú predikovanú „symbiózu“.⁷ Tzn. orgán činný v trestnom konaní nedisponuje oprávnením klásť otázky daňovému subjektu v procese získavania dôkazov napr. výsluchom počas výkonu správy daní, pretože by išlo o nezákonne získaný dôkaz. Inou skutočnosťou je preberanie záverov správcu dane pre potreby trestného konania. Daňový subjekt následne v postavení obvineného môže predkladať dôkazy v trestnom konaní, ktoré neboli použité v daňovom konaní, napr. daňový výdavok⁸. Čiže ak má byť daňový výdavok uznaný, musí spĺňať zákonom stanovené

³ Bližšie ŠIMONOVÁ, J. Daňové úniky v Slovenskej republike (možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami). Bratislava: Wolters Kluwer, 2017.

⁴ Vid' ŠTRKOLEC M. Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. s.25 a nasl.

⁵ Vid' ŠIMONOVÁ, J. Daňové úniky v Slovenskej republike (možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami). Bratislava: Wolters Kluwer, 2017.

⁶ KARFÍKOVÁ, M., KARFÍK, Z. Předchádzení daňovým únikum v ČR. In: Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s.255.

⁷ Pozri RADVAN, Michal. Zásada ne bis in idem v prípade trestného činu zkrátení daně, poplatku a podobné povinné platby. Státní zastupitelství, Wolters Kluwer ČR a.s., 2015, roč. 13, č. 4, s. 20-27

⁸ Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov charakterizuje daňový výdavok ako náklad, ktorý slúži na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov

podmienky a v prípade ich nesplnenia mu bude vyvodená daňová zodpovednosť. Z trestnoprávneho hľadiska je relevantné, aj či nebol resp. bol daný výdavok zrealizovaný.

Vychádzajúc z ustanovenia § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňového poriadku) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len daňový poriadok), tzn. zásady súčinnosti, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane má stanovenú zákonnú povinnosť **informovať o podozreniach** zo spáchania trestného činu Finančné riaditeľstvo SR a oznamovať orgánom činným v trestnom konaní podozrenia zo spáchania trestných činov v súvislosti s porušovaním právnych predpisov. Už v danej etape vidíme úzky vzťah medzi danými konaniami, pričom práve z prvotného podnetu vie príslušný vyšetrovateľ rozhodovať o nasledujúcich fázach konania. Orgány činné v trestnom konaní poukazujú často na nedostatky týkajúce sa už podania podnetu zo strany daňových úradov, medzi ktoré za najvýznamnejší považujeme nekompletnosť podania bez príslušnej dokumentácie.⁹

Pri **poskytnutí súčinnosti** orgánom činným v trestnom konaní podľa § 3 Trestného poriadku je správca dane oprávnený vykonať miestne zisťovanie, a to aj mimo obvodu svojej územnej pôsobnosti. **Miestnym zisťovaním** správca dane vyhladá dôkazy, preverí a zistí skutočnosti potrebné pre účely správy daní.

Na základe žiadosti orgánu činného v trestnom konaní alebo v prípade dôvodného podozrenia pozmenenia, znehodnotenia alebo zničenia účtovných alebo iných dokladov môže správca dane vykonať **daňovú kontrolu** aj bez predchádzajúceho oznámenia. V deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly, ktorá obligatórne obsahuje deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Daňovou kontrolou správca dane zistí alebo preverí skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie zákonných ustanovení. V osobitne zložitých prípadoch, najmä ak je nevyhnutné vykonať vonkajšiu expertízu alebo zapožičané doklady a iné veci poskytnúť na účely trestného konania, môže zákonnú lehotu na zapožičanie dokladov druhostupňový orgán primerane predĺžiť, a to aj opakovane. O tejto skutočnosti správca dane písomne upovedomí daňový subjekt alebo inú osobu, u

preukázateľne vynaložených daňovníkom, je zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka, prípadne zaevidovaný v daňovej evidencii daňovníka.

⁹ Pozri Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti : Záverečná správa z Medzinárodnej vedecko-výskumnej úlohy. / Rieš. výsk. úl. Jozef Stieranka, Rieš. výsk. úl. Jacek Dworzecki, Zástupca riešiteľa a zodpovedný spoluriešiteľ. Jana Šimonová, Spolurieš. Mária Sabayová, Spolurieš. Marianna Presperinová, Spolurieš. Michal Marko, Spolurieš. Jaroslav Rapčan, Spolurieš. Lucia Fecková, Spolurieš. Jana Firstová, Spolurieš. Martin Mandák, Spolurieš. Jozef Majchrák. - 1. vyd. - Bratislava: Akadémia Policajného zboru, 2016. - preruš. str. : tab., grafy, 12 l. príl.

ktorej je vykonávané miestne zisťovanie alebo daňová kontrola.¹⁰ Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo doručenie oznámenia o daňovej kontrole. Protokol vyhotovený zamestnancom správcu dane o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok s náležitosťami konkretizovanými v Daňovom poriadku, aj s prípadnými prílohami a výsluchmi zamestnancov správcu dane predstavuje pre orgány činné v trestnom konaní a súd významný dôkaz použiteľný v trestnom konaní.

Základným ustanovením upravujúcim predmet a rozsah dokazovania nelegálnych daňových únikov je § 119 Trestného poriadku, pričom v danom prípade je úlohou vyšetrovateľa vzhľadom na špecifickosť danej trestnej činnosti modifikovať rozsah dokazovania s ohľadom na črty a charakteristiku konkrétneho prípadu. Osobitné postavenie v systéme dôkazov v rámci daňovej kriminality majú nepochybne listinné dôkazy (protokoly o vykonaní daňových kontrol, platobné výmery daňových úradov, podklady colných úradov a pod.) a znalecké posudky.

Pre etapu zhromažďovania relevantných dôkazných materiálov je nevyhnutná, žiadaná a najefektívnejšia súčinnosť s finančnou správou. Napr. aj inštitút kontrolného výkazu upravený v § 78 a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov dokáže identifikovať podvodné správanie u daňových subjektov, pričom konkrétne umožňuje identifikovať latentné daňové úniky, karuselové podvody, pozmenené účtovníctvo, nevystavené faktúry, nezaevidované faktúry, výmeny faktúr v účtovníctve, nepoužívanie elektronickej registračnej pokladne, neplatiteľov dane, ktorí vystavia faktúru s daňou či odhalenie platiteľov dane z pridanej hodnoty, ktorí si uplatnia dvakrát odpočet z tej istej faktúry v dvoch rôznych zdaňovacích obdobiach. Detailnosť informácií zabezpečuje široké spektrum indikátorov naznačujúcich cezhraničné podvody, vystavenie fiktívnych, alebo nevystavenie faktúr, duplicitné odpočty dane za jedno zdaniteľné plnenie a pod. Výhodou je potom možnosť krížovej kontroly. Práve krížovou kontrolou je možné preveriť si údaje predstavujúce jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu a detekovať rizikové operácie a zároveň cieľovo upriamiť výkon daňových kontrol. A práve vďaka exportom z vykonanej krížovej kontroly je možné v rámci objasňovania jasne vidieť a pochopiť v spolupráci so zamestnancom finančnej správy komplikovaný proces konkrétneho prípadu daňového úniku a určiť následné postupy v rámci dokazovania. Napr. požiadať o vykonanie kontroly naraz u všetkých prepojených podozrivých obchodujúcich subjektov vyplývajúcich z krížovej kontroly, čím je možné odhaliť nelegálne aktivity v oblasti daní.

Značne náročné je aj preukázanie naplnenia subjektívnej stránky daňových trestných činov vo forme úmyselného zavinenia. Zhodnotenie porušenia daňových zákonov zo stany daňového úradu neznamená automaticky naplnenie znakov daňových trestných činov. Trestnoprávna prax poukazuje na komplikovanosť v procese

¹⁰ § 38 ods. 5 a § 46 ods. 6 Daňového poriadku

dokazovania subjektívnej stránky skutkovej podstaty trestného činu nezaplatenia dane a poistného najmä v prípadoch, keď je daňovým subjektom obchodná spoločnosť, najčastejšie spoločnosť s ručením obmedzeným, konateľ spoločnosti v priebehu daňovej kontroly nespôlupracuje so správcom dane a nepreberie platobný výmer, ktorým bola daňovému subjektu určená daňová povinnosť na dani z príjmov. Z pohľadu daňových predpisov je rozhodnutie právoplatné, vykonateľné, daň je splatná. Inak povedané v trestnom konaní napr. o trestnom čine nezaplatenia dane sa musí okrem iného preukázať, že páchatel tohto trestného činu vedel o svojej daňovej povinnosti a úmyselne ju nezaplatil, hoci to bolo v jeho objektívnych možnostiach. Vyvodit' však trestnoprávnu zodpovednosť za trestný čin nezaplatenia dane voči konateľovi spoločnosti je v takýchto prípadoch veľmi problematické hlavne z dôvodu absencie subjektívnej stránky skutkovej podstaty trestného činu. Konateľ spoločnosti nemusel mať vedomosť o daňovej povinnosti daňového subjektu ktorého je štatutárnym zástupcom, a preto nemohol úmyselne túto daň nezaplatiť.¹¹ Je evidentné, že v takýchto prípadoch chýba prvok vôle spáchať trestný čin aj prvok vedomia o páchaní trestného činu. Vyšetrovateľ musí preukázať, že páchatel daň nechcel zaplatiť. V danom prípade práve preukazuje finančnú schopnosť páchatela uhradiť daň. Ak je vyhodnotený ako insolventný k dátumu splatnosti nemal dostatok finančných prostriedkov na úhradu, nebude pre tento trestný čin trestne zodpovedný (R30/2001). Podľa nášho názoru treba danú skutočnosť chápať zo širšieho hľadiska a nie upriamiť sa výlučne na jeden dátum splatnosti. V žiadnom prípade však nemožno z konštatovania daňových orgánov, že určitá osoba sa dopustila porušenia daňových zákonov, resp. z konštatovania iných orgánov, že určitá osoba porušila zákony upravujúce platenie poistného do poistných fondov, automaticky vyvodit' záver, že takáto osoba spáchala daňový trestný čin.

Z mnohých protokolov o daňových kontrolách vyplýva, že zistené skrátenie dane je niekedy založené na rôznom chápaní niektorých ustanovení daňových zákonov, napr. na neuznaní vynaložených nákladov daňových subjektov s odôvodnením, že neslúži na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Preto musí policajt otázku spoľahlivého objasnenia zavinenia venovať v procese dokazovania maximálnu pozornosť.

Ďalej tiež platí, že rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu, ktorý konštatuje skrátenie dane, spravidla nebýva rozhodnutím konečným a dokonca takým rozhodnutím nemusí byť ani rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR v odvolacom konaní. Veľmi často totiž daňové subjekty využívajú možnosť hájiť svoje práva na súde, ktorý môže dospieť k záveru, že k skráteniu dane nedošlo, resp. že ju nezavinil daňový subjekt¹². Policajt sa vo vzťahu k tomuto problému musí riadiť predovšetkým

¹¹ Prihliadame na dané tvrdenia z hľadiska zodpovednosti fyzickej osoby. Trestnoprávnu zodpovednosť právnickej osoby pozri zákon č. 91/2016 Z.z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

¹² Pre vymedzenie daňového subjektu pozri. PAPOUŠKOVÁ, Z., KOHAJDA, M. a spol. Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru. Vybrané aspekty pojmu daňový subjekt Olomouc : Iuridicum olomucense, o.p.s. 2013., s. 197 – 209.

ustanovením § 7 ods. 1 Trestného poriadku, podľa ktorého policajt posudzuje predbežné otázky samostatne, avšak ak je o takej otázke právoplatné rozhodnutie súdu, Ústavného súdu SR, Súdneho dvora Európskej únie alebo iného štátneho orgánu, policajt je takýmto rozhodnutím viazaný, ak nejde o posúdenie viny obvineného. V prípadoch neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona a nezaplatenia dane podľa § 278 Trestného zákona bude najmä potrebné preukázať, že k dátumu splatnosti dane alebo poistného mal predpokladaný páchatel' k dispozícii voľné finančné prostriedky, z ktorých svoj záväzok voči ŠR alebo poisťovni mohol uhradiť.

1.1. Osobitosti objasňovania daňových únikov

Finančná a časová náročnosť objasňovania predstavujú nepochybné parciálne špecifikum pre objasňovanie daňových únikov. Finančná náročnosť sa viaže k najmä k znaleckej, a čiastkovo aj odbornej činnosti. Rozsiahle znalecké skúmanie realizujú znalci z odvetvia daňovníctvo a účtovníctvo. Časová náročnosť sa odráža v realizácii dokazovania rôznych čiastkových konaní a mimoriadneho množstva zdaniteľných obchodov. S tým súvisí nutnosť zaistenia listinných dôkazov vo forme daňových dokladov k jednotlivým účtovným prípadom v príslušnom zdaňovacom období, ako aj ďalšiu dokumentáciu dôležitú pre trestné konanie. Vyšetrovatel' je povinný dodržiavať zásadu zachovania daňového tajomstva, aj pri realizácii enormného počtu výsluchov. Medzi ďalšie podklady, patriace do spisového materiálu patria napr. protokol o daňovej kontrole, daňové priznania, účtovníctvo a iné daňové doklady podľa daňových predpisov, platobné výmery, výpisy z bankových účtov, výpisy z obchodného registra, doklady týkajúce sa dovozu a vývozu tovaru, stanovisko daňového úradu k porušeniu daňových predpisov, stanovisko štatutárneho zástupcu k celému konaniu, stanoviská Kriminalisticko-expertízneho ústavu Policajného zboru v príslušných odboroch, stanoviská iných príslušných orgánov štátnej správy a inštitúcií zainteresovaných do daného nelegálneho konania.

V prípadoch páchania trestnej činnosti osobami z podnikateľského prostredia, neodmysliteľným dôkazom sa stáva **účtovníctvo**. Aj napriek tomu, že účtovníctvo ako súhrn početných listinných dôkazov má obzvlášť cennú informačnú hodnotu, zatiaľ v praxi je naň mnohokrát nazerané ako na zložitú veličinu s rôznymi ekonomickými aspektami¹³. V trestnom spise je významovo nahrádzané nákladnými znaleckými posudkami. Orgán činný v trestnom konaní musí dôslednejšie a s väčšou znalosťou ekonomických veličín a ďalších aspektov účtovníctva skúmať všetky údaje účtovníctva vo vzájomných súvislostiach, s cieľom vyťažiť z nich čo najviac relevantných trestnoprávných skutočností. Výnimočnosť účtovníctva ako celku aj z dôkazného hľadiska je daná tým, že v podmienkach trhového hospodárstva je pre podnikateľov nezastupiteľné, pretože ním musia podávať pravdivý obraz o stave a štruktúre majetku,

¹³ Pozri aj ČERVENÁ, K., ROMÁNOVÁ, A. Princípy regulácie účtovníctva (s akcentom na oceňovanie). In: Slovenské hospodárstvo v kontexte tohtoročných výziev a príležitostí : zborník vedeckých príspevkov, Bratislava: Vydavateľstvo Ekonóm, 2015 s. 26-32

čistého obchodného imania, výsledkoch podnikateľskej činnosti a finančnej situácii podniku. Účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky. Účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Je tiež povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov. Okrem iného účtovníctvo účtovnej jednotky je úplné, ak tá zaúčtovala v účtovnom období v účtovných knihách všetky účtovné prípady podľa § 3 zákona o účtovníctve a za toto účtovné obdobie zostavila individuálnu účtovnú uzávierku, prípadne konsolidovanú účtovnú uzávierku, vyhotovila výročnú správu podľa § 20, resp. konsolidovanú výročnú správu, zverejnila údaje podľa § 23d zákona o účtovníctve, uložila dokumenty podľa § 23a zákona o účtovníctve a má o týchto skutočnostiach všetky účtovné záznamy.¹⁴ Tieto tvrdenia ale platia len vtedy, ak je účtovníctvo vedené zákonným spôsobom. Potom jeho využitie ako dôkazu je nenahraditeľným v prípade objasňovania daňových trestných činov.

S komplikovanosťou dokazovania súvisí aj vyššie uvádzaná preferencia **znaleckých dokazovaní** pred ostatnými dôkaznými prostriedkami, tak zo strany orgánov činných v trestnom konaní ako aj súdov. Táto skutočnosť je najvýznamnejšia v kategórii objasňovania, kde už prakticky ani neexistuje pis bez znaleckého dokazovania, ktoré predlžuje dobu prípravného konania. To konštatovanie samozrejme neplatí v situácii, ak na objasnení skutočností dôležitých pre trestné konanie pre ich zložitosť sú odborné znalosti v intenciách odbornej alebo znaleckej činnosti nevyhnutné. V takomto prípade (ako to ustálila dlhoročná rozhodovacia prax a judikatúra súdov), hoci by orgán činný v trestnom konaní a súd mali akékoľvek detailné odborné vedomosti, minimálne bez odborného vyjadrenia alebo spravidla bez vypracovania znaleckého posudku by meritórne rozhodnutie vo veci nebolo možné a v konečnom dôsledku ani zákonné. Narastajúcu tendenciu ako aj bohatý potenciál má aplikácia inštitútu odborného konzultanta, najmä v prípade náročnosti konkrétnych prípadov. Odborným konzultantom v danom prípade môže byť zamestnanec finančnej správy, prípadne erudovaný odborník z organizácie špecializovanej na danú činnosť. V prípade ak nepostačuje podanie odborného vyjadrenia alebo písomného potvrdenia, aplikuje sa ustanovenie § 142 Trestného poriadku. Z vyšetrovacích spisov však v prípade daňových trestných činov vyplynula automatickosť používania predmetného ustanovenia, čo súvisí so zložitou objasňovaním daňových trestných činov. Ak pre zložitosť objasňovanej skutočnosti nebude postačovať ani odborná činnosť podľa § 141 Trestného poriadku, ktorá už má na rozdiel od ústnej pomoci odborného konzultanta prevažne písomnú formu v podobe odborného vyjadrenia alebo písomného potvrdenia, musí orgán činný v trestnom konaní a v konaní pred súdom predseda senátu podľa § 142 ods. 1 Trestného poriadku pribrať na podanie znaleckého posudku znalca a ak ide o objasnenie skutočnosti obzvlášť zložitej, dvoch znalcov. Orgán činný v trestnom konaní však musia mať minimálne také

¹⁴ § 8 ods. 3 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

odborné znalosti, aby vedeli sami zhodnotiť, znalca z akého odboru je potrebné prizvať v konkrétnom prípade.¹⁵

1.2. Inovatívne postupy objasňovania

Ako vyššie uvádzame, zavádzanie legislatívnych, prierezových, kooperačných, koordinačných, metodických i vzdelávacích opatrení v procese boja proti páchaniu daňových únikov majú svoju logickú odozvu zo strany daňových subjektov. Vzhľadom na sofistikovanosť, ale aj latentnosť daného konania, ktorého sa spravidla dopúšťajú erudované osoby vyúsťuje do inovovania spôsobov páchania daňových únikov a nachádzania nových legislatívnych medzier. Ak striktnosť opatrení čiastočne sťažuje páchanie daňového úniku v konkrétnej oblasti, subjekty reagujú promptne na daný stav a využívajú iné daňové alternatívy ich realizácie. Typickým príkladom súčasného stavu je presun uplatňovania si tzv. nadmerných odpočtov na dani z pridanej hodnoty na využívanie daňovej optimalizácie (v obidvoch prípadoch hovoríme o nelegálnych postupoch). Reakcia na dané inovácie je možná len snahou rekonštrukcie konkrétneho prípadu a využitím neštandardných spôsobov objasňovania a aj iných, ako zaužívaných dôkazov.

Prvým z príkladov, ktorý načrtávame je absencia odhalenia nelegálnej aktivity cez vyššie uvádzané listinné dôkazy. V danom prípade, ak osoba realizovala zdaniteľné obchody s nehnuteľnosťami, je možné využiť dôkazy zo stavebného konania. Osobitné postavenie má nepochybne stavebný denník. Stavebný denník je dokument, ktorý je súčasťou dokumentácie uloženej na stavenisku. Zaznamenávajú sa v ňom všetky podstatné udalosti, ktoré sa stali na stavenisku. Do stavebného denníka sa zapisujú všetky dôležité údaje o stavebných prácach, o vykonávaní štátneho stavebného dohľadu, štátneho dozoru, dozoru projektanta nad vykonávaním stavby a autorského dozoru a o iných činnostiach ovplyvňujúcich stavebné práce a priebeh výstavby. Vedie ho stavbyvedúci alebo stavebník od prvého dňa prípravných prác až do skončenia stavebných prác. Zákon ex lege vymedzuje oprávnené osoby na robenie zápisov do stavebného denníka, dátumy návštev staveniska, zrealizované opatrenia a pod.

Druhým z príkladov, ktorý bol aj úspešne v aplikačnej praxi vyšetrený, bolo detekovanie nelegálnej daňovej činnosti, vzhľadom na obchodovanie s neidentifikovateľným (resp. náročne identifikovaným) tovarom. Uvedený neoverený predpoklad bolo možné zistiť s využitím označenia tovaru chemickými prostriedkami a k namontovaniu systému satelitného monitorovacieho zariadenia do jednej z paliet s tovarom označeným chemickými prostriedkami. Monitorovací systém umožnil identifikovať trasu presunu tovaru. Pri prehliadke iných priestorov boli identifikované palety so zhodným tovarom, ktorý de facto len koloval. Tovar vo faktúrach bol popísaný všeobecným spôsobom, bez konkrétnej špecifikácie, absentoval rozmer, tvar, farba,

¹⁵ Bližšie ŠIMONOVÁ, J. Osobitosti dokazovania daňových trestných činov v kontexte daňového práva. In: Teória a prax vyšetovania - interdisciplinárne aspekty : Zborník vedeckých prác. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2017. s. 268-280

kvalitatívna trieda. V obchodnej praxi je neakceptovaný spôsob fakturácie bez konkrétnych parametrov príslušného tovaru¹⁶.

Okrem uvedené je možné použiť všetky dostupné postupy, prostredníctvom ktorých dokážeme zrekonštruovať prípad a náležite zistiť skutkový stav vecí. Napr. preverenie spotreby plynu, vody a elektrickej energie na odbernom mieste, ktoré je totožné s miestom prevádzky, alebo skladu. Je logické, že v skladovo-výrobnom areály, kde vo vzťahu k podnikateľskej činnosti je deklarované používanie technológií, spracovateľských operácií, má byť evidovaný odber plynu, elektrickej energie a spotreba vody, a to na primeranej úrovni.

2. QUO VADIS DAŇOVÉ ÚNIKY V KONTEXTE NÁVRHU ZÁKONA O VÝKONE ROZHODNUTIA O ZAISTENÍ MAJETKU A SPRÁVE ZAISTENÉHO MAJETKU

Návrh zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku a správe zaisteného majetku má nepochybne úzke prepojenie k problematike objasňovania daňových trestných činov. V recentnom období patrí uvedená problematika do pôsobnosti Policajného zboru, pričom z vývojového hľadiska možno pozitívne hodnotiť proces zmien, vzdelávania i špecializácie v danej oblasti. Inštitút daňovej kobyry, napriek jeho absentujúcej legislatívnej a inštitucionálnej precizácií, zo štatistického hľadiska má rozsiahle kladné výstupy. Preto nie je zrejma negácia daného subjektu predmetným návrhom zákona, aj s ohľadom na rozpočtové výdavky, ktoré boli vynaložené na implementáciu viacerých opatrení z akčného plánu boja proti daňovým únikom do praxe.

2.1. Návrh zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku a správe zaisteného majetku z pohľadu objasňovania daňových únikov

Cieľom navrhovanej právnej úpravy je zmena § 10 ods. 8 písm. b) a f) Trestného poriadku v kontexte rozšírenia pôsobnosti Kriminálneho úradu finančnej správy Slovenskej republiky na všetky trestné činy v oblasti daňových predpisov. Doterajšia právna úprava obmedzovala pôsobnosť Kriminálneho úradu finančnej správy Slovenskej republiky len na trestné činy v oblasti dane z pridanej hodnoty na dovoze a spotrebných daní. Ako uvádza dôvodová správa, návrh na zmenu právnej úpravy postavenia vyšetrovateľov finančnej správy a poverených pracovníkov finančnej správy vychádza z Akčného plánu boja proti daňovým podvodom aktualizovanom na roky 2017 – 2018, čo však v skutočnosti nie je pravda.

V rámci Policajného zboru boli vytvorené špecializované útvary Národnej kriminálnej agentúry a všetky personálne a materiálno technické podmienky na profesionálne vyšetrovanie najzávažnejších foriem trestnej činnosti zahrňujúcej aj daňovú trestnú činnosť, páchanú častokrát v rámci závažnej organizovanej trestnej

¹⁶ § 71 ods. 2 písm. f) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

činnosti a trestných činov korupcie (trestné činy páchané v súbehu alebo v súvislosti s porušením daňových alebo colných predpisov). Samotná aplikačná prax nepovažuje zmenu subjektu príslušného na vyšetrovanie daňovej trestnej činnosti za pozitívnu, k čomu sa prikláňa Generálna prokuratúra SR, ale aj Slovenská advokátska komora a poukazujú na možný vznik kompetenčných sporov, čo neprispieje k efektívnejšiemu, kvalitatívne lepšiemu vyšetrovaniu a objasňovaniu daňových trestných činov. Uvedený návrh má zásadný význam a možno aj to je dôvod, prečo bolo k nemu uvedených viacero zásadných pripomienok. Dôvodová správa je v danom bode značne stručná, bez príslušnej argumentácie, bez analýzy či iného podkladu, na základe ktorého bola navrhnutá. Presunom pôsobnosti v boji proti daňovým trestným činom by došlo k zásahu do súčasnej pôsobnosti Policajného zboru, vzhľadom na diverzifikáciu boja proti trestnej činnosti medzi viaceré ministerstvá, pričom trestná činnosť niektorých osôb nie je tak jednoducho deliteľná.

Trestná činnosť, najmä v jej závažnejšej podobe, sa nesústreďuje len na páchanie jedného druhu trestného činu, ktorým je v danom prípade daňový trestný čin, ale je to väčšinou komplex súvisiacich trestných činov, často aj násilnej povahy. Boj proti nim tak nie je možné z globálneho pohľadu (a často ani v konkrétnych prípadoch) rozdeliť osobitne na boj proti trestnej činnosti daňovej a trestnej činnosti ostatnej. Tak, ako sa v praxi tieto trestné činy zvyknú „prekrývať“, prekrýva sa aj boj proti nim a proti ich páchatelom, čo by pri rozdelení tejto úlohy medzi rôzne subjekty v rámci rôznych ministerstiev spôsobovalo v konečnom dôsledku neefektívnosť, pričom by nebolo možné vylúčiť ani konanie týchto subjektov voči rovnakým páchatelom. Spôsobilo by to teda zjavne aj určité negatíva v koordinácii v rámci celkového boja proti trestnej činnosti. Protiprávne konania môže byť potrebné posúdiť aj ako súbeh viacerých trestných činov, na ktoré Kriminálny úrad finančnej správy nemá danú príslušnosť podľa Trestného poriadku. Eliminovať činnosť zločineckej skupiny je možné len vtedy, ak činnosť orgánu štátu voči takejto skupine je vykonávaná v širšom zábere, pričom ako nosným druhom trestnej činnosti je aj ekonomická trestná činnosť, vrátane daňovej trestnej činnosti (v súbehu aj s drogami, zbraňami, obchodovaním s ľuďmi, a pod.). Môže dochádzať aj k prípadom vzájomného prelínania (často koordinovaného nižšími článkami riadenia skupiny) „personálneho substrátu“, ako medzi podskupinami jednej skupiny, tak aj medzi dvoma a aj viacerými skupinami. Takáto situácia si jednoznačne vyžaduje vyšetrovanie ekonomickej a ostatnej trestnej činnosti v súhrne, a nemôže byť rozdelená medzi rôzne subjekty patriace pod rôzne ministerstvá. V takomto prípade je nesporne potrebná koordinácia a riadenie činnosti štátneho orgánu z vyššej, jednotnej pozície. Nie je účinné, aby voči organizovanému zločinu bojovali lokálne a rôznymi rezortmi, rôznym spôsobom riadené, štruktúrne rozdelené subjekty, preto nie je vhodné, aby daňová trestná činnosť bola v trestnom konaní riešená mimo Policajného zboru.

Uvedenou zmenou sa opomenula nadväznosť aj na iné právne predpisy a potrebu ich novelizácie, ako napr. zákon č. 171/1993 Zb. o Policajnom zbore v znení neskorších predpisov, ktorý presne uvádza spolupôsobenie pri odhaľovaní daňových únikov, odhaľovanie a vyšetrovanie trestných činov a zisťovanie ich páchatelov. Taktiež národná

jednotka finančnej polície je zapojená do rôznych aktivít medzinárodnej spolupráce v rámci štruktúrovanej platformy spolupráce členských štátov Európskej únie, Európskej multidisciplinárnej platformy proti kriminálnym hrozbám EMPACT (European Multidisciplinary Platform Against Criminal Threats), vo vzťahu k platforme MTIC (Missing Trader Intra-Community), kde sa jednotka podieľa na výmene informácií prostredníctvom národnej ústredne EUROPOL. V rámci boja proti podvodom na úseku dane z pridanej hodnoty z iniciatívy Európskej únie má národná jednotka finančnej polície nominovaných expertov pri tvorbe viacročného strategického plánu (Multi-Annual Strategic Plan, tzv. MASP), ako aj operačného akčného plánu OAP, policajti sa zúčastňujú na medzinárodných stretnutí a konferenciách, kde nielen identifikujú spoločné problémy, ale mapujú a vytvárajú možnosti pre čo najintenzívnejšiu vzájomnú spoluprácu, pre možný spoločný postup pri predchádzaní daňovej trestnej činnosti.

Otáznym ostáva aj dopad na štátny rozpočet, ktorý bol označený aj pozitívne aj negatívne, pričom je uvedené, že predmetné finančné prostriedky boli v rozpočte na danú zmenu naplánované. S daným tvrdením by sme vo vzťahu k záväzným ukazovateľom, a najmä už k vynaloženým prostriedkom personálneho obsadenia v rámci Policajného zboru, vo vzťahu k daňovej kobre, ako aj vo vzťahu ku kreovaniu jednotného analytického centra nesúhlasili. Uvedené tvrdenie má množstvo neefektívnych a neehospodárnych prvkov, ale aj dopadov a to nielen vo vzťahu k nízkemu personálnemu stavu v oblasti vyšetrovateľov a poverených pracovníkov finančnej správy, ale aj samotnému objasňovaniu. Tu sa načrtáva jasná otázka....quo vadis daňové úniky? Je uvedený legislatívny paškvil cieľ ako negovať efektívnejší posun v procese odhaľovania a objasňovania daňových únikov? Alebo ide o podstatnú chybu, ktorej absentuje akýkoľvek logický podklad, analýza a argumentácia?

Nie je teda ani možné konštatovať, že navrhovaná zmena by priniesla také zlepšenie konania o daňových trestných činoch, ktoré by zodpovedalo rozsahu a závažnosti predmetného návrhu, a že by to nemalo negatívny vplyv na plnenie úloh Policajného zboru. Naopak je možné odôvodnene predpokladať, že ďalším rozdelením príslušnosti (rozšírenie vecnej príslušnosti Kriminálneho úradu finančnej správy) medzi rôzne subjekty patriace pod rôzne ministerstvá sa situácia nevyrieši, a že to môže mať negatívne následky. Ide pritom o takú dôležitú oblasť, že nemožno prijať takú zmenu, ktorá by napr. mohla spôsobiť zhoršenie výsledkov a doterajšej činnosti príslušných orgánov.

ZÁVER

Ak chceme efektívne bojovať proti nelegálnym aktivitám a páchaniu daňových únikov, v prvom rade musíme predikovať ich možný vývoj. Páchanie daňových únikov ovplyvňuje viacero faktorov, cez morálku, etiku, nesprávne koncipovaný daňový systém

či daňovú sústavu¹⁷, dynamickosť a náročnosť daňových právnych predpisov, vágnu legislatívu až po úmyselnú snahu zredukovať si daňovú povinnosť. Efektívne objasňovanie daňových trestných činov nepochybne svojou mierou pozitívne ovplyvní a prispeje k eliminácii páchania daňových únikov.

V prvom rade by bolo pro futuro vhodné precizovať a inovovať postupy objasňovania daňových únikov. Aktuálne materiály prezentujú štandardizované metódy, a de facto môžu v súčasnej dobe opomenúť, resp. neidentifikovať daňový únik. Kreativnosť objasňovania daňových únikov úzko súvisí aj s dynamikou a náročnosťou daňových právnych predpisov, v nachádzaní nových spôsobov rekonštrukcie, rozobratí jednotlivých častí prípadu na drobné fragmenty, na ktoré možno nazerať z viacerých uhlov pohľadu. A práve tu je nevyhnutná adekvátna znalosť daňového a finančného práva, bez ktorého môže byť samotné objasňovanie negované, resp. možno vyvodíť nesprávne závery. Objasňovanie má byť efektívne, úderné a aktuálne smerovanie považujeme za pozitívne. Pro futuro odporúčame legalizovať a inštitucionalizovať daňovú kobru, ktorá v súčasnej dobe neustále realizuje svoju činnosť len na medzirezortnej dohode a Akčnom pláne boja proti daňovým podvodom. V právnom štáte možno takúto vágnosť hodnotiť negatívne a práve precizácia daného subjektu by mohla eliminovať vznikajúce spory, možno aj kompetenčné, ktoré nepochybne navrhovaný zákon vyvolal. V procese objasňovania je nevyhnutná úzka spolupráca Policajného zboru a Finančnej správy, pričom obidve zložky danej spolupráce disponujú variabilnými benefitmi, ktoré nemá druhá z nich.

Eliminácia páchania daňových únikov je relevantná nielen z pohľadu Európskej únie, ale aj v podmienkach Slovenskej republiky. Každá krajina má svoje nuansy páchania daňových únikov a preto vie trefnejšie reagovať v boji proti nim. Priorita v danej snahe o elimináciu by mala byť podľa nás presmerovaná k menej represívnym opatreniam a negatívnym postojom, k pozitívnej motivácii subjektov platiť daň pre ich prospech a k zvýšeniu vzdelanostnej úrovne v danej oblasti.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BOHÁČ, R. Teoretické i praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových úniku a podvodu. In: *Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s.38
2. ČERVENÁ, K., ROMÁNOVÁ, A. Princípy regulácie účtovníctva (s akcentom na oceňovanie). In: *Slovenské hospodárstvo v kontexte tohtoročných výziev a príležitostí : zborník vedeckých príspevkov*, Bratislava: Vydavateľstvo Ekonóm, 2015.

¹⁷ Pozri aj ŠRAMKOVÁ, Dana. Daňové právo. In Papoušková, Z. a kol. Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize. 1. vyd. Olomouc: Vydavatelství Univerzity Palackého v Olomouci, 2010. s. 146-151.

3. KARFÍKOVÁ, M., KARFÍK, Z. Předchádzení daňovým únikum v ČR. In: *Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s.255
4. PAPOUŠKOVÁ, Z., KOHAJDA, M. a spol. *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru. Vybrané aspekty pojmu daňový subjekt*. Olomouc : Iuridicum olomucense, o.p.s. 2013.
5. RADVAN, M. Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Státní zastupitelství*, Wolters Kluwer ČR a.s., 2015, roč. 13, č. 4, s. 20-27
6. ŠIMONOVÁ, J. Osobitosti dokazovania daňových trestných činov v kontexte daňového práva. In: *Teória a prax vyšetrovania - interdisciplinárne aspekty : Zborník vedeckých prác*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2017. s. 268-280
7. ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky v Slovenskej republike (možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami)*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017.
8. ŠRAMKOVÁ, D. Daňové právo. In PAPOUŠKOVÁ, Z. a kol. *Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize*. 1. vyd. Olomouc: Vydavatelství Univerzity Palackého v Olomouci, 2010. s. 146-151.
9. ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017.
10. Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti : Záverečná správa z Medzinárodnej vedecko-výskumnej úlohy. / Rieš. výsk. úl. Jozef Stieranka, Rieš. výsk. úl. Jacek Dworzecki, Zástupca riešiteľa a zodpovedný spoluriešiteľ. Jana Šimonová, Spolurieš. Mária Sabayová, Spolurieš. Marianna Presperinová, Spolurieš. Michal Marko, Spolurieš. Jaroslav Rapčan, Spolurieš. Lucia Fecková, Spolurieš. Jana Firstová, Spolurieš. Martin Mandák, Spolurieš. Jozef Majchrák. - 1. vyd. - Bratislava: Akadémia Policajného zboru, 2016
11. Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
12. Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
13. Zákon č.222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

KONTAKT NA AUTORA

jana.simonova@minv.sk

miroslav.felcan@minv.sk

Katedra správneho práva

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Sklabinská 1

835 17 Bratislava

Slovenská republika

OD REPRESIE K PODPORE DOBROVOLNÉHO PLNENIA DANÍ

FROM REPRESSION TO VOLUNTARY TAX COMPLIANCE

Jozef Stieranka - Lucia Fecková¹
Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Štát má povinnosť a v súčasnej dobe významnú príležitosť dosiahnuť lepšie výsledky dodržiavania predpisov, zvyšovania povedomia občanov a podstatne znížiť objem dlhov, teda aj zvýšiť výber daní a cla umiernenými tzv. soft technikami. Daňové úniky a vyhýbanie sa daniam sa znížili a vyvíjajú sa snahy o zvýšenie dobrovoľného dodržiavania predpisov. Predmetom príspevku je priblížiť preventívne techniky, a to je pozitívne ovplyvňovanie subjektov pri prvotnom rozhodovaní o porušení daňových predpisov, čo má v konečnom dôsledku pozitívny dopad na znižovanie daňových únikov. Tieto informácie sa použijú na posúdenie stratégie dodržiavania daňových predpisov, dobrovoľného dodržiavania daní a inštitucionálnych charakteristík daňovej správy.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

spravodlivosť, dodržiavanie právnych predpisov, morálka, eliminácia únikov, opatrenia

Abstract in English language:

Government has a significant opportunity to achieve better outcomes, in terms of increased compliance, citizen awareness and substantially increase the amount of debt they collect by soft techniques. Tax evasion and tax avoidance have fallen, and efforts are being made to raise voluntary compliance. The aim of this report is to introduce the preventive form how to influence the subjects in initial decisions about infringement tax compliance which ultimately has positive impact on the reduction of tax evasions. The information will be used to assess the tax compliance strategy, voluntary tax compliance and institutional features of the tax administration.

Keywords in English language:

justice, compliance, morality, elimination of evasion, measures

ÚVOD

Každý deň zasielajú štátne inštitúcie desiatky tisíc oznámení, upomienok a výziev pre spoločnosti ako aj obyvateľov a občanov týkajúce sa nezaplatených daní a iných dlhov. Pravdou je, že časť z tejto korešpondencie nemá žiadny zjavný vplyv na zaplatenie

¹ Externá doktorandka Akadémie PZ v Bratislave

nedoplatkov alebo na ich predchádzanie, de facto nemá vplyv na plnenie zákonom uložených povinností.

Otázka ktorá vyvstáva teda je, prečo toľko ľudí ignoruje tieto dôležité „správy“, ktoré je potrebné z logiky vecí v ich vlastnom záujme riešiť? Štandardná ekonomická teória naznačuje, že ľudia vykonávajú logické rozhodnutia z dostupných informácií. Na druhej strane nie vždy tomu tak je, pretože ľudia sú ovplyvnení mnohými "nevedomými" faktormi, ktoré nevedú k racionálnemu správaniu. Takými to determinantmi sú napríklad vnútorná motivácia, kultúrne zvyklosti, etické princípy a pod. Uvedené skúma behaviorálna ekonómia, ktorá odvodzuje potenciálne správanie od toho ako sa ľudia skutočne správajú v reálnych životných situáciách. Teda zohľadňuje to, že čisto sebecké rozhodovanie homo economicus v bežnom živote často vyvažujú možno až iracionálne rozhodnutia.²

Samotné platenie a dodržiavanie platných legislatívnych pravidiel pri stanovení a výbere dane je základným predpokladom správne a efektívne fungujúcej správy štátu. Dane a poplatky predstavujú najdôležitejšie formy, ktorými sa odčerpáva časť príjmov a iných dôchodkov právnických a fyzických osôb do verejných rozpočtov.³ Daň je vo svojej podstate hybnou silou spoločnosti.

Vo všeobecnosti možno daň zadefinovať ako peňažné plnenie nenávratného charakteru, ktoré štát ukladá zákonom alebo na základe zákona na úhradu štátnych alebo iných verejných potrieb vo vopred stanovenej výške a s vopred stanoveným termínom splatnosti.

Táto platobná povinnosť, ktorá je legislatívne štátom stanovená je upravená v článku 11 ods. 5 v ústavnom zákone 23/1991 Zb., ktorým sa ustanovuje základná Listina práv a slobôd ako ústavný zákon⁴ ako aj v zákone č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov, ktorá v ustanoveniach čl. 13, 59, 93,86 a 119 stanovuje základné požiadavky a princípy zákonnej úpravy vyberania daní.⁵

Rozsah tohto platenia závisí priamo od toho, ako široko sú vymedzené hranice verejných potrieb, pričom je potrebné rozlíšiť dva základné aspekty. Politický aspekt je subjektívny a veľmi premenlivý v zmysle nastavenia programových ideí a zámerov, je odrazom vôle politickej moci presadzujúcej v konečnom dôsledku vôle ľudu, kde daňový subjekt vystupuje v pozícii voliča. Výraznejší vplyv na stanovenie hranice zdanenia možno prisúdiť ekonomickému aspektu verejných potrieb, nakoľko, cit.: Je zrejmé, že verejné príjmy a výdaje sú súčasťou spoločenského produktu, preto hranice zdanenia je potrebné hľadať v ekonomickej efektívnosti hospodárskeho systému“⁶

² pozri THALER, R. H. SUNSTEIN, C. R. Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness

³ BABČÁK. V. Daňové právo hmotné, rok 2001, Prešov, str. 10, ISBN 80-8068-069-8

⁴ Ústavný zákon 23/1991 Zb. ktorým sa ustanovuje Listina základných práv a slobôd ako ústavný zákon

⁵ Zákon č. 416/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov

⁶ MRKÝVKA, Petr. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno, 2004. s. 25

1. DAŇOVÉ ÚNIKY VS. DODRŽIAVANIE DAŇOVÝCH PREDPISOV

Prírodným cieľom každého daňového subjektu je znížiť svoj základ dane tak, aby ním platené dane z jeho pohľadu čo najviac minimalizovali hospodársky výsledok v podobe čistého zisku. Dodržiavanie daňových predpisov predstavuje ochotu daňovníkov platiť dane.

S ochotou platiť dane sa úzko viažu aj **daňové úniky**. V teórii a v ekonomickej praxi sa stretávame s rôznymi pohľadmi na chápanie obsahu tohto pojmu. Výstižná je definícia, ktorá charakterizuje daňový únik ako „výsledok ekonomického správania sa daňových subjektov, ktorého dôsledkom je **úmyselná alebo neúmyselná redukcia daňovej povinnosti** daňového subjektu (občana, živnostníka, podniku a pod) voči štátu.⁷ Pokiaľ je daňový únik založený na porušovaní platného práva, jedná sa o **nelegálny, resp. nezákonný daňový únik**, často označovaný aj termínom daňový podvod. Z pohľadu úmyslu môžeme nelegálne daňové úniky klasifikovať na neúmyselné daňové úniky a úmyselné daňové úniky.

Úmyselné daňové úniky sú výsledkom otvoreného alebo skrytého porušenia platných zákonov, využitia omylu, uvedenia do omylu, zamlčanie podstatných skutočností a často simulovaných či zastieraných úkonov majúcich charakter podvodného konania a vedúcich v konečnom dôsledku k nezaplateniu daní (Presperínová 2009). **Neúmyselné daňové úniky** postihujú konania daňového subjektu, ktorý z nepozornosti alebo z nedostatočnej znalosti daňových predpisov si zníži základ dane a následne daň. Často krát vychádzajú z chýb v ekonomickej evidencii a chýb pri výpočte daní. Pre neúmyselné daňové úniky je charakteristické nevedomé konanie. Po zistení chyby správny orgán postup hodnotí ako správny delikt, ktorý uzavrie primeranou daňovou sankciou. Termín daňový únik zahŕňa v sebe aj **legálny daňový únik**, ktorý postihuje také konanie, pri ktorom sa daňovník pohybuje v medziach zákonov a využíva ich na znižovanie svojho daňového zaťaženia. V podstate ide o šikovné využívanie možností, ktoré ponúkajú zákony. Takéto konanie sa často krát označuje aj ako **daňová optimalizácia**. Je to súhrn rôznych ekonomických a právnych opatrení s cieľom uhrádzania čo možno najnižšieho objemu všetkých druhov daní, teda priamych daní, nepriamych daní a ďalších daní, ktoré musí firma platiť štátu v súlade s daňovými zákonmi. Efekt daňovej optimalizácie sa účinne prejaví v dlhšom časovom horizonte. V rámci daňovej optimalizácie sa veľmi často stretávame aj s daňovou špekuláciou a daňovým plánovaním. **Daňové plánovanie** je taký postup firmy, pri ktorom vzhľadom na svoju formu právnej subjektivity, výšku obchodného obratu, vybavenosť hmotným majetkom a predmetom podnikania, zaplatí čo najnižšie dane v časovom harmonograme, ktorý nenaruší jej ekonomický vývoj a zbytočne neviaže voľné finančné zdroje. **Definíciu daňovej špekulácie** je možné odvodiť od vymedzenia burzovej špekulácie a je ju možné chápať ako určitú činnosť podnikateľa, ktorá spočíva v správnom využívaní zákonných inštitútov a vo využívaní medzier v daňových zákonoch a ekonomickej

⁷ Vykatoryová, J., BANGO, D., *Metodika vyšetrovania trestných činov II. Časť.*, 2004, s 109

legislatíve štátu, v transferoch podnikateľských aktivít do daňových rajov, ako aj vo využívaní všetkých ostatných legitímnych prostriedkov na báze daňovo-účtovných a právnych vedomostí. Pri daňovej špekulácii a daňovej optimalizácii nastáva základné protirečenie v záujmoch, kde daňovník sa snaží minimalizovať svoje daňové zaťaženie, pričom štát chce maximalizovať výnos z vybraných daní.

Daňové úniky sú vždy aktuálnou témou aj o vo vzťahu k možnostiach ich ovplyvňovania a účinnej eliminácie. Ovpływňovanie daňových subjektov nie je novou koncepciou daňovej politiky. Behaviorálny prístup sa dnes už bežne využíva, nakoľko umožňuje lepšie pochopenie správania sa daňových subjektov a je preukázané, že adekvátne ovplyvňovanie prispieva k stabilizácii a udržateľnosti daňových systémov.

Termín dodržiavanie daňových predpisov odkazuje na pozorovateľnú aktivitu, teda správanie sa jedinca. V súvislosti s jeho postojmi sa používa termín **daňová morálka**, ktorá je definovaná ako vnútorná motivácia platiť dane, čiže predstavuje ochotu jedinca platiť dane namiesto obchádzania zákona. Sila a moc“ autorít, dôvera v autority a dodržiavanie daňových predpisov sú faktory, ktoré ovplyvňujú správanie sa daňových subjektov. Moc autorít predstavuje subjektívnu pravdepodobnosť priradenú daňovníkom situácii, že daňoví úradníci odhalia nelegálne daňové úniky (napríklad frekvenciou daňových kontrol, rizikovými analýzami) a daňový subjekt bude za daňové úniky potrestaný. Moc autorít súvisí s viacerými faktormi, napríklad s daňovou legislatívou, rozdeľovaním rozpočtu vládou a do istej miery aj vedomosťami a postojmi subjektov.

Daňové subjekty majú stále menej možností pre daňové úniky, pretože následky nedodržiavania daňových predpisov prevyšujú následky ich dodržiavania. Nárast moci autorít s vyššou pravdepodobnosťou vedie k vynútenému dodržiavaniu daňových predpisov.

Dodržiavanie daňových predpisov môže byť dobrovoľné alebo vynútené. Na základe vyššie uvedeného bolo potrebné zvyšovať úroveň služieb poskytovaných verejnosti, so zámerom zlepšovania daňovej disciplíny daňových subjektov ako aj vybudovať efektívnu, funkčnú a zákaznícky orientovanú finančnú správu SR pripravenú na zjednotenie výberu daní, cieľ a vo finálnej etape aj odvodov.

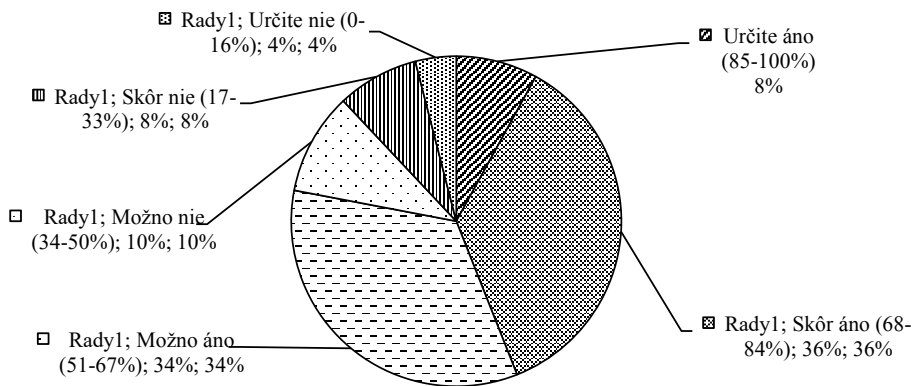
2. POTREBA ROZHODNÝCH KROKOV

To, že štát prostredníctvom svojich inštitúcií reaguje na trendy daňových únikov a iniciuje zmeny (legislatívne alebo operatívne) v snahe obmedziť možnosti ich nedodržiavania a obchádzania je evidentné. Mnohé z opatrení prijímané na elimináciu daňových únikov boli alebo sú práve kvôli nedostatočnému poznaniu vnímané značne negatívne. Nevedomosť verejnosti sa prejavuje aj v chápaní toho čo je daňový únik, daňová optimalizácia, daňové plánovanie, daňová špekulácia, aký rozdiel je medzi nimi a aké dôsledky má ich realizácia. To má samozrejme následný vplyv na postoje vo vzťahu k daňovým únikom, na ich vnímanie a na ich tolerovanie. Tolerovanie daňových únikov občanmi prispieva k ich rastu. Tolerovanie je úzko previazané aj s právnym a „daňovým“

povedomím občanov a celej spoločnosti. Nízke právne a daňové povedomie otvára priestor na rozvoj daňových únikov.

Otázkami tolerancie daňových únikov sa venoval aj empirický výskum, ktorý bol vykonaný v rámci vedeckovýskumnej úlohy - VYSK č.164 „Odhaľovanie daňových a únikov a daňovej trestnej činnosti“. Realizovaný bol na vybranej skupine respondentov, ktorú tvorili študenti Akadémie PZ v Bratislave a študenti Ekonomickej univerzity v Bratislave. Celkovo sa výskumu zúčastnilo 123 respondentov, pričom študenti Ekonomickej univerzity tvorili 29% (36 osôb) a študenti Akadémie PZ zvyšných 71% (87 osôb). Percentuálne zastúpenie žien bolo 38% a mužov 62%. Respondenti boli rozdelení podľa dĺžky zamestnania (ekonomickej praxe), pričom výsledky daného rozdelenia boli nasledovné: 0 -5 rokov: 66 respondentov (36 študentov EUB-y a 30 študentov APZ), 5-10 rokov 12 respondentov, 10-15 rokov 18 respondentov, 15-20 rokov 13 respondentov. Z výsledkov uvádzaného empirického výskumu vyplynulo (graf. č.1), že až 78% respondentov si myslí, že na Slovensku sú tolerované daňové úniky. 8% respondentov si myslí, že na Slovensku sa určite tolerujú daňové úniky a 36% respondentov si myslí, že daňové úniky sú skôr tolerované ako netolerované. Len 4% respondentov si myslí, že daňové úniky na Slovensku určite nie sú tolerované.⁸

Graf č.1: Tolerancia daňových únikov v SR



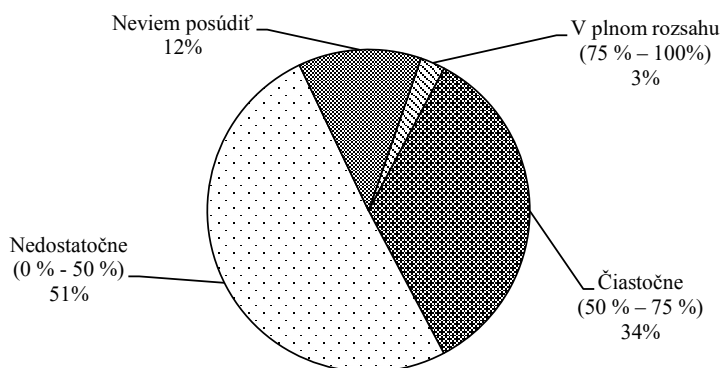
Zdroj: vlastné spracovanie

Tieto tvrdenia potvrdili aj ďalšie skupiny respondentov, ktoré boli oslovené v rámci plnenia úloh vyššie uvádzanej vedeckovýskumnej úlohy. Jednu skupinu tvorilo celkom 37 colníkov a druhú skupinu tvorilo 519 respondentov z radov príslušníkov Policajného zboru, ktorí pracovali na úseku odhaľovania ekonomickej trestnej činnosti.

⁸ STIERANKA, J., NOVÁKOVÁ, I., Ekonomické, sociálne a etické implikácie daňových únikov. In: *Posolstvo Jána Pavla II. 2016. "Súčasný výzvy a trendy v ..."* [elektronický zdroj] : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie konanej v dňoch 21. - 22. apríla 2016 v Poprade, VERBUM - vydavateľstvo Katolíckej univerzity v Ružomberku,

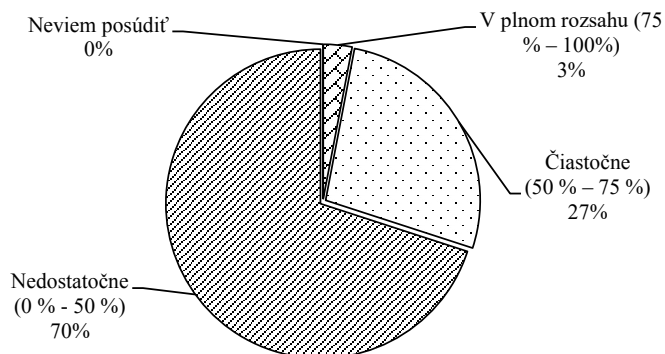
Obidve skupiny respondentov sa vyjadrovali na otázku či je spáchanie daňového trestného činu pre podnikateľské subjekty odstrašujúce. Z vyhodnotenia odpovedí na túto otázku vyplýva, že vnímanie spáchania daňového trestného činu ako odstrašujúce v plnom rozsahu uviedlo iba 13 policajtov (3% respondentov) a 1 colník (3% respondentov). Najviac respondentov uviedlo možnosť nedostatočne, a to 51% policajtov a až 70% colníkov.

Graf č.2: Vnímanie spáchania daňového trestného činu ako odstrašujúce (policajti)



Zdroj: vlastné spracovanie

Graf č.3: Vnímanie spáchania daňového trestného činu ako odstrašujúce (colníci)



Zdroj: vlastné spracovanie

Výsledky uvádzaných empirických výskumov poukazujú na skutočnosť, že situácia v Slovenskej republike v oblasti tolerovania daňových únikov je veľmi nepriaznivá. Preto je nevyhnutné okrem represívnych opatrení zvýšiť úsilie aj v oblasti edukácie širokej občianskej verejnosti – zvýšiť jej **daňovú morálku** a „**daňovú**

gramotnosť“ aj poukazovaním na to čo je daň, aký má zmysel a akú funkciu pre štát a pre jednotlivca plní. Treba tiež naučiť daňové subjekty, že plnenie si daňových povinností je v prvom a neposlednom rade v ich záujme. Zároveň je potrebné zvyšovať úroveň služieb zo strany daňovej správy poskytovaných verejnosti, so zámerom zlepšovania daňovej disciplíny daňových subjektov. Pozitívne ovplyvniť správanie sa daňových subjektov je možné popri „daňovom vzdelávaní“ a zvyšovaní daňovej morálky aj ďalšími preventívno-represívnymi spôsobmi, a to hrozbou ekonomických sankcií (pokuta, penále), neekonomických sankcií (zverejnenie v zozname neplatičov a pod.) a trestných sankcií za nedodržanie daňových zákonov.

Ochota spolupracovať so štátom všeobecne a ochota platiť dane závisí od množstva faktorov. Jedným z faktorov je riziko odhalenia a potrestania ako preventívnej metódy hrozby trestu, ktoré je založené napríklad na strachu z realizovaných úkonoch správy daní pri porušení daňových predpisov (početnosť a predmet daňových kontrol) a následkov spočívajúcich často v majetkovej ujme (sankcia v prípade správneho deliktu) alebo na trestnoprávnej rovine ak je konanie daňového subjektu klasifikované ako daňový trestný čin. K plateniu daní teda daňové subjekty vedie strach z odhalenia a prísnosť sankcie, ktorá by mala mať súčasne represívny i preventívny účinok.

Rovnako významné ako vonkajšie faktory, medzi ktoré patria daňové sadzby, povaha príjmov, pravdepodobnosť daňového preverovania, či výška sankcií, sú aj vnútorné faktory. Medzi interné činitele patria vedomosti daňových subjektov v oblasti daňového práva, ich postoj k vládnej politike, vnímanie spravodlivosti, ako aj motivácia participovať na verejnom blahu. Aj preto v diskusiách o možnostiach nových stratégií zameraných na lepší výber daní sa stále viac poukazuje na využívanie psychologických faktorov. Ide o nový zámer založený na využívaní behaviorálnej ekonómie, ktorý sa spomína napríklad aj Programom vyhlásení vlády Slovenskej republiky na roky 2016-2020, kde sa pre zvýšenie efektivity výberu a vymáhania daní vláda zaviazala „podporiť implementáciu stimulácie daňovej povinnosti na základe behaviorálnej analýzy ekonomického správania sa hospodárskeho subjektu“.⁹

Vláda SR sa vo svojom programovom vyhlásení vlády na roky 2012 až 2016 zaviazala účinne, nekompromisne a systematicky bojovať proti daňovým podvodom. V marci 2012 zverejnil Inštitút finančnej politiky MF SR „**Odhad straty príjmov z DPH v roku 2010**“ na úrovni **2,3 mld. Eur, čo predstavovalo 3,5% HDP**. Následne, dňa 31. mája 2012 schválila vláda SR uznesením č. 235/2012 „Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016“ (ďalej len „APBP“), ktorý predstavoval súbor 50 opatrení legislatívneho aj operatívneho charakteru naprieč daňovým, trestným aj obchodným právom. V dôsledku implementácie jednotlivých opatrení do aplikačnej praxe a v dôsledku zintenzívnenia a zefektívnenia spolupráce zainteresovaných zložiek výkonu boli postupne identifikované ďalšie oblasti, v ktorých je potrebné nastavenie

⁹ Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na roky 2016-2020. časť : Boj proti daňovým a colným únikom s. 21

nových, účinných opatrení v boji proti podvodom a plán sa aktualizoval uznesením vlády č. 380 z 8.júla 2015 a uznesením vlády č. 206 z 26. apríla 2017.

2.1 Kvantifikácia prínosov nielen pre príjmovú stránku štátneho rozpočtu

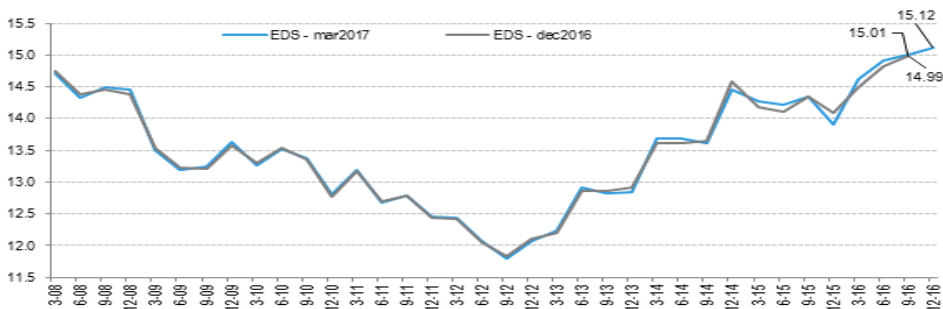
Vzhľadom na vyššie uvedené možno konštatovať, že správnosť a účinnosť schválených opatrení dokazuje nielen zmena správania samotných platiteľov dane, vyššia miera ich disciplíny, zodpovednejší prístup pri voľbe obchodných partnerov, či naopak presun aktivít k iným sofistikovanejším formám daňových únikov, ale najmä výsledok vo finančnom vyjadrení, v podobe zvýšených príjmov štátneho rozpočtu z výberu a platenia daní, ktorý nesporne prispel k úspešnej konsolidácii verejných financií a k splneniu cieľa znížiť deficit pod 3% HDP. Sekundárnymi prínosmi implementácie jednotlivých opatrení sú aj synergické efekty pri eliminácii únikov na dani z príjmu a spotrebných daniach.

Vyššie uvedené malo pozitívny dopad na príjmovú stránku štátneho rozpočtu. Odhadovaný dodatočný prínos v roku 2016 predstavuje **1,04 mld. eur (1,3 % HDP) oproti roku 2012**. Efektívna daňová sadzba DPPO rastie v posledných rokoch historickým tempom, čo je spôsobené cyklicitou tejto dane a taktiež opatreniami týkajúcimi sa DPH, ktoré sa pozitívne prejavujú vo výnose DPPO. Úspešnosť výberu DPH stúpala a na konci roka 2016 dosiahla najvyššiu úroveň od roku 2008. Kumulatívne sa od roku 2012 podarilo zvýšiť výnos DPH o 2 664 mil. eur = 3.29 % HDP.

Inštitút finančnej politiky (IFP), v rámci zverejneného materiálu - Vyhodnocovanie opatrení na zvýšenie úspešnosti výberu daní (neformálne zasadnutie VpDP) pojednáva o zlepšení úspešnosti výberu DPH práve od roku 2012 prijatím opatrení, ako aj znížením daňovej medzery, na čo má vplyv práve zavádzanie opatrení APBP. Efektívna daňová sadzba bola v marci 2017 na historickom **15,12 %**.¹⁰ Efektívna daňová sadzba ukazuje ako sa štátu darí vyberať dane. Táto sadzba zároveň priamo súvisí s daňovou medzerou. Pokiaľ efektívna daňová sadzba stúpa, daňová medzera klesá a naopak. Zároveň daňová medzera predstavuje rozdiel medzi skutočne zaplatenou daňou a daňou, ktorá mala byť zaplatená, ak by daňové subjekty priznali svoje aktivity a transakcie správne v súlade s platnou legislatívou. Od prijatia APBP sa daňová medzera znížila o ¼ avšak stále je vysoká v porovnaní s EÚ priemerom.

¹⁰ <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11459>

Graf č.4: Vývoj efektívnej daňovej sadzby



Zdroj: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11459>

3. NOVÉ PRÍSTUPY K STIMULÁCII PLNENIA ZÁKONNÝCH POVINNOSTÍ

Veľkosť daňových únikov odzrkadľuje efektívnosť daňových systémov. Znalosť o spôsoboch páchania daňových únikov pomáha identifikovať slabé miesta daňového systému a následne nastaviť také opatrenia, ktoré ich potlačia. Daňové úniky deformujú ekonomické prostredie, pretože niektoré subjekty získavajú konkurenčnú výhodu, čo z dlhodobého hľadiska môže priviesť niektoré subjekty doposiaľ plniace si svoje povinnosti k využívaniu podobných praktík.

Vynára sa priestor ako znižovať daňovú medzeru cez aktívny boj proti daňovým únikom prostredníctvom zlepšovania dodržiavania právnych predpisov zameraním na dobrovoľné plnenie daňových povinností, ako aj redukcii daňového bremena.

Po etape prijímania represívnych opatrení a stabilizácie v oblasti boja proti daňovým podvodom sa finančná správa posúva z represívnej roviny do „business-friendly“ prostredia. Inštitúit podpory dobrovoľného plnenia zákonných povinností je akousi nadstavbou v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plneniu daňových povinností ako nástroja proklientského prístupu finančnej správy a zároveň ako prevenčného nástroja.

Softwarning predstavuje nástroj komunikácie finančnej správy s daňovým subjektom zabezpečujúcej úzku súčinnosť a spoluprácu v prípadoch akýchkoľvek nejasností zistených správcom dane pri správe daní. Jeho cieľom je poskytnutie možnosti daňovému subjektu na pomerne rýchle odstránenie pochybností správcu dane, čím sa zabezpečí okrem základného predpokladu plnej garancie základných práv a slobôd jednotlivca aj identifikácia daňového subjektu ako spolupracujúceho, či nespupracujúceho. Zároveň však predstavuje upozornenie, že finančná (daňová) správa určité nezrovnalosti zaznamenala a tým aj požiadavku na upustenie od alebo nezapojenie sa do ďalšieho podobného konania zo strany daňového subjektu, čím plní úlohu prevencie kriminality v súlade s ustanoveniami zákona č. 583/2008 Z. z. o prevencii kriminality a inej protispoločenskej činnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Jedná sa o „benefit“ pre daňové subjekty, nakoľko predstavuje druh upozornenia bez sankčného následku, popisujúci správanie, ktoré môže viesť alebo vedie k porušeniu právnych predpisov. Notifikáciu je možné realizovať prostredníctvom poštovej zásielky, sms správy alebo e-mailu

Uvedený inštitút je zameraný na nasledovné ciele:

- súčinnosť daňových subjektov pri plnení daňových povinností,
- pravidelné **pripomienky neplnenia daňových povinností**.

Zaslaním upozornenia môžu byť daňové subjekty ostražitejší ohľadne svojich obchodných partnerov ako aj môžu napraviť svoje správanie, bez začatia konania vo veciach správy daní, čím však nie je dotknutá zodpovednosť za správnosť podaní.

3.1. Možnosti využitia

Oblasti, na ktoré je možné zamerať softwarning sú upozornenia vzťahujúce sa na daňový nedoplatok, na začatie exekučného konania, na nesúlady v zaslaných podaniach (napr. údajov v kontrolných výkazoch DPH a daňových priznaní vzťahujúce sa na odpočítanie dane z pridanej hodnoty alebo na vykázanú vlastnú daňovú povinnosť, na nesúlad medzi DPH a daňou z príjmu), na zapojenie sa v rizikových obchodoch a pod. Softwarningom môže byť daňový subjekt požiadaný o:

- overenie správnosti uvádzaných údajov v zaslaných podaniach, alebo
- o vysporiadanie zistených rozdielov v súlade so zákonom, ak bude takýto postup potrebný.

Uprednostnenie komunikácie so správcom, ako spôsobu vysvetľovania, či objasňovania skutočností rozhodujúcich pre správu daní pred okamžitým uložením sankcie za nesplnenie povinností je motivujúcim prvkom najmä pre skupinu subjektov, stojacich pred rozhodnutím vybrať sa na „šikmú plochu“ porušovateľov zákona. Zároveň predstavuje signál, že finančná/daňová správa má správanie daňových subjektov zmonitorované a podchytené.

ZÁVER

Štát prostredníctvom orgánov ovplyvňujúcich výber daní má možnosť voľby použiť prístup sily a moci (zvyšovanie represie) alebo motiváciu k dobrovoľnému plneniu. Uvedené je možné priamo prostredníctvom zásahov zameraných na špecifické okruhy daňových subjektov (napr. verejné zoznamy nie len nepoctivých ale aj daňovníkov plniacich si svoje povinnosti). V danej oblasti by sa preto mala jednoznačne zlepšiť komunikácia, edukácia a právne prostredie. Zámerom boja proti daňovým únikom je v prvom rade upraviť právne prostredie tak, aby sa poctivých podnikateľov opatrenia významným spôsobom nedotkli, ale aby boli eliminované podvodné aktivity realizované práve na úkor podnikateľov dodržiavajúcich daňové predpisy. Preto je potrebné nastaviť legislatívu a na ňu nadväzujúce opatrenia tak, aby sa jednak oddelili poctivé a reálne obchodné aktivity od podvodných a aby sa na základe tohto osobitného prístupu cielene zameriavali aj aktivity štátu. Existencia akýchkoľvek hlasov namietajúcich neprimeranú záťaž podnikateľských subjektov preto pramení iba

z neznalosti nastavených pravidiel, preto je dôležité nastaviť správnu masívnu kampaň, komunikáciu voči verejnosti ako aj odpočet prijatých opatrení tak, aby sa negatívne vnemy eliminovali zabezpečením príslušnej komunikácie s daňovými subjektmi tak hromadného ako aj osobného charakteru, v rámci ktorej by sa vysvetľovalo zavádzanie prijímaných opatrení, ich realizáciu a dosahované efekty. Je potrebné meniť mentalitu a kultúru spoločnosti vo vzťahu k vnímaniu a samotnej aplikácii daňových práv a povinností. S uvedeným úzko súvisí potreba zvyšovať úroveň služieb poskytovaných verejnosti so zámerom zlepšovania daňovej disciplíny daňových subjektov, ale aj v oblastiach zvyšovania kvality inštitúcií, v precizovaní a aplikácii protikorupčných opatrení, v reštrikciách vo vzťahu k daňovým rajom, v zefektívňovaní a nastavovaní nelegislatívnych opatrení.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V., *Daňové právo hmotné*, Prešov, 2001, 10 s. ISBN 80-8068-069-8
2. HAJNOVIČOVÁ, V. a kol. Hodnotenie rizikovosti daňových subjektov pri výbere dane z príjmu (návrh koncepcie benchmarkingu) In: *Policajná teória a prax*. ISSN 1335-1370, roč. XVIII, 2015, č. 1.
3. MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno: Nakladatelství Masarykova universita, 2004. 25 s. ISBN: 80-210-3579-X.
4. STIERANKA, J., NOVÁKOVÁ, I., Ekonomické, sociálne a etické implikácie daňových únikov. In: *Posolstvo Jána Pavla II. 2016. "Súčasný výzvy a trendy v ..."* [elektronický zdroj] : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie konanej v dňoch 21. - 22. apríla 2016 v Poprade, VERBUM - vydavateľstvo Katolíckej univerzity v Ružomberku, 2016. ISBN 978-80-561-0369-2
5. THALER, R. H., SUNSTEIN, C. R. *Improving Decision about Health, Wealth, and Happiness*. Yale University Press. New Haven, 2008, 293 s. ISBN 978-0-14-311526-7.
6. VIKTORYNOVÁ, J., BANGO, D. a kol. 2004. *Metodika vyšetrovania trestných činov II. Časť*. Bratislava: Akadémia PZ. ISBN 80-8054-313-5.
7. Ústavný zákon 23/1991 Zb. ktorým sa ustanovuje Listina základných práv a slobôd ako ústavný zákon
8. Zákon č. 4160/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov
9. Zákon č. 583/2008 Z. z. o prevencii kriminality a inej protispoločenskej činnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov
10. Vyhodnotenie IFP Dostupné na: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11459>
11. Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na roky 2016-2020. časť : Boj proti daňovým a colným únikom Dostupné na: http://www.vlada.gov.sk/data/files/6483_programove-vyhlasenie-vlady-slovenskej-republiky.pdf

<http://www.cfo.sk/articles/oecd-uverejnil-akny-plan-boja-proti-danovym-unikom#.Ug8IM6zjmh0>

KONTAKT NA AUTOROV

prof. Ing. Jozef Stieranka, PhD.

jozef.stieranka@minv.sk

JUDr. Lucia Fecková

lucia.feckova@financnasprava.sk

ELIMINÁCIA DAŇOVÝCH ÚNIKOV ZAVEDENÍM E-KASY¹

ELIMINATING TAX EVASION BY INTRODUCING E-KASA

Monika Stojáková

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Téma daňových únikov sa v súčasnosti čoraz viac objavuje v spoločnosti, a to jednak v praxi právnikov, daňových poradcov, ale mnohokrát aj medzi laickou verejnosťou prostredníctvom masovokomunikačných prostriedkov. Príspevok je venovaný téme daňových únikov, agresívnemu daňovému plánovaniu a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam zo strany daňových subjektov, ktoré úmyselne zatajujú podstatné skutočnosti týkajúce sa predmetu dane. Na začiatku príspevku rozoberieme pojem daňový únik a následne objasníme pojmy ako legálny daňový únik a nelegálny daňový únik. Ďalšia časť príspevku je zameraná na používanie elektronických registračných pokladníc, pri ktorých dochádza k modifikácii softvéru fiskálneho modulu, a s tým spojené problémy. Príspevok je tiež venovaný problematike zavedenia takzvanej E-KASY.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňový únik, daňová povinnosť, daňová optimalizácia, daňový podvod, elektronická registračná pokladnica, E-KASA

Abstract in English language:

The topic of tax evasion is increasingly appearing in society now, both in the practice of lawyers, tax advisers, but also often among the general public through mass media. The article is focused on tax evasion, aggressive tax planning and tax evasion by taxpayers who knowingly conceal important facts about the subject of the tax. At the beginning of the article is defined the term tax evasion and then the clarification of the concepts of legal tax evasion and illegal tax evasion. The next part of the article is focused on the use of electronic cash registers and related problems, and last but not least, the contribution is aimed to the introduction of the so-called E-CASE.

Key words in English language:

tax evasion, tax liability, tax optimization, tax fraud, electronic cash register, E-KASA

¹ Príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0846/17 „Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady“.

ÚVOD

V úvode možno konštatovať, že daňové úniky sú tak „staré“ ako samotné dane.² Aj keď sú dane odsudzované väčšinou spoločnosťou kvôli ich výškach, napriek tejto skutočnosti sú zavádzané každým štátom na napĺňanie štátnej pokladnice. S pojmom daňový únik sa stretávame v právnickej terminológii, ale taktiež mnohokrát je tento pojem používaný aj medzi laickou verejnosťou, a to hlavne prostredníctvom masovokomunikačných prostriedkov. Boj proti daňovým únikom, agresívnemu daňovému plánovaniu a neplneniu daňovej povinnosti neexistuje len na území Slovenskej republiky, ba dokonca ani len na pôde Európskej únie, ale v súčasnosti ide o globálny problém. Z môjho pohľadu sa daňové úniky stali „populárnymi“ a mnohokrát úspešne zakamuflovanými konaniami zo strany daňových subjektov. Je úplne prirodzené, že daňové subjekty sa snažia vyhnúť daňovej povinnosti, no často spôsobom, ktorým spáchajú správny delikt podľa Daňového poriadku alebo v krajnom prípade naplnia znaky skutkovej podstaty niektorého daňového trestného činu.

Tak ako existuje na strane štátnych orgánov snaha o zabezpečenie fiskálnych záujmov štátu, plnenie štátneho rozpočtu, udržiavanie ekonomickej stability, tak naproti tomu možno zaznamenať aj snahu zo strany daňových subjektov vyhnúť sa plateniu daní, teda vyhnúť sa plneniu daňovej povinnosti, čo pre ekonomiku predstavuje nepriaznivý jav. Takýmto konaním štát prichádza o kvantifikovateľné straty peňažných prostriedkov na pokrytie nákladov na zdravotníctvo, školstvo, sociálne služby, dôchodkové zabezpečenia a iné.³

Daňové úniky budú súčasťou každej ekonomiky, a to z dôvodu neexistencie absolútnej daňovej spravodlivosti a rozdielnej motivácie daňových subjektov k plneniu si svojej daňovej povinnosti. Je len na daňových subjektoch ako budú konať, pričom existujú len dve možnosti a to konanie, ktoré bude v súlade so zákonom, kedy si subjekty budú plniť svoje daňové povinnosti riadne a včas alebo budú konať v rozpore so zákonom, a tým pádom pre takéto subjekty nastanú negatívne dôsledky. Každá ekonomika bojuje s takýmto konaním a úlohou štátov ako sa popasovať s týmto spoločenským fenoménom je prijímanie opatrení na odstránenie negatívnych dôsledkov, ktoré majú dopad na ekonomiku štátu.

1. VŠEOBECNE O DAŇOVOM ÚNIKU

V prvom rade je potrebné si vymedziť pojem daňový únik. Aj keď sa nám zdá, že pojem daňový únik a jeho vymedzenie je jednoduché, v konečnom dôsledku je to oveľa zložitejšie, pretože na tento pojem neexistuje jednotná definícia. Niektorí autori charakterizujú daňový únik ako „výsledok ekonomického správania sa daňových subjektov, ktorého výsledkom je úmyselná alebo neúmyselná redukcia daňovej

² Z hľadiska stručného exkurzu možno konštatovať, že písomné zmienky o daňových únikoch sa zachovali už z čias antického Grécka a starého Ríma.

³ STIERANKA, J. (ed.). *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čenek, 2013. s 10. ISBN 978-80-7380-456-5

povinnosti daňového subjektu a to občana, živnostníka, podniku a podobne (ďalej len „a pod“) voči štátu. Iní autori zasa definujú daňový únik ako vedomé vyhýbanie sa plateniu daní, pričom využívajú tzv. „biele miesta“ v daňovej legislatíve. Francúzsky profesor verejného práva a politológie Jean Claude Martinez vymedzuje pojem daňový únik ako prostriedok, ktorým daňový subjekt vyjadruje mieru nesúhlasu s platením daní a taktiež zdôrazňuje, že daňový únik nemožno v žiadnom prípade považovať za prostriedok, ktorý je v súlade so zákonom.⁴

Daňovým únikom sa vo všeobecnosti rozumie neplatenie dane v rozpore so zákonom. Ide o konanie zo strany daňového subjektu, ktorého hlavným zámerom je zníženie jeho daňovej povinnosti voči štátu alebo orgánu územnej samosprávy.⁵ Vo všeobecnosti možno daňový únik charakterizovať v troch základných bodoch ako to uvádza Široký (2003), a to ako možnosť daňovej úspory, vyhnutie sa plateniu dane, pričom v konečnom dôsledku je daňový únik protiprávnym konaním zo strany daňového subjektu, ktorým sa snaží získať neoprávnený finančný prospech z prostriedkov štátu.⁶ S použitím výkladového slovníka možno daňový únik vymedziť ako snahu daňovníka vyhnúť sa daňovej povinnosti alebo ako snahu o maximálne zníženie svojej daňovej povinnosti.⁷ Koniec koncom každá definícia daňového úniku, aj keď je rozdielne formulovaná, je vo svojej podstate chápaná rovnako.

Neoprávnený prospech v podobe daňového úniku, ktorý je v rozpore s platným právom získavajú daňové subjekty úmyselným utajovaním skutočností pre správne vyrubenie dane, nadhodnocovaním nákladov, nepriznaním príjmu, uplatňovaním fiktívnych nákladov, využitím medzinárodných štruktúr, prípadne využívaním, tzv. dier v daňových zákonoch.⁸

1.1 Legálny verus nelegálny daňový únik

Väčšina laickej spoločnosti si pojem daňový únik spája automaticky s protiprávnym konaním zo strany daňového subjektu. Daňový únik môže existovať v širšom význame, aj v pozitívnom slova zmysle, teda v tomto prípade budeme hovoriť o daňovej optimalizácii („tax avoidance“). Pri aplikácii legálnej daňovej optimalizácie subjekt vyžíva na zníženie svojej daňovej povinnosti možnosti, ktoré mu ponúka priamo zákonodarca alebo využíva, tzv. nedostatky v zákone. Pokiaľ daňový subjekt koná v súlade so zákonom a využíva svoje možnosti, ktoré mu ponúka priamo zákonodarca, nebude postihnutý sankciou podľa Daňového poriadku, a taktiež nenaplní žiaden zo

⁴ STIERANKA, J. a kol. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava: EPOS, 2016. s 78. ISBN 978-80-562-0147-3

⁵ BABČÁK, V., *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. 100 s. ISBN 978-80-562-0091-9

⁶ ŠIROKÝ, J. *Daňová teória s praktickou aplikáciou*. Praha: C. H. Beck, 2003. 227 s. ISBN 8071794139

⁷ PAULÍČKOVÁ A., *Malý slovník daňového práva (Výkladový slovník)*. Bratislava: EUROUNION, 2006. s 20. ISBN 80-88984-91-2

⁸ STIERANKA, J. (ed.). *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čenek, 2013. s 30. ISBN 978-80-7380-456-5

znakov skutkovej podstaty niektorého z daňových trestných činov. Týmto konaním subjekt využíva svoje právo na odbremenenie sa, prípadne využije možnosť minimalizácie svojej daňovej povinnosti, ktoré je na hranici zákonnosti. Legálne využívanie inštitútu oslobodenia od dane, pozitívneho alebo negatívneho vymedzenia predmetu dane, zákonných výnimiek a daňového plánovania možno považovať za legálnu daňovú optimalizáciu. Kým daňový únik je zväčša motivovaný subjektívnym obohatením sa jednotlivca alebo získaním nezákonnej majetkovej výhody alebo prospechu, daňovú optimalizáciu možno vo všeobecnosti chápať ako prirodzené trhové správanie sa daňového subjektu, ktoré má viesť k účinnému nakladaniu so zdrojmi.⁹ Legálny daňový únik by sa dal vymedziť aj ako hľadanie určitej možnosti, kedy daňový subjekt nezaplatí menej, ale na druhej strane ani viac ako mu to ukladá platná právna úprava. Možnosti ako obísť zákon je viacero. Prof. Babčák (2015) vymedzuje 3 možnosti, kedy daňový subjekt využije možnosť spáchania daňového úniku, ktorý je v súlade so zákonom, aj keď občas nastane situácia, kedy je ťažšie identifikovať, či konanie na strane daňového subjektu je alebo naopak nie je zákonné. Medzi varianty ako sa vyhnúť daňovej povinnosti zaradil prípady:

1. prípad, ak daňový zákon sám upravuje takúto možnosť vo forme zvýhodneného daňového režimu pôjde (napr. o daňový bonus, nezdaniteľné sumy základu dane, odpočítateľné položky, oslobodenie od dane a pod.),
2. prípad, kedy sa daňový subjekt zdrží zdaniteľnej činnosti alebo realizácie zdaniteľných obchodov (napr. ak je nad ustanovenú hranicu príjmu sadzba dane enormne vysoká),
3. prípad, kedy daňový subjekt nenápadne využíva medzery, ktoré existujú v daňovom zákonodarstve.¹⁰ V tomto prípade dochádza k aplikácii princípu „čo nie je zákonom zakázané je dovolené“.

Dnešná spoločnosť je veľmi vynaliezavá, takže okrem týchto prípadov, ako sa odbremeniť existuje mnoho ďalších, kedy sa daňový subjekt bude snažiť vyhnúť plneniu svojej daňovej povinnosti alebo ju aspoň čo v najväčšej miere eliminovať. Osobne si myslím, že v prípade, ak daňový subjekt koná v súlade so zákonom a využíva „len“ existujúce medzery v zákone, týmto jeho konaním nedochádza k daňovým únikom a toto konanie je v súlade so zásadou, čo nie je zákonom zakázané je dovolené. V opačnom prípade, ak je konanie protiprávne, tak daňový subjekt je povinný si niesť za svoje vyhýbajúce sa konanie primerané následky.

Aj daňový únik má svoju druhú stranu mince, ktorou je nelegálny daňový únik („tax evasion“), ktorý môžeme subsumovať aj pod pojem podvod. Takéto konanie zo strany daňového subjektu sa môže navonok javiť vo forme chyby, nedbanlivosti, omylu, ale predovšetkým vo forme úmyselného konania. Ako už bolo uvedené vyššie, takéto

⁹ <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Danova-optimalizacia-ako-legalny-nastroj-znizenia-danoveho-zatazenia-verzus-nelegalny-danovy-unik.htm>

¹⁰ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s 100, 101. ISBN 978-80-562-0091-9

konanie zo strany daňových subjektov je nezákonné, protiprávne, začo daňový subjekt postihuje sankcia, a to buď vo forme, ktorá je upravená v Daňovom poriadku, kedy ma daňový subjekt po podaní daňového priznania možnosť doplatiť rozdiel dane, zaplatiť správcom dane vyrubenú pokutu poprípade úrok. V horšom prípade môže byť konanie po zistení všetkých relevantných skutočností posudzované ako trestný čin. Je úplne irelevantné, či takéto konanie bolo spáchané úmyselne alebo neúmyselne, v prípade jeho posudzovania sa na túto skutočnosť nebude prihliadať.

K daňovým únikom dochádza mnohokrát v dôsledku nedostatočnej informovanosti, čo má za následok, že daňové zákony sú nespočetne často pozmeňované, doplňované a daňové subjekty sa nedokážu v tak krátkom časovom intervale prispôbovať toľkým pre nich významným zmenám. Samozrejme podľa zásady ignorantia iuris non excusat, teda neznalosť zákona neospravedlňuje, nemožno vyššie uvedený dôvod na zníženie daňovej povinnosti v žiadnom prípade posudzovať ako povolený, ale podľa môjho názoru, a určite aj podľa názorov iných zaoberajúcich sa danou problematikou, je to stimul pre súčasné zákonodarstvo, aby bola právna úprava prijímaná pre časové rozhranie dlhšieho trvania. Taktiež sa pri daňových únikoch nebude prihliadať na skutočnosť, či správnoprávny alebo trestnoprávny delikt bol spáchaný konaním alebo opomenutím povinnosti.

K nelegálnym daňovým únikom dochádza zatajovaním podstatných skutočností týkajúcich sa predmetu dane (napr. zatajovanie príjmov, zatajovanie prijímania nájomného a iné), vyplácaním nižších miezd ako sú v skutočnosti realizované. Najčastejšie však k nelegálnym daňovým únikom dochádza v prípade predstierania obchodných transakcií, kedy daňový subjekt využíva neoprávnený odpočet, vďaka ktorému sa v značnej miere zasahuje do ekonomiky štátu a zároveň dochádza k neprijateľným odčerpaniam finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu.¹¹

2. JEDEN Z NÁSTOJOV ELIMINÁCIE DAŇOVÝCH ÚNIKOV

Od 1. marca 2009 sa na území Slovenskej republiky stal účinný zákon č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona č.511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o elektronických registračných pokladniciach“). Týmto zákonom sa zaviedla povinnosť zakúpenia a následného zavedenia registračnej pokladnice na evidovanie prijatých tržieb na predajných miestach pre právnické osoby a pre fyzické osoby podnikateľov, ktorých hlavnou náplňou podnikania je predaj tovarov a služieb. Tento spomínaný zákon je takmer každý rok novelizovaný, čo opäť prehľbuje problém právnej istoty pre adresátov tohto zákona. Na druhej strane však tieto subjekty nemajú možnosť výberu a novelizáciám sa musia jedine prispôbiť.

¹¹ STIERANKA, J. (ed.). *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čenek, 2013. s 118. ISBN 978-80-7380-456-5

Zavedenie povinnosti používania elektronických registračných pokladníc pre fyzické osoby, ktoré majú oprávnenie na podnikanie, teda osoby, ktoré vykonávajú podnikateľskú činnosť podľa Obchodného zákonníka a právnické osoby bolo a možno konštatovať, že v súčasnosti je aj pokrokom, kedy si daňoví kontrolóri môžu ustriechnúť evidované tržby v týchto pokladniciach. Nie som si istá, či to možno považovať za úplne zjednodušenie. Aj keď musím skonštatovať, že je to určite jednoduchšie oproti stavu, kedy neexistovala povinnosť zavedenia týchto pokladníc, ktorá je upravená legislatívou. Zavedenie povinnosti registrovať prijaté tržby podnikateľov v elektronických registračných pokladniciach predstavuje boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom predovšetkým na DPH a spotrebných daniach. Existuje však potreba podotknúť, že tak ako všetko, aj toto pozitívum na pomoc v boji proti daňovým únikom, nesie so sebou mnoho negatívneho. Nie tak na strane daňových subjektov, ale na strane štátu. Úmyslom zákonodarcu bola a je eliminácia krátenia tržieb podnikateľov a zvýšenie prísunu výnosov z daní do štátneho rozpočtu. No bohužiaľ, ľudia sú vynaliezaví a vždy si nájdu spôsob, ako povinnosti uložené zákonom v mnohých prípadoch úspešne obísť, aj keď treba pripomenúť, že zákon ich skôr, či neskôr vždy dobehne. Tak je tomu aj v prípade elektronických registračných pokladníc. Výrobcovia elektronických registračných pokladníc, ich dovozcovia a taktiež predajcovia našli spôsob ako modifikovať softvér fiskálneho modulu elektronických registračných pokladníc. Podstata spočíva v tom, že pokladnica bude vydávať nie len reálne daňové doklady, ale aj falošné kópie, a v tomto prípade podnikateľ neodvedie daň do štátneho rozpočtu. Daňoví kontrolóri vykonávajúci daňové kontroly zistili, že štát týmto spôsobom krátenia dane prichádza v priemere od 270 do 300 mil. Eur ročne. Ku kráteniu prijatých tržieb u podnikateľov, ktorý využívajú takýto spôsob vyhnutia sa plneniu daňovej povinnosti dochádza až do výšky 3000 Eur, pričom denný daňový únik predstavuje sumu 600 Eur. Finančná správa v rámci svojej pôsobnosti, vykonávaním daňových kontrol zistila, že podvody na elektronických registračných pokladniciach sa presúvajú do oblasti systémových, organizovaných podvodov a počet takýchto pokladníc s modifikovaným softvérom je v súčasnosti na úrovni viac ako 40 000. V konečnom dôsledku, ak každá takáto modifikovaná elektronická registračná pokladnica neodvedie daň priemerne v hodnote 600 Eur denne, tak ročný daňový únik bude mať enormný dôsledok pre štátny rozpočet a štátnu ekonomiku ako takú. Je na mieste upozorniť, aby štát riešil otázku tvrdších sankcií pre výrobcov modifikovaných registračných pokladníc, ich dovozcov a distribútorov, aby došlo k odradeniu krátenia tržieb ziskuchtivých osôb. Pre každého kto si myslel, že ak zaplatí za kúpený tovar alebo službu predajnú cenu a bude mu vystavený daňový doklad, v častejších prípadoch doklad ani nebude vystavený, predávajúci z tejto ceny automaticky odvedie daň, je na omyle.

Účinným nástrojom na elimináciu daňových únikov, ktoré vznikajú v súvislosti s používaním elektronických registračných pokladníc bolo zavedenie, tzv. virtuálnej registračnej pokladnice, ktorá sa ujala predovšetkým medzi menšími podnikateľmi, ako sú lekári, notári, taxikári a pod. Dôvodom spustenia virtuálnej registračnej pokladnice finančnou správou bola predovšetkým cena, za ktorú sa registračné pokladnice

predávajú. Ich zakúpenie by nemalo pre podnikateľov nijaký výrazný finančný dopad, ale samozrejme by to ovplyvnilo ich výdaje. Do roku 2016 mali možnosť používať virtuálnu registračnú povinnosť len podnikatelia, ktorí mesačne vydali do 1000 ks pokladničných bločkov. Teda išlo o naozaj malých podnikateľov, ktorí nevideli zmysel v nákupe elektronických registračných pokladníc. Rokom 2016 nastala zmena, kedy podnikatelia majú na výber, či na evidovanie svojich tržieb budú používať klasické registračné pokladnice alebo svoje príjmy budú zaznamenávať prostredníctvom aplikácie virtuálnej registračnej pokladnice spustenej finančnou správou. Spustením virtuálnej registračnej pokladnice došlo doslova k odhaľovaniu podnikateľov priamo finančnej správe, ktorá hneď po zaevidovaní prijatej tržby podnikateľom má automaticky o danej prijatej tržbe prehľad. Táto skutočnosť, kedy si finančná správa môže priamo prostredníctvom aplikácie „kontrolovať“ tieto skutočnosti sa odzrkadlilo aj na strane daňových subjektov, pretože spustením aplikácie získali značnú výhodu v znížení daňových kontrol na predajných miestach používateľov virtuálnej registračnej pokladnice. Aj týmto spôsobom možno zaznamenať elimináciu daňových únikov.

3. ELIMINÁCIA DAŇOVÝCH ÚNIKOV PROSTREDNÍCTVOM E-KASY. ÁNO ALEBO NIE?

V apríli tohto 2017 sa finančná správa začala zaoberať otázkou zavedenia takzvanej E-kasy. Išlo by teda o elektronizáciu, ktorej podkladom by bola virtuálna registračná pokladnica. Spustenie E-kasy by malo predstavovať účinný nástroj v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Finančná správa sa inšpirovala českou EET, teda „elektronickou evidenciou tržieb“, ktorá bola v Českej republike spustená v roku 2016 najprv pre evidovanie tržieb za ubytovanie a stravovacie služby, od marca 2017 pribudli k evidovaniu maloobchod a veľkoobchod a od marca 2018 plánuje česká finančná správa zaviesť evidenciu pre všetkých podnikateľov s výnimkou niektorých remesiel, ktorých sa táto novinka dotkne neskôr. Zavedením E-kasy by malo dôjsť k zníženiu daňových únikov, kedy týmto spôsobom by došlo k zamedzeniu manipulácie elektronických registračných pokladníc a to tým, že všetky prijaté hotovostné tržby by boli automaticky zaznamenávané aplikáciou, teda online, ktorú by spustila finančná správa. V súčasnosti nemajú daňoví kontrolóri vedomosť o prijatých tržbách, pretože všetky tieto dáta sa ukladajú v pamäti pokladníc. Čo sa týka akéhosi technického vybavenia registračnej pokladnice a jeho pripojenia na internet, pre žiadneho podnikateľa, ktorý predáva tovary a poskytuje služby by zavedenie E-kasy nemalo predstavovať problém, pretože od roku 2015 musia byť registračné pokladnice vybavené káblom s pripojením na internet. Taktiež jednou z výhod elektronizácie je, že okrem registračných pokladníc na evidovanie možno používať aj notebooky, stolové počítače, tablety a v neposlednom rade aj smartfón. Tak ako v Českej republike aj na Slovensku by sa zavedenie E-kasy malo vzťahovať spočiatku na ubytovacie služby a stravovacie služby, čo by podľa šéfa finančnej správy malo zvýšiť príjmy na daniach do štátneho rozpočtu až o 40 miliónov Eur. Keby sa táto elektronizácia vzťahovala aj na ostatných podnikateľov, pre štát by to malo len priaznivé dôsledky. Osobne si myslím,

že finančná správa spolu s ministerstvom financií by sa naďalej mala zaoberať otázkou zavedenia a spustenia vyššie uvedenej E-kasy. Podnikatelia a ich príjmy na prijatých hotovostných tržbách by mali byť priamo odhaľované finančnou správou, pričom finančná správa by o prijatých tržbách mala oveľa lepšiu prehľadnosť, keďže by išlo o zrýchlenú komunikáciu medzi podnikateľmi a finančnou správou. Považujem za spravodlivé, aby E-kasa bola zavedená aj na Slovensku, pričom sčasti by taktiež došlo k vyrovnaniu konkurencie medzi jednotlivými podnikateľmi.

4. MOŽNÉ NÁVRHY DE LEGE FERENDA PRI POUŽÍVANÍ ELEKTRONICKEJ REGISTRAČNEJ POKLADNICE

Možno nie je nemožné pohrávanie sa s myšlienkou zavedenia pokút, ktoré v súčasnosti fungujú v Taliansku a v Chorvátsku. Ide o sankcie, ktoré nepostihujú len samotných podnikateľov, ktorí majú povinnosť vydávať daňové doklady za zakúpený tovar alebo službu, ale taktiež pokutovať aj kupujúcich, ktorí si daňový doklad od predávajúceho nevezmú. Týmto by sa podľa môjho názoru sčasti zabránilo tomu, aby predávajúci „zabudli“ zaznamenávať príjem tržby v elektronických registračných pokladniciach. Zase na druhej strane by určite vznikla nespokojnosť na strane kupujúcich, ktorí by nevideli dôvod v ich sankcionovaní za neprevzatý daňový doklad. Týmto by však mohlo dôjsť k pomoci celej finančnej správe, daňovým kontrolórom v boji s daňovými únikmi, práve z ich strany. Nemôžem sa však úplne stotožniť s týmto postupom na eliminovanie daňových únikov, pretože na druhej strane je pravdepodobne dosť nereálne ustriechnuť kontrolu prevzatých daňových dokladov.

Pri študovaní danej problematiky som sa stretla aj s úpravou, tzv. tabule hanby. Ide o oznámenie o porušení zákona priamo na predajnom mieste, ktorá sa ujala v Taliansku. Tabuľa hanby funguje na podklade zverejňovania daňových podvodníkov po dobu jedného mesiaca, ktorí porušili zákon priamo na predajnom mieste. Takéto zverejňovanie informácií o daňových subjektoch predstavuje kvázi prelomenie daňového tajomstva u jednotlivých podnikateľov, ktorí sa dopustili podvodu, tým, že buď nevydali daňový doklad alebo hoci ho vydali, tak išlo o nefiskálny daňový doklad (falošný). Títo podvodníci sú doslova odhalení spoločnosti a ich potenciálnym kupujúcim. Pri takomto oznámení by asi väčšina z racionálne mysliacej spoločnosti spoznala a radšej si premyslela, či zaplatí čo i len euro daňovému podvodníkovi. Na druhej strane zavedením, tzv. tabuľ hanby by sme sa preniesli do iného storočia, čo taktiež nemožno považovať za celkom akceptovateľné. Aj keď musím uznať, že tento spôsob považujem za aktívny nástroj v boji proti daňovým únikom, pretože nikto z nás asi nie je stotožnený s tým, aby sa o ňom zverejňovali takéto citlivé skutočnosti.

ZÁVER

Problematiku daňových únikov je potrebné skúmať v širších súvislostiach, pretože ako sme už viackrát uviedli, definícia ani vyčíslenie rozsahu tohto javu nie sú jednoznačné. Je celkom prirodzené, že daňové subjekty sa vždy budú pokúšať svoju daňovú povinnosť v čo najväčšej miere eliminovať. V prvom rade si musíme uvedomiť,

že daňové úniky existovali, existujú a existovať aj budú. Našou úlohou je hľadať optimálne riešenia v boji proti daňovým únikom a nástroje na ich elimináciu. Ako som uviedla za začiatku príspevku, ľudia sú vynaliezaví a neustále sa budú snažiť znížiť svoju daňovú povinnosť, nachádzať kľučky a biele miesta v právnych predpisoch a dokonca aj obchádzať zákony. Je už len na nich, či takto budú konať v súlade so zákonom, alebo nie. Čo sa týka zavedenia E-kasy na našom území, považujem ho za jeden z nástrojov ako doceliť čiastočnú elimináciu daňových únikov, pretože ide o spoluprácu medzi podnikateľmi a finančnou správou, čo je základom pre správne fungovanie štátu. Týmto spôsobom by sa sčasti docielilo riadne platenie dane za prijaté hotovostné tržby, zvýšili by sa výnosy z daní do štátneho rozpočtu a tým sa zabezpečilo uspokojovanie verejných potrieb, ktoré všetci využívame. On-line model umožní prácu so získanými údajmi, ktoré môže finančná správa vyhodnotiť skôr, ako dôjde k samotnej kontrole subjektu, a podľa obdržaných informácií si môže vytipovať subjekty vhodné ku kontrole. Na strane druhej však vzniká obava, či si štát poradí s takými veľkými databázami.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 750. ISBN 978-80-562-0091-9.
2. PAULIČKOVÁ, A., *Malý slovník daňového práva (Výkladový slovník)*. Bratislava: EUROUNION, 2006. s 158. ISBN 80-88984-91-2.
3. STIERANKA, J. (ed.). *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čenek, 2013. s 237. ISBN 978-80-7380-456-5.
4. ŠIROKÝ, J. *Daňová teória s praktickou aplikácií*. Praha: C. H. Beck, 2003. s 272. ISBN 8071794139.
5. Daňová optimalizácia ako legálny nástroj zníženia daňového zaťaženia verzus daňový únik. [online]. [s.a.]. [Cit. 2017- 10-27]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Danova-optimalizacia-ako-legalny-nastroj-znizenia-danoveho-zatazenia-verzus-nelegalny-danovy-unik.htm>

KONTAKT NA AUTORA

monika.stojakova@student.upjs.sk

Mgr. Monika Stojáková

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

ULOŽENÍ DAŇOVÉHO PENÁLE A TRESTNÝ ČIN ZKRÁCENÍ DANĚ, POPLATKU A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY, Z POHLEDU ZÁSADY NE BIS IN IDEM

THE TAX PENALTY AND THE CRIME OF EVASION OF TAX, SOCIAL SECURITY OR OTHER MANDATORY PAYMENTS, IN RELATION TO THE PRINCIPLE OF *NE BIS IN IDEM*

Tat'ána Špírková

Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta, Česká republika

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Tento příspěvek se zabývá vztahem penále podle daňového řádu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to z pohledu možného uplatnění zásady *ne bis in idem*. Jde o téma, které bylo v posledních několika letech velice diskutované, právní názory na samotnou povahu penále se značně proměňovaly, a to v kontextu české i evropské judikatury i právní vědy. V tomto roce došlo ke značnému judikaturnímu sjednocení názorů na povahu penále a jeho charakter, které je přijímáno jako trestní obvinění *sui generis* dle čl. 6 Úmluvy.

Cílem autorky bylo poskytnout souhrnný pohled na zvolenou problematiku, která je již dle mínění autorky finálně precizována pro české daňové prostředí posledním ze zmíněných judikátů, a to Usnesením Nejvyššího soudu č. j. 15 Tdo 832/2016 – 126.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku:

daňové penále, trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Abstract in English language:

This article deals with the relationship between penalties according to the Tax Code and the crime of evasion of tax, social security or other mandatory payments, from the point of view of the principle of *ne bis in idem*. Tax and criminal law experts have discussed this issue in the context of Czech and European case law as well as legal science for the last few years. This year there has been considerable case-law unification of views on the nature of the penalty, which is accepted as “*sui generis*” criminal charge under Article 6 of the Convention.

The aim of the author was to summarize the problem, which is finally clarified for the Czech tax environment by the last of the below mentioned jurisprudence, Supreme Court Resolution no. 15 Tdo 832/2016 - 126.

Keywords in English language:

tax penalty, the crime of evasion of tax, social security or other mandatory payments

ÚVOD

Tento příspěvek se po uvedení do problematiky, a to prostřednictvím výkladu o právu na soudní a jinou právní ochranu a možném použití článku 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále také jako „Úmluva“) v daňových věcech, zaměřuje na zásadu *ne bis in idem* ve smyslu souběhu sankce podle daňového řádu¹ a trestního zákoníku² v českém právním prostředí.

Cílem příspěvku je reflektovat nejnovější pohled na zvolenou problematiku, a to v souvislosti s Rozsudkem velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva (dále také jako „ESLP“) ze dne 15. listopadu 2016 ve věcech č. 24130/11 a 29758/11 – A a B proti Norsku, Rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (dále také jako „NSS“) č. j. 4 Afs 210/2014-57 a v neposlední řadě se skutečně průlomovým Rozsudkem Nejvyššího soudu (dále také jako „NS“) č. j. 15 Tdo 832/2016-126 ze dne 4. 1. 2017. Poslednímu z výše jmenovaných rozhodnutí bude v příspěvku věnována největší pozornost.

1. PRÁVO NA SOUDNÍ A JINOU PRÁVNÍ OCHRANU

Právo na soudní a jinou právní ochranu jako právo procesní povahy patří k základním pilířům právního státu. Toto právo je zakotveno v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále také jako „LZPS“)³, podle kterého se každý může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu. Odst. 2 čl. 36 LZPS pak předchází ustanovení doplňuje a dává každému, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, možnost obrátit se na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak.

Ústavní soud ČR považuje právo na spravedlivý proces za základ právního a demokratického státu, přičemž toto právo zaujímá v jeho judikatuře významné místo.

Deficit spravedlivého procesu se v rovině právního posouzení věci projevuje poměření, zda správními orgány a soudy podaný výklad rozhodných právních norem je předvídatelný a rozumný, koresponduje-li fixovaným závěrům soudní praxe, není-li naopak výrazem interpretační svévole (libovůle), jemuž chybí smysluplné odůvodnění, případně zda nevybočuje z mezí všeobecně (konsenzuálně) akceptovaného chápání dotčených právních institutů. Ústavněprávním požadavkem též je, aby soudy vydaná rozhodnutí byla řádně, srozumitelně a logicky odůvodněna.⁴

Ústavní soud je rovněž toho názoru, že je nutné pátou hlavu LZPS vykládat v přímé spojitosti s článkem 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod protože Česká republika se zavázala k přímé aplikaci této Úmluvy. I s ohledem

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

² Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

³ Usnesení č. 2/1993 Sb. předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky.

⁴ Sbíрка rozhodnutí ve věcech daňových Výklad pojmu „účasť na vedení“ dle zákona o daních z příjmů; Ústavní mantinely interpretace daňového práva. In *Daně a finance*. ISSN 1801-6006, roč. XIV., 2011, č. 1, s. 25-32.

na tuto skutečnost tak Ústavní soud může argumentovat a velmi často při interpretaci páte hlavy LZPS i argumentuje ustanoveními Úmluvy, a to i s odkazem na příslušnou judikaturu Evropského soudu pro lidská práva.

Článek 6 odst. 1 Úmluvy stanoví následující:

„Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoliv trestního obvinění proti němu.....“⁵

Zjednodušeně je možno konstatovat, že výše uvedené ustanovení lze aplikovat na ta soudní řízení, jejichž předmětem je spor týkající se občanských a politických práv. Podle judikatury je třeba termín „spor“ pojímat s ohledem na jeho obsahovou stránku. V řízení musí jít o spor skutečný a vážný, může se týkat jak práva jako takového, tak jeho způsobu uplatnění, jak skutkových okolností, tak právních otázek.⁶ Ve srovnání s popisovaným právem na soudní a jinou právní ochranu dle Ústavy České republiky tak Úmluva poskytuje ochranu pouze občanským a politickým právům tzn. užšímu rozsahu základních práv.

Ve vztahu k daňové kontrole a uložení penále jako důsledku „úspěšné“ daňové kontroly v následně vydaném platebním výměru, jsem si nejprve položila otázku, zda lze článek 6 odst. 1 Úmluvy výkladově aplikovat a dovolávat se jeho porušení v daňových věcech, a to zejména s ohledem na uvedenou skutečnost, že Úmluva poskytuje ochranu pouze občanským a politickým právům.

Odpověď na tuto otázku poskytne judikatura Ústavního soudu, judikatura Nejvyššího správního soudu a zejména judikatura ESLP. Z české odborné literatury jsem byla místy trochu v rozpacích, protože na článek 6 odst. 1 Úmluvy odkazuje i některá literatura o daňové kontrole v souvislosti s právem na spravedlivý proces dle čl. 36 LZPS.⁷ S tvrzeným porušením čl. 6 odst. 1 Úmluvy se lze také setkat v argumentaci některých ústavních stížností v daňových věcech.⁸ Na druhou stranu v jiných pramenech je jednoznačně uvedeno, že z aplikace článku 6 odst. 1 Úmluvy jsou vyloučeny daňové spory.⁹ Jaká je tedy správná odpověď na vytyčenou otázku a je opravdu tak jednoduchá, jak by se mohlo na první pohled zdát.

Ústavní soud jednoznačně judikoval, že z judikatury Evropského soudu pro lidská práva vyplývá, že daňové spory nespádají do působnosti čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Odkazuje na názor ESLP, dle kterého daňové spory spadají mimo oblast občanských práv a

⁵ Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod [online]. [cit. 28. 10.2017]. Dostupný z http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_CES.pdf.

⁶ HUBÁLKOVÁ, E. *Stručná rukojeť českého advokáta k Evropské Úmluvě o lidských právech*. Praha: Česká advokátní komora, 2008, s. 88.

⁷ ZATLOUKAL, T., KRUPÍČKOVÁ, L. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 26.

⁸ Např. Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

⁹ Srov. HUBÁLKOVÁ, E: *Stručná rukojeť českého advokáta k Evropské Úmluvě o lidských právech*. Praha: Česká advokátní komora, 2008, s. 38.

závazků, a to bez ohledu na finanční důsledky, které daňového poplatníka stíhají. Dovojuje, že vztahy mezi daňovým poplatníkem a správcem daně mají převážně veřejnoprávní povahu, díky čemuž spadají do oblasti vyhrazené státu. Rozhodnutí v daňových věcech včetně ukládání sankcí pak nejsou obecně považována ani za rozhodnutí o trestním obvinění podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Soud zastává dále názor, že Úmluva a Protokoly k ní vydané musí být vykládány jako celek. Proto při aplikaci čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě, zakotvujícího právo na ochranu vlastnictví, nutno přihlídnout i k tomu, že citované ustanovení vyhrazuje státu právo přijmout takové zákony, jaké považuje za nezbytné pro účely zajištění placení daní.¹⁰

Jako zásadní rozhodnutí ESLP vztahující se k případné aplikaci čl. 6 Úmluvy v daňových věcech bych zdůraznila Rozsudek Ferrazzini v. Itálie ze dne 12. 07. 2001. U tohoto rozhodnutí bych se ráda zastavila podrobněji, protože s odkazy na něj se v judikatuře obecných soudů i soudu Ústavního setkáváme velice často. Z bodu 29 – 31 Rozsudku Ferrazzini v. Itálie jednoznačně vyplývá, že přezkum rozhodnutí správních orgánů v daňových věcech není považován za rozhodování o občanských právech nebo závazcích nebo o trestním obvinění, a proto se na taková soudní řízení čl. 6 odst. 1 Úmluvy nevztahuje.¹¹ Jinými slovy řečeno, platí, že čl. 6 Úmluvy se nevztahuje na daňové věci, pokud by se nejednalo o uložení pokuty, která by mohla mít vlastnosti trestněprávní sankce.¹² Z aplikace článku 6 odst. 1 Úmluvy jsou tak vyloučena daňová řízení, pokud v nich nejsou ukládány pokuty. Pak se však na dotčené řízení pohlíží z trestněprávního úhlu.¹³ Důvodem neuplatnění článku 6 v daňových věcech v případech, kdy se nejedná o věc trestní, je skutečnost, že v případě daňových sporů nejde o rozhodování o „občanských právech a závazcích“, jak to stanovuje článek 6, ale peněžní závazky v tomto případě spadají výlučně do oblasti práva veřejného.

Daňová kontrola není daňovým stíháním, neslouží primárně k usvědčení daňového subjektu z daňového podvodu, resp. z neúplného přiznání a odvedení daně. Takže z tohoto pohledu je aplikace čl. 6 Úmluvy vyloučena. Výjimku by ale mohla tvořit daňová řízení, kdy dochází ke zvýšení vyměřené daně, protože ESLP v Rozsudku velkého senátu ze dne 23. 11. 2006 ve věci Jussila proti Finsku dovedl, že právě kvůli odstrašující a represivní povaze institutu zvýšení daně lze tento institut daňového práva podřadit pod pojem trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy.¹⁴

Otázkou je, co lze v českém právním prostředí resp. dle DŘ považovat za onen *institut zvýšení daně*, který by pak v souladu s výše uvedeným judikátem Evropského soudu pro lidská práva umožňoval aplikovat čl. 6 odst. 1 Úmluvy v daňových věcech.

¹⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

¹¹ Rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, sp. zn. 1 Afs 57/2007.

¹² Srov. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001 ve věci Ferrazzini proti Itálii, stížnost č. 44759/98, ECHR 2001-VII, body 29 -31.

¹³ HUBÁLKOVÁ, E. *Stručná rukojet' českého advokáta k Evropské Úmluvě o lidských právech*. Praha: Česká advokátní komora, 2008, s. 109.

¹⁴ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006 ve věci Jussila proti Finsku, stížnost č. 73053/01.

V souvislosti se zákonem o správě daní a poplatků (dále jen „ZSPD“)¹⁵ a později i daňovým řádem se NSS i Ústavní soud podrobně zabývaly povahou penále právě v kontextu možné aplikace čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

1.1. Povaha penále v daňovém právu a Rozhodnutí NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57

Povaha penále se v předpisech daňového práva vyvíjela v souvislosti se změnami aplikované právní úpravy. Do 31. 12. 2006 byl upraven institut penále v § 63 ZSPD. Ze znění citovaného ustanovení je patrné, že se vzhledem k současnému právnímu rozdělení sankčních institutů jednalo o kombinaci penále (roční úrok dosahoval v některých případech výše až 73 % p. a. za prvních 500 dnů prodlení) a úroku z prodlení. V mezidobí zákon č. 230/2006 Sb., který novelizoval ZSPD, rozdělil výše popsany institut s účinností od 1. 1. 2007 na penále (§ 37b) a úrok z prodlení (§ 63). Institut penále uvedenou změnou získal nový obsah – jednalo se o jednorázovou sankci danou procentuální sazbou z částky daně, odpočtu či ztráty nesprávně uvedené v daňovém přiznání; naproti tomu úrok z prodlení byl paušalizovanou náhradou za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně. Oba v právu se tradičně vyskytující instituty pouze s nepatrnými změnami převzal daňový řád.¹⁶

V Rozsudku NSS ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005 [ústavní stížnost proti němu byla Ústavním soudem odmítnuta usnesením sp. zn. III. ÚS 1394/07 ze dne 17. 1. 2008] NSS dovedil, že penále dle §63 ZSPD představuje sankci za porušení "primární" povinnosti zaplatit daň řádně a včas. Názor, že základní funkcí daňového penále je paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů, a proto jej nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy [byť NSS konstatoval, že penále částečně plní funkci represivní a odstrašovací, nelze ještě konstatovat, že by NSS zařadil mezi jeho funkce správní trestání, protože jeho základní funkcí zůstává paušalizovaná náhrada eventuální újmy státu], je podle názoru Ústavního soudu dobře odůvodněný a nelze proti němu z hlediska ústavnosti cokoliv namítat.¹⁷

V důsledku zmíněné novely ZSPD od 1. 1. 2007 se ale náhled na penále NSS změnil, v důsledku změny chápání tohoto pojmu v rámci právní úpravy. **Rozšířený senát NSS ve svém Usnesení ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014**, dospěl k závěru, že penále podle § 37b ZSPD, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona DŘ má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 LZPS a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. NSS dále konstatoval, že přestože je penále ve smyslu § 37b ZSPD, respektive § 251 odst. 1 DŘ, institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy judikatury Evropského soudu pro lidská práva a při zohlednění zásady demokratického právního státu založeného na úctě k základním právům a svobodám a plnění svého mezinárodní závazky (čl. 1 Ústavy) uzavřít, že se jedná o trest *sui generis*.

¹⁵ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Rozsudek NSS dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014.

¹⁷ Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005.

Argument systematickou právního řádu, resp. jeho oborovým členěním, nabízející odlišení „trestních“ a „administrativních“ deliktů a sankcí za ně stanovených, včetně odlišností jejich ukládání, nemůže ve světle naplnění ostatních kritérií obstát. Stejně tak argument „automatickou ukládání“ správcem daně přímo ze zákona s vyloučením jakékoliv správní úvahy o tom, zda, případně v jaké výši penále stanovit, navíc bez předchozího řízení.¹⁸

V souvislosti s uvedeným rozhodnutím pak vyvstala zásadní otázka možné aplikace zásady *ne bis in idem*, tzn. zákazu rozhodovat či rozhodnout o téže věci dvakrát. Jednoznačnou odpověď na ni však NSS ve svém rozhodnutí nenabídl. Jak v reakci na toto rozhodnutí uvedl *Trubač*, je velice pravděpodobné, že v případě, kdy budou soudy rozhodovat o trestném činu zkrácení daně, kde v předchozím řízení bylo uloženo daňové penále, dojdou k závěru, že uložení penále ve vztahu k daním, o nichž se vede trestní řízení, dochází k vytvoření překážky *ne bis in idem*, a takové trestní stíhání je nutné zastavit.¹⁹ Bylo bezesporu jen otázkou času, kdy budou vznikat právní spory, založené na argumentaci podepřenou judikaturou Evropského soudu pro lidská práva i NSS a konstatující, že penále dle daňového práva má povahu trestní sankce, v důsledku čehož penále uložené v daňovém řízení vylučuje postih za týž skutek v řízení trestním.

Jen pro upřesnění bych doplnila, že zásada *ne bis in idem*, patří mezi základní zásady promítající se do řady odvětví českého právního řádu. Tato zásada může nabývat podoby zákazu vůbec zahájit řízení o téže otázce (v téže věci), o níž se řízení vede, tedy překážky litispendence, nebo podoby *res iudicata*, což je překážka rozhodovat ve věci, v níž již bylo pravomocné rozhodnutí učiněno.²⁰

2. ROZHODNUTÍ ESLP v kauze „A and B v. Norsko“

Není cílem příspěvku podrobně analyzovat vývoj judikatury ESLP v nazírání na povahu daňověprávních sankcí a možné aplikaci zásady *ne bis in idem* ve vztahu k trestnímu právu daňovému. Některá rozhodnutí ESLP již byla stručně zmíněna výše. Pozornost si ale zaslouží zatím posledním zásadní rozhodnutí ESLP. Jedná se o Rozsudek velkého senátu ze dne 15. listopadu 2016 ve věcech č. 24130/11 a 29758/11 – A a B v. Norsko.

Toto rozhodnutí totiž znamenalo přelom ve výkladu zásady *ne bis in idem* u daňových trestných činů.

Velký senát ESLP v této kauze posuzoval případ, ve kterém stěžovatelům plynul příjem z ciziny ve výši 12.600.000,-EUR. Tento příjem nebyl vykázán v daňovém priznání a došlo k neoprávněnému snížení daňové povinnosti o 3.600.000,- EUR. Následně bylo zahájeno trestní stíhání ze spáchání daňového podvodu. V dalším roce 2008 započali daňové řízení také orgány finanční správy, které vycházely z důkazů

¹⁸ Usnesení NSS dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57.

¹⁹ TRUBAČ, O. Daňové penále jako trest. [online]. epravo.cz [cit. 28. 10. 2017] Dostupný z: <http://tablet.epravo.cz/1-2016/9_nazory-danove-penale-jako-trest>.

²⁰ DOLEŽEL, R., ŽDÁRSKÝ, Z. K zásadě *ne bis in idem* ve vztahu daňové řízení – trestní řízení. In *Bulletin Komory daňových poradců*. ISSN 1211-9946, 2017, č. 2, 2017, s. 49 – 55.

získaných v řízení trestním, a v r. 2008 bylo uloženo daňové penále ve výši 30% daňového nedoplatku. V trestním řízení došlo v r. 2009 k odsouzení za spáchání daňového trestního činu podvodu trestem odnětí svobody.

Oba stěžovatelé se domáhali zrušení trestního stíhání, a to s odkazem na zásadu „ne bis in idem“, Nejvyšší správní soud, který ve věci rozhodoval v prvním stupni, však dospěl k závěru, že: „*daňové penále v běžné výši sice ve smyslu tzv. Engelovských kritérií představuje trestní obvinění pro účely zákazu dvojího stíhání, ale s ohledem na dostatečnou věcnou a časovou spojitost mezi postihem v daňovém řízení a v trestním řízení v daném případě zájem na ochraně proti zátěži v podobě nového řízení nepřeváží nad zájmem na zajištění účinného stíhání.*“ S tímto závěrem se stěžovatelé neztotožnili a postoupili kauzu k dalšímu článku v řetězci soudní moci, kdy jako poslední rozhodoval ESLP.²¹

V odůvodnění tohoto rozsudku ESLP je uvedeno následující:

„Soud ve světle okolností případů obou stěžovatelů dospěl k závěru, že s ohledem na závěry norského nejvyššího soudu i předchozí judikaturu Soudu v obdobných věcech (např. Janosevic proti Švédsku, č. 34619/97, rozsudek ze dne 23. července 2002, § 68–71; nebo Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10, rozsudek ze dne 27. listopadu 2014, § 6 a 51) mělo uložení daňového penále stěžovatelům trestní povahu. Skutkové okolnosti, které tvořily základ pro daňové penále a odsouzení v trestním řízení, byly natolik podobné, že splnily požadavek totožnosti stíhaného jednání. Mezi daňovým řízením a trestním řízením existovala dostatečná věcná a časová spojitost, a proto není třeba zkoumat, zda v prvním z nich bylo před skončením druhého vydáno pravomocné rozhodnutí. Nedošlo však k opakování řízení zakázanému článkem 4 Protokolu č. 7, protože každé z řízení sledovalo odlišný účel (cílem daňového penále je především přimět poplatníky k řádnému splnění povinnosti předložit úplné a správné informace k vyměření daně, zatímco trestní stíhání sleduje též represivní cíl), stěžovatelé mohli předvídat vedení kombinovaného správního a trestního řízení, tato řízení byla vedena víceméně souběžně (přičemž časovou spojitost u druhého stěžovatele nenarušil ani odstup devíti měsíců od právní moci daňového rozhodnutí a trestního rozsudku), byla vzájemně provázána využitím získaných důkazů a sankce uložená v trestním řízení zohlednila předchozí daňové penále.

K porušení článku 4 Protokolu č. 7 tedy ani u jednoho stěžovatele nedošlo.“

Z odůvodnění rozhodnutí tak plyne, že daňový subjekt může být za stejný skutek potrestán dle daňových zákonů i dle trestního práva, protože každé řízení sleduje odlišný účel a týká se různých aspektů stejného chování. Obě řízení jsou vedena v součinnosti, aby bylo zabráněno v co největší míře opakování při shromažďování a hodnocení důkazů. Obě řízení jsou dostatečně časově i věcně spojitá a poslední končící řízení by mělo při stanovení sankce zohlednit již uloženou sankci.

²¹ Zákaz dvojího trestání za stejný čin v daňovém a trestním právu – další vývoj judikatury. [online]. [cit. 29. 10. 2017] Dostupný z: <http://www.fucik.cz/publikace/zakaz-dvojho-trestani-za-stejny-cin-v-danovem-a-trestnim-pravu-dalsi-vyvoj-judikatury/>

Toto rozhodnutí pak následně ovlivnilo poslední legislativní vývoj v České republice vedoucí k níže popsanému Rozsudku NS č. j. 15 Tdo 832/2016-126 ze dne 4. 1. 2017.

3. USNESENÍ NS č. j. 15 Tdo 832/2016 – 126, *ne bis in idem* u zkrácení daně

Nejvyšší soud projednal ve velkém senátu trestního kolegia v neveřejném zasedání dne 4. 1. 2017 dovolání obviněného proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, jímž byl ve spojení s rozsudkem Okresního soudu v Liberci uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, účinného do 31. 12. 2009 (dále jen „trestní zákon“), a podle § 37 trestního zákona bylo upuštěno od uložení souhrnného trestu. Dovolání obviněného bylo jako nedůvodné zamítnuto.

Trestného činu se obviněný dopustil tím, že jako poplatník daně z příjmů fyzických osob nezahrnul ve zdaňovacích obdobích 2006 – 2007 do daňového přiznání své příjmy z převodu nemovitostí, čímž celkově zkrátil daň o necelých 1,4 mil. Kč. Podezření na spáchání trestného činu vyplynulo z daňové kontroly, kterou finanční úřad u obviněného prováděl v letech 2009 – 2011. Po jejím ukončení finanční úřad vydal dodatečné platební výměry, jimiž bylo obviněnému vedle doměřené daně uloženo penále, dále též informoval státního zástupce o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, a v dubnu 2012 policie zahájila trestní stíhání obviněného. Během prosince 2011 až května 2012 obviněný zaplatil doměřenou daň a penále.

Obviněný v dovolání namítal, že proti němu bylo vedeno trestní stíhání, ačkoliv podle zákona bylo nepřipustné, a dále že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení. Měl za to, že uložení daňového penále vytváří překážku věci rozhodnuté s účinkem „*ne bis in idem*“ ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. S odkazem na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva i Nejvyššího správního soudu argumentoval, že penále má povahu trestní sankce, v důsledku čehož penále uložené v daňovém řízení vylučuje jeho postih za týž skutek v trestním řízení. Nesouhlasil ani se závěry soudů, že nebyly splněny podmínky pro zánik trestní odpovědnosti za uvedený trestný čin účinnou lítostí.

Rozhodnutí velkého senátu trestního kolegia NS vydané v lednu 2017 ve výše popsané věci, představuje poslední zásadní rozhodnutí českých soudů k předmětné otázce aplikace zásady *ne bis in idem* u zkrácení daně ve vztahu k uloženému penále v daňovém řízení.

Toto rozhodnutí NS znamenalo zcela nové posouzení věci NS a sjednocení právních názorů na tutéž problematiku, protože v minulosti k této otázce zaujal NS odlišný právní názor, a to v usnesení NS ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014. V rozhodnutí z r. 2014 dospěl NS k jednoznačnému závěru, že penále uložené podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb. má pouze reparační, nikoli sankční charakter, a je peněžitou sankcí spojenou s doměřením daně, a tudíž že v podstatě jde o peněžitou sankci za nesprávné tvrzení daně, nikoliv o trestní sankci. Penále tak posoudil jako důsledek

nesplnění povinnosti tvrzení, přičemž je to daňový subjekt, kdo nese primární odpovědnost za tvrzení daňové povinnosti ve správné výši.

Jakým způsobem se tedy změnilo nazírání NS na tuto problematiku. Především bych chtěla uvést, že popisované rozhodnutí obsahuje zcela vyčerpávající odůvodnění, které mapuje dosavadní vývoj právních názorů na tuto problematiku, reflektuje vývoj judikatury evropské, jejíž poslední vývoj bezpochyby odráží (zejména výše popsany rozsudek velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016) a obsahuje pregnantní popis všech zásadních pojmů, které se nutno při analýze problému definovat jako např. pojem penále či totožnost skutku.

S ohledem na výše uvedené jsem proto z tohoto zcela zásadního rozhodnutí vybrala pouze nejdůležitější závěr.

K čemu tedy NS po provedené analýze dospěl? NS vyslovil závěr, že penále podle § 251 DŘ uložené v daňovém řízení za nesplnění povinnosti tvrzení pravomocným rozhodnutím správního orgánu, má povahu trestní sankce, byť *sui generis*, proto je třeba na ně aplikovat také čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy. Daňové řízení a trestní stíhání pro skutek spočívající v tom, že nesplnění povinnosti tvrzení vykazovalo vedle platebního deliktu, významného v oblasti správního trestání, znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, jsou řízeními o totožném skutku. To platí za situace, že subjekt tohoto trestného činu a daňový subjekt je totožná fyzická osoba. Pravomocné rozhodnutí, jímž se skončí jedno ze souběžně či postupně vedeného daňového a trestního řízení, která jsou řízeními trestněprávní povahy ve smyslu tzv. Engel kritérií, nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinky *ne bis in idem*, je-li mezi daňovým řízením a trestním řízením nejen dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová. K významným faktorům pro určení, zda existuje dostatečná úzká věcná souvislost, patří: zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze *in abstracto*, ale zároveň *in concreto*, různých aspektů daného protiprávního jednání zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož jednání, a to jak právně, tak fakticky zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání opakování při shromažďování i hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné součinnosti mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení a především, zda je sankce uložená v řízení, které bylo skončeno jako první, zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec v konečném důsledku vystaven nadměrné zátěži. Znamená to, že v rámci individualizace stanovení trestní sankce je třeba vzít v úvahu sankci ukládanou v daňovém řízení a její úhradu. Soud proto musí při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlídnout k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, jak byla tato okolnost zohledněna. Časová souvislost musí být dostatečně těsná, aby dotčené osobě poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení.

Čím je spojitost v čase slabší, tím větší nároky je třeba klást na objasnění a odůvodnění průtahů ve vedení řízení, za které může stát nést odpovědnost.²²

ZÁVĚR

Mám za to, že poslední vývoj na poli české judikatury v tomto roce uzavřel problematiku rozdílných názorů na charakter daňového penále a jeho vztah k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Výše popsané rozhodnutí velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ve formě Usnesení č. j. 15 Tdo 832/2016 – 126 z ledna 2017, pak dle mého názoru v zásadě reflektuje nejnovější vývoj judikatury evropské a zasazuje ji do českého právního prostředí. Nejistota ohledně praktického dopadu možné aplikace zásady „ne bis in idem“ a rozpor v předchozí judikatuře soudů, konkrétně NSS a NS, již nebylo možné nadále ignorovat a praxe přímo volala po sjednoceném názoru, který by ale zároveň umožnil zachovat dlouhotrvající praxi v možné existenci daňové sankce v podobě penále a rovněž sankce na poli trestního práva, kde se promítá zcela jiný aspekt, a to společenská škodlivost. Argumentačně je možno považovat rozhodnutí NS za velice zdařilé, kdy jak jsem již uvedla, reaguje na vývoj judikatury evropské, která se musela vyrovnat s nelehkou problematikou samotného charakteru daňového penále ve vztahu k Úmluvě a možnými důsledky do trestní praxe členských států.

POUŽITÉ PRAMENY

1. DOLEŽEL, R., ŽDÁRSKÝ, Z. K zásadě ne bis in idem ve vztahu daňové řízení – trestní řízení. In *Bulletin Komory daňových poradců*. ISSN 1211-9946, 2017, č. 2, 2017, s. 49 – 55.
2. HUBÁLKOVÁ, Eva. *Stručná rukojet' českého advokáta k Evropské Úmluvě o lidských právech*. Praha: Česká advokátní komora, 2008. 272 s. ISBN 978-80-254-4013-1.
3. ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.
4. Sbírka rozhodnutí ve věcech daňových Výklad pojmu „účast na vedení“ dle zákona o daních z příjmů; Ústavní mantinely interpretace daňového práva. In *Daně a finance*. ISSN 1801-6006, roč. XIV., 2011, č. 1, s. 25-32.

KONTAKT NA AUTORA

tatana.spirkova@upol.cz

Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta

17. listopadu 8

771 11 Olomouc

Česká republika

²² Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.

VÁZANOST SPRÁVCE DANĚ ÚČELEM, KE KTERÉMU BYLY ZÍSKÁNY INFORMACE O DAŇOVÉM SUBJEKTU

BOND OF A TAX ADMINISTRATOR TO A PURPOSE FOR WHICH INFORMATION ON A TAXPAYER WERE COLLECTED

Michal Tuláček

Univerzita Karlova, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Správce daně při své činnosti získává velký rozsah informací o daňových subjektech, ať již jde o fyzické osoby, nebo o právnické osoby a jednotky bez právní osobnosti. Článek se zaměřuje na to, za jakým účelem správce daně tyto informace získává a zda je tímto účelem vázán, tedy zda tyto informace může použít i jiným způsobem, než ke správě daní, a zda je může použít pouze při správě daně, ve vztahu ke které je získal, nebo zda je může použít při správě daní obecně.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

účel zpracování informací, správce daní, správa daní

Abstract in English language:

During the execution of its power, the tax administrator collects a large amount of information on taxpayers, be it on natural persons, legal entities or other legal arrangements. The article focuses on for what purpose the tax administrator collects the information and whether they are bound by this purpose, i.e. whether this information could be used in a different manner other than tax administration and whether they can use it only for the tax administration in the relation to which it was obtained or if they could be used in the administration of the taxes in general.

Keywords in English language:

purpose of data processing, tax administrator, tax administration

ÚVOD¹

Správce daně při své činnosti sbírá velké množství informací o daňových subjektech, a to nejen prostřednictvím daňových tvrzení nebo při kontrolních postupech, ale v poslední době tyto informace sbírá i prostřednictvím masového sběru informací,

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Právní aspekty elektronizace správy daní“, GA UK č. 544 217/2017, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v letech 2017 a 2018.

jakými jsou například souhrnné² a kontrolní³ hlášení nebo evidence tržeb.⁴ Tyto údaje jsou dále využívány a analyzovány, zejména prostřednictvím technik vytěžování dat.⁵ Získávání a zpracování informací správcem daně představuje zásah do soukromí daňového subjektu, byť jde o zásah do soukromí zásadně legitimní.⁶

Vedle samotné otázky legitimacy zásahu do soukromí správcem daně je však neméně podstatné zkoumat i účel, za kterým správce daně získává informace o daňovém subjektu. Stejně důležitou otázkou pak je to, zda je správce daně tímto účelem vázán, tedy zda může informace získané o daňovém subjektu při správě daní použít i jiným způsobem, ať již při správě jiné daně, nebo zcela mimo kontext správy daní. S ohledem na skutečnost, že správce daně představuje funkční označení orgánu veřejné moci v rozsahu, v jakém je mu zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní,⁷ je totiž nutné brát v potaz skutečnost, že se tento orgán může věnovat i jiným činnostem. Typickými orgány, které vedle správy daní v postavení správce daně vykonávají i jiné činnosti, jsou obecní úřady, které jsou správcem místních poplatků,⁸ ale jinak vykonávají jak obecní správu v samostatné působnosti,⁹ tak státní správu v přenesené působnosti.¹⁰

1. POVAHA INFORMACÍ O DAŇOVÝCH SUBJEKTECH

Informace, které správce daně získává, mají různou právní povahu podle druhu daňového subjektu, kterého se týkají. V případě daňových subjektů, které jsou fyzickými osobami, mají tyto informace povahu osobních údajů¹¹ a těmto subjektům svědčí ochrana podle čl. 10 odst. 3 Listiny základních práv a svobod¹² a zákona o ochraně osobních údajů. V této oblasti dojde od 25. května 2018 k zásadní změně právní úpravy, protože nabude účinnosti nařízení GDPR¹³ a související národní adaptační legislativa. S ohledem

² § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

³ § 101c zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴ Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o evidenci tržeb“).

⁵ TULÁČEK, M. Vytěžování dat o daňových subjektech správcem daně se zřetelem na novou právní úpravu ochrany osobních údajů. In: *Daně a finance*. roč. 25, 2017, č. 3, s. 12.

⁶ TULÁČEK, M. Právo na soukromí v kontextu správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. In: *Daně a finance*. roč. 24, supp., 2016, s. 71.

⁷ § 10 odst. 1 daňového řádu.

⁸ § 14 odst. 3 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ § 7 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obecní zřízení“).

¹⁰ § 7 odst. 2 obecního zřízení.

¹¹ Jde ve smyslu § 4 zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „zákon o ochraně osobních údajů“), o jakoukoliv informaci týkající se určeného nebo určitelného subjektu údajů.

¹² Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Listina“).

¹³ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o 368

na tuto skutečnost proto tento text zohledňuje právní stav účinný od 25. května 2018. Přitom se předpokládá, že byť je působnost nařízení GDPR omezena pouze na oblast působnosti práva Evropské unie,¹⁴ uplatní se tato právní úprava podle adaptační legislativy obdobně i v ostatních oblastech, které do působnosti práva Evropské unie nespádají.¹⁵

Naopak daňovým subjektům, které fyzickými osobami nejsou, tedy právníckým osobám a jednotkám bez právní osobnosti,¹⁶ ochrana osobních údajů nesvědčí. I právníckým osobám a jednotkám bez právní osobnosti však do určité míry svědčí právo na ochranu před zásahy do jejich vnitřních poměrů (tedy zásadně obdoba práva na ochranu před zásahy do soukromí, jako u fyzických osob).¹⁷ Daňový řád tento druh údajů označuje pojmem „jiné údaje“.¹⁸

2. ÚČEL, ZA KTERÝM SPRÁVCE DANĚ ZÍSKÁVÁ INFORMACE

Jak bylo uvedeno v úvodu, správce daně při správě daní přichází do styku s velkým množstvím informací o daňových subjektech. Tyto informace se dají rozlišit do několika typických kategorií. Tou první jsou informace, které správci daně poskytnul sám daňový subjekt, a to buď v daňovém tvrzení nebo jiném podání, nebo při některém z kontrolních postupů, například při daňové kontrole. Do této kategorie spadají i informace, které byly správci daně poskytnuty v rámci masivního sběru informací, jak bylo uvedeno výše. Druhou kategorií informací představují informace, které správce daně o daňovém subjektu získal jiným způsobem vnitrostátními prostředky, zejména při vyhledávací činnosti. Tento způsob získávání informací se může prolínat s prvně jmenovaným způsobem, kdy jeden daňový subjekt poskytne správci daně informace, které mají vztah i k dalšímu daňovému subjektu. Konečně třetím zdrojem informací může být získání informací prostřednictvím mezinárodní spolupráce při správě daní, kdy tyto informace poskytnou správci daně zahraniční daňové orgány.

Pro první kategorii zdrojů informací, tedy pro informace, které správci daně předá sám daňový subjekt, zásadně platí, že se vztahují k určité dani, poplatku nebo jinému

zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), dále jen jako „nařízení GDPR“.

¹⁴ Čl. 2 odst. 2 písm. a) nařízení GDPR.

¹⁵ Srov. argumentaci a závěry týkající se legislativní chyby v návrhu adaptační legislativy In: Tuláček, M., 2017, op. cit., s. 15.

¹⁶ Jednotkou bez právní osobnosti se ve smyslu §24 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) rozumí entita, která je odlišná od člověka, ale jsou jí přiznána určitá práva a povinnosti, byť nedisponuje vlastní právní osobností. Takovou jednotkou je například svěřenský fond nebo partnership. Právní teorie pro tyto *non-subjekty* zatím nevymezila vhodný pojem, evropské právo pro ně používá pojem právní uspořádání a soukromé právo pro ně používá označení zařízení obdobně svěřenskému fondu (srov. § 73 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů).

¹⁷ Srov. např. Evropský soud pro lidská práva *Société Colas Est a další proti Francii*, rozsudek, 16. 4. 2002, č. 37971/97, § 41 a Evropský soud pro lidská práva *Association for European Integration and Human Rights a Ekimdzhiev proti Bulharsku*, rozsudek, 28. 6. 2007, č. 62540/00.

¹⁸ § 9 odst. 3 daňového řádu.

obdobnému peněžitému plnění¹⁹ tohoto daňového subjektu. To platí i o kontrolním a souhrnném hlášení, kdy se informace sbírají za účelem předcházení daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.²⁰ V případě evidence tržeb by bylo možné zdánlivě učinit obdobný závěr, a sice že se jejím prostřednictvím získávají informace pro účely správy daně z příjmů, protože evidenci zásadně podléhají příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů.²¹ Samotný zákon o evidenci tržeb však účel sběru informací o evidovaných tržbách nestanoví a z důvodové zprávy k zákonu o evidenci tržeb plyne, že smyslem a účelem této právní úpravy je získání komplexního pohledu na majetkové toky poplatníků více druhů daní.²² Lze tak usuzovat, že takto získané informace se nevztahují k jedné konkrétní dani, ale namísto toho se vztahují ke všem daním, jejichž předmět daňový subjekt naplňuje. Na druhou stranu informace zaznamenané v rámci plnění záznamní povinnosti²³ sice také nejsou zaznamenávány ve vztahu k určité dani, ale nejsou správci daně okamžitě sdělovány jako v případě evidence tržeb. Účel, za kterým správce daně přistupuje k údajům zaznamenaným v rámci plnění záznamní povinnosti tak záleží na tom, jakým způsobem si správce daně zjedná k těmto informacím přístup.

Pro druhou kategorii údajů, tedy pro údaje, které zjistí správce daně jinými vnitrostátními prostředky, také platí, že účel, ke kterému tyto informace správce daně získá, může buď souviset s určitou konkrétní dani, tak mohou tyto informace být získány i bez této vazby na určitou konkrétní daň. Druhá kategorie údajů představuje zejména informace, které u daňového subjektu získá správce daně při kontrolním postupu týkajícím se určité konkrétní daně tohoto subjektu. Stejně tak ale správce daně může tyto informace získat od jiného daňového subjektu, od třetí osoby nebo jednotky bez právní osobnosti, od jiného orgánu veřejné moci²⁴ nebo sám z vlastní činnosti.²⁵

Správce daně může získat informace o daňovém subjektu ještě třetím způsobem, a sice od zahraničního daňového orgánu prostřednictvím mezinárodní spolupráce při správě daní. Správce daně buď může o informace sám aktivně požádat,²⁶ nebo mu je může zahraniční daňový orgán poskytnout sám z vlastního podnětu.²⁷ V případě výměny informací na žádost se zpravidla vyžaduje, aby byla v žádosti specifikována daň, ke které

¹⁹ V dalším textu se z důvodu přehlednosti pro daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění bude používat souhrnný pojem „daně v širokém smyslu“.

²⁰ SEJKORA, T. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. s. 99.

²¹ § 6 odst. 1 zákona o evidenci tržeb.

²² Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o evidenci tržeb. In: Sněmovní tisk 513/0, 7. volební období, s. 19.

²³ § 97 daňového řádu.

²⁴ § 57 an. daňového řádu.

²⁵ Např. při vytěžování dat podle § 78 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

²⁶ § 9 an. zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“).

²⁷ Pro odpovídající českou právní úpravu tzv. „spontánní výměny informací“, tedy výměny informací z vlastního podnětu, srov. § 14 an. zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

se má informace vázat, aby bylo zabráněno tzv. „střílení na slepo“,²⁸ které je nežádoucí.²⁹ Správce daně dále může získat informace prostřednictvím automatické výměny informací, kdy se bez předchozí žádosti pravidelně a systematicky vyměňují předem určené informace,³⁰ například informace o finančních účtech cizích daňových rezidentů vedených u tuzemských finančních institucí.³¹ Zatímco v případě výměny informací na žádost lze uvažovat o tom, že informace byly získány ve vztahu k určité dani, tak v případě ostatních způsobů mezinárodní výměny informací takovýto vztah existovat nemusí.

Lze tedy shrnout, že správce daně získává informace jak za účelem správy určité konkrétně určené daně, tak může informace získávat i bez této konkrétní vazby na určitou daň.

3. ZPRACOVÁNÍ INFORMACÍ SPRÁVCEM DANĚ

Při zpracování informací správcem daně se v první řadě použije jedna ze základních zásad správy daní, podle které může správce daně zpracovávat osobní a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní,³² kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.³³

Pokud jde o osobní údaje, uplatní se dále zásada omezení účelu jejich zpracování, podle které mohou být informace shromažďovány pro určité, výslovně vyjádřené a legitimní účely a nesmějí být dále zpracovávány způsobem, který je s těmito účely neslučitelný.³⁴ Dále se uplatní zásada zákonnosti zpracování osobních údajů,³⁵ přičemž zpracování je mimo jiného zákonné, pokud je nezbytné pro splnění úkolu prováděného ve veřejném zájmu nebo při výkonu veřejné moci, kterým je pověřen správce údajů.³⁶ Nařízení GDPR dále stanoví, že v takovém případě musí být základ pro zpracování stanoven v právu Evropské unie nebo v právu členského státu Evropské unie, tedy tato povinnost musí být obsažena v právním řádu České republiky.³⁷ Nařízení GDPR vedle toho stanoví, že zpracování osobních údajů musí nejenom být nezbytné pro splnění úkolu prováděného při výkonu veřejné moci, ale musí být pro toho splnění i nutné.³⁸ Nezbytnost

²⁸ V originále „fishing expedition“.

²⁹ Srov. recitál č. 9 směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS ve znění směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní.

³⁰ § 12a zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

³¹ § 13a zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

³² § 9 odst. 3 daňového řádu ve znění návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zpracování osobních údajů.

³³ § 1 odst. 2 daňového řádu.

³⁴ Čl. 5 odst. 1 písm. b) nařízení GDPR.

³⁵ Čl. 5 odst. 1 písm. a) nařízení GDPR.

³⁶ Čl. 6 odst. 1 písm. e) nařízení GDPR.

³⁷ Čl. 6 odst. 3 nařízení GDPR.

³⁸ Tamtéž.

a nutnost však znamená to samé, proto tuto duplicitu považují za nadbytečnou a pro normativní text tak i nevhodnou. Konečně platí, že legislativní zakotvení pravomoci, v jejímž důsledku je nezbytné zpracovávat osobní údaje, musí splňovat cíl veřejného zájmu a musí být přiměřené sledovanému legitimnímu cíli.³⁹

Informace, které správce daně získal prostřednictvím mezinárodní spolupráce při správě daní, mohou být zásadě použity pouze pro zjištění, stanovení nebo zabezpečení úhrady daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění.⁴⁰ Dále platí, že tyto informace mohou být použity jak ve správním tak v soudním řízení, nebo v souvislosti s trestním řízením, pokud se týkají porušení daňových předpisů.⁴¹ K jiným účelům by přijaté informace bylo možné využít pouze se souhlasem zahraničního daňového orgánu.⁴²

4. VÁZANOST SPRÁVCE DANĚ ÚČELEM, ZA KTERÝM INFORMACE ZÍSKAL

Jak bylo uvedeno výše, stanoví daňový řád jednotně pro osobní a jiné údaje zásadu jejich zákonného zpracování, podle které může správce daně zpracovávat osobní a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Platí tak, že při správě daní musí být dodržen obecný účel zpracování osobních a jiných údajů, a sice zpracování pro účely správného zjištění a stanovení daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění a zabezpečení jejich úhrady. Mimo tento obecný rámec nemůže správce daně při správě daní informace vůbec zpracovávat. Pokud není při získávání informací stanoven užší účel, za kterým tyto informace správce daně získal, může je správce daně nepochybně použít v celém rozsahu tohoto účelu, tedy při veškeré správě daní, poplatků a jiných obdobných použitých plnění.

V určitých případech je ale účel, za kterým správce daně informace získává, užší, protože je správce daně získal při správě určité konkrétní daně a ve vztahu právě k této dani. Klíčovou otázkou pak je, zda v takovém případě může získané informace využít i k jinému účelu, zejména ke správě jiné daně. Z maximy plynoucí ze základní zásady správy daní týkající se zpracování informací plyne, že tyto informace není možné použít k jinému účelu než k dosažení cíle správy daní. Pokud však jde o jejich použití při správě jiné daně, neobsahuje daňový řád zvláštní ustanovení, které by k tomu správce daně bez dalšího opravňovalo. Mám však za to, že správce daně tyto informace při správě jiné daně použít může. Důvodem je to, že v případě, kdy by správce daně takovými informacemi vůbec nedisponoval, tak by si je mohl opatřit v rámci vyhledávací činnosti.⁴³ Pokud by si však správce daně takto mohl opatřit informace, kterými nedisponuje, pak by se při použití argumentu *a fortiori* tím spíš mohl opatřit informace, kterými disponuje.

³⁹ Tamtéž.

⁴⁰ § 22 odst. 1 písm. a) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁴¹ § 22 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁴² § 22 odst. 4 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁴³ § 78 daňového řádu.

Konečně v případě, kdy určitý orgán veřejné moci vykonává vedle správy daní i jiné činnosti, platí, že při výkonu těchto jiných činností správcem daně není.⁴⁴ Protože správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob,⁴⁵ které jsou vázány daňovou mlčenlivostí,⁴⁶ musí být mezi v rámci takového smíšeného orgánu veřejné moci nastaveno přísné oddělení činností tak, aby se s informacemi chráněnými daňovou mlčenlivostí nemohly seznamovat jiné osoby než úřední osoby správce daně a osoby zúčastněné na správě daní. Z toho také plyne, že je vyloučené, aby informace získané při správě daní, mohl tento orgán veřejné moci využít i při výkonu svých nedaňových agend.

SHRNUTÍ

Správce daně při své činnosti získává velký rozsah informací o daňových subjektech, ať již jde o fyzické osoby, nebo o právnické osoby a jednotky bez právní osobnosti. Pokud jde o fyzické osoby, představují tyto informace osobní údaje a požívají ochrany podle Listiny a zákona o ochraně osobních údajů, resp. s účinností od 25. května 2018 podle nařízení GDPR a odpovídající národní adaptační legislativy. Z nařízení GDPR plyne, že základ pro zpracování těchto informací musí být obsažen v právním řádu České republiky a že musí být nezbytné pro splnění úkolu prováděného při výkonu veřejné moci. Tato podmínka je v souladu se základní zásadou správy daní o zpracování osobních údajů v rozsahu nezbytném pro dosažení cíle správy daní. Informace o právnických osobách a jednotkách bez právní osobnosti povahu osobních údajů nemají (s výjimkou informací, které se zároveň týkají i určité fyzické osoby, například osoby jednatele) a nejsou takovýmto způsobem chráněny. I na tyto informace se ale vztahuje citovaná základní zásada správy daní týkající se zpracování osobních a jiných údajů. Tato zásada stanoví maximální rozsah účelu, za kterým správce daně může informace zpracovávat. Z pravomoci správce daně provádět vyhledávací činnost však v konečném důsledku *a fortiori* platí, že každá informace, kterou správce daně zpracovává, může být zpracovávána v celém rozsahu správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Zároveň platí, že orgán veřejné moci, který vedle správy daní vykonává i jiné činnosti, musí tyto jiné činnosti přísně informačně oddělit od výkonu správy daní, a tedy informace získané při správě daní zásadně nemůže využít pro své nedaňové činnosti.

Lze tedy shrnout, že účel, za kterým správce daně může zpracovávat informace o daňových subjektech, odpovídá plnému rozsahu citované základní zásady správy daní, a to bez ohledu na to, zda daňový subjekt je či není fyzickou osobou a bez ohledu na to, zda byly informace získány pouze ve vztahu k určité konkrétní dani.

⁴⁴ § 10 odst. 1 daňového řádu *a contrario*.


⁴⁵ § 12 daňového řádu.

⁴⁶ § 52 odst. 1 daňového řádu.

POUŽITÉ PRAMENY

1. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o evidenci tržeb. In: Sněmovní tisk 513/0, 7. volební období, dostupné z:
<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>
2. Evropský soud pro lidská práva *Association for European Integration and Human Rights a Ekimdzhev proti Bulharsku*, rozsudek, 28. 6. 2007, č. 62540/00
3. Evropský soud pro lidská práva *Société Colas Est a další proti Francii*, rozsudek, 16. 4. 2002, č. 37971/97.
4. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů).
5. Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zpracování osobních údajů. Dostupné z <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAQCBYV46>
6. SEJKORA, T. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. 223 s. ISBN 978-80-7502-226-4.
7. Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS ve znění směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní.
8. TULÁČEK, M. Právo na soukromí v kontextu správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. In: *Daně a finance*. ISSN 1801-6006, roč. 24, supp., 2016, s. 70-80.
9. TULÁČEK, M. Vytěžování dat o daňových subjektech správcem daně se zřetelem na novou právní úpravu ochrany osobních údajů. In: *Daně a finance*. ISSN 1801-6006, roč. 25, č. 3, 2017, s. 12-18.
10. Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
11. Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.
12. Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
13. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

KONTAKT NA AUTORA

michal@tulacek.eu,  orcid.org/0000-0001-9385-6104

Univerzita Karlova, Právnická fakulta

nám. Curieových 901/7

116 40 Praha 1

Česká republika

NEJČASTĚJŠÍ DAŇOVÉ ÚNIKY V KOMPETENCI CELNÍHO ÚŘADU

THE MOST COMMON TAX EVASION IN THE CUSTOMS OFFICE

Lenka Veselá

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Príspevek se zabývá rolí Celní správy při řádném vybírání daní v rámci jejich kompetence. Poukazuje na nejčastější případy odhalení daňových úniků v rámci jejich správy. Částečně se dotýká i práce Daňové Kobyry.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

celní správa, kobra, daňový únik.

Abstract in English language:

The role of the Customs authorities in sound tax collection within their jurisdiction. The most common cases of tax evasion under their administration. The tax affects the Cobra.

Keywords in English language:

customs, cobra, tax evasion.

ÚVOD

V rámci tématu daňových úniků je nutné si uvědomit, že tyto se nedějí pouze v kompetenci finanční úřadů a výběrů daní tak, jak je vnímá laická veřejnost, ale že do této problematiky vstupuje i druhý správce daně, a to celní úřady. Na jejich nejběžnější činnost je zaměřen také tento příspěvek. Ve své podstatě je zcela záměrně pracováno s informacemi získanými z webových stránek Celní správy, neboť mi jde především o nejběžnější prezentované případy v rámci daňových úniků. Je na místě nutné zdůraznit, že příspěvek si je vědom dalších, mnohdy více neprezentovaných ratifikovaných postupů pachatelů daňových úniků, anebo možných daňových úniků nepatrné hodnoty, které nejsou v příspěvku zmíněny. Za všechny uvedme příklad v souvislosti s pěstitelským pálením lihovorného ovoce, kdy pro provozovatele tzv. pěstitelských pálenic platí přísné podmínky pro evidenci a odvod spotřební daně z lihu. Porušení pravidel již při chybné evidenci a neodvedení spotřební daně z lidového püllitru pálenky je daňovým únikem. Bohužel je nutné si dále uvědomit, že i takto malé a bezvýznamné položky ve svém součtu mohou způsobit velké škody na státním rozpočtu. Rozebírat zde postupy správce daně k doměření daně z lihu v rámci překročení limitů pro sníženou sazbu daně, a tím opět předcházet možným daňovým únikům není ovšem předmětem tohoto příspěvku.

1. VYMEZENÍ DAŇOVÉHO ÚNIKU

Na úvod si vymezíme pojem daňového úniku.

V anglicky psaných odborných textech se rozlišuje mezi tzv. tax avoidance a tax evasion. Rozdíl mezi těmito dvěma termíny je v jejich legálnosti. První z nich představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně, tedy možné vyhýbání se placení daní. Prostředkem této daňové optimalizace je využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, mnohdy však také využití mezer v daňových zákonech. Druhým pojmem je překládán daňový unik a podvod. Ten je považován za nelegální činnost. Míra postihu poté závisí jednak na rozsahu neodvedení nebo zkrácení daně, jednak na tom, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona.¹

Daňový unik je definován jako minimalizace až anulace daňové povinnosti. Daňový unik je nelegální akt, který je veden proti daňovým zákonům, ale jedná se také i o snížení daňového zatížení všemi možnými legálními úkony. Nelegální je zkrácení daně nebo neplacení daně vůbec, za které může být osoba postižena ve smyslu zákona. Míra postihu závisí na rozsahu podvodu, daňového úniku, a jeho odhalení. Většinou se vyměřuje penále nebo pokuta finančnímu úřadu, kontrolnímu orgánu. Při větším rozsahu a prokázání úmyslu je to považováno za trestní čin, který je soudně řešen.²

Jakkoliv existuje mnoho dalších definic, je třeba se ztotožnit s vymezením Thuronyiho³, který za daňový unik (tax, evasion, tax fraud) považuje kriminální jednání, tj. takové chování, které trestní právo považuje za trestný čin.⁴

Pro další pokročení v tématu vymezení daňového úniku je nutné zapátrat v trestních předpisech, a to Trestním zákoníku⁵, zvláštní části Hlavy VI pod Trestné činy hospodářské a v Díle druhém nalezneme Trestné činy daňové. Zde uvedené jednání má společný znak, a to, že se tak musí dít ve větším rozsahu. Pro její vysvětlení nahlédneme do výkladového ustanovení § 138 Trestního zákoníku, kde se za větší škodu považuje škoda dosahující částky nejméně 50 tis. Kč. A trestný čin se považuje takové jednání, které, pokud není uvedeno jinak, musí být spácháno úmyslně. Dle Trestního zákoníku, opět pokud není uvedeno jinak, příprava není trestná. V tomto se ztotožňuji s názorem M. Radvana⁶, že by v tomto případě měla být příprava také trestná.

¹ Tichá M., *Daňové úniky – institucionální aspekty*. In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, Praha 2007, dostupné na http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf, s. 2.

² ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: CH Beck, 2008, s. 241.

³ THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. Hague: Kluwer Law International, 2003. s. 154.

⁴ RADVAN, M. *Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. In *Státní zastupitelství*, Wolters Kluwer ČR a.s., 2015, roč. 13, č. 4, s. 20. Dostupné na https://is.muni.cz/el/1422/podzim2015/MP929Z/59056246/Statni_zastupitelstvi_-_Zasada_ne_bis_in_idem_v_pripade_trestneho_cinu_zkraceni_dane_poplatku_a_podobne_povinne_platby.pdf.

⁵ Zák. č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, ve znění pozdějších novel

⁶ tamtéž

Mezi příčiny daňových úniků lze zařadit vlastní daňovou zátěž, složitost daňového systému, ekonomické a právní prostředí daného státu, společenský prostor a tolerance k nim, nízká daňová morálka.

2. CELNÍ ÚŘAD JAKO SPRÁVCE DANĚ

Jednou ze složek finanční správy potírající daňové úniky je i celní správa. Celní správa je od 1. ledna 2004 významnou součástí daňového života, kdy převzala správu nad všemi spotřebními daněmi dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Celní správa České republiky je tak výhradním správcem spotřebních daní. Tím se rozumí vyměřování a vybírání spotřebních daní z vybraných výrobků podléhajících spotřební dani bez ohledu na skutečnost, zda jsou předmětem dovozu nebo vývozu v rámci obchodu se zeměmi mimo EU nebo v rámci obchodu s členskými státy EU, nebo jsou předmětem tuzemské výroby nebo spotřeby. Součástí obecné správy spotřebních daní je také dozor nad dodržováním předpisů o nakládání s vybranými výrobky při jejich výrobě, skladování a dopravě.⁷

S tím souvisí i kompetence v oblasti správy daně z lihu a kontroly spotřebitelského balení lihu, založené samostatně na základě zákona o lihu dle zák. č. 61/1997 Sb. a zákona o povinném značení lihu č. 676/2004 Sb. a následně z. č. 307/2013 Sb.

Od 1. ledna 2008 mají ve své kompetenci orgány celní správy také ekologické daně dle zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Další z daní, na které dopadá celní dohled jako správce daně je daň z přidané hodnoty dle zákona č. 23/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to v případech dovozu zboží ze třetích zemí, kdy deklarant není v České republice registrován jako její plátce.

Celní správa České republiky je vedle svých kompetencí v oblasti správy daní také i bezpečnostním sborem. Tento fakt má vliv i na fungování tohoto správce daně obecně. Jsou situace, při kterých je oprávněné použití zbraně, i jako pohružka, dostatečným ochranným mechanismem samotných úředních osob. Vedle toho tedy celní úřady provádí kompletní správu spotřebních a energetických daní, spravují registr prodejců pohonných hmot, registr osob povinných ke značení lihu, registr distributorů lihu, registr kontrolních pásek, registr plátců spotřebních daní a ekologických daní, seznam subjektů s vydaným povolením, která se týkají spotřebních daní apod.

Správcem daně nejen pro spotřební daně je tedy celní úřad. S tím souvisí i jeho kompetence, tedy nejen daň vybírat, ale i její vybírání kontrolovat. Pokud totiž nedojde k dobrovolnému přiznání a následnému zaplacení spotřební daně, může se jednat o daňový únik. Ten je nutné odlišit od daňového nedoplatku. O daňový nedoplatek se bude jednat tehdy, pokud je daň přiznána, vyměřena, ale pouze nedošlo k jejímu zaplacení anebo k zaplacení její části. Kdežto daňový únik chápeme jako protiprávní jednání v tom, že se jedná buď o zamlčení předmětu daně, anebo předmět daně se tváří jako jiný předmět daně. Také je otázka, zda je nutné rozlišovat, zda se jedná o trestný čin anebo zda ještě takové chování nelze považovat za chování upravené trestním zákoníkem.

⁷ Dostupné na <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/o-ceske-cs.aspx>, (cit. 30. října 2017).

2.1. Správce daně u spotřebních daní

Jak bylo zmíněno v úvodu, cílem tohoto příspěvku je přiblížit nejčastěji prezentované případy zjištěných daňových úniků. Z tohoto důvodu jsou použity informace získané z volně dostupných zpráv webových stránek celní správy aktuálního kalendářního roku k přehledu nejčastěji podchycených daňových úniků.⁸

Mezi nejčastější protiprávní chování patří u spotřební daně manipulace se sazbami daně, dochází k imaginárním vývozům zboží a prodává se nelegální alkohol nebo cigarety bez kolků.

Mezi nejmedializovanější daňové úniky v oblasti spotřebních daní, které celní úřady řeší, jsou:

- značení cigaret proti stanoveným způsobům,
- téma Zelené nafty, kdy jde o nárokování vrácení části ze zaplacené spotřební daně z motorové nafty (tzv. zelené nafty), kdy nárokovácí osoba nebyla celníkům schopna prokázat, že 13 371 litrů nafty spotřebovala v zemědělské prvovýrobě, kterou je rostlinná výroba, včetně pěstování zeleniny, ovocnářství atd. Tímto protiprávním jednáním vznikl daňový únik,
- převoz motorové nafty, kdy řidič nepředložil doklady, které by prokazovaly řádné zdanění jeho nákladu,
- letecký dovoz zboží z Dubaje pro českou firmu a celníkům bylo tvrzeno, že se jedná o svíčky. Při následné kontrole našli celníci místo deklarovaných svíček téměř tři tuny tabáku do vodních dýmek.
- nelegální přeprava zboží, kdy se kontrolou potvrdilo vozidlo plné cigaret. Krabičky cigaret byly ukryty v postelích a různých dutinách obytné části vozu. Celkem celníci našli 292 440 kusů cigaret (1462 kartonů) Imperila Classic značených tabákovými nálepkami Republiky Bosna a Hercegovina. Daňový únik byl prozatím vyčíslen na 856 089,- Kč.
- celní hlídka našla při kontrole na silnici v Pardubickém kraji téměř tři desítky tisíc litrů minerálních olejů podobajících se motorové naftě.
- zadržení surového tabáku, kdy v nelegálních dílnách byl pak zpracováván do podoby řezaného tabáku ke kouření a dále distribuován vietnamským překupníkům a konečným spotřebitelům.
- řidič převážel v kufru vozidla téměř 40 tisíc kusů cigaret a 50 gramů tabáku bez platných dokladů.
- celníci našli neznačený alkohol při kontrole prodejny potravin.
- bylo objeveno 10 tun tabáku, ze kterého pravděpodobně nebyla zaplacená spotřební daň. Pokud celní technická laboratoř potvrdí, že se jedná o tabák určený ke kouření, bude se jednat o daňový únik.
- atd.

⁸ Dostupné na <https://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/Stranky/default.aspx>, (cit. 30. 11. 2017)

2.2. Správce daně u daně z přidané hodnoty

V oblasti správy daně z přidané hodnoty celní úřady nejčastěji řeší situace, kdy dochází k chybnému zařazení zboží do skupiny, nebo hodnocení jako osvobození od daně.

V současné době dochází více méně ke generálnímu rozšíření testu vědomostí o účasti na daňovém úniku v oblasti DPH, když dochází k jeho aplikaci nejen při posouzení možnosti správce daně odmítnout přiznat nárok na odpočet této daně na vstupu a v oblasti tzv. ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty, nýbrž tato doktrinální konstrukce nalézá své uplatnění i v oblasti MTIC (Missing Trader Intra Community, tzv. karuselové podvody) daňových podvodů využívajících osvobození dodání zboží do jiného členského státu EU s nárokem na odpočet. Rozšíření tohoto mechanismu přitom vychází z dřívější prejudikatury Soudního dvora Evropské unie⁹, podle níž „k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.“¹⁰

3. DAŇOVÁ KOBRA

Dalším orgánem podílejícím se na kontrole daňových povinností je tzv. daňová Kobra.

15. června 2014 byla oficiálně zahájena činnost „Kobry“, tzv. koordinační dohodou o spolupráci, výměně informací a koordinaci činností mezi zainteresovanými složkami. Daňová Kobra je společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně.

Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení. Nastavená spolupráce jednotlivých složek Daňové Kobry umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Hlavním cílem fungování společného týmu je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.¹¹

⁹ Srov. Bod 42 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. Zář 2007, *The Queen, on the application of Teleos plc and Others v Commissioners of Customs and Excise*, sp zn. C-409/04, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2007, vložka I-07797.

¹⁰ SEJKORA, T. Odmítnutí odpočtu nebo osvobození jakožto nástroj potírání daňových podvodů na DPH in *Daně a finance* 1/2017. s. 7.

¹¹ Dostupné na www.danovakobra.cz, (cit. 30. 11. 2017)

Za dobu své existence už zástupci Celní správy, Finanční správy a Policie České republiky touto efektivní metodou práce uchránili ke konci loňského roku státnímu rozpočtu téměř 6,2 miliardy korun na daňových únikách.¹²

ZÁVER

Text příspěvku je zaměřen na nejčastější daňové úniky u celních úřadů jako správců daně, a to zejména u spotřebních daní. Informace vycházejí z dostupných informací celní správy. K této problematice se úzce spojuje problematika daňové Kobry, která práci celní správy efektivně doplňuje v kombinovaných případech spolu s finanční správou a policií ČR. Je nutné si v této souvislosti uvědomit, že páchání daňových úniků je většinou úmyslná forma jednání a tomu adekvátně odpovídají i sankce za ně. Na tomto místě by bylo vhodné zmínit přelomový judikát Evropského soudu pro lidská práva¹³, známý jako A a B proti Norsku, ohledně prolomení zásady *Ne bis in idem*, kdy v odůvodnění se píše, že pro jedno jednání je možné použít jak správní prostředky, tak i prostředky trestněprávní, a přitom se nejedná o porušení této zásady, pokud jsou splněna kritéria zde uvedená.

POUŽITÉ PRAMENE

1. RADVAN, M. Zásada *ne bis in idem* v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. In *Státní zastupitelství*, Wolters Kluwer ČR a.s., 2015, roč. 13, č. 4, s. 20-27. ISSN 1214-3758. Dostupné na https://is.muni.cz/el/1422/podzim2015/MP929Z/59056246/Statni_zastupitelstvi_Zasada_ne_bis_in_idem_v_pripade_trestneho_cinu_zkraceni_dane_poplatku_a_podobne_povinne_platby.pdf.
2. SEJKORA, T. Odmítnutí odpočtu nebo osvobození jakožto nástroj potírání daňových podvodů na DPH in *Daně a finance* 1/2017. ISSN 1801-6006. S. 4 - 11.
3. ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: CH Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-74000-005-8.
4. THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. Hague: Kluwer Law International, 2003. ISBN: 90-411-9923-3.
5. TICHÁ, M. *Daňové úniky – institucionální aspekty*. In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, Praha, 2007. Dostupné na http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf.
6. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. Zář 2007, *The Queen, on the application of Teleos plc and Others v Commissioners of Customs and Excise*, sp zn. C-409/04, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2007, vložka I-07797.

¹² <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-je-stale-efektivnejsi-7475>.

¹³ Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016.

7. Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016.
8. www.celnisprava.cz
9. www.danovakobra.cz
10. www.financnisprava.cz

KONTAKT NA AUTORA

Lenka.Vesela@upol.cz

Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta

Tř. 17. Listopadu 8

779 00 Olomouc

Česká republika

JUDIKATURA COBY GARANT DAŇOVÝCH ÚNIKŮ V OBLASTI SPORTU

CASE LAW AS A GUARANTOR OF TAX EVASION IN SPORT

Roman Vybíral

Právnická fakulta, Univerzita Karlova

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Tento příspěvek pojednává o vývoji judikatury týkající se zdaňování příjmů profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů v České republice. Nejvyšší správní soud v průběhu času vydal hned několik kontroverzních rozhodnutí, kterými namísto toho, aby existující praxi objasnil a sjednotil, do ní vnesl otázky zcela nové a nutno podotknout, že mnohdy dosti kontroverzní.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku:

sport, profesionální sportovec, daň z příjmů, Nejvyšší správní soud

Abstract in English language:

This paper discusses the development of case law relating to the taxation of income from professional athletes in the area of collective sports in the Czech Republic. The Supreme Administrative Court has, over time, published a number of controversial decisions, which, instead of clarifying and unifying the existing practice, brought new questions into this area, and it should be pointed out that these are often rather controversial.

Keywords in English language:

Sport, professional athlete, income tax, supreme administrative court

ÚVOD

K volbě tohoto dosti kontroverzního názvu práce¹ vedl primárně vývoj judikatury týkající se zdaňování příjmů profesionálních sportovců v oblasti kolektivech sportů na území České republiky. Dalo by se totiž říci, že tento vývoj eskaloval do poněkud absurdní roviny, kdy beze zbytku dochází k naplnění onoho známého rčení *duo cum faciunt idem, non est idem*². V oblasti reálné lidské činnosti má uvedené rčení nepochybně své opodstatnění, v oblasti práva by se však mělo vyskytovat v minimální míře.

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání” realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Aneb když dva dělají totéž, není to totéž.

Hypotéza nepřímo vyřčená v názvu práce tedy spočívá ve své první části v tom, že vymezená oblast profesionálního sportu vykazuje znaky záměrné dezinterpretace textu právní normy za účelem volby výhodnějšího právního režimu smluvními stranami. Tato část hypotézy je přímo provázána s konceptem daňových úniků *largo sensu*.³ Za daňové úniky tedy pro účely tohoto příspěvku považují rovněž záměrné snižování vlastní daňové zátěže v rozporu s textem a smyslem právních předpisů, kdy hlavní motivací pro takovéto chování je právě daňová úspora na straně subjektu daně. Je otázkou, do jaké míry může judikatura tyto úniky zhojit, prohlásí-li je za souladné s právními předpisy. Osobně jsem přesvědčen, že tuto roli by soudy hrát neměly.

Druhá část hypotézy tedy spočívá v tom, že se s touto dezinterpretací ztotožní některá z nejvyšších soudních instancí a závěry promítne ve své judikatuře. Judikatura přitom ovlivní praxi a praxe následně někdy tvoří základ pro judikaturu. Takto vzniklý pomyslný začarovaný kruh je přitom poměrně obtížné opustit bez dalšího. Právě nejjistější je přitom výslovná úprava v právním předpise. Situace, kdy „nežádoucí“ judikatura jako průvodní jev zapříčiní změnu právní úpravy, rozhodně není šťastná a ani žádoucí a tuto změnu lze pak vnímat jako jakousi pozitivní externalitu, byť vybudovanou na negativních myšlenkách a základech.

Hlavním cílem tohoto příspěvku je provést analýzu relevantní judikatury týkající se postavení profesionálních sportovců v oblasti daní z příjmů, dále poukázat na zásadní nedostatky, které jednotlivá rozhodnutí provází a v neposlední řadě zhodnotit, zda se tato judikatura ubírá správným směrem.

1. TROJÍ METR NA SPORTOVCE

Dichotomie (resp. aktuálně spíše trichotomie) vnímání téhož jednání, resp. chování, nejen, že nepodporuje důvěru adresátů právních v norem v celistvý a jednotný právní řád, současně takto rozporuplná situace porušuje principy právní jistoty a předvídatelnosti práva⁴ a právní normy jako celek vulgárně řečeno degraduje na nižší úroveň. Právo nemůže být z povahy věci zcela perfektní a bezrozporné, avšak pokud dochází situace tak daleko, že jsou mezery v právy uměle vytvářeny, tím spíše pod rouškou judikatury nejvyšších soudních instancí v dané zemi, je tato situace poněkud alarmující.

Tato velmi stručná teoreticky zaměřená pasáž pramení z aktuální, a pokud se nic nezmění, dá se očekávat, že i budoucí praxe v oblasti kolektivních sportů, kdy hráči vykonávají naprosto identickou aktivitu, ale přesto se jejich daňový režim může rozpadat do více (konkrétně tří) rovin. Primární příčinou tohoto stavu je přitom judikatura, ačkoliv se současně dá také hovořit o drobných pochybeních na straně zákonodárce. Stále se v České republice nacházíme v časoprostoru, kde soudní judikatura formálně závazná

³ K jednotlivým relevantním pojmům viz např. ALMENDRAL, V. R. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules. In *INTERTAX*, 2005, č. 12, s. 560 an.

⁴ K uvedeným principům viz např. náleží Ústavního soudu ČR sp. zn. I. ÚS 420/09 ze dne 3. 6. 2009.

sice není⁵, avšak jistou materiální závaznost jí odepřít nelze, a to zpravidla tehdy, je-li tzv. ustálená. V případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. července 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016, který bude v textu dále analyzován, přitom stačilo k pomyslnému ustálení pouze jediné rozhodnutí. Patrně proto, aby se urychlil proces tzv. ustalování, který by v rámci současné daňové judikatury Nejvyššího správního soudu byl pravděpodobně pouze oddalováním nevyhnutelného závěru.

Finanční správa totiž na základě jediného rozhodnutí změnila svou dosavadní praxi, když ve svém stanovisku z 25. července 2017 konstatuje, že „(...) na základě tohoto rozsudku přizpůsobuje svoji správní praxi při zdaňování profesionálních sportovců zejména v tzv. „kolektivních“ sportech (fotbal, hokej, házená apod.), tj. bude vycházet ze skutečnosti, že činnost profesionálního sportovce lze vykonávat dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnost, na základě příslušného živnostenského oprávnění, kdy příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (...)“.⁶ Jinými slovy finanční správa výslovně připouští dvojitý režim zdanění příjmů těchto sportovců.

Jako vyřešená se zdá být rovněž otázka, zda může sportovec pro klub vykonávat svou činnost navenek také formálně v pozici závislé osoby⁷. K této otázce se již dříve Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29. listopadu 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011 postavil opět dosti ambivalentně, když *de facto* konstatoval, že z důvodu nevhodně zvolené terminologie relevantní právní úprava je opět na volbě smluvních stran, tedy sportovců a klubů, pro který režim zdanění se rozhodnou. Tento přístup nicméně může obstát pouze tehdy, kdy právní úprava hovoří skutečně nejasně. I když právní úprava dává výslovně možnost volby vícero režimů, je vždy nezbytné zkoumat materiální povahu dané činnosti, nikoliv pouze formální naplnění určitých parametrů. Jinými slovy, pakliže právní úprava konstatuje, že subjekt může být „zelený“ nebo „modrý“, pak by z logiky věci neměla nastat situace, že je subjekt materiálně „modrý“, avšak navenek působí jako „zelený“. Nabízí se přitom apriorní otázka, zda níže analyzovaná judikatura Nejvyššího správního soudu není s uvedenou tezí v příkrém rozporu. Tím spíše, dojde-li tato judikatura k závěru, že subjekt může být *de facto* také „červený“.

⁵ Ačkoliv se zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník snaží ve svém § 13 naznačit něco odlišného.

⁶ Viz [Financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz). [online]. 2017. [cit. 2017-11-13]. Sdělení GŘ k rozsudku NSS ve věci zdaňování příjmů profesionálních sportovců. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2017/Sdeleni-GFR-k-rozsudku-nejvyssiho-spravniho-soudu-ke-zdanovani-profi-sportovcu-8678>>.

⁷ K otázce pracovněprávní povahy činnosti profesionálních sportovců viz např. MORÁVEK, J. - ŠTEFKO, M. Profesionální sportovec v kolektivních sportech. In *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2013, č. 3, s. 354 an.

2. JUDIKATURA VYMEZUJÍCÍ ZÁVISLOU ČINNOST

V této a další kapitole bude provedena analýza klíčových rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která ve svém celku aktuálně vytváří rámec, ve kterém se sportovci pohybují. Jak bylo naznačeno v předchozích odstavcích, mají dnes profesionální sportovci v oblasti kolektivních sportů a jejich kluby v zásadě tři možnosti, jak si nastavit vnitřní uspořádání vztahů, a to včetně daňového režimu.

Na prvním místě uvedu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. června 2005, sp. zn. 2 Afs 176/2004, v němž se soud zabýval charakteristickými znaky společnými pro pracovní právní, služební a členský poměr. Důvodem byla (a ostatně stále je) dikce ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které při vymezení tzv. závislé činnosti počítá rovněž s poměry obdobnými výše uvedeným, je-li poplatník povinen dbát příkazů plátce. Konkrétně v této souvislosti soud uvádí, že „(t)ento právní vztah vzniká mezi subjekty, jichž se týká, a to nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran (...) nutno vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku vnějškovou (...)“. Jedná se o projev zásady materiální pravdy, která je dnes v oblasti daňového práva poměrně standardní.

Jako další důležitý znak pracovní právního, služebního a členského poměru uvádí soud to, že „je tento poměr zakládán jako vztah trvajících povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově (...)“. Současně soud dodává, že „(v)ýznamným znakem pracovní právního, služebního a členského poměru je rovněž, že ten, kdo poskytuje specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky.“

Poněkud dále se Nejvyšší správní soud v tomto kontextu posunul ve svém dřívějším rozsudku ze dne 31. března 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003. Soud již zde zcela jasně rozlišuje pojmy „závislá činnost“ podle zákona o daních z příjmů a „závislá práce“ podle zákoníku práce⁸. K tomu soud uvádí, že „(z)ákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovní právním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pod kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb. není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce).“

⁸ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Soud dále pojednává o jednotlivých znacích závislé činnosti, kterými jsou závislost, úplatnost, ekonomická vzájemnost apod.⁹ Velmi důležitým závěrem soudu je přitom ten, že „(v)ýše popsané znaky musí být u poměru, který má být poměrem obdobným poměru pracovněprávnímu, služebnímu a členskému, splněny současně; absentuje-li u určitého poměru v podstatné míře jen jediný z nich, nelze u něho o jeho podobě s poměrem pracovněprávním, služebním a členským hovořit.“ Zcela krucióální je použití konceptu současného naplnění jednotlivých znaků, nikoliv však vždy plnou měrou. Soud výslovně uvádí, že některý ze znaků (případně víc znaků současně) může být upozaděn, nikoliv však podstatnou měrou.¹⁰

3. JUDIKATURA VE VĚCI PROFESIONÁLNÍCH SPORTOVČŮ

Závěr Nejvyššího správního soudu uvedený v předchozím odstavci považují za velmi významný, a to mimo jiné s ohledem na to, že v navazující judikatuře si s tímto závěrem soud sám protičečí a tento závěr výslovně relativizuje tak, aby ve svých rozhodnutích dospěl k patrně zamýšlenému cíli. Tento názorový obrat je patrný především v rozsudku ze dne 29. listopadu 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011 a v rozsudku ze dne 13. července 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016. V obou uvedených rozhodnutích soud dochází k závěru, že právní úprava postavení profesionálních sportovců není v České republice ukotvena jednotně a za využití principů *in dubio mitius* a *in dubiis contra fiscum* je tedy na subjektech daně, aby se rozhodly, který režim zdanění jim více vyhovuje.

V případě prvně uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. listopadu 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011, je nezbytné poukázat na dva sporné body. Prvním sporným bodem je tvrzení soudu, že „je zřejmé, že se činnost sportovce pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blíží, nicméně nedosahuje její intenzity“. Soud přitom nehodnotil jednotlivé aspekty činnosti sportovce tak důkladně, aby mohl míru intenzity stanovit. Současně je otázka, zda soud neměl na mysli pojem „závislá práce“ a nikoliv pojem „závislá činnost“, a to s ohledem na to, že se blíže nezabýval svou dřívější judikaturou vymezující právě závislou činnost. Uvedený závěr podporuje tvrzení soudu navazující na uvedenou pasáž rozsudku, v němž soud konstatuje, že „(l)ze tak učinit díleč závěr, že činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce“. S uvedeným nelze než souhlasit, nicméně soud stále bohužel neřeší otázku závislé činnosti, resp. případnou míru absence naplnění jejích jednotlivých znaků. Uvedený rozsudek tedy vnímám jako dosti mezerovitý a v mnohém si protičečí s dřívější judikaturou soudu.

Nejaktuálnějším rozhodnutím Nejvyššího správního soudu v oblasti zdanění příjmů profesionálních sportovců je rozsudek ze dne 13. července 2017, sp. zn. 6 Afs

⁹ K povaze některých těchto znaků viz např. SLUKA, T. *Profesionální sportovec: právní a ekonomické aspekty*. Praha: Havlíček Brain Team, 2007, s. 69 an.

¹⁰ K relevantní judikatuře blíže viz VYBÍRAL, R. *Analýza judikatury vztahující se k postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů v České republice*. In *Jurisprudence*, 2013, č. 1, s. 12-17.

278/2016. Uvedený rozsudek lze vnímat jako značně kontroverzní a snad až poněkud absurdní. Soud se v něm totiž prakticky vůbec nezabývá klíčovou otázkou, zda sportovci v oblasti kolektivních sportů naplňují jednotlivé znaky závislé činnosti dovozené svou dřívější judikaturou, nýbrž se zabývá otázkou, zda může mít postavení těchto sportovců charakter výkonu živnostenského podnikání. Namísto toho, aby Nejvyšší správní soud situaci v oblasti profesionálního sportu alespoň stabilizoval v intencích posledních přibližně dvaceti let, umožnil relevantní otevření zcela nové roviny, a to primárně za využití dosti problematických a zcela zástupných argumentů.

Poté, co se soud zabýval jednotlivými znaky živnosti, dospěl k poměrně šalamounskému závěru, když konstatoval, že „(j)ednotlivé znaky živnosti tedy nejsou v případě profesionálního fotbalového hráče naplněny v „čisté“ podobě. Právní úprava však jednoznačně stanoví, že obsahem náplně činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti“ je mimo jiné též činnost výkonných sportovců provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku“. Jako by soud tímto závěrem naznačoval, že naplnění znaků živnosti *de facto* není ani potřeba, postačí, pokud se jim nějaká aktivita pouze blíží. Soud dále upřednostnil formu nad obsahem, když uvedl, že „(v) této souvislosti je třeba zmínit, že také příslušný živnostenský úřad stěžovateli živnostenské oprávnění k činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti“ vydal (udělil)“. Vzhledem k šíři dané činnosti nicméně nelze automaticky dovozovat, že by tato bez dalšího obsahovala rovněž samotný výkon sportovní činnosti.

Nejvyšší správní soud uvádí celou řadu dalších argumentů, pro jejichž bližší analýzu není v tomto článku adekvátní prostor. Materiálně vzato je však zcela zřejmé, že soud uvedeným rozhodnutím posvětil existenci tzv. švarcsystému v oblasti kolektivního sportu a povzněl otázku zdanění příjmů profesionálních sportovců do zcela absurdních výšin.

ZÁVĚR

Dalo by se obrazně říci, že sportovci mohou aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. července 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016 vnímat jako vítězství, je ovšem otázka, zda tomu tak skutečně ve všech případech bude. Skutečnost, že se nyní řadě sportovců otvírá možnost do budoucna vystupovat jako osoby vykonávající živnostenské podnikání a současně podávat dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob, pakliže se stále nacházejí v rámci lhůty pro vyměření daně, se jeví apriorně pozitivně. Na druhou stranu bývá jako protipól stále intenzivněji diskutována otázka možného zdanění nepeněžních příjmů sportovců v podobě bezúplatného využívání zázemí a řady dalších služeb poskytovaných jejich kluby.

Při porovnání daňové úspory dosažené vyššími paušálními výdaji oproti stavu, kdy by tito sportovci vystupovali jako vykonavatelé nezávislého povolání, a částek, které by byly zdaněny v podobě nepeněžních příjmů, by na tom sportovci mohli být ještě hůř než v případě, kdy by pokorně akceptovali nižší paušální výdaje, byť i zde zdanění nepeněžních příjmů přichází v úvahu. Skutečnost, že je nyní praxe i teorie nucena řešit

tyto otázky, pramení z dosti kontroverzní a myšlenkově poněkud zastaralé judikatury Nejvyššího správního soudu. Namísto toho, aby se praxe a judikatura snažila vyřešit spornou otázku číslo jedna, tedy tu, zda je profesionální sportovec v oblasti kolektivních sportů osobou samostatnou, nebo závislou, otevírá stále nové a stále absurdnější otázky zcela zástupného charakteru.

Je jen otázkou času, kdy se také Česká republika přikloní k praxi všech vyspělých evropských zemí a právně jednoznačně zakotví status sportovce např. ve zvláštním právním předpise¹¹. Druhou variantou je ta, že Česká republika zůstane v této otázce stále na úrovni spíše rozvíjejících se krajin a aprobování tzv. švarcsystému ve sportu Nejvyšším správním soudem se posupně rozroste do stále širších sfér lidské činnosti tak, že pojem „závislá činnost“ bude tvořit prázdnu množinu.

POUŽITÉ PRAMENY

1. ALMENDRAL, V. R. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules. In *INTERTAX*. ISSN 0165-2826, 2005, č. 12, s. 560 an.
2. GÁBRIŠ, T. *Športové právo*. Bratislava: Eurokódex, 2011. 544 s. ISBN 978-80-89447-52-7.
3. KRIŽAN, L. Mal by mať profesionálny futbalista na Slovensku postavenie zamestnanca? In *Bulletin slovenskej advokácie*. ISSN 1335-1079, 2009, č. 3, s. 28–29.
4. MORÁVEK, J., ŠTEFKO, M. Profesionální sportovec v kolektivních sportech. In *Časopis pro právní vědu a praxi*. ISSN 1805-2789, 2013, č. 3, s. 354 an.
5. SLUKA, T. *Profesionální sportovec: právní a ekonomické aspekty*. Praha: Havlíček Brain Team, 2007. 200 s. ISBN 80-903609-5-5.
6. VYBÍRAL, R. Analýza judikatury vztahující se k postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů v České republice. In *Jurisprudence*. ISSN 1802-3843, 2013, č. 1, s. 12-17
7. Financnisprava.cz. [online]. 2017. [cit. 2017-11-13]. Sdělení GFŘ k rozsudku NSS ve věci zdaňování příjmů profesionálních sportovců. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2017/Sdeleni-GFR-k-rozsudku-nejvyssiho-spravniho-soudu-ke-zdanovani-profi-sportovcu-8678>>.

¹¹ Obdobná situace jako v České republice se donedávna (do okamžiku zakotvení statusu sportovce v zákoně č. 440/2015 Z. z., o športe) řešila také ve Slovenské republice. K tomu viz např. GÁBRIŠ, T. *Športové právo*. Bratislava: Eurokódex, 2011, s. 213; nebo KRIŽAN, L. Mal by mať profesionálny futbalista na Slovensku postavenie zamestnanca? In *Bulletin slovenskej advokácie*, 2009, č. 3, s. 28–29.

KONTAKT NA AUTORA

vybiralr@prf.cuni.cz

ORCID 0000-0002-1112-408X

Univerzita Karlova, Právnická fakulta
nám. Curieových 901/7

116 40 Praha 1

Česká republika

**DAŇOVÁ MORÁLKA A DAŇOVÉ ÚNIKY V OPTIKE
EURÓPSKEJ VEREJNOSTI A PODNIKATEĽSKÝCH SUBJEKTOV**

**TAX MORALE AND TAX EVASION IN THE OPTIC OF EUROPEAN
PUBLIC AND COMPANIES**

Jozef Výrost

Spoločenskovedný ústav Centra spoločenských a psychologických vied SAV

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Prezentované dáta prieskumov Špeciálneho Eurobarometra dokumentujú význam spoločenskej atmosféry pre stav daňovej morálky a daňových únikov. K indikátorom spoločenskej atmosféry v tejto súvislosti patrí dôvera v právny štát a jeho inštitúcie, že budú postupovať dôsledne a fér. Údaje prieskumov podnikovej sféry (napr. EY Global Investment Monitor, Deloitte European Tax Survey, International Monetary Fund) ukazujú, že stabilita daňového systému, ako aj stabilita spôsobov uplatňovania systému sú významnými faktormi podnikovej daňovej kultúry. Dane a fiškálna politika predstavujú vlastné jadro sociálneho kontraktu štátu s občanmi – za dane získavajú verejné služby a preto má taký význam presvedčenie verejnosti, že štát nakladá so zverenými prostriedkami uvážlivo, korektne a efektívne.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňová morálka, daňové úniky, údaje sociálnych prieskumov

Abstract in English language:

The quoted data of Special Eurobarometer document the significance of societal atmosphere for actual state of tax morale and tax evasion. To the indicators of this societal atmosphere belong trust to the legally consistent state and its institutions that they will proceed consequently and fair. Data gained in the surveys of business area (e.g. EY Global Investment Monitor, Deloitte European Tax Survey, International Monetary Fund) show, that stability of tax system as well as stability of ways of tax system implementation are substantial factors of company tax culture. Taxes and fiscal policy constitute the core heart of social contract between state and citizens – for taxes they obtain public services. For for these reasons is so important the belief of the public that state treat consigned resources judiciously, properly, and effectively.

Keywords in English language:

tax morale, tax evasion, social surveys data

ÚVOD

V pozadí každej ľudskej aktivity, vysvetliteľnej v pojmoch povinnosti a disciplíny, možno nájsť, popri právnom a ekonomickom, aj významný psychologický obsah. Platí to aj vo vzťahu k plneniu daňovej povinnosti (tax compliance), ktorú Franzoni¹ (1998) popisuje pomocou 4 základných komponentov: a) pravdivé určenie daňového základu, b) korektný výpočet záväzku, c) podanie daňového priznania v termíne, d) platba dane v termíne.

Tradične sa pozornosť sústreďovala prevažne na administratívno-donucovacie prostriedky, vnímané ako kľúčové nástroje na dosiahnutie plnenia daňových povinností a prevencie. Súčasne sa rozširoval a spresňoval pohľad na rôzne formy nedodržiavania stanovených pravidiel: *vyhýbanie sa daňovým povinnostiam* (tax avoidance), *daňové úniky* (tax evasion), *medzinárodné daňové úniky* (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS) a *daňové podvody* (tax fraud).

Realizácia rozsiahlych medzinárodných komparatívnych sociálnych prieskumov (napr. Eurobarometer, European Values Study, European Social Survey) od konca 80-tych rokov posunula pozornosť odbornej verejnosti na otázky *daňovej morálky*^{2,3}. Daňová morálka sa chápe ako vnútorná (intrinsic) “motivácia obyvateľov krajiny platiť dane, posilňujúca ich právny záväzok”⁴.

Výsledky psychologického štúdia prejavov daňovej disciplíny/daňových únikov⁵ jasne poukazujú na multi-kauzálne vplyvy⁶ širokého spektra činiteľov, spojených A) so špecifikami sociálneho milieua (na celospoločenskej i skupinovej úrovni) – **spoločenskou atmosférou**, ako aj B) psychologickými osobitosťami jednotlivých aktérov – v prípade dane z príjmov právnických osôb (CIT – Corporate Income Tax) **podnikovou daňovou kultúrou**.

¹ FRANZONI, L. A. Tax evasion and tax compliance. In B. Bouckaert & G. De Geest, *Encyclopedia of Law and Economics, Volume IV. The Economics of Public and Tax Law*, Cheltenham, Edward Elgar, 2000, 52-94. <http://reference.findlaw.com/lawandeconomics/6020-tax-evasion-and-tax-compliance.pdf>

² TORGLER, B. *Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance*. Dissertation. Basel University, 2003. http://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf

³ TORGLER, B. Tax Morale and Compliance. Review of Evidence and Case Studies for Europe, *Policy Research Working Paper 5922*, The World Bank, 2011.

⁴ DAUDE, Ch., GUTIÉRREZ, H., MELGUIZO, Á. What drives tax morale? OECD Development Centre, Working paper No. 315., 2012, s.9. <https://www.oecd.org/dev/americas/WP315%20AE.pdf>

⁵ KIRCHLER, E. *The economic psychology of tax behavior*. Cambridge, Cambridge University Press, 2007.

⁶ ALM, J., MARTINEZ-VASQUEZ, J., TORGLER, B. (Eds.). *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance*. Abingdon: Routledge. (Routledge International Studies in Money and Banking), 2010.

1. SPOLOČENSKÁ ATMOSFÉRA VO VZŤAHU K DAŇOVEJ MORÁLKE

Pozrime sa teda na relevantné segmenty **spoločenskej atmosféry**, viažuce sa na plnenie daňových povinností v SR, a to v komparatívnom pohľade dát medzinárodných prieskumov:

V období od 9. do 18.4. 2016 sa uskutočnil na reprezentatívnych vzorkách obyvateľov 28 členských krajín EÚ (27 969 osôb starších ako 15 rokov) zber dát v rámci Špeciálneho Eurobarometra pre Európsky parlament na tému „Európania v roku 2016: vnímanie a očakávania“⁷. V prieskume sa respondenti vyjadrovali aj k otázke, v ktorých oblastiach by sa EÚ mala angažovať viac ako doteraz. Tému boja proti daňovým podvodom považujú respondenti ako v poradí tretiu najvýznamnejšiu (po boji proti terorizmu a boji proti nezamestnanosti) – 75% respondentov si želá, aby EÚ prijímala viac opatrení proti daňovým podvodom (v SR 72% a v ČR 77%) a súčasne 66% respondentov považuje doterajšie opatrenia EÚ v tejto oblasti za nedostatočné.

Skúmaniu postojov k plneniu daňových povinností sa pozornosť venovala aj v rámci prieskumov Eurobarometra orientovaných na tému vnímanej korupcie (v rokoch 2005, 2007, 2009 a 2011). Prieskum 397⁸, ktorého dáta uvedieme, sa uskutočnil v období od 23. februára do 10. marca 2013 na vzorke 27 786 obyvateľov 27 členských krajín EÚ a Chorvátska (ktoré sa stalo členskou krajinou EÚ dňom 1. júla 2013). Respondenti okrem iného odpovedali aj na otázku „Ako je korupcia rozšírená v rôznych oblastiach spoločnosti?“ tým spôsobom, že dostali zoznam inštitúcií resp. oblastí a vyjadrovali sa, do akej miery je v danej inštitúcii/oblasti podľa ich názoru a skúseností rozšírené úplatkárstvo a zneužitie moci pre osobný prospech. Percentuálne vyjadrenie odpovedí celej vzorky uvádzame v tab.č.1.

Tab.č.1: Odpovede respondentov na otázku, ako je korupcia rozšírená v rôznych oblastiach.

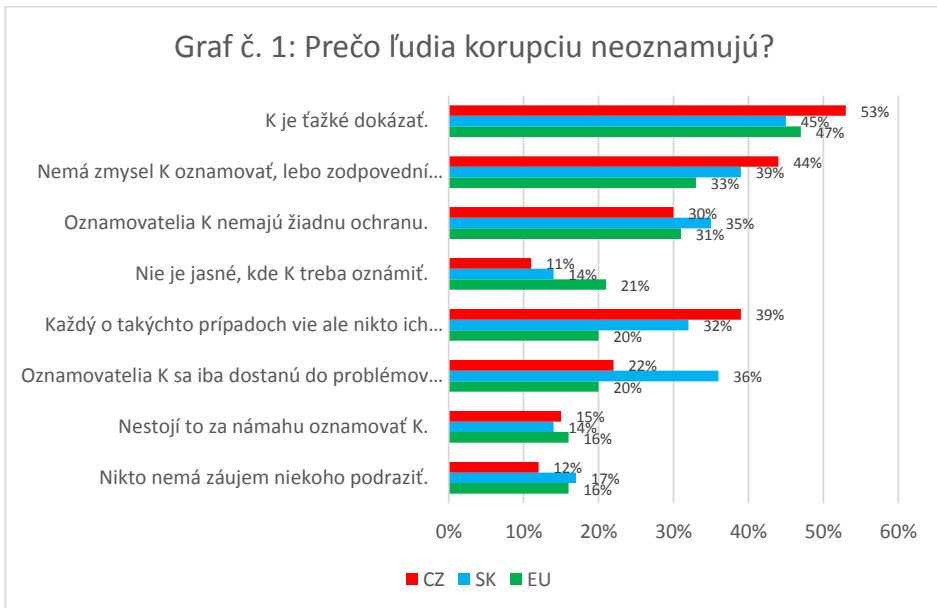
Politické strany	59%
Politici na národnej a regionálnej úrovni	56%
Úradníci rozhodujúci o verejných zákazkách	45%
Úradníci rozhodujúci o stavebných povoleniach	43%
Súkromné spoločnosti	38%
Policajti a colníci	36%
Banky a finančné inštitúcie	36%
Inšpektoráty práce	35%
Zdravotníctvo	33%
Úradníci vydávajúci obchodné povolenia	33%

⁷ Európania 2016: Vnímanie a očakávania , boj proti terorizmu a radikalizácii. http://www.europarl.europa.eu/pdf/eurobarometre/2016/attentes/eb85_1_synthesis_perceptions_wishes_terrorism_sk.pdf

⁸ http://ec.europa.eu/commfrontoffice/publicopinion/archives/ebs/ebs_397_en.pdf

Daňové úřady	24%
Súdy	23%
Prokuratúra	19%
Úřady práce	18%
Školstvo	16%
Nikto	5%
Neviem	7%

Každý druhý obyvateľ EÚ, teda v tomto prípade viac ako 50% respondentov sa domnieva, že tieto javy sú rozšírené v politických stranách a u politikov na centrálnej a regionálnej úrovni. Približne každý štvrtý (24%) respondent vyjadril presvedčenie, že korupcia je rozšírená na daňových úradoch (22% v SR a 20% v ČR). Detailnejší pohľad na dôvody, pre ktoré obyvatelia európskych krajín, obyvatelia SR a ČR korupciu neoznamujú, približuje graf č.1. Z údajov v grafe uvedených vyplývajú minimálne dve zásadné informácie: po prvé, medzi 3 najvýznamnejšie dôvody patrí, že korupciu je ťažké dokázať (myslí si to 47% respondentov z krajín EÚ, 55% respondentov z ČR a 43% zo SR), že vinníci aj tak nebudú potrestaní (EÚ 33%, SR 39% a ČR 44%) a že oznamovatelia korupcie nemajú žiadnu ochranu (31% EÚ, 35% SR a 30% ČR); po druhé, že v profile odpovedí respondentov zo SR okrem už uvedených ešte minimálne v dvoch dôvodoch možno zaznamenať výraznejšie odchýlky – 36% respondentov zo SR si myslí, že oznamovatelia korupcie sa iba dostanú do problémov s políciou a úradmi (20% v EÚ, v ČR 22%) a 32% respondentov zo SR sa domnieva, že hoci o takýchto prípadoch každý vie ale nikto ich... (v EÚ iba 20%, v ČR až 39%).



V čase písania tohto príspevku údaje posledného špeciálneho Eurobarometra⁹ z apríla 2017 dokumentujú, že dôvera k národným vládam oproti predchádzajúcemu obdobiu (2014, 2016) preukázala mierne vzrastajúcu tendenciu, keď 40% respondentov z 28 krajín EÚ vyjadrilo dôveru k svojim vládam, čo predstavuje nárast o 9%. Súčasne úroveň dôvery respondentov voči súdom a k fungovaniu právneho systému oproti predchádzajúcemu obdobiu zostala v podstate na rovnakej úrovni – 52%.

Záverom tejto časti možno teda zhrnúť: **dôvera v právny štát** a jeho inštitúcie, že budú vo vzťahu k obyvateľom vystupovať korektné, ako aj **spokojnosť so stavom demokracie** patria k významným indikátorom aktuálnej spoločenskej atmosféry. Súčasne, ako to dokumentujú aj empirické údaje,¹⁰ spoločenská atmosféra patrí ku kľúčovým globálnym faktorom, vplývajúcim na aktuálny stav daňovej morálky.

2. PODNIKOVÁ KULTÚRA VO VZŤAHU K DAŇOVEJ MORÁLKE

Aktuálne informácie potvrdzujú, že podnikateľské prostredie krajín EÚ z pohľadu investorov patrí k najatraktívnejším. Podľa najčerstvejších údajov EY¹¹ (predtým Ernst&Young) Európa je najatraktívnejším objektom priamych zahraničných investícií (FDI – Foreign Direct Investment) pre investorov. V medziročnom porovnaní (2015 – 2016) počet FDI projektov vzrástol o 15 %, celkom sa realizovalo 5 845 nových investičných projektov, ktoré vytvorili 259 673 nových pracovných miest (čo predstavovalo nárast o rekordných 19%). V investorskej atraktivite globálnych regiónov sa na prvom mieste poradia umiestnili krajiny západnej Európy (53%), nasledované USA (39%), krajinami strednej a východnej Európy (37%) a Čínou (37%). V SR v medziročnom porovnaní došlo k nárastu 30%, v ČR o rekordných 57%. V vzťahu k preberanej téme sú údaje o tom, aké negatíva vidia investori, podľa údajov EY Global Investment Monitor, v oblasti CT (Corporate Taxes): Veľké rozdiely medzi krajinami v daňovej sadzbe komplikujú podnikateľské prostredie a nahrávajú daňovým únikom. Rovnako veľké rozdiely v daňových režimoch komplikujú investorom a firmám formulovanie stredno- a dlhodobej trhovej stratégie.

Zaujímavé údaje priniesla analýza zdaňovania malých a stredných podnikov, pripravená pre potreby Európskej komisie v roku 2015¹². V pokrízovom období sa pozornosť EK sústredila na situáciu malých a stredných podnikov (SME), pretože ich úloha v inováciách, vytváraní nových pracovných príležitostí, sociálnej integrácii a akcelerovaní ekonomického rastu sa ukázala byť kľúčová: tak napríklad ich podiel na

⁹

<http://ec.europa.eu/commfrontoffice/publicopinion/index.cfm/Survey/getSurveyDetail/instruments/SPECIAL/surveyKy/2173>

¹⁰ DAUDE, Ch., GUTIÉRREZ, H., MELGUIZO, Á. What drives tax morale? OECD Development Centre, Working paper No. 315., 2012, s.9. <https://www.oecd.org/dev/americas/WP315%20AE.pdf>

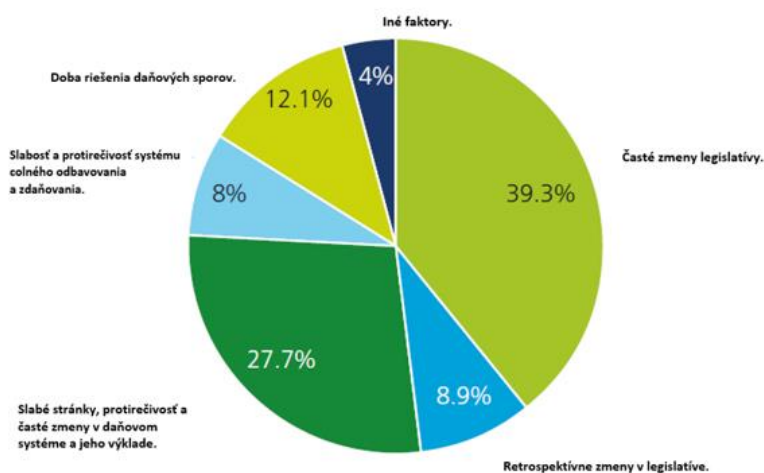
¹¹ [https://webforms.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-attractiveness-europe-2017/\\$FILE/ey-attractiveness-europe-2017.pdf](https://webforms.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-attractiveness-europe-2017/$FILE/ey-attractiveness-europe-2017.pdf)

¹² https://ec.europa.eu/growth/content/sme-taxation-europe-%E2%80%93-empirical-study-applied-corporate-income-taxation-smes-compared-0_en

podnikateľskom trhu je významný a ďalej rastie, v EU28 podľa údajov Eurostatu podiel SME je 57,5%, v SR 60,5%, v ČR 56%. Závbery za hodnotené obdobie rokov 2009-2013 konštatujú, že CIT v krajinách EÚ je rozdielne a iba v 1/6 z nich (FR, GR, BG, UK, NL) je daňové zaťaženie SME (aj to ide väčšinou o mikro a malé podniky, nie stredné) priaznivejšie ako veľkých podnikov. CIT má, ako konštatuje správa, zatiaľ iba malý efekt na rozhodnutia SME týkajúce sa financovania a investovania. Na základe toho správa odporúča, aby sa daňové stimuly neviazali na veľkosť podnikov, ale na žiaduce dôsledky – napr. podporu investícií, či inovácií. Súčasne daňové stimuly, aby „zabrali“, musia byť transparentné a neutrálne.

Prieskumu Deloitte European Tax Survey 2014¹³ sa zúčastnilo 814 firiem z 29 európskych krajín. 70% firiem v posledných rokoch aspoň raz absolvovala daňovú kontrolu, pričom táto kontrola sa najviac zameriavala na CIT 63%, potom VAT (59%), účtovanie vnútro podnikových cien a medzinárodné dane (38%). Výsledky prieskumu o. i. prinášajú informácie aj o tom, ktoré príčiny považujú firmy za významné faktory daňovej neistoty – uvádzame ich v grafe č.2:

Graf č.2 Faktory daňovej neistoty v optike firiem, pôsobiacich v Európskych krajinách.



Časté zmeny legislatívy (39,3%) spolu so slabými stránkami uplatňovania daňového systému a zmenami v jeho výklade (27,7%) patria k dvom najčastejšie uvádzaným faktorom.

¹³ <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-european-survey-2014.pdf>

Z analýzy, uskutočnenej Medzinárodným menovým fondom ¹⁴vyplýva, že iniciálnym krokom pred implementáciou nových daní, alebo zvýšením existujúcich, by mala byť analýza daňovej účinnosti. Ak je krajina blízko stropu svojej daňovej kapacity (napr. Dánsko, Rakúsko, Fínsko, Švédsko), zmeny daňového systému by sa mali orientovať na zlepšovanie jeho kvality a iba v obmedzenej miere na zvyšovanie daňového zaťaženia.

ZÁVER

Postoje občanov k daňovej povinnosti a daňová morálka fyzických i právnických osôb sú determinované mnohými faktormi, ktoré možno zoskupiť do niekoľkých kategórií:

- **Socioekonomické faktory vo vzťahu k jednotlivci:** analýzy ukázali, že významnými činiteľmi sú vek, vzdelanie, príjem, zamestnanecký status, a čiastočne i rod;
- **Faktory spoločenskej atmosféry:** dôvera vo vládu a štátne inštitúcie (najmä polícia a sudy); dôvera v demokraciu a uplatňovanie jej princípov v spoločenskom živote; vnímanie korupcie; transparentnosť v nakladaní s verejnými zdrojmi.
- **Postoje verejnosti k daňovému systému a jeho fungovaniu:** k jednotlivým prvkom systému (napr. výška konkrétnych daní, činnosť daňových úradov) a ich aktivite.
- **V prípade CIT i vnútro-firemná daňová kultúra.**

Aj v súvislosti s témou daňovej morálky je dôležité si uvedomiť, že každá sociálna norma, nezávisle od spôsobu jej deklarovania a uplatňovania, sa u dotknutých subjektov internalizuje v podobe 3 úrovni normatívnych presvedčení: **injunktívnej** (dáva odpoveď na otázku, „ako to má byť“ – napr. pri jazde v obci rýchlosť vozidla nemá prekročiť rýchlosť 50 km/h), **deskriptívnej** (dáva odpoveď na otázku, „ako to je“ – napr. nikto v obci obvykle nejazdí menej ako 60km/h) a **personálnej** (dáva odpoveď na otázku, „ako to robím ja“ – napr. jazdím zvyčajne 55km/hod, veď za to mi pokuta ešte nehrozí). Nie je asi potrebné zdôrazňovať, že a) k dokonalému súladu troch úrovní modelu IDP v praxi dochádza len málokedy, a tiež že b) z celospoločenského (i právneho) hľadiska je žiadúca čo najvyššia je miera súladu úrovni I a D.

Spoločenská klíma a pozornosť verejnosti venovaná fungovaniu daňového systému výrazne ovplyvňuje aktuálny stav daňovej morálky, ktorá má zasa spätne priamy vplyv na daňovú účinnosť. Dane a fiškálna politika predstavujú vlastné jadro sociálneho kontraktu štátu s občanmi – za dane získavajú verejné služby. Vyjadrené slovami Olivera Wendella Holmesa Juniora, sudcu Najvyššieho súdu USA v rokoch 1902-1932: „Rád platím dane. Prostredníctvom nich si kupujem civilizáciu“. Mimoriadny dopad na fungovanie tohto sociálneho kontraktu na strane daňových subjektov má teda

¹⁴ FENOCHIETTO, R., PESSINO, C. Understanding countries' tax effort. IMF Working Papers 2013, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Understanding-Countries-Tax-Effort-41132>

presvedčenie verejnosti, že štát nakladá so zverenými prostriedkami uvážlivo, korektne a efektívne.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ALM, J., MARTINEZ-VASQUEZ, J., TORGLER, B. (Eds.). *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance*. Abingdon: Routledge. (Routledge International Studies in Money and Banking), 2010. 320 s. ISBN 978-04-1557-698-7.
2. Corruption. Special Eurobarometer 397 Report. Brussels, DG COMM, 2014. 230 s.
http://ec.europa.eu/commfrontoffice/publicopinion/archives/ebs/ebs_397_en.pdf
3. Deloitte European Tax Survey 2014: Rising to the challenge. Report. London, Deloitte, Touche, Thomatsu Limited, 2014. 28s.
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-european-survey-2014.pdf>
4. Designing Europe's Future: Trust in institutions. Special Eurobarometer 461 Report. Brussels, DG COMM, 2017. 70 s.
<http://ec.europa.eu/commfrontoffice/publicopinion/index.cfm/Survey/getSurveyDetail/instruments/SPECIAL/surveyKy/2173>
5. DAUDE, CH., GUTIÉRREZ, H., MELGUIZO, Á. *What drives tax morale?* OECD Development Centre, Working paper No. 315., 2012.
<https://www.oecd.org/dev/americas/WP315%20AE.pdf>
6. FENOCHIETTO, R., PESSINO, C. Understanding countries' tax effort. Washington, *International Monetary Fund Working Papers* 13/244, 2013, 30s.
<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Understanding-Countries-Tax-Effort-41132>
7. FRANZONI, L. A. Tax evasion and tax compliance. In B. Bouckaert & G. De Geest, Encyclopedia of Law and Economics, Volume IV. *The Economics of Public and Tax Law*, Cheltenham, Edward Elgar, 2000, 1094 s., ISBN 978-18-5898-987-7, s. 52-94.
8. Investors vote „remain“ in Europe. EY's Attractiveness Survey Europe. London, Ernst & Young Limited, 2017. 46s.
[https://webforms.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-attractiveness-europe-2017/\\$FILE/ey-attractiveness-europe-2017.pdf](https://webforms.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-attractiveness-europe-2017/$FILE/ey-attractiveness-europe-2017.pdf)
9. KIRCHLER, E. *The economic psychology of tax behavior*. Cambridge, Cambridge University Press, 2007, 264s. ISBN-13: 978-05-2175-747-8
10. NANCY, J. *Európania 2016: Vnímanie a očakávania, boj proti terorizmu a radikalizácii*. Brussels, EPRS, 2016.
http://www.europarl.europa.eu/pdf/eurobarometre/2016/attentes/eb85_1_synthesi_s_perceptions_wishes_terrorism_sk.pdf

11. TORGLER, B. *Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance*. Dissertation. Basel University, 2003, 668 s. http://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf
12. VICARI, V. et al. *SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. Brussels, DG IMIES, 2015, 153s. https://ec.europa.eu/growth/content/sme-taxation-europe-%E2%80%93-empirical-study-applied-corporate-income-taxation-smes-compared-0_en

KONTAKT NA AUTORA

vyrost@saske.sk

prof. PhDr. Jozef Výrost, DrSc.

Spoločenskovedný ústav Centra spoločenských a psychologických vied SAV

Karpatská 5

040 01 Košice

Slovenská republika

I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA:

Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Odborné poradenstvo: Univerzitná knižnica UPJŠ v Košiciach
<http://www.upjs.sk/pracoviska/univerzitna-kniznica>
Rok vydania: 2017
Náklad: 120 kusov
Rozsah strán: 400
Rozsah: 28,5 AH
Vydanie: prvé
Tlač: EQUILIBRIA, s.r.o.

I. SLOVAK-CZECH DAYS OF TAX LAW:

Tax Evasion and Tax Avoidance

Publisher: Pavol Jozef Šafárik University in Košice
Technical editing: University Library Pavol Jozef Šafárik University in Košice
<http://www.upjs.sk/pracoviska/univerzitna-kniznica>
Year of publication: 2017
Impression: 120 copies
Number of pages: 400
Number of authors' sheets: 28.5
Edition: first
Print: EQUILIBRIA, s. r. o.

ISBN 978-80-8152-584-1

ISBN 978-80-8152-584-1



9 788081 525841