

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH

PRÁVNICKÁ FAKULTA



Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ

MÁRIA BUJŇÁKOVÁ
a kolektív

KOŠICE 2015

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA



**DANE A ICH PRÁVNA
ÚPRAVA V SLOVENSKEJ
REPUBLIKE**

v kontexte daňovej politiky EÚ

MÁRIA BUJŇÁKOVÁ
a kolektív

KOŠICE 2015

Vzor citácie: 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.

Autorský kolektív:

prof. h. c. doc. JUDr. Mária Bujňáková, CSc.

Ing. Karolína Červená, PhD.

JUDr. Karin Prievozníková, PhD.

JUDr. Anna Románová, PhD.

JUDr. Jozef Sábo

JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.

JUDr. Ivana Vojníková, PhD.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Vedecký redaktor:

prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Recenzenti:

prof. zw. dr hab. Stanisław Sagan

Univerzitet Rzeszowski, Wydział Prawa i Administracji

doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, PhD.

Masarykova univerzita v Brně, Právnická fakulta

doc. JUDr. Martin Vernarský, PhD.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Fakulta verejnej správy

© Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015

Táto vedecká monografia vznikla ako výstup z riešenia grantovej úlohy projektu VEGA č. 1/1170/12 „Vplyv daňovej politiky Európskej únie na vnútroštátnu právnu úpravu v SR“.

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

Za vedeckú a jazykovú stránku tejto publikácie zodpovedajú autori.

ISBN 978-80-8152-246-8

OBSAH

| | |
|---|-----|
| ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK..... | V |
| PREDHOVOR..... | IX |
| ÚVOD DO PROBLEMATIKY..... | 1 |
| I. GENÉZA PRÁVNEJ ÚPRAVY ZDAŇOVANIA..... | 13 |
| 1. 1. Vývoj právnej úpravy zdaňovania na území Slovenska od konca 19. storočia..... | 17 |
| 1. 1. 1. Vývoj právnej úpravy priamych daní..... | 19 |
| 1. 1. 2. Vývoj právnej úpravy nepriameho zdaňovania..... | 32 |
| 1. 2. Vývoj harmonizačných procesov v oblasti daní na úrovni EÚ..... | 54 |
| 1. 2. 1. Harmonizačné procesy v oblasti dane z príjmov v rámci EÚ..... | 57 |
| 1. 2. 2. Harmonizácia dane z pridanej hodnoty v rámci EÚ..... | 61 |
| 1. 2. 3. Harmonizácia spotrebných daní v rámci EÚ..... | 71 |
| II. PRÁVNÝ STAV ÚPRAVY DANÍ DE LEGE LATA..... | 79 |
| 2. 1. Priame dane..... | 81 |
| 2. 1. 1. Daň z príjmov..... | 82 |
| 2. 1. 2. Osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií..... | 104 |
| 2. 1. 3. Daň z motorových vozidiel..... | 115 |
| 2. 1. 4. Miestne dane..... | 121 |
| 2. 2. Nepriame dane..... | 137 |
| 2. 2. 1. Daň z pridanej hodnoty..... | 138 |
| 2. 2. 2. Spotrebné dane..... | 175 |
| 2. 3. Správa daní..... | 243 |
| III. ROZPRACOVANÉ KONCEPCIE A PLÁNOVANÉ KONCEPČNÉ ZMENY V ZDAŇOVANÍ..... | 273 |

| | |
|---|-----|
| 3. 1. Rozpracované koncepcie na úrovni legislatívy SR..... | 274 |
| 3. 1. 1. Zdanenie nehnuteľností na princípe trhovej hodnoty nehnuteľnosti..... | 275 |
| 3. 1. 2. Reforma daňovej a colnej správy..... | 286 |
| 3. 2. Súčasne rozpracované a koncepcie na úrovni EÚ..... | 289 |
| 3. 2. 1. CCCTB koncept..... | 290 |
| 3. 2. 2. FTT koncept..... | 308 |
| 3. 2. 4. Nové ciele sledované reguláciou spotrebných daní... | 321 |
| IV. NÁZOROVÁ DISKUSIA A PERSPEKTÍVY | 329 |
| ZÁVER..... | 353 |
| RESUME..... | 357 |
| REGISTER..... | 361 |
| PRAMENE..... | 373 |
| O AUTOROCH..... | 405 |

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK

| | |
|-----------------------|--|
| CCCTB | The Common Consolidated Corporate Tax Base (spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb) |
| ČSR | Československá republika |
| ČSFR | Československá federatívna republika |
| Daňový poriadok | zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov |
| DPH | daň z pridanej hodnoty |
| ECB | Európska centrálna banka |
| ECOFIN | The Economic and Financial Affairs Council (Rada Európskej únie pre ekonomické a finančné záležitosti) |
| EHS | Európske hospodárske spoločenstvo |
| ES | Európske spoločenstvá |
| EÚ | Európska únia |
| EXIM BANKA | Exportno-importná banka Slovenskej republiky |
| Finančné riaditeľstvo | Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky |
| FZ | Federálne zhromaždenie |
| FTT | Financial Transaction Tax (daň z finančných transakcií) |
| FAT | Financial Activities Tax (daň z finančných aktivít) |
| HDP | hrubý domáci produkt |
| HNP | hrubý národný produkt |
| HP | hospodárska politika |
| IAS | International Accounting Standards (medzinárodné účtovné štandardy) |

| | |
|--------------------|--|
| IFRS | International Financial Reporting Standards (medzinárodné štandardy finančného výkazníctva) |
| MF SR | Ministerstvo financií Slovenskej republiky/Ministerstvo financií |
| NR SR | Národná rada Slovenskej republiky |
| NS SR | Najvyšší súd Slovenskej republiky |
| NSS ČR | Nejvyšší správní soud České republiky |
| Občiansky zákonník | zákon č. 40/1964 Zb. <i>Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov</i> |
| Obchodný zákonník | zákon č. 513/1991 Zb. <i>Obchodní zákonník v znení neskorších predpisov</i> |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj) |
| SE | Societas Europaea (európska spoločnosť) |
| SEC | Societas Cooperativa Europaea (európske družstvo) |
| Sl. z. | Slovenský zákonník |
| Sb. | Sbírka |
| Sb. z. a n. | Sbírka zákonů a nařízení |
| SD EÚ | Súdny dvor Európskej únie |
| SNR | Národná rada Slovenskej republiky/Slovenská národná rada |
| sp. zn. | spisová značka |
| SR | Slovenská republika |
| Trestný zákon | zákon č. 300/2005 Z. z. <i>Trestný zákon v znení neskorších predpisov</i> |
| ÚS ČR | Ústavní soud České republiky |
| ÚS SR | Ústavný súd Slovenskej republiky |
| Ústava SR | zákon č. 460/1992 Zb./Ústava Slovenskej republiky |
| Ú. v. | Úradný vestník |

| | |
|---------------------------------|--|
| VÚC | vyšší územný celok |
| VZN | všeobecne záväzné nariadenie |
| Zb. | Zbierka |
| ZFEÚ | Zmluva o fungovaní Európskej únie |
| ZoES | Zmluva zakladajúca Európske spoločenstvo |
| ZoEHS | Zmluva zakladajúca Európske hospodárske spoločenstvo |
| ZoÚ | zákon č. 431/2002 Z. z. <i>o účtovníctve v znení neskorších predpisov</i> |
| Zákon o miestnych daniach | zákon č. 582/2004 Z. z. <i>o miestnych daniach a o miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov</i> |
| Zákon o správe daní a poplatkov | zákon č. 511/1992 Zb. <i>o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov</i> |
| Zákon o dani z príjmov | zákon č. 595/2003 Z. z. <i>o dani z príjmov v znení neskorších predpisov</i> |
| Zákon o DPH | zákon č. 222/2004 Z. z. <i>o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov</i> |
| Z. z. | Zbierka zákonov |

PREDHOVOR

Monotematická publikácia „Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ“, ktorá je výsledkom riešenia grantového projektu, je prioritne určená akademickej a odbornej verejnosti. Táto skutočnosť ale nevylučuje jej využitie v aplikačnej praxi.

Kolektív autorov, ktorí sa podieľali na riešení grantového projektu VEGA týkajúceho sa problematiky kreovania právnej úpravy zdaňovania v Slovenskej republike v reflexii na daňovú politiku Európskej únie, vo svojej publikácii vychádza zo všeobecných teoreticko-právnych, teoreticko-ekonomických a historických východísk zdaňovania. V monografii prezentujú autori prierez históriou priamych a nepriamych daní na území Slovenskej republiky, ako aj vývoja regulácie daní na úrovni Európskej únie. Analyzujú stav reflektovania vnútroštátnej úpravy i regulácie EÚ a vývojových tendencií daňovej politiky národného i nadštátneho celku právnej úpravy daní de lege lata, hodnotia ju a podrobujú konštruktívnej kritike, taktiež prezentujú návrhy a hodnotenia de lege ferenda.

Členovia autorského kolektívu dlhoročne pôsobia na Právnickej fakulte Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach ako vysokoškolskí učители a výskumní pracovníci. V rámci svojho vedeckého a pedagogického pôsobenia sa venujú problematike finančného práva i daňového práva, pričom tento svoj profesionálny záujem neobmedzujú iba na vnútroštátny rámec, ale aj na širšie politicko-ekonomické a právne súvislosti v kontexte členstva Slovenskej republiky v Európskej únii.

Prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

ÚVOD DO PROBLEMATIKY

Daňami a zdaňovaním, v zmysle ich genézy, formovania, účelu a efektov, sa zaoberali a naďalej zaoberajú filozofovia, ekonómovia, politici, vezmúc do úvahy skutočnosť, že z pohľadu historického sa dane ako aj proces zdaňovania, formovali pod vplyvom existujúcich podmienok¹, potrieb a možností² danej doby (napríklad prechod od naturálnej podoby daní k peňažnej, zavedenie nových druhov³ daní, spôsob vymerania a výberu daní). V období 16-teho storočia taliansky ekonóm Guetti Lodovico⁴, na odôvodnenie oprávnenosti vyberania daní, zrejme po prvýkrát v histórii zdaňovania, aplikoval a zdôvodnil tézu, že vyberanie daní sa dá chápať ako určitá protihodnota za služby, ktoré štát občanom poskytuje (napr. ochrana osôb a ich majetku); pričom ale napríklad podľa R. Pipesa⁵ sa v stredoveku povinnosť pravidelne platiť dane vnímala rovnako ako strata osobnej slobody. Platenie priamej dane v Európe, podobne

¹ Napr. v rámci Diokleciánovej reformy (počas 3 stor. n. l.) bola zavedená daň z pozemkov (podľa bonity pozemkov), daň z hlavy, daň z pracovných síl, daň z dobytku.

² Za vlády kráľovnej Alžbety I. boli dane najnižšie v Európe, vyššia trieda si dane stanovovala sama, nevymeriavali ich úradníci ale miestna šľachta, posledné slovo mal pri rozhodovaní parlament.

³ V 30-tych rokoch 14-teho storočia anglický kráľ Eduard III. zaviedol daň na huteľný osobný majetok (obyvatelia miest museli odvádzať 1/10 a ľudia žijúci na vidieku 1/15 z osobného majetku); tzv. stanovená daň, ktorá zabezpečovala výber presne stanoveného poplatku z celej krajiny, pričom ponechávala na jednotlivých spoločenských skupinách ako svoju čiastku rozdeliť medzi daňovníkov; musel ju každoročne schvaľovať parlament.; postupne ju nahradila zvláštna daň vymeraná podľa majetku (majetková daň), táto daň tvorila základ čiastky, ktorú parlament schvaľoval korune, pričom v období vojenských konfliktov ju mohol dvojnásobne, trojnásobne až štvornásobne navýšiť.

⁴ Pozri bližšie napr. ZUBAĽOVÁ, A. a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2008.

⁵ Pozri bližšie PIPES, R. *Property and Freedom*. New York : Vintage Books, A Division of Random House, 1999.

ako v staroveku (v mestských štátoch, ako napríklad v Aténach), sa vyžadovalo predovšetkým v obdobiach vojenského nebezpečenstva (napríklad v roku 1799 bolo v Anglicku uplatnené progresívne zdaňovanie príjmu⁶ za účelom zabezpečenia vojenských výdavkov v súvislosti s vojenským konfliktom s Francúzskom, pričom po skončení mala byť táto daň zrušená; v 19-tom storočí bola ale opäť zavedená do systému zdanenia⁷). Zavedenie priameho zdanenia príjmov⁸ na území Spojených štátov amerických historicky taktiež súviselo s financovaním vojenských konfliktov, pričom tento druh dane⁹ bol zrušený v roku 1872. Akýsi zjednodušený daňový systém, ktorý by bol reprezentovaný jedinou daňou a to daňou v súvislosti s vlastníctvom pôdy¹⁰ navrhovali v 18-tom storočí zaviesť vo Francúzsku fyziokrati¹¹. S koncepcným odôvodnením vecnej (ekonomickej) podstaty daní a zdaňovania v súvislosti s fungovaním ekonomiky, ale aj s kritickými názormi na ich existenciu a aplikáciu, sa stretávame v dielach známych klasických ekonómov (napr. A. Smitha,¹² D. Ricarda¹³), ako aj v dielach¹⁴ ďalších známych

⁶ Poddaní, ktorých príjem bol nižší ako 60 libier boli od platenia dane oslobodení.

⁷ Daňová sadzba bola v priemere na úrovni piatich percent.

⁸ Daň zavedená od roku 1861, ktorou boli príjmové skupiny obyvateľstva nad 800 dolárov zdanené 3 % daňovou sadzbou, s progresívnym rastom do 10% pre osoby s príjmom nad 5.000 dolárov.

⁹ Najvyšší súd Spojených štátov amerických prehlásil v roku 1895 zákon, ktorý zaviedol pravidelnú daň z príjmu za neústavný, napokon táto daň bola trvale obnovená v zmysle 16-teho dodatku k Ústave v roku 1913.

¹⁰ Napriek zdôvodneniu opodstatnenosti jedinej dane sa takýto daňový systém stretol s nepochopením, odmietaním a odporom vlastníkov pôdy, keďže by v podstate zabezpečil zrušenie fiskálnej privilegovanosti vládnucej triedy.

¹¹ Stúpenci smeru, ktorý vznikol vo Francúzsku v 18-tom storočí (významný predstaviteľom bol F. Quesnay).

¹² Adam Smith navrhoval aby štátne výdavky boli hradené výlučne z daňových príjmov; taktiež sformuloval štyri pravidlá podľa, ktorých by mala byť tvorená akákoľvek daň: 1. každý by mal platiť daň úmerne veľkosti svojho dôchodku; 2. daň má byť stanovená presne; 3. má sa vyberať vtedy a takým spôsobom ako to vyhovuje platiteľovi dane; 4. náklady spojené s výberom daní je potrebné

predstaviteľov (okrem iných aj J. M. Keynesa,¹⁵ A. Laffera,¹⁶ M. Friedmana,¹⁷ W. Euckena¹⁸) historickej a súčasnej ekonomickej vedy.

minimalizovať; čo zároveň predstavuje utilitárnu teóriu rozšírenú o myšlienku prispievania podľa potreby štátu a podľa veľkosti majetku a príjmov, v zmysle únosnosti daní. (SMITH, A. *An Inquiry in to the Nature and the Causes of the Wealth of Nations*. 6th edition. London : Methuen & Co., Ltd., 1950. Prekl. Irgl, V., Jindrová, A., Pytelka, J., Tryml, S. Praha : Státní nakladatelství politické literatury, n. p., 1958. 1. sv. kniha I-III. 402 s).

¹³ David Ricardo videl základnú úlohu ekonomickej teórie v stanovení zákonov, ktorými sa v ekonomike riadi rozdeľovanie; jeho vlastná teória rozdeľovania bola koncipovaná na základe troch prvkov a to teórii miezd, teórii renty a teórii ziskov v ich vzájomnej interakcii. (RICARDO, D. *On the Principles of Political Economy and Taxation*. Third edition, 1821. Kitchener : Batoche Books, 2001. 333 s).

¹⁴ Pozri bližšie KEYNES, J. M. *The General Theory of Employment, Interest and Money*. 1936. This web edition published by eBooks@Adelaide. The University of Adelaide Library, 2005 (dostupné na internete: http://ebooks.adelaide.edu.au/k/keynes/john_maynard/k44g/index.html); BUCHANAN, J. M. *Positive Economics, Welfare Economics and Political Economy*. *Journal of Law and Economics*, II. 1959; HAYEK, F. A. *Law, Legislation and Liberty*. London : Routledge Kegan Paul Ltd., 1973; BELLOVÁ, J. a kol. *Ekonomie*. Kralice na Hané : Computer Media s.r.o., 2011; ROTHBARD, M. N. *Power and Market. Government and the Economy*. Second Edition. The Institute for Humane Studies, 1977; EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik*. 6. vyd. Tübingen : J. C. B. Mohr, 1990; MISES, L. *Human Action: A Treatise in Economics*. 4th revised edition. Fox & Wilkes, 1996; GALBRAITH, J. K. *Economics and the Public Purpose*. Boston : Houghton Mifflin Company, 1973.

¹⁵ Anglický ekonóm J. M. Keynes (považovaný za zakladateľa odboru makroekonómie) bol zároveň aj aktívnym tvorcom návrhov riešenia hospodárskych problém aplikáciou nástrojov hospodárskej politiky; okrem iného podporoval tvorbu peňazí, vládne výdavky, ale aj zníženie daní.

¹⁶ Je stúpencom daňovej reformy a znižovania daní, čo by malo podľa jeho názoru podporiť motiváciu k práci, investovaniu, úsporám, čo by malo viesť k zvyšovaniu produktivity a následnému zvyšovaniu tempa ekonomického rastu.

¹⁷ Navrhoval zavedenie negatívnej dôchodkovej dane, ktorá by v podstate nahrádzala sociálne dávky a obdobné štátne príspevky; zmyslom existencie takejto dane by bolo odstránenie nákladov súvisiacich s existenciou sociálnych programov, ktoré by boli nahradené reformovaným daňovým systémom.

Uvedený krátky historický exkurz nás nabáda k názoru, že vnímanie daní v minulosti (keď sa napríklad priame dane považovali za nelegálne,¹⁹ s výnimkou zdanenia obyvateľstva podmanených národov), prechádzalo vlastným procesom vývoja, pričom tento proces považujeme naďalej za otvorený.

V procese historického vývoja zdaňovania, sa ako dnes už neodmysliteľná súčasť moderných spoločností, kreovala aj daňová politika,²⁰ ako parciálna časť teoretickej a praktickej²¹ hospodárskej politiky, ktorej základným zdrojom bola predovšetkým ekonomická teória²² a politická ekonómia. Daňovú politiku²³ je dnes rozhodne potrebné vnímať ako parciálnu a zároveň neoddeliteľnú časť hospodárskej politiky, pričom súčasné praktické hospodárske politiky na národnej a nadnárodnej úrovni predstavujú súbor

¹⁸ Pripisuje progresívnemu zdaneniu príjmu v konkurenčnom prostredí sociálny zmysel; progresívne zdanenie koriguje proces rozdeľovania, pričom podstatné je určenie hranice daňovej sadzby tak, aby sa neznížil sklon k investíciám.

¹⁹ Priame dane zavádzal vládnuci jedinec, resp. skupina jedincov, v obdobiach vojenských konfliktov, so zámerom ich financovania.

²⁰ Z hľadiska teoretického sa daňová politika v širšom kontexte vníma ako súčasť fiskálnej politiky.

²¹ Z pohľadu historického sa s úspešnými ako aj neúspešnými pokusmi ovplyvňovania a regulácie rozhodovania a konania jednotlivcov, s cieľom zabezpečiť dlhodobú existenciu a fungovanie spoločnosti ako ekonomického celku, môžeme stretnúť už od počiatku existencie rodových zriadení (aj keď v tej dobe skutočne len na jednoduchšej-primitívnej úrovni).

²² Napríklad Simone de Sismondi definoval cieľ hospodárskej politiky ako vytvorenie rovnováhy medzi výrobou a spotrebou a spojenie vlastníctva a práce (pozri In LISÝ, J. a kol. *Dejiny ekonomických teórií*. 3. vyd. Bratislava : Iura Edition, spol. s.r.o., 2003. 386 s).

²³ Podľa názoru stúpcov smeru Ekonómia strany ponuky (súčasný smer ekonomického myslenia, ktorý sa začleňuje do skupiny neokonzervatívnych prístupov, kde základom je zdôrazňovanie potreby racionality v správaní sa hospodárskych subjektov) môže nevhodná daňová politika brzdiť celkovú aktivitu podnikateľských subjektov (dochádza k oslabeniu pracovnej aktivity, investičnej aktivity, sklonu k úsporám), čím zároveň utlmuje zdroje vedúce k ďalšiemu hospodárskemu rastu.

zložitých procesov, ktorými sa pomocou využitia existujúcich nástrojov (opatrení) snažia tvorcovia a realizátori dosiahnuť sledované (plánované) ciele. Vnímanie významu a zmyslu modernej daňovej politiky, by sa nemalo chápať prioritne z pohľadu makroekonomického - keďže daňová politika sa priamo dotýka jednotlivých ekonomických subjektov (spotrebiteľov, podnikateľov); stredobodom záujmu pri koncipovaní konkrétnej podoby hospodárskej politiky zameranej na oblasť zdaňovania by mal byť predovšetkým mikroekonomický subjekt²⁴. Moderná daňová politika musí nutne reagovať na celosvetovo prebiehajúce hospodárske zmeny, čo má za následok, že krajiny, ktoré si vybudovali vlastné daňové systémy musia dnes pružne reagovať na daňové systémy iných krajín (pod vplyvom medzinárodného obchodu, integrácie a globalizácie²⁵). Taktiež dane, ako parciálny nástroj hospodárskej politiky, sa vo svojej vecnej podobe aj po formálnej stránke, kreovali v priebehu dejinného vývoja ľudskej existencie pod vplyvom konkrétnych objektívnych aj subjektívnych faktorov (ekonomických, politických, právnych, sociálnych, kultúrnych, náboženských, geografických, etických²⁶), ktoré komplexne podmienovali vznik a formovanie ľudských spoločností. Vznik pravidelného zdanenia,²⁷

²⁴ Podľa amerického ekonóma M. L. Olsona, Jr. najlepšia makroekonomická politika je predovšetkým dobrá mikroekonomická politika, a to v podobe otvoreného a korektného súťažného prostredia bez intervencie štátu v prospech záujmových skupín. (Pozri bližšie OLSON, L. M., Jr. *The Rise and Decline of Nations: Economic Growth, Stagflation and Social Rigidities*. New Haven, CT : Yale Univerzity Press, 1982. 273 p. (prekl. Gregor, M. Praha : Literárni inštitut, 2008. 251 s). *Pozn.* rešpektovanie takéhoto prístupu by zrejme viedlo k zmene priorit, na ktoré by bola praktická hospodárska politika a teda aj daňová politika zameraná.

²⁵ Mieru spolupráce v daňovej oblasti medzi jednotlivými krajinami nachádzame v podobe daňovej koordinácie, daňovej aproximácie, daňovej harmonizácie.

²⁶ V starovekom Grécku bolo napríklad platenie priamych daní prejavom občianskej uvedomelosti, teda dobrovoľnosti.

²⁷ Pravidelné priame zdanenie príjmu obyvateľstva, ako to vyplýva z historického kontextu, je „vynálezom“ 20-teho storočia.

ako súčasť hospodárskeho života spoločností, súvisí s postupným rozširovaním funkcií štátu²⁸ (čoho následkom je nárast verejných výdavkov potrebných na financovanie rôznych všeobecne prospešných činností ako verejné služby, ale aj s nárastom štátneho aparátu), s čím korešponduje aj súčasné vnímanie funkcií daní a to predovšetkým ich fiskálna funkcia (spočívajúca v úlohe vytvorenia dostatočných peňažných zdrojov pre verejné rozpočty). V priebehu prirodzeného vývoja sa problematika daní a ich právnej regulácie vymanila z ich rigidného ponímania ako výlučne fiskálneho nástroja²⁹, ktorého jedinou úlohou je kumulovanie finančných prostriedkov do štátneho rozpočtu; prakticky sa prejavujú aj ďalšie funkcie (alokačná, kontrolná, regulačná, kritériálna, stimulačná,³⁰ sociálna³¹).

²⁸ K funkciám štátu pozri bližšie napr. HAYEK, F. A. *Law, Legislation and Liberty*. London : Routledge Kegan Paul Ltd., 1973; BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Základy štátovedy*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2004. s. 45. a nasl; ako aj EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik*. 6. vyd. Tübingen : J. C. B. Mohr, 1990 a ROTHBARD, M. N. *Power and Market. Government and the Economy*. Second Edition. The Institute for Humane Studies, 1977.

²⁹ Existencia každého štátu je nevyhnutne spätá s potrebou vlastného materiálneho zabezpečenia jeho fungovania, v prevažnej miere kumuláciou peňažných prostriedkov do verejných peňažných fondov, pričom spomedzi všetkých verejných príjmov najdôležitejšiu úlohu zohrávajú práve príjmy daňové, dosahované inkasovaním daní, tvoriacich sústavu daní v konkrétnych podmienkach štátu, a to ako priamych, tak aj nepriamych.

³⁰ Okrem iného jej význam je potrebné vidieť aj v miere ovplyvňovania zamestnanosti (k tomu pozri napr. MISES, L. *Economic Freedom and Interventionism*. II. Title. Indianapolis : Liberty Fund, Ins., 1990. 289 s; EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha : Wolters Kluwer ČR – Cevro Institut - Liberální institut, 2010. 288 s; BALDWIN, R., WYPLOSZ, CH. *The Economics of European Integration*. 4th edition. McGraw-Hill Education (UK) Limited, 2012. Prekl. Šaroch, S. a kol. Praha : Grada Publishing, a. s., 2013. kap. 8, s. 231-257).

³¹ K sociálnej funkcii daňového práva pozri bližšie napr. BARINKOVÁ, M., ŽOFČINOVÁ, V. Vplyv sociálnej funkcie zdaňovania na sociálne istoty

V súčinnosti so vznikom daní a formovaním zdaňovania sa zároveň kreoval aj pojmový aparát z oblasti daňovej problematiky. Podstatný prelom v tomto zmysle predstavuje špecifikovanie jednotlivých druhov poplatkov, ich významového odlíšenia a ich vnímania. V minulosti napríklad zdroje príjmov kráľovskej pokladne, mohli predstavovať clá, a to v podobe stanovenia konkrétneho poplatku ako daň na dovoz a na vývoz, čiže colné poplatky, čo nás môže priviesť k názoru, že platby formou daní, ciel, prípadne ďalších platieb charakteru poplatkov sa v zásade, z hľadiska pojmového aparátu, v minulosti striktno nerozlišovali, rozhodujúci bol ich vecný obsah a účel použitia. V súčasnosti majú pojmy z oblasti daňového práva svoju ustálenú definíciu (viď ďalej v texte), čo ale automaticky neznamená, že ich právna definícia je postačujúca pre potreby daňovej politiky. V tomto kontexte je potrebné pojmový aparát rozšíriť o vecnú (teda ekonomickú) podstatu daní, ich funkcií a účinkov ako z pohľadu jednotlivca, tak aj z pohľadu hospodárskeho celku. Napriek skutočnosti, že daň je pojem mimoriadne frekventovaný a aplikuje sa takmer vo všetkých sférach spoločnosti, nemá vymedzenú svoju univerzálnu ustálenú definíciu; legálna definícia absentuje aj v našom národnom právnom poriadku³². Z uvedeného dôvodu sa zedefinovaniu pojmu daň

občana. In: *Občan a verejná správa (ústavnoprávne aspekty)*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 78-89; alebo aj VERNARSKÝ, M. Zdanenie fyzických osôb ako determinant ich sociálneho postavenia. In: *Verejná správa a spoločnosť*. 2013, roč. XIV, č. 1, s. 28-38; ČIPKÁR, J. Sociálny štát v procese globalizácie (K problematike sociálneho zabezpečenia) In: *Acta Iuridica Olomucensia*. Vol. 7, no. 2 (2012), s. 53-71; MIHALIK, J. *Sociálny štát v sociálnej Európe*. Bratislava : Elita, spol. s r. o., 2010. 398 s.

³² V tomto kontexte chceme zvýrazniť skutočnosť, že absentuje také legálne vymedzenie dane, ktoré by tento pojem charakterizovalo obsahovo. Daňový poriadok v § 2 písm. b) síce účelovo za daň považuje daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov a miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu, ale zároveň uvedené vymedzenie

venovali a naďalej venujú poprední odborníci z oblasti finančného a daňového práva,³³ ekonómie a politickej ekonómie,³⁴ ako aj z ďalších vedných disciplín (napr. filozofie a politológie³⁵).

nemožno považovať za dostatočne relevantné vo vzťahu k všeobecnému teoreticko-právnomu zadefinovaniu.

³³ Pozri bližšie napr. ABRAHAM, F., STUYCK, J., VANISTENDAEL, F. *Tax policy and the impending economic and monetary union*. 1999; AMATUCCI, A. *International Tax Law*. 2006; BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. 2012; BUJŇÁKOVÁ, M. *Daňová sústava Slovenskej republiky*. 2004; CORDES, J. J., EBEL, R. D., GRAVELLE, J. *Encyclopedia of taxation and tax policy*. 2005; CRAIG, W. *Revenue Law Essentials*. 2010; D'AMATI, N. *Sistema istituzionale del diritto tributario*. 2011; ETEL, L. *Prawo podatkowe*. 2008; GIANNINI, A.D. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. 1956; LANG, M. *ECJ-Recent Developments in Direct Taxation*. 2006; LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. *Introduction to European tax Law on Direct Taxation*. 2013; MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. 2004; MORSE, G., WILLIAMS, D. D. *Davies: Principles of tax law*. 2004; NYKIEL, W. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*. 2007; RUSSO, P. *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. 2007; TILEY, J. *Revenue Law*. 2008; TIPKE, K., LANG, J. *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*. 1991; THURONYI, V. *Comparative tax law*. 2003; WEBER, D. *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms*, 2005; KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 2009; Mrkývka, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa 1. díl*. 2004; KOSIKOWSKI, C. *Finanse i prawo finansowe Unii Europejskiej*. 2014; RUŚKOWSKI, E., SÁLACHNA, J. M. *Finanse publiczne 2014. Komentarz praktyczny*. 2014; Spáčil, B. *Teorie finančního práva ČSSR*. 1970.

³⁴ Z diel predstaviteľov z oblasti ekonómie a politickej ekonómie pozri napr. BUCHANAN, J. M. *Positive Economics, Welfare Economics and Political Economy*. *Journal of Law and Economics*, II. 1959 (preklad Hampl, M. Praha : Liberální institut, 2002); KEYNES, J. M. *Obecná teorie zaměstnanosti, úroku a peněz*. Praha : Nakladatelství Československé akademie věd, 1963. 386 s.; DOBB, M. *Theories of Value and Distribution since Adam Smith, Ideology and Economic Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 1973 (preklad Erben, J. Praha : Pravda, 1980. 400 s.); EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha : Wolters Kluwer ČR – Cevro Institut - Liberální institut, 2010 288 s.; EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik*. Sechste Ausgabe. Tübingen : J. C. B. Mohr, 1990 (preklad Kvasničková, A. Praha : Liberální institut, 2004. 500 s.); GALBRAITH, J. K. *Economic Development*. Second printing. London : Oxford University Press, 1965. 109 s.; RICARDO, D. *On the Principles of Political Economy and Taxation*. Third

Možno konštatovať, že v právnej vede je pojmu daň, jeho podstate, funkciám a obsahu, venovaná dostatočná a zaslúžená pozornosť, čo bezprostredne súvisí s nevyhnutnosťou správneho pochopenia tejto fundamentálnej zložky každého vnútroštátneho poriadku. Chceli by sme zdôrazniť, že existuje asi len ťažko vyčísliteľný počet teoretických definícií pojmu daň, pričom tieto definície obsahujú veľmi podobné vlastnosti. Každá z nich však vychádza z iného časového obdobia a preto aj odzrkadľujú jednotlivé etapy vývoja spoločnosti.³⁶ Hoci sa predmetné definície rôznia v dôsledku použitia politicky orientovaných pojmov alebo vyzdvihnutím toho-ktorého aspektu daní, základné východiská pojmu daň sú stabilné. Navyše, vďaka pestrosti pojmových definícií daní môžeme bližšie spoznávať vlastnosti a charakteristické znaky dane v jej teoretickej rovine a porovnávať ich s praktickými účinkami.³⁷ Z klasických definícií dodnes rezonuje napríklad

edition, 1821. Kitchener : Batoche Books, 2001. 333 s.; RIXEN, T. *The Political Economy of International Tax Governance*. London : Palgrave MacMillan, 2008. 272 s.; ROTHBARD, M. N. *Power and Market. Government and the Economy*. Second Edition. The Institute for Humane Studies, 1977 (preklad Šíma, J. In: *Ekonomie štátných zásahů*. s. 179– 407. Praha : Liberální institut, 2005).

- ³⁵ Z diel súčasných odborníkov z oblasti politológie, ktorí sa zaoberajú problematikou politiky zdaňovania pozri napríklad RADAELLI, C. *The Politics of Corporate Taxation in the European Union: Knowledge and International Policy Agendas*. London : Routledge, 1997. 254 s.); ROSS, M. L. Does Taxation Lead to Representation? In: *British Journal of Political Science* 34, Cambridge : Cambridge University Press, 2004. s. 229-249 (DOI: 10.1017/S0007123404000 031); ONDETTI, G. A. Tax Burdens and Historical Legacies in Brazil and Mexico. 2012. 50 s. (Dostupné na SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2110920>) a z oblasti filozofie napr. 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, 2013. s. 67-85.
- ³⁶ Cit. 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. 29.
- ³⁷ Pozri bližšie napr. RAUSSER, C. G., SWINNEN, J., ZUSMAN, P. *Political Power and Economic Policy. Theory, Analysis, and Empirical Applications*. Cambridge:

Englišova definícia, ktorý daň definuje ako príspevok pre subsidiárnu úhradu verejnej správy podľa únosnosti poplatníkov.³⁸ V tomto krátkom exkurze do historických definícií nesmieme opomenúť názory významného finančného teoretika V. Funka, ktorý daň chápal ako v objektívnom tak aj v subjektívnom zmysle. Z objektívneho pohľadu vymedzil daň ako právnu normou určené a vymedzené oprávnenie verejného telesa na určité plnenie. Zo subjektívneho hľadiska sa podľa jeho názoru daň javí ako právny pomer pozostávajúci v tom, že právo objektívne priznáva štátu následkom vzniku konkrétnych skutočností zákonom abstraktne určených, právny nárok žiadať určité plnenie aj inej osoby.³⁹ V súčasnom období sa daň vníma jednak staticky, a to ako peňažná platba vyberaná štátom (resp. štátnymi orgánmi), na základe zákona vo vopred určenej výške s presne a vopred určeným termínom splatnosti, ktorá slúži na úhradu štátnych, resp. spoločenských potrieb; alebo dynamicky, ako špecifický vertikálny spoločenský vzťah zákonom (alebo inou právnu normou) predvídaných subjektov, ktorý má materiálny⁴⁰ obsah.⁴¹

Pokiaľ sa pokúsime vymedziť daň pojmovo, je nevyhnutné uvedomiť si prítomnosť viacerých vzájomne previazaných atribútov. V prvom rade v tomto stupni vývoja spoločnosti môžeme konštatovať, že daň je platbou peňažného charakteru. Aj keď

Cambridge University Press, 2011. 519 s; taktiež BUJŇÁKOVÁ, M. *Prínos priamych daní pre štátny rozpočet*. In: Acta Iuridica Cassoviensia č. 25. Košice : 2004, s. 77-86; alebo aj ČERVENÁ, K., PRIEVOZNIKOVÁ, K. *Daňová politika versus ekonomická efektívnosť v období krízových javov*. In: Dny práva 2012, časť X. Verejná finančná činnosť – právni a ekonomické aspekty. Brno : Masarykova univerzita, 2013, s. 1967-1976.

³⁸ Cit. ENGLIŠ, K. *Finanční věda*. Praha, 1929. s. 82.

³⁹ Cit. FUNK, V. *Naše berní právo. Základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách*. Praha : Knihovna Sborníků věd právních a státních, 1934. s. 36.

⁴⁰ Rozumej hodnotový, peňažný.

⁴¹ Pozri bližšie GRUŇ, Ľ., KRÁLIK, J. *Základy finančného práva na Slovensku*. Bratislava: MANZ, 1997. s. 53.

v minulosti tomu bolo inak, v súčasnom období (vo vyspelých ekonomikách) neexistuje iná forma splnenia vlastnej daňovej povinnosti, než peňažná. O dani ďalej môžeme z finančného hľadiska povedať, že má nenávratný charakter. V praktickom živote to znamená, že daň je platená do verejného rozpočtu bez nároku na jej vrátenie, teda povinná osoba (najmä daňovník) si nemôže nárokovať priamu protislužbu za splnenie svojej vlastnej daňovej povinnosti. To však nemožno chápať absolútne a treba mať na zreteli, že z národohospodárskeho pohľadu je nevyhnutné uvedomiť si určitý stupeň návratnosti, ktorý závisí od reálnych podmienok v danom štáte. S tým bezprostredne súvisí neekvivalentnosť dane; zjednodušene vysvetlené - zaplatením dane sa zníži majetok povinnej osoby bez toho, aby zároveň došlo k ekvivalentnému vyrovnaniu zo strany štátu, resp. územnej samosprávy. Pre daň je taktiež typické, že ju možno ukladať len zákonom alebo na základe zákona. Táto charakteristika pojmu daň má svoje ústavné základy v čl. 59 Ústavy SR, z čoho vyplýva, že žiadna daň nemôže byť ukladaná a vyberaná bez zákonných predpokladov. Z dôvodu zachovania právnej istoty je daň určená vo vopred stanovenej výške (vopred určená výška dane sa však nemyslí v absolútnej výške, ale v určení jej daňovej sadzby) a vopred stanovenej lehote jej splatnosti.⁴² Medzi ďalšie charakteristické znaky by sme mohli zaradiť neúčelový a nedobrovoľný charakter platenia daní⁴³. V kontexte uvedených znakov je teda možné daň vymedziť ako peňažnú platbu nenávratného charakteru, ktorá je ukladaná zákonom alebo na základe zákona za účelom úhrady štátnych alebo iných verejných potrieb, a to spravidla vo vopred stanovenej výške a lehote splatnosti⁴⁴. Obdobnú definíciu nájdeme

⁴² Pozri BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. s. 26 - 27.

⁴³ Pozri bližšie 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. 32.

⁴⁴ Cit. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 25.

aj v českej odbornej literatúre, kde je daň chápaná ako povinná, zákonom určená platba do verejného rozpočtu. Je to platba neúčelová, neekvivalentná a pravidelne sa opakujúca buď v časových intervaloch alebo pri rovnakých okolnostiach a je nenávratná.⁴⁵

⁴⁵ Cit. VANČUROVÁ, A. a kol. *Daňový systém v ČR*. Praha : VOX, 2003. s. 9. In GROSSOVÁ, M. E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava : Key Publishing s. r. o., 2008. s. 33.

I.

GENÉZA PRÁVNEJ ÚPRAVY ZDAŇOVANIA

Zdanenie, ako aj vlastný inštitút daní, sa z vecne historického pohľadu objavuje predovšetkým v súvislosti so vznikom štátneho aparátu, s čím úzko súvisí aj dnešné makroekonomické vnímanie úlohy daní, keď sa dane chápu ako jeden zo základných aplikačných nástrojov rozdeľovacej sekcie na vládnej úrovni, ktorou má byť zabezpečená dôchodková spravodlivosť. V tejto súvislosti J. Rawls rozlišuje štyri vládne sekcie: stabilizačnú, alokačnú, rozdeľovaciu a redistribučnú, pričom daňový systém autor zaraďuje do sekcie rozdeľovacej.⁴⁶ S takouto štruktúrou vnímania podstaty daní sa, samozrejme, nestretávame hneď od počiatku ich vzniku.

Dane, charakteru priamych aj nepriamych, v peňažnej aj nepeňažnej podobe, sa začínajú objavovať v období existencie antických štátov, ale zároveň je potrebné si uvedomiť, že v tejto vývojovej etape formovania daní boli daňové platby vnímané ako prejav určitej občianskej uvedomelosti⁴⁷, pričom priame vymáhanie daní bolo považované za nemorálne (štát sa preto snažil tomuto spôsobu získavania peňažných zdrojov vyhýbať⁴⁸). V čase existencie cisárskeho Ríma sa stretávame s príjmami štátnej pokladnice aj v podobe pozemkovej dane⁴⁹, dane z predaja, dane z prepustenia

⁴⁶ Cit. HOREHÁJOVÁ, M. *Spravodlivosť v kontexte princípov sociálnej politiky*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2010.

⁴⁷ V starovekom Grécku (cca 480-323 p. n. l.) bola charakteristická dobrovoľnosť platenia priamych daní od vlastných slobodných obyvateľov, čo bolo vnímané ako pocta, financovať niektorý verejný statok alebo akciu podnikanú vo verejnom záujme.

⁴⁸ Násilný, resp. nedobrovoľný výber daní sa v tom čase realizoval predovšetkým na dobytých, resp. podrobených územiach.

⁴⁹ Odvádza sa v podobe naturálnej (napríklad v podobe obilia v Egypte), na konci 1. storočia n. l. tvorila táto daň 20% z pozemkového výnosu.

otroka a dane z dedenia (mali už väčšinou podobu peňažnú⁵⁰). Postupný zánik otrokárstva, v niektorých krajinách, spôsobil reálny pokles ich disponibilných finančných zdrojov, čo viedlo zároveň k narastajúcemu významu zdanenia poľnohospodárskej výroby a živností.

V stredoveku (rannom feudalizme) základom ekonomického fungovania bolo naturálne nepeňažné hospodárstvo, ktoré sa predovšetkým v západnej a strednej Európe, postupne transformovalo na peňažné. V tomto období (predovšetkým vplyvom učenia o trojakom Pude) boli zo zdanenia vyňaté šľachta a duchovenstvo (okrem Anglicka, kde toto vyňatie neplatilo), z čoho vyplýva, že dane ešte nemali všeobecný charakter. Zdroje štátnych príjmov v tejto etape vývoja tvorili prioritne doména⁵¹, regál⁵², akcíz⁵³ a kontribúcia⁵⁴. Najdôležitejšie príjmové zdroje štátu v tomto období predstavovali clá, keď dochádza k presunu od tranzitných a vývozných ciel k clám dovozným, ako výsledku potreby ochrany rozvíjajúcich sa manufaktúr a akcízov, pričom význam akcízov v tomto období vzrastal, rástol aj ich rozsah, pretože nikto z držiteľov finančnej moci proti nim nenamietal (šľachta nenamietala proti zvyšovaniu akcízov, pretože potom nemusela

⁵⁰ Poruchy peňažného hospodárstva prebiehajúce v 3. až 4. storočí n. l. spôsobili návrat k plateniu daní v naturálnej podobe, čo pretrvalo až do reforiem uskutočnených cisárom Diokleciánom.

⁵¹ Domény patrili medzi prvé zdroje štátnych príjmov; išlo o príjmy v podobe pozemkov a lesných majetkov vo vlastníctve panovníka.

⁵² Znamená výsostné právo, privilégium panovníka, na veci a činnosti, ktoré sú zdrojom príjmu.

⁵³ Pojem akcíz vznikol modifikáciou pojmu regál, jeho výber sa uskutočňoval buď ako tzv. daň z predaja, ako forma spotrebnej dane, alebo ako daň z právneho prevodu tovaru, ako forma obchodnej dane.

⁵⁴ Vyjadrovala z vecného hľadiska platbu priamej dane, ktorá sa platila z hlavy, z majetku, najčastejšie z pozemkov, alebo z hrubého výnosu, pričom pri stanovení dane z výnosu sa používali pomocné ukazovatele ako počet tovarišov, zastavaná plocha, dobytok a ďalšie.

zvýšiť priame dane a mešťanstvo nenamietalo v dôsledku objavenej možnosti presunúť akcíz na spotrebiteľa).

Spotrebné dane patria medzi pomerne ranné formy zdaňovania, pričom v novodobej histórii⁵⁵ boli prvýkrát právne zakotvené v Holandsku, neskôr boli zavedené vo Veľkej Británii a iných krajinách na prelome 16-teho a 17-teho storočia.⁵⁶ K vnímaniu existencie spotrebných daní, môžeme z historického pohľadu konštatovať, že spotrebné dane zrejme patrili v tomto období medzi „najnenávidenejšie“ dane, pričom sloboda jednotlivca bola stotožňovaná s neukladaním týchto daní, rovnako ako to bolo v vnímaní v starovekom Grécku v súvislosti s neukladaním dane z pozemkov.⁵⁷ V rozvinutých krajinách bol kladený dôraz na fiskálnu funkciu tohto druhu zdaňovania a primárnym cieľom ukladania spotrebných daní bola maximalizácia príjmu panovníka, neskôr štátnych resp. iných verejných rozpočtov. Na druhej strane, v rozvojových krajinách zavedenie spotrebných daní nastalo až po tom, čo sa rozvinula domáca produkcia výrobkov. V tejto fáze

⁵⁵ Pojem „spotrebný“ má vo vzťahu ku zdaňovaniu bohaté historické súvislosti. Už v období dynastie Han (207 pred n. l. – 220 p. n. l.) boli ukladané spotrebné dane na čaj, alkohol, ryby a slamu slúžiacu ako palivo a materiál na výrobu striech domov; k tomu pozri bližšie napr. CNOSEN, S. *Excise Systems: A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*. Baltimore : Johns Hopkins University Press, 1977.

⁵⁶ Pozri bližšie FITZGERALD, J. D. *Excise taxes*. World Bank, Policy Research Department, Public Economics Division, Policy research working papers – no. 1251 1994, s. 3.

⁵⁷ Pozri bližšie napr. THURONYI, V. *Tax Law Design and Drafting*, Volume 1. Washington, D. C. : International Monetary Fund, 1996. 286 s; PIPES, R. *Property and Freedom*. New York : Vintage Books, A Division of Random House, 1999. Prekl. Bednář, L. Praha : Argo, 2008. 364 s.

predstavovalo zavedenie spotrebných daní v podstate ochranu hlavných zdrojov týchto krajín.⁵⁸

Celkovo však možno zhodnotiť, že daňové zaťaženie obyvateľstva permanentne stúpalo, čoho dôvodom boli neustále vojnové konflikty a s nimi sa zvyšujúce nároky na ich financovanie, nebolo preto nezvyčajné, že popri stálej vojenskej dani (tzv. portálnej dani) dochádzalo aj k vyberaniu rôznych nepravidelných ad hoc daní. Základom priameho zdanenia bola v tej dobe ešte stále pôda a príjmy z nej plynúce, a to aj napriek skutočnosti, že až v rokoch 1715 a 1720 boli vykonané prvé celokrajinné súpisy obyvateľstva platiaceho dane v súvislosti so zavedením trvalých daní. Rozsiahlejšiu reformu systému zdaňovania obyvateľstva priniesla v roku 1748 Mária Terézia zavedením tzv. tereziánskych katastrov, kde sa viedla evidencia meštiackych domov a poddanských usadlostí s uvedením výmery a bonity pôdy a ďalších zárobkových možností na daňové účely. Druhý tereziánsky kataster z roku 1757 evidoval navyše aj príjmy vrchnosti, duchovenstva a miest (dominikál), avšak zdanenie dominikálu bolo stále nižšie než rustikálu. Uvedený urbár znamenal zvýšenie regulácie dovtedy zneužívaných daňových povinností poddaných, a to v tom zmysle, že vymedzoval ich peňažné, naturálne a robotné povinnosti a bol premietnutím snahy o zosúladenie povinností poddaného k rozsahu pôdy, ktorú užíval.⁵⁹

V období 17. a 18. storočia vzniká úvaha (polemika) o tom, ktorá daň a aká daňová základňa je vhodná na zdanenie - historicky známa ako tzv. akcízová kontroverzia, pričom sa objavujú názory, resp. odporúčania, že akcíz by mal byť jedinou podobou dane, pričom

⁵⁸ Cit. FITZGERALD, J. D. *Excise taxes*. World Bank, Policy Research Department, Public Economics Division, Policy research working papers – no. 1251 1994, s. 3.

⁵⁹ Pozri bližšie napr. GRŮŇ, L. *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. s. 93-94.

zásadu rovnosti treba realizovať prostredníctvom dane zo spotreby a nie prostredníctvom dane z majetku. Odporcovia tohto názoru poukazovali na nevhodnosť príliš širokého rozsahu zdanenia spotreby formou akcízov, predovšetkým predmetov základnej potreby, a tak výsledkom tejto kontroverzie bola kombinácia zdanenia prostredníctvom akcízov a priameho zdanenia. Osvietenské myšlienky sa do roviny zdanenia snažil v Rakúsko-Uhorskej monarchii presadiť najmä Jozef II. Významný medzník v otázke zohľadňovania daňového zaťaženia obyvateľstva Uhorska predstavovala Jozefínska daňová reforma z roku 1786 (účinná od 1. novembra 1789), ktorá aj napriek tomu, že prakticky nebola uvedená do života, predstavovala snahu o zavedenie myšlienky, že všetka pôda sa má zdaňovať rovnomerne podľa rozlohy a produktivity, bez ohľadu na to, či ide o poddanskú alebo alodiálnu pôdu, a že kvóta daňového a zemepanského zaťaženia poddaného má vychádzať z jeho ročného hrubého výnosu a má byť presne stanovená.⁶⁰

1. 1. Vývoj právnej úpravy zdaňovania na území Slovenska od konca 19. storočia

Vývoj súčasnej právnej úpravy priamych a nepriamych daní na území Slovenska bol historicky podmienený geopolitickým usporiadaním a prebiehajúcimi zmenami v európskom priestore. Devätnásťte storočie prinieslo, v dôsledku buržoázných revolúcií, elimináciu feudálnej moci v Európe (v roku 1848), kedy definitívne víťazí liberalizmus v ekonomike aj v politike a dane sú v súlade s „prírodzeno-právnou“ teóriou považované za obmedzenie prírodzených práv človeka. V súlade s „duchom“ prístupu „laissez-faire“ by sa mali dane obmedziť na krytie nevyhnutných výdavkov štátu (právo, správa, obrana, kultúrna a sociálna činnosť). Snaha

⁶⁰ Pozri GRŮŇ, L. *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. s. 82.

obmedziť štátne výdavky sa však stretáva s neúspechom, pretože štátne potreby stále rastú (v podobe vojenských nákladov⁶¹), zvyšujú sa taktiež výdavky na správny a policajný aparát, sociálne výdavky a výdavky na umorovanie štátneho dlhu. Presadzujú sa novodobé zásady zdanenia: všeobecnosť⁶² – ktorá predstavuje zrušenie feudálnych privilégií a zákonnosť; a súčasne sa začínajú zostavovať každoročné bilancie štátnych príjmov a výdavkov, pre ktoré sa ustálil názov štátny rozpočet. Z kontribúcií a akcízov, v tej dobe vznikajú ucelené daňové sústavy, ktorých súčasťou sa stávajú dane priame aj nepriame. Priame dane boli tvorené daňou z majetku a výnosu⁶³ a až postupne k nim pribudla aj daň z dôchodku (najprv chápané ako osobná daň zohľadňujúca platobnú schopnosť jednotlivcov) a zároveň vznikli dva typy priameho zdaňovania: ako 1. francúzsky model, ktorý bol tvorený sústavou výnosových daní⁶⁴ a 2. britský model, ktorý tvorila sústava dôchodkových daní, pričom môžeme skonštatovať, že z dnešného pohľadu práve dôchodkové dane⁶⁵ predstavovali ďalší nový prvok v zdaňovaní, kde dochádza k zohľadneniu priamej platobnej schopnosti daňovníka (kedy výška dane závisí od takých okolností, ako sú stav, povolanie, miesto alebo počet vyživovaných osôb), pričom môžeme predpokladať, že práve preto sa táto podoba daní považovala za spravodlivú daň. V priebehu stredoveku sa formujúce akcízy (ako prvotná forma nepriameho zdanenia niektorých spotrebných predmetov) v tomto

⁶¹ Predovšetkým v súvislosti s koloniálnymi výbojmi a udržiavaním kolónií.

⁶² V Uhorsku sa uplatňovala všeobecnosť zdanenia od roku 1850.

⁶³ Výnosové dane zdaňujú peňažný výsledok výroby (výnos), pričom spočiatku sa tento výsledok odhadoval priemernými hodnotami hrubého alebo čistého výnosu, prípadne pomocou rozličných vonkajších znakov (ako sú počet zamestnancov, rozloha pôdy, počet okien a pod.), ktoré sa používali pri zdanení nepoľnohospodárskej výroby (predovšetkým v mestách).

⁶⁴ V Uhorsku bola daň z príjmu ako druh výnosovej dane zavedená v roku 1949.

⁶⁵ Prvou krajinou v Európe, ktorá zaviedla dôchodkovú daň (v roku 1797) bolo Anglicko, a to hlavne pre potreby financovania napoleonských vojen.

období postupne transformovali na spotrebné dane v súčasnom slova zmysle.

Obdobie rozpadu Rakúsko-Uhorska a následného vzniku nového štátu – Československa znamenalo pre právny poriadok nového štátu nemalé problémy. V tomto období v snahe zabrániť chaosu došlo v prvom momente k recepcii dovtedajšej právnej úpravy, tak ako platila, teda osobitne pre Čechy, Moravu a Sliezsko na jednej strane a pre Slovensko a Podkarpatskú Rus na strane druhej. Na základe tzv. recepčnej normy, čiže zákona č. 11/1918 Sb. z. a n. *o zřízení samostatného státu československého* bol ponechaný v platnosti daňový systém existujúci v predvojnovnej monarchii. Tento platný daňový systém bol však zastaraný, keďže jeho základom bola ešte daňová reforma z roku 1896 v Rakúsku a z rokov 1883 a 1909 v Uhorsku.⁶⁶

1. 1. 1. Vývoj právnej úpravy priamych daní

V oblasti priamych daní Uhorsko výrazne stagnovalo a vývoj napredoval len veľmi pomaly. Ešte výraznejšie sa rozdiely medzi Predlitavskom a Zalitavskom prejavili po tom, čo bol v Rakúskej časti prijatý zákon č. 220/1896 Ríšskeho zákonníka *o priamych osobných daniach*.⁶⁷ Uhorsko uskutočňovalo reformy podľa rakúskeho

⁶⁶ Pozri bližšie VENCOVSKÝ, F. *K rozpočtové a daňové reformě před sedmdesátí roky*. Finance a úvěr. 1997, č. 6, s. 327.

⁶⁷ Paragrafom 234 tohto Zákona bolo nariadené, že dôchodková daň (vtedy označovaná ako osobná daň z príjmu) sa má vyberať zrážkou zo všetkých pracovných dôchodkov (zo všetkých služobných pôžitkov). Praktické uplatnenie tejto dane v tej dobe narazilo na odpor zamestnávateľov aj zamestnancov, a práve z tohto dôvodu cisárske nariadenie č. 120 ríšskeho zákona z roku 1896 suspendovalo jeho účinnosť vo vzťahu k fluktuujúcim mzdovým dôchodkom. Prakticky sa ale takéto zdanenie premenlivých pracovných dôchodkov (miezd) v praxi realizovalo zriedka a to z dôvodu neefektívnej, resp. zložitej techniky zdanenia a často nízkeho predmetu dane

vzoru, najmä v rokoch 1875 (zavedením systému výnosových daní) a v roku 1906 a čiastočne aj v roku 1908.⁶⁸

V tomto čase patrili medzi existujúce priame dane dôchodková daň (zdaňujúca príjmy obyvateľov, tak československých občanov ako aj cudzincov), všeobecná zárobková daň (platená spoločnosťami z čistého výťažku podnikania), osobitná daň zárobková, pozemková daň, domová daň, rentová daň, daň z tantiém a z vyššieho slúžneho⁶⁹, daň z pušky a poľovačky. Prvá svetová vojna spôsobila, okrem iných hospodárskych zmien, aj znehodnotenie meny, ktorému sa ale pracovné dôchodky v tom čase prispôbovali neúplne a postupne. „Daneproté“ minimum⁷⁰ sa vplyvom tejto skutočnosti znížilo (keďže nebolo úplne valorizované), čím sa stal subjektom dôchodkovej dane oveľa širší okruh príjemcov pracovných dôchodkov. Finančná správa si pod vplyvom týchto okolností uvedomila, že dovtedajšia technika priameho ukladania dôchodkovej dane poskytovala len veľmi málo možností na to aby tieto dôchodky boli daňou zaťažené a na základe tejto skutočnosti sa rozhodla pre opätovné zavedenie zrážky dôchodkovej dane u prameňa a to zákonom č. 668 Sb. z. a n. (zo dňa 19. decembra 1919). Tento nový „daňový“ zákon narazil v praxi na odpor pracujúcich (predovšetkým robotníckej triedy) a bol zrušený čl. 3 zákona zo dňa 9. apríla 1920 č. 313 Sb. z. a n. (okrem iného daňové úrady boli v tom čase zamestnané riešením daňovej

(základu dane), častej zмене zmluvných pracovných strán, obsahu pracovnej zmluvy (príležitostné pracovné pomery).

⁶⁸ K tomu pozri bližšie napr. RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha : C. H. Beck, 2007. s. 21.

⁶⁹ Pozri bližšie LACINA, V. *(Staro)nové daně v novém státě*. Dějiny a současnost, 2002, č. 2, s. 23. In: GRÚŇ. L. *Vybrané kapitoly z historie daní, poplatků a cla*. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. s. 104.

⁷⁰ Daň zo mzdy sa nezráža, v prípade ak nepresahuje dani podliehajúca mzda pri týždňovom mzdovom období čiastku 363 Kčs a pri mesačnom mzdovom období čiastku 1.600 Kčs.

povinnosti dávky z majetku⁷¹ a teda sa niekoľko rokov nevenovali vymeriavaniu dôchodkovej daní). Až do roku 1927 (kedy bol prijatý zákon č. 76 Sb. z. a n. a zákon č. 77 Sb. z. a n.) fungoval výber preddavkov na daň z pracovného dôchodku formou zrážky zo mzdy, a to na princípe „dobrovoľnosti“⁷².

Daňová reforma uskutočnená zákonmi č. 76 Sb. z. a n. *o priamych daniach* (zo dňa 15. júna 1927) a č. 77 Sb. z. a n. *o novej úprave finančného hospodárstva zväzku územnej samosprávy* (zo dňa 15. júna 1927) smerovala k úprave priamych daní, ktoré v tom čase predstavovali z celkového dôchodku štátu cca 21 %. Z daní priamych sa uvedená reforma dotýkala dane dôchodkovej (pred tým označovanej ako daň z príjmu), všeobecnej dane zárobkovej, zvláštnej dane zárobkovej, dane pozemkovej, dane domovej, dane rentovej, danie z tantiém a dane z vyššieho služobného. Uvedený zákon taktiež obmedzil výšku prirážok (k štátnej dani pozemkovej, domovej) vyberaných samosprávnymi územnými celkami. K uvedenému zákonu bolo vydaných viacero vládnych nariadení a vykonávacích nariadení, ktorých význam mal spočívať v zjednodušení príslušného zákonodarstva a zjednotení českého a slovenského zákonodarstva. Uzákonený systém rozdeľoval priame dane na dva druhy (čl. I. predmetného zákona): a/ daň hlavná, ktorá má podobu dane dôchodkovej (ktorou sa zdaňuje úhrn dôchodkov osôb fyzických bez ohľadu na to z akého zdroja dôchodkového boli tieto príjmy získané), b/ dane výnosové, ktoré predstavovali daň pozemková, daň domová, daň všeobecná príjmová, zvláštna daň zárobková, rentová daň, daň z vyššieho služobného a daň tantiémová (tieto dane zdaňovali jednotlivé zdroje dôchodku,

⁷¹ Pozri bližšie KLUSONĚ, V. *Úvahy post-transformační*. Praha : Karolinum, 2007. Podkapitola 5.2 Majetková daň po prví světové válce. s. 129-130.

⁷² Dobrovoľné dohody o zrážke zo mzdy sa začali uzatvárať najprv vo veľkých podnikoch a neskôr aj všeobecne.

príčom sa zohľadňovala skutočnosť eliminácie viacnásobného zdanenia toho istého zdroja⁷³).

Okrem iného zákon priniesol aj zmenu v zmysle vymedzenia zdaňovacieho obdobia⁷⁴, ktoré sa v súlade s týmto zákonom zhoduje s rokom hospodárskym, čím sa daňovníkovi zdaňovali iba skutočne dosiahnuté dôchodky, a teda dane sa vyrubovali až po uplynutí zdaňovacieho obdobia. Zlepšenie „daňovej morálky“ malo byť dosiahnuté prísnyimi peňažnými trestami (pokutami), v závažných prípadoch aj väzením⁷⁵. Vymeriavanie daní podľa nového zákona nadobudlo účinnosť od 1. júla 1927, s výnimkou ustanovení týkajúcich sa pozemkovej dane, ktoré nadobudli účinnosť až od 1. januára 1928. Na tento „hlavný“ zákon nadväzovala ďalšia právna úprava, v podobe nariadenia vlády č. 97/1927 zb. z. a n., ktorá špecifikovala právnu úpravu dôchodkovej dane obsiahnutú v I. hlave zákona *o priamych daniach*, nariadenia vlády č. 175/1927 zb. z. a n., ako vykonávacieho predpisu k cit. zákonu, zákona č. 77/1927 Zb. z. a n. *o novej úprave finančného hospodárstva zväzku územnej samosprávy*, limitujúcim prirážky k daniam uplatňované samosprávou, a zákona č. 78/1927 Zb. z. a n. *o stabilizačných bilanciách*. Zákonom č. 116/1927 Zb. z. a n. *o cestnom fonde* sa sústava priamych daní rozšírila o daň z motorových vozidiel. Ďalšími spresňujúcimi právnymi predpismi boli zákon č. 180/1927

⁷³ Výnimku predstavovala oblasť poľnohospodárskej produkcie, kde dochádzalo k súbežnému zdaňovaniu daňou pozemkovou a všeobecnou daňou zárobokovou.

⁷⁴ Pred prijatím nového zákona platila tzv. pramenná teória, čo znamenalo, že daňovník bol zdaňovaný v aktuálnom zdaňovacom období z dôchodkov, ktoré nadobudol k 1. januáru aktuálneho roka (teda nie po, ale pred uplynutím daného zdaňovacieho obdobia).

⁷⁵ Zákon obsahoval v tomto zmysle aj akúsi daňovú amnestiu, podľa ktorej daňovníkovi nemôže byť zmenený už vydaný platobný výmer pred 1. januára 1927 (podľa č. XII.) ak by bol zmenený v jeho neprospech, do úvahy prichádza len dodatočné vyrubenie dane z príjmu, rentovej a zárobokovej, v prípade ak tieto neboli vôbec poplatníkovi vyrubené do konca roku 1926.

Zb. z. a n. a nariadenie vlády č. 142/1927 Zb. z. a n. so zámerom podpory rozvoja hospodárstva cestou poskytovania daňových výhod, čo bolo obsahom zákona č. 48/1927 Zb. z. a n. Cieľom uvedenej daňovej reformy bolo predovšetkým odstrániť rozpory medzi dovtedajšou daňovou sústavou a hospodárskymi záujmami štátu, spočívajúce vo vysokom zaťažení daňami negatívne ovplyvňujúcimi proexportné zameranie štátnej politiky a tvorbu kapitálu⁷⁶ a uľahčiť podnikateľské aktivity v krajine. Tie zápasili nielen s celkovým vysokým daňovým zaťažením, ale aj so zložitou, neprehľadnou až chaotickou právnej úpravy. Navyše, nový štát, ktorý vznikol na „troskách“ ekonomicky zaostávajúceho Rakúsko-Uhorska zdedil vysoký dlh, s ktorým sa musel vysporiadať. Ďalším nevyhnutným aspektom bola aj snaha o konečnú unifikáciu legislatívy v Československu. Nová úprava nadviazala na predchádzajúcu daňovú sústavu, ktorú doplnila, upravila a vytvorila modernú a aspoň do istej miery komplexnú úpravu (nakoľko reforma, ktorej bola súčasťou sa zamerala práve na oblasť priamych daní). Právna úprava sa neporovnateľne sprehľadnila a daňové zaťaženie sa znížilo, neodstránila však úplne všetky negatívne aspekty pôvodnej roztrieštenej úpravy daňovej sústavy a taktiež bola dovŕšená pomerne neskoro vzhľadom na ekonomické i politické zmeny, ktoré nastali v krátkom časovom horizonte po jej zavedení. I napriek niektorým kritickým aspektom vznikol pre fungovanie ekonomiky pozitívne ovplyvňujúci daňový systém a úctyhodná je už aj tá skutočnosť, že vôbec k reforme aspoň jednej podstatnej zložky⁷⁷ daňového systému vtedajšieho ČSR vôbec došlo.

⁷⁶ Zdanenie podnikov predstavovalo takmer 40% (uvádza aj KNESPL, J. *Reforma daní přímých v zemědělství*. Praha : Zemědělský ústav účetnicko-spravovčdný Č. S. R., 1928).

⁷⁷ Pozri napr. KNESPL, J. *Reforma daní přímých v zemědělství*. Praha : Zemědělský ústav účetnicko-spravovčdný Č. S. R., 1928. 191 s.

Napriek skutočnosti, že dôchodková zrážková daň vykazovala podstatné odchýlky od pravidelnej dane dôchodkovej uvádza sa v dôvodovej správe (č. 706/1926, s. 233) k vládnemu návrhu predmetného zákona (*o priamych daniach*), že vydaním zvláštnych ustanovení o zrážke dane z pracovného dôchodku nebude zavedená nejaká „zvláštna“ daň zo mzdy, ktorá by nahradila pravidelnú daň dôchodkovú, v prípade keď predmetom dane je pracovný dôchodok. Ďalej sa v správe uvádza, že charakter dane dôchodkovej (ako subjektívnej dane) nie je takýmto spôsobom výberu dane nijako dotknutý. Jedným z dôvodov vedúcich k návrhu tohto zákona bola aj skutočnosť, že daňové sadzby dôchodkovej dane sa stali neúnosnými⁷⁸ (vplyvom hospodárskej situácie, ktorá nastala po druhej svetovej vojne, ale aj vplyvom existujúcej právnej úpravy v oblasti zdaňovania došlo k poklesu reálnych (disponibilných osobných dôchodkov). Vládny komentár k návrhu nového zákona o dani zo mzdy, v súlade s vtedajším budovateľským programom, práve preto zdôrazňoval, že nová právna úprava bude dbať na to, aby dane nepohltili vyššie mzdy a platy dosiahnuté zvýšením výkonov⁷⁹, z čoho vyplýva, že príspevok, ktorý má zamestnanec odvieť zo svojej mzdy ako daň za účelom potrieb národného celku, musí byť v náležitom pomere k priemernej osobnej únosnosti zamestnanca (t. j. musí mu ponechať časť príjmu zabezpečujúcu slušnú životnú úroveň, a to vo vzťahu k početnosti rodiny), ale zároveň nemá progresívne zdaňovanie príjmov viesť k demotivácii zvyšovania pracovných výkonov. Nový zákon mal teda tieto námety sklbiť do jedného celku, s čím ale budú taktiež súvisieť aj zmeny v štruktúre štátneho rozpočtu (na rok 1947), kde sa na príjmovej

⁷⁸ Vysoké daňové sadzby, resp. ich zvyšovanie súviselo so zvyšovaním finančných nárokov štátnej pokladne a keďže výnosy z nepriamych daní boli obmedzené vzhľadom na obmedzený trh spotrebných statkov, výška daňových sadzieb týkajúcich sa priamych daní mala rastúcu tendenciu.

⁷⁹ Do určitej miery túto skutočnosť už upravoval zákon č. 202 Sb. z. a n. z roku 1946, ktorý oslobodzoval od dôchodkovej dane prácu nad čas (nadčasy) a zvýšený pracovný výkon.

strane štátneho rozpočtu objavuje samostatná položka daň zo mzdy a to s očakávaným výnosom 3.300 mil. Kčs (z toho 700 mil. by malo pochádzať zo Slovenska).

V súlade s obsahom a cieľmi budovateľského programu mala teda reforma priamych daní priniesť určité zmiernenie daňového zaťaženia, pričom vyberanie dane formou zrážky z pracovného dôchodku malo poskytovať výhody nie len výbercovi, ale aj poplatníkovi (daňový subjekt znáša daňové bremeno prostredníctvom preddavkov, čím sa rozloží finančná záťaž⁸⁰ daňovníka na určenú dobu). Daň zo mzdy bola konštruovaná ako samostatná výnosová daň vyberaná zrážkou priamo pri zdroji z každej mzdy bez ohľadu na jej výšku a pôvod (podliehali jej všetky pracovné dôchodky⁸¹), daňové sadzby pre nižšie dôchodky boli znížené. Zákomom *o dani zo mzdy* boli nahradené doterajšie ustanovenia o dani dôchodkovej zrážkou z pracovného dôchodku. Daň vyberaná prostredníctvom zrážky pri zdroji so sebou priniesla aj skutočnosť, že preddavky na daň sa zrážali z hrubých pôžitkov, neprihliadalo sa teda na individuálne pomery (napr. k zadĺženiu, výdavkom na poistenie). Tejto skutočnosti sa čelilo zníženou sadzbou dane z dôchodkov vyžadujúcich sociálnu ochranu (zvýšením hodnoty daneprotého minima), pričom osobná daňová únosnosť tu unikala⁸². Predmetom dane bol hrubý dôchodok, resp. čiastka pracovného dôchodku, ktorá bola práve realizovaná, a vykonanou zrážkou bola realizovaná daňová povinnosť. K vymeraniu dane malo byť pristúpené len vo výnimočných

⁸⁰ Z psychologického pohľadu je takto rozložené daňové bremeno daňovníkmi vnímané skôr ako zníženie reálneho dôchodku.

⁸¹ Napríklad aj dôchodky plynúce z príjmu zo zmluvy o dielo.

⁸² Zdanenie nemôže prihliadať na únosnosť, a preto musí byť daň zriadená podľa únosnosti vecnej, teda daň už nemôže prihliadať na únosnosť hospodárskej jednotky (daňového subjektu), čo je základným znakom dôchodkovej dane; v uvedenom zmysle nastala určitá schématická - namiesto únosnosti individuálnej sa hľadá akási únosnosť objektívna, vecná.

prípadoch (napr. ak je zamestnanec v dvoch alebo viacerých pracovných pomeroch) a využilo sa len k zamedzeniu daňového úniku. Zavedenie tejto dane znamenalo určitý prelom v zdanení pracovného dôchodku.

V súvislosti so zmenou hospodárskej situácie v období svetovej hospodárskej krízy, kedy prvotné vysoké daňové výnosy z druhej polovice 20-tych rokov 20. storočia začali postupne klesať a následne so zvyšovaním nákladov na obranu štátu, sa vytvorená sústava priamych daní modifikovala, a to nie len novelizáciou ustanovení upravujúcich už zavedené dane (najmä smerom k zvýšeniu daňových sadzieb), ale aj rozširovaním daňovej sústavy o dane nové, a to o: branný príspevok v roku 1934, daň z dividend v roku 1936, príspevok na obranu štátu v roku 1937, mimoriadnu daň zo zisku v tom istom roku⁸³. V priebehu vojnového obdobia bolo uskutočnených viacero novelizácií či už zákona č. 76/1927 Zb. z. a n. o *priamych daniach*, ako aj ostatných po ňom prijatých predpisov upravujúcich oblasť priamych daní a v roku 1944 bol prijatý zákon č. 105/1944 Sl. z. o *vojnových dani, o dani z vojnových ziskov a o vojnových prirážkách k dani pozemkovej a domovej dani triednej*.

Povojnové obdobie bolo ovplyvnené predovšetkým potrebou obnovenia vojnou zničeného hospodárstva a snahou o obnovu právneho stavu z obdobia predmníchovskej ČSR⁸⁴. V tomto duchu sa niesol aj novoprijatý zákon č. 161/1945 Zb., ktorým sa menia niektoré ustanovenia o dani dôchodkovej⁸⁵. Uvedený zákon silne

⁸³ Pozri bližšie STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1; taktiež GRÚŇ, L. *Vybrané kapitoly z historie daní, poplatkov a cla*. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. s. 106-107.

⁸⁴ Pozri bližšie RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha : C. H. Beck, 2007. s. 22.

⁸⁵ V zmysle čl. 1 ods. 2 (cit.) daň dôchodová bude vyberána na celom území Československej republiky opäť podľa ustanovení zákona o priamych daniach ze dne 15. června 1927, č. 76 Sb., ve znění vyhlášky ministra financí ze dne 8.

akcentoval snahu o daňové odbremenenie skupín obyvateľstva s nižšími príjmami a podporu pracovných výkonov zamestnancov oslobodením polovice príjmov za prácu nadčas od dane v období rokov 1946 až 1948⁸⁶. V roku 1946 bola zákonom č. 134 zavedená dávka z majetkového prírastku a dávka z majetku. V rámci budovateľskej trojročnice sa prijal nový zákon č. 109/1947 Zb. *o dani zo mzdy*, ktorý mal byť súčasťou širšej reformy daňovej sústavy podľa vládneho programu z roku 1964⁸⁷. V tom istom roku bol ešte prijatý zákon č. 185/1947 *o mimoriadnej jednorazovej dávke a mimoriadnej dávke z nadmerných prírastkov na majetku*. Nasledovalo zavedenie živnostenskej dane zákonom č. 50/1948 Zb. a poľnohospodárskej dane zákonom č. 49/1948 Zb., prijatých s cieľom zvýhodniť malých a stredných roľníkov⁸⁸. Zákon č. 49/1948 Zb. *o roľníckej dani* (zo dňa 21. marca 1948) sumarizuje všetky jednotlivé dane, ktoré boli v tej dobe výkonným roľníkom jednotlivo vyrubované, a to: daň pozemkovú, daň dôchodkovú, daň všeobecnú zárobkovú, daň z obratu, paušálnu daň z mäsa. Zákonom *o roľníckej dani* bola zavedená „sumárna daň“ s názvom roľnícka daň, ktorá sa vzťahovala na výnos z práce na pôde do výmery 50 ha (s výnimkou pôdy neplodnej a zastavaných plôch), jej výška závisela v podstate od výrobných okolností, od bonity pôdy, od početnosti daňovníkovej rodiny a od istých zreteľa hodných sociálnych dôvodov. Následne bola zákonom č. 59/1950 Zb.

července 1936, č. 227 Sb. (v ďalším "z. o př. d.") se změnami uvedenými v druhé části tohoto zákona, a to, pokud jde o daň vybíranou srážkou ze služebních požitků, počínajíc 1. lednem 1946 a pokud jde o daň vyměřovanou, počínajíc berním rokem 1946 a zároveň novelizoval niektoré ustanovenia cit. zákona.

⁸⁶ Čl. 19 ods. 4 zákona č. 161/1945 Zb., ktorým sa menia niektoré ustanovenia o dani dôchodkovej; zákon č. 202/1946 Zb. ich dokonca oslobodil úplne.

⁸⁷ Pozri bližšie GRUŇ, L. *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. s. 120.

⁸⁸ Pozri napríklad GREGOR, P. *Zákon o roľníckej dani*. Bratislava : Povereníctvo pôdohospodárstva a pozemkovej reformy, 1948. 65 s.

zavedená daň z literárnej a umeleckej činnosti a zákonom č. 60/1950 Zb. daň zo samostatnej činnosti. Týmito predpismi zavedená daňová sústava však neostala dlho bez zmeny - v roku 1952 sa sformovala nová sústava daní vybudovaná na princípoch existencie troch hlavných druhov daní, a to tých, ktoré odčerpávali akumuláciu socialistického sektora hospodárstva (daní vybraných od obyvateľstva a miestnych daní).⁸⁹

Sústavu priamych daní vytvorili dôchodková daň družstiev a iných organizácií (zakotvená zákonom č. 75/1952 Zb.) a daň zo mzdy (zakotvená zákonom č. 76/1952 Zb.), pričom zákon o dani zo mzdy mal za cieľ obnoviť rovnomernosť v zdanení pracovníkov v zamestnaneckom pomere a zaviesť takú daň, ktorá by spravodlivo určovala príspevok pracujúcich na výdavky štátneho hospodárstva a aby zároveň priamo podporovala záujem pracovníka na zvyšovaní produktivity vlastnej práce tým, že by vyššiu odmenu za prácu nezaťažovala neúmerne. Daň zo mzdy bola považovaná za významný nástroj regulovania príjmov jednotlivých skupín obyvateľstva podľa ich sociálnych pomerov a zároveň napomáha pri riešení niektorých úloh, ktoré vyplývajú z hospodárskej politiky.⁹⁰ Do základu dane sa zahrnuli aj do tej doby od dane oslobodené odmeny za vyššie výkony a zároveň bol do dane zabudovaný aj zamestnanecký príspevok na poistené národného poistenia. Zaujímavosťou vtedajšej právnej úpravy týkajúcej sa zdaňovania mzdy bola napríklad výnimka⁹¹ týkajúca sa osôb, ktoré mali poľskú štátnu príslušnosť, a to v zmysle nepodliehania dani zo mzdy za prácu, ktorú vykonávali na území Československa, čím sa v podstate zamedzilo dvojitému zdaneniu. Ďalej to boli poľnohospodárska daň

⁸⁹ K tomu pozri bližšie GRÚŇ, L. *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2004.

⁹⁰ Pozri bližšie SVORAD, B., KODONĚ, M., PORÁZIK, V. *O dani zo mzdy*. Bratislava : Práca, 1964. S. 5-7.

⁹¹ Vyplývajúca zo zmluvy č. 255/1925 uzavretej medzi štátmi Poľskom a Československom.

(zakotvená zákonom č. 77/1952 Zb.), daň z príjmov obyvateľstva (zakotvená zákonom č. 78/1952 Zb.), živnostenská daň (zakotvená zákonom č. 79/1952 Zb.), domová daň (zakotvená zákonom č. 80/1952 Zb.), daň z predstavení (zakotvená zákonom č. 81/1952 Zb.) a v platnosti ostala z roku 1950 aj daň z príjmov z literárnej a umeleckej činnosti. Takto vytvorená daňová sústava sa následne modifikovala prijatím zákona č. 50/1959 Zb. *o pôdohospodárskej dani* a v tom istom roku bola zrušená daň z predstavení. Nasledovali ďalšie zmeny poznačené prijatím novej ústavy z roku 1960, v rámci ktorých bol prijatý nový zákon č. 145/1961 Zb. *o dani z príjmov obyvateľstva*,⁹² zákonom č. 101/1964 Zb. sa zaviedla osobitná daň z dôchodkov a ešte v tom istom roku aj daň z motorových vozidiel (zákon č. 98/1964 Zb.). Taktiež sa zmenila právna úprava dane z literárnej a umeleckej činnosti, ktorá dostala novú normu (zákon č. 36/1965 Zb).

Zmeny v spôsobe prijímania daňových noriem nastali po roku 1968, v ktorom došlo k zmene štátoprávneho členenia ČSR za vzniku federatívneho štátu, čo spôsobilo potrebu vymedzenia zákonodarných kompetencií federálneho a národných parlamentov.⁹³ Zákonom SNR č. 178/1969 Zb. bol vytvorený systém podnikových daní pozostávajúci z dane zo zisku, dane

⁹² Pozri bližšie SLOVINSKÝ, A., GIRÁŠEK, J. *Daň z príjmov obyvateľstva*. Bratislava : Osveta, n. p., 1962. 120 s; ako aj SLOVINSKÝ, A., GIRÁŠEK, J. *Daň z príjmov obyvateľstva*. Bratislava : Obzor, 1984, s. 9-17.

⁹³ Zákon Federálneho zhromaždenia upravuje sústavu daní a odvodov v Českej a Slovenskej Federatívnej Republike, daň z obratu a dovoznú daň, daň z pridanej hodnoty, spotrebné dane, pri daniach a odvodov platených podnikmi a spoločnosťami a pri dani z príjmov obyvateľstva okruh daňovníkov, predmet a základ dane a východiskovú daňovú sadzbu včítane rozsahu možných odchýlok v konštrukcii uvedených daní a odvodov v oboch republikách, poplatky, ktoré majú podľa svojej povahy výlučne alebo prevažne vzťah k zahraničiu alebo súvisia s výkonom pôsobnosti orgánov federácie. Ostatné dane a poplatky ustanovujú zákony národných rád (čl. 12 ods. 2 a 3 ústavného zákona 143/1968 Zb. *o československej federácii*).

z majetku a dane z objemu miezd. Novú úpravu dostala dôchodková daň⁹⁴ a to najskôr zákonom č. 159/1968 Zb. a neskôr zákonom FZ č. 101/1970 Zb., ktorej ustanovenia bližšie špecifikoval zákon SNR č. 116/1970 Zb. V roku 1974 prijatý zákon pod č. 103/1974 Zb. *o poľnohospodárskej dani* zahŕňal daň z pozemkov, daň zo zisku, daň z miezd a odmien, príspevok na sociálne zabezpečenie ako aj daň z príjmov občanov z poľnohospodárskej výroby.⁹⁵

Politické a najmä ekonomické zmeny po roku 1989 a smerovanie ČSFR (zkrátka už samostatných štátov) viedlo k všeobecnému konsenzu v otázke nevyhnutnosti rozsiahlej reformy právneho poriadku a najmä jeho daňovej časti. Jej výsledkom bolo kreovanie nového daňového systému, nie len daňovej sústavy. Tú vytvorili priame dane dvojakeho charakteru, a to dane: I. Dôchodkové (teda daň z príjmu fyzických osôb a daň z príjmu právnických osôb, obe upravené zákonom FZ č. 286/1992 Zb. *o daniach z príjmov*) a II. Majetkové (konkrétne daň z pozemkov a daň zo stavieb, upravené zákonom SNR č. 317/1992 Zb. *o dani z nehnuteľností*; cestná daň upravená zákonom SNR č. 319/1992 Zb. *o cestnej dani*; daň z dedičstva, daň z darovania a daň z prevodu a prechodu nehnuteľností, spoločne upravené zákonom SNR č. 318/1992 Zb. *o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností*).

Uvedené právne normy zastrešovala tzv. „daňová ústava“, t. j. zákon FZ č. 212/1992 Zb. *o sústave daní*. Ani takto vytvorená sústava

⁹⁴ Táto daň zahŕňala dôchodkovú daň zo zisku a dôchodkovú daň z objemu miezd (pozri bližšie LEIPERT, J. *ABC o dani zo mzdy*. Bratislava : Práca, 1973. 204 s).

⁹⁵ Pozri bližšie GRUŇ, L. *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. s. 124; ČERVENÁ, K. *Zdaňovanie na území Slovenska v historickom kontexte (s akcentom na priame dane)*, s. 26-45. In: LAJOŠ, B. (ed.) *Financie, účtovníctvo, dane 2014 so zameraním na súčasné problémy*. Košice : Ekonóm, 2014. 179 s.

daní však neostala v priebehu nasledujúcich rokov konštantná a ešte väčšmi než doposiaľ nastúpil trend častej novelizácie jednotlivých daňových noriem. V roku 1999 bol zákon *o daniach z príjmov* nahradený novým zákonom, pod číslom 366/1999 Z. z., ktorého účinnosť taktiež netrvala dlho. Radikálne zmeny prišli v roku 2004, kedy bolo prijatých, resp. nadobudlo účinnosť viacero nových právnych noriem a vzhľadom na intenzitu zmien možno hovoriť o tomto období ako o období ďalšej reformy sústavy daní na území Slovenska. Hlavnou zmenou bolo už načrtnuté prijatie nového zákona *o dani z príjmov*, a to (aktuálne platného) zákona č. 595/2003 Z. z., ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2004. Najvýraznejším rozdielom oproti predchádzajúcej úprave bolo zavedenie „rovnej“ dane z príjmu pre fyzické osoby, ktoré dovtedy zdaňovali svoje príjmy progresívnou sadzbou dane. Táto sadzba sa zjednotila a znížila⁹⁶ na 19 % pre fyzické i právnické osoby, avšak nemožno nepoznamenať, že pri dani fyzických osôb bola „rovnosť“ dane i tak modifikovaná existenciou nezdaniteľných častí základu dane. Daň z pozemkov, daň zo stavieb a cestná daň zmenili svoj charakter s účinnosťou od 1. januára 2005, kedy nadobudol účinnosť nový predpis zahŕňajúci úpravu týchto daní, a to zákon č. 582/2004 Z. z. *o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady*, ktorým po prvýkrát od prijatia novej ústavy samostatnej Slovenskej republiky došlo k naplneniu jej ustanovení týkajúcich sa miestnych daní a tieto dane dostali konečne podobu reálnych miestnych daní. Tento zákon vytvoril sústavu miestnych daní pozostávajúcich z dane z nehnuteľností, dane za psa, dane za užívanie verejného priestranstva, dane za ubytovanie, dane za predajné automaty, dane za nevýherné hracie prístroje, dane za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta, dane za

⁹⁶ Pre právnické osoby platila dovtedy všeobecná sadzba 25 % a dve osobitné vo výške 15 % a 18 % (uplatňované v osobitných prípadoch podľa ust. § 21 ods. 2 a 3 zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov).

jadrové zariadenie a dane z motorových vozidiel.⁹⁷ Zákon č. 318/1992 Zb. upravujúci tzv. „trojdaň“ bol zrušený s účinnosťou od 1. januára 2004 zákonom č. 554/2003 Z. z. *o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností a o zmene a doplnení zákona č. 36/1967 Zb. o znalcoch a tlmočníkoch* v znení zákona č. 238/2000 Z. z.

1. 1. 2. Vývoj právnej úpravy nepriameho zdaňovania

Na úvod je potrebné poznamenať, že nepriame dane sú historicky mladším druhom daní než dane priame. Prevládajúcou formou nepriamej dane sa z pohľadu historického vývoja stala daň z obratu ako predchodkyňa dnešnej dane z pridanej hodnoty.

V tejto súvislosti je nutné poukázať na niektoré historické aspekty, ktoré poznamenali charakter a predznamovali vývoj nepriameho zdaňovania na Slovensku. Československá republika, ktorá vznikla v roku 1918, v oblasti daňového práva prevzala tak rakúsky ako aj uhorský daňový systém. Tento právny dualizmus nemal však veľký význam, pretože obidva daňové systémy sa veľmi neodlišovali. Rakúsky daňový systém platil pre české krajiny a uhorský pre Slovensko. Systém nepriameho zdanenia v Československej republike v rokoch 1918 až 1945 bol oproti priamemu zdaneniu podstatne členitejší, komplikovanejší a jeho právna úprava bola roztrieštená vo viacerých právnych predpisoch. K nepriamym daniam v tomto období patrila⁹⁸ aj daň z obratu⁹⁹.

⁹⁷ Pozri bližšie 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.

⁹⁸ Pozri bližšie GIRÁŠEK, J. *Daňovoprávne vzťahy v Československu*. Bratislava : Obzor, 1981. s. 59.

⁹⁹ J. Šouša upresňuje, že išlo skôr o daň prevodnú. (In STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. s. 122).

V našich podmienkach sa táto daň zaviedla už v roku 1919¹⁰⁰ a patrila medzi najvýznamnejšie dane v skupine nepriamych daní. Daňou z obratu sa postihoval obrat vo všetkých štádiách (u výrobcu, vo veľkoobchode i maloobchode), takže sa niekoľkokrát zahrnula do maloobchodnej ceny tovaru. Daň sa vyberala aj z predaja tovaru medzi súkromnými osobami a podliehali jej tiež výkony a služby všetkého druhu, napríklad opravy, dopravné výkony, výkony v odbore slobodných povolání, atď.) Dani podliehala tiež vlastná spotreba, ako aj tovar dovážaný z cudziny. Bola konštruovaná ako tzv. reťazová daň, ktorá postihovala každý obrat toho istého tovaru, a to počnúc výrobcom a končiac spotrebiteľom. Daň sa vypočítala zo skutočne vykonaných tržieb. Podnik však mohol žiadať, aby sa mu povolilo daň vypočítať a odvádzať podľa vydaných faktúr.

K nepriamym daniam možno v tomto období zaradiť aj tzv. prepychovú daň¹⁰¹. Táto daň sa zaviedla spolu s daňou z obratu, no iba ako jednorazová daň, ktorá postihovala predaj predmetov a výkony uvedené v osobitnom zozname prepychových predmetov a výkonov vydávanom vládou. Z prepychových predmetov dovážaných z cudziny sa daň vyberala v colnom konaní ako súčasť colnej pohľadávky. Ďalej sem zaraďujeme aj daň z cukru, ktorú bol povinný platiť každý príjemca, ktorý získal akýmkoľvek spôsobom nezdanený cukor. Predmetom dane bol cukor, ktorý sa získal zo surovín alebo zo zvyškov predchádzajúcej výroby cukru, ak sa uskutočňovala s určitým daňovým oslobodením. Daňovníkom bol majiteľ cukrovaru. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na 100 kg čistej váhy vyrobeného cukru odstupňovanou podľa druhu (kvality) cukru.

¹⁰⁰ Hoci príprava zákona prebiehala už do roku 1908.

¹⁰¹ Táto daň bola koncipovaná ako zvláštna daň z obratu, čo bolo aj dôvodom ich spoločnej úpravy zákonom č. 658/1919 Zb. z a n.

Medzi nepriame dane patrila aj daň z liehu, ktorej podliehal všetok lieh vyrobený na území ČSR, prípadne dovezený z colnej cudziny, ako aj zmesi s prísadou alkoholu alebo vyrobené z alkoholu. Daňovníkom pri produkčnom liehu bol majiteľ liehovaru, pri konzumnom liehu ten, kto dostal lieh na voľné použitie. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na jeden hektolitrový stupeň alkoholu. Taktiež sem možno zaradiť aj daň z minerálnych olejov, ktorej podliehali všetky minerálne oleje vyrobené v tuzemsku alebo dovezené z colnej cudziny. Daň bol povinný platiť rafinérie spravidla po vyskladnení olejov. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na každých 100 kg čistej váhy a odstupňovaná podľa hutnosti oleja.

Do vtedajšej systematiky nepriamych daní je potrebné zaradiť aj všeobecnú nápojovú daň, ktorej predmetom zdanenia bolo víno, mušty a iné šťavy z hrozna a ovocia, medovina, sladké vína a iné nápoje podobné vínu atď. Daň sa platila pevnou sumou za jeden liter nápoja podľa jednotlivých druhov nápoja. Do všeobecnej nápojovej dane bola pôvodne zaradená daň z piva,¹⁰² pričom zdaneniu podliehalo pivo vyrobené v tuzemsku alebo dovezené z colnej cudziny; zdaňovalo sa trojakou sadzbou určenou na jeden liter piva podľa toho, či šlo o pivo výčapné, ležiak alebo špeciálne pivo; daň platil výrobca piva pred jeho predajom alebo akýmkoľvek odbytom z pivovaru, prípadne dovozca piva pri dovoze), od roku 1930 však bola upravená ako samostatná daň osobitným zákonom. Taktiež daň z limonád, minerálnych a sódoých vôd (daň sa vyberala pevnou sumou za jeden liter podľa druhu nápoja) bola pôvodne zaradená do všeobecnej nápojovej dane, od roku 1937 však tvorila samostatnú nepriamu daň. Daň zo šumivého vína, prislúchajúca do skupiny nepriamych daní, sa pokladala za dávku zo šumivého vína. Predmetom zdanenia boli šumivé vína všetkých

¹⁰² Pozri bližšie STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. s. 126.

druhov, najmä vyrobené kvasením vo fľašiach alebo impregnovaním kyselinou uhličitou. Daň platil dovozca z colnej cudziny, výrobca pri predaji alebo akomkoľvek inom odbyte a každý, kto získal šumivé víno, ktoré nebolo z akéhokoľvek dôvodu zdanené. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na jednu fľašu podľa obsahu a ceny vína¹⁰³.

Z porážky dobytká, ktorého mäso¹⁰⁴ bolo určené na konzumáciu spotrebiteľmi, okrem zveriny¹⁰⁵, ako aj mäsa z dovozu alebo živnostenského predaja, prípadne z odbytu nezdaneného mäsa sa vyberala daň z mäsa¹⁰⁶. Pri porážkach platil daň ten, kto dal porážku vykonať, pri dovoze dovozca a pri živnostenskom predaji predávajúci alebo dopravca mäsa. Daň sa platila pevnou sumou buď podľa váhy, ak ju bolo možné zistiť vierohodným spôsobom, alebo

¹⁰³ Zaujímavým spôsobom obhájal odôvodnenie existencie dávky zo šumivého vína rozpočtový výbor Slovenskej republiky, ktorý vo svojej správe zo dňa 23. júna 1941 uviedol, že hospodársky život vtedajšej SR a vojnové pomery kladú na štátnu pokladnicu mimoriadne požiadavky. Je pochopiteľné, že štátna správa hľadá pramene príjmov na pokrytie týchto výdavkov, a to tam, kde to nepociťtia sociálne slabšie vrstvy nášho obyvateľstva. Prítom zdôrazniť treba, že toto zaťaženie týka sa v tomto prípade tej vrstvy občianstva, ktorá požívanie nápojov si môže dovoliť vzhľadom na svoje zvýšené príjmové pomery. (cit. z: Spoločná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna (dostupné na internete: http://www.psp.cz/eknih/1939ssr/tisky/t0368_00.htm).

¹⁰⁴ V zmysle § 1 ods. 1 zákona č. 262/1920 Sb. o dani z mäsa sa daň z mäsa platila z porážky mäsa: hovädzieho, ovčieho, kozieho, bravčového, ďalej koní, oslov a mulov.

¹⁰⁵ Daň sa nevzťahovala ani na porážky drobného dobytká (teliat, žriebät, dobytká škopového a kozieho a dobytká bravčového), ktoré konajú alebo dajú vykonať pre spotrebu vo svojej domácnosti a pre osoby trvalé alebo sezónne zamestnané na ich poľnohospodárstve chovatelia dobytká, ktorí nevykonávajú živnosť mäsiarsku, údenársku alebo hostinskú, hospodária na poľnohospodárskej pôde a sú povinní z tohto dôvodu platiť daň z obratu. (v zmysle §1 ods. 2 zákona č. 262/1920 Sb. o dani z mäsa).

¹⁰⁶ Pozri bližšie VYBRAL, V. *Nástin československého práva finančného*. Praha : Nakladateľstvo Orbis, 1934.

podľa kusov dobytku. Predmetom zdanenia¹⁰⁷ boli aj zápalky akéhokoľvek druhu, zapalovacie sviečky a zapalovače. Z nich sa vyberala daň zo zapalovadiel¹⁰⁸. Daň bol povinný platiť výrobca, prípadne dovozca, a to pevnou sumou určenou podľa druhu a množstva balenia. Zo zapalovačov vyrobených čiastočne alebo úplne zo striebra alebo zlata sa daň zvyšovala na trojnásobok, resp. päťnásobok základných sadzieb. Predmetom nepriameho zdanenia bolo aj uhlie vytŕažené v tuzemsku alebo dovezené z cudziny. Z nich sa vyberala daň z uhlia. Túto daň bol povinný platiť majiteľ ťažobného revíru určeným percentom z ceny stanovenej na mieste ťažby. Z dovážaného uhlia z cudziny sa vyberala náhradná daň v sume, ktorú určil minister financií. Ako protiváha dane z uhlia bola v roku 1921 zavedená daň z vodnej sily. Predmetom zdanenia bola vodná sila použitá na pohon a jej množstvo sa meralo na hriadelí poháňacieho zariadenia. Daň platil ten, kto vodnú silu užíval, a to pevnou sumou za jednu konskú silu a jednu hodinu.

V roku 1933 bola zavedená daň z elektrických zdrojov žiarenia¹⁰⁹ a predmetom zdanenia boli elektrické svetelné zariadenia okrem röntgenových a usmerňovacích lúčov. Výška dane sa určovala podľa menovitého príkonu vo wattoch a bola odstupňovaná podľa druhu

¹⁰⁷ O pozadí uvalenia dane zo zapalovadiel sa dozvedáme aj zo stenografického prepisu schôdze Senátu národného zhromaždenia: V tretom roku svetovej vojny, keď články dennej potreby ľudu horentne zdraželi, keď osvetlenie v mestách muselo byť na minimum obmedzené a dediny boli úplne bez svetla, nebolo petroleja ani sviečok, pripadlo slávnej pamäti c. a k. vláde Stürgkhovej pomáhať štátnej pokladnici daňou z tejto biedy a vedľa toho, azda s tendenciou šetriť so zapalovadlami. Preto uvalila táto vláda daň na zapalovadlá ku ktorým patria zápalky, stearinové sviečičky a podobné veci. (cit. z internetovej stránky Senátu Parlamentu Českej republiky [senat.cz v sekcii Dokumenty a legislativa/ Historické tisky a stenoprotokoly](http://www.senat.cz/informace/z_historie/tisky/1vo/stena/068schuz/S068002.htm); dostupné na: http://www.senat.cz/informace/z_historie/tisky/1vo/stena/068schuz/S068002.htm).

¹⁰⁸ Pozri bližšie VYBRAL, V. *Nástin československého práva finančného*. Praha : Nakladateľstvo Orbis, 1934.

¹⁰⁹ Ibid.

žiaroviek. Vo veľkých mestách na hranici (na čiare) ich obvodu sa vyberala tzv. potravná daň na čiare¹¹⁰ ako forma nepriamej dane. V roku 1920 prešla do kompetencie štátnej finančnej správy a vyberala sa iba v Prahe, Brne a Bratislave¹¹¹. Predmetom zdanenia boli potraviny určené na konzumáciu spotrebiteľmi alebo zvieratami. Daň sa vyberala podľa sadzovníka, ktorý tvoril prílohu zákona a podliehal jej každý kto prekročil čiaru obvodu, v ktorom sa daň vyberala.

Jednou z foriem nepriamych daní v tomto období bola aj daň z droždia, ktorá sa začala vyberať až v roku 1932. Jej predmetom bolo droždie vyrobené v tuzemsku alebo dovezené z cudziny. Daň platil výrobca (dovozca), a to pevnou sumou za jeden kilogram čistej váhy droždia. V roku 1936 ako doplňujúca spotrebná daň k dani z droždia sa začala vyberať daň z prípravkov na kyprenie cesta. Predmetom zdanenia boli prípravky na kyprenie alebo kysnutie cesta a postihovali sa pevnou sumou určenou na stanovenú jednotku podľa druhu prípravku. V tom istom roku bola zavedená aj daň z kyseliny octovej. Predmetom jej zdanenia bola kyselina octová vyrobená z nezdaneného liehu, chemická kyselina octová vyrobená suchou destiláciou z dreva chemickou cestou, ako aj kyselina vyrobená z iných látok obsahujúcich lieh. Daň platil výrobca pevnou sumou určenou na stanovenú jednotku. Nakoniec sústavu nepriamych daní uzatvárala daň z umelých jedlých tukov, ktorá bola

¹¹⁰ Korene dane pochádzajú zo starovekého Ríma, v ktorom osoba pristihnutá pri pašovaní potravín výbercom dane (Publikánom) mohla byť predaná do otroctva. V stredoveku sa podstata tejto dane pretransformovala na určitú formu terajšej spotrebnej dane, ktorá bola organizovaná viac-menej živelne. Svoj systém vo výbere získala až za Rakúsko-Uhorska. (Cit. ŠUŠŤIAK, M. *Potravná daň na čiare 1829-1944*. Colné aktuality. Bratislava : Colná Správa SR, 2007, roč. 9-10/2007, s. 12-13).

¹¹¹ Okrem uvedených miest na území dnešnej Českej a Slovenskej republiky sa vyberala aj v mestách ako Viedeň, Evov, Krakow, Graz, Linz, Lublaň. Innsbruck a čiastočne aj v Terste.

zavedená tiež v roku 1936. Predmetom zdanenia boli umelé tuky¹¹² a to či už rastlinné alebo živočíšne. Daň platil výrobca pevnou sumou za jeden kilogram čistej váhy podľa druhu umelého jedlého tuku.

V rokoch 1945 až 1952 došlo v oblasti daňového práva a hlavne na úseku nepriameho zdanenia k podstatným a výrazným zmenám. Niektoré nepriame dane boli úplne zrušené¹¹³ a ostatné druhy nepriamych daní sa nanovo upravili, ba dokonca od základu zmenili. Zásadná prestavba nepriamych daní sa uskutočnila po februári 1948. Prvým januárom 1949 sa zaviedla všeobecná daň a to zákonom č. 283/1948 Sb. o *všeobecnej dani*, ktorá po novelizácii zákona roku 1949 zmenila názov a bola označovaná ako všeobecná nákupná daň. Všeobecná nákupná daň bola v podstate nepriamou daňou, no nepriamou daňou nového typu. Zahŕňala a tým aj nahradzovala všetky doterajšie nepriame dane vrátane dane z obratu a cenových vyrovnávacích čiastok,¹¹⁴ prepychovej dane, atď., a napokon sa do nej včlenili aj štátne finančné monopoly. Zavedením všeobecnej nákupnej dane sa systém nepriameho zdanenia podstatne zjednodušil a obohatil o nové funkcie. Všeobecná nákupná daň sa totiž stala hlavným nástrojom odčerpávania peňažnej akumulácie vytváratej v priemyselných a obchodných podnikoch, a to tak štátnych, družstevných, ako aj súkromných. Daň bola vybudovaná na určitých zásadách. Jednak jej podliehal všetok tovar, ktorý bol uvedený v daňovom sadzobníku, postihovala konečný (finálny) výrobok a to iba v jednom štádiu, vyberanie daní sa sústredilo do

¹¹² Do uvedenej skupiny umelých tukov zaraďujeme jedlé oleje, výrobky podobné prírodnému maslu a tuku.

¹¹³ Zrušené boli napr. daň z vodnej sily, daň z minerálnych a sódových vôd, potravná daň na čiare a pod.

¹¹⁴ Cenové vyrovnávacie čiastky sa zaviedli roku 1947 a prostredníctvom nich sa odčerpávala určitá časť podnikových ziskov v prospech všeobecného cenového vyrovnávacieho fondu, z ktorého sa uhradzovali rozdiely vzniknuté znížením cien niektorých druhov tovarov širokej spotreby. Ich vyberanie bolo spojené s vyberaním dane z obratu.

sféry obchodu. Veľmi dôležité bolo, že daňovník si daň sám vypočítal a v určenej lehote odviezol do rozpočtu¹¹⁵, ďalej tovar dovážaný z cudziny sa podroboval rovnakému daňovému režimu ako tovar tuzemskej výroby a vývoz tovaru dani nepodliehal. Sadzby dane boli uvedené v sadzobníku, ktorý sa členil na štyri oddiely.¹¹⁶ Všeobecná nákupná daň ako forma nepriameho zdanenia bola vždy úzko spätá so spotrebiteľským nákupom tovaru a s poskytovaním služieb. Tvorila zložku ceny tovaru alebo služby platenej spotrebiteľom, a preto nositeľom tejto dane boli vždy spotrebiteľ.

S účinnosťou od 1. januára 1953 bola však namiesto všeobecnej nákupnej dane opäť zavedená daň z obratu a to na základe zákona č. 73 /1952 Sb. *o dani z obratu*. Daň z obratu bola vybudovaná na úplne odlišných zásadách ako všeobecná nákupná daň a zameraná na sféru výroby. Z tohto dôvodu sa pokladala za daň iba čo do formy, jej ekonomický obsah sa stotožňoval so ziskom a bola vybudovaná na určitých zásadách¹¹⁷. Jednak je potrebné povedať, že bola časťou akumulácie výrobných podnikov, obsiahnutej v cene tovaru, ktorá sa odvádzala do štátneho rozpočtu v presne určenej výške a vo vopred určených lehotách, túto daň odvádzali iba štátne hospodárske organizácie, ľudové družstvá vrátane jednotných roľníckych družstiev, podniky družstevných organizácií, podniky politických strán a dobrovoľných spoločenských organizácií, pokiaľ mali svoj účet alebo príjmový podúčet v štátnej banke československej. Čo bolo dôležité, že z tovaru dovážaného

¹¹⁵ Spravidla raz za mesiac.

¹¹⁶ Diverzifikácia bola nasledovná: oddiel A, ktorý platil pre pravidelné vyberanie dane; predmetom zdanenia bol spotrebiteľský nákup tovaru a výkonov, ktoré boli uvedené v tomto oddiele sadzobníka; oddiel B platil pre paušálne vyberanie dane od súkromných a družstevných výrobných podnikov a podnikov poskytujúcich služby; oddiel C platil pre paušálne vyberanie dane od poľnohospodárov a oddiel D platil pre vyberanie dane od prepravcov, špeditérov, ako aj osôb poskytujúcich uskladňovanie vecí za odplatu.

¹¹⁷ Pozri bližšie GIRÁŠEK, J. *Daňovoprávne vzťahy v Československu*. Bratislava : Obzor, 1981. s. 89.

podnikmi zahraničného obchodu sa nevyberala, pretože tieto podniky boli svojimi výsledkami priamo zapojené na štátny rozpočet, podliehal jej obrat z predaja tovaru vlastnej výroby, nakupovaných poľnohospodárskych výrobkov a obrat z predaja výrobkov súkromného sektora, pokiaľ s ním obchodovali socialistické organizácie, z nakupovaných poľnohospodárskych výrobkov ju odvádzali poľnohospodárske nákupné organizácie pri predaji týchto výrobkov. Z toho istého tovaru sa daň mohla vybrať iba raz, zásadne sa nerátalo so zdanením výrobných prostriedkov, úprava tejto dane bola spätá s cenníkmi štátnych veľkoobchodných a maloobchodných cien¹¹⁸, vyberala sa a odvádzala sa z obratu tovaru za určité obdobie (za jeden mesiac). Daňovník bol povinný si ju sám vypočítať a uhradiť, každý mesiac podal daňové hlásenie a po skončení roka ročné vyúčtovanie a nevyberala sa z tovaru vyvázaného do cudziny.

Daň z obratu vo svojej ekonomickej podstate plnila hlavne akumuláciu funkciu, kontrolnú funkciu a regulačnú funkciu. Akumulačná funkcia dane z obratu spočívala v tom, že prostredníctvom nej sa zabezpečovala podstatná časť peňažných prostriedkov pre štátny rozpočet. Kontrolná funkcia dane z obratu spočívala v tom, že prostredníctvom nej sa vykonávala kontrola plnenia plánu výroby, odbytu, sortimentu a kvality, spotreby a pod. Plán dane z obratu bol úzko spätý s plánom výroby a s plánom odbytu. Ich nesplnenie signalizovalo vážne nedostatky buď vo výrobe alebo v odbyte, v nedodržovaní sortimentnej skladby, prípadne šlo o nedostatky v expedícii výrobkov a pod. Regulačná funkcia dane z obratu predstavovala súbor opatrení, ktorými sa realizovalo plánovité usmerňovanie výroby a spotreby určitých druhov výrobkov. Boli to na jednej strane priznané úľavy na dani

¹¹⁸ Výška dane sa určovala prevažne rozdielom medzi štátnou veľkoobchodnou cenou a štátnou maloobchodnou cenou zníženou o obchodné rozpätie; technika výpočtu a vyberania dane závisela od osobitných podmienok jednotlivých hospodárskych odvetví.

z obratu v niektorých odboroch činností, resp. vo vybraných odvetviach, prípadne vyššie daňové zaťaženie u tých výrobcov, ktoré bolo potrebné regulovať z hľadiska ich spotreby. Daň z obratu¹¹⁹ bolo možné uložiť len výrobným organizáciám v prípade priameho predaja tovaru, odbytovým a zásobovacím organizáciám výrobných odvetví, organizáciám nakupujúcim poľnohospodárske výrobky, obchodným a iným organizáciám, okrem podnikov zahraničného obchodu. Podmienkou bolo, aby všetky tieto organizácie mali právnu subjektivitu a formu buď štátnej hospodárskej organizácie, družstevnej organizácie, družstevného podniku alebo podniku spoločenskej organizácie. Ministerstvo financií mohlo určiť, že dani z obratu výnimočne podliehali aj rozpočtové a príspevkové organizácie (napr. niektoré rozpočtové výskumné ústavy).

Dani z obratu podliehal obrat z predaja tovaru vlastnej výroby alebo vlastného nákupu. Podmienkou vzniku zdaniteľného obratu bol teda predaj tovaru, ktorým sa určila objektívna daňová povinnosť viazaná na odplatný prevod vlastníckeho práva k tovaru. Z uvedeného teda vyplýva, že dani z obratu nepodliehalo užívanie ani požičiavanie. V oboch prípadoch totiž nedochádzalo k prevodu vlastníckeho práva. Pre vznik nároku štátu na daň z obratu pri predaji tovaru muselo ísť o tovar vlastnej výroby alebo vlastného nákupu. Dani z obratu podliehala aj náhrada škody, ktorá sa poskytovala socialistickým organizáciám z titulu straty tovaru, poškodenia, odcudzenia, vady tovaru, zničenia a pod. Pri náhrade škody vznikla daňová povinnosť dňom, keď sa nárok na náhradu škody uplatnil. Dani z obratu v konečnom dôsledku podliehali aj dary bez ohľadu na to, či sa jednalo o tovar vlastnej výroby, alebo vlastného nákupu. Nebolo rozhodujúce ani to, komu sa tovar daroval, organizácii alebo súkromnej osobe, ani za akých okolností

¹¹⁹ Pozri bližšie SLOVINSKÝ, A., GIRÁŠEK J. *Československé finančné právo*. Bratislava : Obzor, 1974. s. 169.

bol darovaný. Pre vznik daňovej povinnosti bol rozhodujúci deň vystavenia faktúry alebo iného dokladu o predaji. Pre určenie výšky dane z obratu boli rozhodujúce predajné ceny platné v deň uskutočnenia predaja. Na výpočet dane z obratu boli určené daňové sadzby trojakého druhu a to pevná, percentuálna a rozdielová¹²⁰. V jednotlivých prípadoch sa daň vypočítala na základe sadzobníka dane z obratu. Sadzobník upravoval aj spôsob nákupu tovaru, a to za ceny bez dane, za ceny bez dane len na výrobnú spotrebu, a ceny s daňou. Údaje bez dane a s daňou boli záväzné tak pre odberateľa, ako aj pre dodávateľa. Údaj bez dane len na výrobnú spotrebu zaväzoval iba odberateľov, pretože dodávateľ nevedel a v jednotlivých prípadoch ani nemohol dobre posúdiť na aké použitie budú výrobky určené. Obsah pojmu výrobná spotreba pre účely dane z obratu bol určený priamo v sadzobníku a v podstate znamenal použitie zakúpeného výrobku na ďalšie spracovanie, prípadne kompletizovanie.

Predmetom zdanenia daňou z obratu bolo aj vykonávanie opráv. Opravami sa rozumeli také činnosti organizácií, ktoré sa nekončili novými hmotnými výrobkami. Všeobecné zásady platné pre zdaňovanie opráv boli uvedené v sadzobníku dane z obratu. Pri zdaňovaní však bolo potrebné rozlíšiť, či sa opravy uskutočňujú dodávateľským spôsobom alebo vo vlastnej réžii. Pri opravách

¹²⁰ Pod pojmom tovar vlastnej výroby sa rozumel tovar získaný vlastnou prvovýrobou alebo ťažbou, tovar, ktorý vznikol v priebehu výrobného procesu, ako aj taký tovar, ktorý podnik získal zušľachtením, úpravou a pod. Za tovar vlastnej výroby sa nepokladali výkony spojené napr. s rezaním, strihaním, balením, alebo inou obchodnou manipuláciou s tovarom. Za tovar vlastnej výroby sa však v konečnom dôsledku pokladali aj zvyšky, ktoré vznikli pri spracovaní tovaru (napr. textilu, dreva atď.). V bežnej praxi podnikov dochádzalo aj k zhotovovaniu nových výrobkov použitím podstatnej časti starších materiálov. Aj v takomto prípade šlo o tovar vlastnej výroby, pretože vykonanou úpravou, obnovením sa spravidla zlepšili úžitkové vlastnosti nového výrobku. (Pozri napr. SLOVINSKÝ, A., GIRÁŠEK J. *Československé finančné právo*. Bratislava : Obzor, 1974. s. 173).

vykonávaných dodávateľským spôsobom platila zásada, že výrobky, ktoré socialistické organizácie nakupovali za ceny bez dane z obratu, sa zásadne aj za ceny bez dane z obratu opravovali. Tzn. nebolo rozhodujúce, či odberateľom opravy bola hospodárska, rozpočtová alebo iná organizácia. Taktiež nezáležalo na tom, či predmetom opravy bol základný prostriedok alebo predmet postupnej spotreby. Odberateľovi vznikla však povinnosť písomne požiadať dodávateľa o fakturáciu bez dane, a to vopred, formou daňovej doložky na objednávke. V opačnom prípade bol dodávateľ povinný opravu zdanit', pretože platila právna domnienka, že výrobok bol zakúpený s daňou z obratu. Zdaniteľným obratom pri opravách bola predajná cena tovaru vlastnej výroby alebo vlastného nákupu, ktorý bol zapracovaný do opravovanej veci. Zásadne dani z obratu nepodliehali ostatné náklady vynaložené na opravu (mzdy, nepriame náklady, zisk), pokiaľ sadzobník dane z obratu neurčoval inak. Základom pre výpočet dane z obratu pri opravách vykonávaných vo vlastnej réžii bola obchodná cena tovaru vlastnej výroby alebo nákupu. Obdobne aj pre tento druh opráv platilo, že v akej cene sa výrobok zakúpil (s daňou alebo bez dane), v takej sa použije aj pri oprave.

Plánovanie dane z obratu bolo súčasťou celkového rozpočtového plánovania.¹²¹ Plán dane z obratu sa zostavoval podľa metodických pokynov na zostavovanie návrhu štátneho plánu rozvoja národného hospodárstva a štátneho rozpočtu na základe plánu rozvoja jednotlivých odvetví národného hospodárstva. Pri úhrade dane z obratu platila zásada, že sa musela odvádzať prednostne, pretože nebola súčasťou vlastných finančných prostriedkov organizácií. Pri uskutočňovaní predaja výrobkov sa musela daň z obratu odvieť do štátneho rozpočtu bez ohľadu na schopnosť organizácie pokryť z vlastných prostriedkov všetky svoje

¹²¹ Pozri bližšie DRACHOVSKÝ, J. *Přehled finančního hospodářství v Československé republice*. Praha, 1928.

záväzky. V dôsledku toho sa daň z obratu odvádzala podľa výšky daňovej povinnosti a to jednou sumou za mesiac, jednou sumou za štvrt'rok alebo preddavkovo pevnými sumami. Výšku preddavkových pevných súm určila okresná finančná správa po prerokovaní s organizáciou podľa priemernej výšky dane za predchádzajúce tri mesiace s prihliadnutím na plán dane z obratu na príslušný štvrt'rok.

Je potrebné spomenúť, že v jednotlivých etapách vývoja sa menili názory na miesto a úlohu dane z obratu v našej spoločnosti. Až do roku 1966 sa všeobecne uznávali prednosti rozdielovej dane. Neskôr sa stala predmetom kritiky z dôvodu spôsobenia rozdielneho daňového zaťaženia jednotlivých druhov a skupín výrobkov. Vzhľadom na tieto skutočnosti sa od roku 1966 nastúpila cesta postupného prechodu na sadzbovú daň z obratu a na zjednocovanie daňového výnosu.¹²² Cieľom zjednocovania dane z obratu nebolo zaviesť iba jednu paušálnu sadzbu, ale iba odstrániť neodôvodnené rozdiely v daňovom zaťažení výrobkov.

K najvýraznejším spoločensko-ekonomickým zmenám v našej novodobej spoločnosti došlo po roku 1989. Bol to výrazný medzník aj pre oblasť práva, pre jeho aplikačnú a realizačnú časť. V oblasti nepriamych daní prvým krokom bolo prijatie zákona č. 107/1990 Zb., ktorým sa menil a dopĺňal zákon č. 73/1952 Zb. *o dani z obratu*, ktorým nastúpil nový trend postupného a nakoniec úplného zrušenia dane z obratu. Následne s účinnosťou od 1. januára 1991 došlo k zrušeniu rozdielovej dane z obratu a k zjednoteniu kladných sadzieb na štyri základné 0%, 12%, 22% a 32%¹²³. V rámci prebiehajúcich príprav na daňovú reformu pokračovalo aj

¹²² V roku 1966 bol vydaný sadzobník dane z obratu, ktorý obsahoval asi osemtisíc daňových sadzieb. Roku 1967 sa z daňových sadzieb urobil priemer a zlúčením položiek ich bolo už iba okolo tritisíc. Proces zjednocovania prebiehal aj v ďalších rokoch. Napríklad vydaním sadzobníka v roku 1968 počet sadzobníka klesol na tisíc, roku 1969 na sedemsto a pod.

¹²³ Tieto boli v máji 1991 znížené na 0%, 11%, 20% a 29%.

prispôsobovanie právneho prostredia na úseku nepriamych daní. Bol schválený zákon č. 530/1991 Zb. *o dovoznej dani*, ktorá dopĺňala daň z obratu a jej účelom bolo zabrániť únikom zo zdanenia najmä fyzickým osobám uskutočňujúcim zahranično-obchodnú činnosť pri dovoze tovaru v rámci tejto činnosti. Zároveň v tomto období už intenzívne pokračovali práce na vytvorení novej daňovej sústavy. Na prvé miesto medzi nepriamymi daňami sa mala dostať daň z pridanej hodnoty, ktorá mala nahradiť daň z obratu, ako aj dovoznú daň. Základným prvkom daňovej sústavy v už samostatnej Slovenskej republike sa k 1. januáru 1993 ako výsledok prvej fázy daňovej reformy mala teda stať daň z pridanej hodnoty ako nepriama daň univerzálneho alebo všeobecného typu.

Prijatie zákona č. 222/1992 Zb. *o dani z pridanej hodnoty*, spolu s prijatím zákona *o spotrebných daniach* znamenalo zásadný obrat v celkovej koncepcii fiskálnej politiky štátu. Týmito krokmi sa potvrdil presun časti daňového zaťaženia do sféry nepriamych daní. Treba zároveň zdôrazniť, že v tomto prípade išlo o celosvetový trend odľahčenia zdanenia podnikateľských subjektov s cieľom stimulovať rozvoj podnikania.¹²⁴

Medzi hlavné výhody dane z pridanej hodnoty patrí jej neutralita. Znamená to, že zdanenie je rovnaké bez ohľadu na to, či v danom prípade ide o štátny podnik, družstvo, obchodnú spoločnosť, súkromného podnikateľa. Zdanenie je rovnaké aj v prípade, že ide o výrobné prostriedky i spotrebné predmety, zdaňuje sa tuzemský tovar, služby, ako aj dovoz tovaru, k zdaneniu dochádza vo výrobe, ako aj vo sfére obchodu. Ďalšou výhodou dane z pridanej hodnoty je jej transparentnosť¹²⁵. Transparentnosť sa rovnako prejavuje tak vo vzťahu k spotrebiteľom, ako i platiteľom dane. U konečných

¹²⁴ Cit. KRÁLÍK, J., JAKUBOVIČ, D. *Finančné právo*. Bratislava : Veda, 2004. s. 507.

¹²⁵ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 159.

spotrebiteľov je daňové zatáženie v zásade u každého z nich rovnaké. Daňový mechanizmus vylučuje tzv. nabaľovanie dane, t. j. uplatňovanie dane z dane. Daň je „čistá“ čiže platiteľ dane vždy odvádza iba tú časť dane, ktorá pripadá na jeho pridanú hodnotu. Počet stupňov, ktorými tovar prechádza, pritom vôbec nie je dôležitý.

Daň z pridanej hodnoty je spoľahlivý a výnosný fiskálny nástroj. Je to dané veľkou šírkou daňového základu a vysokou efektívnosťou tejto dane. Samozrejme, načrtnutá konštrukcia dane z pridanej hodnoty má aj svoje nevýhody. Značnou nevýhodou tejto dane sú značné náklady súvisiace s jej realizáciou, a to tak vo sfére personálnej, ako aj materiálnej. Daň z pridanej hodnoty je rovnako ako ostatné nepriame dane prirážkou k cene dodávky, z formálneho hľadiska ide o štátom iniciovanú prirážku k cene, ktorá už predávajúcemu (výrobcovi, dovozcovi alebo obchodníkovi) garantuje jeho reprodukciu. Mechanizmus dane z pridanej hodnoty zabezpečuje, aby platiteľ dane odviezol daň iba z tej časti hodnoty výrobku, ktorú on sám pridal resp. vytvoril. Je potrebné si uvedomiť, že zákon o dani z pridanej hodnoty vo svojich premenách stále zohľadňoval aj stupeň transformácie ekonomiky Slovenskej republiky a vyjadroval základné zámery hospodárskej politiky na najbližšie obdobia. 1. januára 1996 nadobudol účinnosť zákon č. 289/1995 Z. z. *o dani z pridanej hodnoty*, v ktorého zákonných ustanoveniach bolo možné vidieť značnú snahu o postupné zblížovanie nášho daňového zákonodarstva so zákonodarstvom Európskej únie¹²⁶.

Môžeme konštatovať, že v procese transformácie sa v podstate zachovali princípy zdaňovania touto daňou obsiahnuté v zákone č. 222/1992 Zb. *o dani z pridanej hodnoty*. Cieľom predkladateľa bolo nielen zdokonaliť pomerne zložitý mechanizmus dane z pridanej

¹²⁶ Pozri bližšie GRÚŇ, L. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava: Eurounion, 2001, s. 165-166.

hodnoty, ale urobiť ho aj zrozumiteľnejším pre široký okruh subjektov. Právna úprava vychádzala z toho, že predmetom úpravy v zmysle zákona č. 289/1995 Z. z. bola daň z pridanej hodnoty, ktorej podliehalo zdaniteľné plnenie v tuzemsku a tovar pri dovoze, tzn., že zdaňovaniu touto daňou podliehali všetky podnikateľské činnosti, pokiaľ sa uskutočňovali na našom území. Dani z pridanej hodnoty podliehal takisto aj akýkoľvek dovezený tovar, bez ohľadu na to, či bol tento dovoz uskutočnený v rámci podnikateľských aktivít podnikateľskými subjektmi, alebo či ho uskutočnili subjekty, ktoré neboli podnikateľmi (napr. občianske združenia, rozpočtové organizácie alebo príspevkové organizácie a pod.). Služby, prevod a využitie práv zo zahraničia dani nepodliehali.

Ťažiskovým pojmom v zákone bol pojem zdaniteľné plnenie. Od vymedzenia tohto pojmu sa odvíjal aj celkový mechanizmus zdaňovania. Zdaniteľným plnením sa na účely tohto zákona rozumelo najmä dodanie tovaru, pri ktorom dochádzalo k zmene vlastníckeho práva k tovaru alebo k prevodu správy tovaru, dodanie stavby, ďalej prevod alebo prechod nehnuteľnosti, pri ktorom dochádzalo k zmene vlastníckeho práva k nehnuteľnosti alebo k prevodu správy nehnuteľnosti, s výnimkou pozemkov, poskytovanie služieb, ako aj prevod alebo využitie práv z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva, poskytovanie práva využitia veci alebo majetkovo využiteľnej hodnoty, ako aj poskytovanie technických alebo iných hospodársky využiteľných znalostí¹²⁷. Zároveň dôležitou podmienkou bolo, aby išlo o plnenie uskutočňované v rámci podnikania alebo v rámci činnosti, ktorá súvisí s podnikaním, plnenie uskutočňované právnickou osobou alebo fyzickou osobou v rámci činnosti vykonávanej podľa osobitného predpisu napr. o znalcoch a tlmočníkoch, o súdnych exekútoroch a exekútorskej činnosti, o notároch a notárskej činnosti, o konkurze a vyrovnaní,

¹²⁷ Pozri bližšie GRÚŇ, L. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava: Eurounion, 2001, s. 165 a nasl.

s výnimkou plnení uskutočňovaných na základe pracovnoprávneho alebo obdobného pracovného vzťahu, ďalej aby išlo o plnenie uskutočňované platiteľom dane v rámci likvidácie a speňažovania majetku platiteľa v konkurznom konaní, atď. Zákon o dani z pridanej hodnoty č. 289/1995 Z. z. rozlišoval osoby, ktoré boli povinné platiť daň (v tuzemsku to boli v zásade osoby, v prospech ktorých sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a pri dovoze tovaru osoby, ktorým sa má prepustiť tovar do navrhovaného colného režimu, pokiaľ nebolo ustanovené inak) a osoby, ktoré podliehajú dani (boli to fyzické a právnické osoby, ktoré uskutočňovali zdaniteľné plnenie).

Za určitých zákonom predvídaných okolností sa osoba podliehajúca dani stala platiteľom dane. Platiteľom dane sa určitá fyzická alebo právnická osoba stala registráciou a to buď na základe splnenia v zákone stanovených podmienok alebo dobrovoľne. Povinná registrácia sa týkala osôb, ktorých obrat za najbližšie najviac tri predchádzajúce po sebe idúce kalendárne mesiace dosiahol sumu 750 000,- Sk. Tieto osoby boli povinné predložiť žiadosť o registráciu najneskôr do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahli určený obrat. Platiteľmi dane sa stali od prvého dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahli uvedenú výšku obratu. Z toho teda vyplýva, že konkrétna osoba mohla dosiahnuť obrat aj skôr ako za tri mesiace. Ďalej sa týkala osôb, ktorých obrat síce nedosiahol sumu 750 000,- Sk, išlo však o samostatné osoby vykonávajúce zdaniteľné plnenia spoločne na základe zmluvy o združení alebo inej podobnej zmluvy, pričom celkový obrat všetkých týchto osôb dosiahol sumu 750 000,- Sk. Pre registráciu bol teda rozhodujúci celkový obrat všetkých účastníkov zmluvy. Všetci účastníci boli povinní predložiť žiadosť o registráciu jednotlivo najneskôr do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahli určený obrat. Ako aj osôb, ktoré nadobudli majetok podľa osobitného predpisu (zákona č. 92/1991 Zb. o podmienkach prevodu majetku štátu na iné osoby v znení

neskorších predpisov). V prípade týchto osôb bolo potrebné podať žiadosť o registráciu ku dňu nadobudnutia majetku. Plateľmi dane sa stali odo dňa nadobudnutia majetku. Dobrovoľná registrácia sa týkala osôb podliehajúcich dani, ktorých obrat za stanovené obdobie nepresiahol sumu 750 000,- Sk. Tieto osoby mohli požiadať o registráciu kedykoľvek, pričom plateľmi dane sa stali odo dňa účinnosti uvedeného osvedčenia o registrácii, pokiaľ daňový úrad uznal oprávnenosť žiadosti o registráciu. Zámerom bolo, aby aj malí podnikatelia mohli využívať výhody mechanizmu tejto dane.¹²⁸

Predmetom dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 289/1995 Z. z. bolo: a) odplatné zdaniteľné plnenie vrátane odplaty v naturáliách; b) bezodplatné zdaniteľné plnenie a po c) zdaniteľné plnenie uskutočnené na osobnú spotrebu pláťeľa. Predmetom dane však podľa normatívnej právnej úpravy neboli bezodplatne poskytnuté propagačné a reklamné predmety pláťeľa, ktorých hodnota nepresiahla zákonom stanovenú sumu 300,- Sk za jeden kus a ktoré boli označené obchodným menom pláťeľa, ani kontrolné vzorky odobraté na kontrolné účely podľa osobitného predpisu. Za účelom zistenia daňovej povinnosti bolo potrebné poznať aj miesto zdaniteľného plnenia. Bolo to najčastejšie miesto, kde sa tovar nachádzal alebo kde sa poskytovala služba. Pri službách a pri prevode a využití práv bolo takýmto miestom sídlo alebo stála prevádzkareň toho, kto službu poskytol, prípadne jeho bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiaval.

¹²⁸ Pokiaľ šlo o možnosť zrušenia registrácie, platilo, že pláťelia mohli o zrušenie požiadať najskôr po uplynutí 1 roka odo dňa, keď sa stali pláťelmi. Podmienkou však bolo, že ich obrat nedosiahol za najbližšie predchádzajúce tri po sebe idúce mesiace sumu 750 000,- Sk a zároveň za najbližších dvanásť po sebe nasledujúcich mesiacov sumu 3 mil. Sk. V prípade, že sa jednalo o pláťeľa dane - účastníka zmluvy o združení, tento mohol požiadať o zrušenie registrácie jednotlivo len vtedy, keď došlo k zrušeniu tejto zmluvy, v ostatných prípadoch len spoločne.

Základom dane bola spravidla cena alebo iná odplata za zdaniteľné plnenie, ktorá neobsahovala daň. *Zákon o dani z pridanej hodnoty* č. 289/1995 Z. z. však ustanovoval celý rad špecifických spôsobov, ktoré predstavovali výnimku z uvedenej zásady. Vo všeobecnosti bolo možné povedať, že základom dane bola cena vrátane dane, a to pri zdaniteľnom plnení uskutočnenom s úhradou v hotovosti, ktorú platiteľ evidoval podľa osobitného predpisu, uskutočnenom v prospech osoby, ktorá nebola platiteľom, ako aj pri preprave osôb; základom dane bola aj obvyklá cena bez dane, ak cena zdaniteľného plnenia nebola dohodnutá alebo určená osobitným predpisom; základom dane mohla byť aj vecne regulovaná cena stanovená podľa osobitných predpisov (napríklad pri dodaní tepelnej energie u výrobcu alebo dodávateľa); základom dane mohla byť aj obstarávacia cena bez dane alebo vlastné náklady (používala sa najmä pri tovare, ktorý sa pevne zabudovával ako súčasť stavby alebo nehnuteľnosti); základom dane bola aj vydražená cena (vydražená cena sa považovala za cenu vrátane dane); základom dane bol aj rozdiel medzi pôvodnou cenou a cenou po znížení alebo zvýšení, ak platiteľ znížil alebo zvýšil cenu zdaniteľného plnenia pri oprave základu dane formou daňového dobropisu alebo daňového t'archopisu; základom dane boli aj celkové sumy jednotlivých splátok bez dane dohodnuté v zmluve o kúpe prenajatej veci; základom dane pri predaji použitého tovaru v nezmenenom stave bol rozdiel medzi cenou predaja a cenou nákupu.

Čo sa týka sadzby dane, najskôr v uvedenej právnej úprave bola základná sadzba dane vo výške 23%, ktorá sa vzťahovala na všetky zdaniteľné plnenia okrem tých, pri ktorých zákon výslovne určil použitie zníženej sadzby dane. Znížená sadzba dane bola 10% a uplatňovala sa pri tovaroch a službách uvedených v prílohe č. 1, ktorá bola súčasťou zákona *o dani z pridanej hodnoty*, pri prevode, prechode alebo prenájme nehnuteľnosti alebo jej časti, pri prenájme alebo požívaní osobných automobilov, pri ktorých nebolo možno

uplatniť nárok na odpočet dane, pri kúpe osobného automobilu na základe zmluvy o prenajatej veci. V neskoršom období¹²⁹ sa zaviedla lineárna sadzba dane, ktorá bola stanovená vo výške 19 %. Dôležitou súčasťou mechanizmu uplatňovania dane z pridanej hodnoty bol aj nárok platiteľa dane na odpočet dane.

Spôsob nepriameho zdanenia v tuzemských historických podmienkach prechodne dopĺňali aj tzv. štátne finančné monopoly. Ich pôsobenie na našom území možno ohraničiť iba určitým časovým obdobím, keďže boli zavedené po vzniku tzv. predmníchovskej Československej republiky a do polovice 20. storočia ako osobitný finančno-právny inštitút aj zanikli. Teória finančného práva chápala pod finančným monopolom výhradné právo štátu na výrobu a odbyt určitej hmotnej veci, úlohou ktorého bolo uľahčenie vyberania nepriamej dane zaťažujúcej daňovým bremenom monopolný predmet a ktorého podstata spočívala v tom, že k výrobnej či obchodnej cene sa pripočítavala daň, pričom každý monopolný predmet, výrobok sa predával za jednu pevnú cenu. Štátny finančný monopol tak vlastne predstavoval štátom stanovenú špecifickú monopolnú daňovú prirážku k výrobnej alebo obchodnej cene monopolne vyrábaného¹³⁰ alebo monopolne obchodovaného resp. distribuovaného tovaru,¹³¹ príp. tovaru monopolne vyrábaného i obchodovaného, či distribuovaného¹³². V prípade existencie štátneho monopolu na nákup surovín, polotovarov a hotových výrobkov dovážaných zo zahraničia hovoríme o štátnom nákupnom monopole. Zdaňovanie formou štátnych finančných monopolov malo výhody, aj nevýhody. Za výhodu sa považovala vyššia daňová

¹²⁹ Lineárna sadzba dane vo výške 19% bola zavedená zákonom č. 255/2003 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, s účinnosťou od 1. 8. 2003.

¹³⁰ Vtedy hovoríme o výrobnom monopole štátu.

¹³¹ Vtedy hovoríme o obchodnom monopole štátu.

¹³² Vtedy hovoríme o úplnom monopole štátu.

výnosnosť, keďže predajná cena štátnym finančným monopolom podliehajúceho tovaru sa obyčajne stanovila omnoho vyššie, než je jeho výrobná cena s pripočítaním nepriamej dane. Ako výhoda sa deklaroval aj jednoduchší a menej komplikovaný výber dane, eliminujúci možnosť daňovej defraudácie, ako aj možnosť odstupňovania daňového zaťaženia podľa miery kvality monopolného predmetu či tovaru. Za nevýhodu štátneho finančného monopolu sa považovala skutočnosť, že monopolne vyrábaný tovar sa vyrábal v užšom sortimente a vyznačoval sa nižšou kvalitou v porovnaní s voľne vyrábaným tovarom zaťaženým spotrebnou daňou. V Československej republike boli zavedené štyri druhy štátnych finančných monopolov a to soľný monopol, tabakový monopol, monopol umelých sladidiel a monopol výbušných látok¹³³.

Predmetom soľného monopolu bola soľ vyrobená na území štátu, ako aj soľ, ktorá vznikla ako odpad pri výrobe liadku alebo pri iných chemických procesoch. Predmetom tabakového monopolu boli nielen listy a odpadky tabakovej rastliny, ale všetky rastlinné látky vôbec, ktoré bolo možné použiť buď samostatne, alebo zmiešaním s inými látkami ako náhrada za tabak. Monopol umelých sladidiel zahŕňal nielen prípravky vyrobené synteticky, ktoré svojím chemickým zložením nepatrili do skupiny cukrov, ale aj akékoľvek iné látky, ktoré mali väčšiu sladivosť ako čistý cukor vyrobený z repy. Monopol výbušných látok zahŕňal výhradné právo štátu tak vo sfére ich výroby, ako aj vo sfére ich obehu a spotreby. Za výbušné látky sa pokladal jednak čierny a bezdymný prach, nitrocelulóza, nitroglycerín, azidy a fulmináty, nitrové látky alifatické a aromatické, všetky traskaviny, tekutý kyslík a iné látky, ktoré slúžili na trhacie a strelné účely. Jednotlivé druhy výbušných látok určovali osobitné nariadenia vlády.

¹³³ Pozri bližšie KRÁLÍK, J., JAKUBOVIČ, D. *Finančné právo*. Bratislava : Veda, 2004. s. 520.

Historická tradícia selektívnych nepriamych spotrebných daní siaha však vlastne až do staroveku, kedy bolo možné do tejto daňovej kategórie zaradiť už napr. daň zo soli. V stredoveku a prakticky až do prvej polovice 20. storočia to zasa bol inštitút akcíz, ktorý predstavoval prvotnú formu nepriameho zdanenia niektorých spotrebných predmetov. Akcíz sa postupne transformovali na spotrebné dane a sformovali sa do podoby, akú poznáme aj dnes. Akcíz boli povinné peňažné platby obsahujúce vo svojej konštrukcii niektoré daňové prvky. V tuzemských podmienkach poslednou akcízou bola potravná daň na čiare, ktorá bola zrušená až v roku 1942.

V slovenskej daňovej sústave nemožno považovať nepriame selektívne spotrebné dane za dlhodobu pôsobiacu, keďže spotrebné dane spolu s daňou z pridanej hodnoty nahradili do roku 1992 uplatňovanú daň z obratu. Ešte v podmienkach ČSFR bol vypracovaný spoločný zákon pre spotrebné dane a to zákon č. 213/1992 Zb. o *spotrebných daniach*, ktorý sa však začal uplatňovať až v samostatnej Slovenskej republike od 1. januára 1993. Tento zákon ustanovoval podmienky zdaňovania uhľovodíkových palív a masív, liehu a liehovín, piva, vína a tabakových výrobkov. Tento spoločný zákon však neprihliadal na špecifiká jednotlivých predmetov dane, ako sú rozdielne chemické a fyzikálne vlastnosti predmetov dane, účel ich použitia, rozdielnosť okruhu a počtu platiteľov, podiel výnosov z jednotlivých predmetov dane a ďalšie kľúčové problémy, ktorých riešenie spoločným zákonom sa v mnohých prípadoch stalo zdrojom nielen nezrovnalosti a konfliktných situácií, ale i možných daňových únikov. Uvedené dôvody viedli k rozhodnutiu vypracovať päť samostatných zákonov o spotrebných daniach pre jednotlivé predmety dane, ktoré nadobudli účinnosť 1. januára 1994; tzn. v tomto období sa v našej daňovej sústave uplatňovali viaceré spotrebné dane: spotrebná daň z uhľovodíkových palív a masív upravená zákonom č. 316/1993 Z. z.; spotrebná daň z vína upravená zákonom č. 309/1993 Z. z.; spotrebná daň z piva

upravená zákonom č. 310/1993 Z. z.; spotrebná daň z liehu upravená zákonom č. 311/1993 Z. z. a spotrebná daň z tabaku a tabakových výrobkov upravená zákonom č. 312/1993 Z. z.

K zásadným zmenám¹³⁴ v oblasti spotrebných daní došlo však až v roku 2004. Tieto nadväzovali na zmeny v zdaňovaní daňou z pridanej hodnoty. V súvislosti so vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie boli dovtedajšie zákony o spotrebných daniach nahradené novými zákonnými predpismi. Hlavným dôvodom prijatia nových zákonov, ktoré regulujú oblasť nepriameho zdaňovania bolo zosúladenie platného právneho stavu v tejto oblasti s právnymi aktmi Európskej únie, predovšetkým s jej smernicami.

1. 2. Vývoj harmonizačných procesov v oblasti daní na úrovni EÚ

V druhej polovici 20. storočia dochádza k výraznému rozvoju medzinárodného obchodu, a s tým súvisiacim pohybom kapitálu, služieb, tovaru a k nevyhnutnému stretu rôznych daňových systémov. Aj napriek tomu, že otázka daní a daňovej politiky je považovaná za prejav národnej suverenity každého štátu, v dôsledku efektívneho fungovania spoločného trhu si jednotlivé štáty uvedomili potrebu komunikácie a hlavne spolupráce v daňovej oblasti. Ich úmyslom bolo vytvoriť jednotný, efektívne fungujúci trh, bez rôznych prekážok a bariér. Týmito prekážkami boli hlavne rozdielne systémy nepriameho zdanenia, ktoré výrazným spôsobom tvorbu efektívne fungujúceho trhu ovplyvňovali. Z tohto dôvodu sa stále aktuálnejšou začala javiť myšlienka harmonizácie daňových systémov.

¹³⁴ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 161-163.

Pod pojmom daňová harmonizácia¹³⁵ rozumieme prispôsobenie a zladovanie národných daňových systémov a jednotlivých daní na princípe dodržiavania spoločenských pravidiel zúčastnených krajín. V rámci harmonizačného procesu možno identifikovať tri základné fázy: I. výber dane, ktorú je nevyhnutné harmonizovať; II. harmonizácia daňového základu; III. harmonizácia daňovej sadzby. Harmonizačný proces však nemusí nutne prechádzať všetkými fázami, napr. môže skončiť harmonizáciou základu dane a daňové sadzby ostanú rozdielne. Cieľom daňovej harmonizácie nie je totiž dosiahnutie jednotnej daňovej sústavy (unifikácia), ale priblíženie a zladenie jednotlivých sústav. Je nutné si uvedomiť, že harmonizácia v oblasti daní a koordinácia daňových politík jednotlivých štátov Európy je závažnou ekonomickou, ako aj politickou otázkou, ktorou sa vlády jednotlivých krajín musia v záujme zachovania ekonomického progresu a hospodárskej stability vážne zaoberať. Ide o proces pomerne komplikovaný, náročný a značne kontroverzný. Zástancovia zosúladovania daňových systémov tvrdia, že harmonizácia je nevyhnutnou podmienkou pre fungovanie vnútorného trhu¹³⁶, odporcovia sú však presvedčení, že v prípade priamych daní by mala byť zachovaná suverenita v rozhodovaní jednotlivých krajín. Niektorí autori¹³⁷ vychádzajú z tvrdenia, že harmonizácia je problematická v tých krajinách, kde by malo dôjsť k zvýšenému daňovému zaťaženiu.

Harmonizačné tendencie začali už v 60. rokoch minulého storočia. Prvé zmienky o harmonizácii daňových systémov je možné nájsť už v zakladajúcich zmluvách Európskeho spoločenstva.

¹³⁵ Cit. NERUDOVI, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. Praha : Aspi a.s., 2005. s. 13.

¹³⁶ Pozri bližšie MOUSSIS, N. *Access to European union law, economics, policies*. Rixensart, 2011. 14. kapitola.

¹³⁷ Pozri bližšie SALIN, P. *The Case Against "Tax Harmonisation": The OECD and EU Initiatives*. 2007. s. 1-2. (Dostupné na internete: <http://steuerwettbewerb.ch/papers/Pascal-Salin-The-Case-Against-Tax-Harmonisation.pdf>).

Zmluva o založení EHS, ktorá bola podpísaná v Ríme, obsahovala kapitolu s názvom *Daňové ustanovenia*. V zmysle jednotlivých článkov tejto kapitoly sa členské štáty zaväzovali nezdanit' výroby z iných členských štátov priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo, či nepriamo na podobné domáce výrobky. Zároveň sa členské štáty zaviazali k tomu, že žiaden z nich nezdaní výrobky iného členského štátu nijakou vnútroštátnou daňou, ktorá nepriamo ochraňuje iné výrobky. Členské štáty, ktoré vybrali daň z obratu vypočítanú podľa kumulatívneho systému v niekoľkých etapách, mohli pri vnútroštátnych daniach ukladaných na dovážané výrobky alebo v prípade vrátení poskytovaných na dovážané výrobky stanoviť priemerné sadzby pre určité výrobky alebo skupiny výrobkov. Ak by priemerné sadzby stanovené členským štátom neboli v súlade s predchádzajúcimi zásadami, Komisia by vydala potrebné smernice alebo rozhodnutia určené tomuto štátu. Zároveň v týchto článkoch zmluvy bolo zdôraznené to, že v záujme spoločného trhu, Rada zväží spôsob zosúladenia právnych predpisov, ktoré by sa týkali dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriamych daní, vrátane vyrovnávacích opatrení uplatniteľných v obchode medzi členskými štátmi. Aj z týchto ustanovení *Zmluvy o založení EHS* vyplývalo, že oblasť nepriamych daní bola vždy predmetom intenzívnych rokovaní jednotlivých členských štátov už od začiatku európskej integrácie¹³⁸. S pribúdajúcimi štátmi sa problematika zjednocovania nepriamych daní javila ako stále aktuálnejšia. V prvej fáze harmonizácie bolo zámerom zavedenie dane z pridanej hodnoty vo všetkých členských štátoch. V druhej fáze cieľom bolo vytvoriť legislatívny rámec dane z pridanej hodnoty a priblíženie daňových sadzieb.

¹³⁸ Pozri bližšie NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. Praha : Aspi a. s., 2005. s. 26.

Oblasť priamych daní nebola spočiatku v centre záujmu harmonizačných procesov a len minimalistické postupné prijímanie jednotlivých noriem čiastočne harmonizujúcich vybrané oblasti priameho zdaňovania bolo aj z dôvodov politických záujmov jednotlivých členských štátov vždy komplikované. Dôvodom takejto situácie bolo jednak presvedčenie, že z hľadiska vnútorného trhu nespôsobuje nejednotnosť priameho zdanenia v jednotlivých členských štátoch až tak závažnú prekážku jeho fungovania a jednak pretrvávajúca neochota členských štátov umožniť výraznejší zásah EÚ do ich vnútroštátnej politiky, najmä ohľadom korporátnych daní.

1. 2. 1. Harmonizačné procesy v oblasti dane z príjmov v rámci EÚ

Odhladiac od pôvodného čl. 94 ZoEHS, neobsahovali Rímske zmluvy v podstate žiadne ustanovenie zaoberajúce sa výslovne nejakým konkrétnym aspektom priamych daní. V čase ich prijatia v roku 1957 neboli totiž priame dane vnímané ako činiteľ, ktorý by mal zásadne obmedzovať vytváranie vnútorného trhu, a teda pôsobiť ako prekážka, ktorú je potrebné do budúcnosti eliminovať.¹³⁹

Už o niekoľko rokov neskôr však tento postoj výrazne oslabuje a začínajú sa objavovať hlasy svedčiacie v prospech harmonizácie i v oblasti priamych daní. Za zásadný posun možno označiť *Neumarkovu správu* z roku 1962¹⁴⁰, ktorá identifikovala a špecifikovala

¹³⁹ Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. London : Spiramus Press Ltd., 2008. s. 20.

¹⁴⁰ Pozri bližšie EEC Commission. *Neumark Report, Report of the Fiscal and Financial Committee on Tax Harmonisation in the Common Market*, 1962 (anglický preklad THURSTON, H. *The EEC Reports on Tax Harmonization*, Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation, 1963; dostupné na internete:

aspekty (negatívne) vplývajúce na formovanie a fungovanie vnútorného trhu¹⁴¹. Ešte v tej istej dekáde (1969) boli zverejnené návrhy smernice *o spoločnom systéme zdanenia materských a dcérskej spoločnosti (Parent-Subsidiary Directive)* a smernice *o spoločnom systéme zdanenia pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií (Merger Directive)*. O skutočnosti, že harmonizácia priamych daní postupuje len veľmi pomaly a s výraznými komplikáciami svedčí aj skutočnosť, že obe spomenuté smernice boli prijaté až v roku 1990, t. j. vyše 20 rokov od zverejnenia ich návrhov.

V roku 1975 predstavila Komisia návrh smernice *o harmonizácii korporátnych daní a daní z príjmov z kapitálového majetku*, ktorý bol odmietnutý Európskym parlamentom. Stelesňoval však rastúcu snahu docieľiť výraznejšie pokroky pri harmonizovaní priamych daní a zameranie pozornosti na daň z príjmov právnických osôb, v oblasti ktorej snahy dodnes nie veľmi úspešne pokračujú. Aspoň čiastočné prelomenie nevôle členských štátov a zásadný pokrok znamenalo prijatie smernice Rady 76/308/EHS *o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení*¹⁴² a následne smernice Rady 77/799/EHS *o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní*. Predbežný návrh harmonizácie základu dane obchodných spoločností z roku 1988 však nebol vďaka neochote väčšiny členských štátov nikdy ani len predložený.

V načrtnutých intenciách pokračovali snahy po roku 1990 (teda po schválení prvých smerníc venovaných čiastkovým aspektom korporátnych daní) pôsobením komisie na čele s Onnom Rudingom, podľa ktorého dostala pomenovanie aj touto komisiou

<http://www.steuerrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Steuerpolitik/Gemeinschaftsdokumente/EN/EEC%20Reports.pdf>.

¹⁴¹ Medzi ktoré zaradila aj prvky priameho zdanenia (tak ohľadne zdaňovania fyzických ako aj právnických osôb).

¹⁴² Ktojej platnosť bola smernicou 79/1070/EHS rozšírená aj na oblasť DPH, a neskôr smernicou 92/12/EHS aj na oblasť spotrebných daní.

predložená správa týkajúca sa zdanenia právnických osôb v Európe z marca 1992¹⁴³. Táto poukazovala na podstatné rozdiely v právnych úpravách korporátnych daní v jednotlivých európskych štátoch s ohľadom na cezhraničné prvky.¹⁴⁴ Formulovala pri tom viaceré odporúčania týkajúce sa najmä zrážkových daní z dividend, ekonomického dvojitého zdanenia dividend u materskej spoločnosti, potreby zavedenia dnes už účinnej smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a rozšírenia uplatňovania Arbitrážnej konvencie, ktorá bola prijatá v roku 1990. Diskusie ohľadom harmonizácie korporátnych daní sa intenzívne rozprúdili po roku 2001, kedy sa Komisia začala sústreďovať na myšlienku vytvorenia konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb a hľadania možností a variant, ktoré by čo najúčinnejšie splnili sledované ciele a zároveň sa odštartovala nová vlna diskusií a politických reakcií jednotlivých členských štátov. Tomuto konceptu sa však podrobnejšie venujeme na iných miestach tohto diela.

S rozvíjajúcou sa politikou niektorých členských štátov v oblasti využívania daňovej regulácie ako motívátora prílevu zahraničného kapitálu sa pozornosť EÚ začala venovať i hľadaniu spoločného postupu v otázke boja so škodlivou daňovou konkurenciou.¹⁴⁵ V roku 1997 zverejnila Komisia dokument s názvom *K daňovej koordinácii v Európskej únii*¹⁴⁶, ktorého tri zo štyroch hlavných odporúčaní sa týkali priamych daní. Konkrétne išlo o *Kódex správania*

¹⁴³ Pozri bližšie RUDING, O. *Report of the Committee of Independent Experts on company taxation. Executive summary*. Marec 1992. (Dostupné na internete: <http://aei.pitt.edu/8702/>).

¹⁴⁴ Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. London : Spiramus Press Ltd., 2008. s. 20.

¹⁴⁵ *Ibid.*, s. 26.

¹⁴⁶ Pozri bližšie COM (1997) 495: Communication from the Commission to the Council - *Towards tax co-ordination in the European Union - A package to tackle harmful tax competition*.

pri zdaňovaní podnikov, opatrenia na zabezpečenie efektívneho zdanenia príjmov z kapitálového majetku, najmä v oblasti úrokov z úspor, (teda návrh budúcej smernice *o zdaňovaní príjmu z úspor vo forme výplaty úrokov – Savings Directive*) a opatrenia na elimináciu zrážkových daní na cezhraničné platby úrokov a licenčných poplatkov medzi obchodnými spoločnosťami (teda návrh budúcej smernice *o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov – Interest and Royalties Directive*).

Kódex správania pri zdaňovaní podnikov bol prijatý na základe záverov ECOFIN z 1. decembra 1997¹⁴⁷. Hoci nie je právne záväzným dokumentom, predsa je jeho politický význam zásadný. Zameral sa na identifikáciu takých opatrení, ktoré nevhodne ovplyvňujú alokáciu obchodných aktivít v rámci EÚ (v tom čase ešte ES) zameraním sa len na nerezydentov a poskytovaním im výhodnejšieho daňového režimu, než aký by bol vo všeobecnosti aplikovaný v dotknutom členskom štáte. Stanovil kritériá na detekovanie škály škodlivých opatrení a to už spomínané neprímerané zníženie daňového zaťaženia oproti štandardnej úrovni zdanenia v dotknutom štáte, obmedzenie len pre nerezydentov, nezasahovanie do základu dane vykázaného z vnútroštátnych aktivít, priznanie výhody i bez existencie skutočnej ekonomickej aktivity, vykazovanie zisku spoločností v medzinárodných skupinách nedodržiavanie medzinárodne uznávaných pravidiel ako aj netransparentnosť.¹⁴⁸ Na tomto základe bola v roku 1999 vypracovaná správa, v ktorej bolo identifikovaných 66 prípadov vnútroštátnych opatrení s charakterom škodlivej regulácie, z čoho veľká väčšina (40) pripadala na členské štáty, čo viedlo k zmenám ich právnej úpravy (i keď v niektorých prípadoch mali jednotlivé

¹⁴⁷ Pozri bližšie OJ 98/C 2/1.

¹⁴⁸ Pozri bližšie Európska komisia: *Harmful tax competition*. (Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm).

štáty umožnené zrealizovať ju v pomerne dlhom prechodnom období).¹⁴⁹

V rámci *Kódexu správania pri zdaňovaní podnikov* sa Komisia zaviazala zverejniť usmernenia pre aplikáciu pravidiel štátnej pomoci súvisiacej so zdanením podnikateľských subjektov, ktoré boli následne prijaté v novembri 1998. V roku 2004 chválila Komisia správu o ďalších krokoch v tejto otázke a v tom istom roku aj oznámenie Komisie Rade a Európskemu parlamentu *o prevencii a boji proti nezákonným firemným a finančným praktikám*,¹⁵⁰ obsahujúce stratégiu koordinovaného postupu v oblasti finančných služieb, korporátneho práva, účtovníctva, daní, dohľadu a vymáhania s cieľom zníženia rizika nezákonných finančných praktík. Komisia sa nevzdáva svojej vízie v oblasti zdaňovania spoločností, ktoré prezentovala aj v oznámení Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Ekonomickej a sociálnej komisii *K vnútornému trhu bez daňových prekážok*¹⁵¹ (z októbra 2001) so zameraním na cezhraničné transakcie. Jej dlhodobým cieľom však aj naďalej ostáva snaha o umožnenie konsolidácie základu dane z príjmov právnických osôb zahŕňajúceho ich celoeurópske príjmy, k čomu neustále nabáda členské štáty.

1. 2. 2. Harmonizácia dane z pridanej hodnoty v rámci EÚ

Pôvodne v oblasti nepriamych daní existovali v Európe dva rozdielne daňové systémy. Jednak to bol systém, ktorý platil vo Francúzsku, ktoré ako jediné a prvé začalo uplatňovať daň z pridanej hodnoty. V ostatných štátoch Európy platil kumulatívny

¹⁴⁹ Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. London : Spiramus Press Ltd, 2008. s. 20.

¹⁵⁰ COM (2004) 611 final.

¹⁵¹ Pozri bližšie COM (2001) 582.

kaskádovitý systém dane z obratu. V tomto systéme dochádzalo k viacnásobnému zdaňovaniu, pretože nebola zdaňovaná „len“ pridaná hodnota tak, ako to platí u dane z pridanej hodnoty. Tento systém však nebol schopný zaručiť daňovú neutralitu. V otázke rozhodovania, či má platiť jednotný systém pre členské štáty v oblasti nepriamych daní, jednoznačne prispeli aj závery špeciálnej pracovnej skupiny ustanovenej Európskou komisiou a závery Fiskálneho a finančného výboru z roku 1960, ktoré potvrdili, že sa musia zrušiť kumulatívne daňové systémy nepriameho zdanenia a členské štáty majú zaviesť daň z pridanej hodnoty.

V roku 1967 bola prijatá prvá smernica Rady č. 67/227/EHS *o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu*, ktorá zaviazala jednotlivé členské štáty, aby nahradili svoj doterajší systém daní z obratu spoločným systémom dane z pridanej hodnoty. Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty mal byť založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zat'ážený daňou. Na každé plnenie sa mala vyrubiť daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zat'ážené jednotlivé nákladové prvky. Zároveň sa Rada zaviazala, že vydá aj druhú smernicu týkajúcu sa štruktúry spoločného systému dane z pridanej hodnoty a postupu pri jej uplatňovaní.

Druhá smernica Rady č. 67/228/EHS *o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu, štruktúry a postupov na uplatňovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty* presne zadefinovala predmet dane. Predmetom dane bol predaj tovaru a poskytovanie služieb na území členského štátu uskutočnené platiteľom dane za odplatu a dovoz tovaru. Zároveň táto smernica vymedzila aj ostatné pojmy ako miesto zdaniteľného plnenia,

územie štátu, predaj tovaru, poskytovanie služieb, osobu podliehajúcu dani. V zmysle tejto smernice bolo jednotlivým členským štátom ponechané právo zaviesť rôzne sadzby dane a v národných legislatívach prijímať opatrenia, ktoré by zabráňovali daňovým únikom. Smernica zaviedla aj špeciálne režimy zdaňovania pre malé podniky a pre subjekty zaoberajúce sa poľnohospodárskou výrobou. Tieto výrazné zmeny v systéme nepriamych daní však zo sebou priniesli aj značné problémy a obavy zo strany jednotlivých štátov, že nedôjde k naplneniu príjmovej stránky štátnych rozpočtov. Z tohto dôvodu boli prijaté ďalšie tri smernice, ktoré predlžovali časové limity pre zavedenie dane z pridanej hodnoty. Boli to tretia smernica Rady č. 69/463/EHS, ktorá predĺžila dobu implementácie dane z pridanej hodnoty pre Belgicko do konca roka 1972; štvrtá smernica Rady č. 72/250/EHS a piata smernica Rady č. 72/250/EHS, ktoré postupne predĺžili termín zavedenia dane z pridanej hodnoty Taliansku do konca roka 1973. Aj napriek prijatiu týchto harmonizačných smerníc právna úprava dane z pridanej hodnoty bola v jednotlivých členských štátoch značne odlišná. Odlišnosti sa týkali najmä rozsahu a podmienok oslobodenia od dane, vrátenia dane pri dovoze, odlišných podmienok pri zdaňovaní služieb atď.

Najdôležitejšou smernicou v oblasti harmonizácie nepriamych daní je však šiesta smernica Rady č. 77/388/EHS *o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia*, ktorej cieľom bolo odstrániť nezrovnalosti v rámci harmonizačného procesu dane z pridanej hodnoty medzi jednotlivými členskými štátmi a určiť čo najmenší priestor pre možné odchýlne úpravy tejto dane v rámci národných úprav. Hlavným dôvodom prijatia Šiestej smernice bolo odstrániť obmedzenia pohybu osôb, tovaru, služieb a kapitálu; integrácia národných ekonomík členských štátov EÚ; zabezpečiť, aby spoločný systém dane z pridanej hodnoty nediskriminoval tovar a služby podľa pôvodu, aby spoločný trh umožnil spravodlivú

hospodársku súťaž podobajúcu sa skutočnému vnútornému trhu; ďalej zjednotiť základné pojmy (predovšetkým osoby podliehajúce dani, zdaniteľné plnenie, uskutočnenie zdaniteľného plnenia, daňovú povinnosť, základ dane); pri oslobodení od dane postupovať podľa spoločného zoznamu oslobodenia; zabezpečiť, aby výška odpočítanej dane bola vypočítaná vo všetkých členských štátoch podobne a aby povinnosti osôb podliehajúcich dani boli zladené takým spôsobom, ktorý by zaručoval jednotný systém vyberania dane vo všetkých členských štátoch. V tejto súvislosti je nutné vymedziť aspoň základné pojmy, ktoré táto smernica zadefinovala a zároveň zjednotila. V článku 4 Šiesta smernica zadefinovala osobu podliehajúcu dani, ktorou bola osoba vykonávajúca hospodársku činnosť na ľubovoľnom mieste bez ohľadu na účel a výsledky činnosti. Hospodársku činnosť predstavovali všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane bankských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku sa považovalo za hospodársku činnosť. Členské štáty mohli považovať za osobu podliehajúcu dani kohokoľvek, kto na príležitostnom základe realizoval plnenia týkajúce sa uvedených činností a predovšetkým ktorékoľvek z nasledujúcich plnení, napr. poskytovanie budov¹⁵² alebo častí budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, pred ich prvým obsadením. Členské štáty mohli určiť podmienky aplikácie tohto kritéria na prevody budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja. Členské štáty však mohli aplikovať aj iné kritérium ako kritérium prvého obsadenia, napríklad obdobie od dátumu ukončenia stavby do dátumu jej poskytnutia alebo obdobie od dátumu prvého obsadenia do dátumu nasledujúceho poskytnutia, a to za predpokladu, že tieto obdobia nebudú dlhšie ako päť rokov, resp. dva roky. Použitie výrazu „nezávisle“ vylučoval z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby,

¹⁵² Pozn. pojem „budova“ predstavoval akúkoľvek pozemnú stavbu.

ak boli voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym zväzkom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z pohľadu pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa. Každý členský štát mohol považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani osoby sídliace na území štátu, ktoré boli právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami. Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažovali za osoby podliehajúce dani vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňovali ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasovali dávky, poplatky, príspevky alebo platby. Ak sa zúčastňovali takýchto činností a plnení, považovali sa za osoby podliehajúce dani v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

V čl. 5 Šiesta smernica vymedzila plnenia podliehajúce dani, ktorým bolo v prvom rade dodanie tovaru. Tento pojem predstavoval prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa. Hmotným majetkom sa rozumel aj elektrický prúd, plyn, vykurovanie, chladenie a zároveň jednotlivé členské štáty mohli považovať za hmotný majetok aj určité záujmy na nehnuteľnom majetku, práva na tieto záujmy poskytujúce ich vlastníčkovi právo na používanie nehnuteľného majetku, podiely alebo účastiny rovnocenné podielom dávajúce ich držiteľovi de iure alebo de facto práva vlastníctva alebo držby nehnuteľného majetku alebo jeho časti. Dodaním tovaru bol aj prevod vlastníctva majetku proti platbe kompenzácie, a to na základe príkazu vydaného štátnym orgánom alebo v jeho mene alebo na základe zákona, ďalej skutočné odovzdávanie tovaru na základe zmluvy o prenájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru na splátky, ktorá stanovila, že za normálnych podmienok sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky, prevod tovaru na základe

zmluvy, podľa ktorej je splatná provízia pri nákupe alebo predaji. V prípade¹⁵³, ak použila osoba podliehajúca dani tovar, ktorí predstavoval časť jej podnikateľských aktivít na osobné účely alebo na účely osobného využitia jej zamestnancov bezplatne, prípadne na iný účel ako na podnikateľský, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považovalo sa to za poskytnutie tovaru za úhradu. Avšak použitie takéhoto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely osoby podliehajúcej dani sa za poskytnutie tovaru za úhradu nepovažovalo. Medzi plnenia podliehajúce dani patrilo aj poskytovanie služieb. Pod týmto pojmom sa v zmysle Šiestej smernice¹⁵⁴ rozumelo každé plnenie, ktoré nebolo dodaním tovaru. Medzi takéto plnenia okrem iného patrili aj postúpenia nehmotného majetku nezávisle od toho, či bol alebo nebol predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo, ďalej povinnosť vyhnúť sa určitému činu alebo tolerovať určitý čin alebo situáciu, atď.

Členské štáty sa mohli odchýliť od týchto ustanovení za predpokladu, že takáto odchýlka by nenarušila voľnú súťaž. Aby sa zabránilo narušeniu voľnej súťaže mohli členské štáty považovať poskytovanie služieb za poskytovanie služieb za úhradu, ak tieto služby poskytovala osoba podliehajúca dani na účely jej podnikania, kde by daň z pridanej hodnoty za tieto služby poskytnuté inou osobou podliehajúcou dani nebola plne odpočítateľná. Ak by osoba podliehajúca dani konala vo svojom vlastnom mene, ale v prospech inej strany zúčastnenej na poskytovaní služieb, predpokladalo by sa,

¹⁵³ Pozri čl. 5 ods. 6 šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o *zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.*

¹⁵⁴ Pozri čl. 6 šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o *zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.*

že sama obdržala, aj poskytla tieto služby. Plnením podliehajúcim dani bol aj dovoz tovaru.

Medzi ťažiskové pojmy upravené v Šiestej smernici¹⁵⁵ zaraďujeme aj miesto plnenia podliehajúceho dani. Za miesto dodania tovaru sa považovalo v prípade tovaru zaslaného alebo dopraveného buď dodávateľom, osobou, ktorej sa tovar dodáva, alebo tret'ou osobou: miesto, kde sa tovar nachádzal v čase začiatku jeho zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa mal tovar dodať. Ak sa mal tovar nainštalovať alebo zmontovať so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, dodávateľom alebo v jeho mene, miestom dodania tovaru bolo miesto, kde sa tovar nainštaloval alebo zmontoval. V prípadoch, keď sa inštalácia alebo montáž uskutočnila v členskom štáte inom, ako je krajina dodávateľa, musel členský štát, na území ktorého sa vykonávala inštalácia alebo montáž prijať všetky potrebné opatrenia, aby sa v tomto štáte zabránilo dvojitému zdaneniu, ďalej v prípade nezaslaného alebo nedopraveného tovaru: miesto, kde sa tovar nachádzal v čase uskutočnenia dodávky, v prípade tovaru dodaného na palubu lodí, lietadiel alebo do vlakov počas časti dopravy cestujúcich uskutočnenej medzi členskými štátmi: miesto začatia prepravy cestujúcich.

Za miesto poskytovania služieb sa považovalo miesto, kde mal dodávateľ založený svoj podnik alebo kde mal trvalé pôsobisko, z ktorého poskytoval služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde mal trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiaval. Samozrejme, z týchto základných kritérií existovali aj výnimky, napr. ak miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, vrátane služieb realitných agentov a expertov a služieb zameraných na prípravu a koordináciu konštrukčných alebo stavebných prác, ako sú služby architektov

¹⁵⁵ Hlava VI šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o *zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dani z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.*

alebo friem zabezpečujúcich dozor na stavbách, bolo miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádzala; miestom poskytovania služieb týkajúcich sa kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných alebo podobných aktivít, vrátane aktivít organizátorov týchto aktivít, a prípadne aj poskytovanie doplnkových služieb, doplnkových prepravných aktivít, ako je nakladanie, vykladanie, manipulácia a podobných aktivít, ocenenia hnuiteľného hmotného majetku, prác na hnuiteľnom hmotnom majetku, bolo miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizovali, atď.

Šiesta smernica vo svojich ustanoveniach presne vymedzila aj pojem základ dane. Zároveň je potrebné poznamenať, že základ dane zahrňoval dane, clá, odvody a poplatky, s výnimkou samotnej dane z pridanej hodnoty, ako aj vedľajšie výdavky, ako sú napríklad náklady na provízie, balenie, prepravu a poistenie, ktoré dodávateľ inkasoval od kupujúceho alebo zákazníka. Výdavky podliehajúce samostatnej dohode mohli členské štáty považovať za vedľajšie výdavky. Základ dane nezahrňoval¹⁵⁶ zníženie ceny prostredníctvom zľavy za skorú platbu, cenové zrážky a rabaty poskytnuté zákazníkovi a účtované v čase dodávky, čiastky získané osobou podliehajúcou dani od svojho kupujúceho alebo zákazníka vo forme spätných splátok za výdavky zaplatené v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka, ktoré boli zapísané do jej účtovných kníh na pozastavenom účte. Osoba podliehajúca dani musela predložiť dôkaz o skutočnej výške týchto výdavkov a nesmela odpočítať žiadnu daň, ktorá by sa mohla vyrubiť z týchto plnení. Pri dovoze tovaru bola základom dane hodnota na colné účely stanovená v zhode s platnými predpismi členských štátov.

V Hlave VII Šiestej smernice bol definovaný zdaniteľný prípad a daňový nárok (v súčasnosti používaný pojem uskutočnenie

¹⁵⁶ Pozri bližšie čl. 11 šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o *zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.*

zdaniteľného plnenia a daňová povinnosť).¹⁵⁷ Čo sa týka sadzieb dane bežnú sadzbu dane z pridanej hodnoty si mohol každý členský štát stanoviť pevne ako percentuálny podiel zdaniteľného základu a bola rovnaká pri dodaní tovaru, ako aj pri poskytovaní služieb. V určitých prípadoch sa mohlo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb uskutočniť na základe zvýšenej alebo zníženej sadzby. Každá znížená sadzba musela byť stanovená tak, aby čiastka dane z pridanej hodnoty vyplývajúca z aplikácie tejto sadzby bola rovnaká ako pri normálnom výpočte, aby sa tak umožnilo odpočítanie celej dane z pridanej hodnoty. Na tovar z dovozu sa použila rovnaká sadzba dane ako na rovnaký tovar dodaný v rámci územia členského štátu. Možné určovanie sadzieb dane jednotlivými členskými štátmi sa v neskoršom období ukázalo ako značne problematické. Členské štáty nielenže aplikovali rôzne sadzby daní, ale odlišovali sa aj počtom daňových sadzieb. Z tohto dôvodu Európska komisia v roku 1989 navrhla zníženú sadzbu dane vo výške 4-9% pre tzv. základné životné potreby (potraviny, dodávky vody, farmaceutické výrobky, knihy, noviny, časopisy a hromadnú dopravu osôb) a základnú sadzbu dane v rozmedzí 14-20%. O význame Šiestej smernice svedčí aj fakt, že po dobu svojej existencie do 31. decembra 2006, kedy bola zrušená, bola zmenená 32 novelami¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Okrem týchto pojmov Šiesta smernica zdefinovala aj pojmy ako oslobodenie od dane (Hlava X, články 13-16) a odpočet dane (Hlava XI, články 17-20). Posledné časti smernice boli venované daňovým dlžníkom (Hlava XII a Hlava XIII), osobitným úpravám, ktorým podliehali malé podniky, poľnohospodárski výrobcovia a cestovné kancelárie. Veľmi dôležitou súčasťou Šiestej smernice boli aj samotné prílohy, ktoré vymedzovali položky na ktoré sa vzťahovala znížená sadzba dane.

¹⁵⁸ K významným novelám Šiestej smernice je potrebné zaradiť Ôsmu smernicu Rady č. 79/1072/EHS, ktorá upravovala vrátenie dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemali sídlo na území členského štátu a Desiatu smernicu Rady č. 84/386/EHS, ktorá upravovala použitie dane z pridanej hodnoty pri prenájme hnutel'ného hmotného majetku.

Veľmi významným krokom pre oblasť¹⁵⁹ dane z pridanej hodnoty bolo aj prijatie smernice Rady č. 91/680/EHS, ktorou sa dopĺňal spoločný systém dane z pridanej hodnoty a menila Šiesta smernica s cieľom zrušiť daňové hranice. Uvedenou smernicou bol zavedený prechodný režim dane z pridanej hodnoty, ktorý sa uplatňoval na obchod v rámci EÚ. Prechodný režim zaviedol nový typ zdaniteľného obchodu, konkrétne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu EÚ. Predmetný typ zdaniteľného obchodu spočívajúci v oslobodení dodania tovaru v členskom štáte dodania, z ktorého sa začína odoslanie alebo preprava a ktoré je doplnené právom na odpočet alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe v tomto členskom štáte, a na druhej strane v zdanení nadobudnutia v tom členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava ukončí, umožňoval presunúť daňový príjem do toho členského štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru. Vo všeobecnosti sa tento typ zdaniteľného obchodu dotýkal všetkých dodávok tovaru medzi osobami identifikovanými pre daň v rôznych členských štátoch. Špecifickým spôsobom však dochádzalo k zdaňovaniu nových dopravných prostriedkov. Táto úprava spočívala predovšetkým v skutočnosti, že v kontexte európskych a v konečnom dôsledku aj vnútroštátnych právnych predpisov všetkých členských štátov upravujúcich daň z pridanej hodnoty, podliehajú zdaneniu nových dopravných prostriedkov aj nezdaniteľné osoby - občania. Tento prechodný režim vrátane princípov zdaňovania nových dopravných prostriedkov prevzala aj smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá s účinnosťou od 1. januára 2007 zrušila a nahradila Šiestu smernicu Rady č. 77/388/EHS. K ďalším významným novelám Šiestej smernice môžeme zaradiť aj smernicu Rady č. 92/77/EHS, ktorá s účinnosťou k 1. januára 1993 zaviedla minimálne hranice daňových sadzieb pre daň z pridanej hodnoty

¹⁵⁹ Pozri bližšie ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha : Linde, 2009. s. 121.

a to 15% pre základnú sadzbu a 5% pre jednu až dve znížené sadzby.

Z dôvodu, že šiesta smernica Rady č. 77/388/EHS *o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu*, spoločný systém dane z pridanej hodnoty sa niekoľkokrát podstatným spôsobom zmenila, doplnila a hlavne v záujme jasnosti a prehľadnosti bola nakoniec nahradená smernicou Rady 2006/112/ES *o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty*. Uvedená smernica sa tak k 1. januáru 2007 stala novým, základným dokumentom harmonizácie dane z pridanej hodnoty. Aj keď uvedená smernica v zásade neprináša vecné zmeny radikálneho charakteru, jej cieľom bolo zabezpečiť, aby v súlade so zásadou lepšej právnej úpravy boli ustanovenia uvedené jasne, prehľadne a aby sa za účelom dosiahnutia harmonizácie právnych predpisov týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty v maximálne možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže. Smernica Rady 2006/112/ES obsahuje 15 hláv a 12 príloh. V texte smernice je vymedzený predmet dane, územná pôsobnosť, zdaniteľné osoby, zdaniteľné transakcie, miesto zdaniteľných transakcií, zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti, základ dane, sadzba dane, oslobodenie od dane, odpočet dane, povinnosti zdaniteľných osôb, zvláštne režimy, zjednodušujúce pravidlá zdanenia a výberu dane a ustanovil sa Výbor pre daň z pridanej hodnoty.

1. 2. 3. Harmonizácia spotrebných daní v rámci EÚ

Začiatok harmonizačných procesov týkajúcich sa legislatívnej úpravy spotrebných daní je spojený so snahou zabezpečenia väčšej

neutrality na poli daňovej súťaže.¹⁶⁰ Zo skúsenosti bolo preukázané, že existencia rozdielov v štruktúrach spotrebných daní môže viesť k podstatnému zásahu do podmienok voľnej súťaže. V počiatkoch európskej integrácie bolo možné pozorovať obavu z toho, že v spotrebných daniach budú mať členské štáty prostriedok na ochranu svojich národných trhov, a teda, že tieto budú predstavovať druh fiskálnej bariéry narušujúcej voľný pohyb tovarov medzi štátmi integrovanými v Európskych spoločenstvách (neskôr v Európskej únii). Takéto riziko bolo prvotným impulzom pre snahy o harmonizovanie podstatných aspektov spotrebného zdaňovania v Európskom hospodárskom priestore.

Pripravovaný návrh právneho rámca *Proposed Council directives on excise duties and similar taxes*¹⁶¹ z roku 1971 predpokladal harmonizáciu sadzieb ako aj štruktúr spotrebných daní na tabakové výrobky, minerálne oleje, pivo, víno a etanol. Členské štáty mali k 1. januáru 1974 zaviesť tento harmonizovaný systém spotrebných daní. Je možné konštatovať, že výber okruhu spotrebných daní bol podmienený viacerými kritériami. V prvom rade daňová politika dotýkajúca sa spotrebných daní nesmie byť v rozpore s inými politikami, týkajúcimi sa verejného zdravia, poľnohospodárstva a vzťahy s rozvojovými krajinami. Keďže káva a čaj je dovážaná z rozvojových krajín nebol záujem na zavedení harmonizovanej právnej úpravy spotrebných daní na tieto výrobky. Spotrebná daň na cukor nebola zahrnutá do tohto pripravovaného právneho rámca z dôvodu, že sa iba čiastočne jedná o spotrebný tovar, avšak na druhej strane ide aj o industriálnu surovinu, ktorá sa ďalej

¹⁶⁰ Proposed Council directives on excise duties and similar taxes (transmitted on 7 March 1972). COM (72) 225 final, 23 February 1972. Bulletin of the European Communities Supplement 3/72., s. 6.

¹⁶¹ COM (72) 225 final, 23 February 1972. Bulletin of the European Communities Supplement 3/72.

spracúvala.¹⁶² Navrhovaný právny rámec bol ďalšou snahou o krok smerom ku komplexnej harmonizácii právnej úpravy spotrebných daní. Predchádzala mu parciálna snaha v podobe návrhov Komisie na prijatie smerníc pre spotrebné zdaňovanie minerálnych olejov používaných ako motorové palivo (29. marec 1971)¹⁶³ a spotrebné zdaňovanie tekutých uhlíkovodíkov používaných ako horľaviny (28. december 1970)¹⁶⁴). Rovnako ako predchádzajúce návrhy parciálnych oblastí spotrebných daní ani komplexný právny rámec z roku 1971 nebol nikdy prijatý. Keďže takýto návrh právnej úpravy nebol medzi členskými štátmi presadený, napredovala harmonizácia postupne iba v parciálnej oblasti spotrebného zdaňovania tabakových výrobkov. Jednalo sa o nasledujúce právne akty: smernica Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972 *o iných spotrebných daniach na tabakové výrobky ako je daň z obratu*¹⁶⁵ a smernica Rady 79/32/EHS z 18. decembra 1978¹⁶⁶ *o iných spotrebných daniach na tabakové výrobky ako je daň z obratu*.

V zmysle čl. 1 ods. 1 smernice Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972 štruktúry spotrebných daní z tabakových výrobkov¹⁶⁷ mali byť harmonizované spotrebné dane z tabakových výrobkov v niekoľkých krokoch resp. fázach.¹⁶⁸ Principiálne východiská, na ktorých bola postavená smernica Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972, našli svoje vyjadrenie aj v neskorších právnych aktoch týkajúcich sa harmonizácie spotrebných daní. Za jedno z najdôležitejších je možné označiť pravidlo, podľa ktorého

¹⁶² Pozri bližšie COM (72) 225 final, 23. február 1972. Bulletin of the European Communities Supplement 3/72, s. 10.

¹⁶³ Pozri bližšie Jurnal Officiel C 62, 22. jún 1971.

¹⁶⁴ Pozri bližšie Jurnal Officiel C 14, 11. február 1971.

¹⁶⁵ Pozri bližšie Ú. v. ES L 303, 31. december 1972.

¹⁶⁶ Pozri bližšie Ú. v. ES L 10, 16. január 1979.

¹⁶⁷ Podľa čl. 3 ods. 1 za tabakový výrobok považovala smernica Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972: cigarety, cigary a cigarky, tabak určený na žuvanie, šňupací tabak a tabak na fajčenie.

¹⁶⁸ Podľa čl. 1 ods. 3 cit. smernice posun z jednej fázy do ďalšej mal nasledovať po rozhodnutí Rady na základe návrhu Komisie.

tabakové výrobky nemôžu podliehať inej dani ako bola spotrebná daň upravená v tejto smernici (čl. 1.) a dani z pridanej hodnoty. Komplementárnou k smernici smernica Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972 bola smernica Rady 79/32/EHS z 18. decembra 1978¹⁶⁹ o iných spotrebných daniach na tabakové výrobky ako je daň z obratu, ktorá vymedzovala definície jednotlivých tabakových výrobkov.

V nasledujúcom období nedošlo k výraznejšiemu posunu v oblasti harmonizácie spotrebných daní. Táto situácia sa zmenila až po prijatí *Bielej Knihy*¹⁷⁰ z roku 1995, v ktorej Komisia formulovala potrebu nového komplexného právneho rámca úpravy spotrebných daní. Na základe tejto iniciatívy pripravila Komisia návrhu smernice o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam¹⁷¹ a návrhy smerníc upravujúcich štruktúru spotrebných daní hlavných tovarov podliehajúcich spotrebnej dani¹⁷². Tento uvedený posun bol podmienený vývojom smerujúcim k upusteniu od hraničných kontrol a zavedeniu jednotného trhu. V návrhu smernice o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam sa uvádza¹⁷³, že je súčasťou snahy o dosiahnutie úplného a definitívneho zrušenia daňových hraníc vedúce k založeniu a zabezpečeniu riadneho

¹⁶⁹ Pozri bližšie Ú. v. ES L 10, 16. január 1979.

¹⁷⁰ COM (96) 338 final.

¹⁷¹ Proposal for a Council Directive on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding and movement of such products. COM (90) 431 final, 7. november 1990.

¹⁷² Proposal for a Council Directive on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding and movement of such products. COM (90) 431 final, 7. november 1990.

Proposal for a Council Directive on the harmonization of the structures of excise duties on alcoholic beverages and on the alcohol contained in other products. COM (90) 432 final, 7. november 1990.

Proposal for a Council Directive on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils. COM (90) 434 final, 7. november 1990.

¹⁷³ COM (90) 431 final, 7. november 1990.

fungovania vnútorného trhu.¹⁷⁴ Navrhovaný právny rámec bol teda odpoveďou na požiadavky *Jednotného Európskeho Aktu*,¹⁷⁵ ktorý okrem iného rozšíril zmluvu o založení EHS o čl. 8a, v ktorom stanovil, že spoločenstvo prijme opatrenia pre vytvorenie vnútorného trhu do konca obdobia k 31. decembru 1992. Návrh smernice o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam vymedzoval, že pre jednotlivcov bol voľný pohyb tovarov podliehajúcich spotrebným daniam dosiahnutý prostredníctvom oslobodenia od dane v osobnej batožine cestujúcich a pre podnikateľské účely bol umožnený prostredníctvom systému prepojených daňových skladov v systéme pozastavenia dane.¹⁷⁶ V súlade s princípom fiskálnej teritoriality k plateniu spotrebných daní má dochádzať v krajine, v ktorej dochádza k skutočnej spotrebe tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.¹⁷⁷ Návrh, ktorý bol neskôr v tejto podobe prijatý predstavoval základ, na ktorom je v súčasnosti budovaný všeobecný systém spotrebných daní. Tieto harmonizačné snahy sa teda pretavili do podoby nasledujúcich právnych aktov: v prvom rade to bola *Horizontálna smernica* (smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov¹⁷⁸). Tento mechanizmus bol založený na existencii daňových skladov, režime pozastavenia dane, ktorý predstavuje daňový režim, v ktorom sa vznik daňovej povinnosti posunie na deň uvedenia predmetu zdanenia do daňového voľného obehu a teda znamená dočasné odloženie vzniku daňovej povinnosti, existencii užívateľských podnikov, ktoré sú v rámci podnikania oprávnené používať daňovo zvýhodnené tovary

¹⁷⁴ COM (90) 431 final, 7. november 1990, bod. 9 s. 5.

¹⁷⁵ Ú. v. ES L 169, 29. jún 1987.

¹⁷⁶ COM (90) 431 final, 7. november 1990, bod. 7 s. 4.

¹⁷⁷ COM (90) 431 final, 7. november 1990, bod. 13 s. 6.

¹⁷⁸ Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, 23. marec 1992, s. 1–13).

alebo tovary oslobodené od dane, ktoré tvoria predmet zdanenia, sledovaní pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani a zložení zábezpeky na daň. Táto smernica bola nahradená smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 *o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS*,¹⁷⁹ ďalej to boli smernice o harmonizácii štruktúry spotrebných daní, medzi ktoré patrili smernica Rady 92/81/EHS z 19. októbra 1992 *o harmonizácii štruktúry spotrebných daní z minerálnych olejov*,¹⁸⁰ nahradená smernicou Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 *o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny*; smernica Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*¹⁸¹; vo vzťahu k tabakovým výrobkom boli prijaté smernice: smernica Rady 92/80/EHS z 19. októbra 1992 *o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet*¹⁸², smernica Rady 92/79/EHS z 19. októbra 1992 *o aproximácii daní z cigariet*¹⁸³ a smernica Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 *o iných daniach, ktoré ovplyvňujú*

¹⁷⁹ Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 *o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS* (Ú. v. EÚ L 9, 14.1.2009, s. 12–30).

¹⁸⁰ Smernica Rady 92/81/EHS z 19. októbra 1992 *o zosúladení štruktúr spotrebných daní z minerálnych olejov* (Ú. v. ES L 316, 31. október 1992, s. 12–15).

¹⁸¹ Smernica Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* (mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ kap. 9/zv. 1; Ú. v. ES L 316, 31. október 1992) v znení *Aktu o podmienkach prístúpenia Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Malskej republiky, Poľskej republiky, Slovenskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia* (zdroj: Ú. v. EÚ L 236, 23. september 2003), v znení *Aktu o prístúpení Bulharska a Rumunska* (zdroj: Ú. v. EÚ L 157, 21. jún 2005).

¹⁸² Smernica Rady 92/80/EHS z 19. októbra 1992 *o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet* (zdroj: Ú. v. ES L 316, 31. október 1992, s. 10–11).

¹⁸³ Smernica Rady 92/79/EHS z 19. októbra 1992 *o aproximácii daní z cigariet*. (Ú. v. ES L 316, 31.10.1992, s. 8–9).

spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu¹⁸⁴ (ktorou došlo k zrušeniu smernice Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972 o iných spotrebných daniach na tabakové výrobky ako je daň z obratu a smernice Rady 79/32/EHS z 18. decembra 1978). Všetky tri tieto smernice boli zlúčené do jedného právneho aktu a to smernice Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbach spotrebnej dane z tabakových výrobkov.¹⁸⁵ Následne to boli smernice o aproximácii sadzieb spotrebných daní (smernica Rady 92/82/EHS z 19. októbra 1992 o priblížení sadzieb spotrebných daní z minerálnych olejov,¹⁸⁶ nahradená smernicou Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny; smernica Rady 92/84/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje¹⁸⁷ a napokon smernica Rady 92/80/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet¹⁸⁸ a smernica Rady 92/79/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z cigariet, ktoré zároveň stanovovali pravidlá pre aproximáciu sadzieb spotrebných daní. Ako sme uviedli vyššie, tieto smernice boli nahradené smernicou Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbach spotrebnej dane z tabakových výrobkov.

Z hľadiska administratívnych povinností a monitorovania prepravy tovarov podliehajúcich spotrebnej dani boli ďalej prijaté:

¹⁸⁴ Smernica Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (zdroj: Ú. v. ES L 291, 6.12.1995, s. 40–45).

¹⁸⁵ Smernica Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbach spotrebnej dane z tabakových výrobkov (zdroj: Ú. v. EÚ L 176, 5. júla 2011, s. 24–36).

¹⁸⁶ Smernica Rady 92/81/EHS z 19. októbra o zosúladiení štruktúr spotrebných daní z minerálneho oleja (zdroj: Ú. v. ES L 316, 31. október 1992, s. 19–20).

¹⁸⁷ Smernica Rady 92/84/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje (zdroj: mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ kap. 9/zv. 1; Ú. v. ES L 316, 31. október 1992).

¹⁸⁸ Smernica Rady 92/80/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet (zdroj: Ú. v. ES L 316, 31. október 1992, s. 10–11).

Rozhodnutie č. 1152/2003/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 16. júna 2003 *o informatizácii prepravy a kontroly výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani*¹⁸⁹ a Nariadenie Komisie (ES) č. 684/2009 z 24. júla 2009, ktorým sa implementuje smernica Rady 2008/118/ES, pokiaľ ide o elektronické postupy pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane¹⁹⁰. V ďalšom období nedošlo k podstatnému rozšíreniu vecného rámca harmonizovanej právnej úpravy spotrebných na úrovni práva EÚ. V tomto smere jedinou výnimkou, kedy došlo k rozšíreniu harmonizovaného právneho rámca na ďalšie tovary, predstavuje zavedenie harmonizovanej úpravy pri spotrebnom zdaňovaní energetických výrobkov a elektriny¹⁹¹.

¹⁸⁹ Rozhodnutie č. 1152/2003/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 16. júna 2003 *o informatizácii prepravy a kontroly výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani* (zdroj: Ú. v. EÚ L 162, 1. júl 2003, s. 5–8).

¹⁹⁰ Nariadenie Komisie (ES) č. 684/2009 z 24. júla 2009, ktorým sa implementuje smernica Rady 2008/118/ES, pokiaľ ide o elektronické postupy pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane (zdroj: Ú. v. EÚ L 197, 29. júl 2009, s. 24–64).

¹⁹¹ Smernica Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 *o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny* (zdroj: Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 9/ zv. 1; Ú. v. EÚ L 283, 31. október 2003) v znení smernice Rady 2004/74/ES z 29. apríla 2004 (zdroj: Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 9/ zv. 2; Ú. v. EÚ L 195, 2. jún 2004) a smernice Rady 2004/75/ES z 29. apríla 2004 (zdroj: Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 9/ zv. 2; Ú. v. EÚ L 195, 2. jún 2004).

II.

PRÁVNÝ STAV ÚPRAVY DANÍ DE LEGE LATA

Právna úprava daní v Slovenskej republike vychádza z Ústavy SR, ktorá v čl. 59 ods. 2 zakotvuje, že *dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona*¹⁹². Na tomto základe je všeobecne záväznými právnymi predpismi vo forme zákona vytvorená sústava daní zahŕňajúca: daň z príjmov, ktorá sa ďalej člení na daň fyzickej osoby a daň právnickej osoby, daň z motorových vozidiel a miestne dane, ktoré zahŕňajú daň z nehnuteľností, daň za psa, daň za užívanie verejného priestranstva, daň za ubytovanie, daň za predajné automaty, daň za nevýherné hracie prístroje, daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta a daň za jadrové zariadenie. Povahu dane má aj osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií (všeobecne označovaný ako „banková daň“). Nepriame dane pozostávajú z dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní, ktorými sú spotrebná daň z minerálneho oleja, spotrebná daň z tabakových výrobkov, spotrebná daň z alkoholických nápojov a spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu.

Hoci je Slovenská republika v otázke tvorby daňovej politiky suverénna, v dôsledku svojho členstva v EÚ časť svojej suverenity preniesla na EÚ. Na tomto základe je vo významnej miere pri regulácii zdanenia závislá od práva EÚ, ktoré bolo v oblasti daní prijaté. Potreba harmonizovaného práva je nevyhnutne daná

¹⁹² Ide o vyjadrenie nevyhnutnosti dodržania princípu legality ukladania daní. V širšom slova zmysle sa ústavný princíp legality vzťahuje aj na zákonnosť správy daní. Pozri bižšie napr: BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 374.

požiadavkou zaistenia prostredia slobodnej a rovnej súťaže pre hospodárske subjekty, ktoré je predpokladom vytvorenia a udržania jednotného vnútorného trhu v rámci Európskej únie. Harmonizácia sa uplatňuje predovšetkým tam, kde priama úprava na úrovni unifikácie nie je reálna alebo nutná.¹⁹³ Hlavným cieľom je odstránenie ekonomických hraníc vo vnútri spoločenstva. Právo Európskej únie a jeho poslanie má nesmierny vplyv na vnútroštátne právo členských štátov, ako aj na právo štátov, ktoré nie sú členmi spoločenstva,¹⁹⁴ nakoľko práve z vyššie uvedených dôvodov sú nútené harmonizačné opatrenia prijať.

Aplikovanie harmonizovaného práva je na jednej strane pre členské štáty výhodné, nakoľko sa odbúravajú prekážky voľného pohybu osôb, tovaru, služieb a kapitálu, na druhej strane ju členské štáty môžu vnímať obmedzujúco. Je absolútne prirodzeným javom, že snaha vniest' prvky uniformity tam, kde sa po tisícročia vyvíjali rozmanitosti národných rozdielov, prináša protichodné reakcie a naráža na psychologické a politické bariéry najmä v tých krajinách, kde by muselo dôjsť k zvýšeniu daňového zaťaženia.¹⁹⁵ Daňové systémy v jednotlivých členských štátov sa od seba mnohými znakmi odlišujú, čo pramení prirodzene z rozdielnych historických, materiálnych, politických a dokonca aj náboženských východísk. Aj napriek uvedeným objektívnym predpokladom pre existenciu a odôvodnenie rozdielnosti sa na úrovni Európskej únie podarilo dosiahnuť úspechy v oblasti harmonizácie spotrebných daní, dane z pridanej hodnoty a rovnako tak technickej stránky zdaňovania. Vzdialeným cieľom je vytvorenie jednotného fiskálneho územia a harmonizácia priamych daní. Členské štáty, aj napriek zosilňujúcim snahám o zmenu zo strany Európskej únie, naďalej uplatňujú

¹⁹³ Pozri bližšie TÝČ, V. *Základy práva Európskej únie pro ekonomy*. 4. vydání. Praha : Linde, 2004. s. 230 a 306.

¹⁹⁴ Najvýraznejšie sa to prejavuje v prípade Švajčiarska.

¹⁹⁵ Pozri bližšie PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. Praha : Aspi, 2005. s. 195.

vlastnú, teda rozdielnu fiskálnu politiku, ktorá je neodmysliteľne spätá s fungovaním štátu. Prenos kompetencií v daňovej oblasti zo štátnej úrovne na úroveň úniou je veľmi citlivou záležitosťou, ktorá bezprostredne súvisí s neochotou členských štátov vzdať sa suverenity v oblasti priameho zdaňovania.

Pokiaľ ide o primárne právo¹⁹⁶, v zakladajúcich zmluvách sa riešia len isté všeobecné aspekty, a to predovšetkým zákaz diskriminačných a ochranných daní a otázky zosúladovania právnych predpisov, obsiahnuté pôvodne v zmluve o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva - Kapitola 2 *Daňové ustanovenia* (čl. 95 - 99, po prečíslovaní *Amsterdamskou zmluvou* čl. 90-93) a vyzdvihuje sa potreba harmonizácie právnych predpisov - Kapitola 3 *Zbližovanie právnych predpisov* (čl. 100-102, po prečíslovaní *Amsterdamskou zmluvou* čl. 94-97). Dnes sú obsiahnuté v *Zmluve o fungovaní Európskej únie* v tretej časti, Hlave VII, Kapitole 2 *Daňové ustanovenia*, čl. 110 – 113 a v Kapitole 3 *Aproximácia práva*, čl. 114-118. Konkrétnejšiu a obsiahlejšiu časť európskej právnej úpravy v daňovej oblasti predstavuje sekundárne právo, teda nariadenia a predovšetkým smernice. Nad všetkými týmito prameňmi a ich správnu interpretáciu drží ochrannú ruku SD EÚ, ktorého judikatúra sa stala neodmysliteľným prameňom práva EÚ aj v oblasti regulácie daní.

2. 1. Priame dane

Priame dane ako historicky staršie dane, na rozdiel od nepriamych, predstavujú štandardnú súčasť sústav daní v rôznych štátoch sveta. Ich základnými charakteristickými znakmi sú spojenie osoby daňovníka s destinátorom dane, teda subjektom, ktorý daň hospodársky skutočne znáša, vymeriavanie na základe konštantných

¹⁹⁶ K tejto téme pozri bližšie napr. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů Evropské unie*. Praha : Wolters Kluwer, 2011. s. 20 a nasl.

údajov ako aj skutočnosť, že pri nich nedochádza k prenosu daňového bremena.¹⁹⁷ V právnom poriadku SR sa v zmysle Ústavy SR¹⁹⁸ uplatňujú priame dane jednak (celo)štátneho (daň z príjmov, daň z motorových vozidiel a „banková daň“) a jednak miestneho charakteru (miestne dane, tak ako ich rozoberáme nižšie).

2. 1. 1. Daň z príjmov

Daň z príjmov pozostáva v súčasnosti z dvoch rovnocenných zložiek upravených zákonom č. 595/2003 Z. z. *o dani z príjmov* v znení neskorších predpisov, a to dane z príjmov fyzických osôb a dane z príjmov právnických osôb. Pokiaľ ide o rozpočtový význam tejto dane, na ilustráciu možno uviesť, že štátny rozpočet na rok 2014 prijatý ako zákon č. 473/2013 Z. z. vychádza z predpokladu, že v tomto roku budú daňové príjmy predstavovať cca 61 % všetkých príjmov štátneho rozpočtu a výnos z dane z príjmov bude predstavovať cca 20 % všetkých daňových príjmov štátneho rozpočtu.

Počas účinnosti tohto právneho predpisu sme však boli konfrontovaní aj s krátkym obdobím, počas ktorého bola súčasťou právnej úpravy aj tretia zložka dane z príjmov, a to daň z emisných kvót. Táto bola zavedená s účinnosťou od 1. januára 2011, pričom jej predmetom boli zapísané emisné kvóty v rokoch 2011 a 2012. Daňovníkmi boli povinní účastníci schémy obchodovania podľa zákona č. 572/2004 Z. z. *o obchodovaní s emisnými kvótami*. Sadzba dane bola ustanovená vo výške 80% zo základu dane z emisných kvót. Novela zákona *o dani z príjmov*, ktorá zaviedla do daňovej sústavy túto daň však bola čoskoro napadnutá na ÚS SR, ktorý uznesením sp. zn. PL. ÚS 114/2011-179 z 13. júna 2012 pozastavil účinnosť sporného § 51b zákona *o dani z príjmov*, ktorý túto zložku

¹⁹⁷ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 35.

¹⁹⁸ Dane a poplatky sú štátne a miestne. (Cit. čl. 59 ods. 1 Ústavy SR).

dane z príjmov upravoval. Následne zákonodarca zákonom č. 189/2012 Z. z. účinným od 30. júna 2012 daň z emisných kvót zrušil úplne. Z uvedeného dôvodu sa v ďalšom texte tejto zrušenej zložke dane z príjmov nebudeme bližšie venovať.

Pre daň z príjmov sú de lege lata typické viaceré charakteristické črty. Predovšetkým ide o daň dôchodkovú, ktorá zdaňuje dôchodky (príjmy) fyzických osôb a právnických osôb; univerzálnu, ktorá zdaňuje v zásade všetky druhy dani podliehajúcich príjmov; priamu, kde až na výnimky (daň z príjmov zo závislej činnosti, zrážková daň) je osoba daňovníka, ktorá znáša daňové bremeno, totožná s osobou, ktorá má povinnosť daň odvieť štátu; štátnu, keďže je to štát, ktorý priamo zákonom ustanovuje všetky základné aj ostatné prvky tejto dane. V tejto súvislosti však považujeme za nutné uviesť, že z hľadiska rozpočtového určenia výnosu tejto dane, nie je len príjmovým zdrojom štátneho rozpočtu ale ako podielová daň plynie z časti aj do rozpočtov územnej samosprávy¹⁹⁹; opakujúcu sa (pravidelnú), kde opäť až na výnimky (náhodné a jednorazové príjmy) je vyrubovaná a platená za zdaňovacie obdobie, ktorým je spravidla kalendárny rok; percentuálnu, kde sadzba dane je určená percentom zo základu dane, a to lineárne vo výške 22% pri príjmoch právnických osôb a progresívne vo výške 19% a 25% u fyzických osôb; osobnú (pokiaľ ide o daň z príjmov fyzických

¹⁹⁹ Zákon č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve upravuje rozpočtové určenie, termíny poukazovania, spôsob rozdeľovania a poukazovania výnosu dane z príjmov fyzických osôb s výnimkou dane z príjmov, ktorá sa vyberá zrážkou, do rozpočtov obcí a rozpočtov vyšších územných celkov. Percentuálne vymedzenie podielov, v ktorých výnos tejto dane smeroval do rozpočtov územnej samosprávy sa počas účinnosti tohto zákona viackrát menilo. V roku 2014 je výnos dane príjmom rozpočtov obcí vo výške 67% a príjmom rozpočtov vyšších územných celkov vo výške 21,9%.

osôb), keďže na jej výšku majú vplyv viaceré osobné faktory (rodinný stav či počet detí daňovníka)²⁰⁰.

Prvou zložkou dane z príjmov je daň fyzických osôb. Daňovníkmi tejto dane sú daňoví rezidenti ako daňovníci s neobmedzenou daňovou povinnosťou a daňoví nerezidenti, teda daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou. Daňovým rezidentom, u ktorého predmetom dane je príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí, je fyzická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky trvalý pobyt alebo sa tu obvykle zdržiava (aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach). Daňovým nerezidentom, u ktorého predmetom dane je iba príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky, je fyzická osoba, ktorá nemá na území Slovenskej republiky trvalý pobyt ani sa tu obvykle nezdržiava, prípadne sa tu obvykle zdržiava len na účely štúdia alebo liečenia alebo ktorá hranice do Slovenskej republiky prekračuje denne alebo v dohodnutých časových obdobiach len na účely výkonu závislej činnosti, ktorej zdroj je na území Slovenskej republiky²⁰¹.

Predmet dane z príjmov fyzických osôb je vymedzený pozitívnym aj negatívnym spôsobom. Predmetom dane sú (i) príjmy zo závislej činnosti, teda príjmy z pracovnoprávných vzťahov, služobných pomerov, príjmy ústavných činiteľov a pod., (ii) príjmy z podnikania (živnostníci, osoby podnikajúce podľa osobitných predpisov ako advokáti, lekári a pod.), z inej samostatnej zárobkovej činnosti (znalci, športovci, sprostredkovatelia a pod.), z prenájmu nehnuteľností a z použitia diela a umeleckého výkonu, (iii) príjmy z

²⁰⁰ Ku kritériám členenia daní pozri bližšie napr. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 34 a nasl.

²⁰¹ Obdobná úprava platí napr. aj v Českej republike. Pozri bližšie napr. BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. *Finanční právo*. Praha : C. H. BECK, 2012. s. 194.

kapitálového majetku (úrokové príjmy, plnenia z poistenia pre prípad dožitia veku) a (iv) ostatné príjmy (príjmy z prevodu vlastníctva nehnuteľností, hnutel'ných vecí, cenných papierov, ceny zo súťaží). Predmetom dane naopak nie sú napr. prijaté náhrady oprávnenej osoby podľa reštitučných predpisov, príjem získaný darovaním alebo dedením, úver a pôžička, podiely na zisku (dividenda) vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti (spoločnosti s ručením obmedzeným, akciovej spoločnosti) alebo družstva, určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní alebo členom štatutárneho a dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, aj keď sú zamestnancami tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na výnosoch a na majetku určenom na rozdelenie medzi členov pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou, daň z pridanej hodnoty uplatnená v cene tovaru alebo služby, ak ide o platiteľa tejto dane.

Základ dane je všeobecne vymedzený ako rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období. Vzhľadom na variabilitu možných dosahovaných príjmov fyzických osôb, ktorá vyplýva z bližšieho členenia jednotlivých druhov príjmov tvoriacich predmet dane, sa základ dane z príjmov fyzických osôb zisťuje ako súčet čiastkových základov dane. Spôsoby zisťovania čiastkových základov dane pritom vo vzťahu k rôznym druhom príjmov osobitne upravujú ustanovenia zákona o dani z príjmov. Platná právna úprava počíta aj so znižovaním čiastkových základov dane o nezdaniteľné časti základu dane, avšak iba vo vzťahu k tzv. aktívnym príjmom (príjmy

zo závislej činnosti, z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti).²⁰²

Dôležitým predmetom zákonnej úpravy dane z príjmov fyzických osôb podnikateľov, je otázka uplatňovania daňových výdavkov. Daňové výdavky totiž v zhode s vyššie uvedeným znižujú základ dane a v konečnom dôsledku aj daňovú povinnosť. Platná právna úprava vymedzuje daňové výdavky tak pozitívnym spôsobom ako aj negatívnym spôsobom. Pokiaľ ide o pozitívne vymedzenie daňových výdavkov, platí, že daňovým výdavkom je každý výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka. Zákonná úprava potom bližšie demonštratívny²⁰³ spôsobom vymedzuje daňové výdavky, ktoré si daňovníci môžu za splnenia zákonných podmienok uplatniť²⁰⁴. Negatívne vymedzenie daňových výdavkov je založené na enumerácii tých výdavkov, ktoré sa považujú za

²⁰² Základná nezdaniteľná časť základu dane ročne na daňovníka je suma zodpovedajúca 19,2-násobku sumy životného minima platného k 1. januáru príslušného zdaňovacieho obdobia, ktorú si však môže uplatniť iba daňovník, ktorý príslušnom zdaňovacom období dosiahne základ dane, ktorý sa rovná alebo je nižší ako 100-násobok sumy životného minima platného k 1. januáru príslušného zdaňovacieho obdobia. So stúpajúcim základom dane postupne táto nezdaniteľná časť základu dane klesá až na nulu. Okrem uvedenej zákon upravuje aj nezdaniteľnú časť základu dane na manželku, nezdaniteľnú časť v podobe preukázateľne zaplatených dobrovoľných príspevkov na starobné dôchodkové sporenie a príspevkov na doplnkové dôchodkové sporenie.

²⁰³ Aj keď sa občas vyskytnú polemiky o charaktere pozitívneho výpočtu daňových výdavkov – demonštratívny vs. taxatívny – prikláňame sa k názoru o jeho demonštratívnosti. Pozri bližšie napr. KRÁLIK, J., JAKUBOVIČ, D. *Finančné právo*. Bratislava : Veda, 2004, s. 477; polemicky aj KICOVÁ, A. *Výdavky podnikateľov z pohľadu daňového práva*. In: Obchodné právo a jeho širšie kontexty. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010. s. 290.

²⁰⁴ Mzdy a odvody zamestnancov, cestovné náhrady, odpisy hmotného a nehmotného majetku, miestne dane a poplatky, povinne hradené výdavky podľa osobitných zákonov, výdavky na reklamu, poisťné na verejné zdravotné a sociálne poistenie a iné.

nedaňové. Daňovými výdavkami takto nie sú výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky daňovník účtoval, výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej výdavky, ktoré zákon presne vymenúva²⁰⁵.

Sadzba dane z príjmov fyzických osôb bola v období rokov 2004 až 2012 lineárna na úrovni 19 % zo základu dane. S účinnosťou od zdaňovacieho obdobia roku 2013 je sadzba dane proporcionálna, a je zákonom určená nasledovným spôsobom: 19% z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima vrátane, 25% z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima. Vzhľadom na aktuálnu výšku životnému minima je hranica základu dane pre diferenciaciu sadzby dane určená sumou 35 022,31 EUR ročne. Zdaniteľným príjmom je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane. Zákonná úprava takto upravuje celý rad príjmov, ktoré sú z rôznych dôvodov za splnenia zákonných podmienok oslobodené od dane. Ide napr. o príjmy z predaja nehnuteľností po uplynutí piatich rokov od nadobudnutia alebo vyradenia z obchodného majetku, príjmy prijaté v rámci plnenia vyživovacej povinnosti, príjmy z prenájmu nepresahujúce ročne 500 EUR, výhry v lotériách prevádzkovaných na základe štátneho povolenia, štipendiá, dávky z verejného zdravotného a sociálneho poistenia a pod.

Daň právnických osôb tvorí druhú zložku dane z príjmov.²⁰⁶ Aj pri tejto zložke dane z príjmov platí, že daňovníkmi sú daňoví rezidenti ako daňovníci s neobmedzenou daňovou povinnosťou a daňoví nerezidenti teda daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou. Daňovým rezidentom, u ktorého predmetom dane je

²⁰⁵ Napr. výdavky na osobnú potrebu daňovníka, výdavky na reprezentáciu, výdavky na vyplácané podiely na zisku a pod.

²⁰⁶ Pozri bližšie § 12 zákona o dani z príjmov.

príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí, je právnická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky sídlo alebo miesto skutočného vedenia²⁰⁷. Daňovým nerezidentom, u ktorého predmetom dane je iba príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky, je právnická osoba, ktorá nemá na území Slovenskej republiky sídlo ani miesto skutočného vedenia. Z hľadiska bližšej konkretizácie predmetu dane možno daňovníkov dane z príjmov právnických osôb rozdeliť do viacerých skupín. Z výnosového (rozpočtového) hľadiska tvoria najvýznamnejšiu skupinu daňovníkov bez pochybností podnikateľské právnické osoby (najmä obchodné spoločnosti a družstvá). Predmetom dane u týchto právnických osôb (podnikateľov), je príjem z ich činnosti a z nakladania s majetkom. V prípade ďalších skupín daňovníkov dane z príjmov právnických osôb, je predmet dane určený špecifickým spôsobom. Pomerne významnú skupinu daňovníkov tvoria daňovníci, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie. Ide napr. o občianske združenia, politické strany, nadácie, obce, profesijné komory, vysoké školy, rozpočtové organizácie a pod. Predmetom dane tejto skupiny daňovníkov sú príjmy z činností, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov a príjmov, z ktorých sa daň vyberá zrážkou. Predmetom dane daňovníka, ktorý je verejnou obchodnou spoločnosťou, Národnou bankou Slovenska a Fondom národného majetku Slovenskej republiky, sú iba príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou. Predmetom dane daňovníka, ktorý je správcovskou spoločnosťou a vytvára podielové fondy, sú len príjmy správcovskej spoločnosti, doplnkovou dôchodkovou spoločnosťou a vytvára doplnkové dôchodkové fondy, sú len príjmy doplnkovej

²⁰⁷ Miestom skutočného vedenia je miesto, kde sa prijímajú riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárnych orgánov a dozorných orgánov právnickej osoby, aj ak adresa tohto miesta nie je zapísaná v obchodnom registri.

dôchodkovej spoločnosti a dôchodkovou správcovskou spoločnosťou, ktorá vytvára a spravuje dôchodkové fondy, sú len príjmy dôchodkovej správcovskej spoločnosti. Predmetom dane naopak nie sú napr. prijatá daňová asignácia (2% dane určenej na osobitné účely²⁰⁸), príjem získaný darovaním alebo dedením, podiely na zisku (dividenda) vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti (s. r. o., a. s.) alebo družstva, určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní. Základ dane je aj vo vzťahu k dani príjmov právnických osôb všeobecne vymedzený ako rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období. Jeho konkretizácia je však v závislosti od mnohých faktorov predmetom bližšej úpravy v zákone o dani z príjmov. Pravidlá uplatňovania daňových výdavkov u právnických osôb sú rovnaké ako u fyzických osôb. Sadzba dane z príjmov právnických osôb bola v období rokov 2004 až 2012 lineárna na úrovni 19 % zo základu dane. V zdaňovacom období 2013 bola sadzba dane z príjmov právnických osôb na úrovni 23% a s účinnosťou od zdaňovacieho obdobia roku 2014 je sadzba dane z príjmov právnických osôb na úrovni 22%. Zákonná úprava aj v prípade právnických osôb upravuje celý rad príjmov, ktoré sú z rôznych dôvodov za splnenia zákonných podmienok oslobodené od dane. Ide napr. o príjmy obcí a vyšších územných celkov z prenájmu a predaja ich majetku, členské príspevky podľa stanov, štatútu, zriaďovacích listín alebo zakladateľských listín prijaté záujmovými združeniami právnických osôb, profesijnými komorami, občianskymi združeniami vrátane odborových organizácií, politickými stranami a politickými hnutiami, finančné prostriedky plynúce z grantov poskytovaných na základe

²⁰⁸ Pozri bližšie PRIEVOZNÍKOVÁ, K., ŠTRKOLEC, M. *Neziskové organizácie a daňové asignácie ako zdroj ich príjmov*. In: Aktuální otázky vybraných institutů práva neziskového sektoru. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2007. s. 182-190.

medzinárodných zmlúv, ktorými je Slovenská republika viazaná a pod.

Pokiaľ ide o pôsobenie EÚ v oblasti dane z príjmov, môže vzniknúť zdanie, že priame dane (na prvý pohľad) nemusia mať vplyv na fungovanie vnútorného trhu²⁰⁹. Na túto problematiku je však nevyhnuté nazerat' komplexnejšie. Argumenty o opaku sú opodstatnené, a to najmä z pohľadu „korporátnej dane“, t. j. dane z príjmov. Daňová politika²¹⁰ jednotlivých členských štátov sa líši, čo sa prejavuje aj na rozdielnom postavení obchodných spoločností. Niektoré štáty tak môžu ťažiť z výhod daňovej konkurencie. V procese globalizácie²¹¹ sú kladené zvýšené nároky na predstaviteľov vlád jednotlivých štátov vytvárať optimálne podmienky pre rozvoj podnikateľského prostredia, ktoré sú základným determinantom pri rozhodovaní nadnárodných korporácií o určení ich sídla a nasmerovaní podnikateľských aktivít. Je bez akýchkoľvek pochybností, že daňové právo sa vo vzťahu k podnikateľskému prostrediu môže aktivizovať pozitívne alebo aj negatívnym spôsobom.²¹²

Daňová konkurencia je javom prejavujúcim sa aj medzi členskými štátmi Európskej únie navzájom. Jednotlivé členské štáty sa snažia výhodnejšími daňovými podmienkami prilákať (nielen)

²⁰⁹ Témou fungovania vnútorného trhu sa od počiatkov slovenských snáh o európsku integráciu zaoberá napr. ŠÍBL, D. *Európska únia a Slovensko: problémy, dokumenty, otázky*. Bratislava : Sprint, 1998.

²¹⁰ Problematikou sa podrobnejšie zaoberá KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teória a politika*. Praha : Wolters Kluwer, 2014.

²¹¹ Pre bližšie pochopenie globalizačných procesov všeobecne pozri bližšie: STEGER, M. B. *Globalization. A very short introduction*. Oxford : Oxford University Press, 2013; alebo aj ČÍPKÁR, J. *Idea zjednotenej Európy a globalizácia*. In: *Historické, politicko-právne a filozofické aspekty práva a právnej kultúry*. Košice : Právnická fakulta UPJŠ, 2004, s. 13-33.

²¹² Cit. BABČÁK, V. *Možnosti a hranice regulačného pôsobenia daňového práva na ekonomiku*. In: *Právo – obchod – ekonomika I*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. s. 150.

nadnárodné podnikateľské subjekty na vlastný trh. V procese kreovania legislatívnych opatrení regulujúcich naznačenú oblasť spoločensko-ekonomických vzťahov preto zo strany predstaviteľov konkrétnych štátov dochádza prirodzene ku komparácii s ostatnými štátmi. Logickým výsledkom je, že v prípade štátov s porovnateľnými štandardami ekonomické aktivity nadnárodných korporácií a iných podnikateľských subjektov smerujú do destinácie s benevolentnejšími podmienkami zdaňovania. Z uvedeného dôvodu si geograficky blízke štáty s porovnateľnou úrovňou, infraštruktúry, verejných služieb a byrokratickej záťaže, nemôžu dovoliť výrazne sa rozlišovať v daňovom zaťažení. Pokiaľ na úrovni viacerých štátov navzájom dochádza k prispôbovaniu vnútroštátnych predpisov v oblasti daňového práva (ktoré sa môže prejaviť napríklad aj v kontexte úpravy daňových sadzieb z dôvodu daňovej konkurencie), môžeme hovoriť o spontánnej harmonizácii. Za jeden z mnohých dôvodov spontánnej harmonizácie v európskom priestore môže byť považovaná snaha o získanie zahraničných investícií, za účelom progresu ekonomiky, zamestnanosti a celkového hospodárskeho rastu v konkrétnom regióne.

Okrem samočinných procesov sa vo vzťahu k harmonizácii aktivizuje aj Európska únia, pričom v tejto súvislosti diferencujeme medzi pozitívnu harmonizáciu a negatívnu harmonizáciu. Pozitívnu harmonizáciu označujeme proces prijímania právne záväzných aktov EÚ prostredníctvom jej legislatívnych orgánov Európskej únie, ktorými sú Rada a Európsky parlament. Oblasť vnútorného trhu je súčasťou zdieľaných právomocí²¹³. Právnym základom pre prijatie harmonizačných aktov pre fungovanie vnútorného trhu sú články 114 a 115 Zmluvy o fungovaní Európskej

²¹³ K pojmu zdieľané kompetencie (*shared competences*) pozri bližšie CRAIG, P., DE BÚRCA, G. *EU law, text, cases and materials*. Oxford : Oxford University Press, 2011. s. 316.

únie. Účelom týchto článkov je zabezpečiť existenciu a fungovanie vnútorného trhu. Najdôležitejšími právnymi aktmi, ktoré Slovenská republika bola doposiaľ povinná inkorporovať do vnútroštátnych predpisov sú (i) smernica Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (*Merger Directive*); (ii) smernica Rady 2011/96/ES z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (*Parent-Subsidiary Directive*); (iii) smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplat úrokov v znení rozhodnutia Rady 2004/587/ES z 19. júla 2004, smernice Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004, v znení smernice Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (*Savings Directive*) a (iv) smernica Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov v znení smernice Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004, smernice Rady 2004/76/ES z 29. apríla 2004 v znení smernice Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (*Interest and Royalties Directive*). V podmienkach Slovenskej republiky došlo k inkorporácii predmetných ustanovení primerane v intenciách zákona o dani z príjmov²¹⁴. Problematiku regulovanú Smernicou Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 pôvodne upravovala smernica Rady 90/434/EHS o spoločnom systéme zdaňovania pri zlučeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov. Nakoľko smernica bola niekoľkokrát podstatným spôsobom zmenená a doplnená, došlo k jej rekodifikácii.

²¹⁴ Pozri bližšie zákon o dani z príjmov in fine Zoznam prebraných právne záväzných aktov Európskej únie.

Európska únia považuje zlúčenia, prevody majetku a výmeny akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín v spoločenstve za nevyhnutné pre vytvorenie podmienok podobných podmienkam medzinárodného trhu.²¹⁵ Nie je žiaduce, aby takýmto operáciám bránili obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia, vyplývajúce z rozdielností daňových ustanovení členských krajín. Kvôli diverzite právnych systémov boli vyššie naznačené prekážky vyhodnotené ako objektívne neodstrániteľné rozšírením systémov platných v členských krajinách na úroveň úniou. Z uvedeného dôvodu bolo považované za nevyhnutné zaviesť vo vzťahu k takýmto operáciám daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska konkurencie, aby sa obchodné spoločnosti mohli prispôbiť požiadavkám spoločného trhu, aby sa zvýšila ich produktivita a zlepšila sa konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni. Európska únia, prostredníctvom Rady, pristúpila k prijatiu smernice č. 2009/133/ES, ktorú sú členské štáty povinné uplatniť na zlúčenie, rozdelenie, prevod majetku a výmeny akcií, na ktorých sa zúčastnia spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských krajín a premiestnenie sídla európskej spoločnosti (SE). Okrem iného je v tejto smernici vyjadrená potreba definovať daňový režim pre určité opravné položky, rezervy alebo straty prevádzajúcej spoločnosti a vyriešiť daňové problémy vznikajúce v prípade, keď jedna z dvoch spoločností má podiel na kapitáli spoločnosti druhej. Významným momentom smernice je ponechaná možnosť členským štátom odmietnuť uplatňovanie smernice v prípadoch, keď cieľom zlúčenia, rozdelenia, čiastočné rozdelenia, prevodu majetku, výmeny akcií alebo prevodu sídla európskej spoločnosti (SE) alebo európskeho družstva (SCE) je daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní, alebo ak prestane v dôsledku takej operácie niektorá spoločnosť, či už sa takej operácie zúčastní alebo

²¹⁵ Pozri bližšie KRAJČÍROVÁ, R., FERENCI VAŇOVÁ, A. *Implementation of EU Merger Directive into the Slovak Legislation and Certain Selected Types of Restructuring of Business in the Slovak Republic*. EU agrarian Law. roč. 3, č. 1, s. 37.

nie, splňať podmienky požadované pre zastúpenie zamestnancov v orgánoch spoločnosti.²¹⁶ Smernica vo veľkom počte definuje pojmy, najmä zlúčenie, rozdelenie, čiastočné rozdelenie, prevod akcií, výmena akcií, prevádzajúca spoločnosť, prijímajúca spoločnosť, nadobudnutá spoločnosť, nadobúdajúca spoločnosť, atď. Základným východiskom smernice bolo docielenie stavu, keď zlúčenie, rozdelenie alebo čiastočné rozdelenie nevedie k zdaneniu kapitálových ziskov vypočítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely²¹⁷. Členským štátom vyplynula v zmysle smernice povinnosť prijať nevyhnutné opatrenia, aby v prípadoch, keď sú opravné položky alebo rezervy riadne vytvorené prevádzajúcou spoločnosťou čiastočne alebo úplne oslobodené od zdanenia a nepochádzajú zo stálej prevádzkarne v zahraničí, mohli byť tieto opravné položky a rezervy prevedené s rovnakým oslobodením od zdanenia stálej prevádzkarne prijímajúcej spoločnosti, ktorá sa nachádza v členskom štáte prevádzajúcej spoločnosti s tým, že prijímajúca spoločnosť tak prevezme práva a povinnosti prevádzajúcej spoločnosti.²¹⁸ V prípade, ak prijímajúca spoločnosť má podiel na kapitále prevádzajúcej spoločnosti, všetky zisky prijímajúcej spoločnosti plynúce zo zrušenia jej podielu, nebudú podliehať zdaňovaniu. Členské štáty sa majú možnosť nevyužiť tento postup, ak podiel prijímajúcej spoločnosti na kapitále prevádzajúcej spoločnosti nepresahuje 10 %.²¹⁹ Ďalším opatrením zabezpečujúcim neutralitu predmetných operácií je ustanovenie

²¹⁶ Pozri bližšie DURAČINSKÁ, M. *Harmonizácia dane z príjmu v Európskej únii*. In: Acta Facultatis iuridicae Universitatis Comenianae. Bratislava : Univerzita Komenského, 2011. s. 265.

²¹⁷ Pozri bližšie KRAJČÍROVÁ, R., FERENCI VAŇOVÁ, A. *Implementation of EU Merger Directive into the Slovak Legislation and Certain Selected Types of Restructuring of Business in the Slovak Republic*. EU agrarian Law. roč. 3, č. 1, s. 37.

²¹⁸ Pozri bližšie Článok 5 smernice Rady 2009/133/ES.

²¹⁹ Pozri bližšie Článok 7 smernice Rady 2009/133/ES.

článku 8 smernice²²⁰, ktoré zakotvuje, že pri zlučovaní, rozdeľovaní alebo výmene akcií samotné pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál prijímajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce kapitál prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti nevedie k zdaneniu príjmu, ziskov ani kapitálových ziskov tohto akcionára.²²¹

V poradí ďalšou významnou smernicou regulujúcou oblasť priameho zdaňovania je smernica Rady 2011/96/EÚ, ktorej cieľom je oslobodiť dividendy a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, od zrážkovej dane a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti. Zoskupovanie spoločností rozličných členských štátov môže viesť k vytváraniu skupín materských spoločností a ich dcérskych spoločností, pričom takéto aktivity môžu v zmysle politiky Európskej únie prispieť k vytvoreniu podmienok analogických s podmienkami vnútorného trhu v rámci spoločenstva. Bolo preto potrebné, vzhľadom na takéto vzájomné zoskupovanie spoločností v rozličných štátoch, zaviesť spoločné daňové pravidlá. Každý členský štát bol povinný túto smernicu aplikovať na rozdeľovanie zisku prijatého spoločnosťami tohto členského štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov; (i) na rozdeľovanie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto členského štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch; (ii) na rozdeľovanie zisku prijatého stálymi prevádzkarňami, ktoré sa nachádzajú v tomto členskom štáte, spoločnosťami iných členských štátov, ktorý pochádza z ich dcérskych spoločností členského štátu, iného ako ten, kde sa nachádza stála prevádzkareň; (iii) na rozdeľovanie zisku

²²⁰ Pozri bližšie Článok 8 smernice Rady 2009/133/ES.

²²¹ Smernica reguluje podrobnejšie aj špeciálny prípad prevodu stálej prevádzkarne, osobitný prípad transparentných spoločností a pravidlá uplatniteľné na premiestnenie sídla SE alebo SCE.

spoločnosťami tohto členského štátu stálym prevádzkarňam, ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte, spoločností toho istého členského štátu, ktorého sú dcérskymi spoločnosťami. V súlade s článkom 4 Smernice, keď materská spoločnosť alebo jej stála prevádzkareň na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a členský štát jej stálej prevádzkarne, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti buď upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo zdaní tieto zisky, pričom oprávni materskú spoločnosť a stálu prevádzkareň započítat' od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojenej s týmito ziskami a platenej dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi (za podmienok presnejšie definovaných smernicou). Na účely smernice a na zabezpečenie jednotnej interpretácie sú vymedzené pojmy spoločnosť členského štátu, stála prevádzkareň, materská spoločnosť a dcérska spoločnosť. Štatút materskej spoločnosti sa priznáva (i) aspoň spoločnosti členského štátu spĺňajúcej podmienky stanovené smernicou, a ktorá má minimálne 10 % podiel na kapitále spoločnosti iného členského štátu, spĺňajúcej rovnaké podmienky, (ii) za rovnakých podmienok spoločnosti členského štátu, ktorá má minimálne 10 % podiel na kapitále spoločnosti v tom istom členskom štáte, ktorý v časti alebo v celku drží stála prevádzkareň tejto spoločnosti situovaná v inom členskom štáte. Dcérska spoločnosť znamená spoločnosť, ktorej kapitál zahŕňa uvedený podiel materskej spoločnosti. Podľa článku 5 tejto smernice zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od zrážkovej dane. Ďalej je stanovené, že členský štát materskej spoločnosti nemôže vybrať zrážkovú daň zo zisku, ktorý takáto spoločnosť prijme od svojej dcérskej spoločnosti. Smernica oprávňuje členské štáty materskej spoločnosti považovať dcérsku spoločnosť za fiskálne transparentnú na základe hodnotenia, ktoré vypracuje členský štát, právnych charakteristík dcérskej spoločnosti vyplývajúcich z práva, na základe ktorého bola

spoločnosť založená. V tomto prípade členský štát materskej spoločnosti upustí od zdanenia prerozdelených ziskov dcérskej spoločnosti. Pri hodnotení podielu materskej spoločnosti na ziskoch dcérskej spoločnosti, ktoré dosiahne, členský štát materskej spoločnosti má dve možnosti, a sice buď oslobodí tieto zisky od zdanenia, alebo povolí materskej spoločnosti započítať si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojený s podielom materskej spoločnosti na ziskoch a zaplatenej dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, (za podmienky, bližšie určených smernicou) do výšky limitu zodpovedajúcej dane. Každému členskému štátu sa ponecháva možnosť stanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na vlastníctvo a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti. Považujeme za dôležité ozremitiť, že pojem „zrážková daň“ použitý v predmetnej smernici sa nevzťahuje na preddavky na daň z príjmov právnických osôb členskému štátu dcérskej spoločnosti, ktorá sa uskutočňuje v súvislosti s rozdeľovaním jej zisku materskej spoločnosti.

Právna regulácia ďalšej partikulárnej oblasti priameho zdaňovania spadá pod režim smernice Rady č. 2003/48/EHS *o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplat úrokov*. Konečný cieľ smernice bol stanovený ako možnosť umožniť, aby príjem z úspor v podobe výplat úroku vykonaných v jednom členskom štáte vlastníkom pôžítok, ktorí sú jednotlivcami s bydliskom na daňové účely v ďalšom členskom štáte, podliehal účinnému zdaňovaniu v súlade s právnymi predpismi toho členského štátu. Členské štáty boli povinné za týmto účelom urobiť všetky potrebné opatrenia na zabezpečenie, aby úlohy potrebné na vykonávanie smernice vykonávali vyplácajúci zástupcovia usadení na ich území, bez ohľadu na miesto usadenia dlžníka pohľadávky, ktorá poskytuje úrok. Za vlastníka pôžítok sa považuje osoba - akýkoľvek jednotlivec, ktorý prijíma výplatu úroku, alebo jednotlivec, ktorému je výplata úroku

zabezpečená, pokiaľ neposkytne dôkaz, že nebola prijatá alebo zabezpečená v jeho vlastný prospech, t. j. že (i) koná ako vyplácajúci zástupca (v zmysle článku 4 ods. 1 smernice) alebo (ii) koná za právnickú osobu, subjekt, ktorý je zdaňovaný zo svojich ziskov na základe všeobecnej právnej úpravy pre zdaňovanie podnikania, UCITS schválenej v súlade so smernicou 85/611/EHS, alebo subjekt uvedený v článku 4 ods. 2 predmetnej smernice, alebo (iii) koná za ďalšieho jednotlivca, ktorý je vlastníkom pôžitkov, a oznamuje vyplácajúcemu zástupcovi totožnosť uvedeného vlastníka pôžitkov v súlade článkom 3 ods. 2 Smernice.

Na účely tejto smernice je definovaný aj pojem osoby vyplácajúceho zástupcu, ktorý označuje akýkoľvek hospodársky subjekt, ktorý vypláca alebo zabezpečuje úrok v okamžitý prospech vlastníka pôžitkov, bez ohľadu na to, či je subjekt dlžníkom pohľadávky, ktorá poskytuje úrok, alebo subjektom povereným dlžníkom alebo vlastníkom pôžitkov vyplácaním úroku alebo zabezpečením vyplácania úroku. Zároveň, aj akýkoľvek subjekt usadený v členskom štáte, ktorému sa vypláca úrok alebo pre ktorého sa úrok zabezpečuje v prospech vlastníka pôžitkov, sa pri takejto výplate alebo zabezpečovaní takejto výplaty tiež považuje za vyplácajúceho zástupcu. Toto ustanovenie sa neuplatňuje paušálne, ale existujú aj výnimky. Kľúčovým pojmom je rovnako aj pojem výplata úroku²²². Nemenej dôležitá v rámci štruktúry smernice je

²²² Označuje: a) úrok vyplatený alebo pripísaný na účet, ktorý sa týka pohľadávok každého druhu, bez ohľadu na to, či sú zabezpečené úverom, alebo nie a bez ohľadu na to, či sú v nich obsiahnuté práva na účasť na ziskoch dlžníka, a najmä, príjem z vládnych cenných papierov a príjem z dlhopisov alebo obligácií, vrátane prémie a ziskov spojených s takýmito cennými papiermi; penále za oneskorené výplaty sa nepovažujú za výplaty úroku; b) úrok, ktorý sa nahromadil alebo sa kapitalizoval pri odpredaji, náhrade alebo amortizácii pohľadávok uvedených v písm. a); c) príjem pochádzajúci z výplat úroku buď priamo, alebo prostredníctvom subjektu uvedeného v článku 4 ods. 2 smernice; d) príjem realizovaný pri odpredaji, náhrade alebo amortizácii akcií alebo podielov v týchto podnikoch a subjektoch, ak priamo alebo nepriamo

Kapitola II Smernice, poskytujúca právny základ pre poskytovanie informácií. Okrem iného vymedzuje minimálny objem informácií, ktoré má vyplácajúci zástupca oznamovať príslušnému orgánu členského štátu. Ten pozostáva najmä z informácií, ktorými sú totožnosť a bydlisko vlastníka požitkov, meno a adresa vyplácajúceho zástupcu, číslo účtu vlastníka požitkov alebo, pokiaľ toto chýba, identifikáciu pohľadávky, ktorá poskytuje úrok a i. Oznamovanie informácií je automatické a uskutočňuje sa najmenej raz ročne do šiestich mesiacov od skončenia daňového roka členského štátu vyplácajúceho zástupcu za všetky výplaty úroku vykonané počas uvedeného roka.

Základným východiskom smernice Rady č. 2003/49/ES je premisa proklamujúca skutočnosť, že v jednotnom trhu, ktorý má vlastnosti domáceho trhu, by transakcie medzi spoločnosťami rozdielnych členských štátov nemali podliehať menej priaznivým podmienkam zdaňovania ako sú tie, ktoré sa uplatňujú na tie isté transakcie vykonávané medzi spoločnosťami toho istého členského štátu. Táto požiadavka nebola dlhé obdobie splnená v oblasti platieb úrokov a licenčných poplatkov. Prax ukázala, že vnútroštátne daňové zákony, prípadne v spojení s dvojstrannými alebo viacstrannými dohodami, nezabezpečovali optimálne odstránenie dvojitého zdaňovania a ich uplatňovanie na príslušné spoločnosti často predstavovalo záťaž v podobe administratívnych formalít a problémov s plynulosťou peňažných tokov. Prioritou teda bola potreba zabezpečiť, aby platenie resp. výplata úrokov a licenčných poplatkov podliehala iba jednému zdaneniu v niektorom členskom štáte. Zrušenie zdaňovania výplat úrokov a licenčných poplatkov v

prostredníctvom iných podnikov na kolektívne investovanie alebo iných subjektov uvedených nižšie investujú viac ako 40 % svojich aktív do pohľadávok uvedených v písm. a): i) UCITS schválená v súlade so smernicou 85/611/EHS; ii) subjekty, ktoré majú nárok na základe článku 4 ods. 3 smernice; iii) podniky pre kolektívne investovanie zriadené mimo územia uvedeného v článku 7 Smernice.

členskom štáte, v ktorom tieto príjmy vznikajú, či už sú vyberané zrážkou, alebo vyrubení dane, bolo považované za najvhodnejší prostriedok odstránenia uvedených formalít a problémov a zabezpečenia rovnosti prístupu ohľadom daní k vnútroštátnym a cezhraničným transakciám. Za obzvlášť potrebný bol považovaný krok zrušiť dane vzťahujúce sa na takéto platby vykonávané medzi pridruženými spoločnosťami²²³ rozdielnych členských štátov, rovnako ako medzi stálymi prevádzkarňami takýchto spoločností. Režim smernice sa má uplatňovať iba na výšku úrokov, respektíve licenčných poplatkov, ktoré by si platiteľ a skutočný vlastník dojednali v prípade, že medzi nimi neexistuje zvláštny právny vzťah²²⁴. Výplaty úrokov a licenčných poplatkov vznikajúce v členskom štáte sú v súlade so smernicou oslobodené od akýchkoľvek daní ukladaných na uvedené výplaty v uvedenom štáte či už zrážkou, alebo vyrubení za podmienky, že vlastník pôžitkov v podobe úrokov a licenčných poplatkov je spoločnosť ďalšieho členského štátu alebo stála prevádzkareň spoločnosti niektorého členského štátu.²²⁵ Výplata vykonaná spoločnosťou alebo členským

²²³ V pôvodnom znení smernice tzv. associated companies. Spoločnosť je pritom pridruženou spoločnosťou inej spoločnosti, ak: (i) prvá spoločnosť má podiel minimálne 25 % na kapitále (resp. v našich podmienkach základnom imaní) druhej spoločnosti alebo (ii) druhá spoločnosť má podiel minimálne 25 % na kapitále prvej spoločnosti, alebo (iii) tretia spoločnosť má bezprostredný podiel minimálne 25 % tak na kapitále prvej spoločnosti, ako aj na kapitále druhej spoločnosti.

²²⁴ V pôvodnom znení bodu 5 preambuly smernice je použité slovné spojenie *absence of a special relationship*, pričom význam tohto slovného spojenia nie je bližšie špecifikovaný.

²²⁵ Smernica poskytuje aj negatívne vymedzenia pojmov, teda stanovuje výplaty, ktoré sa nepovažujú za úroky a licenčné poplatky. Štát pôvodu preto nie je povinný zabezpečiť výhody smernice v týchto prípadoch: (i) výplaty, ktoré sa považujú za rozdeľovanie ziskov alebo splácanie kapitálu na základe práva štátu pôvodu; (ii) výplaty z pohľadávok, ktoré zahrňujú právo na účasť na ziskoch dlžníka; (iii) výplaty z pohľadávok, ktoré oprávňujú veriteľa na výmenu svojho práva na úroky za právo účasti na ziskoch dlžníka; (iv) výplaty z pohľadávok,

štátom, alebo stálou prevádzkarňou sídliačimi v ďalšom členskom štáte sa považuje za výplatu, ktorá vznikla v uvedenom členskom štáte²²⁶. Stála prevádzkareň sa považuje za platcu úrokov alebo licenčných poplatkov iba vtedy, ak uvedené výplaty predstavujú pre stálu prevádzkareň v členskom štáte, v ktorom sídli, daňový výdavok²²⁷. Spoločnosť niektorého členského štátu sa považuje za vlastníka pôžitkov v podobe úrokov alebo licenčných poplatkov iba vtedy, ak uvedené poplatky prijíma vo svoj vlastný prospech a nie ako sprostredkovateľ za inú osobu, akým je zástupca, poverenec alebo splnomocnenec.

Ak sa už požiadavky pre oslobodenie od dane neplnia, prijímajúca spoločnosť alebo stála prevádzkareň okamžite informuje vyplácajúcu spoločnosť alebo stála prevádzkareň a, ak tak požaduje štát pôvodu, aj príslušný orgán uvedeného štátu. Ak vyplácajúca spoločnosť alebo stála prevádzkareň zaplatila daň formou zrážky, od ktorej sa na základe smernice oslobodzuje, vzniká nárok na vrátenie uvedenej zrážky dane. Štát pôvodu nahrádza nadmerne zaplatenú daň formou zrážky do jedného roka od náležitého podania žiadosti spolu s informáciami, ktoré je oprávnený požadovať. Ak daň odvedená formou zrážky nebola vrátená v rámci uvedenej lehoty, prijímajúca spoločnosť alebo stála prevádzkareň má právo po uplynutí predmetného roka na úroky z dane, ktoré sa vyplácajú pri sadzbe, ktorá zodpovedá vnútroštátnej úrokovej sadzbe, ktorá sa uplatňuje na porovnateľné prípady na základe domáceho práva štátu pôvodu.

Vyššie uvedené smernice sú vyjadrením priamej, resp. pozitívnej harmonizácie dane z príjmov. Omnoho významnejší vplyv než pozitívna harmonizácia má v oblasti priamych daní negatívna

ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny alebo ktoré majú splatnosť 50 rokov odo dňa vydania.

²²⁶ Pozri bližšie čl. 1 bod 2 smernice Rady č. 2003/49/ES.

²²⁷ Pozri bližšie čl. 1 bod 3 smernice Rady č. 2003/49/ES.

harmonizácia uskutočňovaná SD EÚ. Z formálneho hľadiska európske právo nie je založené na precedentnom systéme, čo deklaruje skutočnosť, že absentuje ustanovenie, ktoré by implicitne alebo explicitne priznávalo rozsudkom SD EÚ záväzný charakter pre budúcu rozhodovaciu činnosť. Napriek uvedenému, judikatúra SD EÚ je považovaná za významný prvok v pôsobení EÚ, resp. jej orgánov, na členské štáty a v právnej teórii je zaradzovaná bez akýchkoľvek pochybností medzi pramene práva Európskej únie. V rozhodovacej praxi SD EÚ spontánne dochádza k tomu, že nové rozsudky v ich odôvodnení odkazujú na predošlé kauzy. Široký poukazuje na skutočnosť, že niektoré rozhodnutia²²⁸ získali takmer normatívny charakter a zásadným spôsobom ovplyvnili interpretáciu európskeho práva.²²⁹

Keďže právny základ v oblasti priamych daní je v porovnaní s inými oblasťami harmonizovaného práva mimoriadne úzky, dôsledkom toho je, že SD EÚ sa v oblasti priamych daní viac venuje všeobecným otázkam, hlavne voľnému pohybu osôb, trhovej rovnosti, alebo zásady subsidiarity. Treba konštatovať, že väčšina konaní pred SD EÚ sú práve konania o prejudiciálnej otázke²³⁰, pri ktorých SD EÚ má posúdiť súlad národných daňových predpisov (najmä) v otázkach slobody pohybu osôb, kapitálu, služieb a tovaru s primárnym právom EÚ. SD EÚ v rámci svojej činnosti v tejto oblasti skúma, či národná úprava nie je v rozpore so základnými princípmi a slobodami európskeho práva a na tomto základe prispieva k ochrane vnútorného trhu. Prevažná väčšina týchto prípadov sa týka porušovania niektorej zo slobôd vnútorného trhu

²²⁸ Napr. C 6/64 - Costa v. E.N.E.L.

²²⁹ Pozri bližšie ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha : Linde, 2010. s. 57.

²³⁰ K problematike prejudiciálnych otázok a povinnosti ich predkladania pozri bližšie: DOURADO, A. P., DA PALMA BORGES, R. (eds). *The Acte Clair in EC Direct tax Law*. Amsterdam : IBFD, 2008.

EÚ²³¹, menšia časť sa týka jednotlivých smerníc prijatých v rámci oblasti priameho zdanenia²³². Hoci nám rozsah tejto monografie neumožňuje dostatočne sa venovať ich rozboru a fundamentálnemu prínosu pre (už aj tak obmedzený) rozvoj európskeho práva v oblasti priamych daní, musíme skonštatovať, že práve negatívna harmonizácia²³³ predstavuje hybnú silu vývoja tejto sféry záujmu EÚ, ktorá ešte stále v podstate nevykazuje skutočné znaky harmonizácie, ale skôr pozitívneho odstraňovania prvkov diskriminácie²³⁴. Je nutné zdôrazniť, že negatívna harmonizácia má

²³¹ Predovšetkým rozsudky SD EÚ vo veciach: 26/62, *Van Gend & Loos*; 6/64, *Costa v E.N.E.L.*; 11/70, *Internationale handelsgesellschaft*; 33/76, *Rewe*; 106/77, *Simmenthal*; 283/81, *CILFIT*; 199/82, *San Giorgio*; C-208/90, *Emmott*; spojené veci C-6/90 a C-9/90, *Francovich*; C-204/90, *Bachmann*; C-279/93, *Schumacker*; C-107/94, *Asscher*; C-250/95, *Futura*; C-231/96, *Edis*; C-336/96, *Gilly*; C-307/97, *Saint-Gobain*; C-255/00, *Grundig Italiana*; C-129/00, *Commission v Italy*; C-453/00, *Kühne & Heitz*; C-436/00, *X & Y*; C-147/01, *Weber's Wine World*; C-234/01, *Geritse*; C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*; C-224/02, *PUSA*; C-376/03, *D*; C-446/03, *Marks & Spencer*; C-196/04, *Cadbury Schweppes*; C-290/04, *Scorpio*; C-345/04, *Centro Equestre*; C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*; C-231/05, *Oy*; C-379/05, *Amurta*; C-293/06, *Deutsche Shell*; C-414/06, *Lidl Belgium*; C-282/07, *S. A. Truck Center v Belgium*; C-418/07, *Papillon*; C-337/08, *X Holding*; C-440/08, *Gielen*; a. i.

²³² Najmä rozsudky SD EÚ vo veciach: spojené veci C-283/94, C-291/94 a C-292/94, *Denkavit-VITIC-Voormeer*; C-28/95, *Leur-Bloem*; C-375/98, *Epson Europe BV*; C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia*; C-321/05, *Kofoed*; C-392/07, *Commission v Belgium*; C-352/08, *Zwijnenburg*; C-247/08, *Gaz de France*, C-338/08 a C-339/08, *Ferrero/General beverage Europe*, a. i.

²³³ Pozri aj: ŠTRKOLEC, M. a kol. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice . Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. s. 140 a nasl.

²³⁴ V tomto kontexte je prioritou odstraňovanie znevýhodnenia nerezidentov oproti rezidentom v dôsledku diskriminačnej vnútroštátnej právnej úpravy, či už formou priamej alebo nepriamej diskriminácie. K pravidlám posudzovania prípadov diskriminácie vytvorených judikatúrou SD EÚ pozri bližšie napr.: LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. London : Spiramus Press Ltd, 2008. s. 44 a nasl.

svoje výrazné limity, keďže SD EÚ nemá právomoc vykladať národnú úpravu členských štátov. Zložitou robí negatívnu harmonizáciu aj skutočnosť, že v daňovej oblasti existuje aj ďalší systém daňových pravidiel, ktoré sú založené na medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia. SD EÚ však nevyvíja rozhodovaciu činnosť v oblasti medzinárodných zmlúv zabezpečujúcich zamedzenie dvojitého zdanenia. Vzájomné sa prekrývanie dvoch suverénnych daňových systémov síce môže spôsobovať prekážky slobodného pohybu, avšak z hľadiska SD EÚ to nie je považované za diskrimináciu spôsobenú činnosťou jedného štátu, ale je to výsledok interakcie medzi dvoma štátmi, čo má za následok, že takéto konanie je mimo rámca zakladajúcich zmlúv.

2. 1. 2. Osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií

Orientácia orgánov štátu zodpovedných za stav verejných financií na banky sa naplno prejavila začiatkom roku 2011, keď Ministerstvo financií pripravilo návrh zákona, ktorým sa Slovenská republika mala zaradiť medzi tie štáty, ktoré zaviedli osobitnú „bankovú daň“²³⁵, pričom po pripomienkovaní návrhu zákona ECB, tento prešiel riadnym zákonodarným procesom a v Zbierke zákonov bol uverejnený ako zákon č. 384/2011 Z. z. *o osobitnom odvode vybraných finančných inštitúcií a o doplnení niektorých zákonov*.

Zmena parlamentnej väčšiny v marci 2012 a deklarovaná snaha o zodpovedný prístup tak k verejným financiám, ako aj k stabilite

²³⁵ Termín „banková daň“ je zámerne uvedený v úvodzovkách, keďže ide o zastrešujúce, a zároveň všeobecne používané označenie rôznych druhov platieb bánk či iných úverových inštitúcií v štátoch EÚ (napr. Bank Levy vo Veľkej Británii, Bankenbelasting v Holandsku, Bankenabgabe v Nemecku, Taxe systématique sur les banques vo Francúzsku); dostupné na internete: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/bank-levy-9 v2.pdf>.

finančného (osobitne bankového) sektoru, viedli k prijatiu novely zákona č. 384/2011 Z. z., ktorá nadobudla účinnosť 1. 9. 2012. Touto zmenou došlo na jednej strane k rozšíreniu základu pre výpočet bankového odvodu, na strane druhej sa však vytvoril dovtedy absentujúci mechanizmus postupného znižovania sadzby bankového odvodu v závislosti od celkovej výšky uhradených odvodov bankami v priebehu kalendárneho roka. Okrem toho boli banky novelou zákona vystavené aj povinnosti uhradiť mimoriadny odvod (v októbri 2012), čo bolo kompenzované zrušením ich povinnosti zaplatiť ročný príspevok do Fondu ochrany vkladov na rok 2013 ako aj dve štvrt'ročné splátky ročného príspevku za rok 2012. Zavedením bankovej dane sa Slovenská republika zaradila medzi skupinu viacerých európskych štátov (a to aj mimo eurozóny), ktoré pristúpili v priebehu posledných štyroch rokov k zavedeniu novej platobnej povinnosti pre banky, či iné úverové inštitúcie, ktorá má v porovnaní s nimi už platenou daňou z príjmov odlišnú ekonomickú a právnu konštrukciu a v rôznych štátoch aj rôzne názvy. Príkladom možno poukázať na Francúzsko, ktoré *taxe systématique sur les banques* (voľným prekladom banková daň) zaviedlo od januára 2011 v sadzbe 0,25 % zo základu dane, a výnos z nej je príjmom štátneho rozpočtu. Základom dane vo Francúzsku sú minimálne kapitálové požiadavky (minimálna suma vlastných zdrojov).

Obdobne Spolková republika Nemecko zaviedla *Bankenangabe* (voľným prekladom bankový odvod, resp. banková dávka) s účinnosťou od januára 2011 v sadzbe 0,02 % až 0,04 % zo základu dane. Výnos tejto platobnej povinnosti bánk je príjmom osobitného bankového fondu a základom pre jej výpočet sú očistené pasíva zistené z účtovnej závierky. Maďarsko zaviedlo osobitnú daň pre finančné a úverové inštitúcie ešte v septembri 2010, v sadzbe od 0,15% do 0,53 % zo základu dane, pričom výnos z nej smeruje do štátneho rozpočtu. Maďarsko má v porovnaní s inými štátmi snáď najširšie vymedzený základ dane, ktorý tvorí prakticky celá bilančná

suma aktív. Portugalsko zaviedlo contribuição sobre o sector bancário (voľným prekladom dane, resp. príspevky bankového sektora) taktiež od januára 2011 v sadzbe 0,05 % zo základu dane, pričom výnos z nej smeruje do štátneho rozpočtu. Základom dane sú očistené pasíva. Slovinsko zaviedlo davek na bilancno vsoto bank (voľným prekladom daň z bankových aktív) s účinnosťou od 1. augusta 2011 v sadzbe 0,1 % zo základu dane, pričom výnos z nej plynie do štátneho rozpočtu. Základom dane v Slovinsku (ako to napokon vyplýva aj z jej názvu) sú bankové aktíva. Švédsko zaviedlo stabilitetsavgift (voľný prekladom stabilizačný odvod) s účinnosťou od decembra 2009 v sadzbe 0,036 % zo základu, a tento je príjmom osobitného stabilizačného fondu. Základom odvodu je upravená suma bankových pasív. Veľká Británia zaviedla bank levy (voľným prekladom banková daň, resp. bankový odvod) od januára 2011 v sadzbe 0,075 % a 0,0375 % zo základu dane, pričom sadzby sa majú v ďalších rokoch postupne zvyšovať. Platby smerujú do štátneho rozpočtu. Rovnako ako v Nemecku, Portugalsku a Švédsku, aj vo Veľkej Británii je základom odvodu suma očistených bankových pasív²³⁶. Z načrtnutého prehľadu vybraných európskych úprav bankovej dane, resp. bankového odvodu (ktorý si nerobí nárok na úplnosť, keďže okrem vyššie uvedených štátov zaviedli bankovú daň aj Holandsko, Rumunsko, Cyprus, Rakúsko, Belgicko), vyplýva, že tieto de lege lata nie sú harmonizované. Práve naopak, národné úpravy sa diametrálne odlišujú, a to v najmä podstatných otázkach, ako napríklad zistenie základu dane či rozpočtové (resp. fondové) určenie²³⁷.

²³⁶ Zdrojom informácií pre tento príspevok bol materiál KPMG: Bank levies, comparison of certain jurisdictions, Edition IX, Information correct as at June 2012; dostupné na internete: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/bank-levy-9v2.pdf>.

²³⁷ Na rozdiely medzi národnými úpravami bankovej dane v tzv. starých štátoch EÚ poukazuje napr. V. van den Lans v príspevku *Introduction of a Bank Tax in*

Keďže v čase zavádzania národných úprav v členských štátoch absentoval harmonizovaný systém bankovej dane na európskej úrovni, členské štáty mali a stále majú právomoc určiť si vlastné národné režimy, negatívnym výsledkom čoho môže byť dvojité zaťaženie viacerých bankových subjektov. Toto riziko je v Slovenskej republike zvýraznené tým faktom, že materské spoločnosti viacerých slovenských bánk majú sídlo v tých štátoch, ktoré rovnako zaviedli bankovú daň, ktorá v budúcnosti môže zasiahnuť aj bankové subjekty na Slovensku, ktoré by popri národnej bankovej dani boli nútené odvádzať odvody aj do zahraničia, teda do krajín sídiel ich materských spoločností. Slovenská republika zaviedla „bankovú daň“ pod označením osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií s účinnosťou od 1. januára 2012, pričom povinnosť jeho platenia sa vzťahuje na banky a pobočky zahraničných bánk. Už z dôvodovej správy k návrhu zákona vyplynulo, že jeho cieľom nebolo zaviesť daň v pravom zmysle slova, ktorá by napĺňala príjmovú stránku štátneho rozpočtu, ale zaviesť odvody pre vybrané finančné inštitúcie a prispieť tak k vytvoreniu mechanizmov podieľania sa týchto finančných inštitúcií na nákladoch budúcich finančných kríz v bankovom sektore, k zabezpečeniu spravodlivého rozdelenia záťaže a k predchádzaniu vzniku rozsiahlych výdavkov pre daňových poplatníkov, vládu a hospodárstvo v prípade riešenia finančných kríz, k stimulovaniu vybraných finančných inštitúcií obmedzovať systémové riziká a k ochrane stability finančného sektora Slovenskej republiky.²³⁸ Určujúcimi znakmi odvodu od 1. januára 2012 do konca augusta 2012 takto boli (i) povinnými subjektmi boli banky a pobočky zahraničných bánk (spolu išlo o 29 subjektov), (ii) základom pre výpočet odvodu bola tzv. očistená suma bankových

Netherlands. (In WEBER, D., MARRES, O. (eds). *Taxing the financial sector, Financial Taxes, Bank levies and More.* Amsterdam : IBFD, 2012. s. 105).

²³⁸ Cit. z dôvodovej správy k zákonu č. 384/2011 Z. z. o osobitnom odvode vybraných finančných inštitúcií a o doplnení niektorých zákonov.

pasív, t. j. pasíva banky znížené o sumu kladného vlastného imania, hodnotu finančných zdrojov dlhodobo poskytnutých pobočke zahraničnej banky, o sumu podriadeného dlhu a o sumu vkladov chránených systémom ochrany vkladov²³⁹. Dôvodom vylúčenia chránených vkladov zo základu pre výpočet odvodu bola skutočnosť, že tieto tvorili základ pre výpočet ročných príspevkov bánk do Fondu ochrany vkladov²⁴⁰. V opačnom prípade by totiž došlo k dvojitému zaťaženiu bánk, keďže chránené vklady by boli základom tak pre výpočet odvodu ako aj ročného príspevku do Fondu ochrany vkladov, (iii) ročná sadzba odvodu bola určená na úrovni 0,4 % a odvod bol splatný v štyroch štvrt'ročných splátkach vo výške jednej štvrtiny sadzby zo základu odvodu, (iv) odvod vrátane výnosu z neho bol príjmom štátnych finančných aktív, ktoré sú určené na krytie nákladov spojených s riešením finančných kríz v bankovom sektore a na ochranu stability bankového sektora Slovenskej republiky.

Účelové určenie výnosu odvodu takto našlo svoje vyjadrenie aj v paragrafovom znení zákona, podľa ktorého uhradené odvody ako aj výnosy z nich sú štátnymi finančnými aktívami určenými na krytie nákladov spojených s riešením finančných kríz v bankovom sektore a na ochranu stability bankového sektora Slovenskej republiky. Dôvodová správa predpokladala pozitívny vplyv odvodu na verejné financie vyčíslený na rok 2012 sumou 82,7 mil. eur, vypočítanou ako predpokladaný výnos odvodu 102,1 mil. eur znížený o pokles výnosu dane z príjmov právnických osôb 19,4 mil. eur (keďže odvod bude daňovým výdavkom bánk znižujúcim základ dane a tým aj samotnú daň). Novela zákona č. 384/2011 Z. z. vykonaná zákonom č. 233/2012 Z. z. účinným od 1. septembra 2012 priniesla

²³⁹ Za chránené vklady sa pritom považovali vklady chránené podľa zákona č. 118/1996 Z. z. *o ochrane vkladov*, prijaté bankou na území Slovenskej republiky a chránené v inom členskom štáte EÚ alebo inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou *Dohody o Európskom hospodárskom priestore*.

²⁴⁰ Pozri bližšie § 6 ods. 2 zákona č. 118/1996 Z. z.

v skúmanej oblasti viaceré zmeny, ktoré v konečnom dôsledku majú viesť k zvýšeniu výnosu z odvodu. Z dôvodovej správy k novele zákona je jasne identifikovateľné, že jej cieľom bolo dosiahnuť v budúcnosti pozitívny vplyv na verejné financie, to však za súčasného (sprievodného) zníženia ziskovosti bankového sektora. Základné zmeny národnej úpravy bankového odvodu spočívali v nasledovnom: (i) základom pre výpočet odvodu síce ostala tzv. očistená suma bankových pasív, ktorá sa však už neznižuje o sumu vkladov chránených systémom ochrany vkladov, dôsledkom čoho je jeho prirodzené rozšírenie. V nominálnom vyjadrení (opäť vychádzajúc z dôvodovej správy) ide pritom o zásadné rozšírenie základu pre výpočet odvodu, keď podľa predchádzajúceho stavu bol tento na úrovni 23,9 mld. Eur, a podľa upraveného stavu už 51,4 mld. Eur, (ii) účelovosť možného použitia výnosu z odvodu bola rozšírená aj o možné doplnenie zdrojov Fondu ochrany vkladov potrebných na výdavky z dôvodu výplaty náhrad za nedostupné vklady. Súčasne sa však novelizoval aj zákon č. 118/1996 Z. z. *o ochrane vkladov* tak, že peňažné prostriedky Fondu ochrany vkladov možno použiť okrem poskytovania náhrad za vklady aj na zabezpečenie účelu podľa zákona č. 384/2011 Z. z., teda v súvislosti s riešením finančných kríz²⁴¹ v bankovom sektore a na ochranu

²⁴¹ K téme finančnej krízy pozri bližšie napr. SOROS, G. *Financial turmoil in Europe and the United States: essays*. 2012. (Prekl. Dvořáková, T., vydalo nakl. BizBooks v Brne, 2013, 141 s.); KRUGMAN, P. *End This Depression Now!* 2012. (Prekl. Křístková, E., vydalo nakl. Vyšehrad, spol. s. r. o. v Prahe, 2012, 193 s.); ANNUNZIATA, M. *The Economics of the financial Crisis*. London : Palgrave Macmillan, 2011. 231 s; POSTA, P. D., TALANI, L. S. (eds). *Europe and the Financial Crisis*. London : Palgrave Macmillan, 2011. 258 s; taktiež LODGE, M., WEGRICH, K. *Executive Politics in Times of Crisis*. London : Palgrave Macmillan, 2012. 300 s; WORKIE, T. M. a kol. *Vývoj a perspektívy svetovej ekonomiky. Globálna finančná a hospodárska kríza. Príčiny – náklady - východiská*. Bratislava: Ekonomický ústav SAV, 2009. 280 s; ČERVENÁ, K., TREŠČÁKOVÁ, D. *Financie verejného sektora v čase hospodárskej krízy*. In: *Days of Law 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)*. Brno : Masarykova univerzita, 2012, s. 48-56.

stability bankového sektora, (iii) novelou zákona sa ustanovil zákaz prenosu nákladov spojených s úhradou odvodu na klientov banky (zákaz zvýšenia cien, resp. poplatkov bánk), (iv) zavedenie jednorazového mimoriadneho odvodu v sadzbe 0,1 % zo základu pre výpočet odvodu, ktorý má byť účelovo určený na podporu rozvojových programov vlády Slovenskej republiky a na posilnenie vlastných zdrojov financovania právnických osôb zriadených na podporu zahraničnoobchodných operácií vývozcov a dovozcov. V tejto súvislosti sa žiada zdôrazniť, že v prípade mimoriadneho odvodu je jeho účelové určenie iné ako v prípade výnosov z riadneho odvodu, a teda nie je určený na riešenie kríz bankového sektora. Zároveň však nemôže ostať nepovšimnuté, že výnos z mimoriadneho odvodu, aj napriek tomu, že formálne plynie do štátnych finančných aktív (vedených na mimorozpočtovom účte), materiálne je určený aj na podporu rozvojových programov vlády, ktoré sa realizujú cestou výdavkovej strany štátneho rozpočtu²⁴², čím nadobúda vlastnosti typické pre daňové platby²⁴³. Okrem toho je výnos z mimoriadneho odvodu určený aj na posilnenie vlastných zdrojov EXIM banky, ktorá bola zriadená za účelom podpory zahranično-obchodných operácií vývozcov a dovozcov so zámerom zvýšiť konkurencieschopnosť tuzemských tovarov a služieb a podporiť vzájomnú hospodársku výmenu Slovenskej republiky so zahraničím²⁴⁴ (v) novela zákona zaviedla mechanizmus postupného znižovania sadzby odvodu až na 0% a to v závislosti od celkovej sumy uhradených odvodov²⁴⁵, (vi) na kompenzáciu dôsledkov

²⁴² Pozri bližšie § 1 ods. 4 zákona č. 473/2013 Z. z. o štátnom rozpočte na rok 2014.

²⁴³ Napr. V. Babčák ako pojmový znak dane uvádza jej spätosť s úhradou štátnych, resp. verejných potrieb (cit. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 26); obdobne BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. Praha : C. H. BECK, 2006. s. 188.

²⁴⁴ Pozri bližšie zákon č. 80/1997 Z. z. o *Exportno-impornnej banke Slovenskej republiky*.

²⁴⁵ Pozri bližšie § 8 ods. 1 zákona č. 384/2011 Z. z. v znení zákona č. 233/2012 Z. z. ak celková suma uhradených odvodov presiahne k 25. aprílu, k 25. júlu alebo

zavedenia mimoriadneho odvodu a rozšírenia základu pre výpočet odvodu, novela zákona zrušila povinnosť bánk uhradiť dve štvrt'ročné splátky ročných príspevkov na rok 2012 a celý ročný príspevok na rok 2013 do Fondu ochrany vkladov, a to aj napriek vopred avizovanému nesúhlasu ECB²⁴⁶. Dôvodová správa k novele zákona predpokladala pozitívny vplyv na verejné financie vyčíslený na rok 2012 sumou 77 mil. eur, čo je prejavom tak zavedenia

k 25. októbru príslušného kalendárneho roka 500 000 000 eur, sadzba odvodu podľa § 3 ods. 2 na nasledujúci kalendárny rok a ďalšie kalendárne roky, v ktorých nie je splnená podmienka podľa odseku 2, je 0,2%, pričom ak je táto podmienka splnená k 25. aprílu alebo k 25. júlu príslušného kalendárneho roka, banka nie je povinná uhradiť štvrt'ročnú splátku na nasledujúce kalendárne štvrt'roky príslušného kalendárneho roka.

Podľa § 8 ods. 2 ak celková suma uhradených odvodov presiahne k 25. aprílu, k 25. júlu alebo k 25. októbru príslušného kalendárneho roka 750 000 000 eur, sadzba odvodu podľa § 3 ods. 2 na nasledujúci kalendárny rok a ďalšie kalendárne roky, v ktorých nie je splnená podmienka podľa odseku 3, je 0,1%, pričom ak je táto podmienka splnená k 25. aprílu alebo k 25. júlu príslušného kalendárneho roka, banka nie je povinná uhradiť štvrt'ročnú splátku na nasledujúce kalendárne štvrt'roky príslušného kalendárneho roka.

Podľa § 8 ods. 3 ak celková suma uhradených odvodov presiahne k 25. dňu príslušného kalendárneho štvrt'roka 750 000 000 eur a zároveň dosiahne k 25. dňu príslušného kalendárneho štvrt'roka 1,45% z hodnoty celkových aktív za bankový sektor Slovenskej republiky k poslednému dňu predchádzajúceho kalendárneho štvrt'roka, ktorý predchádza kalendárnemu štvrt'roku, v ktorom bola táto podmienka splnená, sadzba odvodu podľa § 3 ods. 2 na nasledujúce kalendárne roky, v ktorých je táto podmienka splnená, je 0%, pričom banka nie je povinná uhradiť štvrt'ročnú splátku na nasledujúce kalendárne štvrt'roky príslušného kalendárneho roka.

Podľa § 8 ods. 4 ak celková suma uhradených odvodov k 25. októbru kalendárneho roka nasledujúceho po kalendárnom roku, v ktorom bola splnená podmienka podľa odseku 3, nedosiahne 1,45% z hodnoty celkových aktív za bankový sektor Slovenskej republiky k poslednému dňu predchádzajúceho kalendárneho roka, sadzba odvodu podľa § 3 ods. 2 na nasledujúce kalendárne roky, v ktorých nie je podmienka podľa odseku 3 splnená, je 0,05%.

²⁴⁶ Pozri bližšie Stanovisko Európskej centrálnej banky zo 16. júla 2012 k bankovému odvodu a príspevkom do systému ochrany vkladov (COM/2012/53).

mimoriadneho odvodu (49,5 mil. eur), ako aj rozšírenia základu pre výpočet odvodu (27,5 mil. eur). V roku 2013 a v ďalších sa predpokladal pozitívny vplyv na verejné financie vo výške 109,9 mil. eur, táto suma však v dôvodovej správe k novele zákona nie je upravená o pokles výnosu dane z príjmov právnických osôb (keďže odvod ostane daňovým výdavkom bánk znižujúcim základ dane a tým aj samotnú daň).

V súvislosti so snahou o harmonizáciu rámca EÚ pre ozdravenie bánk a riešenie ich problémov, bola schválená smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/59/EÚ z 15. mája 2014, ktorou sa stanovuje rámec pre ozdravenie a riešenie krízových situácií úverových inštitúcií a investičných spoločností a ktorou sa mení smernica Rady 82/891/EHS a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2001/24/ES, 2002/47/ES, 2004/25/ES, 2005/56/ES, 2007/36/ES, 2011/35/EÚ, 2012/30/EÚ a 2013/36/EÚ a nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1093/2010 a (EÚ) č. 648/2012 (Ú. v. EÚ L 173, 12. jún 2014). Smernica okrem iného upravuje aj európsky systém mechanizmov financovania riešení krízových situácií bánk a v rámci toho cieľovú úroveň financovania ako aj jeho zdroje. Mechanizmy financovania, ktoré členské štáty zriadia na základe smernice budú použiteľné na (i) zaručenie aktív alebo záväzkov inštitúcie, ktorej krízová situácia sa rieši, jej dcérskych spoločností, preklenovacej inštitúcie alebo subjektu pre správu aktív; (ii) na poskytnutie úverov inštitúcií, ktorej krízová situácia sa rieši, jej dcérskym spoločnostiam, preklenovacej inštitúcií alebo subjektu pre správu aktív; (iii) na nákup aktív inštitúcie, ktorej krízová situácia sa rieši; (iv) na poskytnutie príspevkov preklenovacej inštitúcií a subjektu pre správu aktív; (v) na vyplatenie náhrady akcionárom alebo veriteľom; (vi) na poskytnutie príspevku inštitúcií, ktorej krízová situácia sa rieši, namiesto odpísania dlhu alebo konverziou záväzkov určitých veriteľov, ak sa uplatňuje nástroj záchrany pomocou vnútorných zdrojov a orgán pre riešenie krízových situácií sa rozhodne vylúčiť

určitých veriteľov z rozsahu pôsobnosti nástroja záchrany pomocou vnútorných zdrojov; (vii) na dobrovoľné požičiavanie prostriedkov ostatným mechanizmom financovania; (viii) na prijatie akejkoľvek kombinácie opatrení uvedených v predchádzajúcich prípadoch. Smernica o ozdravení a riešení krízových situácií bánk predpokladá, že členské štáty zabezpečia, aby do 31. decembra 2024 dostupné finančné prostriedky v ich mechanizmoch financovania dosiahli prinajmenšom 1 % sumy krytých vkladov všetkých inštitúcií povolených na ich území. Členské štáty však môžu stanoviť cieľové úrovne presahujúce túto sumu. Tento stav sa má dosiahnuť zavedením príspevkov ex ante, ktoré sa majú platiť najmenej raz za rok, mimoriadnych príspevkov ex post, alternatívnych zdrojov financovania (pôžičky alebo podpory od finančných inštitúcií alebo centrálnych bánk), vzájomných pôžičiek medzi mechanizmami financovania v rámci EÚ. Transpozícia smernice sa má realizovať tak, že členské štáty uvedú do účinnosti zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s ňou najneskôr do 31. decembra 2014 a jej ustanovenia budú uplatňovať od 1. januára 2015. V čase finalizácie tejto monografie bol do Národnej rady Slovenskej republiky predložený návrh zákona, ktorým sa preberajú ustanovenia smernice do vnútroštátneho práva. Keďže však zákonodarný proces bol v tomto čase iba v začiatkoch, môžeme vychádzať iba z navrhovaného znenia a dôvodovej správy k zákonu.

Návrh zákona v zhode s účelom smernice predpokladá, že dôjde k vytvoreniu Národného fondu pre riešenie krízových situácií, ktorý má byť osobitným účtom na sústredovanie príspevkov od vybraných inštitúcií, pričom správu peňažných prostriedkov národného fondu zabezpečuje Fond ochrany vkladov v súlade s týmto zákonom. Národný fond nemá byť právnickou osobou a prostriedky národného fondu nebudú tvoriť súčasť prostriedkov štátneho rozpočtu ani iných rozpočtov sektora verejnej správy. Peňažné prostriedky národného fondu budú uložené na osobitnom

úcte v Národnej banke Slovenska a evidovať sa majú oddelene od iných prostriedkov a majetku Fondu ochrany vkladov. Vybrané inštitúcie budú povinné uhrádzať do národného fondu ročný príspevok a mimoriadny príspevok. Ročný príspevok je pravidelne sa opakujúci príspevok vybranej inštitúcie. Mimoriadny príspevok je príspevok vybranej inštitúcie, ktorý slúži na doplnenie zdrojov národného fondu na výdavky spojené s krytím strát, nákladov a iných výdavkov, ktoré vznikli použitím národného fondu pri riešení krízových situácií. Výšku ročného príspevku na príslušný rok bude určovať novozriadený orgán Rada pre riešenie krízových situácií, a to po prerokovaní s ministerstvom financií a Fondom ochrany vkladov pre každú vybranú inštitúciu pri zohľadnení fázy obchodného cyklu a možného procyklického vplyvu na finančnú pozíciu prispievajúcej vybranej inštitúcie, a to najneskôr do 20. decembra predchádzajúceho kalendárneho roka. Ročný príspevok pre každú vybranú inštitúciu sa vypočíta ako pomer záväzkov vybranej inštitúcie znížených o vlastné zdroje vybranej inštitúcie, chránené vklady podľa osobitného predpisu a chránený klientsky majetok podľa osobitného predpisu, k záväzkom všetkých vybraných inštitúcií vykonávajúcich činnosti na území Slovenskej republiky znížených o hodnotu vlastných zdrojov, chránených vkladov podľa osobitného predpisu a chráneného klientskeho majetku podľa osobitného predpisu všetkých vybraných inštitúcií vykonávajúcich činnosti na území Slovenskej republiky. Pri výpočte ročného príspevku sa zohľadní rizikový profil vybranej inštitúcie. Výšku ročného príspevku bude určovať Rada pre riešenie krízových situácií po prerokovaní s ministerstvom financií a Fondom ochrany vkladov tak, aby v prechodnom období do 31. decembra 2024 kumulované prostriedky národného fondu dosiahli cieľovú úroveň v hodnote 1% chránených vkladov a chráneného klientskeho majetku vybraných inštitúcií vykonávajúcich činnosť na území Slovenskej republiky.

Problematickou skutočnosťou je, že návrh zákona síce ukladá vybraným inštitúciám (v rozhodujúcej miere banky a obchodníci s cennými papiermi) novú verejnoprávnu platobnú povinnosť, nerieši však vzťah s už existujúcou povinnosťou bánk prispievať do Fondu ochrany vkladov a povinnosťou platiť odvod. Návrh zákona totiž nenovelizuje zákon č. 384/2011 Z. z., a z jeho dôvodovej správy vyplýva, že v súvislosti s ním sa neplánuje zásah do platného rámca bankového odvodu. Aj keď v súčasnosti platná úprava bankového odvodu počíta s jeho postupným znižovaním, je potrebné uviesť, že paralelná koexistencia troch platobných povinností, a to aj za situácie, že niektoré z nich môžu mať nulovú výšku je dlhodobo neprijateľná, pretože zásadným spôsobom atomizuje kumulované zdroje na riešenie prípadných krízových situácií v bankovom sektore. Ako však už bolo uvedené, v súčasnosti sa vyjadrujeme iba k návrhu zákona, ktorý je v legislatívnom procese, a preto až čas ukáže, ako bude v Slovenskej republike v konečnom dôsledku upravený mechanizmus financovania krízových situácií na finančnom trhu, a aká bude koexistencia tejto úpravy s už existujúcimi modelmi (bankový odvod, Fond ochrany vkladov).

2. 1. 3. Daň z motorových vozidiel²⁴⁷

Do systematiky miestnych daní sme mohli do 31. decembra 2014 v zmysle zákona o miestnych daniach zaradiť aj fakultatívne ukladanú daň z motorových vozidiel. Podľa zásad schválenej fiskálnej decentralizácie bola daň z motorových vozidiel jediným originálnym daňovým príjmom vyšších územných celkov, ktoré mohli rozhodnúť o zavedení tejto dane na území samosprávneho kraja. Desiat'ročné iniciácie konceptu fiskálnej decentralizácie

²⁴⁷ V tejto podkapitole vychádzame z návrhu zákona *o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov* (č. parlamentnej tlače 1122) a predpokladaného právneho stavu od 1. januára 2015).

v Slovenskej republike bolo dostatočne relevantným mľníkom pre bilancovanie a posúdenie toho, či proklamované opatrenia, ktoré mali znamenať finančnú nezávislosť jednotiek územnej samosprávy, skutočne plnia svoj cieľ. V tomto smere je potrebné v súvislosti s daňou z motorových vozidiel poukázať na disproporcie, ktoré vznikali pri aplikácii ustanovení zákona o miestnych daniach. Najmä zo strany podnikateľského prostredia podliehali kritike postupy jednotlivých vyšších územných celkov pri určovaní sadzieb dane a úľav na tejto dani. V tejto súvislosti podnikatelia poukazovali najmä na neprímerane vysoké sadzby v porovnaní s okolitými krajinami a nepatrné zohľadnenie alebo nezohľadnenie ekologickjších vozidiel pri ich zdanení. Tieto nerovnaké pravidlá zdaňovania vozidiel v rámci Slovenskej republiky vytvárali následne nerovnaké ekonomické podmienky podnikania v jednotlivých samosprávnych krajoch, čo utlmovalo záujem podnikateľov na rozvoji podnikania, na nové investície do ekologických vozidiel a v konečnom dôsledku obmedzovali zdravú ekonomickú súťaživosť. Podnikatelia často hľadali možnosti ako sa vyhnúť vyššiemu zdaneniu napríklad preregistrovaním vozidiel do iného samosprávneho kraja s nižšími sadzbami alebo vyššími úľavami na dani. Tiež poukazovali na to, že výnos tejto dane nie je účelovo viazaný zákonom na opravu a údržbu pozemných komunikácií, teda, že neexistuje priama súvislosť medzi získanými výnosmi z „vysokých daní“ a kvalitou pozemných komunikácií v danom VÚC. Môžeme konštatovať, že poznatky z uplatňovania zákona o miestnych daniach v praxi potvrdili, že konkrétny prístup samosprávnych orgánov a využitie zákonného oprávnenia pri určovaní sadzieb dane a úľav z dane neboli vždy v súlade so zámerom deklarovaným v zásadách fiskálnej decentralizácie. V záujme odstránenia nežiaducich deformácií pri zdaňovaní motorových vozidiel sa pristúpi k zásadnej zmene, a to k vyňatiu dane z motorových vozidiel z fakultatívnych miestnych daní v kompetencii vyšších územných celkov. V dôsledku toho sa

s účinnosťou od 1. januára 2015 má zaviesť daň z motorových vozidiel ako daň štátna, upravená novým samostatným zákonom č. 361/2014 Z. z. z 26. novembra 2014 *o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov*. Základné atribúty zdaňovania motorových vozidiel ako je predmet dane, daňovník, základ dane, zdaňovacie obdobie, platenie preddavkov a správa dane v zmysle novej právnej úpravy dane z motorových vozidiel majú zostať zachované, jednotne sa upravia len sadzby dane, oslobodenia od dane, zvýšenia alebo zníženia od dane, ktoré budú platné v rámci celej Slovenskej republiky.

Nový zákon²⁴⁸ vymedzuje predmet dane, ktorým bude vozidlo evidované v Slovenskej republike a používané na podnikanie, ktorého definíciu upravuje Obchodný zákonník²⁴⁹ ako sústavnú činnosť vykonávanú samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku alebo na inú samostatnú zárobkovú činnosť vykonávanú v zdaňovacom období. Súčasne sa negatívne vymedzuje predmet dane, ktorým je vozidlo používané na skúšobné účely a má pridelené zvláštne evidenčné číslo a špeciálne vozidlo, ktoré je určené na vykonávanie špeciálnych činností. Daňovníkom bude v zmysle nového zákona v zásade okrem držiteľa zapísaného v osvedčení o evidencii časť I a osvedčení o evidencii časť II aj užívateľ vozidla a aj zamestnávateľ. Nová právna úprava počíta a taxatívnym vymedzením tých vozidiel, ktoré budú oslobodené od dane, pričom toto oslobodenie daňovník uplatňuje v daňovom priznaní, okrem oslobodenia vzťahujúceho sa na vozidlá diplomatických misíí a konzulárnych úradov. Pôjde o vozidlá záchranej zdravotnej služby, o vozidlá banskej, horskej, leteckej záchranej služby, vozidlá požiarnej ochrany, ako aj vozidlá osobnej pravidelnej

²⁴⁸ V zmysle vládneho návrhu zákona o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov (č. parlamentnej tlač 1122).

²⁴⁹ Pozri bližšie § 2 Obchodného zákonníka.

dopravy vykonávajúce prepravu na základe zmluvy o službách vo verejnom záujme a vozidlá, ktoré sú používané výhradne v poľnohospodárskej výrobe a v lesnej výrobe. Základ dane bude vymedzený samostatne pre vozidlo, ktorého jediným zdrojom energie je elektrina (elektromobil), a to v závislosti od výkonu motora v kW a zároveň sa zavedie základ dane pre osobné vozidlo na základe zdvihového objemu valcov motora v cm^3 a pre úžitkové vozidlo a autobus podľa počtu náprav a hmotnosti vozidla. Na účely dane z motorových vozidiel sa zafinuje pojem osobné vozidlo, úžitkové vozidlo a celková hmotnosť jazdných súprav. Ročné sadzby dane budú upravené v prílohe č. 1 jednotne pre celé územie Slovenskej republiky. Zároveň sa spresňuje spôsob zníženia sadzby pre vozidlo používané v rámci návesovej jazdnej súpravy. Určí sa zníženie ročných sadzieb dane odstupňované v závislosti od mesiaca prvej evidencie vozidla (vrátane tohto mesiaca), ktorý zohľadňuje ekologické kritériá najviac po dobu 108 kalendárnych mesiacov. Po uplynutí tejto doby sa navrhuje vozidlá zdaniť „základnou“ ročnou sadzbou uvedenou v prílohe zákona najviac po dobu 36 kalendárnych mesiacov. Po uplynutí celkovej doby 144 kalendárnych mesiacov počnúc mesiacom prvej evidencie vozidla sa navrhuje zvýšiť ročné sadzby dane uvedené v prílohe tohto zákona o 10% po dobu 12 kalendárnych mesiacov a o 20% pre vozidlá staršie ako 156 kalendárnych mesiacov. V prípade hybridných motorových vozidiel alebo hybridných elektrických vozidiel, motorových vozidiel s pohonom na stlačený zemný plyn (CNG) alebo skvapalnený zemný plyn (LNG) alebo na vodíkový pohon sa navrhuje znížiť ročnú sadzbu dane alebo upravenú ročnú sadzbu dane o 50%. Ustanovujú sa aj daňové zvýhodnenia pre vozidlá používané v rámci kombinovanej dopravy. Daňová povinnosť vznikne prvý deň mesiaca, v ktorom sa vozidlo stane predmetom dane okrem použitia vozidla právnym nástupcom daňovníka, ktorý bol zrušený bez likvidácie, ako aj v prípade zmeny daňovníka k jednému predmetu dane v priebehu jedného kalendárneho mesiaca. Zánik daňovej

povinnosti sa bude viazať k poslednému dňu mesiaca, v ktorom došlo k vyradeniu vozidla z evidencie vozidiel, ukončeniu alebo prerušeniu podnikania, zániku daňovníka bez likvidácie, zmene držiteľa vozidla alebo ukončeniu použitia vozidla, v dokladoch ktorého je ako držiteľ zapísaná osoba, ktorá zomrela, zanikla, bola zrušená alebo nepoužíva vozidlo na podnikanie. V súvislosti s precizovaním vzniku a zániku daňovej povinnosti sa osobitne uvádza posúdenie vzniku a zániku daňovej povinnosti v prípade zmeny daňovníka pri tom istom vozidle počas zdaňovacieho obdobia. Pôvodnému daňovníkovi zanikne daňová povinnosť posledným dňom mesiaca, v ktorom došlo k zmene daňovníka a novému daňovníkovi daňová povinnosť vzniká prvým dňom mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom k uvedenej zmene došlo, čím sa zamedzí duplicitnému zdaneniu toho istého vozidla v jednom mesiaci. Nový zákon zároveň zavedie aj oznamovaciu povinnosť daňovníka v súvislosti s oznámením skutočnosti, že sa vozidlo nestalo v zdaňovacom období predmetom dane a ani o tomto vozidle nebolo účtované. Lehota na oznámenie tejto skutočnosti bude do 31. januára po uplynutí zdaňovacieho obdobia.

Nový zákon vymedzí aj pojem preddavku na daň, ktorým rozumie platbu, ktorú je daňovník povinný platiť počas zdaňovacieho obdobia. Upraví sa definícia a výpočet predpokladanej dane vzťahujúcej sa na vozidlá, ktoré sú predmetom dane k 1. januáru bežného zdaňovacieho obdobia. Súčasne sa určí výška predpokladanej dane, ktorá zakladá povinnosť platenia preddavkov na daň. Preddavky na daň sa budú platiť štvrtročne a to v prípade, ak predpokladaná daň je v rozmedzí od 700 eur do 8 300 eur alebo mesačne, ak predpokladaná daň je vyššia ako 8 300 eur. Zároveň sa ustanoví termín na zaplatenie dane, ktorý je zhodný s termínom podania daňového priznania. V záujme zabezpečenia jednotného výkladu nový zákon spresní, kedy daňovník preddavky na daň z motorových vozidiel neplatí. Povinnosť platiť preddavky na daň bude môcť zmeniť správca dane sám alebo na základe žiadosti

daňovníka. Povinnosť platiť preddavky na daň zanikne daňovníkovi, ktorý sa zrušuje bez likvidácie, s likvidáciou, vstúpil do konkurzu, ukončil podnikanie resp. zomrel a to od povinnej platby preddavku splatného po dni, v ktorom došlo k tejto rozhodujúcej skutočnosti. Výpočet pomernej časti nadväzne na skutočnosť, že v priebehu zdaňovacieho obdobia vznikla a zanikla daňová povinnosť, sa viaže k počtu mesiacov, v ktorých vozidlo bolo predmetom dane. Pre vozidlá používané mimo výkonu vo verejnom záujme sa pomerná časť dane vypočíta ako súčin jednej tristošesťdesiatpätiny ročnej sadzby dane a počtu dní, v ktorých sa vozidlo použilo na podnikanie. Zároveň sa ustanoví povinnosť doplatiť rozdiel dane v prípade zaplatenia preddavkov v nižšej sume ako je následne vypočítaná daň za zdaňovacie obdobie, naopak, v prípade, ak boli preddavky zaplatené vo vyššej sume ako je vypočítaná daň, vzniknutý preplatok sa použije v zmysle osobitného predpisu.²⁵⁰ Správu tejto dane aj naďalej bude vykonávať miestne príslušný daňový úrad podľa miesta evidencie vozidla k 31. decembru predchádzajúceho roka. Ak vznikne daňová povinnosť počas zdaňovacieho obdobia, správu dane bude vykonávať miestne príslušný daňový úrad ku dňu vzniku daňovej povinnosti. Na zmenu miestnej príslušnosti počas zdaňovacieho obdobia sa neprihliada. Ak nie je možné určiť miestnu príslušnosť týmto spôsobom, bude sa postupovať podľa osobitného predpisu.²⁵¹ Pri zmene miestnej príslušnosti sa na účely vrátenia daňového preplatku na dani, vymáhania daňového nedoplatku na dani a vyrubenia úroku z omeškania na dani bude považovať za správcu dane daňový úrad, u ktorého preplatok na dani alebo nedoplatok na dani vznikol. Pri zmene miestnej príslušnosti bude na uloženie pokuty príslušný ten správca dane, ktorému malo byť daňové priznanie podané.

²⁵⁰ Pozri bližšie § 79 Daňového poriadku.

²⁵¹ Pozri bližšie § 7 Daňového poriadku.

V súvislosti s prechodnými ustanoveniami je potrebné poznamenať, ak daňová povinnosť k dani z motorových vozidiel a oznamovacia povinnosť vznikla ešte podľa zákona č. 582/2004 Z. z. do 31. decembra 2014, bude sa postupovať podľa zákona účinného do 31. decembra 2014. Avšak v prípade ak, síce daňová povinnosť k dani z motorových vozidiel a oznamovacia povinnosť vznikli ešte v zmysle zákona č. 582/2004 Z. z. účinného do 31. decembra 2014, ale preddavok na daň alebo samotná daň vrátane pokuty a úroku z omeškania vzťahujúcich sa k tejto dani boli zaplatené po 31. decembri 2014, budú už príjmom štátneho rozpočtu.

2. 1. 4. Miestne dane

Daň z nehnuteľností predstavuje štandardnú a stabilnú súčasť sústav daní v rôznych štátoch sveta. Ide o jednu z najstarších daní vôbec, keďže jej história siaha až do staroveku²⁵². Z hľadiska jej zaradenia do sústavy daní ide o daň priamu, konkrétne daň majetkovú. Význam dane z nehnuteľnosti z pohľadu jej prínosu pre konkrétny verejný rozpočet, do ktorého výnos z nej plynie, sa v jednotlivých štátoch výrazne odlišuje²⁵³. Slovenská republika patrí medzi štáty, v ktorých daň z nehnuteľností nepredstavuje zásadný

²⁵² Pozri bližšie STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009.

²⁵³ Napríklad v Českej republike tvorí s výnosom cca 400 mil. EUR približne 1,5 % celkových daňových príjmov štátu a zároveň 0,15 % HDP, v Maďarsku je to približne 0,3 % HDP, v Bulharsku 0,34 % HDP, v Slovinsku 0,2 % HDP, v Rumunsku 0,6 % HDP, v Macedónsku 0,5 % HDP, v Moldavsku 0,4 % HDP, v Estónsku 0,23 % HDP, v Litve 0,5 % HDP, v Lotyšsku 1,4 % HDP, v Poľsku 1,2 % HDP, vo Veľkej Británii 1,4 % HDP, v Nemecku 1,1 % HDP, v Kanade 4,1 % HDP. (Zdroj: BRZESKI, W. J. *The Unpopular Tax: History and what to do about that*. Market value-based taxation of Real property: Lessons from International experience, Lincoln Institute of Land Policy & Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, 17.-21. marca 2014).

príjmový zdroj z hľadiska financovania verejných potrieb. Nakoľko v podmienkach SR je táto koncipovaná ako miestna daň, výnos z nej plynúci je príjmom rozpočtu obce ako samosprávnej jednotky. V roku 2012 predstavoval výnos z dane z nehnuteľností 304 479 000 Eur, čo predstavujú 0,426 % HDP a zároveň 3,59 % z celkových daňových príjmov štátu evokuje záver o nízkom význame tejto dane z komplexného pohľadu štátu ako takého. Uvedený výnos tejto dane však predstavuje 63,88 %-ný podiel na príjmoch obcí z miestnych daní²⁵⁴ a zároveň 31,14 %-ný podiel na celkových miestnych príjmoch obcí²⁵⁵ a 8,73 %-ný podiel na celkových príjmoch obcí²⁵⁶. Z pohľadu obcí ide teda o najvýznamnejší zdroj vlastných príjmov, hoci ani zďaleka nie tak významný, aby zaručoval obciam finančnú samostatnosť²⁵⁷. Daň z nehnuteľností ako miestna daň bola zavedená zákonom o

²⁵⁴ Pokiaľ by sme brali do úvahy celkové daňové príjmy obcí (1 674 254 000 EUR), t. j. podiel výnosu na štátnych daniach (1 197 587 000 EUR), potom bude tento podiel tvoriť len 18,19 % (údaje prepočítané na základe informácií dostupných z Rozpočtu verejnej správy na roky 2014 až 2016 (dostupné na internete: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9521>).

²⁵⁵ Celkovými miestnymi príjmami obcí sa myslia príjmy zo všetkých miestnych daní (476 667 000 EUR) a nedaňové príjmy (501 053 000 eur); údaje prepočítané na základe informácií dostupných z *Rozpočtu verejnej správy na roky 2014 až 2016* (dostupné na internete: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9521>).

²⁵⁶ Celkovými príjmami obcí sú všetky daňové príjmy (miestne dane podiel výnosu na štátnych daniach: 1 674 254 000 EUR), nedaňové príjmy (501 053 000 EUR), dotácie a transfery (1 310 702 000 EUR); údaje prepočítané na základe informácií dostupných z *Rozpočtu verejnej správy na roky 2014 až 2016* (zdroj: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9521>).

²⁵⁷ Pozri bližšie: 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.; KICOVÁ, A., ŠTRKOLEC, M. *Vzájomné finančno-právne vzťahy jednotiek územnej samosprávy*. In: Finanse samorządu terytorialnego. Radom : Wyzsza Szkola Handlowa, 2012. s. 381-391.; ŠTRKOLEC, M. *Príjmy miestnych daní - ústavné predpoklady a realita*. In: 15 rokov Ústavy Slovenskej republiky. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2008. s. 338-343.

miestnych daniach, ktorý nadobudol účinnosť 1. novembra 2004. Ten zrušil predchádzajúci zákon SNR č. 317/1992 Zb. *o dani z nehnuteľností* v znení neskorších predpisov, ktorý upravoval daň z nehnuteľností ako daň štátnu, čím došlo k naplneniu Ústavou zakotveného delenia daní na štátne a miestne. Zákon o miestnych daniach síce túto daň ustanovuje, ale o jej zavedení a zrušení a zmene daňových prvkov, pri ktorých to tento zákon umožňuje, už rozhodujú samotné obce prostredníctvom všeobecne záväzných nariadení. Zákon teda splnomocňuje obec, aby v medziach ním daných, rozhodovala o vyberaní dane z nehnuteľností na svojom území a upravila jej konkrétne podmienky podľa miestnych pomerov.

V zmysle tohto zákona sa daň z nehnuteľností skladá z dane z pozemkov, dane zo stavieb a dane z bytov a z nebytových priestorov v bytovom dome. Pre každú z nich je zákonom *o miestnych daniach* definovaný daňovník, predmet dane, základ dane, sadzba dane, spôsob výpočtu dane a spoločne oslobodenia a zníženia, vznik a zánik daňovej povinnosti a otázky správy dane. Daňovníkom je prioritne vlastník nehnuteľnosti, alternatívne správca, v zákonom stanovených prípadoch nájomca a pokiaľ nemožno daňovníka určiť podľa stanovených kritérií, je ním osoba ktorá nehnuteľnosť skutočne užíva. Predmet dane je pri každej z troch zložiek dane z nehnuteľností podrobne vymedzený, a to tak pozitívne ako aj negatívne. Zásadne sú zdaňované všetky nehnuteľnosti, pokiaľ sa pri nich neuplatňuje oslobodenie od dane alebo zníženie dane a ich rozčlenenie do jednotlivých zákonom predvídaných kategórií je rozhodujúce z hľadiska rozhodovania obcí o jednotlivých sadzbach daní pre uvedené druhy nehnuteľností. Základ dane a jeho definovanie je prvkom, o ktorom sa v nedávnom čase rozprúdila živá diskusia. Pokiaľ ide o základ jednotlivých zložiek dane z nehnuteľností, zákon o miestnych daniach je pomerne jednoznačný. Pri dani z pozemkov, zákon o miestnych daniach rozlišuje: 1. ornú pôdu, chmeľnice, vinice, ovocné sady, trvalé

trávnaté porasty (pri ktorých je základom dane hodnota pozemku bez porastov určená vynásobením výmery pozemkov v m² a hodnoty pôdy za 1 m² uvedenej v prílohe č. 1 zákona *o miestnych daniach*)²⁵⁸; 2. záhrady, zastavané plochy a nádvoria, ostatné plochy a stavebné pozemky (kde je základom dane hodnota pozemku určená vynásobením výmery pozemkov v m² a hodnoty pozemkov za 1 m² uvedenej v prílohe č. 2 zákona *o miestnych daniach*)²⁵⁹; 3. lesné pozemky, na ktorých sú hospodárske lesy, rybníky s chovom rýb a ostatné hospodársky využívané vodné plochy (kde je základom dane z pozemkov hodnota pozemku bez porastov určená vynásobením výmery pozemkov v m² a hodnoty pozemku zistenej na 1 m² podľa predpisov o stanovení všeobecnej hodnoty majetku)²⁶⁰. Základom dane zo stavieb je výmera zastavanej plochy v m², pričom zastavanou plochou sa rozumie pôdorys stavby na úrovni najrozsiahlejšej nadzemnej časti stavby a do zastavanej plochy sa nezapočítava prečnievajúca časť strešnej konštrukcie stavby. Základom dane z bytov (a nebytových priestorov) je výmera podlahovej plochy bytu alebo nebytového priestoru v m². Sadzba dane je jedným z najvýznamnejších prvkov ovplyvňujúcich konečnú

²⁵⁸ V prípadoch, keď táto príloha stanovuje nulovú hodnotu pre jednotlivé pozemky v konkrétnom katastrálnom území, môže správca dane všeobecne záväzným nariadením ustanoviť vlastnú hodnotu namiesto tejto nulovej za podmienky, že takto ustanovená nová hodnota nepresiahne 50 % hodnoty pozemku podľa cit. prílohy určenej za okres, do ktorého príslušné katastrálne územie patrí; takto ustanovená hodnota pozemku sa použije len, ak daňovník hodnotu pozemku nepreukáže znaleckým posudkom.

²⁵⁹ Ak správca dane pri stavebnom pozemku neustanoví všeobecne záväzným nariadením, že namiesto hodnoty pozemku uvedenej v prílohe č. 2 sa použije hodnota pozemku uvedená vo všeobecne záväznom nariadení.

²⁶⁰ Obdobne ako v prvom prípade, aj tu môže správca dane všeobecne záväzným nariadením ustanoviť, že namiesto hodnoty pozemku zistenej za 1 m² podľa predpisov o stanovení všeobecnej hodnoty majetku sa použije hodnota pozemku za 1 m², ktorú ustanoví v takomto všeobecne záväznom nariadení; takto ustanovená hodnota pozemku sa použije len ak daňovník hodnotu pozemku nepreukáže znaleckým posudkom.

výšku dane a zároveň najsilnejší nástroj na presadzovanie politiky z hľadiska potrieb zdanenia nehnuteľností konkrétnej obce. Dôvodom je, že zákon o miestnych daniach stanovuje len základné sadzby pre jednotlivé zložky dane z nehnuteľností (ročná sadzba dane z pozemkov je 0,25 %, dane zo stavieb je 0,033 eur za každý aj začatý m² zastavanej plochy a dane z bytov je 0,033 eur za každý aj začatý m² podlahovej plochy bytu a nebytového priestoru) a obce tieto sadzby môžu podľa miestnych podmienok znížiť alebo zvýšiť a stanoviť rozdielne sadzby pre rôzne časti obce ako aj pre rôzne druhy nehnuteľností (tak ako ich kategorizuje zákon o miestnych daniach). Platia pri tom len isté obmedzenia, t. j. obcou ustanovená sadzba dane z pozemkov nesmie presiahnuť zákonom stanovené limity.²⁶¹ Ustanovená ročná sadzba dane zo stavieb nesmie presiahnuť 10-násobok najnižšej ročnej sadzby dane zo stavieb určenej správcom dane vo všeobecne záväznom nariadení, čo platí rovnako aj pre sadzby dane z bytov a nebytových priestorov²⁶². Pri viacpodlažných stavbách môže správca dane všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo v jej jednotlivých častiach určiť príplatok za podlažie v sume najviac 0,33 eur za každé ďalšie podlažie okrem prvého nadzemného podlažia. Z uvedeného vyplýva, že súčasné zdanenie nehnuteľností má v podstatnom rozsahu základ vo veľkosti konkrétnej nehnuteľnosti. Základ dane zo stavieb a z bytov a nebytových priestorov sa odvíja výlučne od veľkosti týchto nehnuteľností. Pri dani z pozemkov síce

²⁶¹ Ide o 5-násobok základnej ročnej sadzby dane z pozemkov stanovenej zákonom pre ornú pôdu, chmeľnice, vinice a ovocné sady a jej 10-násobok pre lesné pozemky, na ktorých sú hospodárske lesy, rybníky s chovom rýb a ostatné hospodársky využívané vodné plochy a 5-násobok najnižšej ročnej sadzby dane z pozemkov ustanovenej správcom dane vo všeobecne záväznom nariadení pre ostatné pozemky; inak sa uplatní základná zákonná sadzba.

§ 8 ods. 2 zákona o miestnych daniach.

²⁶² S výnimkou uvedenou v ust. § 104 g ods. 3 a 4 zákona o miestnych daniach, ktoré stanovujú prechodné obdobie na uvedenie príslušnej sadzby dane zo stavieb a dane z bytov do súladu s cit. zákonným obmedzením.

základ dane zohľadňuje okrem veľkosti aj hodnotu nehnuteľnosti, avšak táto hodnota nie je hodnotou trhovou, ale hodnotou fixne stanovenou zákonom o dani z nehnuteľností vzťahujúcou sa na príslušné katastrálne územie s výnimkou stavebných pozemkov, kde hodnotu pozemku môže stanoviť samotná obec a lesných pozemkov, rybníkov s chovom rýb a ostatných hospodársky využívaných vodných plôch, kde sa hodnota týchto pozemkov stanovuje podľa predpisov o stanovení všeobecnej hodnoty majetku, resp. všeobecne záväzným nariadením obce. Samotná výška zdanenia sa teda v konkrétnom prípade reguluje cez oprávnenie obce upravovať sadzby jednotlivých daní. Podľa zákona o miestnych daniach sa však pri dani z nehnuteľností uplatňujú viaceré oslobodenia, a to jednak obligatórne²⁶³, a jednak fakultatívne²⁶⁴, o ktorých uplatňovaní rozhoduje príslušná obec a ktorých výpočet uvádza zákon o miestnych daniach.

V poradí ďalšou tradičnou miestnou daňou, ktorá sa uplatňuje v rôznych podobách aj v mnohých európskych štátoch, je daň za psa. Daň za psa je v súčasnosti upravená v § 22 zákona *o miestnych*

²⁶³ Napríklad nehnuteľnosti vo vlastníctve obce, ktorá je správcom dane, vo vlastníctve cirkvi a náboženských spoločností registrovaných štátom, ktoré slúžia na vzdelávanie, na vedeckovýskumné účely alebo na vykonávanie náboženských obradov, vo vlastníctve verejných vysokých škôl alebo vo vlastníctve štátu v správe štátnych vysokých škôl slúžiace na vysokoškolské vzdelávanie alebo na vedeckovýskumné účely, vo vlastníctve štátu v správe Slovenskej akadémie vied slúžiace na vedeckovýskumné účely, vo vlastníctve štátu alebo samosprávnych krajov slúžiace na vzdelávanie, pozemky verejne prístupných parkov vo vlastníctve zdravotníckych zariadení poskytujúcich ústavnú zdravotnú starostlivosť, vo vlastníctve Slovenského Červeného kríža.

²⁶⁴ Napríklad pozemky verejne prístupných parkov, priestorov a športovísk, na ktorých sú cintoríny, močiare, pozemky funkčne spojené so stavbami slúžiacimi verejnej doprave, pozemky a stavby užívané školami a školskými zariadeniami, stavby na bývanie a byty a garáže vo vlastníctve fyzických osôb v hmotnej núdzi či fyzických osôb starších ako 62 rokov alebo takých, ktorí sú držiteľmi preukazu fyzickej osoby s ťažkým zdravotným postihnutím, a. i. (podľa § 17 ods. 2, 3 zákona *o miestnych daniach*).

daniach. Pôvodnou ideou zákonodarcu v etape prípravy legislatívneho znenia zákona o miestnych daniach bolo zaviesť tzv. “daň za zvierá“, t. j. okrem ustanovených výnimiek (hospodárske zvieratá, zvieratá chované na vedecké a výskumné účely či umiestnené v útulkoch a pod.) by boli predmetom dane aj iné zvieratá ako psy. Takto široko vymedzený predmet by však v praxi komplikoval vyberanie dane.²⁶⁵ Daňovníkom dane za psa je fyzická alebo právnická osoba, pokiaľ psa vlastní. Vlastníctvo je v praxi možné preukázať darovacou zmluvou, kúpnu zmluvou či potvrdením o prevzatí z útulku zvierat. V prípade, že sa vlastníctvo nedá preukázať, daňovníkom je držiteľ psa. Predmetom dane za psa je pes starší ako 6 mesiacov. Predmetom dane za psa nie sú psy chované na vedecké a výskumné účely, psy umiestnené v útulkoch zvierat, psy so špeciálnym výcvikom, ktorého vlastní alebo používa občan s ťažkým zdravotným postihnutím alebo držiteľ preukazu fyzickej osoby s ťažkým zdravotným postihnutím so sprievodcom. Absolvovanie špeciálneho výcviku sa preukazuje osobitým potvrdením. Základom dane za psa je počet psov. Sadzbu dane za psa určuje vo svojom všeobecne záväznom nariadení obec, pričom sa určuje sadzba v eurách za jedného psa a kalendárny rok. Takto určená sadzba dane platí za každého ďalšieho psa u toho istého daňovníka. V priamej nadväznosti na splnomocňovacie ustanovenie²⁶⁶ je možné upraviť sadzbu dane v závislosti od viacerých kritérií. Sadzba dane sa môže líšiť napríklad s ohľadom na plemeno (napr. vyššia sadzba pre bojové plemená), alebo od toho, kde je pes umiestnený (rozličné sadzby pre psy umiestnené v byte, rodinnom dome, chate či prevádzkarni podniku). Z toho je zrejmé, že jeden daňovník môže platiť za viacero psov rôzne sadzby dane. Vplyv na výšku dane môže mať status občana, čo sa najčastejšie prejavuje ako nižšia sadzba dane pre dôchodcov, prípadne iné

²⁶⁵ Cit. BABČÁK, V. *Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku*. Košice: UPJŠ, 2004. s. 18.

²⁶⁶ Pozri bližšie § 29 zákona o miestnych daniach.

skupiny obyvateľstva (napríklad osoby s ťažkým zdravotným postihnutím, ktoré nevlastnia psa so špeciálnym výcvikom). Daňová povinnosť vzniká prvým dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa pes stal predmetom dane a zaniká posledným dňom mesiaca, v ktorom pes prestal byť predmetom dane. Správcom dane je obec, na ktorej území je pes chovaný. Trvalý pobyt majiteľa, respektíve držiteľa, je v tomto prípade irelevantný. Správca dane je zákonom splnomocnený prostredníctvom všeobecne záväzného nariadenia určovať všetky podrobnosti prípadne oslobodenia od dane alebo zníženia dane atď. V systematike Zákona o miestnych daniach je právne reglementovaná aj daň za užívanie verejného priestranstva²⁶⁷. Daňovníkom dane za užívanie verejného priestranstva je fyzická alebo právnická osoba, ktorá užíva verejné priestranstvo. Predmet dane za užívanie verejného priestranstva je určený ako osobitné využívanie verejného priestranstva. Zákon verejné priestranstvo definuje ako verejnosti prístupné pozemky vo vlastníctve obce. Pod túto definíciu spadajú najmä námestia, chodníky, verejné účelové komunikácie, trhoviská, parky, verejná zeleň a i. Pozemky patriace obci nespádajú do kategórie verejného priestranstva v prípade, že ich obec prenajíma. Pod osobitným užívaním verejného priestranstva zákon rozumie umiestnenie zariadenia slúžiaceho na poskytovanie služieb (napr. ambulantly predaj, reklamné a propagačné akcie), umiestnenie stavebného zariadenia (napr. lešenia, výkopy), predajného zariadenia, zariadenia cirkusu, zariadenia lunaparku a iných atrakcií, umiestnenie skládky, trvalé parkovanie vozidla mimo stráženého parkoviska a podobne. Základom tejto dane je výmera užívaného verejného priestranstva v m². Sadzba dane je určená všeobecne záväzným nariadením. Správca dane ustanoví sadzbu dane v eurách za každý, aj začatý m² verejného priestranstva a za každý, aj začatý deň užívania. Daňová

²⁶⁷ Pozri bližšie § 30 a nasl. zákona o miestnych daniach.

povinnosť vzniká dňom začiatku osobitného užívania verejného priestranstva a zaniká v deň skončenia osobitného užívania verejného priestranstva. Daňovník je povinný oznámiť svoj zámer osobitného užívania verejného priestranstva správcovi dane najneskôr v deň vzniku daňovej povinnosti. Obec vyrubí daň rozhodnutím najskôr v deň vzniku daňovej povinnosti. Vyrubená daň je následne splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Obec môže určiť splátky dane a lehotu ich splatnosti v rozhodnutí. Daňovník môže vyrubenú daň, ktorá bola rozhodnutím obce určená v splátkach, zaplatiť aj naraz najneskôr v lehote splatnosti prvej splátky. Ak daňová povinnosť zanikne a daňovník oznámi túto skutočnosť správcovi dane do 30 dní odo dňa zániku daňovej povinnosti, správca dane vráti pomernú časť dane za zostávajúce dni, za ktoré bola daň zaplatená. Nárok na vrátenie pomernej časti dane zanikne, ak daňovník v uvedenej lehote zánik daňovej povinnosti neoznámi. Obec písomne vyzve daňovníka, ktorý nesplní oznamovaciu povinnosť o vzniku daňovej povinnosti, na jej splnenie v primeranej lehote, ktorá nemôže byť kratšia ako osem dní. Pomerne novým prvkom pri správe dane za užívanie verejného priestranstva je určenie dane podľa pomôcok. Ak daňovník nesplní oznamovaciu povinnosť ani na základe výzvy správcu dane, obec zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok. Obec oznámi daňovníkovi určenie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určenia dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Na postup obce pri určení dane podľa pomôcok sa vzťahuje Daňový poriadok. Správcom dane je miestne príslušná obec, teda obec, v ktorej katastrálnom území sa dané užívané verejné priestranstvo nachádza. Obec prostredníctvom všeobecne záväzného nariadenia určí najmä miesta, ktoré sú verejnými priestranstvami, osobitné spôsoby ich užívania, prípadne rôzne sadzby dane podľa určených kritérií. Determinantom výšky daňovej povinnosti môže byť druh podujatia konaného na území obce (napr. odpustenie dane v prípade konania charitatívnej akcie). Obec

je oprávnená stanoviť náležitosti oznamovacej povinnosti, ako aj prípadné oslobodenia alebo zníženia dane.

Daň za ubytovanie je miestnou daňou, ktorej predmetom je prechodné odplatné prechodné ubytovanie podľa § 754 až 759²⁶⁸ Občianskeho zákonníka v ubytovacom zariadení, ktorým je: hotel, motel, botel, hostel, penzión, apartmánový dom, kúpeľný dom, liečebný dom, ubytovacie zariadenie prírodných liečebných kúpeľov a kúpeľných liečební, turistická ubytovňa, chata, stavba na individuálnu rekreáciu, zrub, bungalov, kemping, minikemp, táborisko, rodinný dom, byt v bytovom dome, v rodinnom dome alebo v stavbe slúžiacej na viaceré účely. Daňovníkom je fyzická osoba, ktorá takúto službu využije a prechodne sa ubytuje v ubytovacom zariadení. Nie je však platiteľom tejto dane. Povinnosť vyinkasovanú daň odvádzať správcovi dane má prevádzkovateľ zariadenia, ktorý odplatné prechodné ubytovanie poskytuje. Základom dane je počet prenocovaní a sadzbu dane vyjadrenú v eurách určí obec na osobu a prenocovanie. Správcom dane je tá obec, na ktorej území sa ubytovacie zariadenie nachádza. Splnomocňovacie ustanovenie dáva správcovi dane oprávnenie určiť všetky podrobnosti týkajúce sa dane za ubytovanie, najmä náležitosti a lehotu oznamovacej povinnosti platiteľa dane, sadzbu dane, rozsah a spôsob vedenia preukaznej evidencie na účely dane, spôsob vyberania dane, náležitosti potvrdenia o zaplatení dane, lehoty a spôsoby jej odvodu obci, prípadné oslobodenia od tejto dane alebo zníženia dane. Zavedenie tejto dane má výraznejší dopad

²⁶⁸ Predmetné ustanovenia upravujú zmluvu o ubytovaní, na základe ktorej vznikne objednávateľovi právo, aby mu ubytovateľ poskytol prechodné ubytovanie na dohodnutú dobu alebo na dobu vyplývajúcu z účelu ubytovania v zariadení na to určenom. Za ubytovanie a služby s ním spojené je objednávateľ povinný zaplatiť ubytovateľovi cenu v lehotách určených ubytovacími poriadkami.

na miestny rozpočet a tým pádom aj opodstatnenie v tých obciach, v ktorých je rozvinutý cestovný ruch alebo vo väčších mestách.

Príjmová stránka rozpočtov územnej samosprávy môže byť doplnená aj výnosom dane za predajné automaty, ktorá je zakotvená v ustanoveniach § 44 a nasl. zákona o miestnych daniach. Daňovníkom dane za predajné automaty je fyzická alebo právnická osoba za podmienky, že prevádzkuje predajný automat. Nie je podmienkou, aby ho aj vlastnila. Predajný automat je zariadenie - prístroj alebo automat, ktoré za odplatu vydáva tovar a je umiestnené v priestoroch dostupných verejnosti. Zákonnodarca nevymedzuje, aký druh tovaru môže byť predmetom predaja. Najčastejšie ide o nápojové automaty, automaty s občerstvením či automaty predávajúce drobné hračky. Za predmet dane sa nepovažujú predajné automaty, ktoré vydávajú cestovné lístky verejnej dopravy. Základom dane je počet predajných automatov, ktoré daňovník prevádzkuje. Obec, na ktorej území sa predajné automaty prevádzkujú, určí sadzbu dane v eurách za jeden predajný automat a jeden kalendárny rok. Daňová povinnosť vzniká prvým dňom kalendárneho mesiaca, v ktorom sa predajný automat začal prevádzkovať a zaniká posledným dňom mesiaca, v ktorom sa ukončilo jeho prevádzkovanie. Ak dôjde v rámci jedného kalendárneho mesiaca k zmene správcu dane k tomu istému predmetu dane, vzniká daňová povinnosť u nového správcu dane prvým dňom mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom došlo k zmene správcu dane. Obec ustanoví všeobecne záväzným nariadením najmä sadzbu dane, prípadne rôzne sadzby dane podľa určených kritérií, rozsah a spôsob vedenia preukaznej evidencie na účely dane, spôsob identifikácie predajných automatov, prípadné oslobodenia od tejto dane alebo zníženia dane.

Obdobne je regulovaná aj daň za nevýherné hracie prístroje²⁶⁹. Daň za nevýherné hracie prístroje sa týka prevádzkovateľa

²⁶⁹ Pozri bližšie § 52 nasl. zákona o miestnych daniach.

nevýherného hracieho prístroja, bez ohľadu na to, či je vlastníkom prístroja alebo ho má iba v nájme. Pod pojmom nevýherné hracie prístroje rozumieme hracie prístroje, ktoré sa spúšťajú alebo prevádzkujú za odplatu, pričom tieto hracie prístroje nevydávajú peňažnú výhru a sú prevádzkované v priestoroch prístupných verejnosti.²⁷⁰ Obligatórnym znakom je teda odplata, za ktorú sa prístroj spustí, ale zároveň tu nie je daná možnosť peňažnej výhry. Zákon hracie prístroje bližšie špecifikuje ako elektronické prístroje na počítačové hry alebo mechanické prístroje, elektronické prístroje, automaty a iné zariadenia na zábavné hry. Základ dane je vyjadrený počtom nevýherných hracích prístrojov, sadzba dane je určená v eurách na jeden nevýherný hrací prístroj za kalendárny rok. Daňová povinnosť vzniká prvým dňom kalendárneho mesiaca, v ktorom sa nevýherný hrací prístroj začal prevádzkovať, a zaniká posledným dňom mesiaca, v ktorom sa ukončilo jeho prevádzkovanie. Ak dôjde v rámci jedného kalendárneho mesiaca k zmene správcu dane k tomu istému predmetu dane, vzniká daňová povinnosť u nového správcu dane prvým dňom mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom došlo k zmene správcu dane. Miestne príslušnou obcou je obec, na ktorej území sa nevýherné hracie prístroje prevádzkujú. Tá ustanoví všeobecne záväzným nariadením najmä sadzbu dane, prípadne rôzne sadzby dane podľa určených kritérií, rozsah a spôsob vedenia preukaznej evidencie na účely dane, spôsob identifikácie nevýherných hracích prístrojov, prípadné oslobodenia od dane alebo zníženia dane.

²⁷⁰ V zmysle rozhodnutia NS SR sp. zn. 5 Sž 44/02 sem nemožno zaradiť napríklad detské hojdiacie zariadenie, ktoré sa spúšťa vhođením mince, pretože tu chýba prvok hry, ktorý je dôležitým kvalifikačným kritériom pre zaradenie tohto zábavného prístroja ako prístroja podliehajúceho (vtedy ešte) poplatkovej povinnosti – poplatku za zábavné hracie prístroje (podľa § 10b zákona č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch v znení neskorších predpisov), ktorý bol predchodcom dane za nevýherné hracie prístroje.

V systematike miestnych daní svoje miesto zastáva aj daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta²⁷¹. Daňovníkom miestnej dane za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta je fyzická alebo právnická osoba, ktorá je držiteľom motorového vozidla- t. j. nemusí sa jednáť o vlastníka motorového vozidla. Predmet dane je vymedzený pozitívne aj negatívne. V prvom prípade ide o všeobecné určenie predmetu dane ako vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta. Zákon ustanovuje, že vjazdom a zotrvaním vozidla v historickej časti mesta nie sú také činnosti, ktoré súvisia s ochranou zdravia, majetku a verejného poriadku. Motorové vozidlo zákon o miestnych daniach nedefinuje. Odkazuje na zákon č. 315/1996 Z. z. *o premávke na pozemných komunikáciách* v znení zákona č. 450/2003 Z. z., ktorý ho vymedzuje ako nekoľajové vozidlo poháňané vlastným motorom a trolejbus. Sadzba dane sa určuje v eurách za jedno motorové vozidlo za každý aj začatý deň zotrvania tohto vozidla v historickej časti mesta. Sadzba dane nemusí byť jednotná pre všetky motorové vozidlá. Diferenciačným kritériom môže byť hmotnosť vozidla, trieda vozidla, alebo to, či je majiteľom fyzická alebo právnická osoba. Obce majú možnosť zaviesť aj paušálnu sumu za vjazd a zotrvanie v historickej časti mesta na rôzne dlhé časové obdobie (napr. ročné, polročné, štvrt'ročné.). Daňovník je povinný oznámiť svoj zámer vojsť motorovým vozidlom do historickej časti mesta a zotrvať motorovým vozidlom v historickej časti mesta správcovi dane, najneskôr v deň vzniku daňovej povinnosti. Obec vyrubí daň rozhodnutím najskôr v deň vzniku daňovej povinnosti. Vyrubená daň je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Obec môže určiť splátky dane a lehotu ich splatnosti v rozhodnutí. Daňovník môže vyrubenú daň, ktorá bola rozhodnutím

²⁷¹ Pozri bližšie § 60 nasl. zákona o miestnych daniach.

obce určená v splátkach, zaplatiť aj naraz najneskôr v lehote splatnosti prvej splátky. Ak daňová povinnosť zanikne a daňovník oznámi túto skutočnosť správcovi dane do 30 dní odo dňa zániku daňovej povinnosti, správca dane vráti pomernú časť dane za zostávajúce dni, za ktoré bola daň zaplatená. Nárok na vrátenie pomernej časti dane zaniká, ak daňovník v uvedenej lehote zánik daňovej povinnosti neoznámí. Obec písomne vyzve daňovníka, ktorý nesplní oznamovaciu povinnosť o vzniku daňovej povinnosti, na jej splnenie v primeranej lehote, ktorá nemôže byť kratšia ako osem dní. Ak daňovník nesplní oznamovaciu povinnosť ani na základe výzvy, obec zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok. Obec oznámi daňovníkovi určenie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určenia dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Miestne príslušnou obcou je obec, na ktorej území sa historické časti nachádzajú. Obec ustanoví všeobecne záväzným nariadením najmä vymedzenie historickej časti, sadzbu dane, prípadne rôzne sadzby dane podľa určených kritérií alebo určí paušálnu sumu dane a podmienky vyberania paušálnej sumy dane, náležitosti oznamovacej povinnosti, prípadné oslobodenia od dane alebo zníženia dane.

Špecifickou miestnou daňou je daň za jadrové zariadenie. Vo všeobecnosti je daňovníkom dane za jadrové zariadenie držiteľ povolenia na uvádzanie jadrového zariadenia do prevádzky a povolenia na prevádzku jadrového zariadenia na výrobu elektrickej energie. V konkrétnych podmienkach Slovenskej republiky sa v súčasnosti vzťahuje na držiteľov tohto povolenia v Mochovciach a v Jaslovských Bohuniciach. Predmetom dane za jadrové zariadenie je jadrové zariadenie, v ktorom prebieha štiepna reakcia v jadrovom reaktore a vyrába sa elektrická energia v súlade so zákonom o mierovom využívaní jadrovej energie, a to aj časť roka. Základom dane je výmera katastrálneho územia obce v m², ktoré sa nachádza v oblasti ohrozenia jadrovým zariadením schválenej Úradom jadrového dozoru Slovenskej republiky, pričom na zmenu

oblasti ohrozenia jadrovým zariadením v priebehu zdaňovacieho obdobia sa na účely tejto dane neprihliada. Sadzba dane závisí od toho, v akej vzdialenosti od zdroja ohrozenia- teda od jadrového zariadenia sa nachádza zastavané územie obce alebo jeho časť. V prípade, že sa zastavané územie obce nachádza v niekoľkých pásmach ohrozenia, použije sa pre celé územie obce vyššia sadzba. Základná sadzba dane v obciach, ktorých zastavané územie alebo jeho časť sa nachádza v oblasti ohrozenia jadrovým zariadením v Jaslovských Bohuniciach a v Mochovciach, je ustanovená zákonom²⁷². Od uvedenej zákonnej sadzby sa však dotknutá obec môže v rámci všeobecne záväzného nariadenia odchýliť. Daňová povinnosť vzniká dňom začatia skúšobnej prevádzky jadrového zariadenia. Zaniká dňom trvalého ukončenia výroby elektrickej energie v jadrovom zariadení. Tu nastala zmena oproti pôvodnému zneniu zákona, kedy sa zánik viazal na deň vyvezenia jadrového paliva z posledného reaktora jadrového zariadenia. Daňovník je povinný písomne oznámiť vznik daňovej povinnosti správcovi dane do 30 dní odo dňa vzniku daňovej povinnosti a zánik daňovej povinnosti do 30 dní odo dňa zániku daňovej povinnosti. Daň vyrubí správca dane rozhodnutím do 31. januára zdaňovacieho obdobia za predchádzajúci kalendárny rok. Podrobnejšie podmienky výpočtu a určenia dane za jadrové zariadenie ustanovuje zákon o miestnych daniach. Vyrubená daň je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Obec písomne vyzve daňovníka, ktorý nesplní oznamovaciu povinnosť o vzniku daňovej povinnosti, na jej splnenie v primeranej lehote, ktorá nemôže byť kratšia ako osem dní. Ak daňovník nesplní oznamovaciu povinnosť ani na základe výzvy podľa odseku 1, obec zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok. Obec oznámi daňovníkovi určenie dane podľa

²⁷² V pásme do 1/3 polomeru oblasti ohrozenia je to 0,0039 eur za m²; v pásme nad 1/3 polomeru do 2/3 polomeru je to 0,0013 eur za m²; a v pásme nad 2/3 polomeru je to 0,0006 eur za m².

pomôcok, pričom dňom začatia určenia dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Miestne príslušnou obcou je obec, ktorej zastavané územie alebo jeho časť sa nachádza v oblasti ohrozenia jadrovým zariadením. Obec ustanoví všeobecne záväzným nariadením najmä sadzbu dane, začlenenie obce do pásma rozhodujúceho na určenie sadzby dane, náležitosti oznamovacej povinnosti a prípadné oslobodenia od dane.

Kým v minulosti bol kľúčovým inštitútom v etape vyrubovania miestnych daní platobný výmer, súčasná právna úprava miestnych dní tento inštitút už nepozná. Od roku 2012 bol platobný výmer nahradený termínom rozhodnutie a v nadväznosti na uvedené sa začalo pri vybraných miestnych daniach uplatňovať tzv. priznanie (ako aj opravné priznanie a čiastkové priznanie)²⁷³. Priznanie sa podáva k dani z nehnuteľností, k dani za psa, k dani za predajné automaty a k dani za nevýherné hracie prístroje.²⁷⁴

²⁷³ Zmena bola realizovaná v intenciách zákona č. 460/2011 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.

²⁷⁴ Vo vzťahu k dani z nehnuteľnosti daňovník nie je povinný podať priznanie, ak je pozemok, stavba, byt alebo nebytový priestor v bytovom dome oslobodený od dane. V prípade, že v priebehu zdaňovacieho obdobia daňovník nadobudne nehnuteľnosť vydražením alebo dedením, je povinný podať priznanie k dani z nehnuteľností do 30 dní od vzniku daňovej povinnosti. Obdobne, ak vznikne daňová povinnosť k dani za psa, k dani za predajné automaty a k dani za nevýherné hracie prístroje v priebehu zdaňovacieho obdobia, daňovník je povinný podať priznanie k tej dani, ku ktorej vznikla daňová povinnosť, najneskôr do 30 dní odo dňa vzniku tejto daňovej povinnosti. Ak daňovník podal priznanie k dani z nehnuteľnosti a stane sa vlastníkom, správcom, nájomcom alebo užívateľom ďalšej nehnuteľnosti alebo dôjde k zmene druhu alebo výmery pozemku, účelu využitia stavby, bytu alebo nebytového priestoru alebo mu zanikne vlastníctvo, správa, nájom alebo užívanie nehnuteľností, je povinný podať čiastkové priznanie k dani z nehnuteľností príslušnému správcovi dane. Ak daňovník podal priznanie k dani z nehnuteľností, k dani za psa, k dani za predajné automaty a k dani za nevýherné hracie prístroje a daňová povinnosť k dani za psa, k dani za predajné automaty a k dani za

2. 2. Nepriame dane

O nepriamych daniach možno konštatovať, že zaťažujú výroby a služby fyzických a právnických osôb, nezatažujú však majetok, ani príjem tej osoby, ktorá daň odvádza. Daňové bremeno z právneho titulu nepriamej dane zaťažuje totiž kupujúceho v predajnej cene.²⁷⁵ Často bývajú označované ako politicky prechodnejšie kvôli schopnosti ostať skryté v cenách produktov a služieb. Táto črta bola celkom zrejme jedným z dôvodov súčasného trendu presunu daňového zaťaženia z priamych daní na dane nepriame²⁷⁶. Nepriame

nevýherné hracie prístroje alebo niektorej z nich vznikne alebo zanikne v priebehu zdaňovacieho obdobia, je povinný podať čiastkové priznanie k tej dani, ku ktorej vznikne alebo zanikne daňová povinnosť, príslušnému správcovi dane najneskôr do 30 dní odo dňa vzniku alebo zániku daňovej povinnosti. Ak v priebehu zdaňovacieho obdobia daňovník nadobudne nehnuteľnosť vydražením alebo dedením a už podal priznanie, je povinný podať čiastkové priznanie k dani z nehnuteľností do 30 dní odo dňa vzniku daňovej povinnosti príslušnému správcovi dane. V čiastkovom priznaní je daňovník povinný uviesť len zmeny oproti dovtedy podanému priznaniu k dani z nehnuteľností, k dani za psa, k dani za predajné automaty a k dani za nevýherné hracie prístroje vrátane čiastkového priznania k týmto daniam alebo niektorej z nich. Pred uplynutím lehoty na podanie priznania k dani z nehnuteľností, k dani za psa, k dani za predajné automaty a k dani za nevýherné hracie prístroje alebo niektorej z nich alebo čiastkového priznania k týmto daniam alebo niektorej z nich môže daňovník podať opravné priznanie. Daňovník je povinný podať dodatočné priznanie, ak zistí, že v priznaní k dani z nehnuteľností, k dani za psa, k dani za predajné automaty a k dani za nevýherné hracie prístroje alebo niektorej z nich alebo v čiastkovom priznaní k týmto daniam alebo niektorej z nich neuviedol správne údaje na vyrubenie dane najneskôr do štyroch rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať priznanie k týmto daniam alebo niektorej z nich (alebo čiastkové priznanie k týmto daniam alebo niektorej z nich). Dodatočným priznaním však nemožno meniť účel využitia stavby.

²⁷⁵ Pozri bližšie aj BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 158.

²⁷⁶ Hoci na mieste je aj otázka, do akej miery sú nepriame dane ako napr. daň z pridanej hodnoty, ako „najdôležitejšia“ nepriama daň vlastne symbolom či znakom vyspelosti štátu, ktorý je ukladá, keďže ako príklad možno spomenúť

dane, hoci mladšie z hľadiska historického vývoja, nadobudli v nedávnej minulosti taký význam, že v súčasnosti ich výberom pokrývajú mnohé štáty majoritnú časť verejných výdavkov. Slovenská republika patrí do uvedenej skupiny, nakoľko už dlhodobo zabezpečuje približne tri štvrtiny svojich rozpočtových výdavkov práve vďaka spotrebným daniam. V zmysle súčasnej právnej úpravy medzi nepriame dane zaraďujeme DPH a spotrebné dane, ktorými sú: daň z minerálneho oleja, daň z vína, daň z liehu a daň z piva (spoločne označované aj ako daň z alkoholických nápojov²⁷⁷), daň z tabakových výrobkov, daň z elektriny, daň z uhlia a daň zo zemného plynu.

2. 2. 1. Daň z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty ako všeobecná nepriama daň spotrebného charakteru je základom daňovej sústavy nielen v Slovenskej republike, ale aj v ostatných členských štátoch Európskej únie. Jej význam umocňuje aj jej rozpočtová dôležitosť, keď v podmienkach Slovenskej republiky je najvýnosnejšou daňou vôbec. Na ilustráciu možno v tomto smere uviesť, že štátny rozpočet na rok 2014 prijatý (ako zákon č. 437/2013 Z. z.) vychádza z predpokladu, že v tomto roku budú daňové príjmy predstavovať cca 61 % všetkých príjmov štátneho rozpočtu a výnos z dane z pridanej hodnoty bude predstavovať cca 56% všetkých daňových príjmov štátneho rozpočtu. Typickou črtou DPH je jej neutralita, ktorá sa prejavuje v tom, že sa vzťahuje v zásade na všetky podnikateľské činnosti (s výnimkou oslobodených), zat'ahuje, až na malé výnimky, všetkých podnikateľov, a v konečnom dôsledku smeruje k vytvoreniu rovnakých podmienok na podnikanie pre

USA, kde sa daň z pridanej hodnoty (s malými výnimkami v niektorých jej federálnych štátoch) neuplatňuje vôbec.

²⁷⁷ Pozri bližšie napr. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 208.

všetky relevantné podnikateľské subjekty na jednotnom trhu. Daň z pridanej hodnoty má charakter harmonizovanej dane, keďže platná právna úprava obsiahnutá v zákone o DPH bola dôsledkom implementácie tzv. Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o *zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu* (spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia). Táto smernica bola neskôr nahradená bez ďalších zásadných vecných zmien²⁷⁸ smernicou Rady 2006/112/ES o *spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty* (ďalej len smernica), ktorá má však stále len prechodný charakter a do budúca sa na európskej úrovni počíta s novou, koncepčne odlišnou úpravou. Dosiahnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa vo všetkých členských štátoch budú uplatňovať právne predpisy týkajúce sa daní z obratu tak, aby nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Je preto nevyhnutné dosiahnuť harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu za pomoci systému DPH, aby sa v maximálnej možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločenstva (dnes Únie)²⁷⁹.

V súčasnosti uplatňovaný princíp štátu určenia znamená, že daň z pridanej hodnoty sa vyberá v štáte, v ktorom dochádza k spotrebe tovaru prípadne služieb. Samotná smernica však uvádza, že ide o prechodný stav a v konečnom dôsledku sa predpokladá, že tento bude nahradený novou úpravou, ktorá bude v zásade vychádzať zo zdaňovania dodaného tovaru a poskytnutých služieb v členskom štáte pôvodu²⁸⁰. Nie sme však celkom presvedčení o tom, že cesta k zdaňovaniu v štáte pôvodu bude jednoduchá a už vôbec sa nejaví, že by mohla byť aj rýchla. Dosiahnutie tohto cieľa pritom zo

²⁷⁸ Pozri bližšie ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha : LINDE, 2009. s. 128.

²⁷⁹ Pozri bližšie bod 4. preambuly Smernice.

²⁸⁰ Pozri bližšie čl. 402 ods. 1 Smernice.

súčasného pohľadu malo byť už dávno splnené, keďže prvotný termín vytvorenia systému založeného na zdaňovaní v štáte pôvodu mal byť koniec roku 1996²⁸¹. Dnešná realita je však stále taká, že v štátoch EÚ je uplatňovaný princíp štátu určenia, a to bez vyhliadky na jeho skorú zmenu. Desiatky rokov uplatňovaný a zaužívaný princíp zdaňovania v štáte spotreby síce zďaleka nie je dokonalý (teraz nemáme na mysli iba daňové úniky), je však aspoň ustálený a jeho uplatňovanie je v zásade predvídateľné tak pre daňové subjekty ako aj pre správcov dane. Navyiac aj niektoré členské štáty zdanenie v štáte pôvodu odmietajú. O skeptickom postoji samotnej Európskej komisie v tomto smere najlepšie svedčí *Zelená kniha o budúcnosti DPH - Smerom k jednoduchšiemu, odolnejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH*²⁸². V zmysle tohto dokumentu, ktorý okrem iného porovnáva a vyvažuje výhody a nevýhody konkurujúcich si princípov (štát určenia vs. štát pôvodu), sú hlavnými dôvodmi toho, prečo sa zdanenie v krajine pôvodu dosiaľ neukázalo byť prijateľným tieto: bolo by potrebné zosúladiť sadzby DPH, aby sa zabránilo tomu, že budú ovplyvňovať rozhodovanie o mieste nákupu nielen súkromných osôb, ale aj podnikov, keďže platba DPH – aj keď prípadne odpočítateľnej – vplýva na ich peňažný tok (je však potrebné podotknúť, že v posledných rokoch prebiehalo určité zblížovanie štandardných sadzieb DPH); taktiež by bol potrebný systém zúčtovania na zabezpečenie toho, aby sa príjmy z DPH dostali do členského štátu spotreby (prostredníctvom nových informačných technológií – ktoré neboli k dispozícii v čase predchádzajúcich diskusií – by sa táto prekážka dala prekonať), navyše, členské štáty by sa museli pri výbere podstatného množstva svojho príjmu z DPH na seba vzájomne spoliehať.

²⁸¹ Pozri bližšie BERGER, W., KINDL, C., WAKOUNIG, M. *Smernice ES o dani z pridané hodnoty: praktický komentár*. Praha : VOX, 2010. s. 725.

²⁸² SEK (2010) 1455 final.

Z hľadiska predmetu dane, európska ako aj slovenská právna úprava zhodne rozlišujú štyri druhy zdaniteľných obchodov, ktoré sú predmetom DPH. Ide o: (i) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby; (ii) poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby; (iii) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie a (iv) dovoz tovaru z tretích štátov (mimo EÚ) do tuzemska.²⁸³ Dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Z judikatúry SD EÚ vyplýva, že tento pojem zahŕňa každý prevod hmotného majetku stranou, ktorá umožní inej strane efektívne nakladať s týmto majetkom, ako by bola jeho vlastníkom²⁸⁴. Rozlišovanie hmotného a nehmotného majetku má priamu väzbu najmä na identifikovanie druhu zdaniteľného obchodu. Za hmotný majetok sa považujú hnuiteľné a nehnuteľné veci, ale napríklad aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci. Za dodanie tovaru sa považuje aj dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky (leasingová zmluva, zmluva o kúpe prenajíatej veci), či prevod vlastníckeho práva k hmotnému majetku za náhradu alebo protihodnotu na základe rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona. Z uvedeného je zrejmé, že na to, aby konkrétny obchod bol považovaný za zdaniteľný obchod nie je vždy nevyhnutné, aby pri dodaní tovaru došlo súčasne k prevodu vlastníckeho práva k predmetu dodania. V zásade postačí, ak dôjde

²⁸³ Pozri bližšie TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*. Hague : Kluwer Law International, 2012.

²⁸⁴ Pozri najmä rozsudky SD EÚ vo veci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* z 8. februára 1990, s. I-285, bod 7 a C-25/03, *HE* z 21. apríla 2005, s. I-3123, bod 64.

k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník, bez toho, aby boli splnené predpoklady, ktoré súkromnoprávne normy (Občiansky zákonník, Obchodný zákonník) viažu k nadobudnutia právneho vlastníctva k prevádzanej veci. V tejto súvislosti preto hovoríme o tzv. ekonomickom vlastníctve tovaru. Príkladom možno uviesť situáciu, keď si vlastník dodávaného tovaru s jeho odberateľom dohodli výhradu vlastníckeho práva až na čas po zaplatení kúpnej ceny alebo akékoľvek iné situácie, ktoré v zmysle súkromnoprávnych noriem nevedli k prevodu vlastníckeho práva. Pojem „dodanie tovaru“ treba preto vykladať tak, že znamená prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, a to aj v prípade, ak nedošlo k prevodu vlastníckeho práva k majetku. Dodanie služby je v zákone o DPH vymedzené ako zdaniteľný obchod prioritne negatívnym spôsobom, keďže sa za neho považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru. Ide teda o zberný pojem, zahŕňajúci všestranné činnosti aktívneho ale aj pasívneho charakteru, ktoré nespočívajú v poskytnutí ekonomickej podstaty tovaru odberateľovi. Súčasne však právna úprava demonštratívne uvádza niektoré obchody, ktoré majú charakter dodania služby. Ide o (i) prevod práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu; (ii) poskytnutie práva užívať hmotný majetok, napríklad na základe nájomnej zmluvy k hnutelnej alebo nehnuteľnej veci; (iii) prijatie záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav (napríklad na základe obmedzení vyplývajúcich z vecných bremien) alebo (iv) službu dodanú na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona, napríklad služby notárov či súdnych exekútorov. Primárne negatívne vymedzenie dodania služby ako zdaniteľného obchodu má nespornú výhodu v tom, že dokáže pokryť v zásade celý podnikateľský sektor služieb, bez potreby ich pozitívnej enumerácie. Dovolíme si však poznamenať, že žiadne pozitívne vymedzenie dodania služieb by si v zásade nemohlo klásť nárok na úplné a

konečné, keďže ľudská vynaliezavosť zhmotnená v „novom“ podnikateľskom nápade v sektore služieb nie je v princípe nikdy vylúčená. SD EÚ sa vo viacerých prípadoch zaoberal charakterom zdaniteľného obchodu z pohľadu rozlíšenia medzi tovarmi a službami. Vo veci C-231/94, *Faaborg-Gelting*²⁸⁵ konštatoval, že plnenie poskytnuté v reštaurácii sa považuje za poskytnutie služby, vo veci C-41/04, *Levob Verzekerings BV and OV Bank NV*²⁸⁶ uviedol, že poskytnutie štandardizovaného softwaru na dátovom nosiči, ktorý už bol uvedený na trh a ktorý následne bol prispôsobený požiadavkám kupujúceho, je jednotnou službou. Zákon o DPH súčasne výslovne ustanovuje niektoré druhy obchodov, ktoré sa nepovažujú za zdaniteľné obchody, aj keď v zásade majú charakter dodania tovaru alebo služby. Za dodanie tovaru ani služby sa takto nepovažuje predaj podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku a vloženie podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku ako nepenažný vklad do obchodnej spoločnosti alebo družstva v prípade, ak nadobúdateľ je platiteľom alebo sa stáva platiteľom, s výnimkou prípadov, ak nadobúdateľ výlučne alebo prevažne dodáva tovary a služby, ktoré sú oslobodené od dane, táto výnimka sa nevzťahuje na predaj alebo vloženie podniku alebo jeho časti platiteľom, ktorý výlučne alebo prevažne dodáva tovary a služby, ktoré sú oslobodené od dane. Za dodanie služby sa nepovažuje ani emisia cenného papiera emitentom, postúpenie pohľadávky a dosiahnutie úroku z peňažných prostriedkov na účte v banke, ak platiteľ nie je bankou.

O intrakomunitárnych obchodoch hovoríme v prípade obchodovania medzi zdaniteľnými osobami v rôznych štátoch Európskej únie. Vzhľadom na zmeny vyvolané ZoEÚ v znení

²⁸⁵ Rozsudok SD EÚ z 2. mája 1996, vo veci C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien/Finanzamt Flensburg*, zberka judikatúry č. 1996 I-02395.

²⁸⁶ Rozsudok SD EÚ z 27. októbra 2005, vo veci C-41/04, *Levob Verzekerings a OV Bank*, zberka judikatúry č. 2005 I-09433.

Lisabonskej zmluvy, kde podľa čl. 1 Európska únia nahradila Európske spoločenstvo a stala sa jeho nástupkyňou²⁸⁷, by možno bolo správnejšie používať pojem intraúniové obchody. Vzhľadom na zaužívanú terminológiu tak v daňovej teórii ako aj daňovej a súdnej praxi budeme pre účely tejto monografie používať pojem intrakomunitárne obchody²⁸⁸. O intrakomunitárne dodanie tovaru a nadobudnutie tovaru pôjde vtedy, keď je tovar vyvezený z jedného členského štátu do iného členského štátu. Vychádzajúc zo v súčasnosti uplatňovaného princípu štátu určenia platí, že vývoz tovaru je za splnenia zákonom stanovených podmienok od DPH oslobodený a naopak nadobudnutie tovaru v štáte určenia sa považuje za zdaniteľný (teda dani podliehajúci) obchod. Zákonné vyjadrenie uvedeného je obsiahnuté v zákone o DPH, podľa ktorého nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu²⁸⁹ sa rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s huteľným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemsku z iného členského štátu. Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane len za kumulatívneho splnenia nasledovných podmienok: (i) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte a (ii) dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového

²⁸⁷ Pozri bližšie SYLLOVÁ, J., PÍTROVÁ, L., PALDUSOVÁ, H. a kol. *Lisabonská smlouva, komentář*. Praha : C. H. BECK, 2010. s. 6 a nasl.

²⁸⁸ Pozri bližšie napr. NATHOENI, S., DE WIT, W. *VAT Exemption of intra-community Supplies of Goods: State of play after VSTR*. EC Tax review, 2013, roč. 22, č. 2, s. 100 a nasl.

²⁸⁹ Smernica v tejto súvislosti používa pojem nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva (čl. 20 smernice).

predaja. Osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte je osoba, ktorej je v inom členskom štáte pridelené identifikačné číslo pre daň, pomocou ktorého je možné identifikovať členský štát, ktorý toto identifikačné číslo vydal.²⁹⁰ V zásade teda platí, že obchod spočívajúci v dodaní tovaru realizovaný medzi zdaniteľnými osobami (zjednodušene povedané medzi podnikateľmi) sa za plnenia zákonných podmienok zdaňuje v štáte nadobúdateľa tovaru a jeho dodanie na strane dodávateľa dani nepodlieha.

Dovozom tovaru je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie Európskej únie. V súlade so skôr deklarovanou neutralitou DPH, je len prirodzené, že tejto dani podliehajú tovary bez ohľadu na ich pôvod (tuzemsko, členský štát EÚ, tretí štát mimo EÚ). Tovary dovážané zo štátov mimo EÚ preto nemôžu byť daňovo zvýhodnené tým, že by ich dovoz nepodliehal DPH. Pri dovoze tovaru do tuzemska sa na DPH vzťahujú prioritne ustanovenia colných predpisov, a to najmä právne záväzných aktov EÚ, keďže v jej rámci plne funguje colná únia. Okrem pozitívneho vymedzenia zdaniteľných obchodov ako hospodárskych skutočností tvoriacich predmet dane, právna úprava ustanovuje aj transakcie, ktoré sú od dane z pridanej hodnoty oslobodené. Za splnenia zákonných podmienok ide o poštové služby, poskytovanie zdravotnej starostlivosti, služby sociálnej pomoci, výchovné a vzdelávacie služby, služby súvisiace so športom, kultúrne služby, poisťovacie a finančné služby, ale napríklad aj dodanie a nájom nehnuteľností.²⁹¹

Keďže daň z pridanej hodnoty má charakter všeobecnej nepriamej dane spotrebného charakteru a je obsiahnutá (skrytá) v cene tovarov a služieb, v konečnom dôsledku daňové bremeno zatťažuje spotrebiteľa, ktorý v cene zaplatí aj túto daň. Systémovo

²⁹⁰ Pozri bližšie: SCHENK, A., OLIVER, O. *Value Added Tax a Comparative Approach*. New York : Cambridge University Press, 2007.

²⁹¹ Pozri bližšie TERRA, B., KAJUS, J. *A Guide to the European VAT Directives: Part 1*. Amsterdam : IBDF, 2014.

a logicky zároveň je však neprijateľné a v podstate nemožné, aby túto koneční spotrebiteľia boli povinným subjektom daňovo-právneho vzťahu, ktorí by túto daň platili priamo štátu reprezentovanému príslušným správcom dane. Systém uplatňovania tejto dane je preto založený na platení tejto dane všetkými subjektmi, ktoré sú súčasťou obchodného reťazca (od výrobcu po konečného predajcu), a ktoré v rámci svojej ekonomickej činnosti dodávajú tovary a/alebo služby. Tieto osoby (spravidla, nie však výlučne podnikatelia) majú za splnenia zákonných podmienok postavenie povinných subjektov, ktorý vo vzťahu k plateniu a vyberaniu dane z pridanej hodnoty majú celý rad peňažných ale aj nepeňažných povinností vo vzťahu k správcovi dane. Zároveň však treba hneď úvodom k tejto problematike poznamenať, že nie každý podnikateľ, či iná ekonomicky činná osoba, ktorá dodáva tovary a/alebo poskytuje služby, je súčasťou systému tejto dane, ako osoba platiaca túto daň v prospech správcov dane. Najmä z racionálnych dôvodov (napr. odbúranie administratívnej náročnosti u drobných podnikateľov), totiž zákonná úprava exaktne ustanovuje, kedy vzniká zdaniteľnej osobe povinnosť registrovať za platiteľa dane, resp. kedy sa táto osoba stáva platiteľom dane ex lege.²⁹² Zdaniteľnou osobou je podľa súčasnej právnej úpravy každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Ekonomickou činnosťou sa na účely dane z pridanej hodnoty rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho

²⁹² Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012.

využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak. Z takéhoto zákonného vymedzenia možno vyvodit' tri momenty, ktoré sú určujúce pre nadobudnutie a existenciu statusu zdaniteľnej osoby: (i) výkon ekonomickej činnosti ako akejkolvek činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem; (ii) nezávislý charakter výkonu tejto činnosti, ktorý vylučuje, aby za zdaniteľnú osobu bola považovaná osoba, ktorá ekonomicke činnosť vykonáva na základe pracovnoprávneho vzťahu, štátnozamestnaneckého pomeru, služobného pomeru alebo iného obdobného vzťahu, kde je povinná dodržiavať pokyny alebo príkazy, čím sa vytvára stav podriadenosti a nadriadenosti z hľadiska podmienok vykonávanej činnosti a jej odmeňovania²⁹³; (iii) objektívny charakter výkonu ekonomickej činnosti, kde určujúcim kritériom je dosahovanie príjmu z tejto činnosti, a kategórie ako účel či výsledky tejto činnosti nie sú daňovo-právne relevantné²⁹⁴. Z uvedeného je zrejmé, že absolútna väčšina zdaniteľných osôb sú súkromnoprávnymi subjektmi, pričom ide najmä o podnikajúce fyzické osoby a obchodné spoločnosti. Výnimočne sa však za zdaniteľné osoby môžu považovať aj verejnoprávne subjekty, orgány, či inštitúcie. Štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, orgány územnej samosprávy a ich rozpočtové organizácie a iné právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby, keď konajú v rozsahu svojej hlavnej činnosti, a to ani v prípade, ak prijímajú v súvislosti s touto činnosťou platby, s výnimkou, ak táto činnosť výrazne narušuje alebo môže výrazne narušiť hospodársku súťaž, a s výnimkou, ak vykonávajú vybrané činnosti²⁹⁵ a tieto činnosti

²⁹³ Pozri bližšie Rozsudok SD EÚ vo veci C-355/06, *Van Der Steen*.

²⁹⁴ Pozri bližšie Rozsudok SD EÚ vo veci C-230/94, *Enkler*.

²⁹⁵ Napr. telekomunikačné služby, dodanie vody, plynu, elektriny a tepla, preprava tovaru, preprava osôb, dodanie nového tovaru vyrobeného na predaj, činnosti pôdohospodárskych sprostredkovateľských agentúr týkajúce sa pôdohospodárskych produktov vykonávané podľa predpisov o spoločnej organizácii trhu s týmito produktmi, organizovanie obchodných veľtrhov

nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu. Orgány riadiace sa verejným právom sa preto majú považovať za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami, ktoré uskutočňujú ako orgány verejnej moci, ak tieto činnosti vykonávajú v hospodárskej súťaži aj subjekty súkromného práva a zaobchádzanie s orgánmi spravovanými verejným právom ako nezdaniteľnými osobami by viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže²⁹⁶.

V slovenskej právnickej obci v súvislosti so statusom zdaniteľnej osoby (pokiaľ ide o osoby vykonávajúce verejnú moc) zarezonovalo uznesenie SD EÚ z 21. mája 2008 vo veci C-456/07, ktoré sa týkalo výkladu charakteru činnosti súdneho exekútora v Slovenskej republike vo väzbe na status zdaniteľnej osoby na účely dane z pridanej hodnoty. Týmto uznesením SD EÚ rozhodol, že činnosť vykonávaná jednotlivcom, akou je činnosť súdneho exekútora, nie je oslobodená od dane z pridanej hodnoty iba z dôvodu, že pozostáva z uskutočňovania úkonov, ktoré patria do právomoci orgánov verejnej moci; aj za predpokladu, že súdny exekútor pri výkone svojej funkcie také úkony uskutočňuje, nevykonáva podľa právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, svoju činnosť vo forme orgánu riadiaceho sa verejným právom, keďže nie je integrovaný do organizácie verejnej správy, ale vo forme nezávislej hospodárskej činnosti uskutočňovanej v rámci slobodného povolania, a preto sa na neho nemôže vzťahovať oslobodenie stanovené v článku 4 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 *o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia*. Sumarizujúc uvedené možno konštatovať, že status zdaniteľnej osoby má široký okruh osôb súkromného ale aj

a výstav, reklamné služby, služby cestovného ruchu či prevádzkovanie predajní pre zamestnancov, prevádzkovanie jedální pre zamestnancov a prevádzkovanie podobných prevádzok.

²⁹⁶ Pozri bližšie Rozsudky SD EÚ C-107/84, C-235/85, spojené veci C-231/87 a C-129/88.

verejného práva, medzi ktoré (snáď zohľadňujúc ich mnohosť v tomto okruhu osôb), za splnenia uvedených zákonných podmienok zaraďujeme: (i) podnikateľov, teda osoby zapísané do obchodného registra, osoby podnikajúce na základe živnostenského alebo iného podnikateľského oprávnenia, fyzické osoby vykonávajúce poľnohospodársku výrobu; (ii) umelcov, spisovateľov, či športovcov, za predpokladu existencie nezávislosti pri výkone ich činnosti; (iii) osoby využívajúce hmotný alebo nehmotný majetok na účely dosahovania príjmu z neho plynúceho, teda napríklad osoby prenajímajúce ich hnutel'ný či nehnuteľný majetok; (iv) nepodnikateľské právnické osoby, ako napr. občianske združenia či neziskové organizácie; (v) verejnoprávne korporácie, ako napr. verejné vysoké školy; (vi) jednotky územnej samosprávy (obce).

Ako už bolo spomenuté, nie každá zdaniteľná osoba je súčasťou systému dane z pridanej hodnoty. Samotná skutočnosť, že konkrétna osoba má status zdaniteľnej osoby ešte neznamená, že je povinná k cene, resp. v cene dodávaných tovarov, či poskytovaných služieb uplatňovať daň v zákonom stanovenej sadzbe a že má práva, ktoré zákon priznáva len špecifickej skupine osôb, ktoré sa označujú ako platitelia dane.²⁹⁷ Zdaniteľná osoba sa stáva platiteľom dane na základe jednej z dvoch predpokladaných možností, teda na základe registrácie a nasledujúcich úkonov správcu dane, alebo na základe iných zákonom predpokladaných skutočností (ex lege). Registrácia tuzemských zdaniteľných osôb prebieha na povinnostnom, ale aj na dobrovoľnom princípe. Povinná registrácia sa odvíja od dosiahnutia určitého zákonom predpokladaného obratu za zákonom predvídané obdobie. Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych

²⁹⁷ Pozri bližšie JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009.

mesiacov obrat 49 790 eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat podľa prvej vety. Dobrovoľnú žiadosť o registráciu pre daň môže podať aj zdaniteľná osoba, ktorá nedosiahla obrat za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, z rôznych dôvodov sa však sama chce stať platiteľom dane. Tieto dôvody môžu byť spojené so snahou získať „výhody“ platiteľa dane (napr. odpočítanie dane), často sú však spojené aj s tlakom silnejších obchodných partnerov, pre ktorých je v princípe daňovo výhodnejšie obchodovať s platiteľom dane ako so zdaniteľnou osobou, ktorá nie je platiteľom dane.²⁹⁸ Výsledkom povinnej alebo dobrovoľnej registrácie je získanie zákonného statusu platiteľa dane. Ak príslušný správca dane zistí, že právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň je zdaniteľnou osobou, túto zaregistruje, vydá jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej identifikačné číslo pre daň. Daňový úrad vykoná registráciu najneskôr do 30 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň a najneskôr do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň, ak je zdaniteľná osoba povinná zložiť zábezpeku na daň. Dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre daň sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane, a to tak s povinnosťami ako aj s právami, ktoré zákon spája len s osobou platiteľa dane. Okrem povinnej a dobrovoľnej registrácie tuzemských zdaniteľných osôb (ktorá vedie k nadobudnutiu statusu platiteľa dane nesporne najčastejšie), zákonná úprava ustanovuje aj ďalšie prípady registrácie vedúce k vzniku statusu platiteľa dane. Ide o registráciu skupiny (organizačne, ekonomicky, finančne spojených zdaniteľných osôb), a registráciu zahraničných osôb, ktoré vykonávajú na území Slovenskej republiky svoju činnosť, alebo

²⁹⁸ Pozri bližšie SCHENK, A., OLIVER, O. *Value Added Tax a Comparative Approach*. New York : Cambridge University Press, 2007. 73 s.

dodávajú tovar formou zásielkového predaja²⁹⁹. Aj v týchto prípadoch je výsledkom registrácie získanie statusu platiteľa dane.

Druhou možnosťou, ktorá vedie k vzniku statusu platiteľa dane, je množina právne významných skutočností, s ktorými zákon spája vznik statusu platiteľa dane aj bez registrácie. Platiteľom sa takto ex lege stáva aj: (i) právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku hmotný majetok a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo časti podniku platiteľa tvoriacej samostatnú organizačnú zložku, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti; (ii) zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom; (iii) zdaniteľná osoba, ktorá dodá stavbu, jej časť alebo stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, a to tým dňom, ktorý nastane skôr, ak sa z dodania má dosiahnuť obrat 49 790 eur, okrem dodania stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, ktoré sú oslobodené od dane. Títo platitelia sú povinní oznámiť daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom, do desiatich dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti a v tej istej lehote predložiť doklady osvedčujúce túto skutočnosť. Daňový úrad preverí a porovná skutkový stav s údajmi v oznámení a dokladoch podľa štvrtej vety a ak sú údaje v oznámení a dokladoch pravdivé a správne, zaregistruje platiteľa, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň do desiatich dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť. Ak daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie, proti ktorému nemožno podať odvolanie.

Základ dane³⁰⁰ z pridanej hodnoty (napokon tak ako každej inej dane) kvantifikuje jej predmet. Na účely výpočtu daňovej povinnosti

²⁹⁹ Cit. BALKO, L., BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo*. Bratislava : EUROKODEX 2006, 208 s.

sú takto zdaniteľné obchody pri dani z pridanej hodnoty kvantifikované určitou peňažnou čiastkou, ktorá je však určená rôzne, a to v závislosti od druhu zdaniteľného obchodu. Základ dane je určený spoločným a jednotným spôsobom pre tri druhy zdaniteľných obchodov (i) dodanie tovaru; (ii) dodanie služby a (iii) nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. V týchto prípadoch je základom dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Zjednodušene povedané je teda základom dane cena tovaru alebo služby znížená o daň z pridanej hodnoty.

Do základu dane sa zahŕňajú aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby, iné dane (napr. spotrebné), clá a poplatky vzťahujúce sa na tovar alebo službu, súvisiace náklady (výdavky), ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia požadované dodávateľom od kupujúceho alebo zákazníka. S cieľom predchádzania daňovým únikom sa pri určovaní základu dane uplatňuje osobitné pravidlo, ak ide o dodanie tovaru alebo služby osobám, ktoré majú osobitný vzťah k platiteľovi, ktorý dodáva tovar alebo službu (napr. blízke osoby, zamestnanci, prepojené osoby). Ak je v týchto prípadoch cena tovaru alebo služby (protihodnota) nižšia ako trhovú hodnotu na voľnom trhu a príjemca plnenia nie je platiteľom alebo je platiteľom, ktorý pri tomto tovare alebo službe nemá právo na odpočítanie dane v plnom rozsahu, základom dane je trhovú hodnotu na voľnom trhu. Trhovou hodnotou na voľnom trhu je suma, ktorú by príjemca plnenia musel zaplatiť pri obstaraní príslušného tovaru alebo služby v tuzemsku na rovnakom obchodnom stupni ako na tom, na

³⁰⁰ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010. 187 s.

ktorom sa dodanie tovaru alebo dodanie služby uskutočňuje, nezávislému dodávateľovi tovaru alebo služby v čase tohto dodania za podmienok spravodlivej hospodárskej súťaže. Ak však nejde o vzťah medzi takýmito osobami, základom dane je skutočná hodnota protiplnenia, a to aj v prípade, že táto sa veľmi odlišuje od hodnoty protiplnenia poskytovaného za takéto plnenie (tovar, služba) v danom mieste³⁰¹. Skutočnosť, že pri dovoze tovaru, ide o situáciu, keď tovar vstupuje z územia tretích štátov na územie štátu EÚ, kde sa aj na daň z pridanej hodnoty vzťahujú ustanovenia colných predpisov, viedla k osobitnej úprave základu dane pri dovoze tovaru. V týchto prípadoch je základom dane colná hodnota tovaru, a ak v nej nie sú zahrnuté, tak sa do základu dane zahrňajú aj dane, clá a iné platby splatné v zahraničí a splatné pri dovoze tovaru okrem dane, ktorá sa má vymerať, súvisiace náklady (výdavky), ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia vzniknuté do prvého miesta určenia v tuzemsku.

Na rozdiel od ostatných podstatných daňových prvkov, ktoré sú aj vzhľadom na európsky základ právnej úpravy relatívne stabilné, sadzba dane z pridanej hodnoty je ako „politická otázka“ vnímaná verejnosťou snád najcitlivejšie. Na rozdiel od systému uplatňovania dane z pridanej hodnoty, ktorý je v členských štátoch EÚ upravený spoločne a jednotne, sadzby dane sú v zásade v kompetencii členských štátov za rešpektovania mantinelov vytvorených smernicou. Smernica v tomto smere určuje tzv. minimálne sadzby dane, a vytvára priestor pre ich variabilitu. Zdaniteľné obchody sa zdaňujú pri uplatnení sadzieb a podľa podmienok stanovených v tom štáte EÚ, v ktorom k nim dochádza. Štandardná (základná) sadzba DPH nesmie byť nižšia než 15 %. Okrem základnej sadzby dane môžu členské štáty uplatňovať jednu alebo dve znížené sadzby, ktoré nesmú byť nižšie než 5 %. Znížené sadzby sa môžu uplatňovať len na dodanie tovaru a poskytovanie služieb v

³⁰¹ Pozri bližšie Rozsudok SD EÚ vo veci C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck*.

kategoriách uvedených v prílohe III smernice o DPH, pričom príkladom možno uviesť, že ide o potraviny, knihy, farmaceutické výrobky, vstupné na kultúrne či športové podujatia, prepravu osôb, ubytovanie a pod. V podmienkach Slovenskej republiky sa v súčasnosti uplatňuje základná sadzba dane vo výške 20 % a jedna znížená sadzba dane vo výške 10 %. Pokiaľ ide o uplatňovanie zníženej sadzby dane, Slovenská republika zďaleka nevyužila všetky možnosti, ktoré ponúka príloha III smernice, keď sa znížená sadzba uplatňuje na relatívne úzky okruh tovarov podľa prílohy 7 k zákonu o DPH (knihy, farmaceutické výrobky).

Jednou z charakteristických vlastností dane z pridanej hodnoty je jej transparentnosť. Táto zabezpečuje, že aj napriek skutočnosti, že daň sa uplatňuje na každom stupni obchodu (resp. výroby), táto sa nenabaľuje, keďže platná právna úprava vylučuje uplatňovanie dane z dane. Každý platiteľ dane takto, zjednodušene povedané, odvádza správcovi dane daň iba z toho, o čo navýšil cenu ním dodávaných tovarov alebo služieb oproti predchádzajúcemu stupňu. Počet stupňov, ktorými plnenie prechádza od prvotného spracovania až po jeho konečnú realizáciu nie je pritom vôbec dôležitý³⁰². Uvedený mechanizmus je výsledkom paralelného pôsobenia čiastkových úprav týkajúcich sa vzniku daňovej povinnosti a práva na odpočítanie dane. Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľovi dane teda vzniká právo na odpočítanie dane v rovnaký deň, ako vzniká daňová povinnosť u dodávateľa tovarov alebo služieb alebo u nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu, ak ide o tzv. samozdanenie. Táto skutočnosť vyjadruje základný princíp v uplatňovaní systému dane z pridanej hodnoty, ktorý spočíva v tom, že právo na odpočítanie dane (teda právo platiteľa dane vo vzťahu k štátneho rozpočtu) nemôže

³⁰² Cit. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010. s. 160.

vzniknúť skôr, ako vznikla daňová povinnosť dodávateľa vo vzťahu k štátneho rozpočtu. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť (tzv. daň na výstupe), daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane (tzv. daň na vstupe). Odpočítanie dane platiteľ vykoná tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Inak povedané, platiteľ dane skutočne odvádza správcovi dane iba kladný rozdiel medzi daňou, ktorú v cene obchodu prijal (alebo má prijať) od jeho odberateľov, a daňou, ktorú zaplatil v cene obchodu jeho dodávateľom. Tak vznik daňovej povinnosti ako aj uplatnenie práva na odpočítanie dane je limitované druhom zdaniteľného obchodu, keďže právna úprava v závislosti do tohto druhu stanovuje rozdielne podmienky³⁰³.

Pokiaľ ide o vznik daňovej povinnosti, základným pravidlom je, že táto vzniká dňom dodania tovaru (keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník) alebo dňom dodania služby. Ak je však platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká daňová povinnosť 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred týmto dňom. Pri dovoze tovaru vzniká

³⁰³ Vo vyššie citovanom rozsudku vo veci C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien/Finanzamt Flensburg* (zdroj: zbierka judikatúry č. 1996 I-02395 bod. 12) SD EÚ konštatoval, že pre určenie druhu zdaniteľného obchodu je potrebné posúdiť všetky okolnosti, za ktorých k zdaniteľnému obchodu dochádza.

daňová povinnosť v dôsledku viacerých právne významných skutočností upravených colno-právnymi predpismi. Daňová povinnosť k dani z pridanej hodnoty takto vzniká (i) prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh; (ii) prepustením tovaru do colného režimu aktívny zušľacht'ovací styk v systéme vrátenia; (iii) ukončením colného režimu dočasné použitie s čiastočným oslobodením od cla; (iv) pri späť dovážanom tovare prepustením do colného režimu voľný obeh z colného režimu pasívny zušľacht'ovací styk; (v) nezákonným dovozom tovaru; (vi) odňatím tovaru colnému dohľadu; (vii) v ostatných prípadoch, keď vznikne colný dlh pri dovoze tovaru.

Pre uplatnenie práva na odpočítanie dane je prvotnou zákonnou podmienkou súvislosť medzi vstupmi (nakúpenými tovarmi a službami) a výstupmi z podnikateľskej činnosti. Táto súvislosť má byť priama a bezprostredná³⁰⁴, a platiteľ dane znáša dôkazné bremeno k preukázaniu toho, že tovary a služby, v cene ktorých zaplatil daň, ktorú si chce odpočítať, použije na vlastné dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň (i) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, a má faktúru od platiteľa dane; (ii) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň v dôsledku prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa, a daň je uvedená v jeho záznamoch; (iii) ním uplatnená pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, a má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a (iv) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru, a má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako dovozca alebo príjemca. Výsledkom pôsobenia mechanizmu uplatňovania dane z pridanej hodnoty u platiteľov dane je v každom zdaňovacom

³⁰⁴ Pozri bližšie Rozsudky SD EÚ vo veci C-98/98, *Midland Bank* a C-169/04, *Abbey National*.

období buď vlastná daňová povinnosť (kladný vzťah k štátnemu rozpočtu), alebo nadmerný odpočet (záporný vzťah k štátnemu rozpočtu)³⁰⁵. O vlastnej daňovej povinnosti hovoríme v prípade kladného rozdielu medzi celkovou splatnou daňou a odpočítateľnou daňou, a táto je splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla. Inak povedané, o vlastnej daňovej povinnosti hovoríme vtedy, ak prijatá daň (vrátane dane fakturovanej ale skutočne nezaplatenej) v konkrétnom zdaňovacom období prevyšuje daň zaplatenú v cene tovarov a služieb. Naopak nadmerným odpočtom rozumieme prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru. Ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. V prípade, že platiteľ nemal v období 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, daňové nedoplatky a colné nedoplatky voči daňovému úradu a colnému úradu a nedoplatky na povinných odvodoch poisťného, a zároveň je mesačným platiteľom dane najmenej 12 mesiacov, daňový úrad vráti nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol.

³⁰⁵ Pozri bližšie SCHENK, A., OLIVER, O. *Value Added Tax a Comparative Approach*. Cambridge : Cambridge University Press, 2007. 141 s.

V kontexte súčasného problému daňových únikov a boja s nimi sa na tomto mieste musíme vyjadriť aj právno-aplikačným problémom priamo sa dotýkajúcich DPH. Členské štáty Európskej únie prichádzajú v dôsledku daňových únikov a vyhýbania sa daňovej povinnosti o približne 177 miliárd EUR na dani z pridanej hodnoty ročne. Výpadky na dani z pridanej hodnoty v Slovenskej republike predstavujú 2,786 miliárd EUR ročne³⁰⁶. Výpadok príjmov z DPH je pritom rozdiel medzi očakávanými príjmami z DPH a DPH, ktorú vnútroštátne orgány skutočne vybrali³⁰⁷. Uvedená skutočnosť spoločne s rozpočtovým významom dane z pridanej hodnoty vedie tak na Slovensku ako aj Európskej únii a jej členských štátoch k prijímaniu rôznych akčných plánov, ako balíčkov opatrení, ktorých cieľom je zabezpečiť vyššiu efektivitu výberu DPH. V podmienkach Slovenskej republiky bol ešte v roku 2012 predstavený *Akčný plán boja proti daňovým podvodom*. Samotná realizácia tohto akčného plánu nie je pritom zameraná iba na daňovo-právnu oblasť a predpokladá realizáciu legislatívnych opatrení aj v normách obchodného práva

³⁰⁶ Cit. *2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*. (Dostupné na internete: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_g
ap2012.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf)).

³⁰⁷ Uvedená štúdia sa zaoberá aj skúmaním príčin týchto výpadkov, pričom konštatuje, že hoci je nedodržavanie predpisov určite dôležitým faktorom tohto výpadku príjmov, príčinou výpadku príjmov z DPH nie sú len podvody. Príčinou neplatenia DPH sú, okrem iného, aj bankroty a platobná neschopnosť, štatistické chyby, omeškané platby a obchádzanie daňovej povinnosti v medziach zákona. V roku 2012 boli podľa štúdie najnižšie výpadky príjmov z DPH zaznamenané v Holandsku (5 % očakávaných príjmov), vo Fínsku (5 %) a v Luxembursku (6 %). K najväčším výpadkom došlo v Rumunsku (44 % očakávaných príjmov z DPH), na Slovensku (39 %) a v Litve (36 %). V jedenástich členských štátoch bol výpadok príjmov z DPH v roku 2012 oproti roku 2011 nižší, v pätnástich členských štátoch naopak narástol. V Grécku došlo k najvýraznejšiemu zlepšeniu v tomto ohľade, keď v porovnaní s rokom 2011, kedy výpadok príjmov z DPH predstavoval sumu 9,1 miliardy EUR, klesol tento výpadok v roku 2012 na 6,6 miliardy EUR. Napriek tomu však Grécko naďalej patrí k členským štátom s vysokými výpadkami príjmov z DPH (33 %).

a trestného práva³⁰⁸. Z opatrení v daňovej oblasti, ktoré už boli realizované možno spomenúť zavedenie zábezpeky na daň, ručenia na daň, rozšírenie možností pre zrušenie registrácie na daň nekontaktným a nespolupracujúcim osobám, rozšírenie mechanizmu prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia. Táto snaha nepochybne vyjadruje legitímny záujem štátu na dosahovaní požadovaného (plánovaného) objemu príjmov z dane z pridanej hodnoty, zároveň však prináša isté riziko spojené s možnými negatívnymi dopadmi aj na také podnikateľské subjekty, ktoré daňové povinnosti plnia riadne a dodržiavajú aj potrebnú daňovú disciplínu. V daňovej praxi nielen v Slovenskej republike, ale aj v iných členských štátoch EÚ (skôr nových ako starých) sa opakovane vyskytujú daňové podvody³⁰⁹, ktoré sú páchané prostredníctvom obchodných spoločností, ktoré sú založené, resp. svoju činnosť vykonávajú len (alebo aj) za účelom neoprávneného získania nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu. Predpokladom pre uplatnenie práva na odpočítanie dane je v zhode s vyššie uvedeným status platiteľa dane, čoho podmienkou je predchádzajúci status zdaniteľnej osoby. Správcovia dane takto už pri registrácii overujú, či skutkové okolnosti nenasvedčujú, že v prípade žiadateľa o registráciu neexistuje podozrenie, že pridelené identifikačné číslo pre daň bude zneužitie s cieľom dopustiť sa daňového podvodu. V rámci tejto situácie je

³⁰⁸ Vlastný akčný plán predstavila v obdobnom čase aj Európska komisia pod názvom *Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom*; COM(2012) 722 final. (dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_sk.pdf).

³⁰⁹ V rozsudku z 13. februára 2014 veci C-18/13, *Maks Pen*, bod 28. SD EÚ formuloval záver, že právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu.

potrebné bližšie vymedziť inštitút zábezpeky na daň a odmietnutia registrácie pre daň.

V rámci boja proti daňovým podvodom došlo k prijatiu novely zákona *o dani z pridanej hodnoty*, ktorá bola vykonaná zákonom č. 246/2012 Z. z. a nadobudla účinnosť 1. októbra 2012. Zámerom novely zákona *o dani z pridanej hodnoty* bolo prijať legislatívne opatrenia, ktoré efektívne potlačia možnosti podvodných aktivít a zabránia ich ďalšiemu rozširovaniu a ktoré súčasne nebudú predstavovať administratívne prekážky rozvoja podnikateľských aktivít legálne podnikajúcich subjektov. Opatrenia majú za cieľ: (i) efektívnym spôsobom eliminovať nelegálne aktivity podnikateľských subjektov, platiteľov dane, ktoré majú negatívne účinky na zdravú hospodársku súťaž a znižujú kvalitu podnikateľského prostredia; (ii) znemožniť zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty; (iii) zlepšiť legislatívne nástroje s cieľom odradiť subjekty páchajúce podvody v oblasti dane z pridanej hodnoty od takýchto aktivít; (iv) pozitívne ovplyvniť výber a príjmy štátneho rozpočtu z dane z pridanej hodnoty; (v) v konečnom dôsledku prispieť k zlepšeniu podnikateľského prostredia pre legálne podnikajúce subjekty. Jedným z prijatých opatrení bolo aj zavedenie právneho inštitútu zábezpeky na daň pri registrácii zdaniteľnej osoby pre daň z pridanej hodnoty. Samotný inštitút zábezpeky na daň pritom nie je v daňovom práve novým, keďže už dlhé roky sa uplatňuje pri spotrebných daniach a v určitom obmedzenom rozsahu aj pri dani z príjmov. S účinnosťou od 1. októbra 2012 bola jeho aplikácia rozšírená aj na oblasť dane z pridanej hodnoty. Cieľom zavedenia zábezpeky na daň z pridanej hodnoty bolo eliminovať, resp. minimalizovať potenciálne budúce daňové úniky³¹⁰ pri rizikových daňových subjektoch. Za rizikové

³¹⁰ K fiskálnej funkcii zábezpeky na daň pozri VOJNÍKOVÁ, I. *Zábezpeka na daň - ochrana fiskálnych záujmov (ZA KAŽDÚ CENU?)*. In: Dny práva 2013. Brno : Masarykova univerzita, 2014. s. 449-458; DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. *Inštitúcia zabezpečenia v slovenskom systéme podniku od wartości dodanej a pevnosť*

osoby sa považujú tie, ktoré v súčasnosti alebo v minulosti vlastnili alebo riadili spoločnosti, ktoré majú alebo mali nedoplatky na dani z pridanej hodnoty, ako aj tie, ktoré v čase podania žiadosti o registráciu ešte neuskutočňujú reálnu podnikateľskú činnosť.

Právnym základom pre zavedenie zábezpeky na daň bol článok 273 smernice *o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty* (harmonizačná smernica), v zmysle ktorého členské štáty môžu uložiť aj také povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania³¹¹ s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc. Zábezpeku na daň charakterizujú viaceré určujúce znaky: Zábezpeka sa ukladá pri povinnej aj dobrovoľnej registrácii k dani pridanej hodnoty, a to v čase, keď ešte daňovému subjektu žiadna daňová povinnosť nevznikla; formou zloženia zábezpeky je zloženie istiny na účet správcu dane alebo banková záruka bez výhrad na obdobie 12 mesiacov. Vzt'ahuje sa iba na tzv. rizikové daňové subjekty, ktoré sú precizované v uvedenom zákonom ustanovení³¹². Konkrétne

prava jako zasada państwa prawnego. In: Law and finance: The financial law towards challenges of the XXI century. Warszawa : CeDeWu, 2013. s. 55-62.

³¹¹ Pozri bližšie PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Zábezpeka pri registrácii dane z pridanej hodnoty ako jeden z vybraných inštitútov daňového práva.* In: Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru. Olomouc : Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci, 2013. s. 105-111; alebo obdobne aj PRIEVOZNÍKOVÁ, K., OLEXOVÁ, C. *Zábezpeka na daň z pridanej hodnoty pri registrácii platiteľa dane.* In: Manažment v teórii a praxi. Roč. 9, č. 1-2 (2013), s. 29-34.

³¹² Za rizikový daňový subjekt sa považuje zdaniteľná osoba, ak: a) je fyzickou osobou, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom právnickej osoby, ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo

výšku zábezpeky na daň určí správca dane v zákonných mantineloch od 1 000 eur do 500 000 eur, pričom prihliadne na riziko vzniku nedoplatku na dani z pridanej hodnoty. Zábezpeka na daň sa určuje rozhodnutím správcu dane, proti ktorému je prípustné odolanie s vylúčením odkladného účinku a zábezpeka je splatná do 20 dní od doručenia rozhodnutia. Nezloženie zábezpeky vedie v prípade povinnej registrácie k jej exekučnému vymáhaniu a v prípade dobrovoľnej registrácie k zamietnutiu žiadosti o registráciu. Zábezpeka na daň sa použije na úhradu nedoplatku na dani, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa dane, ak ju nemožno na tento účel použiť, vráti sa po uplynutí 12 mesiacov od jej zloženia. Za akútny teoreticko-právny ale aj právno-aplikačný problém zábezpeky na daň považujeme najmä jej kolíziu s požiadavkami vyplývajúcimi z princípu právnej istoty ako imanentného prvku právneho štátu³¹³. Vo vzťahu k normotvorbe

spoločníkom tejto právnickej osoby a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň, a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň, nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby; b) konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická osoba, ktorá má nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň; c) konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby, ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom, a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň, a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň, nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom; d) táto zdaniteľná osoba neuskutočňuje v čase podania žiadosti o registráciu pre daň dodanie tovarov alebo služieb, ale vykonáva len prípravnú činnosť na podnikanie (v zmysle ustanovenia § 4c zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov).

³¹³ Pozri bližšie čl. 1 ods. 1 Ústavy SR.

sme toho názoru, že nová právna úprava zábezpeky na daň z pridanej hodnoty v tej časti, kde určuje dolnú a hornú hranicu jej výšky ako aj kritérium pre jej konkrétne určenie, vyvoláva pochybnosti medzi pozitívnoprávnym vymedzením a hodnotovým princípom právnej istoty. Použité slovné spojenie „prihliadne na riziko vzniku nedoplatku na dani z pridanej hodnoty“, ktoré je jediným a výlučným kritériom pri rozhodovaní správcu dane, totiž bez zásadnejšej oponentúry možno považovať za vágne, neurčité a zároveň nejasné. Zákonné normy musia byť jasné, zrozumiteľné a jednoznačné.³¹⁴ Reálne je požadovať od zákonodarcu taký stupeň určitosti právnej úpravy, aby umožnil na úrovni právneho chápania a rozhodovania racionálnu a predvídateľnú právnu argumentáciu. Zákony, ktoré tieto meradlá nespĺňajú, odporujú vláde práva (*Rule of Law*).³¹⁵ Zároveň je toto kritérium v podstate nepoužiteľné pre tie prípady, kedy správca dane určuje zábezpeku zdaniteľnej osobe, ktorá začína s podnikateľskou činnosťou, pričom v čase podania žiadosti o registráciu síce právne existuje (v prípade obchodnej spoločnosti bola zapísaná do obchodného registra), reálne však ešte nezačala dodávať tovary či poskytovať služby, ale vykonáva iba prípravné činnosti pre podnikanie. Práve v prípade dobrovoľnej registrácie možno konštatovať, že o túto žiadajú zväčša podnikatelia, ktorí sa len pripravujú na uskutočňovanie dodávok tovarov alebo služieb, z ktorých budú dosahovať príjmy. Keďže v zmysle rozsudku SD EÚ v prípade C - 268/83, *Rompelman* sa má

³¹⁴ Pozri bližšie napr. BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva*. In: Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2004. s. 48; THURONYI, V. *Tax law design and drafting*. Volume 1. Washington D. C. : International Monetary Fund, 1996. s. 72; FRONĚK, M. (ed.) Leoni, B. *Právo a sloboda spoločne s Bastiat, F. Zákon*. Praha : Liberální institut, 2007. s. 57 a nasl.

³¹⁵ Pozri bližšie PAVČNIK, M. *Právní stát jako otázka výkladu zákona (zejména při zohlednění predvídatelnosti výkladu zákona)*. In GERLOCH, A., TRYZNA, J., WINTR, J. (eds.) *Metodologie interpretace práva a právní jistota*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2012. s. 159.

za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť považovať aj osoba, ktorá deklaruje svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody kúpou majetku alebo služieb určených na podnikanie, nie je možné zamietnuť registráciu na DPH osobe, ktorá ku dňu podania žiadosti o registráciu na DPH zatiaľ neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody. Podľa citovaného rozsudku má však daňová správa právo vyžadovať, aby deklarovaný zámer bol potvrdený objektívnymi prvkami nasvedčujúcimi plánovanému vykonávaniu činností. Vychádzajúc z dôvodovej správy k novele zákona o dani z pridanej hodnoty, správca dane by mal zábezpeku na daň určiť v takej výške, ktorá bude zodpovedať potenciálnej miere zneužitia systému DPH. Za ťažko súladné s požiadavkami právnej istoty možno považovať aj zákonné mantinely, v ktorých sa správca dane môže pohybovať pri určení konkrétnej výšky zábezpeky na daň. Zákonný rozptyl 1 000 eur až 500 000 eur totiž poskytuje tak široký priestor pre voľnú úvahu, že je tým v podstate negovaný úmysel zákonodarcu stanoviť určité mantinely. V podmienkach Slovenskej republiky totiž existuje iba minimum daňových subjektov, ktorých ročná daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty (na také obdobie sa skladá zábezpeka) je nižšia ako dolná hranica, prípadne vyššia ako horná hranica zábezpeky. Aj napriek historickým skúsenostiam s daňovými podvodmi, ktoré sú spravidla zároveň stíhané ako daňové trestné činy, je totiž zrejmé, že v Slovenskej republike je iba veľmi malý okruh daňových subjektov, ktorých ročná daňová povinnosť prevyšuje hornú hranicu zábezpeky, a daňová disciplína týchto subjektov je spravidla dobrá. V podstate je teda pri rešpektovaní jediného zákonného kritéria určenia konkrétnej výšky zábezpeky reálne nemožné, aby sa rizikový daňový subjekt ocitol mimo zákonných mantinelov.³¹⁶ Nejasné legislatívne

³¹⁶ Pozri bližšie PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Zábezpeka pri registrácii dane z pridanej hodnoty ako jeden z vybraných inštitútov daňového práva*. In: Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru. Olomouc : Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci, 2013. s. 105-111.

vymedzenie zákonných mantinelov ako aj kritéria pre určenie konkrétnej výšky zábezpeky negarantujú právnu istotu nielen v rovine legislatívnej, ale ani v rovine právno-aplikačnej. Zábezpeka sa totiž ukladá rozhodnutím správca dane, ktoré musí obsahovať odôvodnenie, kde správca dane uvedie skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia a úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. V záujme presvedčivosti ale aj preskúmateľnosti rozhodnutia o určení zábezpeky je nevyhnutné, aby správca dane v odôvodnení rozhodnutia dal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na otázku, ako vzhľadom na konkrétne skutočnosti týkajúce sa daňového subjektu vyhodnotil riziko možného vzniku daňového nedoplatku. Môže pritom vychádzať z vlastných vedomostí o daňovej disciplíne dotknutého daňového subjektu prípadne s ním prepojených osôb v minulosti, jeho aktuálnej majetkovej, či ekonomickej situácie, prípadne z vedomostí o tom, že tento subjekt obchoduje s inými rizikovými subjektmi (tzv. karuselové obchody). Absencia uvedenia konkrétnych skutočností odôvodňujúcich konkrétnu výšku zábezpeky by podľa nášho názoru zakladala arbitrárnosť a svojvôľu, ktoré sú z ústavného hľadiska neakceptovateľné a neospravedlňiteľné.³¹⁷ Dôvodová správa k novele zákona predpokladala, že daňová správa v spolupráci s ministerstvom financií vypracuje podrobné kritériá, na základe ktorých bude správca dane určovať výšku zábezpeky na daň. Podľa medializovaných informácií má ísť o množinu 59 kritérií, ktoré bude software daňovej správy vyhodnocovať a takto s ohľadom na riziko vzniku daňového nedoplatku určovať konkrétnu výšku zábezpeky. Iste, nastavenie exaktných kritérií je z pohľadu predvídateľnosti rozhodovacej činnosti správcov dane vhodný krokom, je však

³¹⁷ Pozri bližšie DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. *Institucja zabezpieczenia w słowackim systemie podatku od wartości dodanej a pewność prawa jako zasada państwa prawnego*, In: System prawnofinansowy: Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku. Warszawa : CeDeWu, 2013. s. 55-62.

žiaduce, aby tieto boli nastavené tak, že budú spôsobilé objektívne verifikovať rizikovosť daňových subjektov a zároveň budú relatívne stabilné a Pubovoľne nemenné. Len tak sa zabezpečí predvídateľnosť rozhodovacej činnosti a naplní sa zásada legitímnych očakávaní³¹⁸, ktorá sa v daňovom konaní aplikuje od 1. januára 2012³¹⁹.

Ďalším problémovým miestom najmä v aplikačnej rovine je rozhodovanie správcov dane o registrácii spojené s vydaním osvedčenia o registrácii a pridelením identifikačného čísla pre daň za situácie, keď existujú pochybnosti o tom, či žiadateľ je zdaniteľnou osobou. V zhode s vyššie uvedeným totiž platí, že status zdaniteľnej osoby je nevyhnutným predpokladom tak pri povinnej ako aj dobrovoľnej registrácii, ako aj v prípade vzniku statusu platiteľa dane ex lege (ak ide o právne nástupníctvo, alebo dodanie stavby, pozemku). V týchto súvislostiach inšpiratívne pôsobí najmä bohatá judikatúra SD EÚ. Článok 214 smernice síce taxatívne vymedzuje kategórie osôb, ktoré majú byť identifikované podľa individuálneho čísla, toto ustanovenie však nestanovuje podmienky, ktorým pridelenie identifikačného čísla pre DPH môže podliehať. Zo znenia tohto článku, ako aj článku 213 smernice vyplýva, že členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri prijímaní opatrení na zabezpečenie identifikácie zdaniteľných osôb na účely DPH. Táto miera voľnej úvahy však nie je neobmedzená. Aj keď je totiž povolené, aby členský štát nepridelil zdaniteľnej osobe identifikačné číslo, táto možnosť nemôže byť uplatnená bez legitímneho dôvodu. V súlade s judikatúrou SD EÚ je potrebné pojem zdaniteľná osoba

³¹⁸ Pozri bližšie napr. nález ÚS ČR vo veci sp. zn. IV. ÚS 690/01; rozsudok NSS ČR zo dňa 20. júla 2007 vo veci sp. zn. 8 Afs 59/2005; rozsudok NSS ČR zo dňa 25. septembra 2007 vo veci sp. zn. 8 Afs 135/2006; aj rozsudok NSS ČR zo dňa 21. októbra 2008 vo veci sp. zn. 8 As 47/2005.

³¹⁹ Podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

vykladať široko. Každého, kto má úmysel, potvrdený objektívnymi okolnosťami, začať vykonávať nezávisle ekonomickú činnosť a kto vynaloží prvé investičné náklady na tieto účely, treba považovať za zdaniteľnú osobu³²⁰. Z tejto judikatúry, ako aj zo znenia článku 213 ods. 1 smernice vyplýva, že za zdaniteľné osoby, ktoré môžu požiadať o pridelenie identifikačného čísla pre DPH, sa považujú nielen osoby, ktoré už vykonávajú ekonomickú činnosť, ale aj osoby, ktoré majú v úmysle začať s výkonom takejto činnosti a ktoré na tieto účely vynaložili prvé investičné náklady. Tieto osoby nemusia mať teda v tomto predbežnom štádiu ich ekonomickej činnosti možnosť preukázať, že disponujú hmotnými, technickými a finančnými prostriedkami na začatie takejto činnosti. Smernica a najmä jej články 213 a 214 preto bránia tomu, aby daňový úrad členského štátu nepridelil identifikačné číslo pre DPH žiadateľovi len preto, že v čase podania žiadosti o zápis do registra platiteľov nemôže preukázať, že disponuje hmotnými, technickými a finančnými prostriedkami na začatie prihlasovanej ekonomickej činnosti. Na to, aby sa odmietnutie identifikovať zdaniteľnú osobu individuálnym číslom mohlo považovať za primerané cieľu spočívajúcemu v predchádzaní podvodu, musí spočívať na vážnych nepriamych dôkazoch umožňujúcich objektívne konštatovať, že existuje pravdepodobnosť, že identifikačné číslo pre DPH pridelené tejto zdaniteľnej osobe bude použité s cieľom dopustiť sa podvodu. Takéto rozhodnutie sa musí zakladať na celkovom posúdení všetkých okolností danej veci a na dôkazoch, ktoré boli získané v rámci overovania informácií poskytnutých dotknutým podnikom³²¹. Skutočnosť, že zdaniteľná osoba nedisponuje hmotnými, technickými a finančnými prostriedkami na výkon prihlasovanej ekonomickej činnosti, sama osebe nepostačuje na preukázanie toho, že je pravdepodobné, že táto osoba má

³²⁰ V tomto zmysle pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 8. júna 2000, C-400/98, *Breitsohl*, alebo C-280/10, *Polski Trawertyn*.

³²¹ Pozri bližšie C-527/11, *Ablesio SLA*.

v úmysle dopustiť sa daňového podvodu. Nemožno však vylúčiť, že okolnosti takejto povahy podložené objektívnymi skutočnosťami, ktoré vyvolávajú podozrenie z podvodných úmyslov zdaniteľnej osoby, by mohli predstavovať nepriame dôkazy, ktoré musia byť zohľadnené v rámci celkového preskúmania existencie nebezpečenstva podvodu³²².

V zhode s už definovaným princípom štátu určenia platí, že dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, je od DPH oslobodené (§ 43 ods. 1 zákona o DPH). Osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte je osoba, ktorej je v inom členskom štáte pridelené identifikačné číslo pre daň, pomocou ktorého je možné identifikovať členský štát, ktorý toto identifikačné číslo vydal. Platiteľ dane je povinný preukázať splnenie zákonných podmienok pre oslobodenie od dane (i) kópiou faktúry; (ii) dokladom o odoslaní tovaru alebo kópiou dokladu o preprave tovaru; (iii) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou so zákonnými náležitosťami a (iv) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru. O extrakomunitárne dodanie tovaru pôjde vtedy ak je tovar vyvezený z jedného členského štátu do miesta určenia na území tretieho štátu. Princíp zdanenia v štáte určenia bráni tomu, aby tieto obchody boli zdaňované v štáte vývozcu, a preto sú za splnenia zákonných podmienok od dane oslobodené. Podľa § 47 ods. 1, 2 a 3 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho

³²² Pozri bližšie C-527/11, *Ablettio SLA*.

štátu. Oslobodené od dane³²³ je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený kupujúcim alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho štátu, ak kupujúci nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko. Odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu je platiteľ povinný preukázať (i) colným vyhlásením, v ktorom je colným orgánom potvrdený výstup tovaru z územia Európskej únie a (ii) dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru; platiteľ musí mať colné vyhlásenie, v ktorom je potvrdený výstup tovaru z územia Európskej únie, najneskôr do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie od dane. Zo zákonného vymedzenia podmienok, za ktorých je dodanie tovaru do iného členského štátu, resp. vývoz tovaru do nečlenského štátu oslobodený od DPH, vyplýva aj rozsah dokazovania počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania. Dokazujú sa všetky skutočnosti, ktoré sú právne významné z pohľadu oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu EÚ, resp. pri jeho vývoze do tretieho štátu³²⁴. Pri určení rozsahu dokazovania v týchto prípadoch je správca dane limitovaný aj judikatúrou SD EÚ³²⁵, ktorú si osvojili aj všeobecné súdy v SR (napr. rozsudok NS SR sp. zn. 4 Sžf 4/2012), v zmysle ktorej materiálna stránka vývozu má z pohľadu splnenia podmienok pre oslobodenie od dane prednosť pred formálnymi predpokladmi. Správcovia dane preto pri preverovaní splnenia zákonných podmienok pre oslobodenie od DPH zisťujú nielen skutočnosti, ktoré nastali na území Slovenskej republiky, a ktorých dokladovanie je v moci platiteľa dane, ale napríklad aj to, či: (i) nadobúdateľom tovaru v inom členskom štáte je osoba identifikovaná pre daň v

³²³ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010. s. 197.

³²⁴ Pozri bližšie KOBÍK, J., ŠPERL, J. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha : ASPI, 2005. s. 171 a nasl.

³²⁵ Pozri bližšie napr. C-146/05, *Albert Colleé*.

inom členskom štáte, teda osoba, ktorá má pridelené identifikačné číslo pre daň; (ii) či osoba v inom členskom štáte, ktorej mal byť tovar dodaný, tento prevzala – a teda, či sa obchod skutočne stal a nejde iba o fiktívny vývoz; (iii) či bol tovar skutočne odoslaný alebo prepravený do miesta určenia na území tretieho štátu – a teda opäť či nejde o fiktívny vývoz mimo EÚ; (iv) či deklarovaný odberateľ na území tretieho štátu vôbec existuje a pod.

Skúsenosti daňovej správy z minulých rokov, ktoré bolo možné v konečnom dôsledku klasifikovať ako daňové podvody (fiktívne vývozy, fiktívni odberatelia), vedú v súčasnosti k tomu, že v rámci daňových kontrol sa v prípade vývozu tovaru do členských ale aj tretích štátoch realizujú takmer obligatórne tzv. medzinárodné dožiadania³²⁶. Orgány daňovej správy za týmto účelom prerušujú daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 1 písm. b) *Daňového poriadku* s cieľom získať od príslušného orgánu členského štátu informácie podľa nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 *o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH*³²⁷. Získavanie informácií od tretích štátov, ktoré sú významné z pohľadu DPH, je však podstatne komplikovanejšie, a to nielen vzhľadom na často absentujúcu podrobnú právnu úpravu, ale aj vzhľadom na častú nespoluprácu, prípadne veľmi oneskorenú alebo nepoužiteľnú reakciu od orgánov v nečlenských štátoch EÚ. Takýto postup je sám osebe determinovaný snahou o čo najúplnejšie a nepresnejšie zistenie skutkového stavu veci a korešponduje so zásadou neformálnosti, v zmysle ktorej sa v správe daní berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie

³²⁶ Pozri bližšie ŠTRKOLEC, M. *Intrakomunitárne a „extrakomunitárne“ obchody a daň z pridanej hodnoty*. In: Právo, Obchod, Ekonomika III. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 398 a nasl.

³²⁷ O postoji EÚ v oblasti boja s daňovými únikmi pri DPH sa zmieňuje napr. ROMÁNOVÁ, A. *Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby*. In: Právo, Obchod, Ekonomika II. Praha : Leges, 2013, s. 522 a nasl.

dane (§ 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok). Zároveň však prináša viaceré riziká spočívajúce napr. v neúmernom predĺžení trvania daňovej kontroly, keďže počas jej prerušenia za účelom medzinárodnej výmeny informácií lehoty na jej ukončenie neplynú. Nie je ťažké predstaviť si, ako dlho bude trvať medzinárodná výmena medzi slovenskými orgánmi a orgánmi daňovej správy napr. na Ukrajine, v Albánsku či iných štátoch mimo EÚ, a nie je výnimočné ak sa v dôsledku uvedeného predĺži daňová kontrola nie o mesiace, ale o roky. Súvisiacim rizikom je často nemožnosť dožiadaného orgánu vyhovieť dožiadaniu v celom rozsahu a objektívne zodpovedať položené otázky napr. v dôsledku, že príjemca tovaru nespolupracuje s príslušným orgánom iného štátu, prípadne dôjde k tzv. predaju tovaru na ceste, a teda dovozcom tovaru do tretieho štátu je osoba odlišná od vývozcu tovaru z členského štátu EÚ. Rovnako tak riziko dezinterpretácie vymieňaných informácií medzi dožadujúcim a dožiadaným orgánom môže na strane slovenských orgánov viesť k podozreniu na podvodné konanie a dorubeniu dane pre nesplnenie zákonných podmienok pre oslobodenie od dane.

Za najakútnejší problém medzinárodných dožiadaní považujeme dobu ich vybavovania, pričom na toto konštatovanie – zrejme v rozpore so všeobecnou predstavou – nemá zásadný vplyv skutočnosť, či dožiadanie smeruje do členského štátu EÚ alebo do tretieho štátu. Príkladom možno uviesť prípad prejednávaný NS SR pod sp. zn. 5 Sžf 69/2011, kde čakanie na odpoveď od orgánov v Rusku, na Ukrajine a v Moldavsku trvalo takmer štyri roky, v prípade prejednávanom Najvyšším súdom SR pod sp. zn. 5 Sžf 57/2013, čakanie na odpoveď od orgánov v Nemecku trvalo jeden a pol roka. Takýchto prípadov je pochopiteľne celé množstvo, medializované informácie hovoria o ich trvaní až v horizonte

šiestich rokov³²⁸. Pokiaľ ide o medzinárodnú výmenu informácií medzi štátmi EÚ, spomenuté nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 predpokladá, že žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac. Zároveň však platí, že pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať. Žiaľ realita je taká, že v podstatnej časti medzinárodných dožiadaní v rámci EÚ sa ustanovená lehota nedodržiava. Výmenu informácií medzi členskými štátmi Rady Európy a OECD upravuje *Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach* uverejnený v Zbierke zákonov pod č. 461/2013 Z. z. Dĺžka trvania medzinárodných dožiadaní je osobitne citlivo vnímaná najmä platiteľmi DPH, ktorí obchodujú s partnermi v členských štátoch EÚ, resp. s partnermi v tretích štátoch. Títo si totiž za splnenia zákonných podmienok uplatňujú oslobodenie od DPH pri vývoze tovarov, a následne si podaným daňovým priznaním uplatňujú nárok na vrátenie nadmerného odpočtu. De lege lata však platí, že ak správca dane v zákonnej lehote na vrátenie nadmerného odpočtu začne daňovú kontrolu, lehota na vrátenie nadmerného odpočtu sa upravuje tak, že správca dane tento vráti do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške ním zistenej (§ 79 ods. 6 zákona o DPH).

Za ďalší problém aktuálnej právnej úpravy považujeme nemožnosť postupného, resp. čiastočného rozhodovania

³²⁸ Len na Daňovom úrade Košice je v súčasnosti u 32 daňových subjektov vykonávaná daňová kontrola viac ako 5 rokov, pričom dôvody spočívajú najmä v žiadostiach o medzinárodnú výmenu informácií. In: *Na košickom daňovom úrade vracajú DPH aj šesť rokov*. Korzár 12. september 2014 (dostupné na internete: <http://kosice.korzar.sme.sk/c/7379323/na-kosickom-danovom-urade-vracaju-dph-aj-sest-rokov.html#ixzz3E3AQMM9j>).

o uplatnenom nároku na vrátenie nadmerného odpočtu³²⁹. V daňovej praxi totiž nastávajú situácie, keď platiteľ dane obchodoval v kontrolovanom zdaňovacom období s viacerými obchodnými partnermi a tovar vyvážal do viacerých štátov EÚ, prípadne aj mimo nej. Aktuálna právna úprava neumožňuje správcovi dane ukončiť preverovanie splnenia zákonných podmienok na vrátenie nadmerného odpočtu iba vo vzťahu k časti obchodov, pretože musia „čakať“ na odpoveď od orgánov štátov, kde pôsobia všetci obchodní partneri podnikateľa. Keďže správca dane vráti nadmerný odpočet až po skončení daňovej kontroly (§ 79 ods. 6 zákona o DPH) a táto bude prerušená po dobu trvania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií od orgánov iných štátov (§ 61 ods. 5 v spojení s § 46 ods. 10 Daňového poriadku), daňový subjekt nemôže až do tohto času očakávať vrátenie ani nesporného nadmerného odpočtu. Táto skutočnosť celkom zreteľne zasahuje do jeho vlastníckeho práva k prostriedkom predstavujúcim nadmerný odpočet, a prirodzene ovplyvňuje aj jeho ďalšiu podnikateľskú činnosť³³⁰.

Riešenie načrtnutého problému ponúka posledná novela zákona o DPH ako aj Daňového poriadku vykonaná zákonom č. 218/2014 z 8. júla 2014. Táto novela totiž umožní správcovi dane vydať počas prebiehajúcej kontroly čiastkový protokol za predpokladu, že nejde o platiteľa DPH, u ktorého nastali dôvody pre zrušenie registrácie na daň, a ktorý je preto zverejnený v zozname týchto platiteľov, ktorý vedie Finančné riaditeľstvo, alebo za predpokladu, že sa kontrola nevykonáva na žiadosť orgánov činných v trestnom konaní. Doručením čiastkového protokolu síce nebude ukončená daňová kontrola, avšak správca dane v takomto prípade vráti časť nadmerného odpočtu ešte pred skončením daňovej kontroly, a to vo

³²⁹ Pozri bližšie ŠTRKOLEC, M. *Prerušenie daňovej kontroly - prípustnosť, dôsledky a možnosti procesnej obrany*. Justičná revue. 2014, roč. 66, č. 11 s. 1303 a nasl.

³³⁰ Pozri bližšie *ibid.*

výške uvedenej v čiastkovom protokole. Povinnosť vrátiť preverenú časť nadmerného odpočtu bude mať správca dane v lehote do desiatich dní odo dňa odoslania čiastkového protokolu. Nová právna úprava vykazuje značne propodnikateľský charakter, keď reaguje na v praxi často dlhotrvajúce žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Z hľadiska fungovania a rozvoja podnikateľského prostredia, ako aj z hľadiska minimalizácie nutných zásahov do majetkovej sféry dotknutých daňových subjektov, možno hodnotiť novelu v zásade pozitívne. Napriek tomu možno v novej právnej úprave identifikovať dva problémové prvky. Kým prvý vykazuje „len“ časový aspekt, druhý v konečnom dôsledku môže zabrániť efektívnemu využívaniu tohto novozavedeného právneho inštitútu. Z časového hľadiska nenachádzame rozumnú odpoveď na otázku, prečo obdobie legis vacatio, má pri tejto novej právnej úprave trvať takmer jeden rok. Novela zákona bola schválená 8. júla 2014, v Zbierke zákonov bola vyhlásená 5. augusta 2014 a účinnosť v týchto bodoch má nadobudnúť 1. júla 2015. Pôvodný vládny návrh zákona pritom počítal s účinnosťou od 1. januára 2015, avšak na návrh Výboru NR SR pre financie a rozpočet bola účinnosť posunutá na 1. júl 2015. Tento návrh bol odôvodnený potrebou získať čas pre prispôbenie informačného systému finančnej správy navrhovaným zmenám. Iste, nie sme odborníci na otázky týkajúce sa fungovania informačného systému finančnej správy a potrebe jeho prispôbenia sa tejto novele zákona o DPH. Zdá sa však, že obdobie jedného roka presahuje požiadavku na rozumné vymedzenie časovej potreby na takéto „prispôbenie sa“, a to zvlášť za situácie, keď čiastkový protokol má obsahovať rovnaké zákonné náležitosti ako riadny (konečný) protokol z daňovej kontroly. Skôr sa preto objavujú úvahy o iných (samozrejme skrytých a čisto hypotetických) dôvodoch pre takýto krok, ktorými môže byť napríklad snaha o vylepšenie bilancie štátneho rozpočtu aspoň do budúceho rozpočtového obdobia.

Druhým, avšak vážnejším problémom je fakultatívnosť vyhotovovania čiastkového protokolu. Správca dane totiž po novom (od 1. júla 2015) bude podľa dikcie zákona môcť, nie však musieť vyhotoviť čiastkový protokol. Akokoľvek dobre mienená snaha zákonodarcu teda môže naraziť na neochotu správcov dane aplikovať tento inštitút, resp. ich snahu hľadať dôvody prečo čiastkový protokol nevyhotoviť. Pojem „môže“ by však nemal vyjadrovať ľubovôľu správcov dane, voľnosť a nijak neobmedzené uvažovanie, ale naopak, v dôsledku splnenia zákonných podmienok alebo predpokladov by mal byť správca dane povinný postupovať tak, ako predpokladajú nové ustanovenia zákona o DPH a Daňového poriadku. Zastávame preto názor, že v prípade, ak správca dane bude mať spoľahlivo (aj v dôsledku odpovedí na medzinárodné dožiadania) preverenú časť požadovaného nadmerného odpočtu, bude jeho povinnosťou vyhotoviť čiastkový protokol a vrátiť preverenú časť nadmerného odpočtu v lehote do desiatich dní odo dňa odoslania čiastkového protokolu³³¹.

2. 2. 2. Spotrebné dane

Nevyhnutným komponentom tvoriacim súčasť sústavy nepriamych daní sú popri všeobecnej resp. univerzálnej spotrebnej dani, tzn. dani z pridanej hodnoty, aj tzv. selektívne spotrebné dane. Je zrejmé, že daň z pridanej hodnoty ako univerzálny typ dane z konečnej spotreby nemôže dostatočným spôsobom postihnúť zdanenie vybraných druhov výrobkov, a preto ako doplnkový agregát upriamený na zber daňových príjmov pre štátny rozpočet sa uplatňujú spotrebné dane. Tieto predstavujú nezanedbateľný a relatívne stabilný príjem štátneho rozpočtu závislý od konečnej spotreby vybraných skupín výrobkov, ktorých nákup a spotreba je

³³¹ Pozri bližšie ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodná výmena daňových informácií, a jej dopad na právne postavenie daňových subjektov*. In: Právo, Obchod, Ekonomika IV. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2014. s. 252 a nasl.

nepriamo regulovaná aj výškou daňového zaťaženia. Selektívne spotrebné dane, na rozdiel od univerzálnej nepriamej dane, ktorá je viacstupňovou daňou uplatňovanou na každom stupni v procese výroby a obehu, sú jednostupňovou daňou, ktorá sa vyberá na jednom stupni spravidla pri vyskladnení vybraného výrobku od výrobcu, pretože sa výrobok stáva zdaniteľným už v čase výroby alebo pri jeho dovoze na daňové územie. Realizovaním takéhoto mechanizmu zdaňovania sa prakticky dokonale zabezpečuje zníženie rizika možných daňových únikov tým, že vyrobený alebo dovezený predmet spotrebnej dane pri pohybe od výrobcu k spotrebiteľovi je zdanený, pretože neexistujú nijaké objektívne dôvody na to, aby sa rizikový predmet pohyboval na daňovom území nezdanený. V teórii finančného práva sa tiež uvádza, že pri spotrebnej dani sa uplatňuje aj tzv. princíp cieľového efektu. V praxi to znamená, že daňová povinnosť vzniká uvoľnením predmetu dane na konečnú spotrebu v štáte, v ktorom ku konečnej spotrebe dochádza. Pritom aj pre spotrebné dane platí princíp neutrality. Daňová neutralita nepriamych daní je zabezpečovaná takým spôsobom, aby samotné zdanenie spotrebnou daňou a jej sadzby nebrali na zreteľ postavenie daňového dlžníka, príp. jeho veľkosť, sociálne, ekologické alebo miestne vplyvy a napokon ani pôvod výrobku (či ide o výrobok vyrobený v tuzemsku alebo o výrobok do tuzemska dovezený).

Samotný pojem spotrebná daň (v angličtine consumption tax) nie je používaný univerzálne – v anglicky hovoriacich krajinách sú takéto dane označované pojmom excise, v niektorých krajinách sa používa aj pojem špeciálna daň zo spotreby (special consumption tax), pričom niektoré krajiny majú zavedené iba isté špecifické spotrebné dane – daň z palív (fuel tax), z daň z tabaku (tabacco tax).³³² Z hľadiska medzinárodne prijatej klasifikácie daní,³³³ sú

³³² Pozri bližšie PREECE, R. *Key controls in the administration of excise duties*. World Customs Journal. 2008, roč. 2, č. 1, s. 73.

³³³ Pozri bližšie OECD *Classification of taxes and interpretative guide*. In: Revenue Statistics 2014. OECD Publishing, 2014. 330 s.

spotrebné dane zaradené pod dane z tovarov a služieb (bod 5000), ktoré sú vymedzené ako všetky dane a dávky ukladané na produkciu, ťažbu, predaj, transfer, leasing alebo dodávku tovarov alebo súvisiacich služieb, alebo ukladaných v súvislosti s použitím alebo s udelením povolenia použiť tovary alebo vykonávať činnosti. Citované kritérium rozlišuje medzi všeobecnými a selektívnymi (selective) daňami. Rozdiel medzi všeobecnými a selektívnymi daňami sa teda odvíja od množstva tovarov zaradených ako predmet zdanenia jednotlivých daní. Dane z predaja, dane z obratu a dane z pridanej hodnoty sú považované za všeobecné dane, selektívne dane predstavujú spotrebné dane, fiskálne príjmy z monopolov ako aj dane z hazardu a stávk.³³⁴ Pre účely tejto monografie bude spotrebnou daňou každá daň, ktorá svojou konštrukciou spadá pod vymedzenie spotrebných daní v rámci medzinárodnej klasifikácie OECD. Z hľadiska pojmového vymedzenia budeme považovať za spotrebnú daň, každú daň, ktorá je ukladaná na určitý produkt, alebo na limitovanú radu produktov, ktorá nepatrí pod všeobecné dane, exportné a importné clá. Takéto spotrebné dane môžu byť ukladané na ktoromkoľvek produkčnom stupni a obvykle je základ tejto dane určený pomocou množstva, výšky alebo kvantity produktu, niekedy aj hodnotou produktu.³³⁵

V prostredí harmonizovaného rámca nepriameho zdaňovania v práve Európskej únie, je zároveň nutné vymedzenie spotrebnej dane bližšie spresniť na podklade kvalifikačných kritérií, ktoré sú formulované v práve Európskej únie – tieto majú výrazný dopad na právomoc členských štátov pri nepriamom zdaňovaní spotrebnými daňami. Podľa čl. 401 smernice rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 *o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty* platí, že bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, ustanovenia

³³⁴ Pozri bližšie CNOSSSEN, S. *Sales Tax and Excise*. Systems of the World Public Finance Analysis, 1975, roč. 33, č. 2.

³³⁵ Pozri bližšie OECD Classification of taxes and interpretative guide. In: *Revenue Statistics 2014*. OECD Publishing, 2014. 331 s.

tejto smernice nesmú brániť členskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane z poistných zmlúv, dane z hazardných hier a stávok, spotrebné dane, poplatky za prevod nehnuteľností a všeobecne akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré nemožno označiť za dane z obratu, za predpokladu, že výber týchto daní, cieľ a poplatkov nepovedie v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formálnych úkonov spojených s prechodom hraníc. Tento článok zhodný s bývalým článkom 33 Šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o *zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu* (spoločný systém dane z pridanej hodnoty). Súčasná právna úprava systému dane z pridanej hodnoty v EÚ teda zakazuje členským štátom zaviesť obdobný systém nepriameho zdaňovania spotreby, ktorý by predstavoval konkurenciu pre daň z pridanej hodnoty.³³⁶ Citovaný článok je teda možné vidieť ako negatívne ohraničenie pojmu spotrebnej dane v práve európskej únie. Z hľadiska charakteristiky dane z obratu (teda dane, ktorú nesmú členské štáty zaviesť) je možné poukázať rozhodnutie SD EÚ vo veci C-346/09, *Denkavit*.³³⁷ Na základe uvedeného rozsudku je možné vidieť, že okrem toho, že pri spotrebných daniach sa jedná o selektívne dane, taktiež by takéto dane mali byť ukladané iba na jednom stupni (čo je

³³⁶ Pozri bližšie WILLIAMS, W., D. *EC Tax Law (European Law Series)*. New York: Longman Pub Group, 1998. 91 s.

³³⁷ V predmetnej veci posudzoval SD EÚ daň, ktorú zákonom č. 840 z 18. decembra 1987 zaviedlo Dánske kráľovstvo, jednalo sa o zamestnávateľskú daň s názvom „príspevok na podporu trhu práce“ (arbejksmarkedsbidrag, ďalej len „AMBI“). AMBI a mala v zásade rovnaký výpočtový základ ako daň z pridanej hodnoty. V 14. bode rozsudku vo veci Denkavit SD EÚ uviedol, že na to, aby bola daň považovaná za daň konkurujúcu dani z pridanej hodnoty postačuje, aby „mala esenciálne vlastnosti dane z pridanej hodnoty.“ Esenciálne vlastnosti dane z pridanej hodnoty charakterizoval SD EÚ tak, že sa jedná o daň ktorá je ukladaná na všetkých stupňoch produkcie výrobkov, jej základ bol určený z protihodnoty, za ktorú sú takéto výrobky dodané vo vymedzenom zdaňovacom období, s právom na odpočítanie takejto dane na jednotlivých stupňoch dodania (bod. 12.). Na uvedenom právnom základe konštatoval SD EÚ, že AMBI je ukladaná v rozpore s komunitárnym právom.

možné demonštrovať v súčasnej právnej úprave spotrebného zdaňovania na tom, že vznik daňovej povinnosti nastáva uvedením predmetu spotrebnej dane do daňového voľného obehu). Keďže sme vyššie načrtli situáciu dane AMBI, ktorú ukladalo Dánske kráľovstvo v rozpore s právom EÚ, dovolíme si poukázať na právne nároky daňových subjektov voči členskému štátu, ktorý takto porušil svoje povinnosti vyplývajúce mu z práva EÚ. Konštantná judikatúra SD EÚ formulovala záver, že „nárok na vrátenie daní vybraných v členskom štáte v rozpore s právom Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z ustanovení práva Únie, ktoré také dane zakazuje. Členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Únie“.³³⁸

Všeobecný systém spotrebných daní je harmonizovaný systém zdaňovania vybraných tovarov, ktoré sú v práve EÚ označované ako tovary podliehajúce spotrebnej dani. V súčasnosti platný systém spotrebných daní je upravený sekundárnym právnym aktom práva EÚ smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS³³⁹

³³⁸ Rozsudok SD EÚ z 6. septembra 2011 vo veci C-398/09, *Lady & Kid and Others*, bod 17, v citovanej veci ďalej SD EÚ konštatoval v bode 22, 23- že členský štát takisto nemôže odmietnuť žiadosť o vrátenie nezákonnej dane z dôvodu, že suma uvedenej dane bola ekonomicky kompenzovaná zrušením zákonného odvodu rovnakej sumy. Hoci vrátenie nezákonnej dane podnikateľskému subjektu, ktorý ju preniesol na svojich zákazníkov, by mohlo za podmienok spomínaných vyššie skutočne viesť k bezdôvodnému obohateniu tohto podnikateľského subjektu, neplatí to v prípade údajného zrušenia iných daní v spojení so zavedením dane, ktorá je v rozpore s právom Únie (pozri rozsudky z 9. novembra 1983, *San Giorgio*, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12; z 21. septembra 2000, *Michaílidis*, C-441/98 a C-442/98, Zb. s. I-7145, bod 30; z 28. januára 2010, *Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08, Zb. s. I-731, bod 45).

³³⁹ Pozri bližšie smernicu Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 14. január

(ďalej aj „smernica o všeobecnom systéme spotrebných daní“). Článok 1 ods. 1 smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní uvádza, že tovarmi podliehajúce spotrebnej dani sú: energetické výrobky a elektrina, alkohol a alkoholické nápoje a tabakové výrobky. Smernica o všeobecnom systéme spotrebných daní pri klasifikácii týchto tovarov odkazuje na jednotlivé súvisiace smernice harmonizácie štruktúry spotrebných daní na tieto vybrané tovary a smernice, ktoré aproximujú sadzby spotrebných daní (týmto bude venovaná pozornosť v ďalšom texte). V súvislosti s čl. 1 je nutné si uvedomiť, že sa jedná o taxatívny výpočet a pojem tovaru podliehajúci spotrebnej dani má priamu súvislosť s rozsahom právomoci členských štátov EÚ v oblasti spotrebného zdaňovania. Preto je možné spotrebné dane (v zmysle definičného vymedzenia, ktoré sme ponúkli vyššie) rozdeliť do dvoch skupín a to: (i) dane, ktorých predmetom sú tovary podliehajúce spotrebnej dani; (ii) ostatné dane, ktoré nie sú ukladané na tovary podliehajúce spotrebnej dani a spadajú do pojmového vymedzenia spotrebných daní. Takéto delenie je odôvodnené tým, že v prípade daní ukladaných na tovary podliehajúce spotrebnej dani môžu členské štáty podľa čl. 1 ods. 2 smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní uvaliť ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani iba na osobitné účely, a to za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s pravidlami spoločenstva pre zdaňovanie, uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo daň z pridanej hodnoty. Teda pre takéto ďalšie spotrebné zdanenie tovarov podliehajúcich spotrebnej dani nad rámec harmonizovanej právnej úpravy EÚ sa vyžaduje splnenie požiadavky existencie osobitého účelu pre uloženie takejto ďalšej dane (pozri bod. 4 recitálu smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní, podľa ktorého tovar podliehajúci spotrebnej dani môže podliehať iným nepriamym daniam na osobitné účely. Podmienkou uloženia takejto dane je, aby

2009) v znení smernice Rady 2010/12/EÚ zo 16. februára 2010 (Ú. v. EÚ L 50, 27. február 2010).

takáto spotrebná daň plnila účel iného druhu, ako je rozpočtový účel.³⁴⁰ V prípade nepriamych daní iných ako spotrebné dane nemožno ciele, ktoré tieto spotrebné dane plnia, a síce zhromažďovanie finančných prostriedkov potrebných na plnenie úloh verejnoprávných subjektov, považovať za špecifické účely. Dane na špecifické účely sa zvyknú používať ako sankcia za spotrebu určitého tovaru alebo služieb, ktoré môžu spôsobiť spoločenské náklady alebo vyvolať negatívne vonkajšie účinky (napríklad tie, ktoré sú škodlivé pre životné prostredie, ako napríklad batérie a pneumatiky). Tento prístup k problému uprednostňuje takto kvalifikovať dane, ktoré sa usilujú o ochranu prírodného prostredia a verejného zdravia.³⁴¹ Štáty môžu ukladať dane pre osobité účely (napríklad environmentálne ciele) aj ďalšie nepriame dane na tovary podliehajúce spotrebnej dani.³⁴²

Diskrečný priestor v daňovej politike členských štátov je teda výrazne širší pri spotrebných daniach ako pri dani z pridanej hodnoty, pričom súčasný právny rámec nebráni ukladať ďalšie spotrebné dane vo vnútroštátnom zákonodarstve ani na tovary, ktoré podliehajú spotrebnej dani (a teda aj mimo rámec spotrebných daní, ktorých štruktúra je harmonizovaná sekundárnymi aktmi práva EÚ). Pri rozhodovaní o zavádzaní dodatočných daní týkajúcich sa tovarov podliehajúcich spotrebnej dani je nutné pamätať na to, že takáto ďalšia nepriama daň nesmie byť uložená na tovar, ktorý je od spotrebnej dane niektorou smernicou o harmonizácii štruktúry

³⁴⁰ Pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 24. februára 2000, vo veci C-434/97, *Komisia vs. Francúzsko*, zberka judikatúry č. 2000 I-01129, bod 19.

³⁴¹ Pozri bližšie návrhy generálneho advokáta Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer prednesené 11. januára 2005 (1) vec C-491/03, *Ottmar Hermann (správca konkurznej podstaty Volkswirt Weinschänken GmbH) proti Stadt Frankfurt am Main*, bod 42.

³⁴² Pozri bližšie TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*. Hague : Kluwer Law International, 2012. s. 469.

spotrebných daní oslobodený.³⁴³ V prípade, že sa členský štát rozhodne uložiť ďalšiu nepriamu daň na tovary podliehajúce spotrebnej dani musí takáto daň rešpektovať harmonizované pravidlá pokiaľ ide o stanovenie daňového základu, výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane, pričom medzi tieto nepatria ustanovenia o oslobodení od spotrebnej dane. Teda v rámci ukladania ďalších spotrebných daní na tovary podliehajúce spotrebnej dani platia pre členské štáty EÚ prísnejšie pravidlá, než pre zdaňovanie tovarov, ktoré nepodliehajú spotrebnej dani³⁴⁴. Na tieto sa vzťahuje čl. 1 ods. 3 písm. a) smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, ktorý stanovuje, že členské štáty môžu vyrubiť dane na iné výrobky, ako je tovar podliehajúci spotrebnej dani. Jediné záväzné pravidlo v rámci daňovej politiky EÚ, ktoré sa v tomto smere na ukladanie takýchto spotrebných daní uplatňuje v práve EÚ je konkretizované v čl. 1 ods. 3 posledná alinea cit. smernice a to, že vyrubenie takýchto daní však nesmie viesť v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formalít spojených s prekročením hraníc. (toto pravidlo je vyjadrením zákazu fiskálnych bariér pohybu tovaru vyjadrených v primárnom práve EÚ). Rovnako tak aj pri tovaroch podliehajúcich spotrebnej dani môžu členské štáty v zmysle čl. 1 ods. 3 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní* uložiť daň na poskytnuté služby vrátane služieb súvisiacich s tovarom podliehajúcim spotrebnej dani, ktoré nemožno charakterizovať ako dane z obratu. Teda v prípade, ak predmetom dane nie je samotný tovar podliehajúci spotrebnej dani, ale služba súvisiaca s tovarom podliehajúcim spotrebnej dani, splnenie vyššie uvedených kritérií sa nevyžaduje (nie je potrebné sledovanie osobitého účelu takejto dane).

³⁴³ Pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 25. septembra 2003 vo veci C-437/01, *Commission vs Italy* a rozsudok SD EÚ z 10. júna 1999 vo veci C-346/97, *Bratbeens*.

³⁴⁴ Pozri bližšie TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*. Hague : Kluwer Law International, 2012.

Skutočnosťou zostáva, že v konkrétnom prípade nie je vždy jednoduché rozlíšiť medzi tým, či daň zaťažuje tovar alebo službu súvisiacu s týmto tovarom. Vedúcim pravidlom je, že pri určovaní, či činnosť predstavuje dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, treba zobrať do úvahy podstatné vlastnosti tejto činnosti (rozsudok z 2. mája 1996, *Faaborg-Gelting Linien* C-231/94, Zb. s. I-2395, body 12 až 14).³⁴⁵ V tejto súvislosti, ako príklad pre posúdenie tohto, či daň zaťažuje tovar alebo službu, vyberáme z právnej úvahy SD EÚ (bod. 26 až 28) vo veci C-491/03, *Hermann*³⁴⁶. V kontexte tejto právnej úvahy posúdil SD EÚ daň uloženú za poskytovanie služieb, ktoré sa vzťahujú na spotrebnú daň. Na uvedenom základe nemusela byť takáto daň ukladaná za osobitým účelom, a teda takéto zdanenie bolo v súlade s právom EÚ. Podľa vnútroštátnej právnej úpravy SR nie sú ukladané spotrebné dane na iné tovary ako sú tovary podliehajúce spotrebnej dani a zároveň SR neukladá ďalšiu nepriamu daň na tieto tovary podliehajúce spotrebnej dani okrem spotrebných daní spadajúcich do práva EÚ. V ďalšej časti budú priblížené jednotlivé spotrebné dane, ktoré sú upravené v daňovom práve SR, jedná sa o spotrebnú daň z tabakových výrobkov,

³⁴⁵ Pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 10. marca 2005 vo veci C-491/03, *Hermann*, bod. 19.

³⁴⁶ Dodávka alkoholických nápojov zákazníkom v rámci reštauračných aktivít je sprevádzaná sériou služieb odlišných od výkonov, ktoré sú nevyhnutne spojené s uvádzaním týchto výrobkov na trh a zároveň dodanie alkoholických nápojov v rámci prevádzkovania reštaurácie je charakteristické súhrnom prvkov a konaní, z ktorých je dodanie samotného tovaru len jednou súčasťou a medzi ktorými prevládajú služby; paragraf 2 GetrStS stanovoval, že daň je uložená za odplatné dodanie alkoholických nápojov určených na ich okamžitú konzumáciu obchodníkom (s výnimkou muštu); konzumáciu nápojov samotným daňovníkom, vrátane dodania nápojov zamestnancom jeho podniku, sa považuje za odplatné dodanie, ak hodnota tejto konzumácie presahuje 5 % z obratu týchto nápojov; každé dodanie určené na konzumáciu na mieste sa považuje za dodanie určené na okamžitú konzumáciu. (Zdroj: rozsudok SD EÚ z 10. marca 2005 vo veci C-491/03, *Hermann*, bod 6).

spotrebnú daň z alkoholických nápojov, spotrebnú daň z minerálneho oleja a spotrebnú daň z elektriny, uhlia a zemného plynu.

Prijatím smernice Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 *o štruktúre a sadzbach spotrebnej dane z tabakových výrobkov* (ďalej len „smernica o spotrebnej dani z tabakových výrobkov“) bola zrušená a nahradená smernica Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 *o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu*, smernica Rady 92/79/EHS z 19. októbra 1992 *o aproximácii daní z cigariet* a smernica Rady 92/80/EHS z 19. októbra 1992 *o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet*. Ako uvádza bod 3 recitálu smernice *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov* jedným z cieľov *Zmluvy o fungovaní Európskej únie* je zachovať hospodársku úniu s vlastnosťami, ktoré sú podobné tým na domácom trhu. V oblasti tabakových výrobkov to podmieňuje, aby spotrebné dane vyrubené na tieto produkty v členských krajinách neznehodnocovali konkurenčné podmienky a neobmedzovali voľný pohyb týchto produktov v rámci Únie. Zároveň konvergencia v úrovni zdanenia, najmä cigariet a jemne rezaného tabaku má prispieť k zabezpečeniu vysokej úrovne ochrany zdravia ľudí.³⁴⁷ Podľa bodu 16 recitálu smernice *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov* úroveň zdanenia je hlavným faktorom určujúcim ceny tabakových výrobkov, ktorá zase ovplyvňuje fajčiarske návyky spotrebiteľov. Na uvedenom základe je možné konštatovať, že medzi dva hlavné ciele konvergenie zdaňovania tabakových výrobkov na úrovni EÚ patrí: ochrana vnútorného trhu a odradenie od užívania tabakových výrobkov³⁴⁸.

³⁴⁷ Pozri bližšie CNOSEN, S., SMART, M. *Taxation of Tobacco. Theory and Practice of Excise Taxation Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*, Oxford : Oxford University Press, 2005. s. 21.

³⁴⁸ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 236.

Predmet úpravy smernice *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov* je vymedzený v čl. 1 smernice, ktorý stanovuje, že táto smernica určuje všeobecné zásady harmonizácie štruktúry a sadzieb spotrebných daní, ktorým podliehajú tabakové výrobky v členských krajinách. Smernica ďalej vo svojej 2. Kapitole obsahuje vymedzenie pojmov. Ústredným pojmom je tabakový výrobok, ktorým sú v zmysle čl. 2: cigarety; cigara a cigarky; jemne rezaný tabak na vlastnoručné zhotovenie cigariet; iný tabak na fajčenie. Keďže zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v ust. § 4 plne implementoval pojmové vymedzenie tabakových výrobkov (čl. 3 až čl. 5), nepovažujeme za potrebné na tomto mieste uvádzať definície jednotlivých tabakových výrobkov.³⁴⁹

Na druhej strane je vhodné objasniť znenie čl. 2 ods. 2 smernice o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, podľa ktorého za cigarety a tabak na fajčenie sa považujú výrobky, ktoré pozostávajú výlučne alebo z časti z iných látok, ako je tabak, a ktoré spĺňajú podmienky podľa článku 3 alebo článku 5 ods. 1³⁵⁰ (teda pojmové vymedzenie pre predmetné tabakové výrobky). SR bola povinná implementovať príslušný článok a tento našiel svoje vyjadrenie v ust. § 4 ods. 4, ods. 5 a ods. 6 písm. a) zákona *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov*. Z aplikačného hľadiska vyznieva paradoxne identifikovať výrobok ako tabakový výrobok, ak neobsahuje tabak, pričom v súčasnej právnej

³⁴⁹ V krátkosti je potrebné uviesť, že tabakom na vlastnoručné zhotovenie cigariet (teda tabakom na fajčenie) sa rozumie tabak na fajčenie, ak v ňom má viac ako 25 % hmotnosti tabakovej časti šírku rezu menej ako 1,5 milimetra (čl. 4 ods. 1 písm. c) smernice *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov*), zároveň však môžu členské štáty zaobchádzať s tabakom na fajčenie, ktorého viac ako 25 % hmotnosti tabakových častí má šírku rezu 1,5 milimetra alebo viac a ktorý sa dostal alebo je určený na predaj ako tabak na vlastnoručné zhotovenie cigariet, ako s jemne rezaným tabakom na vlastnoručné zhotovenie cigariet. Zákon *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov za tabak na vlastnoručné zhotovenie cigariet* považuje iba jemne rezaný tabak (v zmysle cit. ust. § 4 ods. 1 písm. c) bod. 3).

³⁵⁰ Za tabakové výrobky, ktoré neobsahujú žiadny tabak, sa nepovažujú výrobky, pokiaľ slúžia výlučne medicínskym účelom.

úprave sú tabakové výrobky definované na podklade toho, že sa buď jedná o tabak alebo tabakový reťazec. SD EÚ vo veci C-495/04, *A. C. Smits-Koolhoven* sa zaoberal prejudiciálnou otázkou, ktorá sa odvíjala od obdobnej skutkovej situácie. Pani Smits-Koolhoven predávala výrobok s názvom „bylinkové cigarety“, išlo o cigarety bez tabaku pozostávajúce z bylín. Zároveň bylinkové cigarety sa skladali z látok bez medicínskeho účinku a boli uvádzané do obehu bez lekárskeho predpisu, ale výlučne lekárňami alebo predajňami bylín. Okrem iného bol k výrobku priložený leták, ktorý prezentoval tieto cigarety navonok ako pomôcku pre osoby žiadajúce si prestať fajčiť. Správca dane považoval tento výrobok za cigarety a vyrubil daň z tabakových výrobkov.³⁵¹ Vo vzťahu k tomu, či sa jedná o výrobok určený výlučne na medicínske použitie, SD EÚ uviedol, že s prezentovaním výrobku navonok, s jeho uvádzaním do obehu a jeho vnímaním, nie sú samy osebe dostatočné na to, aby sa na tento výrobok vzťahovala výnimka.³⁵² SD EÚ v predmetnej veci teda neformuloval kritériá, ktoré určujú

³⁵¹ SD EÚ sa zaoberal otázkou, či za okolností vo veci samej je možné považovať tieto bylinkové cigarety za výrobok, ktorý slúži výhradne na medicínske účely. Propagovanie týchto cigariet prostredníctvom priloženého letáku bolo odobrené Keuringsraad Openlijke Aanprijzing Geneesmiddelen/Keuringsraad Aanprijzing Gezondheidsproducten (ďalej len „KOAG/KAG“), neštátnou inštitúciou poverenou dohľadom nad reklamou týkajúcou sa liekov a zdravotníckych výrobkov. Vo veci bolo taktiež podstatné, že KOAG/KAG bola iba inštitúciou pre kontrolu reklamy a teda jej chválenie nezahŕňa overenie prípadného použitia na výlučne medicínske účely dotknutého výrobku a nemôže byť rozhodujúce pre posúdenie liečebných alebo preventívnych vlastností výrobku. Uvedené je možné porovnať s vnútroštátnou právnou úpravou v SR, kedy podľa ust. § 4 ods. 7 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov o skutočnosti, že sa jedná o výrobok používaný na medicínske účely v zmysle zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach vydáva potvrdenie Ministerstvo zdravotníctva alebo ním poverená inštitúcia (teda jedná sa už o inštitúciu, ktorá je kvalifikovaná pre posúdenie liečebných vlastností výrobku).

³⁵² Pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 30. marca 2006 vo veci C-495/04, *Smits Koolhoven*, bod 32.

ktorý výrobok je možné označiť za výrobok pozostávajúci výlučne alebo z časti z iných látok, ako je tabak a v danej veci bylinkové cigarety za takýto výrobok považoval. Máme za to, že pri výklade príslušného článku je potrebné vychádzať z toho, či sa jedná o výrobok označený, propagovaný alebo určený na predaj tak, aby pre spotrebiteľa evokoval niektorý z predmetných tabakových výrobkov³⁵³.

Vzhľadom na celosvetovo narastajúci trend užívania e-cigariet a ich potenciálne škodlivé dôsledky pre ľudské zdravie, mala by SR zvážiť rozšírenie vecného rozsahu zákona o spotrebnej dani aj na e-cigarety.³⁵⁴ Sadzbu a štruktúru takejto dane by bolo potrebné podrobiť hlbšej analýze, avšak z dôvodov ktoré uvádzame ďalej v texte, ako aj zo skutočnosti, že pri elektronických cigaretách sa v zásade jedná o produkt s malými odchýlkami vo vzťahu ku kvalite inhalovanému nikotínu a jeho prísadám, javí sa nám ako najvhodnejšie zavedenie percentuálnej sadzby (ad valorem) na náplne e-cigariet, pri základe dane, ktorým je maloobchodná cena náplne do e-cigariet. Výška a štruktúra sadzieb spotrebnej dane z cigariet je vymedzená v kapitole 3 smernice *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov*. V prípade spotrebnej dane z cigariet bolo cieľom harmonizácie dosiahnutie nie len stanovenia minimálnej výšky dane z cigariet v jednotlivých členských štátoch, ale taktiež zachovanie zmiešanej daňovej štruktúry a pomeru špecifickej a percentuálnej časti daňového zaťaženia cigariet. Na základe harmonizovaného právneho rámca majú členské štáty povinnosť (a) stanoviť výšku spotrebnej dane z cigariet najmenej v minimálnej výške určenej smernicou o spotrebnej dani z tabakových výrobkov a (b) stanoviť štruktúru spotrebnej dane z tabakových výrobkov tak,

³⁵³ Resp. ako výrobok, ktorý zastupuje rovnaké použitie a vonkajšiu charakteristiku tohto výrobku, napr. obalom typickej farby pre cigaru, cigarku alebo cigaretu.

³⁵⁴ Takáto právomoc prislúcha výhradne SR, keďže v zmysle súčasnej právnej úpravy sú e-cigarety mimo rámca harmonizovanej právnej úpravy smernice *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov*.

aby podiel špecifickej časti spotrebnej dane zodpovedal úrovni stanovenej smernicou o spotrebnej dani z tabakových výrobkov³⁵⁵. K povinnosti členských štátov podľa písm. b) je potrebné uviesť, že špecifická spotrebná daň z cigariet musí predstavovať percentuálny podiel na výslednej dani z cigariet, ktorá je určená súčtom špecifickej spotrebnej dane z cigariet a percentuálne časti spotrebnej dane na váženú priemernú maloobchodnú cenu cigariet. Vážená priemerná maloobchodná cena cigariet je pojem, ktorý vymedzuje čl. 8 ods. 2 smernice o spotrebnej dani z tabakových výrobkov ako podiel celkovej hodnoty všetkých cigariet uvedených do daňového voľného obehu, stanovenej na základe maloobchodnej ceny vrátane všetkých daní, a celkového počtu cigariet uvedených do daňového voľného obehu. Zároveň takáto priemerná maloobchodná cena sa stanovuje každý rok najneskôr do 1. marca na základe údajov týkajúcich sa všetkých takýchto uvedení do daňového voľného obehu v predchádzajúcom kalendárnom roku. V zmysle ust. § 40 ods. 4 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov Finančné riaditeľstvo oznamuje Ministerstvu financií váženú priemernú cenu cigariet prepočítanú na 1 000 kusov cigariet. Finančné riaditeľstvo zverejňuje váženú priemernú cenu cigariet na daňovom území za príslušný kalendárny rok na svojom webovom sídle. Podľa čl. 8 ods. 4 smernice o spotrebnej dani z tabakových výrobkov od 1. januára 2014 špecifická spotrebná daň z cigariet nesmie byť menej ako 7,5 % a viac ako 76,5 % z výšky celkového daňového zaťaženia, ktoré je výsledkom súčtu: špecifickej spotrebnej dane a percentuálnej časti spotrebnej dane z cigariet a DPH na váženú priemernú maloobchodnú cenu cigariet. Podľa ust. § 2 ods. 6 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov špecifická časť spotrebnej dane z cigariet predstavuje 59,50 eur/1 000 kusov, percentuálna časť sadzby spotrebnej dane je 23 % z ceny cigariet a sadzba dane z pridanej hodnoty ukladaná na cigarety je vo

³⁵⁵ Pozri bližšie TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*. Hague : Kluwer Law International, 2012.

výške 20 %. Vážená priemerná maloobchodná cena cigariet za rok 2013 bola v SR 150,111 eur/1000 kusov cigariet,³⁵⁶ z čoho špecifická časť spotrebnej dane predstavuje 39,64 %.³⁵⁷ Podiel špecifickej časti dane na spotrebnej dani z tabakových výrobkov sa medzi členskými krajinami výrazne líši. Švédsko (73,05 %), Dánsko (73,52%) a Holandsko (76,5%) patria medzi krajiny s najvyšším podielom špecifickej dane. Najnižší podiel špecifickej časti spotrebnej dane na spotrebnej dani z tabakových výrobkov má Taliansko (7,5 %), ďalšími takýmito krajinami sú Španielsko (14,09%) a Fínsko (13,55%)³⁵⁸. Spotrebné zdanenie percentuálnou sadzbou podporuje kvantitu na úkor kvality tak, aby sa dosiahla čo najnižšia cena produktu, a teda čo najnižšie výsledné daňové zaťaženie na jednotku produktu.³⁵⁹ Presunutie daňového zaťaženia zo špecifickej na hodnotovú sadzbu spotrebnej dane má za následok zníženie marže na jednotke cigariet, čo podporuje zvýšenie príjmov zo spotrebnej dane z tabakových výrobkov a prehlbuje konzumáciu cigariet.³⁶⁰ Nestotožňujeme sa so Smartom v tom, že optimálna štruktúra dane by mala vychádzať zo zdanenia vysokou podielovou

³⁵⁶ Zverejnené na internetovej stránke: http://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Spotrebne_dane/2014.02.14_Vazenapriemernacenacigariet2013.pdf.

³⁵⁷ Pozri bližšie EUROPEAN COMMISSION: *Indirect Taxation and Tax administration Indirect taxes other than VAT, excise duty tables*, Part III – Manufactured Tobacco, REF 1041, júl 2014. (Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf).

³⁵⁸ Pozri bližšie EUROPEAN COMMISSION: *Indirect Taxation and Tax administration Indirect taxes other than VAT, excise duty tables*, Part III – Manufactured Tobacco, REF 1041, júl 2014. (Dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf).

³⁵⁹ Pozri bližšie BARZEL, Y. *An Alternative Approach to the Analysis of Taxation*. The Journal of Political Economy, 1976, roč. 84, č. 6, s. 1185.

³⁶⁰ Pozri bližšie CNOSEN, S., SMART, M. *Taxation of Tobacco*. Theory and Practice of Excise Taxation Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving, OXFORD : Oxford University Press, 2005. s. 53.

daňou, ktorú tento zdôvodňuje jednak zvýšením príjmov štátnych rozpočtov, ako aj znížením investícií do technologického vývoja, čím by sa limitovalo uvádzanie na trh nových produktov, ktoré by mali upútať viac fajčiarov.³⁶¹ Odradenie fajčiarov od konzumácie tabakových výrobkov by malo byť primárnym cieľom daňovej politiky pri zdaňovaní cigariet. Taktiež zvýšenie kvality konzumovaných tabakových výrobkov môže zo zdravotného hľadiska vyvážiť potenciálny marketingové zvýhodnenie výrobcov a dovozcov cigariet, ktoré im prinášajú technologicky nové druhy cigariet. Na základe vyššie uvedeného máme za to, že SR má zvýšiť špecifickú časť spotrebnej dane z cigariet. Podľa čl. 10 ods. 1 smernice *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov* celková spotrebná daň z cigariet (špecifická časť dane z cigariet a percentuálna časť dane z cigariet okrem DPH) od 1. januára 2014 predstavuje minimálne 60 % váženej priemernej maloobchodnej ceny cigariet uvedených do daňového voľného obehu. Bez ohľadu na váženú priemernú maloobchodnú cenu nesmie byť táto spotrebná daň nižšia ako 90 EUR na 1000 cigariet. Uvedené ustanovenie smernice transponoval vnútroštátny zákonodarca do zákona *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov*, pričom podľa ust. § 6 ods. 3 minimálna sadzba dane z cigariet je 91 eur/1 000 kusov. Podiel spotrebnej dane na váženej priemernej maloobchodnej cene cigariet je v skutočnosti vyšší ako takto stanovená minimálna sadzba dane a činí 94 eur/1000 kusov. K uvedenému je však potrebné uviesť, že cenová elasticita dopytu po tabakových výrobkoch t. j. to ako sa nemení dopyt po tabakových výrobkoch v závislosti od konečnej ceny (a teda od úrovne zdaňovania spotrebnou daňou) nemusí byť vo všetkých krajinách rovnaká. Niektoré štúdie naznačujú, že zvýšenie spotrebného zdanenia cigariet môže mať pozitívny dopad pri odradení spotrebiteľov od konzumácie cigariet (v krajinách ako je

³⁶¹ Pozri bližšie ibid. s. 55.

Ukrajina, Poľsko, Rusko³⁶², India³⁶³). Na druhej strane v niektorých krajinách (Austrália) je dopyt po cigaretách neelastický, a teda i keď došlo k zvýšeniu daňového zaťaženia tabakových výrobkov, proporcionálne sa zvýšil príjem verejných rozpočtov bez toho, aby došlo k skutočnému poklesu v konzumácii cigariet. Vo vzťahu k elasticite dopytu po cigaretách fajčiarov do 18 rokov v minulosti nepanovala zhoda v tom, nakoľko táto skutočne závisí od výšky ceny;³⁶⁴ v konečnom dôsledku je však potrebné stanovenie výšky

³⁶² Pozri bližšie ROSS, H. a kol. *The Impact of Cigarette Excise Taxes on Smoking Cessation Rates From 1994 to 2010 in Poland, Russia, and Ukraine*. Nicotine & Tobacco Research, 2014, roč. 16, č. 1, s. 37-43.

³⁶³ Pozri bližšie RENU, A. J., CHALOUPIKA, F. J. *The Influence of Prices on Youth Tobacco Use in India*. Nicotine & Tobacco Research, 2014, roč. 16, č. 1, s. 24-29.

³⁶⁴ V teoretickej rovine, ak mladý človek nesprávne predpokladá, že ľahko prestane fajčiť za niekoľko rokov, zvýšenie cien cigariet ho presvedčí oveľa menej ako človeka trpiaceho nikotinizmom, u ktorého skončenie s fajčením predstavuje výrazný finančný benefit (pozri bližšie BULOW, J., KLEMPERER, P. *The Tobacco Deal*. Brookings Papers on Economic Activity. Microeconomics, 1998, s. 346). Najnovšie štúdie však naznačujú, že cenová elasticita dopytu u fajčiarov do 18 rokov je oveľa vyššia ako u dospelých (pozri bližšie RENU, A. J., CHALOUPIKA, F. J. *The Influence of Prices on Youth Tobacco Use in India*. Nicotine & Tobacco Research, 2014, roč. 16, č. 1, s. 24-29), a to nezávisle od toho, či sa jedná o vysoko príjmovú krajinu (pozn. vysoko príjmovou krajinou, v ktorej sa v ekonomike podľa klasifikácie Svetovej Banky dosahuje hrubý národný príjem na obyvateľa vo výške min. 12.746 \$ (dostupné na internete: <http://data.worldbank.org/about/country-and-lending-groups>) alebo o stredne a nízko príjmovú krajinu (pozri bližšie KOSTOVA, D., ROSS, H., BLECHER, E., MARKOWITZ. *Is youth smoking responsive to cigarette prices? Evidence from low and middle income countries*. Tobacco Control, 2011, roč. 20, č. 6, s. 419); najmä v nízko a stredne príjmových krajinách (ide o krajiny, v ktorých sa podľa klasifikácie Svetovej Banky v ekonomike dosahuje hrubý národný príjem na obyvateľa vo výške max. 12.746 \$ (dostupné na internete: <http://data.worldbank.org/about/country-and-lending-groups>) je cenová elasticita dopytu fajčiarov do 18 rokov obzvlášť výrazná, pričom pri zvýšení ceny cigariet o 10% sa predpokladá pokles v konzumácii cigariet o 21 % (pozri bližšie KOSTOVA, D., ROSS, H., BLECHER, E., MARKOWITZ. *Is youth smoking responsive to cigarette prices? Evidence from low and middle income countries*. Tobacco Control, 2011, roč. 20, č. 6, s. 423).

spotrebného zdaňovania cigariet tak, aby došlo k poklesu konzumácie týchto výrobkov u cieľovej skupiny teda u fajčiarov do 18 rokov. EÚ v tomto smere ponecháva členským štátom priestor k tomu, aby prispôbili svoje národné daňové systémy sledovanému cieľu daňovej politiky. Na druhej strane, rizikom vysokého daňového zaťaženia spočíva v tom, že pôsobí príliš paternalisticky na plnoletých fajčiarov, teda osoby plne zodpovedné za svoje konanie. Vysoké daňové zaťaženie u cigariet narúša pozitívny dopad sledovaný daňovou politikou na zdravie ľudí, keďže môže podporovať pašovanie a nelegálne zavádzanie menej kvalitných tabakových výrobkov do daňového voľného obehu.³⁶⁵

Okrem cigariet sú predmetom minimálnej spotrebnej dane z tabakových výrobkov v členských štátoch EÚ aj ostatné tabakové výrobky. Podľa čl. 13 smernice *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov* sú týmito ostatnými tabakovými výrobkami cigary a cigarky; jemne rezaný tabak určený na vlastnoručné zhotovenie cigariet; ostatný tabak na fajčenie. Pri uvedených tabakových výrobkoch okrem cigariet sú členské štáty oprávnené alternatívne stanoviť spotrebnú daň percentuálnu spotrebnú daň vypočítanú na základe maximálnej maloobchodnej ceny každého produktu alebo špecifickú spotrebnú daň vyjadrená ako určitá suma dane na kilogram alebo v prípade cigár a cigariet na počet kusov, či ako zmiešanú spotrebnú daň kombinujúcu proporcionálnu a špecifickú spotrebnú daň. SR zaviedla spotrebnú daň z tabakových výrobkov³⁶⁶ s výnimkou cigariet ako špecifickú spotrebnú daň určenú pevnou sumou. Podľa ust. § 6 zákona *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov* je sadzba spotrebnej dane z cigár a cigariet určená vo výške 77,37 eur/1000 kusov a pri tabaku vo výške 71,11 eur/kg. Podľa čl. 14 ods. 2 celková spotrebná daň (percentuálna spotrebná daň a/alebo

³⁶⁵ Pozri bližšie CNOSEN, S. *Tobacco taxation in the european union*. Cesifo Working Paper, No. 1718, category 1: public finance May 2006. s. 14.

³⁶⁶ Pozri bližšie BALKO, L., BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo*. Bratislava : EUROKODEX, 2006.

špecifická spotrebná daň okrem DPH) vyjadrená ako percento, ako čiastka na kilogram alebo na daný počet kusov, sa musí rovnať prinajmenšom sadzbám alebo minimálnej výške stanovenej pre cigary alebo cigarky, a to 5 % z maloobchodnej predajnej ceny vrátane všetkých daní alebo 12 eur na 1000 kusov alebo na jeden kilogram. Od 1. januára 2015 celková spotrebná daň z jemne rezaného tabaku na vlastnoručné zhotovenie cigariet predstavuje minimálne 46 % z váženej priemernej maloobchodnej ceny jemne rezaného tabaku na vlastnoručné zhotovenie cigariet uvedeného do daňového voľného obehu alebo minimálne 54 eur na kilogram. Sadzba spotrebnej dane na tieto tabakové výrobky, ktorá je určená zákonom o spotrebnej dani z tabakových výrobkov zodpovedá minimálnej sadzbe dane, ktorú sú povinné zaviesť členské štáty v súlade s čl. 14 smernice o *spotrebnej dani z tabakových výrobkov*.

Na úrovni EÚ je zdaňovanie spotrebnou daňou vzťahujúcou sa na alkoholické nápoje naďalej regulované dvoma samostatnými právnymi aktmi, a to smernicou Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*³⁶⁷ (ďalej iba smernica o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*) a smernicou Rady 92/84/EHS z 19. októbra 1992 o *aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje*.³⁶⁸ Potrebu harmonizovanej právnej úpravy na úrovni spoločenstva vo

³⁶⁷ Pozri bližšie Smernica Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* (zdroj: Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ kap. 9/zv. 1; Ú. v. ES L 316, 31. október 1992) v znení Aktu o podmienkach pristúpenia Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky, Poľskej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (zdroj: Ú. v. EÚ L 236, 23. september 2003), v znení *Aktu o pristúpení Bulharska a Rumunska* (Ú. v. EÚ L 157, 21. jún 2005).

³⁶⁸ Smernica Rady 92/84/EHS z 19. októbra 1992 o *aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje* (zdroj: Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ kap. 9/zv. 1; Ú. v. ES L 316, 31. október 1992).

vzťahu k štruktúre spotrebných daní vyjadruje recitál smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* tak, že pre správne fungovanie vnútorného trhu je dôležité stanoviť jednotné definície pre všetky príslušné výrobky. Z uvedeného dôvodu bolo zavedené jednotné vymedzenie piatich kategórií produktov (v zmysle recitálu smernice o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje je vhodné, aby tieto definície vychádzali z definícií uvedených v kombinovanej terminológii), a to: pivo, víno, kvasené nápoje okrem vína a piva, medziprodukt, etanol. Ako vyplýva zo samotného názvu právneho aktu samotnú štruktúru sadzieb spotrebných daní vyššie uvedených kategórií tovarov podliehajúcich spotrebnej dani upravuje smernica o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje. Z recitálu tejto smernice je zrejmé, že potreba aproximácie sadzieb týchto spotrebných daní sa priamo dotýkala zavedenia vnútorného trhu: členské štáty majú uložiť minimálne sadzby týchto spotrebných daní najneskôr do 1. januára 1993, ak má byť k tomuto dátumu dosiahnuté zavedenie vnútorného trhu dosiahnuté.

Komisia prezentovala svoj návrh novej smernice, ktorou sa mení smernica *o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje*.³⁶⁹ Komisia v tejto súvislosti predostrela viacero dôvodov pre novelizáciu tohto právneho aktu, najmä prehodnotenie minimálnych sadzieb na etanol, medziprodukt a pivo v súlade s infláciou, ktorá od roku 1993 do 2005 dosiahla 31%. Úlohou takto pripravovanej novelizácie bolo obnoviť skutočnú hodnotu spotrebných daní z roku 1992. Podľa názoru Komisie, upravenie sadzieb spotrebných daní tak, aby zodpovedali inflácii neznamená skutočný nárast daňového zaťaženia, na druhej strane neprispôsobenie sadzieb spotrebných daní inflácii bude znamenať eróziu skutočnej hodnoty daňového príjmu, ktorý z týchto daní plynie. Takáto snaha sa ukázala byť neúspešná, keďže Európsky Parlament takýto návrh

³⁶⁹ COM (2006) 486 final.

Komisie odmietol.³⁷⁰ Vzhľadom na uvedené zostal právny rámec na úrovni spoločenstva nezmenený.

Dovoz neobchodného tovaru z tretích krajín je upravený dvoma právnymi aktmi práva EÚ, a to smernicou Rady 2006/79/ES z 5. októbra 2006 *o oslobodení od daní pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín*³⁷¹ a smernicou Rady 2007/74/ES z 20. decembra 2007 *o oslobodení tovaru*, ktorý dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín, od dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane³⁷². Pojem pivo vymedzuje čl. 2 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* ako akýkoľvek výrobok spadajúci pod KN kód 2203 (pivo vyrobené zo sladu) alebo ktorýkoľvek výrobok obsahujúci zmes piva s nealkoholickými nápojmi spadajúci pod KN kód 2206 (ostatné kvasené nápoje - napríklad jablčné, hruškové, medoviny, zmesi kvasených nápojov a zmesi kvasených nápojov a nealkoholických nápojov) pričom v oboch prípadoch skutočný obsah etanolu prekračuje hodnotu 0,5 % objemu. Vnútroštátna právna úprava SR vymedzuje zhodne pojem pivo v ust. § 4 ods. 6 zákona č. 530/2011 Z. z. *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov* (ďalej len „zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov“) ako tovar kódu kombinovanej nomenklatúry 2203 s obsahom alkoholu viac ako 0,5 % objemu, ktorý vznikol liehovým kvasením mladiny, a nomenklatúry 2206 s obsahom alkoholu viac ako 0,5 % objemu, ktorý je zmesou piva a nealkoholického nápoja.

³⁷⁰ Rozhodnutie uverejnené v Ú. v. OJ C E/2008/175/193.

³⁷¹ Smernica Rady 2006/79/ES z 5. októbra 2006 *o oslobodení od daní pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín* - kodifikované znenie (zdroj: Ú. v. EÚ L 286, 17. október 2006).

³⁷² Smernica Rady 2007/74/ES z 20. decembra 2007 *o oslobodení tovaru, ktorý dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín, od dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane* (zdroj: Ú. v. EÚ L 346, 29. december 2007).

Štruktúra základu dane spotrebnej dane z piva³⁷³ je v smernici *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* stanovená alternatívnou možnosťou pre členské štáty, a to buď vzhľadom na počet hektolitrov/stupeň Plato alebo vzhľadom na počet hektolitrov/percento skutočného obsahu etanolu v objeme (čl. 3 ods. 1). Minimálna sadzba spotrebnej dane z piva je podľa čl. 6 smernice o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje 0,748 eur vzhľadom na počet hektolitrov/stupeň Plato alebo alternatívne - 1,87 eur vzhľadom na počet hektolitrov/percento skutočného obsahu etanolu v objeme. SR nezaviedla diferencovanú sadzbu dane na rôzne kategórie piva.³⁷⁴ Podľa ust. § 6 ods. 6 zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov vymedzuje, že základná sadzba dane z alkoholického nápoja, ktorým je pivo, sa na hl/percento objemu skutočného obsahu alkoholu vypočíta ako súčin 7,907 % zo sadzby dane z alkoholického nápoja a koeficientu 0,042 (podľa ust. § 6 ods. 1 zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov sa sadzba dane z alkoholického nápoja ustanovuje vo výške 1080 eur.). Smernica *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* upravuje fakultatívne oprávnenie pre členské štáty zaviesť zníženú sadzbu dane na pivo vyrábané v nezávislých malých pivovaroch (čl. 4 ods. 1), pivo so skutočným obsahom etanolu neprekračujúcim 2,8 % objemových percent etanolu³⁷⁵ (čl. 5 ods. 1). SR zaviedla zníženú

³⁷³ Pozri bližšie TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*. Hague : Kluwer Law International, 2012.

³⁷⁴ Podľa čl. 3 ods. 2 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* členské štáty, ktoré stanovujú daň vzhľadom na počet hektolitrov/stupeň Plato, môžu rozdeliť pivo na kategórie, pričom každá pozostáva maximálne zo štyroch stupňov, a zatážiť rovnakou daňovou sadzbou za hektoliter všetky druhy piva spadajúce do jednej kategórie. Tieto sadzby sa však musia vždy rovnať alebo byť vyššie ako minimálna sadzba.

³⁷⁵ Podľa čl. 5 ods. 2 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* členské štáty môžu obmedziť uplatňovanie tohto oprávnenia

sadzbu dane³⁷⁶ na pivo vyrobené malým samostatným pivovarom a podľa ust. § 6 ods. 6 zákona *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov* znížená sadzba dane na pivo vyrobené malým samostatným pivovarom sa vypočíta ako súčin 5,847 % základnej sadzby dane a koeficientu 0,042. SR takto rešpektuje pravidlo vymedzené v čl. 4 ods. 1 posledná alinea smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* podľa ktorej zredukované sadzby ktoré by mohli klesnúť pod hodnotu minimálnej sadzby, nesmú byť viac ako 50 % pod hodnotu štandardnej národnej sadzby spotrebnej dane. Pre správnu aplikáciu príslušného ustanovenia o zredukovanej sadzbe spotrebnej dane³⁷⁷ na pivo produkované malým samostatným pivovarom je rozhodujúce vymedzenie pojmu malý samostatný pivovar. V prvom rade malým samostatným pivovarom je podnik, ktorý nevyrába viac ako 200 tis. hl piva ročne (ust. § 66 ods. 1 písm. a) zákona *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov*, čl. 4 ods. 1 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*). Podľa čl. 4 ods. 2 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* pojem „nezávislý malý pivovar“ predstavuje pivovar, ktorý je právne a hospodársky nezávislý od ostatných pivovarov, ktorý používa priestory a budovy fyzicky sa nachádzajúce mimo priestorov a budov akéhokoľvek iného pivovaru a ktorý nepracuje na základe licencie (tieto kvalifikačné kritéria prebrala SR v ust. § 66b ods. 1 písm. b až d. zákona *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov*). SR do vnútroštátnej právnej úpravy neprevzala pravidlo podľa ktorého, ak dva alebo viac malých pivovarov spolupracuje a ich celková ročná produkcia neprekračuje hodnotu 200 tis. hl, tieto pivovary sa môžu považovať za

na produkty predstavujúce zmes piva s nealkoholickými nápojmi spadajúce pod KN kód 2206.

³⁷⁶ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 230.

³⁷⁷ Pozri bližšie SMITH, M. *Economic Issues in Alcohol Taxation* In: *Theory and Practice of Excise Taxation Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*, Oxford : Oxford University Press, 2005. s. 57.

samostatne nezávislé malé pivovary (čl. 4 ods. 2 posledná alinea smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*).

Výklad pojmu právne a hospodársky nezávislý podnik vo vzťahu k malým samostatným pivovarom poskytol SD EÚ vo veci C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*. V tomto konaní bolo nevyhnutné zodpovedať na prejudiciálnu otázku, či na účely uplatnenia zníženej sadzby spotrebnej dane z piva tak, že kritérium hospodárskej nezávislosti medzi právne nezávislými pivovarmi, sa vzťahuje len na správanie týchto pivovarov na trhu, alebo či toto kritérium nie je splnené už vtedy, ak má určitá osoba možnosť „de facto“ vykonávať vplyv na obchodné činnosti uvedených pivovarov.³⁷⁸ SD EÚ na túto otázku podal rezolútnu odpoveď a to, že článok 4 ods. 2 smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* sa má vykladať v tom zmysle, že situácia charakterizovaná existenciou štruktúrálneho prepojenia medzi rôznymi pivovarmi z hľadiska majetkových účastí a hlasovacích práv, ktorá vyúsťuje do toho, že tá istá osoba vykonávajúca riadiace funkcie vo viacerých z dotknutých pivovarov má nezávisle od svojho skutočného správania možnosť vykonávať vplyv na prijímanie obchodných rozhodnutí týmito pivovarmi, vylučuje, aby sa tieto pivovary mohli považovať za hospodársky nezávislé jeden od druhého. Preto je možné dospieť k záveru, že implementácia pojmu právne a hospodársky nezávislý od ostatných pivovarov v zákone o *spotrebnej dane z alkoholických nápojov* ako pojmu majetkovo a personálne prepojená s inou osobou, ktorá v rámci podnikania vyrába pivo (ust. § 66 ods. 1. písm. b) je v súlade s právom EÚ.

Smernica o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* rozlišuje medzi pojmami šumivé a nešumivé víno. Nešumivé víno podľa čl. 8 ods. 1 podľa smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných*

³⁷⁸ Rozsudok SD EÚ z 2. apríla 2009 vo veci C-83/08, *Glückauf Brauerei*, bod 19.

dani pre etanol a alkoholické nápoje predstavuje všetky produkty spadajúce pod kódy KN 2204 a 2205 (podpoložky kombinovanej nomenklatúry, ktoré sa vzťahujú na víno z hrozna, víno obohatené alkoholom, hroznový mušt, vermút a ostatné vína ochutené bylinkami alebo aromatickými látkami) okrem šumivého vína, pričom ide o produkty, ktorých: (i) skutočný obsah etanolu je vyšší ako 1,2 % objemových percent etanolu, ale neprekračujúci 15 % objemových percent etanolu za predpokladu, že etanol nachádzajúci sa vo finálnom produkte je výlučne kvasného pôvodu; (ii) so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 15 % objemových percent etanolu, ale neprekračujúcim 18 % objemových percent etanolu za predpokladu, že boli vyrobené bez akéhokoľvek obohatenia a že etanol nachádzajúci sa vo finálnom produkte je výlučne kvasného pôvodu. Vnútroštátna právna úprava SR v ust. § 4 ods. 3 zákona *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov* používa namiesto pojmu nešumivé víno pojem tiché víno, ktoré vymedzuje zhodne s čl. 8 ods. 1 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*. Zhodne s právom EÚ vymedzuje zákon *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov šumivé víno*.³⁷⁹ Podľa ust. § 60 ods. 1 písm. d) zákona *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov* je od spotrebnej dane z alkoholických nápojov oslobodené víno a medziprodukt (tento článok je transpozíciou čl. 27 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*, ktorá stanovuje

³⁷⁹ Podľa čl. 8 ods. 2 smernica *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* „šumivé víno“ predstavuje všetky produkty spadajúce pod KN kódy 220410, 22042110, 22042910 a 2205, pričom tieto produkty sa nachádzajú vo fľašiach s „hrbivými uzávermi“ pridržiavanými svorkami alebo upínadlami alebo z dôvodu prítomnosti oxidu uhličitého v roztoku vyvíjajú nadmerný tlak s hodnotou troch barov alebo vyššou alebo majú skutočný obsah etanolu vyšší ako 1,2 % objemových percent etanolu ale neprekračujúci 15 % objemových percent etanolu za predpokladu, že etanol nachádzajúci sa vo finálnom produkte je výlučne kvasného pôvodu.

povinnosť pre členské štáty povinnosť³⁸⁰ uplatniť takto vymedzené produkty), ak sú určené na výrobu potravín priamo alebo ako súčasť polotovaru, a ak obsah alkoholu nepresiahne 5 l alkoholu na 100 kg hotového výrobku. V takom prípade (rovnako aj v prípade ostatných prípadov, kedy je víno a medziprodukt od spotrebnej dane z alkoholických nápojov oslobodené) je nutné sa vysporiadať s otázkou zdaňovania zložky etanolu, ktorú takéto víno alebo medziprodukt obsahuje. SD EÚ sa zaoberal interpretáciou tejto otázky vo veci C-458/06, *Gourmet*.³⁸¹ Na uvedený skutkový stav aplikoval SD EÚ čl. 20 ods. 1 prvá odrážka smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*, ktorý stanovuje, že za etanol sa považujú všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 % objemových percent etanolu, ktoré

³⁸⁰ Podľa ust. § 60 ods. 1 zákona o *dani z príjmov alkoholických nápojov*, víno a medziprodukt sú oslobodené od spotrebnej dane z alkoholických nápojov, ak sú určené na: a) výrobu octu zatriedeného do kódu kombinovanej nomenklatúry 2209; b) na výrobu a prípravu liekov, liečiv a pomocných látok osobami oprávnenými na ich výrobu a prípravu podľa osobitného predpisu, na výrobu a prípravu výživových doplnkov, 48) na výrobu liečivých prípravkov osobami oprávnenými na ich výrobu a prípravu podľa osobitných predpisov vyrobených z macerátov a extraktov a na výrobu macerátov a extraktov; c) na výrobu aróm určených na použitie pri výrobe potravinárskych výrobkov a nápojov s obsahom alkoholu najviac 1,2 % objemu; d) výrobu potravín priamo alebo ako súčasť polotovaru, a ak obsah alkoholu nepresiahne 5 l a na 100 kg hotového výrobku; e) priemyselné spracovanie na výrobky, ktoré nie sú predmetom dane podľa tohto zákona; f) na vedecké účely, výskumné účely a analytické účely.

³⁸¹ Spoločnosť *Gourmet Classic Ltd.* mala v úmysle zaviesť vo Švédsku víno na varenie. Z uvedeného dôvodu požiadala o predbežné stanovisko švédsky daňový úrad (Skatteverket). Spoločnosť *Gourmet Classic Ltd.* sa domnievala, že na takéto víno sa vzťahuje oslobodenie podľa článku 27 ods. 1 písm. f) smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*. Spor, ktorý vyvstal vyústil do potreby polozenia prejudiciálnej otázky SD EÚ o tom, či sa má alkohol, ktorý tvorí zložku vína na varenie, zaradiť do kategórie etanolu podľa článku 20 prvej zarážky smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* (zdroj: rozsudok SD EÚ z 12. júna 2008 vo veci C-458/06, *Gourmet Classic*).

spadajú pod KN kódy 2207 a 2208. V zmysle smernice sa za etanol považujú produkty aj keď sú tieto produkty čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy.³⁸² Preto skutočnosť, že víno na varenie sa ako také považuje za potravinový prípravok, nemá vplyv na toto posúdenie.³⁸³ Na uvedenom právnom základe SD EÚ rozhodol, že alkohol tvoriaci zložku vína na varenie sa má zaradiť, ak jeho obsah etanolu presahuje 1,2 % objemových percent alkoholu, do kategórie etanolu podľa článku 20 prvej zarážky smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*.

Obdobnou otázkou sa zaoberal SD EÚ aj vo veci C-163/09, *Repertoire Culinaire Ltd*³⁸⁴, ktorá sa týkala posúdenia daňového režimu vína na varenie, portského na varenie a koňaku na varenie (jednalo sa o produkty, ktoré neboli vhodné na konzumáciu)³⁸⁵. SD EÚ v tomto smere formuloval všeobecné pravidlo, podľa ktorého jednotné uplatňovanie ustanovení smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* v sebe zahŕňa, že

³⁸² Pozri bližšie zákon o *spotrebnej dani z alkoholických nápojov* preberá cit. článok smernice, ust. § 4 ods. 2 písm. a), písm. c).

³⁸³ Rozsudok SD EÚ z 12. júna 2008 vo veci C-458/06, *Gourmet Classic*, bod 37.

³⁸⁴ Rozsudok SD EÚ z 9. decembra 2010 vo veci C-163/09, *Repertoire Culinaire*.

³⁸⁵ V cit. veci SD EÚ nadviazal na vyššie uvedené rozhodnutie vo veci *Gourmet* a potvrdil, že článok 20 prvá zarážka smernice 92/83 sa má vykladať v tom zmysle, že definícia „etanolu“ uvedená v tomto ustanovení sa uplatňuje na víno na varenie a na portské na varenie. Za zásadnú pre uplatňovanie právnej úpravy spotrebných daní týkajúcej sa cezhraničných situácií je možné označiť štvrtú prejudiciálnu otázku, o tom, či skutočnosť že výrobky, akými sú víno na varenie, portské na varenie a koňak na varenie dotknuté vo veci samej, sa považovali za výrobky nepodliehajúce spotrebnej dani alebo oslobodené od tejto dane podľa smernice 92/83 a uvoľnené na spotrebu v členskom štáte, kde boli vyrobené, má vplyv na prípadné uplatnenie ustanovení tej istej smernice na tieto výrobky iným členským štátom, ak sú určené na uvedenie na trh v poslednom uvedenom členskom štáte. A teda nakoľko musí pri konkrétnom výrobku iný členský štát EÚ rešpektovať daňovo-právne zaradenie tohto výrobku iným členským štátom.

podliehanie výrobku spotrebnej dani alebo oslobodenie výrobku v členskom štáte musí byť v zásade uznané inými členskými štátmi. K opačnému postupu môže členský štát pristúpiť iba vtedy, ak existujú konkrétne, objektívne a overiteľné skutočnosti dokazujúce, že prvý členský štát správne neuplatnil ustanovenia tejto smernice alebo že podľa jej článku 27 ods. 1 je odôvodnené prijatie opatrení na boj proti daňovým únikom, vyhýbaniu sa plateniu spotrebných daní a ich zneužívaniu a na zabezpečenie ich správneho a čestného uplatnenia.³⁸⁶ Pri opatreniach boja proti daňovým únikom podľa čl. 27 ods. 1 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* platí, že členské štáty pri stanovení oslobodenia od spotrebnej dane z alkoholických nápojov zabezpečia správnu a čestnú aplikáciu týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikami, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním.

Podľa čl. 9 ods. 2 *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* musia členské štáty uplatňovať rovnakú sadzbu spotrebnej dane na všetky produkty podliehajúce spotrebnej dani pre nešumivé víno, avšak môžu uplatňovať rovnakú daňovú sadzbu tak na nešumivé, ako aj na šumivé víno. Sadzbu dane z alkoholických nápojov pre víno vymedzuje ust. § 6 ods. 4 písm. a), písm. b) zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, ktoré stanovuje, že sadzba dane z alkoholického nápoja, ktorým je víno, sa ustanovuje na hl³⁸⁷ tichého vína a vypočíta sa ako súčin 0 % zo sadzby dane uvedenej v odseku 1 a koeficientu 0,125, resp. na hl šumivého vína a vypočíta sa ako súčin 59 % zo sadzby dane uvedenej v odseku 1 a koeficientu 0,125. Minimálna sadzba dane na víno (bez ohľadu na to, či sa jedná o tiché alebo šumivé víno) podľa

³⁸⁶ Rozsudok SD EÚ z 9. decembra 2010 vo veci C-163/09, *Repertoire Culinaire*, bod 45.

³⁸⁷ Podľa čl. 9 ods. 1 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* sú členské štáty povinné stanoviť sadzbu dane pevne na hektoliter finálneho produktu.

čl. 5 smernice o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápojov je 0 EUR. Ak sa štáty rozhodnú zaviesť základnú sadzbu dane na víno, majú fakultatívnu možnosť zaviesť zníženú sadzbu spotrebnej dane, a to na ktorýkoľvek typ nešumivého alebo šumivého vína so skutočným obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 8,5 % objemových percent etanolu (čl. 9 ods. 3). Cit. článok ponúka teda SR možnosť uplatnenia zníženej sadzby dane, na akýkoľvek typ tichého alebo šumivého vína, ak obsah etanolu neprekračuje hodnotu 8,5 % objemových percent etanolu. SR zaviedla takéto fakultatívne zníženie sadzby dane do svojho daňového systému iba vo vzťahu k šumivému vínu s obsahom alkoholu nie viac ako 8,5 % objemu, na ktoré sa podľa ust. § 6 ods. 4 písm. c) sadzba dane vypočíta sa ako súčin 59 % zo sadzby dane uvedenej v odseku 1 a koeficientu 0,085.

Smernica o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* samostatne vymedzuje povinnosť pre členské štáty zdanit' taktiež ostatné nešumivé kvasné nápoje a ostatné šumivé kvasné nástroje. Podľa čl. 12 ods. 1 smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* pojem ostatné nešumivé kvasené nápoje (v zákone o spotrebnej dani z alkoholických nápojov zákon hovorí o tichých fermentovaných nápojoch) predstavuje všetky produkty spadajúce pod KN kódy 2204 a 2205 (podpoložky kombinovanej nomenklatúry, ktoré sa nevzťahujú na tiché alebo šumivé víno), ktoré neboli uvedené ako nešumivé víno a produkty spadajúce pod KN kód 2206 (kvasené nápoje vyrobené ako sú napríklad jablčné, hruškové, medovina) okrem iných šumivých kvasených nápojov ak sú to tovary:³⁸⁸ (i) so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 % objemových percent etanolu, ale neprekračujúcim 10 % objemových percent etanolu; (ii) so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 10 % objemových percent etanolu, ale neprekračujúcim 15 % objemových percent etanolu za

³⁸⁸ Ust. § 4 ods. 3 písm. c) zákona o *spotrebnej dani z alkoholických nápojov*.

predpokladu, že etanol nachádzajúci sa vo finálnom produkte je výlučne kvasného pôvodu³⁸⁹.

Podľa čl. 12. ods. 2 smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* pojem „ostatné šumivé kvasené nápoje“ (v zákone o spotrebnej dani z alkoholických nápojov zákon hovorí o šumivých fermentovaných nápojoch³⁹⁰), predstavuje všetky produkty spadajúce pod KN kód 22060091, ako aj produkty spadajúce pod KN kód 220410, 22042110, 22042910 a 2205 neuvedené ako nešumivé kvasné nápoje, ktoré: (i) sa nachádzajú vo fľašiach s „hrľovitými uzávermi“ pridržiavanými svorkami alebo upínadlami alebo z dôvodu prítomnosti oxidu uhličitého v roztoku vyvíjajú nadmerný tlak s hodnotou troch barov alebo vyššou; (ii) majú skutočný obsah etanolu vyšší ako 1,2 % objemových percent etanolu, ale neprekračujúci 13 % objemových percent etanolu; (iii) majú skutočný obsah etanolu vyšší ako 13 % objemových percent etanolu, ale neprekračujúci 15 % objemových percent etanolu za predpokladu, že etanol nachádzajúci sa vo finálnom výrobku je výlučne kvasného pôvodu³⁹¹.

To čo bolo povedané vyššie o štruktúre sadzieb spotrebnéj dane z alkoholických nápojov pre víno, platí v plnom rozsahu na štruktúru sadzieb spotrebnéj dane z alkoholických nápojov na iné ostatné kvasené nápoje. Smernica o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* ponúka členským štátom v zmysle čl. 14 oprávnenie vyňať ostatné nešumivé alebo šumivé kvasené nápoje vyrábané súkromnými osobami a konzumované výrobcom, členmi jeho rodiny alebo jeho návštevami za predpokladu, že nedochádza k

³⁸⁹ Pozri bližšie SMITH, M. *Economci Issues in Alcohol Taxation* In: Theory and Practice of Excise Taxation Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving, Oxford: Oxford University Press, 2005. s. 57.

³⁹⁰ Ust. § 4 ods. 3 písm. d) zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov.

³⁹¹ Pozri bližšie tiež napr. BALKO, L., BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo*. Bratislava : EUROKODEX, 2006.

predaju týchto produktov. Takéto oprávnenie nachádza svoje vyjadrenie v inštitúte malého výrobcu fermentovaného nápoja. Podľa ust. § 64 ods. 1 zákona *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov*, malým výrobcom fermentovaného nápoja sa rozumie osoba, ktorá vyrába šumivý fermentovaný nápoj na daňovom území najviac v množstve 1000 litrov za hospodársky rok) pre vlastnú spotrebu a spotrebu jeho domácnosti alebo pre spotrebu jeho blízkymi osobami. SR teda limituje oslobodenie malého výrobcu fermentovaného nápoja iba na osobu, ktorá vyrába šumivý fermentovaný nápoj, a to nie v množstve väčšom ako je 1000 litrov za hospodársky rok. Podľa ust. § 64 ods. 2 zákona *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov* na malého výrobcu fermentovaného nápoja sa nevzťahuje povinnosť registrácie alebo evidencie podľa tohto zákona.

Zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov vymedzuje pojem medziproduktu zhodne s čl. 17 ods. 1 smernice *o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* (ust. § 4 ods. 4 zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov).³⁹² SR nezaviedla vymedzenie medziproduktu ako ktoréhoľvek nešumivého kvaseného nápoje spadajúci pod článok 12 (nešumivé kvasené okrem piva a vína), ktorý má skutočný obsah etanolu vyšší ako 5,5 % objemových percent etanolu a ktorý nie je výlučne kvasného pôvodu (čl. 17 ods. 2 smernice o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol, takéto tovary sú preto naďalej považované vo vnútroštátnom právnom poriadku za tiché fermentované nápoje). Podľa ust. § 5 ods. 1 písm. c) zákona *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov* základom dane z alkoholického nápoja, ktorým je

³⁹² Pojem medziprodukty predstavuje všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 % objemových percent etanolu, ale neprekračujúcim hodnotu 22 % objemových percent etanolu a spadajúce pod KN kódy 2204, 2205 a 2206 okrem piva, vína a kvasených nápojov ako sú napríklad jablčné, hruškové vína a medovina (teda alkoholických tovarov okrem finálnych produktov).

medziprodukt je množstvo medziproduktu vyjadrené v hektolitroch. Na druhej strane podľa čl. 12 smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje* spotrebná daň uplatňovaná členskými štátmi na medziprodukty musí byť pevne stanovená vzhľadom na počet hektolitrov finálneho výrobku. Na uvedenom základe je nutné vzniesť výhradu voči implementácii základu dane pre medziprodukty, ktorá vedie k nesprávnemu vymedzeniu základu dane pre medziprodukt. Rovnako ako v prípade už uvedených alkoholických nápojov musia členské štáty uplatňovať rovnakú sadzbu spotrebnej dane na všetky produkty podliehajúce dani pre medziprodukty (čl. 18 ods. 2 zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje). Zákon o *spotrebnej dani z alkoholických nápojov* vymedzuje sadzbu dane na medziprodukty v ust § 6 ods. 5, ktorý stanovuje, že sadzba dane z alkoholického nápoja, ktorým je medziprodukt, sa na hl ustanovuje a vypočíta ako súčin 60 % zo základnej sadzby dane a koeficientu 0,13. Uvedené vymedzenie je vyššie ako minimálna sadzba spotrebnej dane, ktorú musia členské štáty ukladať na medziprodukty podľa čl. 4 smernice o *aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje* (t. j. 45 eur na hektoliter finálneho produktu). K uvedenému je potrebné podotknúť, že SR nezaviedla ani jednu zo znížených sadzieb na medziprodukty, ktorú umožňuje členským štátom prijať čl. 18 ods. 3, 4 a 5 smernice o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje).

Vymedzenie alkoholického nápoja ako etanolu je uvedené v čl. 20 smernice o *zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje*³⁹³ Za etanol sa považujú: (i) produkty spadajúce pod KN kódy 2204, 2205 a 2206 (t. j. produkty, ktoré by inak spadali pod niektorú z vyššie uvedených spotrebných daní), ktoré majú skutočný obsah etanolu vyšší ako 22 % objemových percent etanolu; (ii) všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 %

³⁹³ Pozri bližšie ust. § 4 ods. 2 zákona o *spotrebnej dani z alkoholických nápojov*.

objemových percent etanolu, ktoré spadajú pod KN kódy 2207 a 2208, aj keď sú tieto produkty čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy³⁹⁴; (iii) produkty obsahujúce konzumný lieh, ktoré sú buď vo forme roztoku, alebo v inej forme. Členské štáty musia spotrebnú daň pre etanol pevne stanoviť na hektoliter čistého etanolu pri 20 °C a vypočíta sa vzhľadom na počet hektolitrov čistého etanolu³⁹⁵ (čl. 21 smernice o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje). Podľa ust. § 6 ods. 2 písm. a) zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov sa základná sadzba dane z alkoholického nápoja, ktorým je lieh rovná základnej sadzbe dane z alkoholického nápoja stanovenej podľa ust. § 6 ods. 1 zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov a predstavuje 1080 eur na hektoliter takéhoto alkoholického nápoja.

SR zaviedla zníženú sadzbu dane (ust. § 6 ods. 3 zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov) z alkoholických nápojov, ktorý je liehom v prípade, že je lieh vyrobený v liehovarníckom závode na pestovateľské pálenie ovocia najviac na množstvo 43 l alkoholu z vyrobeného liehu pre jedného pestovateľa a jeho domácnosť na daňovom území (ďalej len „domácnosť“) za jedno výrobné obdobie za podmienok podľa zákona. V danom prípade v súlade s právnym rámcom EÚ zaviedla SR zníženie sadzby dane v maximálnej povolenej miere (50 % základnej sadzby dane) zo základnej sadzby dane z alkoholického nápoja a teda predstavuje 540 eur na hektoliter takéhoto alkoholického nápoja). Povinné oslobodenie od spotrebnej dane z alkoholických nápojov sa vzťahuje na situáciu, ak je produkt distribuovaný vo forme etanolu, ktorý bol kompletne

³⁹⁴ Pozri vyššie analyzované prípady *Gourmet, Repertoire Culinaire Ltd.*

³⁹⁵ Aj vo vzťahu k etanolu musia členské štáty uplatňovať rovnakú sadzbu spotrebnej dane na všetky výrobky podliehajúce dani pre etanol. (čl. 21 smernice o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje, druhá alinea).

denaturovaný³⁹⁶ v súlade s požiadavkami členského štátu (čl. 27 ods. 1 smernice o *zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol*). Takéto oslobodenie je však podmienené aplikáciou ustanovení smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní na obchodné pohyby úplne denaturovaného etanolu. SD EÚ sa zaoberal vo veci C-503/10, *Evroetil AD* otázkou uplatnenia spotrebnej dane na etylalkohol, ktorý síce nie je vhodný na konzumáciu, avšak nebol denaturovaný podľa vysloveného postupu denaturácie³⁹⁷. SD EÚ v tomto kontexte konštatoval, že skutočnosť, že to, že pojem „bioetanol“ v znení tejto položky KN nie je uvedený, v tejto súvislosti nepredstavuje relevantnú skutočnosť. V záujme právnej istoty a zjednodušenia kontroly treba hľadať rozhodujúce kritérium na colné zaradenie tovarov všeobecným spôsobom v ich objektívnych znakoch a vlastnostiach, ako sú definované v znení položky kombinovanej nomenklatúry a v poznámkach k triede,³⁹⁸

³⁹⁶ Denaturácia alkoholu je postup, pri ktorom sa úmyselným pridaním určitých látok alkohol stáva toxickým, aby sa nedal konzumovať alebo premeniť na požívateľnú potravinu (pozri tiež rozsudok SD EÚ zo 7. decembra 2000 vo veci C-482/98, *Taliano vs. Komisia*, body 40 a 41).

³⁹⁷ Obchodná spoločnosť Evroetil uvoľnila na spotrebu určité množstvo výrobku deklarovaného ako bioetanol, na ktorý sa vzťahuje číselný znak KN 2207 20 00. Kupujúci zaúčtoval tento výrobok ako bioetanol a predal ho ako palivo primiešané do benzínu. Počas kontroly odobrali colné orgány vzorky tohto výrobku a určili, že ide o výrobok s alkoholometrickým tigróm 98,5 % objemu. Colné orgány z toho vyvodili záver, že tento výrobok mal byť zdanený ako nedenaturovaný etylalkohol, a teda by sa naň mala uplatňovať spotrebná daň. Znalec dospel k záveru, že výrobok, o ktorý ide vo veci samej, nie je vhodný na ľudskú spotrebu. Vnútroštátny súd sa obrátil na SD EÚ s tým, či je možné zdaňovať takýto výrobok spotrebnou daňou z alkoholických nápojov, ak spadá do pôsobnosti smernice Rady č. 2003/96 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločnosti pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny najmä preto, že keďže je nevhodný na ľudskú spotrebu, nemožno ho zdaňovať ako potravinový alkohol (zdroj: rozsudok SD EÚ z 21. decembra 2011 vo veci C-503/10, *Evroetil*, bod 51).

³⁹⁸ Pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 21. decembra 2011 vo veci C-503/10, *Evroetil*, bod 56.

zároveň ani skutočnosť, že takýto výrobok nie je vhodný na ľudskú spotrebu, nie je relevantná, pokiaľ ide o jeho zaradenie pod položku KN 2207.³⁹⁹ Poskytnutie alebo odmietnutie oslobodenia od spotrebnej dane závisí od spôsobu denaturácie. Na uvedenom základe SD EÚ rozhodol, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že na výrobok, o aký ide vo veci samej, ktorý má obsah etylalkoholu vyšší než 98,5 % a nebol denaturovaný podľa výslovne stanoveného postupu denaturácie, sa musí uplatniť spotrebná daň z alkoholických nápojov.

Smernicou Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny⁴⁰⁰ (ďalej len smernica pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny) bola zrušená a nahradená smernica Rady 92/81/EHS z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúry spotrebných daní z minerálnych olejov v znení neskorších zmien a doplnkov a smernica Rady 92/82/EHS z 19. októbra 1992 o priblížení sadzieb spotrebných daní z minerálnych olejov v znení neskorších zmien a doplnkov. Predošlý právny rámec spoločenstva bol obmedzený na minerálne oleje, avšak značné rozdiely vo vnútroštátnych úrovniach energetickej dane uplatňovanej členskými štátmi mohli byť škodlivé pre náležité fungovanie vnútorného trhu⁴⁰¹. Stanovenie primeraných minimálnych úrovni zdaňovania, a

³⁹⁹ Pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 21. decembra 2011 vo veci C-503/10, *Evroetil*, bod 57.

⁴⁰⁰ Smernica Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (zdroj: Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 9/ zv. 1; Ú. v. EÚ L 283, 31. 10. 2003) v znení smernice Rady 2004/74/ES z 29. apríla 2004 (zdroj: Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 9/ zv. 2; Ú. v. EÚ L 195, 2. jún 2004) a smernice Rady 2004/75/ES z 29. apríla 2004 (zdroj: Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 9/ zv. 2; Ú. v. EÚ L 195, 2. jún 2004).

⁴⁰¹ Pozri bližšie bod 4 recitálu smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny.

teda zníženie rozdielov vo vnútroštátnych úrovniach zdaňovania⁴⁰² má smerovať k ochrane vnútorného trhu EÚ.

Ďalším z dôvodov, pre ktoré došlo k rozšíreniu harmonizovaného rámca bolo to, že EÚ ako zmluvná strana *Rámcového dohovoru Organizácie Spojených národov o klimatickej zmene* ratifikovalo *Kjótsky protokol*, pričom zdaňovanie energetických výrobkov, prípadne elektriny, je jedným z nástrojov, ktoré sú k dispozícii na dosahovanie cieľov *Kjótskeho protokolu*.⁴⁰³ Vyššie uvedeným reštrukturalizovaním právneho rámca došlo k zjednoteniu právnej úpravy zdaňovania spotrebnou daňou z energetických výrobkov a elektriny na úrovni práva EÚ do jedného právneho aktu. Na vnútroštátnej úrovni zostáva zdaňovanie v predmetnom rozsahu harmonizovaného právneho rámca rozdelené do dvoch kľúčových právnych predpisov, a to zákona č. 609/2007 Z. z. *o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu* a zákona č. 98/2004 Z. z. *o spotrebnej dani z minerálneho oleja*.

Podľa čl. 2 ods. 1 do vecného rozsahu smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny patria energetické výrobky: (i) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky⁴⁰⁴ KN 2701, 2702 a 2704 až 2715, KN 2901 a 2902, KN 3403, KN 3811, KN 3817; (ii) vtedy, ak sú určené na používanie ako vykurovacie palivo alebo ako motorové palivo sú to výrobky; na ktoré sa vzťahujú číselné KN 1507 až 1518, KN 38249099; (iii) výrobky, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN

⁴⁰² Pozri bližšie bod 5 recitálu smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny.

⁴⁰³ Pozri bližšie bod 7 recitálu smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny.

⁴⁰⁴ Odkazy na číselné znaky kombinovanej nomenklatúry v tejto práci sú odkazy na číselné znaky v nariadení Komisie (ES) č. 2031/2001 zo 6. augusta 2001, ktoré mení a dopĺňa prílohu nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 *o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku*.

29051100, ktoré nie sú syntetického pôvodu, ak sú tieto určené na používanie ako vykurovacie palivo alebo ako motorové palivo⁴⁰⁵.

Podľa čl. 2 ods. 3 smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, ak sa jedná o energetické výrobky iné ako tie, pre ktoré je úroveň zdaňovania určená v tejto smernici, tak sa zdaňujú podľa používania pri sadzbe pre ekvivalentné vykurovacie palivo alebo motorové palivo. Obdobne preberá citovaný článok ust. § 4 ods. 3 písm. a) a b) zákona o *spotrebnej dani z minerálneho oleja* v nadväznosti na ust. § 6 ods. 2, ktorý hovorí, že na minerálny olej, na ktorý nie je ustanovená sadzba dane a ktorý sa použil ako pohonná látka alebo ako palivo, alebo ak je na tieto účely ponúkaný, uplatní sa sadzba dane toho minerálneho oleja uvedeného v odseku 1, ktorému sa účelom použitia alebo vlastnosťami najviac približuje.

SD EÚ sa zaoberal kritériami pre aplikáciu Smernice, a teda súvisiacich vnútroštátnych právnych predpisov, na iné energetické výrobky ako tie, pre ktoré je úroveň zdaňovania určená v uvedenej smernici (t. j. aké hľadisko uplatniť pri určení úrovne zdanenia sadzbou pre ekvivalentné vykurovacie palivo alebo motorové palivo v závislosti od ich používania). V spojenej veci C-43/13 a C-44/13⁴⁰⁶ SD EÚ konštatoval, že článok 2 ods. 3 smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny sa má vykladať v tom zmysle, že treba najprv zistiť, či sa predmetný výrobok používa ako vykurovacie palivo, alebo ako motorové palivo, a potom prípadne zistiť, ktoré z motorových palív alebo vykurovacích palív uvedených v príslušnej tabuľke prílohy I Smernice je skutočnou náhradou tohto výrobku pri jeho používaní, alebo ak takáto náhrada neexistuje, ktoré z uvedených motorových palív alebo vykurovacích palív je z hľadiska svojich vlastností a účelu najbližšie predmetnému

⁴⁰⁵ Pozri bližšie TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*. Hague : Kluwer Law International, 2012.

⁴⁰⁶ Rozsudok SD EÚ z 3. apríla 2014 vo veci C-43/13, *Kronos Titan and Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service*.

výrobku.⁴⁰⁷ Okrem zdaniteľných výrobkov vymenovaných vyššie, spadá do rozsahu smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny aj akýkoľvek výrobok určený na používanie, ponúkaný na predaj alebo používaný ako prísada alebo extender v motorových palivách, pričom takýto výrobok sa zdaňuje pri sadzby spotrebnej dane stanovenej pre ekvivalentné motorové palivo. Zákonnodarca Spoločenstva chcel prísady, ktoré sa pridávajú do motorových palív, postaviť na úroveň týchto palív, a to nezávisle od ich zloženia len z toho dôvodu, že sa pridávajú do motorových palív, s cieľom podrobiť ich rovnakému daňovému režimu ako motorové palivá⁴⁰⁸. Zároveň sa aj akýkoľvek ďalší uhľovodík, okrem rašeliny, určený na používanie, ponúkaný na predaj alebo používaný na vykurovacie účely, zdaňuje pri sadzbe pre ekvivalentné motorové palivo (vyňatie rašeliny z predmetu zdanenia spotrebnou daňou upravuje zákon *o spotrebnej dani z minerálneho oleja* v ust. § 4 ods. 6). Vyššie uvedené vymedzenie energetických výrobkov je potrebné vykladať v kontexte, čl. 4 písm. b) smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, ktorý hovorí, že smernica sa neuplatňuje na energetické výrobky používané na účely iné ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá. V spojenej veci C-145/06 a C-146/06, *Fendt Italiana Srl proti Agenzia Dogane – Ufficio Dogane di Trento* rozhodoval SD EÚ o tom, či sa na zdanenie mazacích olejov, ktoré nie sú určené na používanie ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá, vzťahuje pôsobnosť smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny.⁴⁰⁹ Svojím záverom⁴¹⁰ SD EÚ s konečnou

⁴⁰⁷ Rozsudok SD EÚ z 3. apríla 2014 vo veci C-43/13, *Kronos Titan and Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service*, bod 38.

⁴⁰⁸ Rozsudok SD EÚ z 3. apríla 2014 vo veci C-43/13, *Kronos Titan and Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service*, bod 40.

⁴⁰⁹ Ako uvádzame vyššie v zmysle čl. 30 smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny sa smernica 92/81/EHS a 92/82/EHS sa od 31. decembra 2003 napriek článku 28 ods. 2 zrušujú. Podľa predchádzajúcej právnej úpravy bolo možné v zmysle článku 8 ods. 1 písm. a) a článku 2 ods. 2 smernice 92/81 v spojení s článkom 2 smernice 92/82 uplatniť spotrebnú daň

platnosťou potvrdil zmenu v daňovej politike EÚ, ktorá obmedzením vecného rozsahu smernice *pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny* sledovala umožniť členským štátom samostatne zdaňovať tie energetické výrobky, ktoré sú určené na použitie, ponúkané na predaj alebo používané na iný účel ako vykurovacie palivá alebo motorové palivá.

Zákon *o spotrebnej dani z minerálneho oleja* zakotvuje zdanenie spotrebnou daňou z minerálneho oleja širšie ako je vecný rozsah smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny. Vo vzťahu k minerálnym olejom, ktoré sú používané na iné účely ako motorové palivo a palivo na vykurovanie, majú členské štáty oprávnenie tieto zdaňovať nezávisle od harmonizovaného právneho rámca. Vo vnútroštátnom práve sú takéto minerálne oleje oslobodené od dane v zmysle ust. § 10 ods. 1 písm. a) zákona *o spotrebnej dani z minerálneho oleja*. Uvedené je v istom kontraste so slovenskou právnou úpravou spotrebnej dane ukladanej na mazacie

iba vtedy, ak sú určené na používanie, predávané alebo používané ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá (inak museli byť povinne oslobodené).

⁴¹⁰ Spoločnosti Agenzia Dogane, ktorej bola vyrubená spotrebná daň z takýchto mazacích olejov sa odvolala na pôvodné cit. znenie v tom čase už nahradených smerníc, keďže si chcela uplatniť oslobodenia od dane na mazacie oleje, z ktorých jej bola vnútroštátnym správcom dane vyrubená daň. Vo veci zaujal SD EÚ jednoznačné stanovisko a to, že aj keď sa totiž na mazacie oleje používané na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá vzťahuje vymedzenie pojmu „energetické výrobky“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) smernice 2003/96, tieto oleje sú výslovne vylúčené z pôsobnosti tejto smernice odsekom 4 písm. b) prvou zarážkou tohto článku, a preto sa na ne nevzťahuje úprava harmonizovanej spotrebnej dane. Na uvedenom základe SD EÚ konštatoval, že mazacie oleje, na ktoré sa nevzťahuje harmonizovaná spotrebná daň, predstavujú iné výrobky, ako sú výrobky uvedené v článku 3 ods. 1 prvej zarážke smernice 92/12 a členské štáty majú právo zaviesť alebo zachovať dane z týchto výrobkov za predpokladu, že tieto dane nespôsobia zvýšenie formalít pri prechode hranicami v obchode medzi členskými štátmi (zdroj: Rozsudok SD EÚ z 5. júla 2007 vo veci C-145/06, *Fendt Italiana*, body 43 a 44).

oleje⁴¹¹, ktoré sú podľa ust. § 6 ods. 1 písm. g) zdaňované sadzbou 100 eur/1000 kg. Na uvedené nadväzuje druhá alinea čl. 4 písm. b) smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, ktorá hovorí, že smernica sa neuplatňuje na dvojité používanie energetických výrobkov. Dvojité používanie znamená, že sa energetický výrobok používa ako vykurovacie palivo a na účely iné, ako motorové palivo alebo vykurovacie palivo.⁴¹² Určenie toho, kedy dochádza k dvojitému používaniu energetického výrobku nie je v konkrétnej situácii vždy jednoduché. Keďže sa jedná o pojem, ktorý limituje rozsah uplatnenia smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, a teda rozhraničuje právomoc SR pre zdaňovanie takýchto procesov (najmä s ohľadom na prípadné zavedenie environmentálnej dane), budeme venovať tejto otázke bližšiu pozornosť. Rozhodujúce kritérium v danom prípade formuloval SD EÚ vo veci C-426/12⁴¹³ na otázke využívania uhlia pri výrobe cukru z cukrovej repy a následným daňovo-právnym dôsledkom pre spoločnosť X z Holandska. SD EÚ vo veci konštatoval, že pre dvojité používanie, a teda na to, aby výrobok patril do rozsahu smernice, nepostačuje, že určitý výrobca vykonal alebo nevykonal zhodnotenie zostatku spaľovania dotknutého energetického výrobku (t. j. v danom prípade či ho použil na výrobu hnojiva), ale je potrebné, aby bol oxid uhličitý použitý priamo na účely toho istého výrobného postupu. Členský štát EÚ nemôže vymedziť vo svojej vnútroštátnej legislatíve pojem dvojité používanie širšie ako ho upravuje smernica pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (keďže tým by jednostranne vylúčil platnosť právneho aktu EÚ). Na druhej strane členský štát

⁴¹¹ Mazacie oleje a ostatné oleje kódu kombinovanej nomenklatúry 2710 19 71 až 2710 19 83, 2710 19 87 až 2710 19 99 a 3403 19 10, ktorých kinematická viskozita je. do 10 mm²/s pri teplote 40° C vrátane.

⁴¹² Používanie energetických výrobkov na chemickú redukciu, pri elektrolýze a metalurgických procesoch sa považuje za dvojité používanie.

⁴¹³ Pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 2. októbra 2014 vo veci C-426/12, X.

EÚ je oprávnený stanoviť vo svojom vnútroštátnom práve reštriktívnejšiu pôsobnosť pojmu „dvojité používanie“, než má v zmysle článku 2 ods. 4 písm. b) druhej zarážky smernice 2003/96, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/74, s cieľom uložiť daň z energetických výrobkov vyňatých z pôsobnosti tejto smernice.

Do rozsahu smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny nepatrí zdaňovanie výstupu v prípade tepla a zdaňovanie výrobkov, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 4401 a 4402. Dôvod pre takéto vyňatie tepla z rozsahu harmonizovanej právnej úpravy je, že teplo je predmetom obchodu vo vnútri spoločenstva iba vo veľmi zanedbateľnom objeme.⁴¹⁴ Už vlastný názov Smernice napovedá, že samostatný predmet zdanenia, teda tovar podliehajúci spotrebnej dani spadajúci do vecného rozsahu smernice *pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny*, je elektrina, na ktorú sa vzťahuje číselný znak KN 2716. Avšak podľa čl. 2 ods. 4 smernice *pre zdaňovanie energetických výrobkov* sa predmetná smernica neuplatňuje na elektrinu používanú hlavne na účely chemickej redukcie, pri elektrolýze a metalurgických procesoch, elektrinu, ktorá tvorí viac ako 50 % nákladov výrobku a mineralogické procesy.⁴¹⁵ I keď stojí takáto elektrina mimo rámec tohto sekundárneho právneho aktu je slovenským zákonodarcom od spotrebnej dane z elektriny, uhlia a zemného plynu oslobodená. Účelom prijatia smernice *pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny* bolo stanovenie minimálnej úrovne zdanenia na energetické výrobky a elektrinu. Podotýkame, že uvedené neznamená unifikáciu sadzieb naprieč EÚ, ale iba stanovenie minimálnej úrovne zdaňovania, ktorú musia štáty pri zdaňovaní energetických výrobkov a elektriny rešpektovať. Podľa čl.

⁴¹⁴ Pozri bližšie bod 16 recitálu smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny.

⁴¹⁵ Mineralogické procesy sú procesy zatriedené v nomenklatúre NACE, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky DI 26 „výroba ostatných nekovových nerastov“ v nariadení Rady (EHS) č. 3037/90 z 9. októbra 1990 *o štatistickom triedení hospodárskych činností v Európskom spoločenstve*.

4 ods. 1 Smernice úrovně zdaňování, které členské státy uplatňují na energetické výroby a elektrinu nemůže být nižší ako minimální úrovně zdaňování předpísané touto smernicou. Minimální úroveň zdaňování je celková zátěž uložená ohľadom všetkých nepriamych daní okrem dane z pridanej hodnoty vypočítavaná priamo alebo nepriamo z množstva energetických výrobkov a elektriny v čase uvoľnenia na spotrebu. Určenie minimálnej úrovne zdanenia bude pri konkrétnom energetickom výrobku závisieť od toho: (i) či je určený na používanie, ponúkaný na predaj alebo používaný ako vykurovacie palivo alebo ako motorové palivo; (ii) ak sa bude jednáť o motorové palivo (okrem benzínu), či ide o prípad jeho použitia na osobitné priemyselné a komerčné účely vymedzené v čl. 8 ods. 2 smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny; (iii) ak sa bude jednáť o vykurovacie palivo a elektrinu, či sa bude jednáť o ich používanie na podnikateľské účely.

Priemyselné a komerčné účely podľa čl. 8 ods. 2 smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny predstavujú poľnohospodárske, záhradnícke alebo rybochovné práce a v lesníctve; stacionárne motory; zariadenia a stroje používané v stavbárstve, pri inžinierskych stavbách a pri verejných prácach a vozidlá určené na používanie mimo verejnej cestnej siete alebo také, ktorým nebolo udelené povolenie na používanie hlavne vo verejnej cestnej sieti. Ďalej je možné pojem na podnikateľské účely vymedziť, že znamená používanie podnikateľským subjektom⁴¹⁶, ktorý kdekoľvek nezávisle vykonáva dodávku tovarov a služieb, bez ohľadu na účel alebo výsledky takýchto hospodárskych činností. Vzhľadom na vyššie uvedené je možné minimálnu úroveň zdaňovania stanovenú smernicou pre zdaňovanie energetických

⁴¹⁶ Vzhľadom na túto smernicu sa podnikateľské subjekty nemôžu považovať za menšie ako časť podniku alebo právnickej osoby, ktorá z organizačného hľadiska predstavuje samostatný podnik, t. j. subjekt schopný fungovania na základe vlastných prostriedkov (čl. 11 ods. 2 smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny).

výrobkov a elektriny v prílohe A až C vymedziť v porovnaní s vnútroštátnou právnou úpravou SR nasledovne⁴¹⁷:

Tab. 1 Motorové palivo

| Energetický výrobok | MÚZ EÚ ⁴¹⁸ | MÚZ EÚ - čl. 8 ods. smernice | ÚZ SR ⁴¹⁹ | ÚZ SR- čl. 8 ods. smernice |
|-----------------------------------|-----------------------|------------------------------|--|---------------------------------|
| Olovnatý benzín ⁴²⁰ | 421 € / 1000 l | - | 597,49€/1000 l | - |
| Bezolovnatý benzín ⁴²¹ | 359 € / 1000 l | - | 550,52€/1000 l 514,50 €/1000l | - |
| Plynový olej ⁴²² | 330 € / 1000 l | 21 € / 1000 l | 386,40€/1000 l 368 €/1000l | 386,40€/1000 l 368 €/1000l |
| Kerozín ⁴²³ | 330 € / 1000 l | 21 € / 1000 l | 481,31€/1000 l | 481,31€/1000 l |
| LPG ⁴²⁴ | 125 € / 1000 l | 41 € / 1000 l | 182 € / 1000 kg | 182 € / 1000 kg |
| Zemný plyn ⁴²⁵ | 2,6 € / GJ tepla | 0,3 € / GJ tepla | 9,36 €/MWh ⁴²⁶ = 2,6 €/ GJ tepla | 9,36 €/MWh = 2,6 €/ GJ tepla |

⁴¹⁷ SR musí rešpektovať takto stanovený právny rámec, keďže jej nebolo priznané daňové úľavy a oslobodenia od ustanovení v čl. 18 smernice *pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny*.

⁴¹⁸ Skratka MÚZ EÚ - minimálna úroveň zdanenia v EÚ.

⁴¹⁹ Skratka ÚZ SR - úroveň zdanenia v SR.

⁴²⁰ Číselné znaky KN 27101231, 27101251 a 27101259.

⁴²¹ Číselné znaky KN 27101231, 27101241 a 27101245 a 27101249.

⁴²² Číselné znaky KN 27101941 až 27101949.

⁴²³ Číselné znaky KN 27101921 a 27101925 (podľa zákona o spotrebnej dani z minerálnych olejov - stredný olej).

⁴²⁴ Číselné znaky KN 27111211 až 27111900.

⁴²⁵ Číselné znaky KN 27111100 a 27112100.

⁴²⁶ Členské štáty môžu svoje vnútroštátne úrovne zdaňovania vyjadrovať v iných jednotkách, ako sú jednotky určené v smernici pre zdaňovanie energetických produktov a elektriny za podmienky, že zodpovedajúce úrovne zdaňovania po premene na uvedené jednotky nie sú nižšie než minimálne úrovne, prepočet na jednotky v smernici vychádza z dokumentu REF 1041, July 2014 EXCISE DUTY TABLES, Part II – Energy products and Electricity (TAXUD-C2-TABLES@ec.europa.eu).

Tab. 2 Vykurovacie palivo a Elektrina

| Energetický výrobok | MÚZ EÚ- podnik. účel. | MÚZ EÚ – nepodnik. účel | ÚZ SR – podnik. účel. | ÚZ SR ⁴²⁷ – nepodnik. účel |
|-----------------------------|-----------------------|-------------------------|---------------------------------|---------------------------------------|
| Plynový olej | 21 € / 1000 l | 21 € / 1000 l | 386,40€/1000 l 368 €/1000l | 386,40€/1000 l 368 €/1000l |
| Ťažký palivový olej | 15 € / 1000 l | 15 € / 1000 l | 111,50/1000 kg | 111,50/1000 kg |
| Kerozín | 0 € / 1000 l | 0 € / 1000 l | 481,31€/1000 l | 481,31€/1000 l |
| LPG | 0 € / 1000 l | 0 € / 1000 l | oslobodený | oslobodený |
| Zemný plyn | 0,15€/ GJ tepla | 0,3 € / GJ tepla | 1,32 €/MWh = 0,37€/ GJ tepla | 1,32 €/MWh = 0,37€/ GJ tepla |
| Uhlie a koks ⁴²⁸ | 0,15€/ GJ tepla | 0,3 € / GJ tepla | 10,62 €/t = 0,31€/ GJ tepla | oslobodená |
| Elektrina | 0, 5 € / MWh | 1 € / MWh | 1,32 € / MWh | oslobodená |

Smernica pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny umožňuje členským štátom určité oslobodenia od daní alebo daňové úľavy tam, kde to nepoškodzuje náležité fungovanie vnútorného trhu a nebude to mať za následok deformácie hospodárskej súťaže. Pri týchto oslobodeniach majú prioritné postavenie kombinovaná výroba tepla a elektrickej energie, podpora používania alternatívnych energetických zdrojov a biopalív. K vyššie uvedenému je potrebné doplniť, že v zmysle svojho oprávnenia podľa čl. 16 v nadväznosti na čl. 5 smernice *pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny*, uplatňuje SR zníženie sadzby dane na plynový olej a bezolovnatý benzín, ktorého súčasťou sú biogénne látky.

V tomto smere je ako pozitívne možné vyhodnotiť to, že SR zaviedla takéto zníženie daňovej sadzby, aj keď ustanovenia

⁴²⁷ Skratka ÚZ SR - úroveň zdanenia v SR.

⁴²⁸ Číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704.

smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny neukladajú členským štátom povinnosť zaviesť alebo zachovať v účinnosti režim daňového oslobodenia v prospech biopalív. (Preto z ustanovení uvedenej smernice nemožno odvodiť žiadne právo na daňové oslobodenie.)⁴²⁹ Kvantitatívnym limitom pre členský štát pri uplatňovaní oslobodenia od daní alebo úľavy na dani pre energetické výrobky vyrábané z biomasy alebo kvôli ich súčastiam z biomasy je čl. 16 ods. 2 smernice *pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny*, ktorý hovorí, že oslobodenie od daní alebo daňové úľavy vyplývajúce z uplatňovania zníženej sadzby stanovenej v odseku nesmie prevyšovať čiastku zdaňovania plateného z objemu výrobkov, ktoré sú prítomné vo výrobkoch oprávnených na daňové úľavy. Uvedený článok zakazuje členskému štátu pri zmesi energetického výrobku so súčastami z biomasy uplatniť na tento výrobok úľavu na dani v takej miere, ktorá by znížila spotrebnú daň pripadajúcu na tú časť tohto energetického výrobku, ktorý predstavuje energetický výrobok v zmysle čl. 2 smernice (viď. vyššie vecný rozsah smernice). Zároveň podľa čl. 4 ods. 2 druhá alinea smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny úrovne zdaňovania uplatňované členskými štátmi na výrobky zložené alebo obsahujúce takéto energetické výrobky smú byť nižšie ako minimálne úrovne. Na uvedenom základe je nutné podrobiť kritike ust. § 6 ods. 1 písm. a) bod. 2 ako aj ust. § 6 ods. 1 písm. d) bod. 2 zákona *o spotrebnej dani z minerálneho oleja*⁴³⁰, ktoré síce stanovujú zníženú sadzbu dane na benzín a plynový olej s obsahom biogénnej látky, avšak iba lineárnou sadzbou bez ohľadu na rozdiel v množstve biogénnej látky obsiahnutom v energetickom výrobku (zákon vychádza iba z minimálneho množstva biogénnej látky). Tento požadovaný minimálny obsah biogénnej látky resp. biopalíva

⁴²⁹ Rozsudok SD EÚ z 10. septembra 2009 vo veci C-201/08, *Plantanol*, body 33 až 38.

⁴³⁰ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 215.

pre jednotlivé druhy pohonných látok vychádza z prílohy č. 1 k zákonu č. 309/2009 Z. z. *o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby*. Minimálny obsah biopaliva v motorovej naft⁴³¹ pre biodiesel je v roku 2015 stanovený v podiele 6,8%. Minimálny obsah biopaliva v motorovom benzíne⁴³² je pre bioetánovú zložku v roku 2015 stanovený v podiele 4,5%. Na uvedenom základe, sledujúc environmentálny cieľ príslušných ustanovení sa javí vhodnejšie uplatniť degresívnu sadzbu v závislosti od množstva biogénnej zložky v týchto energetických výrobkoch. Zároveň sa javí žiaduce, aby došlo k oslobodeniu plynových olejov slúžiacich ako motorové palivo, ktoré sú produkované z biomasy. Na druhej strane je z rovnakých dôvodov potrebné vyzdvihnúť ust. § 7 ods. 1 písm. e) zákona *o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu* (ktorým SR zaviedla fakultatívne oslobodenie od dane⁴³³ podľa oprávnenia pre členské štáty ustanoveného v čl. 15 ods. 1 písm. b) smernice *pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny*), a to, že od dane je oslobodená elektrina vyrobená z obnoviteľného zdroja, ak sa jej výroba preukáže zárukou pôvodu elektriny z obnoviteľných zdrojov energie a ak ide o výrobu elektriny v solárnom zariadení, vo veternej elektrárni, v zariadení na využitie geotermálnej energie, vo vodnej elektrárni, v zariadení na využitie biomasy alebo výrobku vyrobeného z biomasy.

Podľa čl. 15 ods. 1 písm. i. smernice *pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny* bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, členské štáty môžu pod daňovým dohľadom uplatňovať úplné alebo čiastočné oslobodenia od daní alebo daňové úľavy v úrovniach zdaňovania na zemný plyn a LPG používané ako pohonné hmoty. SR patrí úrovňou zdaňovania LPG (t. j.

⁴³¹ Kód kombinovanej nomenklatúry 2710 20 11, 2710 20 15, 2710 20 17 a 2710 20 19.

⁴³² Kód kombinovanej nomenklatúry 2710 12 41, 2710 12 45 a 2710 12 49.

⁴³³ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. 216 s.

skvapalnených plynných uhľovodíkov) medzi krajiny nad EÚ priemerom. Vzhľadom na pozitívny ekologický dopad LPG mala by SR nasledovať príklad krajín ako sú Malta, Belgicko alebo Fínsko a pre LPG zaviesť oslobodenie od spotrebnej dane z minerálneho oleja. Podľa ust. § 39a ods. 2 zákona zaviedla SR osobitú sadzbu spotrebnej dane na stlačený zemný plyn – CNG (zemný plyn stlačený v plniacej stanici kompresorom, ktorý možno použiť ako pohonnú látku) ako pohonnú látku vo výške 141 eur/1000 kg, ako palivo na výrobu tepla je sadzba dane vo výške 198,9 eur/1000 kg. Vo všeobecnosti je LPG uprednostňovaný pre námornú prepravu a diaľkovú dopravu, zatiaľ čo CNG je vhodnejší pre menšie vozidlá a prepravu na krátku vzdialenosť typu „návrat-do-depa“ pre verejnú a komerčnú hromadnú prepravu osôb. Ako je vidieť LPG aj CNG sú obdobnými energetickými výrobkami pre účely „environmentálneho“ paliva. Nevidíme preto dôvod prečo by nemalo dôjsť k oslobodeniu CNG od spotrebnej dane, rovnako ako je to v prípade LPG (v zmysle čl. 15 ods. 1 písm. i smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny).

Vo vzťahu k oslobodeniu od dane v zmysle smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny je potrebné rozlišovať tri situácie: (i) tovar nie je energetickým výrobkom alebo elektrinou, ktorý spadá do vecného rozsahu smernice, v takom prípade štáty nie sú limitované smernicou v tom, či uplatnia oslobodenie alebo zníženie dane na takýto tovar, jediným kritériom je, aby nedošlo k porušeniu práva únie vo vzťahu k zachovaniu slobôd vnútorného trhu a zákazu diskriminácie výrobkov z iných členských štátov; (ii) tovar je energetickým výrobkom alebo elektrinou v zmysle smernice a jedná sa o povinné oslobodenie od spotrebnej dane; (iii) tovar je energetickým výrobkom alebo elektrinou v zmysle smernice a členské štáty sú oprávnené uplatniť

zniženie dane alebo oslobodenie dane na tento tovar⁴³⁴. Prípacom, ktoré sme považovali za dôležité pre daňovú politiku SR vo vzťahu k fakultatívnemu oslobodeniu od spotrebnej dane z minerálneho oleja a spotrebnej dane z elektriny, uhlia a zemného plynu sme venovali pozornosť v predchádzajúcom texte. Máme za to, že SR by mala prehlbovať autonómne uplatnenie právomocí pre zdanenie energetických výrobkov a elektriny v tých oblastiach, kde je oprávnená vykonávať svoju právomoc nezávisle od práva EÚ a to najmä čo sa týka environmentálneho zdaňovania. Smernica pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny stanovuje tri prípady, v ktorých musí členský štát oslobodiť energetický výrobok a elektrinu od spotrebnej dane, týmito prípadmi sú (čl. 14): (i) energetické výrobky a elektrinu používanú na výrobu elektriny a elektrinu používanú na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu; (ii) energetické výrobky dodávané na používanie ako palivo na účely letectva, okrem súkromného lietania; (iii) energetické výrobky dodávané na používanie ako palivo na účely námornej plavby v rámci vôd spoločenstva (vrátane rybolovu). Takéto povinné oslobodenie od spotrebnej dane implementovala SR v plnom rozsahu do svojich vnútroštátnych právnych predpisov (ust. § 7 ods. 1 písm. d) zákona o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu, ust. § 10 ods. 1 písm. b) a písm. c) zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja). SR nevyužila oprávnenie, ktoré jej ponúka čl. 14 ods. 1 písm. a) smernice, podľa ktorého členské štáty môžu však z dôvodov environmentálnej politiky tieto výrobky zdaňovať bez toho, aby museli dodržiavať minimálne úrovne zdaňovania stanovené v tejto smernici. Domnievame sa, že zavedenie obdobného zdanenia mohlo prispieť k dosahovaniu environmentálnych cieľov na ktoré ako pamätá smernica v takomto prípade.

⁴³⁴ Pozri bližšie TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*. Hague : Kluwer Law International, 2012.

Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 *o všeobecnom systéme spotrebných daní* a o zrušení smernice 92/12/EHS sa zameriava na stanovenie určitého počtu pravidiel, pokiaľ ide o držbu, obeh a kontrolu výrobkov, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, a to najmä s cieľom zabezpečiť, aby vymáhateľnosť spotrebnej dane bola zhodná vo všetkých členských štátoch.⁴³⁵ Tovar podliehajúci spotrebnej dani je v zmysle čl. 2 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní* predmetom spotrebnej dane v čase jeho: a) výroby vrátane jeho ťažby na území Spoločenstva; b) dovozu na územie Spoločenstva. Ak by daňová povinnosť vznikla ihneď po produkcii tovaru, malo by to za následok dodatočné zvýšené náklady pre producentov tovaru, napríklad vtedy, ak produkt si vyžaduje istý čas, aby dozrel, ako je to napríklad v prípade vína.⁴³⁶ Preto bol do všeobecného systému spotrebných daní zavedený režim pozastavenia dane. Výrobca alebo dovozca alebo ktorákoľvek osoba, ktorá sa na výrobe alebo dovoze podieľa, má dve možnosti týkajúce sa tohto tovaru, a to buď tovar vyrobí alebo dovezie v režime pozastavenia dane, ak tak neurobí, tak momentom dovozu alebo výroby sa stáva osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň z tohto tovaru (čl. 8 ods. 1 písm. c), d) smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*). Režim pozastavenia dane upravuje čl. 17 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, pričom tovar podliehajúci spotrebnej dani sa môže prepravovať v režime pozastavenia dane na území Spoločenstva vrátane prípadu, keď sa tovar prepravuje cez tretiu krajinu alebo tretie územie: (i) z daňového skladu do iného daňového skladu, registrovanému príjemcovi, na miesto, v ktorom tovar podliehajúci spotrebnej dani opúšťa územie EÚ, alebo príjemcovi, u ktorého je tovar určený na použitie oslobodené od dane, ak je tovar odosielaný z iného členského štátu (označovaný aj

⁴³⁵ Rozsudok SD EÚ z 2. apríla 1998 vo veci C-296/95, *The Queen v Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac and Others*, bod 22.

⁴³⁶ Pozri bližšie TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*. Hague : Kluwer Law International, 2012. s. 476.

oprávnený príjemcovia); (ii) z miesta dovozu do jedného z miest určenia uvedených v písmene a), ak tovar odosiela registrovaný odosielateľ. Vznik daňovej povinnosti preto nastáva až v momente uvedenia tovaru do daňového voľného obehu. Všeobecný systém spotrebných daní je teda budovaný na systéme daňových skladov, prostredníctvom ktorých je tovar, ktorý podlieha spotrebným daniam, vyrábaný, spracovaný, odosielaný a prepravovaný v režime pozastavenia dane, čím dochádza k odloženiu vzniku zdaniteľnej udalosti, t. j. uvedenia tovaru do daňového voľného obehu. K vzniku daňovej povinnosti takto dochádza až na poslednom stupni dodania, pričom osoba povinná zaplatiť spotrebnú daň v súvislosti s prepustením tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane je oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu, registrovaný príjemca alebo akákoľvek iná osoba, ktorá prepustí alebo v mene ktorej sa prepustí tovar podliehajúci spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane (čl. 8 ods. 1 smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní) do daňového voľného obehu. Zavedenie daňových skladov v systéme režimu pozastavenia dane bol prenesený do vnútroštátnej právnej úpravy a tvorí súčasť vnútroštátnych zákonov o spotrebných daniach SR. Zavedenie registrovaného odosielateľa bolo spojené s potrebou povolenia prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane z miesta dovozu na miesta určenia a mali by sa preto prijať opatrenia v súvislosti so statusom osoby, ktorá má povolenie odosielať tovar z tohto miesta dovozu, ale nie ho držať (bod 8 recitálu smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*). Zároveň totožné vymedzenie daňového skladu, aké je uvedené v článku 4 ods. 11 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*,⁴³⁷ obsahujú vnútroštátne zákony o spotrebných daniach.

⁴³⁷ Čl. 4 ods. 11 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní* uvádza, že daňový sklad je miesto, kde oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu v rámci podnikania tovar podliehajúci spotrebnej dani vyrába, spracúva, drží, prijíma

Z hľadiska daňovej politiky členských štátov pri udeľovaní povolenia na prevádzkovanie daňových skladov je významné odporúčanie Komisie č. 2000/789/EC z 29. novembra 2000, *ktorým sa stanovujú pokyny pre udeľovanie povolenia na prevádzkovanie daňových skladov*⁴³⁸, podľa ktorého: (i) má byť dosahovaná rovnováha medzi efektívnou kontrolou a podporou obchodu (čl. 2 ods. 1); (ii) veľkosť požadovanej zábezpeky má reflektovať riziko spojené s aktivitami prevádzkovateľa daňového skladu a registrovaného odosielaťa (čl. 6 ods. 1); (iii) veľkosť zloženej zábezpeky má byť v pravidelných intervaloch prehodnocovaná tak, aby odzrkadľovala akékoľvek zmeny v objeme obchodu a aktivitách daňového skladu (čl. 6 ods. 2). Vyššie uvedené požiadavky rešpektuje aj právna úprava SR, ktorá výšku zábezpeky stanovuje v závislosti od množstva tovaru podliehajúceho spotrebnej dani,⁴³⁹ umožňuje žiadať o zníženie zloženej zábezpeky⁴⁴⁰ a umožňuje žiadať o upustenie od zábezpeky na daň⁴⁴¹. Preto je možné v tomto smere vyhodnotiť vnútroštátnu právnu úpravu vzťahujúcu sa na udeľovanie povolenia na prevádzkovanie daňových skladov za právne konformnú s právom EÚ. K samotnému pojmu výroba je nutné uviesť, že tento nie je v smernici *o všeobecnom systéme spotrebných daní* definovaný, pričom každý členský štát stanovuje s prihliadnutím na túto smernicu vlastné pravidlá týkajúce sa výroby, spracovania a

alebo odosiela v režime pozastavenia dane za podmienok stanovených príslušnými orgánmi členského štátu, v ktorom sa daňový sklad nachádza.

⁴³⁸ Pozri bližšie 32000H0789: 2000/789/EC: *Commission Recommendation of 29 November 2000 setting out guidelines for the authorisation of warehousekeepers under Council Directive 92/12/EEC in relation to products subject to excise duty*, C(2000) 3355 (zdroj: Ú. v. ES L 314, 14. december 2000, s. 29 – 31).

⁴³⁹ Pozri bližšie napr. ust. § 22 ods. 2 a ods. 3 zákon č. 98/2004 Z. z. *o spotrebnej dani z minerálneho oleja*.

⁴⁴⁰ Pozri bližšie ust. § 20 ods. 8 zákona č. 106/2004 Z. z. *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov*.

⁴⁴¹ Pozri bližšie napr. ust. 22 ods. 9 č. 98/2004 Z. z. *o spotrebnej dani z minerálneho oleja*.

držby tovaru podliehajúceho spotrebnej dani. SR nešpecifikovala vo svojej vnútroštátnej legislatíve definičné vymedzenie pojmu „výroba tovaru“.

Z hľadiska dovozu tovaru poukazujeme na čl. 4 ods. 8 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, a to, že dovozom tovaru podliehajúceho spotrebnej dani je vstup tovaru podliehajúceho spotrebnej dani na územie Spoločenstva, pokiaľ nie je tovar pri vstupe na územie Spoločenstva uvedený do colného režimu podmieneného oslobodenia od cla, ako aj jeho prepustenie z colného režimu podmieneného oslobodenia od cla. V prípade vstupu tovaru na územie Európskej únie je teda potrebné aplikovať colné predpisy, okrem iného najmä nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 z 23. apríla 2008, *ktorým sa ustanovuje Colný kódex Spoločenstva* (modernizovaný Colný kódex), dovoz tovaru sa rozumie prepustenie výrobkov do voľného obehu. Preukázanie daňového statusu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa teda odvíja buď od colných dokladov, ktoré preukazujú colný režim, do ktorého bol tovar prepustený (t. j. či sa na tovar vzťahuje režim podmieneného oslobodenia od cla), alebo dokladmi preukazujúcimi, že tento tovar je prepravovaný v režime pozastavenia dane. V uvedenej súvislosti vyvstáva otázka, ako postupovať v prípade, ak je tovar prepustený do režimu aktívny zušľacht'ovací styk a následne je prepracovaný tovar prepravovaný na území EÚ. Túto otázku posudzoval SD EÚ vo veci C 550/08, *British American Tobacco (Germany) GmbH*⁴⁴². V predmetnej veci SD EÚ konštatoval, že výrobky podliehajúce dani (tabakové výrobky) vyrobené z výrobkov, ktoré nepodliehajú dani (surový tabak) a sú dovážané do Spoločenstva v rámci režimu aktívneho zošľacht'ovacieho styku, sa považujú za výrobky oslobodené od dane v zmysle tohto ustanovenia, ak sa stali výrobkami

⁴⁴² Rozsudok SD EÚ zo 17. júna 2010 vo veci C-550/08, *British American Tobacco (Germany) GmbH v Hauptzollamt Schweinfurt*.

podliehajúcimi dani len na základe svojho spracovania na území Spoločenstva, takže môžu byť prepravované medzi členskými štátmi bez toho, aby správne orgány požadovali administratívny alebo obchodný doklad.⁴⁴³ V prípade, že už došlo k výrobe alebo dovozu tovaru, je následne potrebné určiť moment vzniku daňovej povinnosť, a teda kedy dochádza k uvedenie tovaru do voľného daňového obehu. Smernica o všeobecnom systéme spotrebných daní v čl. 7 ods. 2 stanovuje, že pojem uvedenie do voľného obehu znamená: (i) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane; (ii) držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila podľa uplatniteľných ustanovení právnych predpisov Spoločenstva a vnútroštátnych právnych predpisov; (iii) výroba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávnenej výroby, mimo režimu pozastavenia dane; (iv) dovoz tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného dovozu, pokiaľ nie je tovar podliehajúci spotrebnej dani bezodkladne po dovoze uvedený do režimu pozastavenia dane.

Vnútroštátne zákony upravujúce jednotlivé spotrebné dane v právnom poriadku SR vymedzujú subjekt, u ktorého vzniká daňová povinnosť, označením platiteľ dane (napríklad ust. § 11 ods. 1 zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov). Smernica o všeobecnom systéme spotrebných daní takýto pojem nepoužíva, a hovorí iba o osobe povinnej zaplatiť spotrebnú daň (čl. 8). Po obsahovej stránke sa jedná o totožný pojem a v danom smere bol teda do vnútroštátneho práva náležite implementovaný. Ako sme uviedli vyššie, všeobecný systém spotrebných daní bol v plnom rozsahu premietnutý do vnútroštátneho zákonodarstva členských štátov, a to pri všetkých v súčasnosti ukladaných spotrebných daniach. Vznik daňovej povinnosti je teda rozhodujúcim momentom pre osobu

⁴⁴³ Rozsudok SD EÚ zo 17. júna 2010 vo veci C-550/08, *British American Tobacco (Germany) GmbH v Hauptzollamt Schweinfurt*, bod 46.

povinnú platiť daň a má zásadný význam pri výkone správy daní. Za zásadné je možné označiť stanovisko SD EÚ, ktoré sa týka otázky vzniku daňovej povinnosti pri neoprávnenom dovoze tovaru podliehajúceho spotrebnej dani. Vo veci C - 230/08, *Dansk Transport og Logistik* posudzoval SD EÚ prípad týkajúci sa pašovania cigariet⁴⁴⁴. Vo vzťahu k vzniku daňovej povinnosti konštatoval SD EÚ, že tovar zaistený miestnymi colnými a daňovými orgánmi v priebehu jeho vstupu na územie Spoločenstva a súčasne alebo následne zničený týmito orgánmi, pričom vždy zostal v ich držbe, treba považovať za tovar, ktorý nebol dovezený do Spoločenstva, takže zdaniteľná udalosť vzťahujúca sa na spotrebnú daň nevznikne.⁴⁴⁵ Na druhej strane, ak je takýto tovar zaistený a zničený orgánmi po tom, ako opustil prvý colný úrad nachádzajúci sa v rámci územia, treba sa domnievať, že bol na územie EÚ dovezený. V danom prípade sa nejednalo o uvedenie tovaru do voľného daňového obehu a k vzniku daňovej povinnosti nedošlo. Máme za to, že daňové orgány nie sú oprávnené si z takto zaisteného tovaru voči týmto daňovým subjektom uplatňovať daňový nedoplatok (iba ak pokutu za colný delikt). Zároveň, môže mať takáto situácia

⁴⁴⁴ Išlo o tri prípady, keď kamióny prekročili dánsku hranicu, počas vykládky boli tieto kamióny kontrolované uvedenými orgánmi, pričom sa zistila prítomnosť veľkého množstva cigariet skrytých v návesoch, ktoré neboli označené v karnetoch TIR. Vo všetkých veciach colné orgány okamžite zadržali cigarety v súlade s článkom 83 ods. 1 prvou vetou dánskeho colného zákona. Cigarety zostali v držbe týchto orgánov od ich zadržania až do ich zničenia. V položenej prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd pýtal SD EÚ, či pri tovare, ktorý je v priebehu dovozu na územie Spoločenstva zaistený a súčasne alebo následne zničený príslušnými orgánmi, povinnosť zaplatiť spotrebnú daň zanikne alebo nevznikne (zdroj: rozsudok SD EÚ z 29. apríla 2010 vo veci C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*).

⁴⁴⁵ Rozsudok SD EÚ z 29. apríla 2010 vo veci C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*, bod 74.

zásadné trestnoprávne dôsledky v prípade, ak sa trestnosť konania odvíja od výšky spôsobenej škody⁴⁴⁶.

Spotrebná daň je nepriamou daňou a teda daňové bremeno má byť prenesené na spotrebiteľa tovarov podliehajúcich spotrebnej dani. Preto vyvstáva otázka, ako postupovať v prípade, ak platiteľovi ktorý v súlade s právnymi predpismi dodá tovar konečnému spotrebiteľovi, nebude takto dodaný tovar zaplatený napríklad z dôvodu, že došlo k zániku odberateľa bez právneho nástupcu. SD EÚ sa touto otázkou zaoberal vo veci C – 80/01, *Sarl*⁴⁴⁷, v ktorej rozhodol, že právnemu rámcu EÚ neodporuje vnútroštátny právny predpis, ktorý zakazuje vrátiť spotrebnú daň platiteľovi dane vtedy, ak jeho odberateľ mu nebude schopný túto daň za dodaný tovar zaplatiť. Teda aj v prípade, že celú daňovú povinnosť spotrebnej dane bude znášať priamo platiteľ dane, ktorému po uvedení tovaru do daňového voľného obehu nie je cena tovaru zaplatená, neznamená to, že by mal takýto platiteľ právo na vrátenie dane v prípade zániku odberateľa, prípadne, že by na takýto tovar nevznikla daňová povinnosť. Podľa čl. 7 ods. 4 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní* platí, že úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane z dôvodu skutočnej povahy tovaru, následkom nepredvídateľných okolností alebo vyššej moci, alebo na základe povolenia príslušných orgánov členského štátu sa nepovažuje za uvedenie tovaru do daňového voľného obehu. Zároveň teda a contrario platí, že zničenie tovaru iným než vymedzeným následkom bude predstavovať zdaniteľnú udalosť, pri ktorej nastáva vznik daňovej povinnosti. Vzhľadom na uvedené, bolo potrebné sa vysporiadať s tým, čo je možné považovať za zničenie tovaru následkom vyššej moci. SD EÚ o tejto otázke

⁴⁴⁶ Vid' ust. 287 ods. 1 Trestného zákona a to kto vo väčšom rozsahu nezaplatí splatnú daň, potrestá sa odňatím slobody až na tri roky.

⁴⁴⁷ Rozsudok SD EÚ z 22. novembra 2001 vo veci C-80/01, *Michel Sarl*.

rozhodoval vo veci C- 314/06⁴⁴⁸ a konštatoval, že pojem „vyššia moc“ v zmysle článku 14 ods. 1 prvej vety Smernice 92/12 sa vzťahuje na neobvyklé a nepredvídateľné okolnosti, ktoré sú nezávislé od vôle prevádzkovateľa daňového skladu a ktorých dôsledkom sa nedalo zabrániť ani napriek všetkej ním vynaloženej náležitej starostlivosti. Podmienka, podľa ktorej musia byť tieto okolnosti nezávislé od vôle prevádzkovateľa daňového skladu, sa neobmedzuje na okolnosti, ktoré sú nezávislé od jeho vôle po vecnej alebo fyzickej stránke, ale sa vzťahuje aj na okolnosti, ktoré objektívne nastali nezávisle od vôle prevádzkovateľa daňového skladu alebo na okolnosti nachádzajúce sa mimo oblasti jeho zodpovednosti.⁴⁴⁹ Vzhľadom na skutkové okolnosti prípadu, konštatoval SD EÚ, že hoci na technické poruchy zariadenia sa v zásade vzťahuje zodpovednosť ich prevádzkovateľa, nemožno vylúčiť, že koróziu, tak ako je opísaná v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, by bolo možné považovať za „prípád vyššej moci“⁴⁵⁰ (ak vznikne mimo oblasť zodpovednosti prevádzkovateľa).

Ďalšou zdaniteľnou udalosťou, ktorá zakladá uvedenie tovaru do voľného obehu je v zmysle bodu b) vyššie cit. smernice aj držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila podľa uplatniteľných ustanovení právnych predpisov Spoločenstva a vnútroštátnych právnych predpisov. Otázka, či držba tovaru podliehajúcom spotrebnej dani predstavuje prepustenie tovaru do voľného obehu sa vyskytla vo veci C - 325/ 99⁴⁵¹. Táto situácia sa do právnych predpisov SR pretavila v podobe zakotvenia vzniku daňovej povinnosti v prípade zistenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani,

⁴⁴⁸ Rozsudok SD EÚ z 18. decembra 2007 vo veci C-314/06, *Pipeline Méditerranée and Rhône*.

⁴⁴⁹ Ibid. bod 40.

⁴⁵⁰ Ibid. bod 35.

⁴⁵¹ Rozsudok SD EÚ z 5. apríla 2001 vo veci C-325/99, *G. van de Water v Staatssecretaris van Financiën*, bod 35.

ktorý sa nachádza alebo ktorý sa nachádzal u osoby, ak táto osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tohto tovaru v súlade s týmto zákonom.⁴⁵² Nie je možné úplne súhlasiť s takto použitou legislatívnou technikou, ktorá v plnej miere nevystihuje obsah citovaného článku právneho aktu EÚ, pričom odlišne od znenia smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní* v podstate „novú“ skutkovú situáciu pre vznik daňovej povinnosti, čo vzhľadom na existujúcu právnu úpravu nepovažujeme za potrebné.⁴⁵³ Pri tovare podliehajúcim spotrebnej dani rozoznávame dva daňové režimy tohto tovaru, buď sa jedná o tovar ktorý bol uvedený do voľného obehu, alebo sa jedná o tovar, ktorý je v režime pozastavenia dane. Na uvedené sa vzťahuje skutočnosť, že na prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa vzťahujú rozdielne pravidlá v závislosti od toho, v ktorom z týchto dvoch daňových režimov sa tovar nachádza. Preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa považuje za uskutočnenú v režime pozastavenia dane, len ak sa uskutoční na základe elektronického administratívneho dokumentu. Odosielateľ zasiela návrh elektronického administratívneho dokumentu príslušným orgánom členského štátu odoslania prostredníctvom počítačového systému. V práve EÚ upravuje elektronický dokument nariadenie Komisie (ES) č. 684/2009 z 24. júla 2009, ktorým sa implementuje smernica Rady 2008/118/ES, pokiaľ ide o elektronické postupy pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane a informačný systém upravuje rozhodnutie č. 1152/2003/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 16. júna 2003 *o informatizácii prepravy a kontroly výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani*. Ďalej

⁴⁵² Napríklad ust. § 11 ods. 2 č. 106/2004 Z. z. zákon *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov*, ust. § 12 ods. 2 č. 98/2004 Z. z. *o spotrebnej dani z minerálneho oleja*, ust. § 10ods. 2 zákon č. 530/2011 Z. z. *o spotrebnej dani z alkoholických nápojov*.

⁴⁵³ Keďže v zmysle ust. § 24 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov.

podotýkame, že oba právne akty sú priamo aplikovateľné na území SR. Smernica o všeobecnom systéme spotrebných daní upravuje samostatné pravidlá pre prepravu tovaru, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu. V tomto smere smernica o všeobecnom systéme spotrebných daní rozoznáva medzi tovarom, ktorý je držaný na podnikateľské účely a ktorého doprava musí byť sprevádzaná dokumentmi a tovarom, ktorý je držaný na súkromné účely a ktorého doprava nevyžaduje žiaden dokument. Podľa článku 32 ods. 1 smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní platí, že pokiaľ ide o tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý súkromná osoba nadobúda pre svoje vlastné použitie a ktorý sama prepravuje z jedného členského štátu do druhého, daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká len v členskom štáte, v ktorom sa tovar podliehajúci spotrebnej dani nadobudol. Pre názorný výklad tohto pravidla (opätovne sa jedná o pravidlo, ktoré sa premietlo do všetkých vnútroštátnych predpisov dotýkajúcich sa spotrebných daní v SR) poukazujeme na prípad, ktorým sa zaoberal SD EÚ vo veci C-5/05, *Joustra*. SD EÚ tu posudzoval vo svojej právnej úvahe vzťah článku 8 a článku 7 v danom čase platnej Smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výroby podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (teraz čl. 32 a čl. 33 smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní). V tejto súvislosti formuloval SD EÚ pravidlo, podľa ktorého je nutné, aby výrobky, ktoré nie sú držané na súkromné účely, boli nutne považované za také, ktoré sú držané na komerčné účely.⁴⁵⁴ SD EÚ poukázal na skutočnosť, že pojem „držba na osobné účely“ je potrebné vykladať reštriktívne.⁴⁵⁵ Na základe uvedeného dospel

⁴⁵⁴ Rozsudok SD EÚ z 23. novembra 2006 vo veci C-5/05, *Joustra*, bod 29.

⁴⁵⁵ Pričom uplatnenie článku 8 Smernice vyžaduje, aby bolo splnených viacero podmienok. Výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň musia byť nadobudnuté „súkromnými osobami“ pre „ich vlastné použitie“ a musia byť „nimi“, teda týmito osobami prepravené. Tieto podmienky musia umožniť preukázanie prísne osobného charakteru držby výrobkov podriadených

SD EÚ k záveru, že osoba, ktorá nadobúda tovar nie len pre seba, ale aj pre potrebu iných osôb a zároveň tento tovar neprepravuje sama, ale prostredníctvom tretej osoby, takýto tovar nedrží na osobnú potrebu. V súvislosti s platnou právnou úpravou je teda nutné na takúto situáciu aplikovať čl. 33 smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní.

Smernica o všeobecnom systéme spotrebných daní pre účely použitia článku 32 ods. 1 vymedzuje v článku 32 ods. 2 pomocné kritériá pre stanovenie toho, či je tovar podliehajúci spotrebnej dani pre svoje vlastné použitie, pričom členské štáty prihliadajú minimálne na: (i) obchodný status držiteľa tovaru podliehajúceho spotrebnej dani a jeho dôvody držby tovaru; (ii) miesto, v ktorom sa nachádza tovar podliehajúci spotrebnej dani, a prípadne spôsob použitej prepravy; (iii) každý dokument týkajúci sa tovaru podliehajúceho spotrebnej dani; (iv) povahu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani; (v) množstvo tovaru podliehajúceho spotrebnej dani. Na účely uplatňovania kritéria množstva tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sú štáty oprávnené určiť smerné úrovne množstva tovaru, ktoré nemôžu byť pri jednotlivom tovare podliehajúcom spotrebnej dani nižšie ako smerné úrovne uvedené v článku 32. ods. 3 smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní.⁴⁵⁶ Podľa ust. § 28 ods. 3 zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov pri posudzovaní,

spotrebnej dani, ktoré sú nadobudnuté v členskom štáte a potom dopravené do iného členského štátu (zdroj: rozsudok SD EÚ z 23. novembra 2006 vo veci C-5/05, *Joustra*, bod 33).

⁴⁵⁶ Avšak ako vyplýva z rozhodnutia SD EÚ vo veci C - 216/11, *Komisia vs Francúzsko*, ak sa členský štát rozhodne určiť smerné množstvá pri niektorom druhu tovaru podliehajúcom spotrebnej dani, musí dodržať minimálne smerné hodnoty pre všetky výrobky spadajúce pod tento druh tovaru. Členský štát nesmie používať čisto kvantitatívne kritérium na posúdenie, či majú osoby tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý bol vyrobený v inom členskom štáte, v držbe na obchodné účely a nesmie používať kvantitatívne kritérium na jednotlivé motorové vozidlo, ale vždy iba na jednotlivú osobu (zdroj: rozsudok SD EÚ zo 14. marca 2013 vo veci C-216/11, *Commission vs France*).

či je alkoholický nápoj určený na súkromné účely alebo na podnikateľské účely sa prihliada na dôvod nadobudnutia alebo držby alkoholického nápoja a predmet činnosti fyzickej osoby, ak je podnikateľom, miesto, kde sa alkoholický nápoj nachádza, alebo spôsob, akým bol alkoholický nápoj prepravený, doklady o nadobudnutí alkoholického nápoja, obchodný názov a množstvo alkoholického nápoja. Pri alkoholických nápojoch sú kritériá, ktoré zavádza vnútroštátna právna úprava SR v súlade s cit. smernicou *o všeobecnom systéme spotrebných daní*. Istú výhradu je možné mať voči kritériu názov alkoholického nápoja. Nevidíme však dôvod robiť rozdiely ohľadom názvu alkoholického nápoja pre účely ust. § 28 ods. 1 zákona o alkoholických nápojoch, keďže v prípade ak by sa jednalo o alkoholický nápoj, ktorý bol uvedený do voľného obehu bez splnenia s tým súvisiacich daňových povinností, tak do úvahy by prichádzal vznik daňovej povinnosti podľa ust. § 10 ods. 1 zákona *o alkoholických nápojoch*. Slovenská republika zaviedla taktiež pri alkoholických nápojoch smerné úrovne množstva alkoholických nápojov. Podľa ust. § 28 ods. 1 množstvo takto prepravovaného alkoholického nápoja, ak ide o lieh, je najmenej 10 litrov a viac, pivo, je najmenej 110 litrov, víno, je najmenej 90 litrov vína (vrátane najviac 60 litrov šumivého vína alebo šumivého fermentovaného nápoja), medziprodukt, je najmenej 20 litrov. Určenie smerných kritérií je v súlade s čl. 32 ods. 3 písm. b) smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní* je stanovené na minimálnej úrovni, ktorá je povolená.

Podľa ust. § 31 ods. 1 zákona č. 106/2004 Z. z. *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov* pri posudzovaní, či je tabakový výrobok určený na súkromné účely alebo na podnikateľské účely sa prihliada na dôvod nadobudnutia alebo držby tabakových výrobkov a predmet činnosti fyzickej osoby, ak je podnikateľom, miesto, kde sa tabakové výrobky nachádzajú, alebo spôsob, akým boli tabakové výrobky prepravené, nadobúdacie doklady týkajúce sa tabakových výrobkov a množstvo tabakových výrobkov. Smerné úrovne tabakových výrobkov sú stanovené ako najmenej 800 kusov cigariet, 400 kusov

cigariet, 200 kusov cigár alebo jeden kg tabaku. Takéto určenie smerných kritérií je v súlade s čl. 32 ods. 3 písm. a) smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, avšak je taktiež stanovené na minimálnej úrovni, ktorá je povolená.

Podľa ust. § 33 ods. 2 v nadväznosti na ods. 3 zákona č. 98/2004 Z. z. *o spotrebnej dani z minerálneho oleja* vzniká daňová povinnosť dňom prepravenia minerálneho oleja na daňové územie⁴⁵⁷, ak fyzická osoba na súkromné účely prepraví na daňové územie: a) palivá; b) pohonné látky v inej než bežnej nádrži dopravného prostriedku alebo v prenosnej nádrži väčšej ako desať litrov. Podľa čl. 32 ods. 4 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní* členské štáty môžu tiež ustanoviť, že pri nadobudnutí minerálnych olejov už uvedených do daňového voľného obehu v inom členskom štáte sa spotrebná daň platí v členskom štáte spotreby, ak tieto výrobky prepravuje netypickým spôsobom prepravy súkromná osoba alebo ak sa takto prepravujú v mene tejto osoby. Zároveň v druhej alinei čl. 32 ods. 4 smernica *o všeobecnom systéme spotrebných daní* stanovuje, čo je možné považovať za netypický spôsob prepravy, ktorá znamená prepravu palív inak ako v nádržiach vozidiel alebo vo vhodných rezervných nádobách na palivo a prepravu kvapalných vykurovacích výrobkov inak ako prostredníctvom cisterien používaných v mene profesionálnych obchodníkov. Na rozdiel od cit. článku smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, tak v právnej úprave SR vzniká fyzickej osobe daňová povinnosť pri preprave paliva vždy (bez ohľadu na to, či sa jedná o „netypický spôsob prepravy“). Máme zásadné výhrady voči tomu, ako vnútroštátna právna úprava SR zakotvila otázku prepravy paliva na súkromné účely, ktorá je takto vnútroštátnym právom SR v súčasnej dobe v zásade vylúčená. Vyššie formulovaný záver podporuje aj rozhodovacia činnosť SD EÚ vo veci C 330/05,

⁴⁵⁷ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 215.

Granberg.^{458,459} SD EÚ dospel k jednoznačnému záveru, že smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 *o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam*⁴⁶⁰, neumožňuje stanoviť povinnosť zaplatiť v členskom štáte uvedenia do daňového voľného obehu spotrebnú daň z vykurovacieho paliva nadobudnutého jednotlivcom pre vlastnú potrebu v inom členskom štáte, ktoré sám prepravil do uvedeného členského štátu uvedenia do daňového voľného obehu bez ohľadu na spôsob, ktorým sa táto preprava vykonáva. Takýto právny záver je možné v plnom rozsahu vzťahovať na právnu úpravu obsiahnutú v ust. § 33 ods. 2 v nadväznosti na ods. 3 zákona č. 98/2004 Z. z. *o spotrebnej dani z minerálneho oleja*, a teda SR nedodržala svoj záväzok riadne prevziať do svojho vnútroštátneho práva príslušný článok smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*. Podľa čl. 33 ods. 1 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní* ak sa tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte, drží na podnikateľské účely v inom členskom štáte, aby sa tam dodal alebo použil, je predmetom spotrebnej dane a daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v tomto inom členskom štáte. Cit. článok smernice teda zakotvuje pravidlo opakovaného zdanenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani už aj po predošlom zdanení – ktoré nastalo uvedením tovaru do voľného daňového obehu. S prepravou takéhoto tovaru je spojená povinnosť v zmysle čl. 34 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*: tovar podliehajúci spotrebnej dani sa prepravuje medzi územiami rôznych členských štátov na základe sprievodného dokumentu, v ktorom sú uvedené

⁴⁵⁸ Rozsudok SD EÚ z 15. novembra 2007 vo veci C-330/05, *Granberg*.

⁴⁵⁹ Podotýkame, že v danej veci sa jednalo o zakotvenie po obsahovej stránke zhodného pravidla ako je to, ktoré je vymedzené v ust. § 33 ods. 2 zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja.

⁴⁶⁰ *Pozn.* v súčasnosti smernica *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, ktorá je zhodná v danej časti s pôvodne platnou Smernicou.

hlavné údaje z elektronického administratívneho dokumentu (t. j. zjednodušený sprievodný dokument).

Keďže všeobecný systém spotrebných daní pozná dva režimy, v ktorých odberateľ môže nadobúdať tovar podliehajúci spotrebnej dani (pre osobné účely alebo na podnikateľské účely), bolo potrebné ustáliť nakoľko má dodávateľ tovaru pri uvádzaní tovaru do voľného daňového obehu overiť, na aký účel jeho odberateľ tento tovar odoberá. Ohľadom tejto skutkovej otázky⁴⁶¹ rozhodoval SD EÚ, ktorý svojím rozhodnutím konštatoval, že právne akty Spoločenstva je potrebné vykladať v tom zmysle, že hospodárskemu subjektu, akým je hospodársky subjekt vo veci samej, neukladajú povinnosť overiť, či kupujúci pochádzajúci z iných členských štátov majú v úmysle doviesť výrobky podliehajúce spotrebnej dani do iného členského štátu a prípadne či sa takéto dovoz uskutoční na súkromné alebo obchodné účely.⁴⁶² Dôvodom pre zavedenie právnej úpravy, ktorá je ustanovená v čl. 33 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, bolo predchádzanie implicitne naznačenému konaniu v cit. rozhodnutí SD EÚ, ktoré je zahraničnej literatúre nazývané aj tax shopping (nakupovanie dane). Jedná sa o konanie, kedy sa rozdiely v daňovej úprave viacerých štátov využívajú na to, aby bolo zdanenie uskutočnené v štáte s najnižším daňovým zaťažením. Takéto riziko existuje aj v prípade spotrebných daní, keďže síce došlo k harmonizácii sadzieb jednotlivých spotrebných daní, avšak nedošlo k ich unifikácii (úplnému zjednoteniu sadzieb vo všetkých členských štátoch). V prípade, ak by z držby tovaru

⁴⁶¹ Dánska daňová správa uložila nákupnému reťazcu Metro povinnosť zabezpečiť, že pri predaji liehovín švédskym klientom jej bude predložené prvé vyhotovenie zjednodušeného sprievodného dokladu (keďže sadzba dane z alkoholických nápojov bola v Dánsku podstatne nižšia ako vo Švédsku a z dôvodu predchádzania daňovým únikom sa javilo vhodné uložiť spoločnosti Metro zistiť, za akým účelom kupujú zákazníci alkoholické výrobky).

⁴⁶² Rozsudok SD EÚ z 18. júla 2013 vo veci C-315/12, *Metro Cash & Carry Danmark*.

podliehajúceho spotrebnej dani na podnikateľské účely nevznikala daňová povinnosť, tak by nič nebránilo podnikateľským subjektom nadobudnúť tovar v členskom štáte s najnižšou sadzbou ukladanou na tento tovar, prevezeníu tovaru do štátu, kde vykonávajú svoju podnikateľskú aktivitu a predaju tohto tovaru konečnému spotrebiteľovi bez povinnosti zdanenia spotrebnou daňou a sadzbou v tomto druhom členskom štáte. Samozrejme v danej súvislosti vyvstáva do popredia problém dvojitého zdanenia tovaru spotrebnou daňou, ako v štáte, kde bol tovar uvedený do voľného daňového obehu, tak aj v štáte, kde je takýto tovar držaný na podnikateľské účely. Z dôvodu predchádzania takémuto dvojitému zdaneniu bolo do všeobecného systému spotrebných daní zakotvené právo na vrátenie alebo odpustenie dane. Podľa čl. 33 ods. 6 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, spotrebná daň sa na požiadanie vráti alebo odpustí v členskom štáte, v ktorom sa uskutočnilo uvedenie do daňového voľného obehu, ak príslušné orgány druhého členského štátu zistia, že v tomto členskom štáte vznikla daňová povinnosť k spotrebnej dani a daň sa v ňom aj vybrala. Takéto vrátenie dane je potrebné odlišiť od všeobecného oprávnenia vrátenia spotrebnej dane z tovaru uvedeného do voľného daňového obehu podľa čl. 11 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, podľa ktorého môžu v situáciách určených členským štátom a v súlade s podmienkami, ktoré členský štát stanoví na účely zamedzenia všetkým možnostiam daňových únikov alebo zneužitia dane, spotrebnú daň z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý sa uviedol do daňového voľného obehu, dotknutej osobe na jej žiadosť vrátiť alebo odpustiť príslušné orgány členského štátu, v ktorom sa tento tovar uviedol do daňového voľného obehu.

V slovenskom daňovom práve je vrátenie dane (v zmysle cit. čl. 11 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*) zakotvené v prípadoch, keď daňový sklad prevezme tovar podliehajúci spotrebnej dani už zdanený na území SR, alebo ak sa jedná o tovar ktorý prevzal daňový sklad a tento tovar je znehodnotený, prípadne

inak nevhodný na priamu ľudskú potrebu⁴⁶³. Na tovar, ktorý bol dodaný do iného členského štátu na podnikateľské účely sa ustanovenia cit. vnútroštátnych zákonov *o spotrebných daniach* použijú primerane. Daň z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa vráti osobe, ak v rámci podnikania dodala tovar podliehajúci spotrebnej dani na územie iného členského štátu osobe na podnikateľské účely a k daňovému priznaniu priložila tretí diel zjednodušeného sprievodného dokumentu potvrdeného príjemcom (odberateľom) tabakových výrobkov a potvrdenie správcu dane iného členského štátu o vysporiadaní dane v tomto členskom štáte. Uvedená procedúra má zabrániť situácii, keď subjekt žiada o vrátenie dane, avšak táto daň nebola vysporiadaná v členskom štáte, do ktorého bol tovar dodaný. Avšak smernica *o všeobecnom systéme spotrebných daní* pamätá aj na situáciu, ak pri preprave tovaru došlo k nezrovnalostiam⁴⁶⁴. Právnym dôsledkom nezrovnalosti pri preprave tovaru v pozastavení dane, ktorá spôsobila uvedenie tovaru do daňového voľného obehu je vznik daňovej povinnosti⁴⁶⁵, avšak táto daňová povinnosť vzniká v členskom štáte, kde nezrovnalosť nastala. Právnym dôsledkom nezrovnalosti pri preprave tovaru uvedeného do daňového voľného obehu v členskom štáte inom ako členskom štáte, v ktorom sa uviedol do daňového voľného obehu, tovar sa stáva predmetom spotrebnej dane a daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v členskom štáte,

⁴⁶³ Ust. § 13 ods. 1 a súv. zákon *o spotrebnej dani z alkoholických nápojoch*, ust. § 15 ods. 1 zákona *o spotrebnej dani z minerálneho oleja*, ust. § 14 ods. 1 zákona *o spotrebnej dani z tabakových výrobkov*.

⁴⁶⁴ Nezrovnalosť je situácia, ktorá nastane počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, v dôsledku ktorej sa preprava alebo časť prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani riadne neukončila. Nezrovnalosť môže nastať ako v prípade prepravy dane v režime pozastavenia dane (čl. 10 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*), tak aj pri preprave tovaru uvedeného do daňového voľného obehu (čl. 38 smernice *o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty*).

⁴⁶⁵ Bližšie pozri TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*. Hague : Kluwer Law International, 2012.

v ktorom nezrovnalosť nastala. Smernica o všeobecnom systéme spotrebných daní jednoznačne stanovuje, že štátom, ktorý je oprávnený na zdanenie pri nezrovnalosti je štát, kde nezrovnalosť nastala (pričom ak nezrovnalosť vznikne pri preprave tovaru uvedeného do daňového voľného obehu iba na území jedného štátu, prirodzene to nezakladá dôvod na vznik daňovej povinnosti). Pri preprave tovaru v pozastavení dane, ak nie je možné určiť, kde táto nezrovnalosť nastala, predpokladá sa, že nastala v členskom štáte, kde sa zistila, a v čase, keď sa zistila. Iba v prípade, ak tovar podliehajúci spotrebnej dani nedorazí na miesto určenia a ak sa počas prepravy nezistila žiadna nezrovnalosť predpokladá sa, že k nezrovnalosti došlo v členskom štáte odoslania.⁴⁶⁶ V prípade, že tovar podliehajúcej spotrebnej dani bol odoslaný do iného členského štátu a na miesto odoslania nedorazil, má platiteľ dane povinnosť podať dôkaz preukazujúci ukončenie prepravy výrobkov v pozastavení dane alebo dôkaz o tom, že nezrovnalosť nevznikla na daňovom území⁴⁶⁷. Problém vymedzenia nezrovnalosti pri preprave sa vyskytol vo veci C – 395/00, *Cipriani*⁴⁶⁸, v ktorej mal byť tovar prepravovaný v režime pozastavenia dane, avšak doklady preukazujúce vývoz tovaru boli sfalšované, spolu s falošným

⁴⁶⁶ Slovenská republika zaviedla do vnútroštátneho práva aj pravidlo, podľa ktorého ak sa pri preprave výrobkov v pozastavení dane z iného členského štátu na daňové územie zistí nezrovnalosť na daňovom území a nie je možné určiť miesto vzniku nezrovnalosti, daňová povinnosť vznikne na daňovom území, a to dňom zistenia nezrovnalosti. (podľa ust. § 28 ods. 4 zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja, ust. § 22 ods. 4 zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, ust. § 26 ods. 4 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov); je potrebné podotknúť, že toto pravidlo sa uplatní až po tom, čo nie je možné určiť lokalizovať nezrovnalosť podľa vyššie cit. pravidla teda v mieste kde sa nezrovnalosť zistila.

⁴⁶⁷ Aby sa vyhol zdaneniu podľa čl. 10 ods. 4 smernice o všeobecnom systéme dane z pridanej hodnoty, ust. § 28 ods. 8 zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja, ust. § 22 ods. 8 zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, ust. § 26 ods. 8 zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov.

⁴⁶⁸ Rozsudok SD EÚ z 12. decembra 2002 vo veci C-395/00, *Cipriani*.

odtlačkom úradnej pečiatky. Kľúčovou otázkou, ktorú posudzoval SD EÚ v predmetnej veci bol moment začatia plynutia lehoty na predloženie dôkazov. Smernica vo vyššie cit. článku hovorí, že táto lehota začína plynúť od začatia prepravy. Pán Cipriani sa v tejto súvislosti bránil námietkou, že nemohol vedieť o tom, že k nezrovnalosti došlo, pričom o sfalšovaní dokladov sa dozvedel až pri daňovej kontrole.⁴⁶⁹

Ďalším inštitútom, ktorý bol zavedený z dôvodu predchádzania tax shopping-u pri spotrebných daniach, bol daňový inštitút zásielkového obchodu. Podľa čl. 36 smernice *o všeobecnom systéme spotrebných daní*, tovar podliehajúci spotrebnej dani už uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte, ktorý kúpi iná osoba než oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu alebo registrovaný príjemca, usadená v inom členskom štáte, ktorá nevykonáva nezávislú ekonomickú činnosť, a ktorý sa odošle alebo prepraví do iného členského štátu priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene, je predmetom spotrebnej dane v členskom štáte určenia. Výklad pojmu zásielkový obchod môže byť extenzívny. Vo veci C-296/95, *EMU*⁴⁷⁰ sa SD EÚ zaoberal obdobnými vzťahmi pri nakupovaní cigariet z Luxemburska, obchodnou spoločnosťou z Veľkej Británie⁴⁷¹. SD EÚ poukázal na to, že znenie ustanovení Smernice jednoznačne indikuje, že

⁴⁶⁹ Na uvedenom právnom a skutkovom základe SD EÚ rozhodol, že pre moment začiatku plynutia štvormesačnej lehoty na predloženie dôkazov sa neuplatní článok 20 ods. 3 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 *o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov* (teraz článok 10 ods. 4 smernice *o všeobecnom systéme dane z pridanej hodnoty*) voči obchodníkovi, ktorý zložil zábezpeku na prepravu tovaru v pozastavení dane a ktorý nemohol v príslušnom čase vedieť, že preprava tovaru neprebehla v súlade s podmienkami režimu pozastavenia dane.

⁴⁷⁰ Rozsudok SD EÚ z 2. apríla 1998 vo veci C-296/95, *The Queen v Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac and Others*.

⁴⁷¹ Spotrebná daň na cigarety bola v tom čase v Luxembursku podstatne nižšia ako vo Veľkej Británii.

komunitárne právo sa viac zaoberá objektívnou povahou transakcie, než jej právnou formou.⁴⁷² Na uvedenom základe s poukazom na cieľ smernice (t. j. zdanit' každé nadobudnutie tovaru v členskom štáte dovezeného z iného členského štátu subjektom iným ako daňovým skladom) rozhodol SD EÚ, že právu EÚ neodporuje vyrubenie spotrebnej dane v štáte A na tovar prepustený do voľného daňového obehu v štáte B, ak takýto tovar bol nadobudnutý od spoločnosti X, spoločnosťou Y, ktorá vystupovala ako zástupca pre spotrebiteľov tovaru, ak bola preprava tovaru zo štátu A do štátu B zariadená taktiež spoločnosťou Y. Samozrejme aj pri zásielkovom obchode tovaru, ktorý bol uvedený do voľného daňového obehu (rovnako ako v prípade držby tovaru na podnikateľské účely), priznáva v čl. 36 ods. 5 smernica *o všeobecnom systéme spotrebných daní* právo na vrátenie alebo odpustenie dane.

V roku 2008 nadobudol účinnosť 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*⁴⁷³. Princípy zdaňovania elektriny, uhlia a zemného plynu sú upravené v smernici Rady č. 2003/96/ES z 27. októbra 2003 *o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny*. Tieto princípy vylučujú uplatňovanie ustanovení o pohybe a monitorovaní výrobkov v zmysle smernice č. 2008/118/ES. Z toho okrem iného vyplýva aj to, že sa pri zdaňovaní elektriny, uhlia a zemného plynu neuplatňuje daňový režim pozastavenia dane, nie je zavedený štatút daňového skladu, prevádzkovateľa daňového skladu, oprávneného príjemcu, nie je

⁴⁷² Rozsudok SD EÚ z 2. apríla 1998 vo veci C-296/95, *The Queen v Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac and Others*, bod 46.

⁴⁷³ V Slovenskej republike elektrina a pevné palivá (uhlie a koks) nepodliehali zdaňovaniu spotrebnou daňou ani po 1. máji 2004, a preto Slovenská republika požiadala o prechodné obdobie, ktoré jej bolo poskytnuté a upravené smernicou Rady č. 2004/74/ES, ktorá zmenila a doplnila smernicu Rady č. 2003/96/ES.

zavedená povinnosť skladovať zábezpeku na daň ani používať elektronický dokument. Základný rozdiel pri zdaňovaní elektriny, uhlia a zemného plynu a ostatných energetických produktov podliehajúcich spotrebnej dani (minerálny olej) je vo vzniku daňovej povinnosti. Daňová povinnosť podľa smernice č. 2008/118/ES vzniká dňom vyrobenia alebo dňom uvedenia tovaru do daňového voľného obehu, zatiaľ čo podľa smernice č. 2003/96/ES daňová povinnosť z elektriny, uhlia a zemného plynu vzniká dňom dodania konečnému spotrebiteľovi alebo dňom vlastnej spotreby právnickou, alebo fyzickou osobou, ktorá nie konečným spotrebiteľom.

2. 3. Správa daní

Právna úprava správy daní v SR je obsiahnutá predovšetkým kódexe daňového práva procesného, ktorým je zákon č. 563/2009 Z. z. *o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*, ďalej v zákone č. 442/2012 Z. z. *o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov* a taktiež, v menšom rozsahu, v jednotlivých osobitných predpisoch, ktorými sú zákon o dani z príjmov, zákon o DPH, jednotlivé predpisy regulujúce spotrebné dane, zákon o miestnych daniach. Orgány daňovej správy, ich postavenie a činnosť zase regulujú zákony č. 479/2009 Z. z. *o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov* a o zmene a doplnení niektorých zákonov, zákon č. 333/2011 Z. z. *o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva* a zákon č. 652/2004 Z. z. *o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov*. Správa daní sumarizuje všetky činnosti vykonávané príslušnými orgánmi daňovej správy v medziach zákonom zverených oprávnení s konečným cieľom realizácie

príjmovej stránky rozpočtov štátu a územnej samosprávy⁴⁷⁴. Je to postup smerujúcemu k správne mu zisteniu dane a zabezpečeniu úhrady dane a ďalších činností podľa tohto Zákona (t. j. Daňového poriadku) alebo osobitných predpisov, z čoho vyplýva, že zahŕňa nie len daňové konanie, ako najkomplexnejší proces v rámci správy daní, ale aj všetky jeho sa dotýkajúce inštitúty a činnosti správcu dane a iných príslušných orgánov, vrátane prípravy daňového konania, vyhľadávacej činnosti, miestneho zisťovania a daňovej kontroly, zabezpečovacích inštitútov a predbežných opatrení, platenia daní, sankcií a i.

Daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Začína sa z podnetu orgánu príslušného konat' vo veci alebo na návrh účastníka daňového konania, ktorým je daňový subjekt. Okrem neho sa na daňovom konaní môžu zúčastniť aj iné osoby, ktoré správca dane na daňové konanie prizve, ako napr. svedok, znalec, tlmočník, apod. Spolu so správcom dane tak tvoria subjekty daňového konania. Začatie daňového konania vyvoláva rôzne, najmä procesné dôsledky. V prvom rade je to povinnosť správcu dane ex offio skúmať procesné podmienky konania, a to z pohľadu či nevznikla prekážka, ktorá by, či už odstrániteľne alebo neodstrániteľne, bránila v konaní, z čoho by vyplynula možnosť, resp. nutnosť prerušenia daňového konania, alebo nutnosť jeho zastavenia⁴⁷⁵. Účastníci konania nadobúdajú procesné práva a povinnosti, priznané, resp. ukladané Daňovým poriadkom či iným osobitným predpisom, ktoré účastníci daňového konania v tomto realizujú. Tieto práva a povinnosti môžu mať peňažný i nepeňažný charakter, pričom hlavne čo do povinností možno skonštatovať, že aj tie nepeňažného charakteru majú široké zastúpenie a ich význam je veľký z dôvodu, že

⁴⁷⁴ Pozri bližšie ŠTRKOLEC, M. *Daň z nehnuteľností a jej vyrubovanie a platenie v rámci daňového konania*. In: Stretnutie finančných právnikov. Bratislava, 2007. s. 162.

⁴⁷⁵ Pozri bližšie ust. § 61-62 Daňového poriadku.

v konečnom dôsledku taktiež len smerujú k splneniu tých peňažných povinností. Začatím daňového konania začínajú plynúť procesné lehoty. Popri lehotách, v ktorých účastníci konania realizujú svoje procesné práva a plnia svoje procesné povinnosti sa pozornosť častejšie sústreďuje na lehoty, ktorými je viazaný správca dane, resp. iný príslušný orgán a v ktorých je povinný realizovať jednotlivé úkony v rámci tohto konania a rozhodnúť vo veci. K tým najdôležitejším patria lehoty na rozhodnutie, kde Daňový poriadok stanovuje, že zásadne je potrebné jednoduché veci rozhodnúť bezodkladne, najneskôr do ôsmich dní, v ostatných veciach do 30 dní a v osobitne zložitých prípadoch do 60 dní. V mimoriadne zložitých prípadoch alebo závažných okolnostiach môže túto lehotu pred jej uplynutím predĺžiť nadriadený orgán, pričom zákon mu nestanovuje žiadne obmedzenia, na aký čas môže túto lehotu predĺžiť, čo podľa nášho názoru neprispieva k zrýchleniu konania. Prejavom zásady oficiality je povinnosť konajúceho orgánu uskutočniť konanie a vydať rozhodnutie vo veci samej. Správca dane, resp. iný príslušný orgán majú zákonnú povinnosť vo veci konať a postupovať tak, aby bolo možné vydať meritórne rozhodnutie. Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa Daňového poriadku, ak Daňový poriadok neustanovuje inak⁴⁷⁶. Rozhodnutie vo veci samej je mimoriadne dôležité, pretože je jedným z prostriedkov, ktorým dochádza k určeniu, resp. vyrubeniu dane⁴⁷⁷, príp. k stanoveniu inej povinnosti či priznaniu práva. Možno uzavrieť, že musí spĺňať všetky náležitosti kompetenčné, procedurálne, resp. formálne a obsahové,

⁴⁷⁶ Pozri bližšie § 63 ods. 1 Daňového poriadku.

⁴⁷⁷ Porovnaj § 68 ods. 4 Daňového poriadku a BABČÁK, V. *Daňové konanie, daňové exekučné konanie a ich vzťah*. Acta Iuridica Cassoviensia. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 39.

zahrňujúce i požiadavku určitosti správneho aktu.⁴⁷⁸ Absencia niektorej z daných náležitostí bude vždy mať, v závislosti od intenzity pochybenia, svoje následky v podobe vád aktu (jeho nezákonnosti, nepreskúmateľnosti, či iných zákonom predvídaných následkov⁴⁷⁹) alebo až jeho ničotnosti⁴⁸⁰, inými slovami nulity. Daňový poriadok vymedzuje dôvody nulity taxatívne, čo podlieha značnej kritike z dôvodu spôsobu, akým uvedené dôvody zakotvil, ako aj rozsahu predpokladaných dôvodov nulity. Uvedené je o to závažnejším nedostatkom, nakoľko nereflektuje všetky v praxi sa vyskytujúce dôvody nulity, a tak aj pozitívum v podobe neexistencie obmedzujúcich lehôt na deklarovanie nulity sa vlastne nemôže v plnosti prejaviť.⁴⁸¹ Ku skončeniu konania je nutné poznamenať, že v daňovom konaní moment skončenia tohto konania nie je viazaný priamo na vydanie rozhodnutia. Tu totiž je potrebné nie len rozhodnutie vydať, ale hlavne splniť daňovú povinnosť na jeho základe určenú. Rozhodnutím vo veci končí len dielčie daňové konanie, z ktorého vyplýva formálna právoplatnosť rozhodnutia, čo znamená, že rozhodnutie nemôže byť napadnuté odvolaním. Materiálna právoplatnosť, teda definitívne a nemenné vysporiadanie vzťahov medzi daňovým subjektom a správcom dane vyberajúcim dane pre príslušný verejný rozpočet (*ius inter partes*), stanovuje zákon práve uplynutím prekluzívnych lehôt (na vyrubenie dane

⁴⁷⁸ Pozri bližšie JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. s. 463.

⁴⁷⁹ Pozri bližšie napr. ust. § 63 ods. 6 a 7 Daňového poriadku.

⁴⁸⁰ Ako uvádzajú P. Nováková a T. Foltas, termín „neplatnosť“ by mal ostať vyhradený súkromno-právnym úkonom, nie však vrchnostenským aktom verejnej správy. (K tomu pozri bližšie NOVÁKOVÁ, P., FOLTAS, T. *Ničotnosť rozhodnutí správce daně v judikatuře Nejvyššího správního soudu*. In: Current questions of the efficiency of public finances, financial law and tax law in the countries of Central and Eastern Europe. Košice : UPJŠ v Košiciach, 2005).

⁴⁸¹ Pozri bližšie ROMÁNOVÁ, A. *K zavedeniu nulitného rozhodnutia do Daňového poriadku*. In: Právo, obchod, ekonomika III. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 367-378.

a vybratie a vymáhanie daňového nedoplatku).⁴⁸² K ukončeniu daňového konania teda vôbec nemusí dôjsť právoplatnosťou rozhodnutia ohľadom vlastnej daňovej povinnosti, ale aj odpisom daňového nedoplatku či zánikom práva vyrubiť daň. V konečnom dôsledku teda môže nastať situácia, že daňové konanie prebehne a skončí aj bez toho, aby bol splnený vlastný cieľ tohto konania a v širšom rámci správy daní v podobe splnenia daňovej povinnosti - zaplataenia dane.⁴⁸³ Daňové konanie teda môže skončiť uspokojením verejného rozpočtu, a to buď zaplatením dane v riadnej výške a včas alebo zaplatením, hoci po dátume splatnosti, alebo bez uspokojenia verejného rozpočtu, a to zastavením konania, uplynutím lehôt na vyrubenie dane alebo rozdielu dane či na vymoženie daňového nedoplatku alebo zánikom daňového nedoplatku podľa ust. § 84 Daňového poriadku.

Z hľadiska štrukturálneho vymedzuje Daňový poriadok osobitné konania, ktorými sú registračné konanie, vyrubovacie konanie a konanie o opravných prostriedkoch. V rámci registračného konania dochádza k registrácii subjektov v súlade s podmienkami stanovenými osobitnými predpismi upravujúcimi jednotlivé dane, a teda Daňový poriadok upravuje len postup registrácie, ale nie samotné jej podmienky. O tejto registrácii sa vydáva rozhodnutie, jeho písomné vyhotovenie sa však nahrádza osvedčením o registrácii a vyhotovením úradného záznamu o jeho vydaní. Ak má správca dane pochybnosti o správnosti alebo úplnosti žiadosti o registráciu, pokúsi sa o ich odstránenie prostredníctvom výzvy. Ak daňový subjekt výzve správcu dane nevyhoví, vydá správca dane rozhodnutie o zamietnutí žiadosti, resp. ak sú opodstatnené dôvody na registráciu, správca dane subjekt zaregistruje. V prípade úplnej absencie splnenia registračnej povinnosti bude správca dane

⁴⁸² Pozri bližšie KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový ráđ s komentárem*. Olomouc : ANAG, 2013. s. 593.

⁴⁸³ Pozri bližšie LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového rízení*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. s. 41.

postupovať v súlade s povinnosťou a oprávnením na uskutočňovanie vyhládávacej činnosti a vyzve daňový subjekt na splnenie tejto povinnosti, pričom, ak jej tento nevyhovie, zaregistruje ho ex offio. Podstatou vyrubovacieho konania je určenie dane, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená. V zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku sa vyrubovacie konanie zásadne začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela (t. j. ak sa daňovou kontrolou nezistil rozdiel oproti priznanej dani, resp. došlo k zánik nároku na vrátenie nadmerného odpočtu). Daň totiž môže byť vyrubená tromi spôsobmi: (a) rozhodnutím správca dane; (b) podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania; alebo (c) zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie. Daňový poriadok upravuje začatie vyrubovacieho konania v priamej nadväznosti na výsledky zistení daňovej kontroly, resp. opätovnej daňovej kontroly alebo určovania dane podľa pomôcok. Vyrubovacie konanie sa začne nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou a skončí sa dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu. V prípade negatívneho nálezu sa však výzva nezasiela a vyrubovacie konanie sa, logicky, nezačne. V závislosti od vyjadrenia daňového subjektu sa následne buď uskutoční dokazovanie, alebo vydá rozhodnutie. Správca dane však prioritne vychádza z daňového priznania podaného daňovým subjektom. V tomto základnom prípade sa teda vyrubovacie konanie začína prvým úkonom v konaní – podaním daňového priznania, resp. dorúčením výzvy správca dane na jeho podanie. Daňové priznanie je povinný podať každý, komu takáto povinnosť podľa osobitných hmotno-právnych predpisov vznikla, alebo ten, koho k tomu vyzve správca dane. Daňový poriadok obsahuje len všeobecnú úpravu podávania daňových priznaní a hlásení a jednotlivé podrobnosti sú predmetom úpravy osobitných predpisov upravujúcich jednotlivé

dane daňovej sústavy SR. V prípade, že o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti priznaných údajov nadobudne správca dane pochybnosti, pokúsi sa o ich odstránenie prostredníctvom výzvy. Ak správca dane nemá pochybnosti o správnosti priznanej dane, daň je vyrubená podaným daňovým priznaním. Ak daňový subjekt neodstráni správcom dane vytykané pochybnosti v podanom daňovom priznaní, začne voči nemu daňovú kontrolu alebo určí daň podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si sám zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Ak nebolo podané daňové priznanie alebo hlásenie v zákonnej lehote, správca dane vyzve daňový subjekt na jeho podanie. K takémuto zisteniu dospeje na základe vlastnej vyhľadávacej činnosti, avšak aj správca dane musí sledovať zákonné časové obmedzenie, ktoré podmieňuje zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane. Vo výzve určí daňovému subjektu náhradnú lehotu na podanie priznania. Ak nebude priznanie alebo hlásenie podané ani v náhradnej lehote, určí správca daň podľa pomôcok. Určenie dane podľa pomôcok je špecifickým spôsobom stanovenia výšky dane, nakoľko prichádza do úvahy až keď daňovú povinnosť nie je možné dokazovaním stanoviť vôbec. Viaže sa na splnenie podmienok⁴⁸⁴, a síce, že daňový subjekt nepodal daňové priznanie, resp. v ňom neodstránil nedostatky ani na výzvu správcu dane alebo nesplnil pri preukazovaní ním tvrdených skutočností niektorú zo svojich povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo že neumožní vykonanie daňovej kontroly. V každom prípade je však správca dane povinný prihliadnuť aj na skutočnosti svedčiace v prospech daňového subjektu⁴⁸⁵. Čo sa týka formy, ktorou dochádza k vyrubeniu dane, tá závisí od spôsobu, ktorým sa výška dane určila. V prípade, že bola daň vyrubená na základe podaného priznania, za vyrubenie dane sa

⁴⁸⁴ Pozri bližšie § 48 ods. 1 Daňového poriadku.

⁴⁸⁵ Predovšetkým také, ktoré vyplývajú zo zákona, resp. také, na ktorých uplatnenie má daňovník právny nárok. (Pozri bližšie: rozsudok NSS ČR zo dňa 29. marca 2007 vo veci sp. zn. 5 Afs 162/2006).

považuje podané daňové priznanie alebo hlásenie, resp. samotné zaplatenie dane bez jeho podania, ak sa od daňového subjektu pri konkrétnej dane od neho takáto povinnosť nevyžaduje, v ostatných prípadoch správca dane vydá rozhodnutie.

V rámci opravných prostriedkov pozná Daňový poriadok dva riadne, námietku a odvolanie a dva mimoriadne opravné prostriedky, obnovu konania a preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania. Námietka sa uplatňuje v prípadoch ustanovených zákonom, najčastejšie proti postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní, ale široké uplatnenie má aj pri daňovej exekúcii. Nesmeruje proti rozhodnutiu, ale proti úkonom alebo skutočnostiam, čo je hlavný dôvod odmietania jej klasifikovania ako opravného prostriedku. Zákon umožňuje jej vznesenie napr. podľa § 56 ods. 3 Daňového poriadku voči nezrovnalostiam zisteným v elektronickom výpise z osobného účtu daňového subjektu, v súvislosti so zaujatosťou zamestnanca správcu dane podľa § 60 ods. 4 Daňového poriadku, voči výzve na zaplatenie daňového nedoplatku podľa § 80 ods. 1, Daňového poriadku či z dôvodu premlčania práva vymáhať daňový nedoplatok podľa § 85 ods. 3 Daňového poriadku (a v početných prípadoch v rámci daňového exekučného konania). Nevyvoláva devolutívny a zásadne ani suspenzívny účinok. Odvolanie je základným a zároveň najfrekventovanejším opravným prostriedkom, uplatňovaným v daňovom konaní. Odvolanie možno podať zásadne proti každému rozhodnutiu⁴⁸⁶, ak Daňový poriadok neustanovuje inak, alebo ak sa účastník konania odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice (§ 72 ods. 1 Daňového poriadku). Oprávneným subjektom na jeho podanie je účastník konania, teda nie len daňový subjekt ale aj iná osoba, pokiaľ ju správca na daňové konanie prizval

⁴⁸⁶ Musí teda ísť o rozhodnutie ako o individuálny právny akt. Proti iným úkonom správcu dane (typickým príkladom je protokol) nie je uplatniteľný.

a pokiaľ sa jej rozhodnutie vo svojej konkrétnej časti dotýka⁴⁸⁷. Odvolanie zásadne vyvoláva devolutívny a suspenzívny účinok. Devolutívny účinok môže byť obmedzený prostredníctvom autoremedúry, a to za predpokladu, že prvostupňový orgán podanému odvolaniu vyhovie úplne. Suspenzívny účinok predpokladá existenciu takého obsahu rozhodnutia, ktorý je vykonateľný, teda ukladajúci adresátovi určitú povinnosť a je vylúčený len v prípadoch, ktoré ustanoví zákon⁴⁸⁸. Navyše tam, kde ho nevyklučuje samotný zákon, správca dane o takomto vylúčení rozhodnúť nemôže. Pokiaľ ide o dôvody, pre ktoré je možné podať odvolanie, zákon nešpecifikuje tieto dôvody a ani nepodáva ich výpočet. Dôvody teda môžu spočívať tak v skutkovej stránke veci ako aj právnej. Odvolanie je navyše možné dopĺňovať a pozmeňovať do uplynutia lehoty na jeho podanie. To má mimoriadny význam v tej súvislosti, že na daňové konanie sa nevzťahuje zásada koncentrácie konania⁴⁸⁹. Odvolací orgán sa preto musí vysporiadať so všetkými skutočnosťami uvedenými v odvolaní, vrátane jeho doplnkov a pozmenení vykonaných v zákonnej lehote. Odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné, s výsledkami ktorého je povinný oboznámiť účastníka konania. Mimoriadny význam z hľadiska ochrany daňového subjektu má aj ustanovenie o zastavení odvolacieho konania a zrušení napadnutého

⁴⁸⁷ Teda, že priamo zasahuje do jej práv alebo povinností. (Pozri bližšie ŠTRKOLEC, M. *Odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane (daňového a colného úradu, obce)*. Daňový a účtovný poradca podnikateľa. 2006, č. 6, s. 143).

⁴⁸⁸ Ide o: § 41 ods. 2 (odvolanie *proti rozhodnutiu o zabezpečení veci*), § 50 ods. 3 (odvolanie *proti rozhodnutiu o uložení predbežného opatrenia*), § 79 ods. 4 (odvolanie proti rozhodnutiu o priznaní úroku zo sumy daňového preplatku), § 81 ods. 1 (odvolanie proti rozhodnutiu o zriadení záložného práva); § 72 ods. 7 Daňového poriadku.

⁴⁸⁹ Pozri bližšie rozsudok NS SR z 30. septembra 1996 vo veci sp. zn. 5 Sž 51/96 a rozsudok NS SR z 28. novembra 1997 vo veci sp. zn. 4 Sž 34/97, 4 Sž 35/97, R 75/1998.

rozhodnutia, ak v priebehu odvolacieho konania uplynie lehota na vyrubenie dane⁴⁹⁰. Ak vyjdú najavo nové skutkové alebo právne okolnosti, ktoré odvolávajúci sa neuplatnil, odvolací orgán na ne obligatórne prihliadne. V daňovom konaní navyše neplatia dve zásadné zásady, a to zákaz *reformatio in peius* a *reformatio in melius*. Napadnuté rozhodnutie teda môže byť v konečnom dôsledku zmenené aj v neprospech odvolávajúceho sa a odvolací orgán nie je viazaný návrhmi odvolávajúceho sa a môže ísť nad rámec týchto dôvodov (§ 74 ods. 2 Daňového poriadku). Rozhodnutie má navyše dopad aj na ostatné daňové subjekty, na ktoré sa vzťahovalo pôvodné rozhodnutie, i keď tieto odvolanie nepodali⁴⁹¹. Obnova konania je mimoriadnym opravným prostriedkom smerujúcim k obnoveniu konania ukončeného právoplatným rozhodnutím (bez ohľadu na to, či sa konanie skončilo už na prvom stupni alebo až v odvolacom konaní) z dôvodu vyskytnutia sa zákonom taxatívne stanovených dôvodov,⁴⁹² týkajúcich sa skutkovej stránky veci. Nemožno povoliť obnovu konania pre procesno-právne vady, ktoré nemohli mať hmotno-právny dopad na vyrubenú daň alebo rozdiel dane⁴⁹³. K obnove konania môže dôjsť z podnetu účastníka konania alebo správcu dane, resp. iného orgánu, ktorý rozhodol v poslednom stupni, pričom pre podanie žiadosti a povolenie, resp. nariadenie obnovy konania platia subjektívna i objektívne lehoty⁴⁹⁴. Obnovu konania povoľuje orgán, ktorý rozhodol v poslednom stupni a nové konanie vykoná správca dane, ktorý vo veci rozhodol v prvom stupni. Ten je viazaný rozsahom, v ktorom bola obnova konania

⁴⁹⁰ Pozri bližšie § 72 ods. 10 Daňového poriadku.

⁴⁹¹ Pozri bližšie § 73 ods. 6 Daňového poriadku.

⁴⁹² Pozri bližšie § 75 ods. 1 Daňového poriadku.

⁴⁹³ Cit. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 527.

⁴⁹⁴ Pozri bližšie § 75 ods. 4 a § 76 ods. 3 Daňového poriadku.

povolená a úkony obnovou nedotknuté ostávajú v platnosti⁴⁹⁵. Podstatou preskúmania rozhodnutia mimo odvolacieho konania je preskúmanie právoplatného rozhodnutia⁴⁹⁶ z hľadiska jeho zákonnosti. Na preskúmanie je príslušný orgán najbližšie nadriadený orgánu, ktorý rozhodnutie vydal a pokiaľ ten zistí, že rozhodnutie bolo vydané v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom, toto rozhodnutie zmení alebo zruší alebo zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Vychádza pritom z právneho stavu a skutkových okolností daných v čase vydania rozhodnutia. Preskúmať rozhodnutie je oprávnený samotný príslušný orgán z vlastného podnetu, ale môže ho iniciovať aj účastník konania. V tejto súvislosti je však potrebné poznamenať, že nejde o opravný prostriedok v pravom slova zmysle, pretože podnet na preskúmanie od účastníka konania nevytvára právny nárok na preskúmanie rozhodnutia, ale ide o typický prostriedok dozoru, samokontroly štátnej, resp. verejnej správy.⁴⁹⁷ Aj tu platia objektívne lehoty.⁴⁹⁸

Daňovým exekučným konaním je konanie, v ktorom správca dane z úradnej moci vymáha daňový nedoplatok, iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím, exekučné náklady a hotové výdavky. Hoci je z hľadiska systematiky Daňového poriadku toto konanie vnímané ako súčasť daňového konania, tento aspekt podlieha

⁴⁹⁵ Pozri bližšie LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. s. 148.

⁴⁹⁶ Mimo rozsahu v akom rozhodol súd v prípade, že tento právoplatne rozhodol o žalobe, ktorou bolo napadnuté rozhodnutie v rámci správneho súdnictva.

⁴⁹⁷ Pozri bližšie HUTTA, V. *Príspevek k vymedzeniu pojmu opravný prostriedok v administratívnom konaní*, s. 155-156. In MOLITORIS, P., VERNARSKÝ, M. *Opravné prostriedky pri správe miestnych daní v Slovenskej republike*. In: Nový správni rád a miestní samospráva II. Brno : Masarykova univerzita, 2007. s. 263; taktiež aj LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. s. 149, pozri aj Uznesenie NSS ČR zo dňa 29. apríla 2003 vo veci sp. zn. 6 A 153/2002.

⁴⁹⁸ Pozri bližšie § 77 ods. 2 a 7 Daňového poriadku.

značnej kritike predstaviteľov vedy daňového práva⁴⁹⁹, a to najmä z dôvodu iného účelu daňového konania a daňového exekučného konania a iných zásad uplatňovaných v týchto dvoch konaniach. Exekučným titulom môže byť len právoplatné a vykonateľné rozhodnutie, ktorým bolo uložené peňažné plnenie, vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov a jednotný exekučný titul. Samotné konanie začína správca dane na podklade exekučného titulu vydaním rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania. Dňom vydania rozhodnutia o začatí daňového exekučného konania správcom dane je toto rozhodnutie právoplatné a nie sú proti nemu prípustné opravné prostriedky. Nedoručuje sa daňovému dlžníkovi ani jeho ručiteľovi, ale osobám, na ktoré sa vzťahuje výrok o zákaze nakladania s majetkom daňového dlžníka. Následne správca dane doručí daňovú exekučnú výzvu účastníkom daňového exekučného konania, pričom do 15 dní odo dňa jej doručenia môže daňový dlžník podať u správcu dane odvolanie, ak nastali okolnosti, ktoré spôsobili zánik vymáhaného daňového nedoplatku alebo bránia jeho vymáhateľnosti, alebo sú iné dôvody, pre ktoré je daňová exekúcia neprípustná. Daňový exekučný príkaz vydá správca dane po márnom uplynutí lehoty na podanie odvolania voči daňovej exekučnej výzve alebo po zastavení odvolacieho konania, alebo po doručení rozhodnutia odvolacieho orgánu, ktorým sa odvolanie zamietlo, správcovi dane. Je právoplatný dňom jeho vydania a nie sú proti nemu prípustné opravné prostriedky. Na tomto základe sa vykonáva samotná exekúcia, a to len jedným zo spôsobov predvídaných v , ktorými sú exekúcia: (a) zrážkami zo mzdy a z iných príjmov; (b) prikázaním pohľadávky; (c) predajom hnuiteľných vecí, (d) odobratím peňazí v hotovosti a iných vecí, pri ktorých nedochádza k predaju; (e) predajom cenných papierov; (f) predajom

⁴⁹⁹ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010. s. 586; pozri taktiež ROMÁNOVÁ, A. *K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku*. In: *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2013, roč. 1, č. 1, s. 38-51.

nehnutelnosti; (g) predajom podniku alebo jeho časti a (h) postihnutím majetkových práv spojených s obchodným podielom spoločníka v obchodnej spoločnosti.

Nemenej pozornosti si zasluhuje otázka vzťahu práva EÚ k regulácii daňového procesu. Na rozdiel od hmotno-právnej úpravy, procesné aspekty daní sú principiálne plne v právomoci vnútroštátnych legislatívnych orgánov. Členské štáty teda zásadne i pri aplikácii harmonizovanej právnej úpravy aplikujú vnútroštátnu neharmonizovanú procesnú daňovú legislatívu, keďže spoločná, či aspoň čiastočne harmonizovaná, zatiaľ nie je k dispozícii⁵⁰⁰. Táto „nezávislosť“ členských štátov čo do regulácie daňového procesu je označovaná ako princíp procesnej autonómie⁵⁰¹ a jeho aplikácia ako istého štandardu je potvrdená aj judikatúrou SD EÚ – prvýkrát v rámci prípadov *Rewe* a *Comet*⁵⁰², kde súd akceptoval aplikáciu vnútroštátneho procesného práva v prípadoch, v ktorých EÚ nedisponuje vlastnou procesnou normou. Existencia takýchto vlastných noriem EÚ sa rôzni v závislosti od konkrétneho predmetu úpravy, ako rozoberieme nižšie. Ak však dôjde k rozporu medzi vnútroštátnym právom a právom EÚ, v súlade s princípom prednosti, právo EÚ bude mať prednosť.^{503,504} Predsa však, ako sa

⁵⁰⁰ Pozri bližšie VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 199; LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds). *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 16.

⁵⁰¹ Pozri bližšie VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 199; LENAERTS, K., MASELIS, I., GUTMAN, K. *EU Procedural Law*. Oxford EU Law Library, 2014. s. 107 a nasl.

⁵⁰² Rozsudok SD EÚ z 16. decembra 1976 vo veci 33/76, *Rewe* a Rozsudok SD EÚ z 16. decembra 1976 vo veci 45/76, *Comet*.

⁵⁰³ Rozsudok SD EÚ z 15. júla 1964 vo veci 6/64, *Costa v E.N.E.L.*

⁵⁰⁴ Pozri bližšie ORTLEP, R., VERHOEVEN, M. *The principle of primacy versus the principle of national procedural autonomy*, N.A.L.L., jún 2012.

taktiež zmienime nižšie, skutočnú existenciu procesnej autonómie niektorí autori spochybňujú. Aký je teda skutočný vplyv činnosti EÚ na vnútroštátne procesné právo členských štátov? Za účelom posúdenia vplyvu EÚ na uvedenú oblasť, musíme sa najskôr pozastaviť na tým, čo vlastne tvorí daňové právo procesné. V. Babčák ho definuje ako komplex právnych noriem upravujúcich daňovo-právne vzťahy vznikajúce pri výkone správy daní a v rámci organizácie daňovej správy a vymedzenia jej kompetencií⁵⁰⁵. V tomto rámci identifikujeme vplyv EÚ v dvoch rovinách: Po prvé, je to pozitívna harmonizácia vykonávaná jednotlivými právnymi predpismi, ktorú môžeme označiť za cieľnú a dobrovoľnú, t. j. právnú reguláciu prijímanú na základe vôle a súhlasu členských štátov. Táto prvá rovina môže byť rozdelená na dve skupiny prípadov v závislosti od predmetu regulácie, a to na (a) právnú úpravu vzájomnej pomoci pri správe daní a výmene informácií pri správe daní a (b) právnú úpravu parciálnych procesných ustanovení zahrnutých do právnych noriem harmonizujúcich hmotno-právnu vnútroštátnu právnú úpravu v oblasti daní, kde tieto aspekty majú minoritný a skôr okrajový charakter a ich účelom je zabezpečiť riadne fungovanie harmonizovanej legislatívy. Po druhé, ide v podstate o protiklad k prvej rovine, nakoľko možno skonštatovať, že tento prameň vplyvov EÚ je nezávislý od vôle členských štátov a v mnohých prípadoch nie sú jednotlivé členské štáty nijako potešené jeho výsledkami. Ide o judikatúru SD EÚ a ním vykonávanú negatívnu harmonizáciu. Súd posudzuje príslušné ustanovenie vnútroštátnej procesnej daňovej normy z pohľadu toho, či neporušuje nejaké konkrétne právo založené právom EÚ⁵⁰⁶ a tým

⁵⁰⁵ Pozri bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 338.

⁵⁰⁶ Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds). *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law* (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 16; obdobne: FURUSETH, E. *Can procedural rules create obstacles to fundamental freedoms in European law?* INTERTAX, 2007, roč. 35, č. 4, s. 256.

zasahuje do vnútroštátneho procesného práva nepriamo. Tento proces môže v konečnom dôsledku viesť ku konštatovaniu, že vnútroštátna procesná úprava je v rozpore s právom EÚ⁵⁰⁷.

Pokiaľ ide o pozitívnu harmonizáciu, mimoriadne dôležitá je otázka vzájomnej pomoci medzi príslušnými orgánmi členských štátov pri správe daní, majúca za cieľ obmedzenie a potlačenie daňových únikov, vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ale aj zabránenie dvojitému zdaneniu. Tu mala zásadný význam smernica Rady č. 77/799/EHS zo dňa 19. decembra 1977 *o vzájomnej pomoci medzi príslušnými orgánmi členských štátov v oblasti priamych daní*. V súčasnosti je v platnosti smernica Rady č. 2011/16/EÚ *o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS*, prijatá 15. februára 2011. Členské štáty boli povinné uviesť do platnosti zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou s účinnosťou od 1. januára 2013, resp. 1. januára 2015 ohľadne v čl. 8 zakotvenej automatickej výmeny informácií. Prínosy novej smernice je vidieť najmä v rozsahu pôsobnosti smernice, v sprísnení povinností členských štátov poskytnúť informácie a možnosti použitia poskytnutých informácií⁵⁰⁸, a síce (i) vzťahuje sa na informácie ohľadom širšieho spektra daní⁵⁰⁹ a daňovníkov, pričom tí sú definovaní obzvlášť široko; (ii) po predchádzajúcej dohode členských štátov umožňuje prítomnosť úradníkov iných členských štátov pri získavaní informácií, a to aj vo forme výsluchu svedkov či preskúmania záznamov; (iii) stanovuje presné lehoty na poskytnutie

⁵⁰⁷ Pozri bližšie ŠTRKOLEC, M. a kol. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010. s. 135-136.

⁵⁰⁸ Pozri bližšie VASCEGA, M., VAN THIEL, S. *Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*. EC Tax Review, 2011, č. 3, s. 151.

⁵⁰⁹ K čomu prispel negatívny výpočet daní, na ktoré sa smernica nevzťahuje. (Čl. 2 smernice 2011/16/EÚ).

informácií s možnosťou odmietnuť poskytnutie len zo smernicou daných dôvodov⁵¹⁰; (iv) urýchľuje spôsob komunikácie pomocou štandardných formulárov a uprednostnenia elektronickej komunikácie pomocou CCN (common communication network); (v) poskytnuté informácie je možné použiť pre účely správy i vymáhania daní, v súvislosti so súdnymi konaniami a konaniami o uložení sankcií za porušenie daňových právnych noriem, dokonca so súhlasom poskytujúceho štátu je možné ich použiť aj na iné účely alebo poskytnúť inému členskému štátu; (vi) ohľadne výmeny informácií, poskytovaných na základe žiadosti zakotvuje povinnosť dožiadaného orgánu poskytnúť vyžiadanú informáciu, ktorú má k dispozícii alebo ktorú môže získať administratívnym zisťovaním a ktorá je predpokladateľne relevantná pre správu alebo vymáhanie príslušnej dane dožadujúceho členského štátu⁵¹¹. Smernica presne špecifikuje rozsah a podmienky povinnej automatickej výmeny informácií. Táto bude rozvinutá v dvoch fázach, kde v tej prvej s účinnosťou od roku 2015 bude zahŕňať len informácie (v rámci stanovených kategórií) dostupné⁵¹² podľa vnútroštátnych noriem na získavanie a spracovanie informácií a následne bude povinnosťou štátov k 1. júlu 2016 informovať Komisiu o objeme údajov a

⁵¹⁰ Zvlášť sa vyzdvihuje zrušenie možnosti odvolávať sa na nemožnosť poskytnutia údajov z dôvodov ich ochrany bankovým tajomstvom, avšak dôvodom na odmietnutie je rozpor s národným právnym poriadkom. (Čl. 18 a čl. 17 ods. 2 smernice 2011/16/EÚ).

⁵¹¹ Týmto spôsobom však nemožno získať informácie, ktoré by dožadujúci členský štát legálnym spôsobom nemohol sám získať. (Čl. 17 ods. 3 smernice 2011/16/EÚ).

⁵¹² Aby nevznikli neodôvodnené rozdiely medzi štátmi v poskytovaní údajov zakotvuje smernica „proti parazitické“ ustanovenie, t. j. pravidlo reciprocity, v zmysle ktorého členský štát, ktorý neposkytne informácie ani v jednej z kategórií informácií sa môže považovať za štát, ktorý si nepraje automatické sprístupňovanie žiadnych informácií od iných členských štátov. (Pozri bližšie VASCEGA, M., VAN THIEL, S. *Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*. EC Tax Review, 2011, č. 3, s. 153).

prínosoch a nákladov takejto výmeny za účelom posúdenia efektivity a prípadnej potreby zmien či doplnení smernice. Tým vytvára základ pre spätnú väzbu a komunikáciu s Komisiou na účely kontroly funkčnosti systému spolupráce. Hoci nemožno skonštatovať, že táto Smernica znamená bezproblémové a neobmedzené⁵¹³ poskytovanie informácií v rámci EÚ, predsa ide o ďalšie zlepšenie spolupráce a aj predpoklad zvýšenia efektivity daňového konania v dôsledku možnosti správcov dane disponovať väčším množstvom údajov potrebných pre správne určenie výšky daňovej povinnosti. Tento fakt však môže na druhej strane prinášať s tým spojené riziká a aplikačné problémy. Osobitosťou tejto smernice je možnosť prijímať implementačné opatrenia procesom komitológie (postup vo výboroch) v zmysle rozhodnutia Rady č. 1999/468/ES z 28. júna 1999, teda neuplatňujúc jednomyseľné hlasovanie, čo je v oblasti priameho zdaňovania výnimočný prípad,⁵¹⁴ avšak v tejto súvislosti sedem členských štátov vydalo zároveň vyhlásenie zaznamenané v zápisnici zo zasadnutia Rady, na ktorom sa táto Smernica prijala, že ich podpora uplatňovania komitologického postupu sa vzťahuje len na prijímanie výslovne technických opatrení, ich súhlas s obmedzeným použitím komitológie je v tomto prípade výnimočným opatrením a v žiadnom

⁵¹³ Nejasnosti sú napr. v súvislosti s reciprocitou pokiaľ ide o možnosť dopytovaného štátu neposkytnúť údaje, ktoré by dopytujúci štát sám nebol schopný poskytnúť v prípade dopytu zo strany dopytovaného štátu či s ochranou osobných údajov. Rovnako je možné, že štáty budú v rámci automatickej výmeny informácií dávať k dispozícii len jednu z kategórií informácií, aby tak nestratili výhodu prístupu k automaticky poskytovaným informáciám iných štátov, čím si budú minimalizovať náklady na kompletne poskytovanie údajov. (Pozri bližšie VASCEGA, M., VAN THIEL, S. *Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*. EC Tax Review, 2011, č. 3, s. 154).

⁵¹⁴ Pozri bližšie VASCEGA, M., VAN THIEL, S. *Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*. EC Tax Review, 2011, č. 3, s. 154.

prípade by sa nemal považovať za precedens pre používanie komitológie v oblasti daní.⁵¹⁵

Mimoriadny význam majú aj nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 *o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty* (prepracované znenie) a na jeho vykonanie vydané vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 79/2012 z 31. januára 2012, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 *o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty* (prepracované znenie), ale aj nariadenie Rady (EÚ) č. 389/2012 z 2. mája 2012 *o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní a zrušení nariadenia (ES) č. 2073/2004, smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení* a vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 1189/2011 z 18. novembra 2011, ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2010/24/EÚ *o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení*, ako aj niektoré ďalšie, ako napríklad smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 *o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch* (prepracované znenie).

Procesnej stránke zdanenia sa nevenujú len na tento účel výslovne namierené normy upravujúce administratívnu spoluprácu členských štátov v daňovej oblasti, ale aj v mnohých primárne hmotno-právnych smerniciach nájdeme v širšom či užšom rozsahu ustanovenia venované procesným aspektom príslušnej úpravy. Takto možno urobiť zmienku predovšetkým o (a) trinástej smernici

⁵¹⁵ Pozri bližšie Rada Európskej Únie. Dodatok k poznámke k bodu I/A. *Návrh vyhlásení, ktoré sa uvedú v zápisnici zo zasadnutia Rady, na ktorom sa táto smernica formálne prijme*. Brusel, 4. február 2011. (Dostupné na internete: <http://register.consilium.europa.eu/pdf/sk/11/st05/st05846-ad01.sk11.pdf>).

Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 *o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu* — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva, ktorá rieši parciálne otázky vrátenia dane, pričom stanovuje len základné pravidlá a ustanovenie podrobnosti samotného postupu vrátenia ukladá členským štátom; (b) smernici Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 *o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov*, ktorá sa napriek primárnemu hmotno-právnomu zameraniu s hlavným cieľom zabránenia dvojitému zdaneniu čiastočne dotýka aj správy daní a daňového konania. Jej kapitola II má výslovne procesný charakter, keďže sa zaoberá výmenou informácií (v čl. 8 sa stanovuje rozsah oznamovaných informácií a z čl. 9 vyplýva, že táto výmena informácií má fungovať ako automatická výmena najmenej raz ročne a zároveň sa zakladá subsidiarita všeobecnej procesnej smernice 77/799/EHS – v súčasnosti už 2011/16/EÚ) a vzťah priamo k daňovému konaniu, presnejšie k etape inkasného konania, nájdeme v ustanoveniach Kapitoly III, kde došlo k úprave prechodného obdobia, počas ktorého sa pre vybrané štáty uplatňovali osobitné režimy zrážania dane a delenia príjmov; (c) smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 *o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty* (mimoriadne rozsiahla smernica podrobne upravujúca harmonizované pravidlá dane z pridanej hodnoty obsahuje oveľa viac procesných ustanovení, než by napovedal prvý dojem). Hlava X – *Odpočítanie dane* a Hlava XI – *Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb* obsahujú rozsiahlu procesnú úpravu vzťahujúcu sa na potreby harmonizovanej DPH. Čiastočne sa však o procesných inštitútoch zmieňuje aj Hlava XII – *Osobitné úpravy* (Kapitola 1 – *Osobitná úprava pre malé podniky*); (d) smernici Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, špecifikujúcej podmienky vrátenia

dane a postup, na základe ktorého k takémuto vráteniu dochádza, vrátane náležitostí žiadosti o vrátenie dane i lehôt, ktoré je nutné dodržať. Pri aplikácii procesných noriem v rámci daňového konania vo vzťahu k príslušnej dani majú prednosť práve tieto špeciálne procesné ustanovenia zakotvené cestou úpravy súvisiacich procesných aspektov v rámci harmonizácie hmotno-právnych inštitútov daňového práva. Ich špecifické parametre sú nevyhnutnosťou pre správne fungovanie hmotno-právnych ustanovení a hoci v mnohých prípadoch predstavujú skôr splnomocňovacie ustanovenia než konkrétne procesné normy, vôbec zakotvenie povinnosti členských štátov prijať podrobnosti na vnútroštátnej úrovni v uvedených smeroch predstavuje moment zaručenia či už štandardizovaného postupu vo všetkých členských štátoch v danom ohľade alebo stanovenie štandardných podmienok – práv a povinností pri uplatňovaní harmonizovaných hmotno-právnych inštitútov príslušných spoločných regulácií. Rôznorodosť chápania štandardu procesných postupov, práv a povinností totiž môže byť v jednotlivých členských štátoch diverzifikovaná a je nevyhnutné mať na zreteli, že zakotvením hmotno-právnych inštitútov bez minimálneho zladenia ich procesného uplatnenia môže výrazne modifikovať pôvodne sledované ciele normotvorcu⁵¹⁶. Procesným otázkam sa však venujú aj doposiaľ neschválené návrhy novej právnej úpravy, ako napríklad návrh smernice Rady *o spoločnom systéme dane z finančných transakcií* a o zmene smernice 2008/7/EC⁵¹⁷, ale aj, a to v pomerne výraznom rozsahu, návrh smernice Rady zo 16. marca 2011 *o spoločnom konsolidovanom základe dane právnických osôb* (Common Consolidated Corporate Tax Base - ďalej v texte aj len „Návrh smernice“)⁵¹⁸.

⁵¹⁶ Pozri bližšie STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 20.

⁵¹⁷ COM (2011) 594.

⁵¹⁸ COM (2011) 121 final 2.

Ako je zjavné z činnosti SD EÚ a ním vykonávanej negatívnej harmonizácie a ako sme v úvode uviedli, princíp procesnej autonómie nie je absolútny. M. Greggi zdôrazňuje⁵¹⁹, že právo EÚ nie je stále ani tak komplexnou sústavou noriem zameraných na odlišný supranacionálny právny poriadok, ale skôr komplexným mechanizmom s hlavným špecifickým účelom, a to zabezpečiť bezproblémové fungovanie jednotného trhu a v tomto ohľade zabrániť diskriminácii a ochrániť základné práva obsiahnuté v ZFEÚ. Nuž, nie je nič ľahšie než nájsť príklady, keď norma daňového práva ohrozuje alebo obmedzuje základné slobody. Ako uvádzajú van Eijsden and van Dam⁵²⁰, sú tri aspekty ohľadom vzťahu práva EÚ a vnútroštátneho procesného daňového práva, ktoré je potrebné brať do úvahy: po prvé, je to už spomenutý primárny vplyv ZFEÚ a tam uvedených základných slobôd; po druhé, existujú isté princípy formulované SD EÚ, ktoré musia byť aplikované na vnútroštátne procesné normy, aby umožnili implementáciu práv vyvodенých z práva EÚ. Tieto sú však uplatňované v prípadoch, keď daňový subjekt vykonáva práva priznané právom EÚ a používa procesné právo v takomto rozsahu⁵²¹. SD EÚ doteraz identifikoval tri princípy, ktoré limitujú vnútroštátne procesné normy, a to princíp ekvivalencie, resp. princíp nediskriminácie, princíp efektívnosti, ktoré možno spoločne označiť ako obmedzenia princípu procesnej autonómie, teda negatívny štandard, a princíp efektívnej súdnej ochrany ako

⁵¹⁹ Pozri bližšie GREGGI, M. *Due procedure clause under European Tax Law*. s. 3. Dostupné na internete: <http://ssrn.com/abstract=1350969> (pôvodne vydané In FERNÁNDEZ MARÍN, F., FORNIELES GIL, Á. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Atelier, 2010. s. 290-305).

⁵²⁰ Pozri bližšie VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 200.

⁵²¹ Pozri bližšie Ibid.

pozitívny štandard⁵²². Niektorí autori označujú princíp ekvivalencie a princíp efektívnosti ako minimálny štandard súdnej ochrany⁵²³. Princíp ekvivalencie (ktorý znamená, že vnútroštátne procesné normy upravujúce úkony, ktoré majú základ v práve EÚ nesmú byť menej priaznivé než tie, ktoré sa aplikujú na podobné úkony vnútroštátneho charakteru) a princíp efektívnosti (ktorý znamená, že vnútroštátne procesné normy nesmú spôsobovať praktickú nemožnosť výkonu práv odvodených z práva EÚ) boli prvý krát formulované v rozhodnutiach SD EÚ v prípadoch *Rewe* a *Comet* a následne potvrdené a rozvinuté v ďalších prípadoch⁵²⁴. V rámci princípu efektívnej súdnej ochrany SD EÚ skonštatoval, (napr. v rámci prípadov *Heylens* a *GlaxoSmithKline*⁵²⁵), že vnútroštátne procesné normy musia zaručiť prístup k súdu a efektívny súdny prieskum tak na národnej ako aj Európskej úrovni⁵²⁶; po tretie, existujú aj isté všeobecné európske právne princípy a základné práva, ako napr. princíp ekvivalencie, proporcionality, práva na obhajobu, právnej istoty, dôvery a legitímneho očakávania, zákazu bezdôvodného obohatenia, dobrej správy, ne bis in idem, či nulla poena sine lege, ktoré hrajú úlohu v prípadoch, keď vnútroštátne

⁵²² Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds). *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 17; obdobne: STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012, s. 25 a nasl.

⁵²³ Pozri bližšie ORTLEP, R., VERHOEVEN, M. *The principle of primacy versus the principle of national procedural autonomy*, N.A.L.L., jún 2012.

⁵²⁴ Rozsudok SD EÚ z 27. marca 1980 vo veci 61/79, *Denkavit*; rozsudok SD EÚ z 27. februára 1980 vo veci 8/79, *Just*; rozsudok SD EÚ z 9. novembra 1983 vo veci 199/82, *San Giorgio*; Rozsudok SD EÚ z 29. júna 1988 vo veci C-240/87, *Deville*; rozsudok SD EÚ zo 14. decembra 1995 vo veci C-312/93, *Peterbroeck*; rozsudok SD EÚ z 21. novembra 2002 vo veci C-473/00, *Cofidis*.

⁵²⁵ Rozsudok SD EÚ z 15. októbra 1987 vo veci 222/86, *Heylens* a rozsudok SD EÚ z 20. januára 2005 vo veci C-296/03, *GlaxoSmithKline*.

⁵²⁶ Pozri bližšie LENAERTS, K., MASELIS, I., GUTMAN, K. *EU Procedural Law*. Oxford EU Law Library, 2014. s. 107 a nasl.

orgány daňovej správy používajú procesné normy v prípadoch týkajúcich sa práva EÚ⁵²⁷. Aj keď sa SD EÚ zaoberá procesnými aspektmi vnútroštátneho daňového práva predovšetkým v súvislosti s rozhodovaním o hmotno-právnych právach vyplývajúcich z práva EÚ, jeho silný vplyv aj na túto oblasť je zjavný. Nadväzujúc na vyššie spomenuté limity princípu procesnej autonómie, ich špecifickým premietnutím do konkrétnych aspektov procesnej regulácie sú závery SD EÚ najmä v oblasti: (a) vnútroštátnej právnej úpravy dokazovania^{528, 529}, (b) ex offio aplikácie práva EÚ^{530,531}; (c)

⁵²⁷ Pozri bližšie VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 200.

⁵²⁸ Významný záver ohľadom úpravy dokazovania vyplýval z prípadu *Dounias* (zdroj: rozsudok SD EÚ z 3. februára 2000 vo veci C-228/98), v ktorom je uvedené, že toto musí uplatňovať rovnaké zaobchádzanie (Komunitárne právo neruší ustanovenie vnútroštátneho práva, podľa ktorého sa v súdnom konaní, v ktorom sa prejednáva nárok na náhradu škody vyplývajúci zo zodpovednosti štátu za škodu spôsobenú porušením komunitárneho práva, prípúšťa svedecká výpoveď iba výnimočne, za podmienky že sa takéto ustanovenie aplikuje aj na obdobné žaloby vnútroštátneho charakteru a že to nebráni jednotlivcom pri uplatňovaní ich práv vyplývajúcich z priameho účinku Komunitárneho práva).

⁵²⁹ Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 19; VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 201.

⁵³⁰ Odpoveďou na otázku, či vznesenie námietky založenej na práve EÚ vnútroštátnym súdom je právom alebo povinnosťou tohto súdu v prípade, keď tak neučiní účastník konania je že, súd je povinný tak urobiť z vlastného podnetu, ak je na to oprávnený alebo povinný tak konať podľa vnútroštátneho práva. Ak však, ako v prípade *Peterbroeck*, účastník konania nemal skutočnú možnosť vznesenia námietky založenej na práve EÚ alebo ak ex offio aplikácia práva je jediným spôsobom ako zabezpečiť efektívnosť práva EÚ, potom sa uvedené obmedzenie neuplatní. (Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 25).

fixnej náhrady nákladov konania^{532,533}; (d) obmedzenia následkov judikatúry SD EÚ a práva na náhradu dane neoprávnene vybratej na základe vnútroštátneho ustanovenia zákona, ktoré je nekompatibilné s právom EÚ^{534,535}; (e) tolerancie vnútroštátnych lehôt na uplatnenie

-
- ⁵³¹ Pozri bližšie VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 201; taktiež: STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 153 a nasl.
- ⁵³² V súlade s odôvodnením prípadu *Clean Car Autoservis GmbH* (zdroj: rozsudok SD EÚ z 6. decembra 2001 vo veci C-472/99) SD EÚ nespája náhradu nákladov konania fixnou sumou s porušením princípu efektívnosti, avšak v prípade *D* (zdroj: rozsudok SD EÚ z 5. júla 2005 vo veci C-376/03) hoci SD EÚ neodpovedal na predbežnú otázku, postoj generálneho advokáta bol taký, že náhrada len minimálneho podielu celkových nákladov môže porušovať uvedený princíp.
- ⁵³³ Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 19; VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 206.
- ⁵³⁴ Z prípadu *Deville* (rozsudok SD EÚ z 29. júna 1988 vo veci 240/87) je jasné, že vnútroštátny zákonodarca, podľa rozhodnutia Súdu z ktorého vyplýva že určitá právna úprava je v rozpore so Zmluvou, nesmie prijať procesnú normu, ktorá špecificky znižuje možnosti začatia konania o vrátenie daní neoprávnene vybratých podľa dotknutej právnej úpravy; čo sa myslí špecifickou normou je následne vysvetlené SD EÚ v prípade *Edis* (rozsudok SD EÚ z 15. septembra 1998 vo veci C-231/96) a *Weber's Wine World* (rozsudok SD EÚ z 2. októbra 2003 vo veci C-147/01).
- ⁵³⁵ Pozri bližšie LENAERTS, K., MASELIS, I., GUTMAN, K. *EU Procedural Law*. Oxford EU Law Library, 2014. s. 107 a nasl.; LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 23; STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 46; VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 205.

opravných prostriedkov^{536,537}; (f) možností napadnutia právoplatného rozhodnutia na základe neskoršie zisteného rozporu s právom EÚ⁵³⁸ a princípu *res iudicata*^{539,540}; (g) predbežných

⁵³⁶ SD EÚ principiálne akceptuje vnútroštátne lehoty pod podmienkou, že sú rozumné, čo je zjavné v prípade *Rewe* a v prípade *Kühne & Heitz* (zdroj: rozsudok SD EÚ z 13. januára 2004 vo veci C-453/00). Sú však tri prípady, kedy je aj uplynuté lehoty možné ešte predĺžiť, resp. obnoviť, a to ak v súlade s právom EÚ lehota ešte nezačala plynúť (zdroj: rozsudok SD EÚ z 25. júla 1991 vo veci C-208/90, *Emmot*) alebo ak je lehota príliš krátka (zdroj: rozsudok SD EÚ z 24. septembra 2002 vo veci C-255/00, *Grundig Italiana*), alebo sú dané výnimočné okolnosti, ktoré spôsobili zmeškanie lehoty (zdroj: rozsudok SD EÚ z 21. novembra 2002 vo veci C-473/00, *Cofidis*); pozri aj STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 91 a nasl.

⁵³⁷ Pozri bližšie GALETTA, D. U. *Procedural Autonomy of EU Member States: Paradise Lost?: A Study on the "Functionalized Procedural Competence" of the Member States*. Heidelberg : Springer-Verlag, 2010. S. 59 a nasl.; LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 19; STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 45, 91 a nasl.

⁵³⁸ SD EÚ v prípade *Kühne & Heitz* uzatvára stanovením podmienok, na základe ktorých môže byť aj konečné rozhodnutie preskúmané, a to: (a) žiadosť o preskúmanie, (b) vnútroštátna norma predpokladá možnosť prieskumu dotknutého aktu, (c) rozhodnutie sa stalo konečným v dôsledku rozhodnutia súdu poslednej inštancie a nie z dôvodu márneho uplynutia lehoty na odvolanie (zdroj: Rozsudok SD EÚ z 19. septembra 2006, spojené veci C-392/04 a C-422/04, *i-2I a Arvor*), (d) následné rozhodnutie SD EÚ interpretujúce dotknuté ustanovenie, (e) rozhodnutie je vo svetle následného rozhodnutia SDEÚ založené n a nesprávnej interpretácii práva EÚ, ku ktorej došlo bez predloženia predbežnej otázky SD EÚ a (f) dotknutý subjekt uplatnil námietku u správneho orgánu bez okamžite po získaní vedomosti o takomto rozhodnutí SD EÚ. (Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 19; STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 91 a nasl.; VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *Possibilities and Impossibilities for Challenging Final Tax Assessments and Decisions in Tax Cases that Contravene EC Law*, *EC Tax Review*, 2010, roč. 19, č. 6, s. 248 a nasl.; VAN

opatrení⁵⁴¹; (h) práva na náhradu škody spôsobenej porušením práva EÚ⁵⁴²; (i) nesprávneho úradného postupu⁵⁴³, etc. Aj keď sme

EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 200).

⁵³⁹ Princíp res iudicata je vo všeobecnosti veľmi uznávaný SD EÚ, avšak, princípy ekvivalencie a efektívnosti (pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 6. októbra 2009 vo veci C-40/08, *Asturcom* a rozsudok SD EÚ z 3. septembra 2009 vo veci C-2/08, *Fallimento Olimpclub*) a princíp prednosti práva EÚ (pozri bližšie rozsudok SD EÚ z 18. júla 2007 vo veci C-119/05, *Luchini*) môže znamenať výnimku aj z tejto zásady. Pozri bližšie VAN EIJSSEN, A., VAN DAM, J. *Possibilities and Impossibilities for Challenging Final Tax Assessments and Decisions in Tax Cases that Contravene EC Law*, EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 6, s. 255 a nasl..

⁵⁴⁰ Pozri bližšie GALETTA, D. U. *Procedural Autonomy of EU Member States: Paradise Lost?: A Study on the "Functionalized Procedural Competence" of the Member States*. Heidelberg : Springer-Verlag, 2010. s. 60 a nasl. a 92 a nasl.; VAN EIJSSEN, A., VAN DAM, J. *Possibilities and Impossibilities for Challenging Final Tax Assessments and Decisions in Tax Cases that Contravene EC Law*, EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 6, s. 255; LENAERTS, K., MASELIS, I., GUTMAN, K. *EU Procedural Law*. Oxford EU Law Library, 2014. s. 107 a nasl.

⁵⁴¹ Pozri bližšie STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 48 a nasl.; LENAERTS, K., MASELIS, I., GUTMAN, K. *EU Procedural Law*. Oxford EU Law Library, 2014. s. 107 a nasl.

⁵⁴² SD EÚ sa týmto zaoberal viac krát, najprv v prípade *Russo* (zdroj: rozsudok SD EÚ z 22. januára 1976 vo veci 60/75), kde uzavrel, že v prípade porušenia práva EÚ je štát zodpovedný za škodu a na tento účel sa uplatnia vnútroštátne normy, ktoré túto zodpovednosť štátu upravujú. Následne v prípadoch *Francois* a *Bonifaci* (zdroj: rozsudok SD EÚ z 19. novembra 1991, spojené veci C-6/90 a C-9/90), SD EÚ stanovil podmienky na základe ktorých by mala byť zodpovednosť štátu posudzovaná a neskôr v prípadoch *Brasserie du Pecheur* a *Factoramente III* (zdroj: rozsudok SD EÚ z 5. marca 1996, spojené veci C-46/93 a C-48/93) boli tieto podmienky prehodnotené, tak že v súčasnosti sú nimi: (a) bola porušená právna norma, ktorá zakladá práva občanov, (b) ide o kvalifikované porušenie a (c) existuje priame kauzálne spojenie medzi porušením povinnosti členského štátu a škodou, ktorú utrpela daná osoba. (Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 19; VAN EIJSSEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?*, EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 201;

presnejšie rozvinutie limitov princípu procesnej autonómie v rámci konkrétnej rozhodovacej činnosti SD EÚ vyššie uviedli len v krátkosti, a zďaleka nie vo všetkých prípadoch, polemika ohľadom skutočnej existencie princípu procesnej autonómie členských štátov je zjavná.

Existuje však nejednotnosť v názoroch⁵⁴⁴, či členské štáty skutočne disponujú procesnou autonómiou, alebo je to len zdanie autonómie, pričom väčšina autorov sa prikláňa k záveru v prospech existencie tohto princípu⁵⁴⁵. Hoci tento princíp bol prvotne deklarovaný SD EÚ v prípadoch *Reve* a *Comet*, čo je jeho skutočným obsahom? SD EÚ výslovne uviedol, že v prípade absencie komunitárnych noriem ohľadom tohto predmetu, je na vnútroštátnom právnom poriadku každého členského štátu, aby

STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 39 a nasl.).

⁵⁴³ Buď prostredníctvom preskúmania rozhodnutia (orgánu daňovej správy na základe prípadu *Kühne & Heitz*, hoci nie je úplne jasné, či by toto bolo možné aplikovať i vo vzťahu k rozhodnutiam súdom a prípadnému ich prieskumu), alebo uplatnenia zodpovednosti štátu za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci orgánov verejnej správy alebo súdu (v zmysle prípadu *Köbler* – rozsudok SD EÚ z 30. septembra 2003 vo veci C-224/01). (Pozri bližšie LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds). *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. s. 21; VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* EC Tax Review, 2010, roč. 19, č. 5, s. 203).

⁵⁴⁴ Pozri bližšie GALETTA, D. U. *Procedural Autonomy of EU Member States: Paradise Lost?: A Study on the “Functionalized Procedural Competence” of the Member States*. Heidelberg : Springer-Verlag, 2010, s. 114 a nasl. či STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 225 a nasl., alebo aj LENAERTS, K., MASELIS, I., GUTMAN, K. *EU Procedural Law*. Oxford EU Law Library, 2014. s. 107 a nasl.

⁵⁴⁵ Zvlášť C. N. Kakouris prezentoval zásadný názor, že skutočná procesná autonómia členských štátov neexistuje. (Pozri bližšie KAKOURIS, C. N. *Do the Member States Possess Judicial Procedural “Autonomy”?* Common Market Law review, 1997, roč. 34, č. 6, s. 1389).

stanovil právomoc súdov a aby stanovil procesné podmienky právnych úkonov s cieľom zabezpečenia ochrany práv, ktoré majú občania na základe priameho účinku komunitárneho práva, pričom takéto podmienky nesmú byť menej priaznivé než tie, ktoré sa vzťahujú na podobné úkony vnútroštátneho charakteru. Tam kde to bude nevyhnutné, články 100 až 102 a 235 Zmluvy umožnia prijatie vhodných prostriedkov smerom k odstráneniu rozdielov medzi ustanoveniami stanovenými členskými štátmi, pokiaľ by boli spôsobilé narušovať alebo poškodzovať fungovanie jednotného trhu. V prípade absencie takýchto harmonizačných opatrení musia byť práva založené komunitárnym právom uplatňované pred vnútroštátnym súdom v súlade s podmienkami stanovenými vnútroštátnymi normami. Situácia by bola iná len v prípade, že by tieto podmienky a lehoty spôsobovali praktickú nemožnosť výkonu práv, ktoré sú vnútroštátne súdy povinné ochraňovať. Z nášho pohľadu to skôr znamená akceptáciu vnútroštátnej regulácie pod podmienkou, že EÚ neprijala v konkrétnom ohľade vlastnú normu (vrátane interpretácie uskutočnenej SD EÚ), ale nevidíme v tom skutočnosť, že by EÚ prevzala absolútny záväzok nezasahovať do vnútroštátneho procesného práva. Toto je zvýraznené už v rámci toho istého odseku citovaného rozhodnutia, v ktorom boli naformulované princíp ekvivalencie a efektívnosti, a kde sa jedným dychom dodáva, že právo EÚ vždy preváži nad procesným ustanovením vnútroštátneho práva, ktoré je v rozpore s právom EÚ. Keď sa teda zamyslíme nad významom slova „autonómia“⁵⁴⁶, nemožno súhlasiť, že členské štáty disponujú plnou autonómiou

⁵⁴⁶ Pod pojmom „autonómia“ chápeme v sémantickom význame stav existencie alebo konania osobitne od iných; moc alebo právo krajiny, skupiny, atď. spravovať sa (zdroj: *AUTONÓMLA*. Merriam-Webster.com. Merriam-Webster, n. d. Web. 17. 07. 2014; dostupné na <http://www.merriam-webster.com/dictionary/autonomy>); alebo aj politickú nezávislosť národa; právo (a stav) samosprávy (podľa *Black's Law Dictionary: AUTONÓMLA*. The Law Dictionary Featuring Black's Law Dictionary Free Online Legal Dictionary 2nd Ed.).

v tomto ohľade. Síce prijímajú procesné normy „nezávisle“ a aplikujú ich aj v prípadoch uplatňovania práv vyplývajúcich z práva EÚ a EÚ uznáva tento stav, avšak existuje veľké „ale“ spočívajúce v povinnosti členských štátov zabezpečiť, že tieto vnútroštátne procesné normy nebudú menej priaznivé a že zabezpečia ochranu práv, ktoré občanom vyplývajú z priameho účinku komunitárneho práva a že nebudú činiť výkon práv vyplývajúcich z práva EÚ prakticky nemožným. Skutočná vôľa členských štátov oblasti prijímania legislatívy je teda ovplyvňovaná nevyhnutnosťou spĺňať uvedené kritériá, čo v podstate znamená, že nie sú celkom nezávislé, ako aj to, že sú závislé od prípadných rozhodnutí SD EÚ, pokiaľ by ich legislatíva bola v konkrétnom konaní preskúmaná. Z mnohých rozhodnutí SD EÚ je aj vidieť, že vnútroštátna úprava sa naozaj často ukáže ako nekompatibilná s právom EÚ čo do dodržania princípov ekvivalencie a efektívnosti. Na základe uvedeného zastávame názor, že princíp procesnej autonómie by nemal byť absolutizovaný a mal by byť vykladaný skôr ako čiastočná autonómia či skôr princíp akceptácie vnútroštátneho procesného práva členských štátov (aj to len do určitého rozsahu).

III.

ROZPRACOVANÉ KONCEPCIE A PLÁNOVANÉ KONCEPČNÉ ZMENY V ZDAŇOVANÍ

Jednou zo želaných charakteristík právneho poriadku, ktoré sa všeobecne akceptujú a ktorými by sa každý právny poriadok mal riadiť, je aj právna istota a stabilita⁵⁴⁷ konkrétneho právneho poriadku. V praxi sa vyskytujú situácie, keď dochádza k rozporu právneho princípu stability právneho poriadku s inými princípmi, ako je potreba realizácie nevyhnutných legislatívnych zmien odôvodnených potrebami vyvíjajúcej sa spoločnosti a spoločenských vzťahov, ktoré právo reguluje, zamedzenie neželaným správaniam, snaha o dosiahnutie väčšej spravodlivosti, odstránenie aplikačných problémov či celková modernizácia systému práva. Práve takéto elementy odôvodňujú potrebu legislatívnych zmien či už menšieho, alebo väčšieho rozsahu, či výslovne koncepčného rozsahu. Tento trend snahy o zlepšenie pozorujeme jednak na vnútroštátnej úrovni a jednak na medzinárodnej úrovni. Na tomto mieste sa preto zameriame na bližšiu analýzu takýchto koncepčných zmien, ktoré aktuálne prebiehajú, resp. sa kompetentnými autoritami vyvíja snaha o ich dosiahnutie a poukážeme na ich podstatné črty ako aj očakávané pozitíva a negatíva, ktoré podľa nášho názoru so sebou uvedené zmeny prinášajú.

⁵⁴⁷ Cit. BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva*. In: Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2004. s. 48; THURONYI, V. *Tax law design and drafting*. Volume 1. Washington D. C. : International Monetary Fund, 1996. s. 72.

3. 1. Rozpracované koncepcie na úrovni legislatívy SR

Pri pohľade na vývoj právneho poriadku SR, konkrétne jeho daňovo-právnej časti, možno skonštatovať skutočnosť, že napriek svojej krátkej histórii vývoja, resp. možno práve preto, prešiel už viacerými podstatnými zmenami a reformami a zároveň možno predpokladať jeho permanentnú modifikáciu. Nie každú zo spomenutých zmien, resp. reforiem je možné označiť za úspešnú, či ekonomickej situácii alebo spoločenským pomerom prospešnú, a to aj v kontexte zmeny procesu realizácie systémových reforiem na kvantitatívne neúnosnú nekonceptne či ad hoc realizovanú vnútroštátnu daňovú politiku. V súčasnosti predstavujú z nášho pohľadu najdiskutabilnejšie plánované či aktuálne realizované koncepcné zmeny, resp. reformy daňového systému SR, jednak neustále otváraná no v podstate dlhodobo nerealizovaná zmena spôsobu stanovenia základu dane z nehnuteľnosti a jednak zmena v podobe zjednotenia výberu daní, cla a poistného, s ktorej realizáciou sa síce už čiastočne pokročilo⁵⁴⁸, no jej plná implementácia nebola uskutočnená a podľa nášho názoru zatiaľ ani nie je predpoklad, aby bola plne zrealizovaná v rozumnom (a už vôbec nie v plánovanom) časovom horizonte.

⁵⁴⁸ Pozri bližšie napr. KICOVÁ, A. *Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplyvajúci na podnikateľské prostredie*. In: Právo – obchod – ekonomika. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. s. 437-451; ROMÁNOVÁ, A. *K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku*. Studia Iuridica Cassoviensia, 2013, roč. 1, č. 1, s. 38-51.

3. 1. 1. Zdanenie nehnuteľností na princípe trhovej hodnoty nehnuteľnosti

Vláda Slovenskej republiky (aj pod tlakom EÚ⁵⁴⁹) už viac krát⁵⁵⁰ vyjadrila zámer zmeniť spôsob zdanenia nehnuteľností. V *Národnom programe reforiem v Slovenskej republike 2012* sa zaviazala, že zavedie novú centrálnu daň z nehnuteľností na základe ich trhovej hodnoty.⁵⁵¹ *Národný program reforiem v Slovenskej republike 2013* už priamo uvádza, že dane z nehnuteľností na Slovensku v porovnaní s ostatnými krajinami OECD alebo EÚ predstavujú menej významnú časť daňových príjmov územných samospráv. Súčasný nastavenie systému (sadzba dane v eurách podľa rozlohy obytnej plochy) je však nespravodlivé, pretože základ dane neodzrkadľuje skutočnú hodnotu nehnuteľnosti (definovanú polohou nehnuteľnosti, vekom, príslušenstvom prislúchajúcim k nehnuteľnosti a ďalšími charakteristikami), ale iba výmeru. Z toho následne vychádza rôzne efektívne daňové zaťaženie jednotlivých nehnuteľností (podiel zaplatenej dane voči cene nehnuteľnosti) a regresivita systému. Z pohľadu daňovej spravodlivosti je optimálnym riešením nastaviť systém tak, aby bol základ dane naviazaný na odhadovanú trhovú hodnotu nehnuteľnosti. Takto nastavený systém by zabezpečil, aby sa daňová základňa menila spolu s trhovou cenou nehnuteľnosti a efektívne zdanenie pri nezmenenej sadzbe by bolo konštantné. Ministerstvo financií v súčasnosti analyzuje možné alternatívy nastavenia systému zdaňovania, ktorý by bol založený na trhovej hodnote nehnuteľností. Konkrétne návrhy budú hotové v priebehu roku 2013 a nový systém bude zavedený najneskôr od roku 2015.⁵⁵²

⁵⁴⁹ Napr. v rámci posledného Odporúčania Rady z 8. júla 2014, ktoré sa týka národného programu reforiem Slovenska na rok 2014 a ktorým sa predkladá stanovisko Rady k programu stability Slovenska na rok 2014 (2014/C 247/23).

⁵⁵⁰ V podstate sa táto myšlienka objavila prvýkrát už v roku 2004, teda v čase ešte len prvotného zavádzania miestnych daní.

⁵⁵¹ Pozri bližšie *Národný program reforiem v Slovenskej republike 2012*, s. 3.

⁵⁵² Pozri bližšie *Národný program reforiem v Slovenskej republike 2013*, s. 24.

Toto vyhlásenie sa časom mierne modifikovalo a *Národný program reforiem v Slovenskej republike 2014* okrem menších rozdielov vo formulácii⁵⁵³ už hovorí, že prvé kroky pri implementácii nového systému budú realizované po roku 2015.⁵⁵⁴ Podstatnou otázkou, ktorá sa z týchto programových vyhlásení vynára, je spôsob, ktorým sa „odhadovaná trhovú hodnota“ konkrétnej nehnuteľnosti stanoví. Z *Národného programu reforiem v Slovenskej republike 2014* sa dozvieme, že na základe získaných dát o cenách inzerovaných rezidenčných nehnuteľností bol navrhnutý model, ktorý po zohľadnení vstupných charakteristík umožňuje odhadnúť trhovú hodnotu nehnuteľnosti. Tento pomerne málo hovoriaci údaj nevyvoláva veľkú dôveru v presnosť odhadu trhovej hodnoty, ktorá by mala podstatne determinovať základ dane. Je totiž podstatný rozdiel, či sa tu myslí cena, ktorá bola navrhnutá inzerentom alebo cena, za ktorú sa konkrétna nehnuteľnosť nakoniec predala a ak sa predala za inú cenu než pôvodne navrhnutú, čo bol skutočný dôvod jej nepredajnosti za pôvodne navrhnutú cenu, a to ešte nehovoriac o skutočnosti, že nie každá nehnuteľnosť musí byť ponúknutá za jej trhovú cenu, keď zväžíme špecifické okolnosti, ako napr. osobné dôvody nasmerované k čo možno najrýchlejšiemu predaju. Ak

⁵⁵³ Dane z nehnuteľností na Slovensku v porovnaní s ostatnými krajinami OECD alebo EÚ predstavujú menej významnú časť daňových príjmov územných samospráv. Súčasnú nastavenie systému (sadzba dane v eurách podľa rozlohy obytnej plochy) je však menej efektívne a spravodlivé, pretože základ dane neodzrkadľuje skutočnú hodnotu nehnuteľnosti (definovanú veľkosťou sídla, polohou nehnuteľnosti, vekom, príslušenstvom prislúchajúcim k nehnuteľnosti a ďalšími charakteristikami), ale iba výmeru. Z toho následne vychádza rôzne efektívne daňové zaťaženie jednotlivých nehnuteľností (podiel zaplatenej dane voči cene nehnuteľnosti) a regresivita systému. Z pohľadu daňovej spravodlivosti a efektívnosti je optimálnym riešením nastaviť systém tak, aby bol základ dane naviazaný na odhadovanú trhovú hodnotu nehnuteľnosti. Takto nastavený systém by zabezpečil, aby sa daňová základňa menila spolu s trhovou cenou nehnuteľnosti a efektívne zdanenie pri nezmenenej sadzbe by bolo konštantné (zdroj: *Národný program reforiem v Slovenskej republike 2014*, s. 34).

⁵⁵⁴ Pozri bližšie *Národný program reforiem v Slovenskej republike 2014*, s. 34.

Ministerstvo financií hodnotí súčasný právny stav zdanenia ako nespravodlivý, nie sme vôbec presvedčení, že navrhovaná koncepcia bude spravodlivejšia. Ďalší faktor, ktorý musí byť vzatý do úvahy, je výška administratívnych nákladov, a to jednak na zavedenie zmeny v podobe „nového“ základu dane odzrkadľujúceho (odhadovanú) trhovú hodnotu a jednak na jeho udržiavanie a aktualizáciu. Trhová hodnota nehnuteľností sa môže meniť pomerne rýchlo a ak má byť braná ako základ zdanenia, musí byť verná. Keďže akákoľvek zmena v jednotlivých prvkoch dane môže nastať až s účinnosťou k 1. januáru nasledujúceho roka, je potrebné zamyslieť sa nad disproporciami medzi definovaním odhadovanej trhovej hodnoty konkrétnej nehnuteľnosti, vývojom na trhu nehnuteľností a jej premietnutím do základu dane vždy až od budúceho zdaňovacieho obdobia, kedy už pôvodne odhadnutá cena nemusí zodpovedať realite. Taktiež je potrebné správne ustáliť, aké sledované časové obdobie, v rámci ktorého sa vyhodnotí a stanoví odhadovaná trhovú hodnotu, je adekvátne jednak z hľadiska jej čo najpresnejšieho odhadu a jednak z hľadiska toho, aby medzi týmto obdobím a obdobím, kedy sa táto hodnota bude brať ako základ dane na určité zdaňovacie obdobie, neuplynul príliš dlhý čas negujúci celú podstatu zdaňovania na báze trhovej hodnoty nehnuteľnosti. Aká bude periodicita prehodnocovania stanovených trhových hodnôt? Akým druhom všeobecne záväzného právneho predpisu budú konkrétne hodnoty nehnuteľnosti stanovené? Odpovede na tieto otázky zatiaľ nie sú jasné. V neposlednom rade je nevyhnutné brať do úvahy aj čas potrebný pre legislatívny proces na schvaľovanie opätovných prehodnotení odhadovaných trhových hodnôt.

Je nevyhnutné položiť si otázku, do akej miery vlastne aktuálna právna úprava reflektuje iné kritériá než veľkosť nehnuteľností. I keď základ dane je koncipovaný na báze veľkosti, predsa pri bližšom pohľade zistíme, že tento nie je jediným faktorom, ktorý zákon o miestnych daniach berie do úvahy. Pri pozemkoch je priamo súčasťou základu dane popri veľkosti aj hodnota pozemku.

Táto však nie je trhovou cenou, resp. aspoň približne jej zodpovedá len v minimálnom množstve prípadov⁵⁵⁵. Pre pozemky druhu orná pôda, chmeľnice, vinice, ovocné sady, trvalé trávnaté porasty, určuje hodnotu pozemku príloha č. 1 k zákonu *o miestnych daniach* pre jednotlivé katastrálne územia SR, pre záhrady, zastavané plochy a nádvoría a ostatné plochy ju určuje príloha č. 2 v závislosti od počtu obyvateľov konkrétnej obce v 8 hodnotových „hladinách“. Hodnotu stavebných pozemkov rovnako ako v predchádzajúcom prípade stanovuje príloha č. 2 k zákonu *o miestnych daniach* v 8 hladinách, avšak túto môže jednotlivá obec stanoviť všeobecne záväzným nariadením odlišne⁵⁵⁶. Hodnota lesných pozemkov, rybníkov s chovom rýb a ostatných hospodársky využívaných vodných plôch sa stanovuje podľa vyhlášky č. 492/2004 Z. z. *o stanovení všeobecnej hodnoty majetku* (t. j. znalcom príslušného znaleckého odboru a odvetia), čiže zohľadňujúc celé spektrum faktorov v závislosti od použitej metódy ohodnotenia nehnuteľnosti, resp. ako sme uviedli vyššie, všeobecne záväzným nariadením obce. Iné faktory, teda diferencovanie rôznych nehnuteľností vo vzťahu ku stanoveniu konkrétnej výšky zdanenia konkrétnej nehnuteľnosti sa realizujú prevažne cez sadzbu dane. Dôvodom je oprávnenie obce diferencovať sadzby dane v závislosti od umiestnenia nehnuteľnosti v obci a v závislosti od druhu nehnuteľnosti a účelu jej použitia. Obce sú oprávnené stanoviť rôzne sadzby daní pre rôzne časti obce. V praxi to vyzerá tak, že obec vo všeobecne záväznom nariadení definuje zóny vymedzené

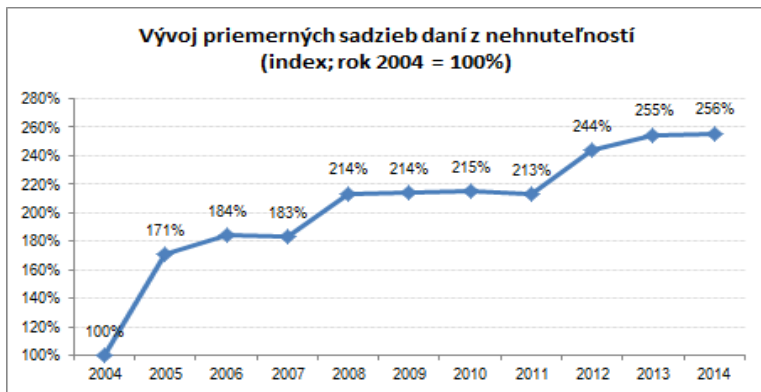
⁵⁵⁵ V najproduktívnejších oblastiach Slovenska sú trhové ceny na približnej úrovni úradných cien pôdy. Ceny pozemkov na okraji obcí a hlavne miest sú až niekoľkonásobne vyššie. Trhové ceny pôd, ktoré sa nachádzajú v nižšej produkčnej schopnosti pôd Slovenska, dosahujú v niektorých prípadoch len 1/3 z hodnoty úradne stanovených cien poľnohospodárskej pôdy (zdroj: <http://agrofarmy.sk/Rmenu/Informacie/Cenapody/cenapody.php>).

⁵⁵⁶ Napr. všeobecné záväzné nariadenie hlavného mesta Bratislava stanovuje túto hodnotu na 71,69 eur/m² oproti hodnote 59,74 eur/m² stanovenej v prílohe č. 2 zákona *o miestnych daniach*.

napr. výpočtom ulíc alebo katastrálnych území, v ktorých stanoví odlišné sadzby dane z nehnuteľností pre jednotlivé druhy nehnuteľností. Obec v tomto smere nie je nijako limitovaná a toto „zónovanie“ je oprávnená stanoviť podľa miestnych podmienok a v podstate podľa vlastného uváženia⁵⁵⁷. Tu teda nachádzame prvok zohľadnenia napr. lukratívnosti nehnuteľností nachádzajúcich sa v centrách miest oproti ich okrajovým oblastiam či iné kritériá podľa miestnych podmienok. Ďalej zákon o miestnych daniach kategorizuje nehnuteľností podľa ich charakteru a účelu a osobitne vymedzuje rôzne druhy pozemkov a stavieb a splnomocňuje obec na stanovenie rôznych sadzieb daní pre tieto jednotlivé kategórie pozemkov a stavieb. Pokiaľ ide o nebytové priestory, tie síce samotný zákon nediferencuje, ale aj pri nich splnomocňuje obec, aby si pre nebytové priestory určené na rôzne účely stanovila rôzne sadzby dane, čo obce hojne využívajú. Pri viacpodlažných stavbách sa môže tento aspekt zohľadniť príplatkom za podlažie, ktoré zvyšuje sadzbu dane, čoho výsledkom je mnohonásobné vyššie daňové zaťaženie viacpodlažných stavieb. Napriek tomu, že takto obec nemôže zohľadniť faktory ako je tvar pozemku, prístup k nemu, vek nehnuteľnosti, podlažie na ktorom sa napr. byt alebo nebytový priestor nachádza, jeho zariadenie a ďalšie faktory definujúceho jeho trhovú hodnotu, predsa nejde „len o zdanenie na základe výmery“, ako by to mohlo byť vnímané z vyjadrení Ministerstva financií.

⁵⁵⁷ Obmedzením je len ust. § 17a zákona o miestnych daniach, podľa ktorého jednotlivou časťou obce je územne celistvá časť obce, v ktorej je najmenej 5% daňovníkov dane z nehnuteľností danej obce a ktorá je ustanovená vo všeobecne záväznom nariadení; môže ju tvoriť ulica, vzájomne susediace ulice alebo susediace parcely pozemkov.

Obr. č. 1: Vývoj priemerných sadzieb dane z nehnuteľností



Zdroj: <http://alianciapas.sk/rebricky-a-kalkulacka-dani-z-nehnutelnosti-2014/>.

Ako podstatný prvok je potrebné vnímať práve sadzbu dane. Aj z vyššie pripojeného obrázku č. 1 je zjavné, že práve sadzba daní je nástrojom obcí na reguláciu výšky zdanenia. Vláda SR si trochu protirečí, keď uvádza, že výnos dane z nehnuteľností je nízky a zároveň sama rozhodla o obmedzení výšky sadzieb dane z nehnuteľností, keď postupne zaviedla limity rozdielov medzi najvyššími a najnižšími sadzbami daní z jednotlivých zložiek dane z nehnuteľností v rámci jednotlivých obcí⁵⁵⁸. Tieto kroky nijako nekorešpondujú s vyhlásením v *Národnom programe reforiem v Slovenskej republike 2014*, kde sa výslovne uvádza, že v zdaňovaní nehnuteľností sa zväžia možnosti zavedenia minimálnej sadzby dane

⁵⁵⁸ Tieto sa postupne zo stavu bez obmedzenia postupne obmedzili na 20-násobné rozpätie pri pozemkoch a 40-násobné rozpätie pri stavbách (novela zákona č. 517/2005 Z. z.); neskôr pribudlo 40-násobné rozpätie pri bytoch a 10-násobné rozpätie pri nebytových priestoroch (novela zákona č. 538/2007 Z. z.); 5-násobné rozpätie pri pozemkoch (novela zákona č. 527/2010 Z. z.) a nakoniec 10-násobné rozpätie pre stavby a byty (novela zákona č. 460/2011 Z. z.).

v závislosti od lokality a ďalších relevantných charakteristík nehnuteľnosti v súlade s odporúčaniami EK a OECD.⁵⁵⁹

Podstatou zmien by teda malo byť uprednostnenie trhovej hodnoty ako základu dane pred veľkosťou nehnuteľnosti. Má svoje výhody, napr. prispieva k lepšej efektívnosti využitia nehnuteľností, umožňuje stanovenie nízkych základných sadzieb dane a je všeobecne považovaná za spravodlivejšiu. Ad valorem systém zdaňovania nehnuteľností v jeho rôznych variantoch v súčasnosti uplatňujú rôzne štáty, napr. Taliansko, Španielsko, Portugalsko, Estónsko, Dánsko, UK, Írsko, Cyprus, Srbsko, Grécko, USA, Kanada, Mexiko, a i.⁵⁶⁰ I keď previazanie zdanenia nehnuteľností s ich trhovou hodnotou je obsiahnuté aj v odporúčaní Európskej Komisie⁵⁶¹, zastávame názor, že takýto systém nemusí byť pre každý štát vhodný. Ide o pomerne náročný spôsob stanovenia základu dane najmä vzhľadom na presnosť bázy dát, na základe ktorých sa hodnota nehnuteľnosti na účely zdanenia stanovuje, potrebu pravidelného prehodnocovania a udržiavanie aktuálnosti systému, riešenia sporov s daňovníkmi, ktorí rozporujú priradenú hodnotu nehnuteľností v ich vlastníctve a celkový postoj daňovníkov a v neposlednom rade rentabilitu systému z dôvodu vysokej administratívnej náročnosti jeho zavedenia a udržiavania, politické vplyvy, a pod. Existuje viacero príkladov, kde ad valorem systém nedosahuje takú efektívnosť, resp. také prínosy, aké by boli očakávané. Napríklad v Dánsku, kde sa uplatňuje ad valorem systém zaznamenávajú narastajúce problémy ohľadom aktualizácie

⁵⁵⁹ Pozri bližšie *Národný program reforiem v Slovenskej republike 2014*, s. 31.

⁵⁶⁰ Pozri bližšie FRANZSEN, R. *Features of Ad Valorem Property Tax Systems – International Comparison*. (Poznámky z prezentácie). Market value-based taxation of Real property: Lessons from International experience, Lincoln Institute of Land Policy & Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, 17. - 21. 3. 2014.

⁵⁶¹ Napr. v rámci posledného odporúčania Rady z 8. júla 2014, ktoré sa týka národného programu reforiem Slovenska na rok 2014 a ktorým sa predkladá stanovisko Rady k programu stability Slovenska na rok 2014 (2014/C 247/23).

oceňovania, ktoré sa realizuje na dvojročnej báze, kde preceňovanie z roku 2011 bolo až v 75 % prípadov vyhodnotené ako nesprávne a preceňovanie, ktoré malo prebehnúť v roku 2013 bolo odložené do roku 2015 z dôvodu zavádzania nového systému oceňovania.⁵⁶²

Príkladom štátu, kde sa dosahuje vysoký výnos dane z nehnuteľnosti (až 1,2 % HDP) aj bez toho, aby sa základ tejto dane viazal na trhovú hodnotu nehnuteľností je Poľsko. Vo vzťahu k Poľsku sa síce taktiež objavili návrhy zmeniť základ zdanenia, avšak keďže odporúčané ad valorem zdaňovanie je politicky nepriechodné, úvahy smerom k zlepšeniu systému zdaňovania sa uberajú práve smerom diferenciacie sadzieb pre špecificky vymedzené zóny v rámci jednotlivých územných jednotiek. V Poľsku sa teda súčasné úvahy de lege ferenda uberajú podobným smerom, ako je koncipovaná naša súčasná úprava, teda členenie a variabilita sadzieb dane popri súčasnom ponechaní veľkosti nehnuteľnosti ako základu zdanenia.⁵⁶³ Z uvedených príkladov vyplýva, že základ efektívnosti zdaňovania tkvie v oblasti správy dane z nehnuteľností a stanovenie základu „komplikovanejším“ spôsobom nemusí zaručiť vyššie výnosy dane. Týmito príkladmi sme nechceli uzavrieť, že prejsť na stanovenie základu dane cez definovanie trhovej hodnoty nehnuteľností je zlou myšlienkou, ale skôr presvedčenie, že administratívna náročnosť vytvorenia a udržiavania takéhoto systému, pokiaľ naozaj má byť spravodlivejší než ten súčasný, môže vyústiť do neefektívnosti nového systému. Prínos ad valorem zdaňovania sa totiž naplno môže prejaviť až pri skutočne vysokom daňovom zaťažení, teda dostatočných daňových výnosoch, ktoré budú kompenzovať administratívne náklady s ním spojené. Za úvahu preto stojí zamyslieť sa nad skutočnosťou, či

⁵⁶² Pozri bližšie BRZESKI, W. J. *Country Case Study – Denmark and Poland*. (Poznámky z prezentácie). Market value-based taxation of Real property: Lessons from International experience, Lincoln Institute of Land Policy & Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, 17. - 21. 3. 2014.

⁵⁶³ Ibid.

nebolo možné zlepšiť súčasnú právnu úpravu aj s nižšími nákladmi, teda jednoducho povedané, „zefektívniť“ súčasný systém zdanenia. Dôvod našich úvah je nasledovný: Hlavné mesto Bratislava k 31. decembru 2013 eviduje dlh na miestnych daniach a miestnom poplatku v sume 2,81 mil. eur, z čoho nedoplatok na dani z nehnuteľností predstavuje takmer polovicu⁵⁶⁴, v Košiciach to bolo k rovnakému dátumu 1,595 mil. eur⁵⁶⁵, v Nitre 3,083 mil. eur za všetky miestne dane a miestny poplatok⁵⁶⁶, v Trebišove k 30. 6. 2014 je to 1,772 mil. eur za všetky miestne dane a miestny poplatok⁵⁶⁷. Takto by sme mohli pokračovať. Ako hlavný problém teda vidíme ani nie tak potrebu radikálne zmeniť spôsob zdanenia, ale skôr nájsť spôsob motivácie k dobrovoľnej úhrade splatnej dane, resp. jej vymáhania, keďže podľa nášho názoru, ak niekto neuhradí ani tú „nižšiu“ daň, ako možno od neho očakávať, že uhradí tú „vyššiu“? Samotná zmena stanovenia základu dane z nášho pohľadu podstatu problému nevyrieši. Je preto potrebné najskôr odstrániť príčiny súčasného stavu vysokých daňových nedoplatkov na dani z nehnuteľností a až následne smerovať k iným radikálnym reformám spôsobu zdanenia. Zjavným nedostatkom súčasného status quo je nízka efektivita výberu daní a nízka vymožiteľnosť daňových nedoplatkov. Tento problém je v podstate nelogický, nakoľko nehnuteľnosť sa nedá „prestáť hovoriť“ a jedným zo spôsobov výkonu daňovej exekúcie je aj exekúcia predajom nehnuteľnosti. V čom teda tkvie podstata problému? Samotná

⁵⁶⁴ Zoznam daňových dlžníkov zverejnený mestom Bratislava (dostupné na internete: http://www.bratislava.sk/vismo/dokumenty2.asp?id_org=700000&id=11043198).

⁵⁶⁵ Zoznam daňových dlžníkov zverejnený mestom Košice (dostupné na internete: <http://e-samosprava.kosice.sk/Zverejnenie/Nedoplatky.aspx>).

⁵⁶⁶ Zoznam daňových dlžníkov zverejnený mestom Košice (dostupné na internete: <http://www.nitra.sk/stranka.php?cat.459>).

⁵⁶⁷ Zoznam daňových dlžníkov zverejnený mestom Trebišov (dostupné na internete: http://www.trebisov.sk/userimages/files/site/nedoplatky_dane_a_poplatky_2014-06-30.pdf).

právna úprava správy miestnych daní a jej praktická aplikácia prináša v praxi množstvo problémov. Už viac krát bola pertraktovaná otázka zákonného vymedzenia kompetencie obce ako správcu dane a jej praktického výkonu, napr. v oblasti uskutočňovania daňového exekučného konania, ktoré môžu obce buď realizovať sami s využitím Daňového poriadku alebo prostredníctvom súdneho exekútora, teda postupom podľa zákona č. 233/1995 Z. z. *o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov* v znení neskorších predpisov, čo pre obce nepredstavuje vyriešenie problému⁵⁶⁸. Jeden z faktorov vplyvujúcich na vytvorenie spomenutého súčasného stavu vidíme v spôsobe vymedzenia kompetencií v oblasti správy miestnych daní ako takom. Z dôvodu výkonu samostatnej samosprávnej činnosti si správu miestnych daní vykonáva každá obec samostatne. Tento aspekt bol už viac krát pertraktovaný ako prinášajúci nie len pozitíva, ale i negatíva, spočívajúce najmä v administratívnej náročnosti takejto správy, absenciou kvalifikovaného personálneho substrátu najmä v menších obciach, apod. Riešením by preto mohlo byť spájanie kompetencií na účely správy miestnych daní a ich výkon spoločne pre viacero obcí jedným administratívnym oddelením v rámci určitého počtu obcí alebo v obci, ktorá je sídlom okresu, resp. inak definovaného územia s pomerným znášaním administratívnych nákladov. Tým by sa zároveň odstránil aj jeden z fenoménov malých obcí, kde „sused“ nebude viesť daňové exekučné konanie voči inému „susedovi“ a vytvorili by sa lepšie predpoklady pre kreovanie administratívy kvalifikovanej pre výkon takejto správy daní. Toto riešenie však môže pomôcť hlavne malým obciam, ale ako komplexné riešenie problému nízkej vymožitelnosti zrejme ani toto nebude postačovať, keďže evidujeme aj vysoký počet veľkých

⁵⁶⁸ Pozri bližšie: 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.

miest, ktoré majú zásadné problémy s vymožitelnosťou miestnych daní. Riešenie smerom k zvýšeniu výnosov a vytvoreniu spravodlivejšieho systému zdaňovania však možno vidieť aj v čiastočne načrtnutom modifikovaní súčasnej úpravy, aby súbežne s veľkosťou nehnuteľnosti a už zohľadňovanou polohou nehnuteľnosti v konkrétnej obci/jej časti či účelom jej využitia boli zohľadňované aj ďalšie kritériá smerujúce k postupnému približovaniu k reálnej hodnote konkrétnej nehnuteľnosti (ako napr. vek nehnuteľnosti). Tým by sa rozvinul už čiastočne existujúci modifikovaný systém zdanenia na báze veľkosti nehnuteľnosti zohľadňujúci aj iné kritériá než výmera, (zvykne sa označovať ako *adjusted/calibrated area-based taxation*), ako je druh nehnuteľnosti, vek, stav, účel použitia, veľkosť sídla, lukrativita zóny v ktorej sa nehnuteľnosť nachádza a ktoré možno použiť ako multiplikátory, resp. koeficienty modifikujúce základ dane⁵⁶⁹. Tým by sa jednak prispelo k spravodlivejšiemu spôsobu zdanenia a jednak podstatne nezvýšila administratívna náročnosť správy dane, navyše by odpadli náklady na pravidelné prehodnocovanie nevyhnutné pri *ad valorem* systéme. Takýto systém by mohol poslúžiť až do času zlepšenia stavu výkonu správy dane, aby vysoké administratívne náklady zbytočne neznižovali už aj tak nízku efektivitu výberu dane.

Sumarizujúc uvedené, ako prvoradý cieľ pre legislatívny orgán odporúčame najskôr odstrániť nedostatky súčasnej právnej úpravy a praktického výkonu správy miestnych daní⁵⁷⁰ a až následne sa

⁵⁶⁹ Podobný systém sa napr. uplatňuje v Indii (pozri bližšie McCLUSKY, W. *Features of Ad Valorem Property Tax Systems – International Comparison*. (Poznámky z prezentácie). Market value-based taxation of Real property: Lessons from International experience, Lincoln Institute of Land Policy & Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, 17.-21. 3. 2014.

⁵⁷⁰ Príkladom deficitu v tejto oblasti, resp. až nepochopením potrieb samosprávy je aj zavedenie spoločného daňového priznania pre daň z nehnuteľností, daň za psa, k dani za predajné automaty a k dani za nevýherné hracie prístroje, ktoré bolo zvlášť kritizované samosprávou. (K tomu pozri bližšie Stanovisko Únie miest Slovenska k návrhu vládneho zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č.

zamerat' na mimoriadne nákladné radikálne reformy, ktoré (aspoň podľa nášho názoru) neodstránia podstatu problému, a to nízku efektivity výberu dane z nehnuteľností a nízku vymožiteľnosť daňových nedoplatkov.

3. 1. 2. Reforma daňovej a colnej správy

Stav celkovej efektivity daňovej správy/správy daní⁵⁷¹ v SR nebol v poslednom období nejako lichotivý⁵⁷². Potreba reforiem načrtnutej sféry daňového zákonodarstva nevyplýva len z vnútroštátnych prameňov, ale je nanajvýš zjavná aj v rámci medzinárodných komparatívnych štatistických zisťovaní. Snahou o reformu tohto systému bolo vypracovanie programu *Reformy daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov*, ktorá je realizovaná prostredníctvom programu UNITAS. Kompletná zmena procesnej roviny daňového práva mala byť podčiarknutá nie len prijatím nového procesného daňového kódexu (Daňového poriadku), ale hlavne úplnou reorganizáciou daňovej správy, teda daňových a aj colných orgánov, ktorých zlúčením malo dôjsť ku kreovaniu novej – finančnej správy. Tento program sledoval načrtnuté línie a mal za cieľ jednak úpravu legislatívy správy daní (prostredníctvom nového Daňového poriadku) a jednak úpravu samotnej daňovej správy cestou zjednotenia štruktúry daňových a colných orgánov a následného inštitucionálneho zlúčenia výberu daní, ciel a poistných príspevkov. Tento program

582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov z 20. júla 2011; dostupné na http://www.uniamiest.eu/VismoOnline_ActionScripts/File.ashx?id_org=600175&id_dokumenty=1811).

⁵⁷¹ Na tomto mieste nemožno dané pojmoslovie selektovať z dôvodu pôsobenia vo vzájomnej nerozlučiteľnej spätosti.

⁵⁷² Pozri bližšie KICOVÁ, A. *Economic aspects of tax administration*. In: Dny práva 2011. Brno : Masarykova univerzita, 2012. s. 32-38.

však nebol zatiaľ uskutočnený v plnej miere a je patrné, že s jeho implementáciou sa nepokračuje v predpokladanom časovom harmonograme. Smutne musíme skonštatovať, že doslova „zastal na pol ceste“⁵⁷³. Hoci samotný program bol odbornou verejnosťou hodnotený nie celkom jednoznačne a jeho čiastkové výsledky napr. v podobe Daňového poriadku sa nestretli s očakávanými priaznivými hodnoteniami, ani táto stagnácia navodzujúca dojem nejednotnosti v otázke jeho dovŕšenia nie je vhodným spôsobom prijímania reforiem. Napriek uvedomovaniu si významu daňového procesu a daňovej správy ako determinantu úspešnosti výberu daní je spôsob praktického výkonu ich reformy podľa nášho názoru neodpušiteľne nedôsledný a nezodpovedný. Dôsledky nedostatkov v uskutočňovaní reformných krokov (vrátane výslovne technických problémov so zavádzaním nového informačného systému daňovej správy) sa nevyhnutne podpisujú pod nízku mieru efektivity daňovej správy, ktorá ešte podčiarkuje krízu verejných financií a namiesto snahy o maximalizáciu výťažku daňových príjmov je jednou zo sfér ich plytvania.

Ilustrovať „zlyhanie systému“ možno aj na príklade elektronického doručovania a elektronickej komunikácie medzi daňovým subjektom a správcom dane. Daňový poriadok rozvinul predchádzajúcu úpravu elektronického doručovania, avšak so závažnými aplikačnými nedostatkami. Doručovanie podaní zo strany daňových subjektov elektronickými prostriedkami (§ 13 ods. 5) Daňový poriadok prvotne obmedzil tak, že toto bolo viazané na nutnosť ich podpísania zaručeným elektronickým podpisom. Uvedomujúc si skutočnosť, že týmto disponovalo len malé percento daňových subjektov, ešte pred nadobudnutím účinnosti tohto ustanovenia došlo k jeho novelizácii zákonom č. 331/2001 Z. z.

⁵⁷³ Napr. už len tým, že došlo k plánovanému zlúčeniu Daňového riaditeľstva SR a Colného riaditeľstva SR do Finančného riaditeľstva SR, ale daňové a colné úrady ostali zachované a ich plánované zlúčenie sa neuskutočnilo.

smerom k opätovnému zavedeniu možnosti uzavrieť so správcom dane dohodu o elektronickom doručovaní, pri ktorej nebude potrebný zaručený elektronický podpis (a ktorá bola zakotvená už v predchádzajúcom zákone č. 511/1992 Zb.). Táto zmena bola nevyhnutná aj z dôvodu, že ust. § 14 ods. 1 Daňového poriadku zakotvilo povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami (teda so zaručeným elektronickým podpisom) voči orgánom finančnej správy pre daňový subjekt, ktorý je platiteľom DPH, daňového poradcu za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní, advokáta za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní a aj iného zástupcu za daňový subjekt, ktorý je platiteľom DPH, ktorého zastupuje pri správe daní. Zákonom č. 546/2011 Z. z. sa však posunula účinnosť povinného doručovania podľa § 14 Daňového poriadku na 1. apríl 2012 (§ 165a), zákonom č. 91/2012 Z. z. na 1. január 2013 a zákonom č. 440/2012 Z. z. až na 1. január 2014 (§ 165b). Napriek tomu, že v súčasnosti sa už táto úprava aj reálne uplatňuje, prináša značné aplikačné problémy jednak súvisiace s technickými problémami, jednak s nejednotnou aplikačnou praxou praktického výkonu tohto spôsobu doručovania rôznymi orgánmi finančnej správy a mimoriadnej byrokratizácie uzatvárania dohôd na účely doručovania bez zaručeného elektronického podpisu. Ešte väčší chaos vznikol ohľadom regulácie elektronického doručovania písomností správcom dane. Hoci už od začiatku stanovovalo ust. § 30 ods. 1 Daňového poriadku, že správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami, teda prioritu mal mať tento spôsob, jeho praktická aplikácia ostáva neistá. Daňový poriadok podrobne upravuje doručovanie elektronickými prostriedkami v ust. §§ 32-33 a počíta s vytvorením osobnej internetovej zóny daňového subjektu, obsahom ktorej majú byť najmä spis daňového subjektu v elektronickej forme, elektronický výpis z osobného účtu daňového subjektu, prístup na elektronickú podateľňu, elektronická osobná schránka a katalóg služieb (pričom niektoré z uvedených zložiek sú už prístupné

registrovaným subjektom). Plnenie daňových povinností a komunikácia s finančnou správou by teda mala nadobudnúť sofistikovanú, rýchlu, efektívnu a prehľadnú podobu. Problém však spočíva v neustálom posúvaní účinnosti tejto úpravy. Kým pôvodne mala nadobudnúť účinnosť 1. januára 2012, zákonom č. 546/2011 Z. z. sa posunula účinnosť na 1. január 2013, zákonom č. 440/2012 Z. z. na 1. január 2015 a zákonom č. 218/2014 Z. z. až na 1. január 2016. Tento prístup považujeme nie len za výrazný zásah do právnej istoty daňových subjektov, ale aj za priamy činiteľ brzdiaci modernizáciu výkonu verejnej správy, najmä jej toľko ospevovanej elektronizácie a preferovania pro-klientskeho prístupu. Pri komplexnom zhodnotení preto musíme vysloviť nevyhnutný záver, že uvedená reforma nebola zvládnutá a hodnotíme ju ako nevyužitú šancu na zlepšenie systému správy daní.

3. 2. Súčasne rozpracované a koncepcie na úrovni EÚ

Aj v súčasnosti existuje široký priestor pre otváranie nových dverí existujúcej vnútroštátnej daňovej regulácie, do ktorých doposiaľ únia nevstúpila, či rozširovanie alebo úpravu už úniou regulovaných daňovo-právnych vzťahov. Prioritne možno identifikovať všeobecný zámer boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom, predovšetkým, ale nie len, precizovaním právnej úpravy DPH či prehľbovaním vzájomnej pomoci a spolupráce v oblasti správy daní. Nasledujú také aspekty ako je prehodnotenie spôsobu financovania potrieb EÚ cestou prípadných novo zavedených vlastných daní EÚ, snahy o zásahy do legislatívy zdaňovania príjmov právnických osôb, podpora ochrany životného prostredia zavádzaním tzv. zelených daní, či iné. Na tomto mieste sa zmienime o rozpracovaných koncepciách, ktoré sú z nášho pohľadu obzvlášť zaujímavé či kontroverzné.

3. 2. 1. CCCTB koncept

Neustále skloňovanie harmonizácie v oblasti priamych daní môže naznačovať, že dozrieva čas na pretavenie teoretických modelov do konkrétnej právnej úpravy na úrovni EÚ. Najmä od roku 2000 sa Komisia vrátila s ambicióznejšou politikou v oblasti priameho zdaňovania⁵⁷⁴. Prijatie jednoznačných opatrení na poli harmonizácie priamych daní si ale vyžaduje extrémne nároky na optimalizáciu univerzálnej, všeobecne akceptovanej právnej úpravy. Jedným z determinantov oddaľovania realizácie harmonizačných krokov na úrovni priamych daní sú technické a politické prekážky spôsobované, okrem iného, aj neustálym rozširovaním základne členských štátov Európskej únie. Určiť pravidlá tak, aby vyhovovali všetkým, aktuálne 28 členským štátom, sa javí takmer nemožné. Uvedená skutočnosť priamo ovplyvňuje možnosť prijímať legislatívne kroky na úniovej úrovni. Z legislatívnej praxe na úrovni EÚ je známym a mnohonásobne potvrdeným faktom, že harmonizácia v oblasti priameho zdaňovania je komplikovaným, zdĺhavým a náročným procesom. Právne predpisy regulujúce priame zdaňovanie totiž spadajú pod režim článku 115 ZFEÚ: bez toho, aby bol dotknutý článok 114⁵⁷⁵, Rada jednomyselne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom vydá smernice na aproximáciu zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie vnútorného trhu. Keďže aj po prijatí *Lisabonskej zmluvy* ostali otázky súvisiace s daňovou politikou v kompetencii členských štátov, z uvedeného jednoznačne vyplýva, že na prijatie právnych foriem, ktorá majú priamy dopad na vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu, sa vyžaduje prijatie smernice v rámci

⁵⁷⁴ Pozri bližšie napr. KARABINOŠ, M. *CCCTB - Európa na pokraji harmonizácie daňového základu korporátnej dane*. In: Cofola 2012. Brno : Masarykova univerzita, 2012. s. 923-935.

⁵⁷⁵ Predmetný článok upravuje problematiku aproximácie práva.

mimoriadneho legislatívneho postupu. Komisia doposiaľ predstavila štyri konkrétne modely, ktoré reprezentujú možnosť riešenia otázky jednotných pravidiel pre daň z príjmov právnických osôb, no z vyššie naznačeného dôvodu doposiaľ predstavené návrhy nenadobudli podobu záväzných pravidiel. Sú nimi:⁵⁷⁶ (i) zdanenie podľa štátu riadiacej spoločnosti; (ii) (jednotný) spoločný konsolidovaný základ dane; (iii) povinne harmonizovaný základ dane a (iv) európska korporátna daň.

Po dôkladnom zvážení všetkých alternatív a prehodnotení vyjadrení sa členských štátov sa Európska komisia rozhodla pre kreovanie jednotných pravidiel pre vytvorenie spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb (common consolidated corporate tax base – známeho pod skratkou CCCTB). Najvýznamnejším krokom k dosiahnutiu vytýčeného cieľa je vytvorenie návrhu smernice o *spoločnom konsolidovanom základe korporátnej dane*. Cieľom návrhu je harmonizovanie spôsobu určenia základu korporátnej dane, za zachovania vnútroštátnej suverenity pri určení výšky jej sadzby. Tento projekt, v porovnaní s predchádzajúcimi snahami v tejto oblasti, treba zhodnotiť ako prvý komplexný a ucelený, dotýkajúci sa širokej skupiny daňovníkov v rámci EÚ. Pred iniciáciou koncipovania samotného textu legislatívnej úpravy spoločného konsolidovaného základu dane právnických osôb Komisia v roku 2001 otvorila širokú verejnú diskusiu a uskutočnila celú sériu odborných konzultácií. Pomyšným prvým krokom v tomto procese bolo zverejnenie analytickej štúdie zdaňovania spoločností v Európskom spoločenstve,⁵⁷⁷ ktorá pre predmetné diskusie tvorila podklad. Najdôležitejším strategickým krokom v tomto rannom štádiu procesu bolo vytvorenie pracovnej skupiny (*CCCTB Work Group*,

⁵⁷⁶ Pozri bližšie ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Linde : Praha, 2010. s. 108.

⁵⁷⁷ Pozri bližšie Informačné listy o Európskej únii. Priame zdaňovanie: zdaňovanie fyzických osôb a spoločností. (Dostupné na internete: http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sk/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.2.html).

WG)⁵⁷⁸, ktorú tvorili poprední experti, nominanti z daňových správ všetkých členských štátov. Prvotným cieľom tejto pracovnej skupiny bolo pripraviť návrh harmonizačnej smernice upravujúcej otázky CCCTB do 31. decembra 2008. Uvedené sa kvôli podružným komplikáciám splniť v tom čase nepodarilo.⁵⁷⁹ Komisia priebežne uskutočňovala bilaterálne konzultácie na neformálnej báze s profesijnými združeniami a združeniami podnikateľských subjektov, pričom niektoré z týchto záujmových skupín predložili svoje stanoviská oficiálne. Pre končnú podobu návrhu boli relevantné aj výsledky akademického výskumu.

Súčasný návrh smernice o CCCTB bol predložený Komisiou dňa 16. marca 2011. V novembri 2012 prešiel návrh smernice konzultáciou v Hospodárskom a sociálnom výbore a v Európskom parlamente. Oba tieto orgány návrh odsúhlasili,⁵⁸⁰ avšak s návrhom početných zmien a doplnkov. Európsky parlament na svojom plenárnom zasadnutí dňa 19. apríla 2012 prijal 38 doplnkov a zmien k pôvodnej verzii návrhu, ktoré sa v mnohých prípadoch dotýkajú otázok zásadného charakteru. Názor týchto orgánov je v rámci osobitného legislatívneho postupu síce len poradný a nemá záväzný charakter, takže teoreticky by Rada pri prijímaní rozhodnutia na tieto zmeny nemusela prihliadať. Uvedené by však sprevádzali oprávnené negatívne reakcie, nakoľko navrhované zmeny

⁵⁷⁸ CCCTB WG bola zriadená v novembri 2004 a do apríla 2008 sa stretla na trinástich plenárnych zasadnutiach.

⁵⁷⁹ Okrem tejto „hlavnej“ skupiny bolo kreovaných ďalších šesť podskupín. Tie riešili konkrétne partikulárne otázky a dôkladnejšie preskúmavali konkrétne oblasti. Úloha národných expertov bola obmedzená na poskytovanie technickej pomoci a poradenstva útvarom Komisie. CCCTB WG sa trikrát stretla aj v rozšírenej podobe, aby všetci kľúčoví experti a zainteresované strany z obchodnej, podnikateľskej a profesijnej sféry a akademickej obce dostali príležitosť vyjadriť svoj názor.

⁵⁸⁰ Naproti tomu opatrené stanovisko vyjadril Výbor regiónov (dostupné na internete: <http://coropinions.cor.europa.eu/coropiniondocument.aspx?langua ge=sk&docnr=152&year=2011>).

a doplnenia sú veľmi inšpiratívne pre zdokonalenie naznačeného systému. Keďže názory na rozsah, spôsob a dokonca aj potrebu harmonizácie sa rôznia,⁵⁸¹ dá sa považovať za veľký, a toho času aj bezkonkurenčný úspech, že sa návrh smernice Rady KOM(2011) 121 *o spoločnom konsolidovanom základe dane právnických osôb* (CCCTB) v konečnom znení vôbec podarilo vypracovať. Projekt CCCTB je jasným dôkazom toho, že EÚ má evidentnú snahu (po harmonizácii čiastkových otázok priameho zdaňovania) harmonizovať kompletný súbor daňovo-právnych vzťahov týkajúcich sa zdaňovania príjmov právnických osôb.⁵⁸² Napriek tomu, sme však nútení konštatovať, že aj napriek niekoľkokoročným, v poslednom období omnoho intenzívnejším spôsobom prejavovým snahám, stále hovoríme o koncepte a súčasné východiská nám naznačujú, že proces prijímania návrhu smernice o CCCTB do záväznej podoby nemusí byť úspešný.

O návrhu smernice Rady o CCCTB by sa dalo konštatovať, že je zhmotnením mnohoročných konzultácií, odborných štúdií a ďalších vysokokvalifikovaných pracovných postupov, ktoré mali za cieľ priniesť efektívny a všeobecne akceptovateľný súbor opatrení, ktorý by reguloval vybrané základné prvky zdaňovania právnických osôb. V centre pozornosti pritom stoja nadnárodné spoločnosti⁵⁸³ vykonávajúce svoje obchodné aktivity na území viacerých, najmenej však dvoch štátoch EÚ, na ktoré by mal tento koncept najväčší dopad. Spravidla ide o koncerny, ktoré uskutočňujú svoju činnosť prostredníctvom majetkovo previazaných dcérskych spoločností.

⁵⁸¹ Pozri bližšie BUJŇÁKOVÁ, M. *Je v Európe potrebná harmonizácia daní?* In ČERVENÁ, K., ROMANOVÁ, A., KARABINOŠ, M., KOČIŠ, M. *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 32.

⁵⁸² Pozri bližšie KARABINOŠ, M. *Vybrané otázky projektu CCCTB*. In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 105.

⁵⁸³ *Pozn.* známe ako transnational companies - TNC.

Návrh smernice Rady o CCCTB bol veľmi diskutovanou a kontroverznou témou ešte pred jeho samotným predstavením, o to viac bol podrobený analýzám jeho vplyvu po tom, čo boli zadefinované jeho jasné východiská. Aj keď sa pôvodne predpokladalo, že po zapracovaní pripomienok k návrhu by sa spoločné európske pravidlá mohli uviesť do života už na prelome rokov 2015 a 2016, realita je taká, že budúci legislatívny vývoj je nejasný. Uvedený stav však nie je spôsobený len imperfektnosťou návrhu smernice Rady o CCCTB, ktorá by sa dala postupne kompenzovať zapracovaním kvalitatívne vyvážených pripomienok. Analýzou celospoločenskej klímy sa dá dospieť k názoru, že v súčasnom turbulentnom období by nemusel mať šancu na úspech sebelejší návrh týkajúci sa predmetnej oblasti. Uvedené pramení zo skutočnosti, že je možné pozorovať polaritu medzi členskými štátmi, ktoré majú protichodné názory na zvyšovanie stupňa dosiahnutej integrácie a potreby harmonizácie, a to nielen v oblasti daňového práva a fiskálnej politiky. V množine členských štátov EÚ je preto možné jednoznačne vygenerovať skupinu štátov, pre ktoré by bola harmonizácia na úrovni priamych daní výhodná⁵⁸⁴, ako aj tie, pre ktoré je dosiahnutý stupeň ingerencie pomysleným prípustným maximom a nepodporujú iniciatívy na ďalšie posilňovanie kompetencií Európskej únie v tejto oblasti. Tento prístup sprevádzajú obavy o strate daňovej suverenity a nezvratnosti tohto procesu.⁵⁸⁵ Bez akýchkoľvek pochybností je pozitívnym

⁵⁸⁴ Vyspelé štáty s vyššími a progresívnymi daňami - kvôli daňovej konkurencii.

⁵⁸⁵ Zhodujeme sa s názorom, že v súčasnom období je proces integrácie prakticky jednosmerným procesom. V súvislosti s prijatím *Lisabonskej zmluvy* je síce právne možný v zmysle článku 50 *Zmluvy o Európskej únii*, tzv. exit clause, ktorý deklaruje, že každý členský štát sa môže rozhodnúť vystúpiť z únie v súlade so svojimi ústavnými požiadavkami. Členský štát, ktorý sa rozhodne vystúpiť, oznámi svoj úmysel Európskej rade. V zmysle usmernení Európskej rady Únia dojedná a uzavrie s takým štátom dohodu, ktorá ustanoví spôsob jeho vystúpenia, pričom zohľadní rámec jeho budúcich vzťahov s Úniou. Táto dohoda sa dojedná v súlade s článkom 218 ods. 3 *Zmluvy o fungovaní Európskej*

prínosom návrhu smernice Rady o CCCTB, že boli vybudované a jasne zadefinované základy harmonizácie v oblasti priameho zdaňovania, na ktorých sa dá v prípade, keď vyvstane reálna a všeobecne akceptovaná potreba, stavať. Koncept spoločného konsolidovaného základu dane právnických osôb pojmovo stojí na troch základných pilieroch, a to (i) spoločný základ dane, ktorý predstavuje výpočet daňového základu korporácií na základe spoločných pravidiel a kritérií, dohodnutých a uplatňovaných v rámci EÚ; (ii) konsolidovaný základ dane: jeho východiskom je konsolidovaná účtovná závierka podľa legislatívy EÚ; (iii) daňový základ právnických osôb, cieľovo korporácií: bude sa vzťahovať na právnické osoby, teda nadnárodné spoločnosti pôsobiace z teritoriálneho hľadiska na území EÚ a z ich „celoeurópskych aktivít“. Koncept spoločného konsolidovaného základu dane právnických osôb teda predstavuje doposiaľ najživotaschopnejší prístup pri prehľbovaní harmonizácie v oblasti priamych daní. Aj tento model je však možné variovať podľa rôznych scenárov. Najčastejšie sa skloňujú tieto prístupy: (i) povinné uplatňovanie systému CCCTB vo všetkých členských štátoch; (ii) dobrovoľné uplatňovanie systému CCCTB; (iii) povinné uplatňovanie pre vybranú skupinu štátov⁵⁸⁶ (štúdie hovoria i ekonomicky vyspelejších regiónoch: Rakúsko, Belgicko, Francúzsko, Nemecko, Maďarsko, Taliansko, Luxembursko, Holandsko a Španielsko) a pre ostatné

únie. Uzatvára ju v mene únie Rada, ktorá sa uznáva kvalifikovanou väčšinou po udelení súhlasu Európskeho parlamentu. Z pragmatického hľadiska, s prihliadnutím na komplikovanosť vzájomných väzieb, je veľmi ťažko predstaviteľná realizácia uvedeného článku v praxi a domnievame sa, že skloňovanie vystúpenia z Európskej únie je skôr prejavom populizmu, než reálnej iniciatívy. (Pozri bližšie TICHÝ, A. a kol. *Evropské právo*. Praha : C. H. BECK, 1999. s. 64–65).

⁵⁸⁶ Pozri bližšie *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union* (dostupné na internete: https://www.eisewhere.com/file_uploads/4e18cb3a21356d80a74bbe60702bfa03_CCCTBrepjan2011.pdf).

štáty dobrovoľné uplatňovanie systému. Pokiaľ sa vrátíme k samotnej podstate, koncept spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb bol vytvorený s cieľom predstaviť riešenie niektorých daňových prekážok a problematických momentov rastu na jednotnom trhu.

Keďže do tohto času neexistujú precizované spoločné pravidlá dane z príjmov právnických osôb, v praxi je nezriedkavým dôsledkom súbežnej pôsobnosti vnútroštátnych daňových systémov nadmerné a dvojité zdaňovanie, veľká administratívna záťaž pre podniky a vysoké náklady na dodržiavanie daňových právnych predpisov. Táto situácia je opodstatnene vnímaná ako jedna z bariér investovania a ako pravý opak nastavenia podporujúceho rast, ktorý je hlavným cieľom v záujme stimulovania vytvárania pracovných miest.⁵⁸⁷ Navrhovaný spoločný prístup zatiaľ predpokladá stav, kedy by sa zabezpečil určitý partikulárny súlad vnútroštátnych daňových systémov, v tomto štádiu by sa ale neharmonizovali sadzby dane. Uvedený prístup sa v tomto období javí ako jediná schodná cesta, nakoľko absentuje konsenzus pre hlbšiu harmonizáciu, hlavne čo sa týka sadzieb dane. Práve postoj k harmonizácii sadzieb dane z príjmov je veľmi páľčivou otázkou. Mnohí autori, sú presvedčení, že aj napriek pomerne vysokému stupňu integrácie je naďalej potrebné a žiaduce podporovať spravodlivú hospodársku súťaž v oblasti sadzieb dane.⁵⁸⁸ Rozdiely medzi sadzbami totiž umožňujú udržať na vnútornom trhu určitý stupeň daňovej súťaže medzi členskými štátmi, čo je jednoznačne možné považovať za pozitívny jav. Malo by v plnej miere zostať legitímnym právom každého konkrétneho štátu, s prihliadnutím na svoje konkrétne podmienky

⁵⁸⁷ Ide o prioritu vytýčenú v rámci Stratégie 2020 (dostupné na internete: http://ec.europa.eu/europe2020/index_sk.htm).

⁵⁸⁸ Pozri bližšie BUJŇÁKOVÁ, M. *Je v Európe potrebná harmonizácia daní?* In ČERVENÁ, K., ROMANOVÁ, A., KARABINOŠ, M., KOČIŠ, M. *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 32.

a možnosti, udržať si zvýšenú mieru zodpovednosti za vlastnú daňovú a ekonomickú politiku. Spravodlivá súťaž v daňovej oblasti založená na voľnosti štátu rozhodnúť o vlastných daňových sadzbách nepochybne zabezpečuje viac transparentnosti a umožňuje pri kreovaní daňovej politiky a pri stanovovaní svojich sadziieb dane zohľadňovať jednak konkurencieschopnosť na trhu a jednak svoje rozpočtové potreby. Nakoľko vyššie uvedené je reflektovaním názoru mnohých členských štátov, s rozšírením harmonizácie aj na sadzby sa zatiaľ vôbec nepočíta a každý členský štát bude na svoj podiel základu dane daňovníkov uplatňovať svoju vlastnú sadzbu. Kritici harmonizácie sú však presvedčení, že pokiaľ budú nastavené pravidlá pre spoločný konsolidovaný základ, je len otázkou času kedy sa prejde k zblížovaniu a postupne možno aj k unifikácii daňových sadziieb⁵⁸⁹. Harmonizácia sa teda bude týkať len výpočtu základu dane a nedotkne sa finančných účtov. Členské štáty si preto ponechajú svoje vnútroštátne pravidlá finančného účtovníctva a v rámci systému CCCTB sa zavedú osobitné pravidlá výpočtu základu dane spoločnosti. Tieto pravidlá nebudú mať vplyv na vypracovanie ročnej účtovnej ani konsolidovanej závierky.

Hlavným prínosom v rámci CCCTB by malo byť zjednodušenie administrácie daňových záležitostí, keďže skupiny spoločností by uplatňovali na celom území EÚ jeden súbor daňových pravidiel a vybavovali záležitosti len s jednou daňovou správou (jednotné kontaktné miesto). V momente, keď spoločnosť vykoná potrebné kroky a rozhodne sa uplatňovať CCCTB, prestanú sa na ňu vzťahovať vnútroštátne úpravy dane z príjmov právnických osôb vo všetkých aspektoch, ktoré sa budú riadiť spoločnými pravidlami. Na spoločnosti, ktoré by nespĺnili požiadavky na využívanie systému smernice o CCCTB, a na spoločnosti, ktoré by sa rozhodli tento

⁵⁸⁹ Pozri aj OSTERLOH, S., HEINEMANN, F. *The political economy of corporate tax harmonization - Why do European politicians (dis)like minimum tax rates?* In: European Journal of Political Economy. 2013, roč. 29, Marec 2013, s. 18-37.

systém neuplatňovať, sa naďalej budú vzťahovať vnútroštátne pravidlá zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré môžu obsahovať osobitné systémy daňových úľav v prospech výskumu a vývoja. Očakávané benefity u podnikov vyvíjajúcich cezhraničnú činnosť budú prameniť ako zo zavedenia cezhraničnej kompenzácie strát, tak aj zo zníženia tých nákladov na dodržiavanie právnych predpisov, ktoré súvisia s platením daní spoločnosti. Povolenie okamžitej konsolidácie ziskov a strát na výpočet základov dane za celé územie EÚ je ďalším krokom v úsilí o zníženie nadmerného daňového zaťaženia v cezhraničných situáciách, a teda o zlepšenie podmienok daňovej neutrality medzi domácimi a cezhraničnými činnosťami, aby sa mohol lepšie využívať potenciál vnútorného trhu.⁵⁹⁰

Medzi najskloňovanejšie výhody zavedenia CCCTB by malo byť zníženie nákladov spoločností na dodržiavanie právnych predpisov. Okrem zvýšených počiatkových nákladov na vnútro podnikové analýzy sa očakáva, že spoločnosti v konečnom dôsledku ušetria.⁵⁹¹ Zníženie skutočných a vnímaných nákladov na dodržiavanie právnych predpisov bude mať zo strategického hľadiska výrazný vplyv na schopnosť a rozhodnutie spoločností expandovať do zahraničia. Vďaka CCCTB sa v prípade, ak by materská spoločnosť zriaďovala novú pobočku v inom členskom štáte, dajú očakávať podstatné úspory vzhľadom na čas a náklady na dodržiavanie právnych predpisov a nie nezanedbateľný vplyv bude mať aj aspekt

⁵⁹⁰ Z výpočtov na základe vzorky nadnárodných spoločností EÚ vyplýva, že v priemere približne 50 % nefinančných a 17 % finančných nadnárodných skupín by mohlo profitovať z bezprostrednej cezhraničnej kompenzácie strát. Výpočty iných subjektov však takéto optimistické nie sú, EY dokonca uvádza, že profitovať bude môcť najviac 2% podnikateľských subjektov.

⁵⁹¹ Uvedené závisí od mnohých faktorov. Porovnaj: analýza Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union (dostupné na: https://www.eiseverywhere.com/file_uploads/4e18cb3a21356d80a74bbe60702bfa03_CCCTBrepjan2011.pdf).

daňovej istoty. Pre členské štáty bude však zavedenie voliteľného systému znamenať naopak zvýšenú administratívnu záťaž. Regionálne daňové správy budú musieť riadiť dve odlišné daňové schémy, okrem svojej vlastnej vnútroštátnej dane z príjmu právnických osôb aj reflektovať existenciu systému CCCTB⁵⁹². Na druhej strane systém CCCTB obmedzí možnosti daňového plánovania spoločností pomocou transferového oceňovania⁵⁹³ alebo využitím nezlučiteľnosti daňových systémov členských štátov, čím bude dochádzať k menšiemu počtu sporov pred SD EÚ alebo postupom vzájomnej dohody v rámci dohovorov o dvojitom zdanení.

Návrh smernice Rady CCCTB je považovaný za súladný so zásadou subsidiarity⁵⁹⁴. Účelom systému CCCTB je odstrániť daňové prekážky, vyplývajúce predovšetkým zo skutočnosti, že v EÚ existuje 28 rozličných daňových systémov, ktorým musia čeliť podniky pri svojom pôsobení na jednotnom trhu. Nekoordinované kroky, ktoré by si naplánovali a realizovali jednotlivé členské štáty by opäť viedli k súčasnej situácii, pretože spoločnosti by naďalej museli plniť rôzne povinnosti voči takému počtu daňových správ, koľko by bolo členských štátov, v ktorých by podliehali zdaneniu. Ak by každý členský štát uplatňoval svoj vlastný systém, pravidlá v tomto návrhu, ako napr. úľavy pri cezhraničných stratách a reorganizácie v rámci skupiny oslobodené od dane, by boli neúčinné a mohli by spôsobiť narušenie trhu, a to najmä dvojité zdanenie alebo

⁵⁹² Pozri bližšie napr. ROMÁNOVÁ, A. *Procesné aspekty primárne hmotno-právnych noriem EÚ - Návrh Smernice Rady o CCCTB*. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 259-290.

⁵⁹³ Pozri bližšie WITTENDORFF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Great Britain : Kluwer Law International, 2010.

⁵⁹⁴ Pozri bližšie KARABINOŠ, M. *The principle of subsidiarity, its legal regulation in European law and its review of compliance*. In: *Zasada pomocniczości wymiar europejski, narodowy, regionalny i lokalny*. Rzesow : Wydawnictwo Uniwersitetu Rzeszowskiego, 2011. s. 107-113.

nezdanenie. Rozličné vnútroštátne pravidlá rozdeľovania ziskov by nezlepšili ani súčasný – už beztak dost' komplikovaný – postup prideľovania obchodných ziskov v rámci jednotlivých spoločností tvoriacich skupinu (na účely zdanenia). Podstata problematiky si vyžaduje spoločnú koncepciu. Vychádza sa z predpokladu, že jeden súbor pravidiel výpočtu, konsolidácie a rozdelenia základu dane v rámci skupiny v celej EÚ by mohol zmierniť narušenia trhu spôsobené aktuálnou súdežnou platnosťou 28 vnútroštátnych daňových systémov. Okrem toho by sa základné kamene systému, najmä úľavy pri cezhraničných stratách, vnútroskupinové prevody aktív oslobodené od dane a pridelenie základu dane v rámci skupiny na základe vzorca, mohli stať skutočnosťou len, ak sa vytvorí spoločný regulačný rámec. Rovnako by bolo potrebné zostaviť aj spoločné pravidlá administratívnych postupov, aby sa mohol uplatňovať princíp one-stop-shop (tzn. jednotného kontaktného miesta). Tento návrh sa týka výlučne odstránenia daňových prekážok spôsobených rozdielmi medzi vnútroštátnymi systémami vo výpočte základu dane medzi prepojenými spoločnosťami (v zmysle definovaných podmienok). Pri práci, ktorá nasledovala po zverejnení analytickej štúdie o *zdaňovaní obchodných spoločností*, sa zistilo, že najlepšie výsledky pri odstraňovaní týchto prekážok by sa dosiahli, ak by sa spoločným rámcom reguloval výpočet základu dane z príjmov právnických osôb a dosiahla cezhraničná konsolidácia. Tieto otázky sa v skutočnosti môžu vyriešiť len prostredníctvom právnych predpisov na úrovni Únie, pretože sa týkajú prvorodne cezhraničných situácií. Tento návrh je preto opodstatnený samotnou zásadou subsidiarity, pretože plánované výsledky nemožno dosiahnuť individuálnymi opatreniami jednotlivých členských štátov. Tento návrh voliteľne koncipovaného systému predstavuje z hľadiska princípu proporcionality najprimeranejšiu odpoveď na zistené problémy. Neukladá spoločnostiam, ktoré neplánujú začať pôsobiť v zahraničí, povinnosť znášať zbytočné administratívne náklady na

implementáciu spoločných pravidiel bez toho, aby im z nej plynuli hmatateľné výhody.

Očakávaným dôsledkom tejto iniciatívy by mal byť pokles nákladov na dodržiavanie právnych predpisov, a teda priaznivejšie podmienky pre investície na jednotnom trhu. Okrem toho by sa mohli vytvoriť aj výrazné výhody pre podniky spojené so zrušením formalít transferového oceňovania,⁵⁹⁵ možnosťou prenesenia strát v jednej skupine cez štátne hranice, ako aj vnútrogrupinových reorganizácií oslobodených od dane. Pozitívny vplyv by mal prevážiť nad prípadnými dodatočnými finančnými a administratívnymi nákladmi, ktoré by vnútroštátne daňové správy museli znášať v prvej fáze implementácie systému. Opatrenia ustanovené v tomto nariadení sú ako vhodné, tak potrebné na dosiahnutie vytýčeného cieľa (teda primerané). Týkajú sa konkrétne harmonizácie základu dane z príjmov právnických osôb, čo je podmienkou odstránenia zistených daňových prekážok a opravy prvkov, ktoré narušajú jednotný trh. V tejto súvislosti treba takisto objasniť, že tento návrh neobsahuje harmonizáciu sadzieb dane (ani sa v ňom neustanovuje minimálna sadzba dane). Určovanie sadzieb dane úplne spadá do daňovej suverenity členských štátov, a preto zostáva predmetom vnútroštátnych právnych predpisov.

Návrh smernice⁵⁹⁶ je vnútorne štruktúrovaný do 136 článkov, ktoré sú rozdelené do 18 kapitol. V zmysle návrhu by sa samotná

⁵⁹⁵ Polemicky: CELEBI, H. *The CCCTB as a Proposed Solution to the Corporate Income taxation Dilemma within the EU*. EC Tax Review, 2013, roč. 22, č. 6, s. 291.; pozri viac aj KOČIŠ, M. *Transferové oceňovanie včera a dnes*. In: Days of Law. Brno : Masarykova univerzita, 2010. s. 391-406; ZIELKE, R. *Transfer Pricing of Major EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared*. In: EC Tax Review, 2014, roč. 23, č. 6, s. 332–351.

⁵⁹⁶ V tejto kapitole chceme poukázať na základné aspekty návrhu smernice. Nakoľko návrh v tejto podobe s určitosťou prijatý nebude, nepovažujeme za potrebné zaoberať sa detailnou hĺbkovou analýzou všetkých častí návrhu.

smernica o CCCTB mala vzťahovať na spoločnosti zriadené v súlade s právnymi predpismi členských štátov alebo tretích krajín, ktoré spĺňajú obe tieto podmienky: (i) spoločnosť má jednu z právnych foriem, ktoré sú súčasťou právnych poriadkov členských štátov a pozná ich právo EÚ;⁵⁹⁷ (ii) spoločnosť je povinná platiť jednu z daní z príjmov právnických osôb uvedených v prílohe II alebo podobnú daň, ktorá sa zaviedla neskôr. Skutočnosť, že určitá právna forma spoločnosti nie je zahrnutá do zoznamu právnych foriem spoločností v tretích krajinách uvedeného, by však automaticky nevylúčila uplatňovanie tejto smernice na predmetnú právnu formu. Imanentnou súčasťou návrhu smernice, ktorá z dôvodu jasnosti a určitosti nesmie absentovať, je vymedzenie legislatívnych definícií. Táto časť nie je proporčne vyvážená. Článok 4 *Vymedzenia pojmov*, definuje 23 základných pojmov, ktoré z obsahového hľadiska možno diverzifikovať do troch základných skupín: (i) legislatívne pojmy majúce „personálny charakter“: ide o pojmy charakterizujúce subjekty, ktorými sú napr.: daňovník, jednotlivý daňovník, nedaňovník, daňovník - rezident, daňovník - nerezident, hlavný daňovník; (ii) legislatívne pojmy daňového a ekonomického charakteru: napr. príjmy, strata, konsolidovaný základ dane, prisúdený podiel, dlhodobý majetok, finančné aktíva; (iii) ostatné legislatívne pojmy organizačno-technického charakteru: daňový orgán, hlavný daňový orgán, audit. V poradí druhý článok

⁵⁹⁷ Európska spoločnosť (SE), ako sa ustanovuje v nariadení Rady (ES) č. 2157/2001 z 8. októbra 2001 o stanovách európskej spoločnosti (SE)⁵⁹⁷ a v smernici Rady 2001/86/ES z 8. októbra 2001, ktorou sa dopĺňajú stanovy európskej spoločnosti v súvislosti s účasťou zamestnancov na riadení⁵⁹⁷; Európske družstvo (SCE), ako sa ustanovuje v nariadení Rady (ES) č. 1435/2003 z 22. júla 2003 o stanovách európskeho družstva (SCE)⁵⁹⁷ a v smernici Rady 2003/72/ES z 22. júla 2003, ktorou sa dopĺňajú stanovy európskeho družstva s ohľadom na účasť zamestnancov na riadení a v kontexte slovenského právneho poriadku spoločnosti podľa slovenského práva označované ako: akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným, komanditná spoločnosť, verejná obchodná spoločnosť, družstvo.

návrhu smernice, článok 5, sa podrobne venuje jedinému pojmu, a to stálej prevádzkarni. Vychádza sa z predpokladu, že daňovník má stálu prevádzkarňu v inom štáte, ako je štát, kde sa nachádza jeho ústredný riadiaci orgán a orgán kontroly, keď má v tomto štáte pevné miesto podnikania, prostredníctvom ktorého sa čiastočne alebo úplne vykonáva podnikateľská činnosť. Ako priamo vyplýva z označenia Kapitoly III návrhu smernice o CCCTB, kreovaným systémom je založený na báze dobrovoľnosti jeho zvolenia. Spoločnosť so sídlom v členskom štáte, resp. so sídlom v tretej krajine, ktorá si zvolí systém ustanovený v tejto smernici, musí v rámci tohto systému odvádzať daň z príjmu právnických osôb zo všetkých príjmov zo všetkých zdrojov v členskom štáte, kde má sídlo a mimo neho. Všeobecne by sa v zmysle návrhu mali pri výpočte základu dane spoločnosti brať do úvahy iba zisky a straty, ktoré budú realizované. Základ dane sa potom určí za každé zdaňovacie obdobie, ktorého dĺžka je daná dvanástimi po sebe idúcimi mesiacmi (nie je teda totožné s rokom kalendárnym). Informácie pre jeho výpočet by mali byť čerpané z účtovných výkazov,⁵⁹⁸ ktoré sa budú zostavovať buď podľa vnútroštátnych pravidiel⁵⁹⁹ jednotlivých členských štátov, alebo na základe medzinárodných účtovných štandardov⁶⁰⁰. Tak či onak, návrh smernice o CCCTB so

⁵⁹⁸ K tomu pozri napr. HUDÁKOVÁ STAŠOVÁ, L., ANDREJOVSKÁ, A. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov*. Košice : Elfa, 2010. 194 s; BAŠTINCOVÁ, A. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava : Iura Edition, 2007. 102 s.

⁵⁹⁹ V SR predovšetkým v súlade so zákonom o účtovníctve, opatreniami MF SR vydávanými pre oblasť účtovníctva, ako aj s ďalšími súvisiacimi právnymi predpismi (najmä zákon o dani z príjmov a zákon o DPH); k tomu pozri bližšie napr. FARKAŠ, R. *Účtovná závierka obchodných spoločností v Slovenskej republike*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2010. 194 s; ČERVENÁ, K. *Inštitút účtovníctva na Slovensku - história a súčasnosť*. In: Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru. Olomouc : Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci, 2013, s. 241-268.

⁶⁰⁰ Pozri zoznam aktuálne platných IAS/IFRS (dostupný na internete: www.iasplus.com alebo aj www.iasb.org); ŽÁROVÁ, M. *Regulace európskeho*

sebou prináša vlastnú metodiku, ako základ dane z príjmov právnických osôb určiť. V tejto chvíli je preto úplne irelevantné, v akej fáze sa nachádza harmonizácia systému účtovníctva a výkazníctva, lebo návrhom smernice o CCCTB nebolo naznačené priame spojenie medzi základom dane a medzinárodnými účtovnými štandardmi IAS/IFRS, hoci tieto predstavovali východiskový bod pracovnej skupiny⁶⁰¹. Základ dane sa vypočítava ako príjmy mínus príjmy oslobodené od dane, odpočítateľné výdavky a ostatné odpočítateľné položky⁶⁰². Návrh smernice ďalej špecifikuje najmä: (i) príjmy oslobodené od dane, medzi ktoré patria napr. subvencie priamo súvisiace s nadobudnutím, výrobou alebo zlepšením dlhodobého majetku, výnosy z odpredaja súboru majetku, prijaté prisúdené zisky, výnosy z odpredaja podielov; (ii) odpočítateľné výdavky; (iii) ostatné odpočítateľné položky; (iv) neodpočítateľné výdavky. Smernica ďalej prináša postupy pri aplikácii nástrojov proti daňovým únikom v rámci systému CCCTB, ktorými sú najmä pravidlá nízkej kapitalizácie (thin capitalisation rules) a CFC pravidlá (pravidlá o ovládaných zahraničných spoločnostiach). V rámci tzv. pravidiel nízkej kapitalizácie smernica zakazuje odpočet úrokov od základu dane v prípade, že neexistuje dohoda o výmene informácií a súčasne je: daň zo zisku v rámci všeobecného režimu tretej krajiny nižšia ako 40% priemernej zákonnej sadzby dane z príjmov právnických osôb uplatniteľnej v členských štátoch, alebo pridružený podnik podlieha zvláštnemu režimu tejto tretej krajiny, ktorý umožňuje podstatne nižšie zdanenie. Konsolidovaný základ dane sa každý daňový rok rozdeľuje medzi členov skupiny na základe vzorca (ktorého nastavenie bolo jednou z najväčších zat'azkávajúcich skúšok) na prisúdenie (formulary apportionment).

účetníctví. Praha : Oeconomica, 2006. 184 s.; PARIŠOVÁ, R. Podnikové kombinácie podľa IFRS. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2010. 173 s.

⁶⁰¹ Pozri bližšie CELEBI, H. *The CCCTB as a Proposed Solution to the Corporate Income taxation Dilemma within the EU*. EC Tax Review, 2013, roč. 22, č. 6, s. 291.

⁶⁰² Pozri bližšie Článok 10 Návrhu smernice.

Pri určovaní prisúdeného podielu člena skupiny A má vzorec, pri ktorom majú faktory obrat, práca a aktíva rovnakú váhu, túto podobu:

$$\text{Podiel A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Obrat}^{\wedge}}{\text{Obrat}^{\text{Skupina}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Objem miezd}^{\wedge}}{\text{Objem miezd}^{\text{Skupina}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Počet zamestnancov}^{\wedge}}{\text{Počet zamestnancov}^{\text{Skupina}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Aktíva}^{\wedge}}{\text{Aktíva}^{\text{Skupina}}} \right) * \text{Kons. základ dane}$$

Konsolidovaný základ dane skupiny sa medzi členov rozdeľuje, len ak je výsledok kladný. Výpočet rozdelenia konsolidovaného základu dane sa vykonáva na konci daňového roka skupiny. Obdobie 15 alebo viacerých dní v kalendárnom mesiaci sa považuje za celý mesiac. Prerozdeľovacia formula a jej definovanie bolo terčom rôznych kritik⁶⁰³ a aj podľa nášho názoru nedokáže eliminovať skreslenia pri stanovovaní pridelených podielov dotknutým štátom, resp. vyriešiť tento vzájomný pomer pre každú zúčastnenú stranu spravodlivo. Dôsledkom však ostáva, že prípadné nedostatočné vyčíslenie daňového základu v jednom štáte nebude znášať len tento štát, čo je skutočnosť, ktorú si členské štáty plne uvedomujú.⁶⁰⁴

Smernica stanovuje taktiež procesnú úpravu uplatňovania systému CCCTB ako na strane daňovníka, ako aj na strane správcu dane. Pre daňový subjekt, ktorý by rozhodol využívať systém CCCTB, by plynuli tri základné povinnosti: I. bude povinný oznámiť tri mesiace pred začiatkom zdaňovacieho obdobia, v ktorom zamýšľa začať systém používať, túto skutočnosť príslušnému členskému štátu, t. j. štátu, v ktorom je rezident, alebo

⁶⁰³ K tomu pozri bližšie napr. WEBER, D. (ed.) *CCCTB: Selected issues*. Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International, 2012. 337 s; DODWELL, B. *The CCCTB – is it a dream or a mirage?* In: *Tax Adviser*, apríl 2008, s. 7; KIESEWETTER, D., STEIGENBERGER, T., STIER, M. *Can formula apportionment really prevent multinational enterprises from profit shifting? The role of asset valuation, intragroup debt and leases*. Arqus Discussion Paper, 2014. č. 175 (dostupné na internete: http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_175.pdf).

⁶⁰⁴ Pozri bližšie KOGELS, H. *Unity divided*. *EC Tax Review*. 2012, roč. 21, č. 3, s. 121.

má stálu prevádzkareň, ak je nerezident; II. akonáhle bude systém CCCTB zvolený za východiskový, musí byť používaný počas piatich zdaňovacích období a po skončení tejto lehoty bude systém musieť byť používaný ešte ďalšie tri zdaňovacie obdobia, pokiaľ nebude podané oznámenie o ukončení aplikácie CCCTB; III. za každé zdaňovacie obdobie bude podané daňové priznanie (daňové priznanie podá daňový subjekt v tom štáte, kde je rezidentom, skupina spoločností podáva daňové priznanie v štáte materskej spoločnosti.) Smernica pamätá aj na obsah priznania, formy jeho podania, opravy, na kontrolné mechanizmy⁶⁰⁵, opravné prostriedky a záznamy dôkazov.

Aj keď podľa Rady by nemal mať tento koncept vplyv na rozpočet EÚ, je prirodzené, nie však veľmi dobre kvantifikovateľné, že bude mať dopad na rozpočty členských štátov, čo potvrdzujú aj špecializované štúdie⁶⁰⁶. Uvedené sa dá tvrdiť s istotou, aj napriek tomu, že v návrhu sa okrem iného výslovne uvádza, že účelom predmetného návrhu nie je ovplyvniť daňové príjmy, ani vplyv

⁶⁰⁵ Pričom však samotnú reguláciu a výkon daňovej kontroly ponecháva plne v rukách jednotlivých štátov, čo je opäť pomerne kontroverzné z hľadiska definovania pozitív a negatív. Ako výrazné negatívum sa vníma už viac krát spomínaná neochota členských štátov spoliehať sa na efektivitu správy daní v iných členských štátoch. (Pozri bližšie ROMÁNOVÁ, A. *Procesné aspekty primárne hmotno-právnych noriem EÚ - Návrh Smernice Rady o CCCTB*. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 259-290); k tomu pozri aj KOGELS, H. *Unity divided*. EC Tax Review, 2012, roč. 21, č. 3, s. 121.; KARABINOS, M. *Vybrané otázky projektu CCCTB*. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 105-127; KARABINOS, M. *CCCTB - Európa na pokraji harmonizácie daňového základu korporátnej dane*. In: Cofola 2012. Brno : Masarykova univerzita, 2012. s. 923-935.

⁶⁰⁶ Pozri bližšie EY: *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union*; dostupné na https://www.eisewhere.com/file_uploads/4e18cb3a21356d80a74bbe60702bfa03_CCCTBrepjan2011.pdf.

rozdelenia základov dane medzi členské štáty EÚ.⁶⁰⁷ Konkrétne dopady zavedenia systému CCCTB by záviseli od viacerých faktorov, hlavne od počtu participujúcich subjektov na danom systéme. Na podklade skúseností sa dá aj v tomto prípade predpokladať, že na báze systému CCCTB by teda niektoré štáty v kontexte daňových výnosov z dane právnických osôb profitovali, iné by stratili.⁶⁰⁸ To spolu s faktom, že členské štáty mlčky vyjadrili nevôľu spoliehať sa na efektivitu správy daní v ostatných štátoch predstavuje asi najzásadnejšie dôvody, pre ktoré ostáva zatiaľ tento koncept stále v rovine konceptu. V tomto prípade by totiž viac ako inokedy nedostatky či nedôslednosti orgánov daňovej správy jedného štátu ovplyvnili daňové príjmy všetkých štátnych rozpočtov dotknutých členských štátov v rámci zadefinovanej skupiny. V kontexte konkrétnych ustanovení sa v prvom rade zmiňujeme o koncepcii jedného kontaktného miesta (one-stop-shop), pri ktorom daňovník, ktorý reprezentuje skupinu „komunikuje“ a vystupuje len voči jednému správcovi dane, ktorý vystupuje ako tzv. hlavný daňový orgán. Nakoľko návrh smernice sa koncentruje na zjednotenie východísk pre základ dane z príjmov právnických osôb, nedotýka sa však daňových sadzieb, logicky sa neuzatvára priestor pre daňové plánovanie a uplatňovanie daňových taktík, čo malo byť jedným z prínosov smernice. V súčasnosti neexistuje efektívny mechanizmus, ktorý by vedel čo i len čiastočne obmedziť konanie, ktoré by viedlo k špekulatívnym manipuláciám so sídlom spoločností (forum shopping). Ako už bolo vyššie naznačené, návrh nezahŕňa harmonizáciu daňových sadzieb a členské štáty si budú uplatňovať vlastné daňové sadzby na podiel z daňového základu

⁶⁰⁷ Pozri bližšie VOJNÍKOVÁ, I. *Harmonizácia dane z príjmov na úrovni EÚ- zaostrené na rozpočtové otázky*. Hradec Králové : MAGNANIMITAS, 2014. s. 246.

⁶⁰⁸ ERNST & YOUNG: *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union*; dostupné na: https://www.eiseverywhere.com/file_uploads/4e18cb3a21356d80a74bbe60702bfa03_CCCTBrepjan2011.pdf.

daňovníkov. Uvedeným spôsobom sa má zabezpečiť zachovanie daňovej konkurencie a daňovej suverenity. Podľa nášho názoru je však len otázkou času, kedy sa začne reálne uvažovať o zavedení minimálnej sadzby dane aj v praxi. Teoretické návrhy sa skloňujú už teraz. Išlo by o sadzbu, ktorá by bola stanovená tak mierne, aby vo svojej podstate reflektovala platný právny stav vo väčšine členských štátov. Najčastejšie sa uvádza 15% sadzba ako ideálne východisko, nakoľko sadzby sú v drvivej väčšine v členských štátoch vyššie. Preto by takáto hranica nepôsobila obmedzujúco. Domnievame sa, že pokiaľ by sa hranica prijala a figurovala by v prijatom predpise, bolo by ju neskôr jednoduchšie posúvať, samozrejme smerom hore. Návrh má rovnako veľký význam pre miestne a regionálne samosprávy, ktorých významnú časť príjmov tvoria miestne a regionálne dane vyberané z vnútroštátneho daňového základu, alebo ešte častejšie podiel z vnútroštátneho zdanenia príjmov právnických osôb. Uvedené sa okrajovo v kontexte transferov dotýka aj Slovenskej republiky. Treba síce podotknúť, že primárne je zdrojom dotácií podiel na dani z príjmov fyzických osôb, ako je to aj v Slovenskej republike. Pri iných druhoch transferov, teda mimo pravidelných dotácií, sa však môžu prejavit' výpadky v rozpočtových príjmoch. Posledným rozpočtovo-právnym aspektom, ktorý chceme zdôrazniť, by mohlo byť zvyšovanie sadzieb miestnych daní, ktoré by hrozilo, ak by štátu klesli rozpočtové príjmy v dôsledku zavedenia systému. Hrozí reálne možnosť, aj keď z dôvodu populizmu menej pravdepodobná, že sa problémy z celoštátnej úrovne presunú na úroveň samosprávy, pretože súčasná podoba návrhu v oblasti miestnych a regionálnych daní zachováva rozdielne režimy a odlišné zisťovanie základu dane.

3. 2. 2. FTT koncept

Aktuálne sledujeme ďalší krok na ceste k prijatiu novej parciálnej úpravy, tento krát vo sfére finančného trhu a jeho zdanenia. Týka sa

dane z finančných transakcií (financial transaction tax – FTT), o ktorej sa nie len na pôde EÚ, ale možno povedať v celosvetovom meradle, vedú diskusie už dlhšie obdobie. Politický konsenzus ohľadne vhodnosti a účelnosti, ale aj samotnej oprávnenosti prijatia predmetnej úpravy, sa rodil mimoriadne ťažko a v konečnom dôsledku sa nestretol s pozitívnym ohlasom v celej EÚ. Našiel sa však dostatočný počet štátov, ktoré myšlienku FTT považujú za správne riešenie a svoju podporu jej vyjadrili prostredníctvom angažovania v podobe posilnenej spolupráce. Či sa k nej v budúcnosti pripoja aj iné členské štáty EÚ, ukáže ďalší vývoj, ktorého determinantom budú predovšetkým politické predstavy a názory predstaviteľov jednotlivých štátov a priame skúsenosti s aplikačnou praxou FTT v rámci posilnenej spolupráce. Daň z finančných transakcií, ako vyplýva z jej názvu je daň postihujúca finančné operácie – prevody finančných nástrojov na trhu v prípadoch, keď jednou zo strán transakcie je finančná inštitúcia. Nezdaňujú sa ňou finančné inštitúcie ako také, ale jednotlivé finančné transakcie, čiže nejde o tzv. bankovú daň. Zmyslom snahy o zavedenie tejto dane boli predovšetkým dva ciele, ktoré sa ňou sledovali: V prvom rade išlo o kritický postoj k nedostatočnej regulácii finančného trhu, ktorý mal svoj podiel viny na finančnej kríze⁶⁰⁹, i keď je vecou polemiky do akej miery je jej skutočnou príčinou. Táto regulácia spočíva v obmedzení vybraných negatívnych transakcií tým, že v dôsledku zdanenia sa zvýšia administratívne náklady na tieto transakcie vynaložené, čo zníži frekvenciu ich výskytu⁶¹⁰. Konkrétne bol návrh zameraný na

⁶⁰⁹ Oficiálnym stanoviskom je výslovne zabezpečiť riadny príspevok finančného sektoru k odstráneniu následkov krízy, za hlavného vinníka ktorej sa považuje finančný sektor. (Dostupné z http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/financial_sector/index_en.htm).

⁶¹⁰ Nižšia frekvencia však zároveň bude znamenať vyššiu dôležitosť jednotlivých transakcií a môže spôsobiť výraznejšie odchýlky cien na trhu a zlé nastavenie cien bude zotrvať po dlhšiu dobu a podstatné informácie formujúce ceny budú len pomaly integrované na trhy. Obdobne, aj znížený objem obchodov

obmedzenie špekulatívnych krátkodobých obchodov na trhu⁶¹¹, ekonómami považovaných za hlavný dôvod nestability trhu⁶¹². Daň by prispievala k vhodnejšiemu alokovaniu zdrojov, keďže tieto budú v nižšej miere vynakladané na získavanie informácií.⁶¹³ Výsledok pôsobenia FTT na trh však nie je istý, pretože ani ekonómovia nevedia s istotou potvrdiť, či by táto daň reálne zasiahla len negatívne, t. j. destabilizujúce vplyvy krátkodobých operácií, alebo by ovplyvnila aj tie, ktoré zlepšujú efektivitu trhu⁶¹⁴, a teda jej skutočný efekt nie je až také ľahké predvídať⁶¹⁵. V druhom smere, i keď s určitosťou nemenej dôležitom, sa ňou sledoval fiskálny záujem EÚ v zmysle vytvorenia vhodnejšieho zdroja financovania jej potrieb s ambíciou najskôr odbremeniť výšku národných príspevkov do spoločného rozpočtu (v súčasnosti daného percentom HNP) a neskôr dokonca nahradiť⁶¹⁶ túto zložku príjmov, ktorý sa pod vplyvom vývoja okolností modifikoval na fiskálny záujem jednotlivých štátov v prospech národných rozpočtov. V tomto smere je viacero spomenutia hodných aspektov,

môže pôsobiť destabilizujúco. (Podľa CORTES, B., VOGEL, T. *A Financial Transaction Tax for Europe?* In: EC Tax Review, 2011, roč. 20, č. 1, s. 19).

⁶¹¹ Pozri bližšie CORTES, B., VOGEL, T. *A Financial Transaction Tax for Europe?* EC Tax Review, 2011, roč. 20, č. 1, s. 16.

⁶¹² Pozri bližšie THE ASPEN INSTITUTE. *Overcoming Short-termism: A Call for a More Responsible Approach to Investment and Business Management*. 2009, roč. 9, č. 2. In CORTES, B., VOGEL, T. *A Financial Transaction Tax for Europe?* In: EC Tax Review, 2011, roč. 20, č. 1, s. 16.

⁶¹³ Pozri bližšie CORTES, B., VOGEL, T. *A Financial Transaction Tax for Europe?* In: EC Tax Review, 2011, roč. 20, č. 1, s. 21.

⁶¹⁴ Pozri bližšie CORTES, B., VOGEL, T. *A Financial Transaction Tax for Europe?* In: EC Tax Review, 2011, č. 1, s. 19.

⁶¹⁵ Pozri bližšie SCHWERT, G.W., SEGUIN, P. J. *Securities Transaction Taxes: An Overview of Costs, Benefits and Unresolved Questions*. Financial Analysts Journal 49 (1993): 28 ff. In CORTES, B., VOGEL, T. *A Financial Transaction Tax for Europe?* In: EC Tax Review, 2011, č. 1, s. 19.; obdobne: DIETLEIN, G. *National Approaches towards a Financial Transaction Tax and Their Compatibility with European Law*. In: EC Tax Review, 2012, roč. 21, č. 4, s. 207.

⁶¹⁶ COM (2010) 700 final, s. 28.

ktoré sú spôsobilé zdeformovať očakávaný výsledok. Jednak ide o náklady na zavedenie a správu tejto dane a jednak o potrebu rátať s možnými vedľajšími efektmi⁶¹⁷ dane, ktoré je možné vidieť najmä v presúvaní aktivít, čiže zmene miesta obchodovania, premiestnenia mimo burzy či do krajín bez obdobnej daňovej povinnosti^{618,619} (čomu by sa dalo zabrániť globálnym zavedením harmonizovanej úpravy), obmedzovaní dani podliehajúcich transakcií v prospech nezdaňovaných⁶²⁰ či v celkovom obmedzení vykonávania obchodov⁶²¹. V prípade, že by sa tieto negatívne javy naozaj vyskytli, nebola by prezumovaná výška príjmov plynúcich z tejto dane dosiahnutá, i keď prvotný návrh smernice bol z pohľadu minimalizácie týchto negatívnych dopadov hodnotený celkom pozitívne.⁶²²

Myšlienka FTT nie je vôbec nová. V priebehu hospodárskeho dejinného vývoja sa vyformovali jej rôzne varianty a aj v súčasnosti táto daň (v rôznych podobách) nachádza uplatnenie v právnych

⁶¹⁷ Pozri bližšie WEBER, D., MARRES, O. *Taxing the financial sector : Financial Taxes, Bank Levies and More*. Amsterdam : IBFD, 2012. s. 64 a nasl.

⁶¹⁸ Pozri bližšie CAMPBELL, J. Y., FROOT, K. *International Experiences with Securities Transaction Taxes* (December 1993). NBER Working Paper No. w4587, s. 4. (Dostupné na internete: <http://ssrn.com/abstract=338864>).

⁶¹⁹ Isté percento dani podliehajúcich subjektov by takúto možnosť mohlo využiť, avšak nepredpokladá sa hromadný odliv. (Pozri napr. SHEPPARD, L. A. *The Argument for Financial Transactions taxes*. Tax Notes International, september 19, 2011, s. 835).

⁶²⁰ Čo je možné obmedziť dostatočne široko nastaveným diapazónom dani podliehajúcich transakcií, čo však môže pre zmenu kolidovať s vyššie uvedeným zameraním regulačnej funkcie.

⁶²¹ Pozri bližšie CAMPBELL, J. Y., FROOT, K. *International Experiences with Securities Transaction Taxes* (December 1993). In: NBER Working Paper No. w4587, s. 4 (dostupné na SSRN: <http://ssrn.com/abstract=338864>).

⁶²² Pozri bližšie HENKOW, O. *The Commission's Proposal for a Common System of Financial Transaction Tax: A Legal Appraisal*. In: EC Tax Review, 2012, č. 1, s. 5-16; taktiež SCHULMEISTER, S. *A General Financial Transactions Tax: Strong Pros, Weak Cons*. In: INTERTAX, roč. 47, č. 2. (dostupné na internete: <http://www.intereconomics.eu/archiv/jahr/2012/2/809/?human=1>).

poriadkoch rôznych štátov⁶²³. Funguje však tak povediac izolovane – ako vnútroštátna daň bez prepojenia s inými štátmi. Do roviny koordinovania jej právnej úpravy na úrovni spoločenstva štátov ako celku ju však má veľký záujem posunúť EÚ. Ako bolo v úvode naznačené, finančná kríza prinútila štáty zamyslieť sa nad novým spôsobom, ako prinútiť finančný sektor prispievať k znášaniu následkov krízy i k celkovému systému financovania štátnych, ale aj „supranacionálnych“ potrieb. Táto snaha sa prvý krát prejavila v roku 2004⁶²⁴, keď Komisia prezentovala myšlienku Európskej dane zavedenej za účelom financovania potrieb EÚ. Diskusia sa postupne obmedzila na tri možné varianty, a to daň z finančných aktivít (*financial activities tax* – FAT), FTT a bankový odvod. V rámci časti o posudzovaní vplyvov ako súčasť návrhu smernice zavádzajúcej FTT nájdeme zmienku o tom, že spomedzi rôznych diskutovaných opatrení, sa FTT ukázalo ako najvhodnejšie⁶²⁵, napríklad aj oproti FAT⁶²⁶, avšak nie každý tento názor zdieľa⁶²⁷. Kým sympatie EÚ si získala FTT, Medzinárodný menový fond presadzoval viac prvú

⁶²³ Pozri bližšie WEBER, D., MARES, O. *Taxing the Financial Sector : Financial Taxes, Bank Levies and More*. Amsterdam : IBFD, 2012. s. 40 a nasl.

⁶²⁴ Financing the European Union. Commission Report on the operation of the own resources system. COM (2004) 505 final.

⁶²⁵ Pozri bližšie COM (2011) 594; rovnako SHEPPARD, L. A. *The Argument for Financial Transactions taxes*. In: Tax Notes International, 2011, roč. 64, č. 37, s. 835-842; obdobne, s upozornením na možné negatívne vedľajšie účinky, ako sú spomínané v tomto príspevku aj CAMPBELL, J. Y., FROOT, K. *International Experiences with Securities Transaction Taxes* (December 1993). In: NBER Working Paper No. w4587, s. 4; dostupné na SSRN: <http://ssrn.com/abstract=338864>.

⁶²⁶ Hoci ešte v rámci všeobecného posudzovania hodnotila Komisia FTT ako rizikovejšie a FAT ako potenciálne úspešnejšie. COM(2010) 549 final, s. 9.

⁶²⁷ Komparácie medzi FAT a FTT vyznievajú u viacerých autorov práve v prospech FAT. (Pozri bližšie napr. WEBER, D., MARRES, O. *Taxing the financial sector : Financial Taxes, Bank Levies and More*. Amsterdam : IBFD, 2012. s. 198; CORTES, B., VOGEL, T. *A Financial Transaction Tax for Europe?* In: EC Tax Review, 2011, Iss. 1, s. 17; SHEPPARD, L. A. *The Argument for Financial Transactions taxes*. In: Tax Notes International, 2011, roč. 64, č. 37, s. 835).

spomenutú variantu – FAT. Ako však uvádzame, názory na pomer výhod a nedostatkov oboch variant sa rôznia.

Keď v októbri 2010 Komisia predstavila možnosť zavedenia dane z finančných transakcií⁶²⁸ a následne v júni 2011 v rámci nového *Rozpočtu pre Európu 2020*⁶²⁹ nový spôsob usporiadania vlastných zdrojov financovania EÚ, ktorého jedným zo štyroch základných⁶³⁰ príjmov mala byť práve spomenutá daň, vyvolalo to pomerne ostrú diskusiu. Práve táto daň mala predstavovať v podstate prvú „európsku daň“⁶³¹. Táto predstava sa v septembri 2011 pretavila do návrhu smernice Rady *o spoločnom systéme dane z finančných transakcií a o zmene smernice 2008/7/ES*⁶³². Samotný návrh smernice, uvedomujúc si možné negatívne dopady v zmysle vyššie uvedeného odporúčal koordinovaný prístup nie len na úrovni EÚ, ale rátať aj s podporou G-20 v zmysle uplatnenia celosvetovej dane. G-20 však po prvotnom záujme už následne nebola až tak jednoznačne naklonená myšlienke spustenia celosvetovo uplatňovanej dane finančných inštitúcií a konkrétne odporúčané kroky vyzneli dostratená⁶³³. Po dlhšom období výmeny politických názorov reprezentantov jednotlivých členských štátov EÚ sa postupne nadobudlo v celej Únii presvedčenie, že cesta celoeurópskej dane nebude priechodná. Táto nejednotnosť postojov nadobudla tak povediac definitívu v čase vydania tlačovej správy zo

⁶²⁸ Pozri bližšie COM (2010) 549 final.

⁶²⁹ Pozri bližšie COM (2011) 500 final.

⁶³⁰ Popri clách a poľnohospodárskych poplatkoch, podiele DPH a príspevkov členských štátov podielom na HNP.

⁶³¹ Keďže doteraz sú vlastne jedinými kvázi „Európskymi daňami“ dovozné clá a poľnohospodárske platby – samozrejme, nie z hľadiska charakteru platby, ale z hľadiska jej adresáta. (Pozri KOGELS, H. *Unity divided*. In: EC Tax Review, 2012, roč. 21, č. 3, s. 120.)

⁶³² COM (2011) 594.

⁶³³ Pozri bližšie The G-20 Toronto Summit Declaration, June 26-27 2010, body 21-23; dostupné na: www.g20.utoronto.ca/2010/g20_declaration_en.pdf.

stretnutia ECOFIN z 22. júna 2012⁶³⁴, kde sa zároveň vďaka stále silnej skupine zástancov dane ustálilo, že väčší predpoklad úspechu oproti prijatiu smernice má forma posilnenej spolupráce, t. j. na základe čl. 20 ZEU. Toto presvedčenie nadobudlo formalizovanú podobu 28. septembra 2012, keď Komisia obdržala požiadavku jedenástich členských štátov⁶³⁵ o povolenie Rady na realizáciu posilnenej spolupráce pri zavedení tejto dane. Komisia jej schválenie odporučila Rade 23. októbra 2012. Následne 12. decembra 2012 vyjadril svoj súhlas aj Európsky parlament a 22. januára 2013 i Rada⁶³⁶, na základe čoho pripravila Komisia návrh smernice,⁶³⁷ ktorá implementuje rozšírenú spoluprácu v oblasti FTT.⁶³⁸ Ak by sme mali priamo poukázať na hlavné dôvody, ktoré viedli k pádu návrhu, boli to jednoznačne nevôľa (Veľkej Británie⁶³⁹) prísť o časť

⁶³⁴ Pozri bližšie PRESS RELEASE 3178th Council meeting Economic and Financial Affairs Luxembourg, 22. jún 2012: 11682/12, s. 11; dostupné na internete: http://europa.eu/rapid/press-release_PRES-12-281_en.htm?locale=en.

⁶³⁵ Belgicko, Nemecko, Estónsko, Grécko, Španielsko, Francúzsko, Taliansko, Rakúsko, Portugálsko, Slovinsko a Slovensko. Návrh na Rozhodnutie Rady o udelení súhlasu na rozšírenú spoluprácu v oblasti dane z finančných transakcií, COM (2012) 631 final/2, s. 3.

⁶³⁶ Možno skonštatovať, že priechodnosť tohto návrhu a perspektíva udelenia súhlasov bola pomerne očakávaná a bolo by skôr prekvapením, ak by menované súhlasné stanoviská neboli udelené. Politická priechodnosť v Rade bola daná aj hlasovaním kvalifikovanou väčšinou (na rozdiel od jednomyselnosti pri čl. 113 ZFEU, ktorý sa vzťahoval na pôvodný návrh).

⁶³⁷ COM/2013/71.

⁶³⁸ Európska Komisia. Taxation of the Financial sector. (Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/financial_sector/index_en.htm).

⁶³⁹ 22. januára 2013 podala súdny dvor žalobu, ktorou namieta zákonnosť rozhodnutia Rady o udelení súhlasu s rozšírenou spoluprácou z dôvodu rozporu s čl. 327 ZFEU, nakoľko umožňuje prijatie FTT s cezhraničnými dopadmi ktoré nerešpektuje kompetencie, práva a záväzky neparticipujúcich štátov, nezákonnosti z dôvodu neexistencie opory v medzinárodno-právnych obyčajoch pre prijatie FTT s cezhraničnými dopadmi a rozporu s čl. 332 ZFEU, keďže povoľuje rozšírenú spoluprácu pre FTT, ktorej implementácia

vlastných príjmov z existujúcej vnútroštátnej dane a fóbia (Švédsko) vyvolaná vlastnými negatívnymi skúsenosťami z dane z finančných transakcií.

Zbližovanie práva EÚ v daňovej oblasti neustále napreduje. Jeho motivačným faktorom už nie je len odstraňovanie prekážok vnútorného trhu, ale aj snaha o hľadanie iného zdroja financovania potrieb EÚ či boj s finančnou krízou. I keď celá táto sféra vplyvu má charakter či skôr ambíciu zlepšovať vnútroeurópske hospodárske vzťahy, je otáznne, do akej miery tieto kroky stále sledujú pôvodné ciele ES, dnes EÚ, a či snaha o ich prijatie, tak povediac „za každú cenu“, nenarazí na samotné limity dané právom EÚ. Právny rámec prvotného návrhu smernice bol začlenený pod čl. 113 ZFEU s cieľom harmonizácie legislatívy týkajúcej sa nepriameho zdanenia finančných transakcií, ktorá je potrebná pre zabezpečenie správneho fungovania vnútorného trhu a zabránenie narušenia hospodárskej súťaže⁶⁴⁰. Skutočnú potrebu takejto harmonizácie za uvedeným účelom niektorí autori spochybňujú⁶⁴¹. Na druhej strane je však pravda, že v súčasnosti existuje určitá forma dane z finančných transakcií aj v členských štátoch EÚ⁶⁴². V tomto ohľade možno byť k odôvodneniu súladu FIT s právom EÚ benevolentnejší. Obdobne nie je celkom jednoznačná ani otázka nerozpornosti navrhovanej dane so základnými slobodami – voľným pohybom kapitálu a služieb, ako na to poukazuje D. S. Smith, nakoľko aj nástroje ktoré nerobia rozdiely medzi domácimi a cezhraničnými finančnými transakciami sú spôsobilé podľa

nevyhnutne spôsobí náklady znášané nezúčastnenými štátmi. (Dostupné na internete: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=137910&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=enhanced%2Bcooperation&doclang=EN&cid=27172#ctx1>).

⁶⁴⁰ Pozri bližšie COM (2011) 594, s. 5.

⁶⁴¹ Pozri bližšie DIETLEIN, G. *National Approaches towards a Financial Transaction Tax and Their Compatibility with European Law*. EC Tax Review, 2012, roč. 21, č. 4, s. 208.

⁶⁴² Napríklad Belgicko, Fínsko, Írsko, Veľká Británia, Malta, Poľsko.

judikatúry SD EÚ za istých okolností narúšať voľný pohyb platieb (t. j. pokiaľ sú spôsobilé učiniť voľný pohyb len teoretickým a zmrazujú kapitálový trh v súčasnom stave – kam mala smerovať aj FTT), avšak zároveň sa (nie však úplne jednoznačne) prikláňa k záveru skôr o súladnosti s uvedenými slobodami.⁶⁴³ Vzhľadom na faktickú nepresaditeľnosť celoeurópskeho konceptu je možné tieto nejasnosti vnímať ako druhoradé, avšak otázka znie, či posilnená spolupráca nebude narúšať na rovnaké, resp. obdobné problémy s kompatibilitou.⁶⁴⁴ Alternatíva v podobe posilnenej spolupráce v oblasti FTT môže mať svoj právny základ len v rámci podmienok daných čl. 20 ZEÚ. Jej podmienky sú špecifikované mimo tohto článku v článkoch 326 až 334 ZFEU, avšak základnými predpokladmi sú podpora dosiahnutia cieľov Únie, ochranu jej záujmov a posilňovanie jej integračného procesu za absencie iného prostriedku na dosiahnutie cieľov únie (teda ako posledná možnosť)⁶⁴⁵. Aj preto je prinajmenšom zvláštne, že podľa Komisie je právnym základom predloženého návrhu smernice zavádzajúcej posilnenú spoluprácu čl. 113 ZFEU⁶⁴⁶. Čl. 326 ZFEU stanovuje, že táto spolupráca nesmie narušovať vnútorný trh ani hospodársku, sociálnu a územnú súdržnosť. Nesmie vytvárať prekážku ani diskrimináciu v obchode medzi členskými štátmi, ani medzi nimi vyvolávať narušenie hospodárskej súťaže. Nesmie teda ani poškodzovať nezúčastnené členské štáty. Tých sa takáto daň môže dotknúť v prípade, že sa v zmysle princípu rezidencie daň bude týkať investorov usídlených v participujúcich členských štátoch, ale ich aktivity budú vykonávané na území nezúčastnených členských

⁶⁴³ Pozri bližšie SMITH, D. S. *Economic Issues in Alcohol Taxation*. In WEBER, D., MARRES, O. *Taxing the financial sector: Financial Taxes, Bank Levies and More*. Amsterdam : IBFD, 2012. s. 121-122.

⁶⁴⁴ Pozri bližšie ROMÁNOVÁ, A. *Politická vôľa ako limit práva na príklade dane z finančných transakcií*. In: *Limity práva*. Praha : Leges, 2012. s. 386-393.

⁶⁴⁵ Čl. 20 ods. 1 ZEÚ.

⁶⁴⁶ COM/2013/71, s. 7.

štátov⁶⁴⁷. Rozpor s čl. 327 a 332 napádala napr. aj Veľká Británia vo svojej žalobe.⁶⁴⁸ Podľa G. Dietleina navyše spolupráca v oblasti FTT nespadá pod všeobecné ciele EÚ⁶⁴⁹, hoci až tak striktný negatívny postoj v tomto smere nezastávame. Skôr sa prikláňame k obave z narušenia vnútorného trhu, o ktorom sú presvedčení aj iní autori⁶⁵⁰, a ktorý pramení práve z čiastočného zavedenia v obmedzenom počte členských štátov. Problémom však podľa nášho názoru stále ostáva aj už naznačený rozpor s čl. 63 ZFEÚ – voľným pohybom kapitálu. Ten je citeľný už aj v tom ohľade, že samotný pôvodný návrh smernice o FTT v čl. 15 mal novelizovať smernicu 2008/7/ES o *nepriamych daniach z navýšovania kapitálu*, a to zrušením zákazu členským štátom uplatňovať dane z prevodu cenných papierov zakotveného v čl. 6. ods. 1 písm. a) smernice a doplnením čl. 6a, ktorým by sa definoval vzťah medzi oboma smernicami tak, že táto smernica nemá vplyv na smernicu zavádzajúcu FTT. Európsky parlament pôvodne v pozmeňovacom návrhu k návrhu smernice o zavedení FTT odporučil posilnenú spoluprácu, avšak jedným dychom hneď v nasledujúcej vete pripustil, že zavedením tejto dane len v obmedzenom počte členských štátov môže podstatne narušiť hospodársku súťaž na

⁶⁴⁷ Pozri bližšie SCHULMEISTER, S. *A General Financial Transactions Tax: Strong Pros, Weak Cons*. In: Intertax, Vol. 47, No. 2. (Dostupné na internete: <http://www.intereconomics.eu/archiv/jahr/2012/2/809/?human=1>).

⁶⁴⁸ Action brought on 18 April 2013 - United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v Council of the European Union (Case C-209/13). (Dostupné na internete: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=137910&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=enhanced%2Bcooperation&doclang=EN&cid=27172#ctx1>).

⁶⁴⁹ Pozri bližšie DIETLEIN, G. *National Approaches towards a Financial Transaction Tax and Their Compatibility with European Law*. In: EC Tax Review, 2012, roč. 21, č. 4, s. 208.

⁶⁵⁰ Pozri bližšie VASCONCELOS, M. *Enhanced cooperation would not ditch the FTT*. (Dostupné na internete: http://www.europeanfoundation.org/my_weblog/2012/06/margarida-vasconcelosenhancedcooperation-would-not-ditchthe-fft.html).

vnútornom trhu.⁶⁵¹ V návrhu Rozhodnutia ohľadom súhlasu k posilnenej spolupráci v rámci FTT síce potvrdil splnenie podmienok podľa čl. 20 aj čl. 326 až 334 ZFEU⁶⁵², avšak zároveň v písm. j) ešte stále vyjadril (hoci už oveľa miernejšie), že Komisia by mala doplniť počiatočné posúdenie vplyvu zavedenia FTT ďalším posúdením jej vplyvu v rámci posilnenej spolupráce na vnútornom trhu ako celku, vrátane účinkov pre zúčastnené aj nezúčastnené členské štáty, a mala by zväziť výsledky týchto vyšetrovaní pri vypracovávaní pozmeneného návrhu. Aj toto vyjadrenie teda stále dáva pociťovať obavu z dôsledkov zavedenia dane v rámci posilnenej spolupráce.

Jednou z otázok, ktorá sa naskytá je aj tá, či zavedenie FTT dokáže splniť svoj proklamovaný účel aj v územne oklieštenej verzii. FTT je alebo bola zavedená samostatne mnohými štátmi. V súčasnosti rôzne varianty tejto dane uplatňujú tak štáty EÚ ako aj iné štáty sveta⁶⁵³. Rovnako však mnoho štátov pôvodne zavedenú daň zrušilo⁶⁵⁴. Niektoré štáty spomedzi tých, ktorí majú skúsenosti s FTT sú dnes zástancami tejto dane, avšak niektoré z nich ju podporujú len za podmienky uplatňovania v rámci celej EÚ a iné dokonca len v prípade globálneho celosvetového uplatňovania, čo dost' predznačuje ich presvedčenie, že separátne systémy len v rámci

⁶⁵¹ Pozri bližšie AMENDMENTS 001-035 by the Committee on Economic and Monetary Affairs - Common system for taxing financial transactions, A7-0154/001-035, 15.5.2012, Ammendment 2: Recital 2: paragraph 2.

⁶⁵² Pozri bližšie COM (2012) 0631 – C7-0396/2012 – 2012/0298(APP) zo 4. decembra 2012, písm. G) a M).

⁶⁵³ Napríklad Švajčiarsko, Singapur, Juhoafrická republika, India, Hong Kong, Čína.

⁶⁵⁴ Napríklad Rakúsko, Dánsko, Francúzsko, Nemecko, Taliansko, Japonsko, Holandsko, Španielsko, Švédsko, USA; najmä Švédsko sa zvykne uvádzať ako odstrašujúci príklad, kde FTT otriasla finančným trhom. (Pozri bližšie CAMPBELL, J. Y., FROOT, K. *International Experiences with Securities Transaction Taxes* (December 1993). In: NBER Working Paper No. w4587, s. 9. (Dostupné na internete: <http://ssrn.com/abstract=338864>).

vnútroštátnej úpravy bez globálnej kooperácie nie sú veľmi efektívne. Jednotné pravidlá a plošné uplatňovanie takejto dane na úrovni EÚ ako celku by malo podstatne väčší predpoklad brániť presúvaniu finančných aktivít do iných štátov s výhodnejším režimom a týmto spôsobom sa vyhýbať zdaneniu. Na druhej strane sú aj štáty ako Veľká Británia, kde FTT úspešne funguje, čo naznačuje, že daň samotná, pri adekvátnom nastavení jej prvkov, nie je problémom. Príklady stále účinných i zrušených daní z rôznych finančných transakcií poukazujú na skutočnosť, že takáto daň v konkrétnych podmienkach môže ale i nemusí plniť zamýšľaný účel. V tomto smere teda bude rozhodujúce prijať novú koncepciu FTT v takej podobe, aby popri politickej priechodnosti bola aj ekonomicky kvalitná. Názory sa zhodujú vo fiskálnom potenciáli FTT⁶⁵⁵ a vyzdvihuje sa aj dobrá regulačná schopnosť, avšak ako protiváha sa objavuje vysoké riziko skôr spomenutého narušenia trhu a vedľajších efektov tejto dane. Samotný návrh smernice⁶⁵⁶ priamo spomínal negatívne ovplyvnenie HDP či zníženie objemu transakcií na trhu, a preto odporúčal koordinovaný prístup tak na úrovni EÚ, s cieľom vyhnúť sa fragmentácii jednotného trhu, ako aj na medzinárodnej úrovni, v súlade s ambíciou kooperácie v rámci G-20⁶⁵⁷. Keďže nateraz globálne riešenie nie je možné, je otázne či výsledný efekt bude predsa len v konečnom dôsledku pozitívny.

Bolo celkom zrejmé, že nový návrh Komisie bude vychádzať z pôvodného návrhu smernice. Ohľadom rôznych variant úprav sa viedli rozmanité diskusie, najmä sa spomínali argumenty v prospech podstatnejšieho prehodnotenia pôvodných parametrov, z dôvodu kritiky prvotnej podoby dane kvôli vysokej pravdepodobnosti negatívneho ovplyvnenia likvidity trhu a presunu obchodov mimo EÚ, zvažovali sa aj alternatívy po vzore britského kolkovného, či

⁶⁵⁵ Pozri bližšie COM (2011) 594, s. 5. (In CORTES, B., VOGEL, T. *A Financial Transaction Tax for Europe?* EC Tax Review, 2011, roč. 20, č. 1, s. 16).

⁶⁵⁶ Pozri bližšie COM (2011) 594, s. 5.

⁶⁵⁷ Pozri bližšie COM (2011) 594, s. 5.

postupné zavádzanie dane v určitých etapách alebo zahŕňajúcich najprv len niektoré druhy transakcií, z dôvodu zmiernenia prvotných ekonomických dopadov na členské štáty⁶⁵⁸. Predovšetkým nový návrh smernice rozšíril zdaňovanie na princípe rezidencie finančnej inštitúcie v členskom štáte participujúcom na FTT aj princípom štátu vydania, v zmysle ktorého bude podliehať zdaneniu aj transakcia medzi subjektmi z neparticipujúcich štátov, ak sa bude týkať finančných nástrojov vydaných subjektom v FTT participujúcom členskom štáte, čím je dosah na nezapojené štáty ešte výraznejší. Otázkou zostáva či sa novým návrhom podarí eliminovať prípadné dvojité zdanenie⁶⁵⁹, ktoré by plynulo z nesúladného nastavenia kritérií rozhodujúcich pre posúdenie operácií alebo subjektov podliehajúcich zdaneniu medzi štátmi v rámci posilnenej spolupráce a štátmi stojacimi mimo, resp. aj tretími krajinami mimo EÚ. Z pohľadu EÚ a jej snahy o využitie FTT ako zdroja spoločných európskych príjmov tu však musíme prezentovať názor, že nezdar snahy o zavedenie riadnej legitímnej európskej dane musí „Brusel“ vnímať ako istú formu prehry, hoci je markantné, že sa tejto myšlienky zatiaľ úplne nevzdáva, ako vyplýva z návrhu smernice COM/2013/71, kde ohľadne tejto rozpočtovej otázky Rada priamo vyzýva participujúce členské štáty, aby zvážili možnosť FTT ako základu vlastných zdrojov príjmov rozpočtu EÚ. Je celkom pravdepodobné, že návrhy na zavedenie takejto či inej európskej dane budú de lege ferenda ešte v budúcnosti prezentované. Zrejme však budú musieť byť založené na politicky i ekonomicky presvedčivejších a schodnejších prostriedkoch. Návrh dane z finančných transakcií je myšlienkou ako zdaniť doteraz viac

⁶⁵⁸ KPMG's FTT technical and business support unit: EU Financial Transaction Tax – the next steps. Dostupné na internete: <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/KPMG-FTT-technical-business-support-unit-2012-KPMG.pdf>.

⁶⁵⁹ Pozri bližšie KARABINOS, M. *Medzinárodné dvojité zdanenie*. In: Mířniky práva v stredoeurópskom priestore 2011. Bratislava : Univerzita Komenského, 2011. s. 216-222.

menej zvýhodňovaný finančný sektor. I keď je podporovaná rôznymi argumentmi týkajúcimi sa stability a regulácie finančného sektoru, skutočný motív jej zavedenia je fiskálny, i keď sa to štáty snažia prezentovať viac menej len ako vítaný bonus jej regulačného pôsobenia. Zastávame však názor, že akokoľvek územne obmedzená verzia už nebude až tak uspokojivo naplňať pôvodné očakávania ani v rovine fiskálnej a ani v tej regulačnej.

3. 2. 4. Nové ciele sledované reguláciou spotrebných daní

So zavedením systémov všeobecného zdanenia spotreby sa presunulo ťažisko zabezpečenia rozpočtových príjmov verejných rozpočtov zo spotrebných daní na daň z pridanej hodnoty (najmä v priestore EÚ). Zefektívnenie výberu priamych daní znamenalo, že odpadla potreba zdaňovania spotreby luxusných výrobkov. Uvedená situácia viedla k tomu, že spotrebným daniam bol v odbornej literatúre venovaný iba minimálny priestor. Spotrebné dane boli nazývané aj siroty daňovej politiky. To sa výrazne zmenilo z dôvodu zvýšenej pozornosti venovanej negatívnym účinkom nadmerného pitia, fajčenia a rozvoja cestnej dopravy, pričom najvýznamnejšie problémy boli spozorované v environmentálnych dopadoch spaľovania fosílnych palív.⁶⁶⁰ Týmto sa zároveň rozšíril okruh cieľov, ktoré sú v daňovej politike sledované ukladaním spotrebných daní nad rámec generovania rozpočtových príjmov. V súčasnej dobe medzi ciele zdaňovania spotrebnými daňami je preto možné okrem zabezpečenia rozpočtových príjmov zaradiť⁶⁶¹ reflektovanie negatívnych externalít, odradenie od spotreby vybraných výrobkov, zabezpečenie úhrady nákladov verejných subjektov s cestnou

⁶⁶⁰ Pozri bližšie CNOSEN, S. *The economics of excise taxation* In ALBI, E., MARTINEZ-VAZQUEZ, J. (eds.) *The Elgar Guide to Tax Systems*. Cheltenham : Edward Elgar Pub, 2011. s. 278.

⁶⁶¹ Pozri bližšie CNOSEN, S. *Economics and Politics of Excise Taxation*. In: Tax Notes International, 2005, roč. 38., č. 7, s. 598.

dopravou, či ďalšie ciele. Spotrebné dane sa javia byť vhodným prostriedkom pre tzv. zazelenanie daňového systému („greening of tax system“). Preto je možné sa dívať na spotrebné dane taktiež ako na potenciálne ekonomické nástroje⁶⁶² ochrany životného prostredia, ktoré môžu plniť funkciu environmentálnych daní. Environmentálne dane (oficiálne pojmové označenie: dane súvisiace so životným prostredím) sú definované ako dane, ktorých základom je vypočítaný z fyzickej jednotky resp. veci, ktorá má preukázateľne a špecificky negatívny dopad na životné prostredie.⁶⁶³ V súčasnej metodike v rámci EÚ už dochádza k samostatnému posudzovaniu spotrebnej a environmentálnej dane. Uvedené je možné vidieť aj na vyhodnotení agregovaných ukazovateľov zdaňovania pri jednotlivých členských štátoch EÚ. V prílohe A štatistickej ročenky *EUROSTATU Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway 2014*⁶⁶⁴ sa uvádza, že vážený priemer podielu na celkovom zdaňovaní v EÚ mali v roku 2012 environmentálne dane 6,1 % a spotrebné dane 6,8 %.

Európska únia sa pridala k celosvetovému úsiliu boja s klimatickými zmenami.⁶⁶⁵ V rámci tejto snahy medzi ciele EÚ patrí

⁶⁶² T. j. pôsobiacich pri environmentálnej ochrane nepriamo prostredníctvom trhových mechanizmov na rozdiel od regulatívnych mechanizmov napríklad v podobe záväzného stanovenia limitov škodlivín vypúšťaných do atmosféry (tzv. systém CAC „command and control system“); v tomto smere je taktiež nutné poznamenať, že pri ekonomických nástrojoch ochrany životného prostredia odpadajú dodatočné náklady zo strany štátu na kreovanie špecializovaných orgánov a samotný dohľad nad ich dodržiavaním. (K tomu pozri GEINES, S. A., WESTIN R. A. *Taxation for Environmental Protection: A multinational legal study*, New York : Greenwood Publishing Group, Inc, 1991).

⁶⁶³ Pozri bližšie OECD: *Glossary of Statistical Terms*. Paris 2008. s. 259.

⁶⁶⁴ Pozri bližšie EUROSTAT *Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway 2014*. (dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/s/tax_structures/2014/report.pdf).

⁶⁶⁵ K tomu pozri bližšie napr. SCHWEICKART, D. *After Capitalism*. Lanham : Rowman & Littlefield, Inc., 2002. Preklad Dinka, P. Bratislava : Vydavateľstvo

zníženie celosvetovej priemernej teploty o 2°C v porovnaní s pred-industriálnym obdobím.⁶⁶⁶ Medzi prostriedky dosahovania tohto cieľa sa radí jednostranné zníženie emisií skleníkových plynov o 20 % do konca roka 2020 (v porovnaní s rokom 1990, ak sa nedosiahne medzinárodný konsenzus na zníženie emisie skleníkových plynov na úroveň 30 %), a to prostredníctvom systému obchodovania s emisnými kvótami skleníkových plynov a súvisiacich politík týkajúcich sa klimatických zmien a krokov v rámci energetickej politiky.⁶⁶⁷ V rámci tohto záväzku Komisia pripravila návrh, ktorým sa mení smernica *pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny*⁶⁶⁸. Doterajší právny rámec určuje minimálnu úroveň zdanenia energetických výrobkov v závislosti od toho, či sú používané ako motorové palivo alebo ako vykurovanie palivo a či sa používa na podnikateľský alebo nepodnikateľský účel. Zmeny, ktoré sa v tomto smere pripravujú, majú zohľadniť najmä obsah CO₂, ktoré by lepšie odzrkadľovali nároky na ochrany ovzdušia, najmä z pohľadu negatívnych dopadov skleníkových plynov. Na uvedenom základe pripravovaná novelizácia smeruje k zavedeniu nasledujúcich zmien v právnom rámci EÚ⁶⁶⁹: Zmenu doterajšieho posudzovania energetických výrobkov v závislosti od ich použitia

spolku slovenských spisovateľov spol. s.r.o., 2010, s. 142-143 a 186; taktiež aj ROLNÝ, I., LACINA, L. *Globalizace, etika, ekonomika*. 3. vyd. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008. 281 s.

⁶⁶⁶ Pozri bližšie COM (2007) 2 final Communication From The Commission To The Council, The European Parliament, The European Economic And Social Committee And The Committee Of The Regions.

⁶⁶⁷ Pozri bližšie Communication From The Commission To The Council, The European Parliament, The European Economic And Social Committee And The Committee Of The Regions: Limiting Global Climate Change to 2 degrees Celsius The way ahead for 2020 and beyond, COM (2007) 2 final, Brussels, 10. január 2007.

⁶⁶⁸ COM (2011) 169/3.

⁶⁶⁹ Pozri bližšie COM (2011) 169/3 EU Proposal for COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity.

a zavedenie jednotného kritéria pre minimálnu úroveň zdanenia predmetných energetických výrobkov. Uvedená zmena súvisí s vyššie uvedeným cieľom určenia minimálnej úrovne zdaňovania energetických výrobkov v závislosti od produkcie CO₂, ktorá vzniká pri ich spaľovaní. Naplnenie tohto cieľa predpokladá prijatie právneho rámca, na základe ktorého budú členské štáty povinné zaviesť do svojho vnútroštátneho práva novú spotrebnú daň, ktorej výška sa bude odvíjať od produkcie CO₂ jednotlivými energetickými výrobkami. Vyššie uvedené si vynúti zmenu štruktúry doteraz existujúcej smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a upustenie od rozdeľovania minimálneho zdanenia energetických výrobkov v závislosti od ich použitia. Uvedeným spôsobom sa má dosiahnuť jasné rozdelenie medzi zdaňovaním súvisiacim so spotrebou energie a zdaňovaním odvíjajúcim sa od produkcie skleníkových plynov. Takto navrhovaná podoba úniového právneho rámca zdaňovania vo vzťahu k energetickým výrobkom si vyžiada rozšírenie vecného rámca smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny na emisie CO₂, a zároveň si vyžiada, vo vybraných prípadoch, zavedenie obligatórnych výnimiek zo zdaňovania daňou z emisií CO₂. Taktiež bude nutné revidovať aj minimálne úrovne zdanenia, ktoré sú povinné pri spotrebnej dani z energetických výrobkov ukladať členské štáty. Nový právny rámec vyžaduje, aby sa zabezpečila taká úroveň zdaňovania, ktorá bude reflektovať čistú energetickú hodnotu jednotlivých energetických výrobkov a zároveň efektívne zohľadní množstvo emisií CO₂. Nová právna úprava má zabezpečiť taktiež výraznejšie odstupňovanie úrovne zdanenia v závislosti od druhov zdrojov elektriny. Rovnako má nová právna úprava zabezpečiť, aby sa upustilo od diferencovania úrovne zdaňovania pre podnikateľské a nepodnikateľské použitie energetických výrobkov. Pripravovaná právna úprava taktiež sleduje zjednodušenie štruktúry spotrebnej dane z energetických výrobkov a elektriny. Na druhej strane je otáznne, či pri zavedení novej dane z emisie CO₂, bude takáto snaha

v konečnom dôsledku úspešná. Uvedené predpokladá taktiež zavedenie povinnosti pre Komisiu v päťročných intervaloch (prvýkrát koncom roka 2015) podávať správy o výsledkoch aplikácie smernice pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny. K vyššie uvedenému je možné doplniť, že ukladanie spotrebných daní môže slúžiť na vyrovnávanie nákladov negatívnych externalít trhu. Negatívne externality⁶⁷⁰ majú podobu celospoločenských nákladov, ktoré jeden z účastníkov trhu vyvolá u iných subjektov bez toho, aby tieto boli vzaté do úvahy ohľadom produkcie, alebo výroby.⁶⁷¹ V tomto smere je možné preto nazerať na zdaňovanie spotrebnými daňami cez optiku tzv. „dane pigouvého typu“ (Pigouvian tax). Pigouvo pravidlo stanovuje, že efektívna produkcia alebo konzumpcia sa dá dosiahnuť prostredníctvom daňového systému, a to uložením spotrebnej dane na aktivitu vo výške hraničných nákladov škody, ktorú spôsobuje táto aktivita.⁶⁷² Niektorí zaujímajú skeptické stanovisko voči obdobnému presne nastavenému vzťahu pomeru externality a úrovne daňového zaťaženia spotrebnými daňami v reálnom ekonomickom prostredí. V skutočnosti štáty automaticky ukladajú oveľa vyššie daňové zaťaženie na energetické produkty, dopravné prostriedky, nakladanie s odpadmi, výrobky poškodzujúce ozónovú dieru,

⁶⁷⁰ K pojmu pozri bližšie napr. LISÝ, J. a kol. *Ekonomía. Všeobecná ekonomická teória*. 4. vyd. Bratislava : Iura Edition spol. s. r. o., 2002, s. 61; ale aj v súvislostiach pozri napr. POSPÍŠIL, R. *Veřejná ekonomika současnost a perspektiva*. Praha : Professional Publishing, 2013. 195 s; EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha : Wolters Kluwer ČR – Cevro Institut - Liberální institut, 2010, kap. 3; PALKOVÁ, R. *Riešenie negatívnych externalít v obchodovaní*. In: *Právo a obchodovanie*. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 176–180; TAMENE, G. *Moderné medzinárodné vzťahy a svetová politika*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2010. 275 s.

⁶⁷¹ Pozri bližšie OECD: *Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies*. OECD Publishing, 2001. s. 21.

⁶⁷² Pozri bližšie CNOSSEN, S. *Economics and Politics of Excise Taxation*. In: *Tax Notes International*, 2005, roč. 38, č. 7, s. 602.

a ostatné produkty a činnosti majúce negatívne dopady na životné prostredie.⁶⁷³

Ďalšou funkciou, ktorá je v súčasnosti pripisovaná spotrebnému zdaňovaniu, je jeho potenciálny dopad pre odradenie od konzumácie vybraného druhu produktov. Verejné zdravie je faktorom – či paternalisticky alebo nie – ktorý zdôvodňuje uloženie spotrebnej dane, aby sa predišlo konzumovaniu tovarov, ktoré sú považované za nezdravé.⁶⁷⁴ Spotrebné dane môžu taktiež slúžiť na kompenzovanie externalít spôsobených cestnou dopravou. Dane z pohonných látok (na rozdiel od dane z motorových vozidiel) môžu slúžiť ako predmet zdanenia pre platby za užívanie cestnej siete, keďže primerane odzrkadľujú meniacu sa spotrebu vo vzťahu vozidlo - najazdené kilometre.⁶⁷⁵ Medzi ďalšie ciele pre ukládanie spotrebných daní patrí už vyššie uvádzaná snaha o ochranu národného trhu pred konzumáciou zahraničných výrobkov. Takýto cieľ pri spotrebných daniach v prostredí EÚ je právom EÚ priamo vylúčený, keďže by predstavoval zásah do riadneho fungovania vnútorného trhu. Protekcionistické ukládanie spotrebných daní nebýva odporúčané ani z ekonomického hľadiska,⁶⁷⁶ pričom ako

⁶⁷³ Pozri bližšie HINES, J. R. *Excise Taxes*. Michigan : The Office of Tax Policy Research, 2007. Working Paper Series WP 2007. máj 2007. 8 s.

⁶⁷⁴ Pozri bližšie CNOSEN, S. *Economics and Politics of Excise Taxation*. In: Tax Notes International, 2005, roč. 38, č. 7, s. 603.

⁶⁷⁵ Pozri bližšie CNOSEN, S. *Economics and Politics of Excise Taxation*. In: Tax Notes International, 2005, roč. 38, č. 7, s. 603.

⁶⁷⁶ A. Smith napríklad konštatuje, že krajina by nemala dávať prednosť obchodu vnútornému pred obchodom zahraničným...(bližšie pozri SMITH, A. *An Inquiry in to the Nature and the Causes of the Wealth of Nations*. 6th edition. London : Methuen & Co., Ltd., 1950. Prekl. Irgl, V., Jindrová, A., Pytelka, J., Tryml, S. Praha : Státní nakladatelství politické literatury, n. p., 1958. 1. sv. s. 356)...teda poskytovať mu väčšiu podporu napr. aj prostredníctvom protekcionistického ukládania spotrebných daní. (K tejto téme pozri aj ďalšie diela ako napr. ASPROMOURGOS, T. *On the Origins of Classical Economics. Distribution and value form William Petty to Adam Smith*. London : Routledge, 1996. 222 s;

podotkol J. Robinson⁶⁷⁷ nebudeme si predsa „hádzať kamene do prístavu len preto, že iné krajiny majú kamenisté pobrežie“. Ako je vidieť ciele a úlohy spotrebných daní sa v daňovej politike postupne vyvíjajú, čomu by mala zodpovedať aj pojmová definícia spotrebnej dane. Spotrebná daň je vo všeobecnosti selektívna z hľadiska predmetu zdanenia, so zamýšľaným diskriminačným účinkom voči predmetom zdanenia, využíva kvantitatívne ukazovatele pre určenie základu dane, pričom daňová povinnosť by mala vzniknúť iba na jednom stupni dodania.⁶⁷⁸

GALBRAITH, J. K. *Economic development*. London : Oxford University Press, 1965. 109 s).

⁶⁷⁷ Cit. ROBINSON, J. *Essays in the Theory of Employment*. Oxford : Macmillan & Co. Ltd., 1947.

⁶⁷⁸ Pozri: THURONYI, V. *Tax Law Design and Drafting*. Volume 1. Washington D. C. : International Monetary Fund, 1996. s. 232.

IV.

NÁZOROVÁ DISKUSIA A PERSPEKTÍVY

Jedným zo záverov vyplývajúcich z analýzy genézy zdaňovania je aj konštatovanie, že dane, ako nástroj hospodárskej politiky, vždy tvorili jeden z najdôležitejších príjmov štátu, a teda zároveň predstavovali aj jeden z najdôležitejších nástrojov realizácie hospodárskej politiky (v užšom zmysle daňovej politiky). Historicky sa vznik a opodstatnenosť existencie teórie a praxe hospodárskej politiky,⁶⁷⁹ ktorej súčasťou je aj daňová politika, primárne spája s existenciou cyklických výkyvov ekonomiky,⁶⁸⁰ teda s potrebou určitej regulácie, resp. eliminácie ich pôsobenia na celkový hospodársky stav a budúci vývoj určitého celku, a teda práve v tomto kontexte je potrebné permanentne hľadať odpoveď, ale zároveň aj riešenia, na otázku čo vlastne spôsobuje reálne ekonomické problémy v súčasnosti a aké sú ich vízie⁶⁸¹. Stotožňujeme sa so všeobecným názorom, že riešenie problému hospodárskych cyklov tkvie predovšetkým v hľadaní reálnych

⁶⁷⁹ Podľa stúpcencov Neoklasickej syntézy (ekonomický smer, ktorý sa pokúsil o spojenie keynesovskej a neoklasickej teórie do vlastnej koncepcie) sa praktická hospodárska politika začala formovať ako kombinácia rôznych teoretických prístupov k ekonomickej realite.

⁶⁸⁰ Makroekonomická teória nám v tejto súvislosti ponúka možné dôvody vzniku a existencie cyklických výkyvov ekonomiky, pričom vymedzuje zdroje (príčiny), faktory podieľajúce sa na vzniku a priebehu ekonomických cyklov, ako aj ich následky.

⁶⁸¹ Keďže historicky je isté, že hospodárske cykly sú súčasťou života všetkých ekonomík (vyspelé ekonomiky nevynímajúc) a zrejme nie je možné očakávať v blízkej budúcnosti ich úplnú elimináciu, tak budúca úloha národných a nadnárodných politických síl (ako tvorcov a realizátorov hospodárskych politík v štátoch považovaných za lídrov ekonomického svetového diania), by sa mala uberať smerom intenzívneho aplikovania nástrojov HP z hľadiska dlhodobej perspektívy.

nástrojov⁶⁸² (opatrení), ktoré by dokázali eliminovať na minimum nepriaznivé dôsledky cyklických výkyvov ekonomiky. Myšlienka, že ekonomický cyklus zapríčiňujú reálne faktory, ktoré pôsobia v ekonomike, samozrejme, nie je nová; pod vplyvom nových ekonomických skutočností sa odborníci v 70-tych rokoch 20-teho storočia opäť podrobne zamerali na skúmanie príčin vzniku ekonomických, resp. hospodárskych cyklov, pričom výsledky ich skúmania boli formulované v podobe viacerých nových teórií;⁶⁸³ za jednu z významných teórií v tomto smere považujeme aj Teóriu

⁶⁸² Z historických skúseností vyplýva, že v období krízových javov je výhodné využívať keynesovské nástroje regulovania (keynesovský model hospodárskej politiky vychádza z predpokladu prvej nestability ekonomiky a jej obmedzenej schopnosti samostatne prekonať krízové situácie, v tomto zmysle je potom potrebné systematicky aplikovať rôzne korigujúce a motivujúce opatrenia); v období oživenia a rozmachu je efektívnejšie spoliehať sa na neoklasické nástroje - jeden z modelov hospodárskej politiky ponúkajú napríklad monetaristi, ktorí vymedzujú úlohu štátu v určitých hraniciach a podľa potreby (napr. ak trh nie je schopný zabezpečiť niektoré statky), pričom peňažnú politiku považujú za účinnejšiu ako rozpočtovú politiku. Monetarizmus, ako teoretický smer, sa stal východiskom pre koncepciu neokonzervatívnej hospodárskej politiky, kde jeden zo zásadných názorov hlavného predstaviteľa tohto smeru (M. Friedmana) reprezentuje myšlienka, že ekonomická sloboda je základnou podmienkou politickej slobody a zároveň koncentrácia politickej a ekonomickej moci je predpokladom vzniku ovládania jednotlivcov ako aj celej spoločnosti; v uvedenom kontexte taktiež nositeľ Nobelovej ceny za ekonómiu (1974) F. A von Hayek (považovaný za jedného z ideových iniciátorov neokonzervatívneho obratu v ekonomickej teórii a hospodárskej politike), odmieta štátne zásahy, a to najmä v oblasti kontroly a regulácie cien a dôchodkov; navrhol aj denacionalizáciu peňazí (zbaviť štát monopolného práva na emisiu peňazí za účelom zníženia inflácie a zabezpečenia stability meny) - takýto návrh je síce, z pohľadu vnímania mocenského postavenia štátu v hospodárstve, neobvyklý resp. radikálny, ale z hľadiska ekonomických princípov fungovania hospodárstva má svoje opodstatnenie a zmysel (predovšetkým vytváranie podmienok pre automatické fungovanie trhov).

⁶⁸³ Vid' ďalej v nasl. texte.

reálneho ekonomického cyklu,⁶⁸⁴ v rámci ktorej jej autori vysvetľujú a popisujú faktory, ktoré sa podieľajú na možnom vzniku cyklických výkyvov, pričom závery vyplývajúce z poznatkov tvorcov tejto teórie majú významné implikácie aj z pohľadu odporúčaní pre hospodársku politiku, akou je aj skutočnosť, že vláda môže svojou daňovou a výdavkovou politikou⁶⁸⁵ spôsobiť v hospodárskom dianí nežiaduce šoky. V uvedenej súvislosti napríklad B. Caplan⁶⁸⁶ konštatuje, že v dnešných demokraciách existuje viacero kontraproduktívnych politík⁶⁸⁷, pričom ekonómovia permanentne upozorňujú na ich vzájomné pôsobenie. K. Wicksell⁶⁸⁸ sa zase v obdobnej súvislosti, zamýšľal nad spôsobom hlasovania o rozpočtových otázkach, a v zmysle zabezpečenia dosiahnutia optimálneho rozhodnutia navrhoval spojiť rokovanie a hlasovanie o nákladoch a výnosoch verejných programov, a to tak aby bolo jasné, aké nákladné bude konkrétne opatrenie pre daňovníkov a taktiež navrhoval, aby sa rozpočet prijímal na základe jednomyselnosti,⁶⁸⁹ a to so zámerom zabránenia daňovej diskriminácie⁶⁹⁰.

⁶⁸⁴ Táto teória bola zameraná na empirické overovanie v akej miere zmeny v technológii vplyvajú na zmeny v outpute; autori dospeli k záveru, že existenciu reálnych šokov v ekonomike lepšie vysvetľuje vývoj a zmeny agregátneho produktu ako pôsobenie monetárnych šokov; k najznámejším predstaviteľom tohto prístupu patria napr. E. Prescott, F. Kydland, R. King.

⁶⁸⁵ Myslené ako súčasť fiskálnej politiky.

⁶⁸⁶ Pozri bližšie CAPLAN, B. *The Myth of the Rational Voter. Why Democracies Choose Bad Policies*. Princeton University Press, 2007.

⁶⁸⁷ Ako typický príklad možno uviesť inštitút úľavy na dani (pozri bližšie napr. KICOVÁ, A. *Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplyvajúci na podnikateľské prostredie*. In: Právo – obchod – ekonomika : zborník vedeckých prác. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. s. 437-451).

⁶⁸⁸ Švédsky ekonóm (1851-1926), nezávislý objaviteľ Teórie hraničnej produktivity, prispel k rozvoju Teórie verejných financií.

⁶⁸⁹ V teórii ozn. ako wicksellovská jednomyselnosť; neskôr ho sám autor navrhol nahradiť systémom kvalifikovanej väčšiny.

⁶⁹⁰ K tomu pozri napr. SAUSGRUBER, R., TYRAN, J. R. *Discriminatory taxes are unpopular-Even when they are efficient and distributionally fair*. In: Journal of Economic Behavior & Organization. 2014, roč. 108, č. SI, s. 463-476; ITOH, R. *Tax*

Ordoliberalista W. Eucken⁶⁹¹ vidí tesné spojenie medzi právnym a hospodárskym poriadkom (ordo-poriadok⁶⁹²), a teda podľa jeho názoru hospodársky systém musí byť súčasťou základnej právnej normy.⁶⁹³ Neoliberalí,⁶⁹⁴ vychádzajúci z názorov W. Euckena⁶⁹⁵, tvrdia, že z historického hľadiska existujú iba dva typy hospodárstva (v podobe politicko-ekonomicko-právneho vymedzenia), a to slobodné trhové hospodárstvo⁶⁹⁶ - kde izolované hospodárske

discrimination against inter-firm networks. In: Regional Science and Urban Economics. 2014, roč. 49, č. November 2014, s. 25-35.

⁶⁹¹ Ordoliberalizmus je súčasťou neoliberalného prístupu k riešeniu hospodárskych problémov; W. Eucken patrí k najvýznamnejším predstaviteľom neoliberalizmu v predvojnovom Nemecku. (Pozri napr. LISÝ, J. *Dejiny ekonomických teórií*. 3. vyd. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2003. 386 s.).

⁶⁹² Ordo-poriadok je zameraný nie len na trh ale aj štát, jeho úlohou je minimalizovať moc štátnych úradníkov a ich zásahy do fungovania trhu.

⁶⁹³ V zmysle čl. 55 ods. 1 Ústavy je deklarované, že hospodárstvo Slovenskej republiky sa zakladá na princípoch sociálne a ekologicky orientovanej trhovej ekonomiky.

⁶⁹⁴ Stúpenci neoliberalizmu, ktorý predstavuje nemeckú modifikáciu neoklasického smeru.

⁶⁹⁵ Pozri bližšie EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik*. Sechste Ausgabe. Tübingen : J. C. B. Mohr, 1990.

⁶⁹⁶ Podľa neoliberalov ideálnemu slobodnému trhovému hospodárstvu sa reálne približujú hospodárstva, kde je spojenie s trhom zabezpečené prostredníctvom verejných inštitúcií. Ďalšiu modifikáciu slobodného trhového hospodárstva reprezentuje sociálne trhové hospodárstvo, ktoré je charakteristické voľnou tvorbou cien, ochranou súkromného vlastníctva, stabilitou peňažného obehu, konkurenciou, ekonomickou samostatnosťou subjektov, obmedzenými funkciami štátu. Podstatou fungovania hospodárstva je konkurenčné prostredie, teda úlohou štátu je tvorba a ochrana konkurenčného prostredia bez existencie monopolov. Sociálny význam trhového hospodárstva je spojený s myšlienkou, že ekonomický úžitok zo zvýšenia produkcie práce, racionalizácie, by mal priniesť prosperitu všetkým jedincem v spoločnosti, pričom štát má regulovať priebeh reprodukčného procesu, najmä nástrojmi peňažno-úverovej povahy. Model sociálneho trhového hospodárstva vychádza z princípu subsidiarity – efektívnosť a prosperita ako výsledok fungovania trhového hospodárstva vytvára zdroj na dosiahnutie sociálnych cieľov, pričom sociálna

jednotky vstupujú do vzájomného kontaktu, spolupracujú prostredníctvom trhu a konkurencie a druhý typ predstavuje centrálné riadené hospodárstvo - kde sú hospodárske subjekty podriadené riadiacemu centru a všetku hospodársku činnosť uskutočňujú na podnet príkazu; reálne dnes tieto dva typy ideálneho hospodárskeho usporiadania neexistujú vo svojej rýdzej podobe, ale existujú už len ich bližšie alebo vzdialenejšie kombinácie, resp. modifikácie (v šesťdesiatych rokoch 20-teho storočia sa objavuje modifikovaný model sociálneho hospodárstva v podobe formovanej spoločnosti, kde sa považujú politici a štátni úradníci za subjekty, ktoré sledujú svoje vlastné osobné záujmy a ciele, a preto je potrebné ich správanie upraviť zákonom tak, aby boli nútení sledovať záujmy spoločnosti ako celku). Napríklad L. von Mises⁶⁹⁷ (stúpenec praxeologickej ekonómie⁶⁹⁸) odmietal administratívno-byrokratický model hospodárstva, a to z dôvodu, že v takom hospodárstve neexistuje kritérium racionálnej voľby, čo znamená, že bude dochádzať k „neporiadku“ (k nehospodárnosti), a teda k strate efektívnosti fungovania takéhoto modelu. Predstavitelia ekonomického smeru Nové keynesovstvo⁶⁹⁹ dospeli zase k názoru, že aj v prípade, ak ľudia formulujú svoje očakávania racionálne, môže mať monetárna a fiskálna politika, teda aj daňová politika,

zodpovednosť musí vychádzať od jednotlivca, štát preberá zodpovednosť len v prípade zlyhania jednotlivca a trhových štruktúr, 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.

⁶⁹⁷ Pozri bližšie MISES, L. *Economic Freedom and Interventionism*. II. Title. Indianapolis : Liberty Fund, Ins., 1990. 289 s.

⁶⁹⁸ Praxeologická ekonómia vníma ľudskú racionalitu ex ante, teda ako cieľ, účel ľudského konania zameraného do budúcnosti, obsahuje ako moment očakávania, tak aj moment neistoty, a preto aj možnosť omylu v takomto prípade nie je v rozpore s racionálnym konaním jedincov.

⁶⁹⁹ Napr. G. Mankiw, A. Blinder, E. Phelps; podstatou je snaha o prepojenie keynesovského učenia s hypotézou racionálnych očakávaní.

pozitívny účinok,⁷⁰⁰ zdôrazňujúc, že nedokonalosti trhu, ktoré vyplývajú z inštitucionálnych faktorov, sú najdôležitejším prvkom ekonomického procesu ako celku.

Môžeme konštatovať, že okrem pozitívnych názorov⁷⁰¹ na podstatu a princípy zdanenia ako inštitútu hospodárskej politiky, sa stretávame v teórii a praxi aj s negatívnymi ohlasmí spochybňujúcimi predovšetkým morálne opodstatnenie zdanenia⁷⁰² s jeho účinkom na status súkromného vlastníctva a uplatnením práva s ním spojeného. V tejto súvislosti za permanentný problém považujeme nastavenie skutočne optimálneho daňového systému, ktorý by smeroval, resp. podporoval dlhodobý ekonomický rast smerujúci k celospoločenskému rozvoju. Podľa názorov predstaviteľov Ekonomie strany ponuky⁷⁰³ daňová politika brzdí

⁷⁰⁰ Keďže racionalita jednotlivca sa môže líšiť od racionality kolektívu.

⁷⁰¹ Napr. postkeynesovci H. Wallich a S. Weintraub sú zástancami daňami ovplyvňovanej dôchodkovej politiky, a to v zmysle, že ak súkromné ekonomické subjekty zaťažujú spoločnosť externými nákladmi, vláda má právo ich zaťažiť daňami.

⁷⁰² Napríklad R. Epstein konštatuje, že zdanenie predstavuje jasný príklad skonfiškovania súkromného vlastníctva (pozri bližšie EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha : Wolters Kluwer ČR – Cevro Institut - Liberální institut, 2010 288 s.; z historického hľadiska sa napr. dane v staroveku (v Aténach) považovali za charakteristický znak tyranie (pozri bližšie PIPES, R. *Property and Freedom*. New York : Vintage Books, A Division of Random House, 1999); A. Smith sa vo svojom diele *The Theory of Moral Sentiments*, okrem iného zaoberá rozborom aspektov mravnosti vo vzťahu ku spravodlivosti, a taktiež politickými reguláciami založenými na princípe prospešnosti a zameranými na zvyšovanie bohatstva, moci a prosperity štátu (pozri bližšie SMITH, A. *The Theory of Moral Sentiments*. Second printing. Oxford : Clarendon Press, 1976).

⁷⁰³ A. B. Laffer, ako jeden z predstaviteľov tohto ekonomického smeru, sústredil svoju pozornosť práve na vzájomný vzťah medzi mierou zdanenia a veľkosťou príjmov do štátneho rozpočtu (pozri bližšie *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of States: How Taxes, Energy, and Worker Freedom Change Everithing*); okrem A. Laffera sa touto problematikou nastavenia optimálneho zdaňovania zaoberal napr. už v 14. storočí Ibn Chaldun, v 19. storočí Henry Georgea ďalší.

aktivitu jednotlivých hospodárskych subjektov k práci, úsporám⁷⁰⁴ a investíciám;⁷⁰⁵ v zmysle monetaristickej hospodársko-politickej koncepcie je teda potrebná celková reforma daňového systému,⁷⁰⁶ ale taktiež aj sociálnej politiky. V. Brdlík⁷⁰⁷ už v roku 1928 konštatoval, že výška daní a poplatkov je obmedzená únosnosťou daňovníkov, keďže dane a poplatky sa presúvajú, či už priamo alebo aj nepriamo (v podobe spotrebných daní) do výroby a zat'azujú (obmedzujú) tak možnú sú'ťaživosť s cudzinou; okrem iného uvádza (v tej dobe), že Československo musí zistiť, či si nenaplánovalo štátne úlohy väčšie, ako je schopné so svojimi existujúcimi možnosťami aj splniť, a preto poplatníci sa nemajú pýtať (zaujímať) len o to, ktoré a v akej výške dane platia, ale súčasne aj na aké účely (plnenie úloh štátu) sú používané, v zmysle, či úlohy štátu a ich plnenie je produktívne (teda či smeruje k rozvoju, rozširovaniu, podpore výroby a tým zároveň aj k rozvoju národného hospodárstva, resp. aj na úlohy sociálne a osvetové⁷⁰⁸); teda z tohto pohľadu má daňový subjekt posudzovať nie len daňovú únosnosť, ale aj použitie daňových príjmov štátom. Okrem úloh, ktoré má priamo plniť štát prostredníctvom výdavkovej časti

⁷⁰⁴ Podnety k úsporám oslabuje najmä daňová politika vychádzajúca z keynesovskej koncepcie HP.

⁷⁰⁵ Podnety k investíciám sú v korelácii s progresívnou daňou.

⁷⁰⁶ Monetaristi jednoznačne odmietajú progresívne zdaňovanie dôchodkov; M. Friedman, ako jeden z významných predstaviteľov monetarizmu (súčasného ekonomického smeru myslenia, ktorý sa formuje cca od 50-tych rokov 20-teho storočia) odmieta progresívneho 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.

⁷⁰⁷ In KNESPL, J. *Reforma daní přímých v zemědělství*. Praha : Zemědělský ústav účetnicko-spravovčdný Č. S. R., 1928, s. 6-7. (*Pozn.* prof. Ing. V. Brdlík pôsobil vo funkcii ministra poľnohospodárstva ČR, v rokoch 1920-1921, taktiež vo funkcii ministra pre zásobovanie ľudu).

⁷⁰⁸ Predovšetkým v zmysle podpory vzdelávania a vedeckého výskumu.

štátneho rozpočtu je potrebné si všímať taktiež plnenie úloh verejnou územnou samosprávou (kraje, okresy, obce a iné), ktorá je taktiež financovaná prostredníctvom daní a poplatkov⁷⁰⁹ (teda využíva na svoje fungovanie a plnenie úloh financovanie zo zdrojov pochádzajúcich od individuálnych ekonomických subjektov, aj keď ich v praxi často vnímame ako zdroje verejné, ich ekonomická podoba je ale fakticky súkromného, resp. individuálneho charakteru).

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 typu⁷¹⁰. Ako uvádza napríklad aj J. Široký,⁷¹¹ 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 a pod., musia reagovať na existenciu iných daňových systémov, predovšetkým svojich obchodných partnerov. A. Schultzová⁷¹² konštatuje, že neriešenie mnohých daňových otázok (problémov) s ich priamymi aj nepriamymi dopadmi na ekonomiku štátu, ako aj na presadzovanú spoločnú daňovú politiku Európskej únie, vytvára vážne prekážky pre jednotný trh EÚ, pričom podľa jej názoru je situácia v tejto oblasti komplikovanejšia v tom smere, že daňová politika členských štátov Európskej únie sa síce riadi spoločnými princípmi, ale daňové systémy členských štátov EÚ sa zároveň

⁷⁰⁹ Ktoré mali od roku 1927 napríklad podobu dávok z prírastku hodnoty nehnuteľností, zábav, obecných dávok z nájomného a pod., ale aj ako prirážky k daniam vyberaným štátom (pozemková, domová daň).

⁷¹⁰ Realizácia formou znižovania daňových sadzieb fyzických osôb, úprava daňových pásiem, rozšírenie daňového základu.

⁷¹¹ Pozri bližšie ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha : Linde, a. s., 2010.

⁷¹² Cit. SCHULTZOVÁ, A. *Daňové systémy štátov Európskej únie*. Bratislava : Ekonom, 2010. s. 9 a nasl.

vyznačujú určitými odlišnosťami⁷¹³. Výnimkou v tejto oblasti nie je ani Slovenská republika i keď úloha daní a postavenie daňového práva na území súčasnej SR, v období medzi druhou svetovou vojnou a novembrom 1989 bola, možno skonštatovať, zaznávaná, po tomto medzníku začala opätovne naberať na svojej pôvodnej dôležitosti a dnes predstavuje kľúčový prvok politiky každej vlády. Slovenská republika sa z tohto pohľadu zaradila do štandardu „západných“ krajín, v ktorých sa daniam a ich regulácii prisudzuje fundamentálny význam. Tento faktor zohráva kľúčovú úlohu aj v oblasti harmonizácie daní a spolupráce v oblasti daňovej politiky v rámci Európskej únie. I keď v úplných počiatkoch neboli dane pre EÚ (v tom čase ešte ES) prioritou, i tu sa narastajúci význam daní stal čoraz viac citeľnejším. Kľúčovou úlohou do budúcnosti teda bude stanoviť optimálnu mieru zdanenia vo vzťahu k potrebám rozvoja ekonomiky ako celku. Podľa A. Zubaľovej⁷¹⁴ za efektívny daňový systém by sa mohol považovať taký systém, ktorý vyvoláva čo najnižšie nadmerné daňové bremeno a taktiež čo najnižšie administratívne náklady s efektom čo najvyšších daňových výnosov. Súvislosť medzi zvyšovaním, resp. stagnovaním hospodárskeho rastu a zvyšovaním, resp. poklesom daňových príjmov by nás mohla viesť k zjednodušenému záveru, z pohľadu optimalizácie zdaňovania a jeho vplyvu na ekonomiku ako celok, a to, že najúčinnšie je zvyšovať daňové zaťaženie vo fáze expanzie a naopak znižovať daňové zaťaženie v čase recesie, pričom za samozrejmé považujeme vziať do úvahy aj vzájomnú interakciu ďalších faktorov, ktoré vzájomným spolupôsobením môžu vyvolať

⁷¹³ Odlišnosti vo výške daňových sadzieb, v uznávaní, resp. neuznávaní rôznych výdavkov na daňové účely, v úprave základu dane o pripočítateľné, resp. odpočítateľné daňové položky, v odpisovaní, ale aj v samotnom prerozdeľovanom procese.

⁷¹⁴ Pozri bližšie ZUBAĽOVÁ, A. a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2008. s. 15 a nasl.

pozitívne ale aj negatívne účinky⁷¹⁵. Dnešné moderné ekonomiky sa nachádzajú v situácii, keď sa od kompetentných očakávajú racionálne rozhodnutia smerujúce k pozitívnym hospodárskym výsledkom (z pohľadu jednotlivcov ako aj celej ekonomiky). Nie len ekonomická teória ale aj hospodárska prax nám už dávno potvrdila skutočnosť, že najslabším komponentom fungovania ekonomického systému (regionálneho, národného aj nadnárodného) je v podstate jednotlivec (človek) v zmysle samostatne existujúceho ekonomického subjektu. Ak súhlasíme s uvedeným predpokladom, tak potom konštruktívnym riešením súčasných hospodárskych problémov, resp. elimináciou ich vzniku, by malo byť zabezpečiť priame ovplyvňovanie ale aj priame regulovanie činností ekonomických subjektov.

Súčasnú ekonomickú štruktúru⁷¹⁶ vznikajúcu v procese integrácie a globalizácie so sebou ale prinášajú rôzne dynamické vzťahy a zmeny (nie len ekonomického charakteru), kedy neoddeliteľnou súčasťou existencie takýchto novovytvorených štruktúr je okrem iného často aj ich komplikovaný systém riadenia, regulovania a kontroly (čo väčšinou priamo súvisí s veľkosťou vzniknutého celku), charakterom usporiadania jednotlivých súčastí a rôznorodosťou samotného charakteru takejto štruktúry. Nie je preto výnimkou stretnúť sa so skupinami ekonómov, ktorí hľadajú pozitívne ale aj negatívne vplyvy pôsobenia existujúcich zoskupení na jednotlivé subjekty ako aj na sféru makroekonomickú. Podľa predstaviteľov Teórie ekonomického blahobytu⁷¹⁷ maximalizácia

⁷¹⁵ Postupujúca ekonomická recesia, ktorá sa začala v 70-tych rokoch 20-teho storočia prejavovať v hospodársky vyspelých krajinách, vyvolala podnety na zmeny v koncepciách hospodárskej politiky.

⁷¹⁶ Verejného (hospodárske integračné zoskupenia viacerých krajín) a súkromného charakteru (v podobe rozličných nadnárodných spoločností).

⁷¹⁷ Napr. A. C. Pigou pripúšťa zvýšenie daní v tých odvetviach kde je individuálny hraničný produkt vyšší ako spoločenský a zníženie daní, prípadne štátne dotácie v odvetviach kde je individuálny hraničný produkt nižší ako spoločenský. (Bližšie viď. publikácia PIGOU, A. C. *The Economics of Welfare*. 4th ed. London :

hospodárskeho blahobytu pri existujúcich zdrojoch a potrebách závisí od rozdelenia výrobných faktorov na alternatívne použitia, od rozdelenia majetku a existujúcich dôchodkov medzi jednotlivých členov spoločnosti. Keďže tvorcami a realizátormi konkrétnej praktickej hospodárskej politiky sú ťažiskovo predstavitelia politických strán, je viac ako zrejmé, že smerovanie hospodárskej politiky bude touto skutočnosťou aj ovplyvnené⁷¹⁸. V tejto súvislosti je na mieste otázka, či nedochádza k určitým rozporom medzi vnímaním hospodárskych problémov z pohľadu rýdzo ekonomického a politického, Vychádzajúc z predpokladu, že k takýmto rozporom v praxi dochádza, je na mieste otázka - čo bude následkom, resp. aké dopady uvedený rozpor prinesie jednotlivým subjektom a ekonomike ako celku.

Optimálna miera zdanenia by mala vychádzať a korešpondovať s reálnymi cieľmi hospodárskej politiky v dlhodobom období, a to v zmysle, že cieľom daňovej politiky by nemala byť maximalizácia príjmov do štátneho rozpočtu ale maximalizácia agregátnej ponuky; daňová politika by tak mala reagovať na infláciu, aby sa zamedzilo taxflácií⁷¹⁹. Výsledný efekt optimálneho nastavenia zdaňovania v praxi ovplyvňujú rôzne skutočnosti (najvýraznejšie v podobe tieňovej ekonomiky), ktoré skresľujú reálny dosiahnutý ekonomický

Palgrave Macmillan, 1932; dostupné na internete: <http://www.econlib.org/library/NPDBooks/Pigou/pgEW69.html>.

⁷¹⁸ Jedným z typických prejavov faktora politickej príslušnosti je postoj k reformám uskutočneným, resp. presadeným vládou zloženou z predstaviteľov určitých politických strán po zmene politického zloženia v novej vláde. Ako príklad by sme mohli uviesť (už v tejto publikácii spomínanú) implementáciu programu UNITAS, ktorý bol implementovaný len čiastočne a s jeho uskutočňovaním sa v čase vydania tejto publikácie nepokračuje; za jeden z hlavných dôvodov tohto stavu je práve rozdielnosť politickej príslušnosti vlády, za ktorej bola reforma spracovaná a uvedená a tej, ktorá pôsobí v súčasnosti.

⁷¹⁹ Jav kedy vplyvom rastu daňových sadzieb a inflácie dochádza k zníženiu čistých reálnych dôchodkov.

výstup; z už uvedeného taktiež vyplýva, že daňová politika na národnej ako aj nadnárodnej úrovni by mala fungovať v súčinnosti s opatreniami na zabezpečenie eliminácie neželateľných ekonomických činností jednotlivých subjektov, politikov nevynímajúc. V tomto kontexte predstavitelia Teórie racionálnych očakávaní⁷²⁰ upozorňujú na možný dôležitý aspekt, a to, že cyklický vývoj ekonomiky súvisí s nedokonalosťou informácií, ktoré následne vedú k neefektívnym rozhodnutiam tvorcov hospodárskej politiky, keďže reakcie hospodárskych subjektov na rovnaké opatrenia vlády nie sú vždy rovnaké. Možnosti fiskálneho regulovania ekonomiky⁷²¹ (pôsobením nástrojov diskretnej daňovej politiky, ktorá reguluje dôchodky obyvateľov, čím reguluje disponibilné zdroje investícií), sa v poslednom období ukazujú ako nepostačujúce⁷²². Určitú modifikáciu keynesovskej hospodárskej politiky predstavovala (od 60-tych rokov 20-teho storočia) Nová ekonómia,⁷²³ v ktorej stupenci odporúčajú extrahovať fiskálnu politiku od reštrikčných zásad, najmä od zásady vyrovnanosti rozpočtu, veľký význam pripisujú zníženiu daní za účelom stimulovania hospodárskeho rastu⁷²⁴. Podľa predstaviteľov Ekonómie strany ponuky je rozhodujúce nájsť takú optimálnu mieru zdanenia, ktorá by korešpondovala s rozvojom hospodárstva ako celku. Myšlienka predstaviteľov Teórie racionálnych

⁷²⁰ *Pozn.* ozn. aj ako nová klasická makroekonómia alebo aj ako monetarizmus II; predstavitelia R. E. Lucas, R. J. Barro, N. Wallace a ďalší.

⁷²¹ V ostatných desaťročiach sa fiskálna politika využívala ako jeden z najdôležitejších nástrojov v boji proti recesii a inflácii.

⁷²² V poslednom období sa ale ukazujú možnosti fiskálnej politiky ako nedostatočné, resp. jej účinky ako málo efektívne; predstavitelia monetarizmu rozhodne odmietajú fiskálne regulovanie ekonomiky.

⁷²³ Koncepcia Novej ekonómie vychádza z predpokladu, že cyklický vývoj nie je zákonitý, pričom cieľom hospodárskej politiky by malo byť zabezpečenie rovnomerného tempa rastu a úplná zamestnanosť.

⁷²⁴ Ostatný prípad výraznejšieho zníženia daní možno spojiť s reformou daní uskutočnenou v roku 2004, keď došlo k prijatiu Zákona o dani z príjmov, ktorý (zjednotil a) znížil sadzby dane z príjmov fyzických aj právnických osôb.

očakávaní⁷²⁵ smeruje k odporučeniu, že národnú, ale dnes už aj nadnárodnú, ekonomiku je potrebné regulovať prostredníctvom verejne známych, pochopiteľných a zrozumiteľných noriem (opatrení), ktoré majú sledovať dlhodobé (strategické) a nie účelové krátkodobé ciele.⁷²⁶ V tomto kontexte upozorňujú neoinštitucionalisti,⁷²⁷ že dlhodobý rozvoj spoločnosti je celkom odlišný od statickej trhovej efektívnosti, pričom zdôrazňujú premenlivý charakter ekonomickej reality; inštitucionalisti⁷²⁸ zase upozorňujú, že spoločenské náklady sa v trhovej ekonomike neodzrkadľujú v plnom rozsahu, čo môže mať vplyv na výsledky realizovaných opatrení v rámci HP. Je celkom možné, že práve nové inštitucionálne teórie, v podobe Teórie konštitucionálnej ekonómie,⁷²⁹ Teórie verejnej voľby,⁷³⁰ Teórie transakčných

⁷²⁵ Ovplyvnila napríklad aj Reganovu neokonzervatívnu hospodársku politiku.

⁷²⁶ Ako tzv. politika dlhodobých stabilných pravidiel.

⁷²⁷ Súčasný neoinštitucionalizmus sa považuje za holistický prístup, ktorý ponúka interdisciplinárny prístup skúmania ekonomických problémov v spojitosti s ďalšími podsystémami (politickým a sociokultúrnym).

⁷²⁸ Ekonomický smer, v ktorom sa jeho predstavitelia tradične venovali postaveniu moci v sociálnom systéme - požadovali sociálnu kontrolu trhových procesov a regulovanie ekonomiky.

⁷²⁹ Vysvetľuje výhody, resp. nevýhody alternatívnych právno-inštitucionálno-konštitucionálnych pravidiel, ktoré rozhodujúcim spôsobom obmedzujú voľbu a činnosť ekonomických a politických subjektov, 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 – 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.

⁷³⁰ 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. Teória konštitucionálnej ekonómie spolu s Teóriou verejnej voľby sa v Európe zaraďuje medzi skupinu teoretických smerov pod názvom Nová politická ekonómia.

nákladov,⁷³¹ Teórie vlastníckych práv⁷³² a ďalších obdobných, môžu poskytnúť návod na tvorbu a realizáciu hospodárskych opatrení, smerujúcich k všeobecne prospešným hospodárskym výsledkom v podmienkach existujúcich integračných, globalizačných procesov a krízových javov prebiehajúcich v 21. storočí.

Dovolíme si taktiež vysloviť názor, že harmonizačné snahy v oblasti daní v rámci EÚ už dávno prekročili pomyslené hranice pôvodných predstáv o ich harmonizácii v priestore Európskej únie a je veľmi zaujímavou otázkou, kam sa táto hranica ešte v budúcnosti posunie. Už dlhodobo totiž sledujeme snahy o ďalšie napredovanie konfrontované so zmiešanými reakciami členských štátov. S rozširujúcou sa úniou sa rozvetvujú aj postoje týchto členských štátov k navrhovaným zmenám a nové návrhy neustále vyvolávajú diskusie a prezentácie tak pozitívnych ako aj negatívnych reakcií. Zmeny však neregistrujeme len na úrovni normotvorby EÚ. Možno ešte citeľnejšie vnímame zmeny vo vnútroštátnej daňovej politike, kde sa časté zmeny daňových noriem stali už štandardným, i keď stále rovnako nevítaným prvkom. Jednotlivé štáty aj v súčasnosti využívajú (či niekedy skôr zneužívajú⁷³³) dane ako jeden z najdôležitejších nástrojov hospodárskej politiky. Ostatná daňová

⁷³¹ R. H. Coase ako predstaviteľ Teórie transakčných nákladov konštatuje, že môže dochádzať k voľnej výmene právne určených vlastníckych práv, z hľadiska efektívnosti nezáleží na ich pôvodnom rozdelení.

⁷³² Teória vlastníckych práv vychádza z myšlienky, že ekonomický systém každej spoločnosti je ručený 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 z predpokladu existencie ekonomických agentov (inštitúcií), ktorí obmedzujú stupeň nezávislosti rozhodovania manažérov a z existencie transakčných nákladov, ktoré v rozhodujúcej miere ovplyvňujú správanie ekonomických subjektov, pričom kladie dôraz na vzťah práva a ekonomie

⁷³³ Podľa konštatovania V. Rambouska daňový systém nemôže byť efektívny, jednoduchý a spravodlivý, pretože sa tieto ciele vzájomne vylučujú. (Pozri bližšie RAMBOUSEK, V. *Všeřravný stát*. Praha : PLOT, 2012, s. 74).

reforma uskutočnená v Slovenskej republike (k 1. januáru 2013), spojená so zvýšením sadzieb dane z príjmov tak pre fyzické ako aj právnické osoby, sa realizovala ako zmena daňovej sústavy v pomerne konštantnom ekonomickom prostredí. V tomto kontexte musíme uzavrieť, že ideálne riešenia spôsobov využitia, či nasmerovania daňovej politiky s cieľom odstrániť negatívne prejavy pôsobenia rôznych faktorov na ekonomický vývoj jednotlivých štátnych celkov neboli zatiaľ dosiahnuté ani s využitím takého prínosného faktora, akým je spoločné pôsobenie inštitútov daňového práva na komplexnej úrovni EÚ⁷³⁴. Potenciál spoločného pôsobenia jednotnej daňovej politiky v EÚ sa neustále zmieta medzi ekonomickými potrebami, politickými záujmami a právnymi mechanizmami presadzovania, či schvaľovania jednotlivých zmien. Hoci v tak podstatných oblastiach ako napríklad boj s daňovými únikmi⁷³⁵ možno vidieť schopnosť spolupráce členských štátov, v iných oblastiach, ktoré sú možno kontroverzejšie, ako napr. oblasť priamych daní, sú pre zmenu citeľné podstatné disproporcie v názoroch na zlepšenie status quo či riešenie problémov a prístupov k nim. I keď sledujeme, ako EÚ s pravidelnou

⁷³⁴ Viditeľný bol tento faktor napríklad v otázke prístupov k riešeniu finančnej krízy, v dôsledku ktorej vyvíjala EÚ iniciatívu v oblasti prijatia spoločnej dane z finančných transakcií, ktorá v konečnom dôsledku bude zavedená len v rámci rozšírenej spolupráce. Členské štáty nedospeli k takej forme zhody, ktorá by umožnila zavedenie tejto dane v rámci celej EÚ.

⁷³⁵ K tomu pozri napr. SABAYOVÁ, M. *Medzinárodná výmena informácií – jeden z kľúčových aspektov eliminácie daňových únikov*. In STIERANKA, J. (ed.) *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeňek, s.r.o., 2013. s. 67–79; KOCÍŠ, M., ČERVENÁ, K. *Zabraňovanie daňovým únikom vo svetle smernice Rady 2011/16/EÚ*. In: *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Bratislava : Akadémia policajného zboru, 2012. s. 112-119; ZORIČÁKOVÁ, V., LAJOŠ, B. *Vybrané problémy v boji s daňovými únikmi v slovenskej republike*. In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. 429-442; SHAPER, M. G. H. *The Need to Prevent Abusive Practices and Fraud as a Composite Justification*. In: *EC Tax Review*. 2014, roč. 23, č. 4, s. 220–229.

periodicitou prezentuje pokusy o ďalšiu harmonizáciu regulácie daní, najmä tých priamych, na tomto mieste je dobré zamyslieť sa aj nad skutočnosťou, do akej miery sú postupujúce harmonizačné snahy EÚ skutočne prospešné. Podľa D. J. Mitchella⁷³⁶ totiž daňová harmonizácia zameraná na zjednocovanie, resp. stanovenie minimálnych daňových sadzieb spôsobuje de facto ich umelé zvyšovanie, ktoré potláča daňovú konkurenciu⁷³⁷ medzi jednotlivými štátmi. Štáty nie sú nútené hľadať lepšiu alebo vhodnejšiu formu daňovej politiky, pretože nemusia mať obavy z toho, že daňové subjekty by mohli využiť výhody lepšej daňovej politiky iného štátu, keďže daňové zaťaženie v takýchto štátoch je podobné. Nevytvára sa tak priestor pre to, aby sa znižovalo daňové zaťaženie, ktoré podľa ekonomických teoretikov aj reálnych zistení spôsobuje zvýšenie daňových príjmov štátu i zlepšenie stavu ekonomiky daného štátu. Tento záver by sme mohli vyvodit' nie len ohľadom harmonizácie zameranej len na daňové sadzby, ale aj na harmonizáciu iných konštrukčných prvkov daní, najmä základu dane, ktorý taktiež značným spôsobom ovplyvňuje celkové daňové zaťaženie ale i jednoduchosť či zložitosť daňového systému. Jedným z náznakov, že takýto postoj sa opiera o reálne základy bol aj prístup vedúcich predstaviteľov medzi štátmi únie (Francúzsko, Nemecko), ktorí sa čoraz viac prezentovali za harmonizáciu aj právnej úpravy priamych daní v súvislosti so vstupom ďalších nových členských krajín do EÚ v roku 2004. Vo viacerých novopristupujúcich štátoch bolo totiž zdaňovanie právnických osôb podstatne nižšie,⁷³⁸ čo ovplyvňovalo motiváciu podnikateľov

⁷³⁶ Expert Heritage Foundation, Washington, D. C. na daňovú politiku a daňové reformy.

⁷³⁷ Podporujú ju napr. prívrženci ekonomickej školy v podobe Teórie verejnej voľby, ktorej predstaviteľom je aj James McGill Buchanan, (laureát Nobelovej ceny z roku 1986), G. Tullock, D. Black.

⁷³⁸ Nominálne sadzby dane zo zisku právnických osôb podľa stavu k 31. decembru 2006: Bulharsko: 15 %, Česká republika 24 %, Estónsko 23 %, Litva 15 %, Lotyšsko 15 %, Maďarsko 16 %, Malta 35 %, Poľsko 19 %, Rumunsko 16 %,

v otázke zakladania svojich sídel smerom k takýmto krajinám, na úkor tých s vyšším daňovým zaťažením.⁷³⁹ Ďalším aspektom, ktorý vrhal negatívne svetlo na snahy únie, bola aj snaha o zmenu systému hlasovania v daňovej oblasti tak, že doterajšia potreba jednomyselnosti⁷⁴⁰ pri hlasovaní v Rade, by sa pri niektorých otázkach daňovej politiky zmenila na hlasovanie kvalifikovanou väčšinou. Komisia vo svojom stanovisku k *Dohovoru o budúcnosti Európy*,⁷⁴¹ vyjadрила presvedčenie, že zachovanie jednomyselnosti pre všetky daňové rozhodnutia, sťažuje dosiahnutie úrovne daňovej koordinácie potrebnej pre Európu a podala návrhy na prechod na hlasovanie kvalifikovanou väčšinou v určitých daňových oblastiach, členské štáty však nesúhlasili s týmito návrhmi ohľadne hlasovania kvalifikovanou väčšinou. Takáto snaha však naráža na odpor členských štátov, ktoré sa snažia zachovať si v tejto oblasti suverenity a zároveň tak možnosť zablokovať prijatie úpravy, ktorá by pre ich hospodársky vývoj znamenala nepriaznivé zmeny.

Zjednocujúce tendencie pri nepriamych daniach sú akceptované na podklade potreby fungovania jednotného trhu (hoci aj tu sa vedú polemiky nad presným stanovením minimálnych daňových sadzieb), no otázka harmonizácie priamych daní je pomerne komplikovaná a chýlostivá. Na jednej strane nie je pre fungovanie EÚ harmonizácia tejto oblasti úplne nevyhnutná⁷⁴², na strane druhej sa však čoraz častejšie objavujú snahy a návrhy na jej presadenie a je skutočnosťou, že aj oblasť priamych daní podstatne ovplyvňuje

Slovensko 19 %. (Pozri bližšie ŠIROKÝ, J. *Dane v Európskej únii*. Praha : Linde, 2007. s. 43).

⁷³⁹ Pozri bližšie ŠTRKOLEC, M. *Vybrané právne aspekty zdaňovania elektronického obchodu v právnom prostredí Slovenskej republiky*. Daně : odborný časopis pro daňové právo v praxi. 2005, roč. 13, č. 11, s. 8.

⁷⁴⁰ Čl. 113 a 114 ZFEÚ v platnom znení.

⁷⁴¹ KOM (2003) 548 final.

⁷⁴² Určité aspekty priameho zdaňovania sa fakticky vôbec nemusia harmonizovať alebo koordinovať a sú ponechané na vlastné uváženie členských štátov, v súlade s princípom subsidiarity.

fungovanie vnútorného trhu. V súlade s princípom subsidiarity je táto oblasť plne v kompetencii členských štátov. Je generálne akceptovaná ako prejav suverenity každého štátu a EÚ do nej zasahuje len v prípadoch (teda aspoň to tak proklamuje), keď môžu byť ohrozené záujmy vnútorného trhu.⁷⁴³ Kontrola nad touto legislatívou dáva štátom možnosť flexibilných reakcií na ekonomický vývoj a zároveň poskytuje najmä novo-pristupujúcim štátom, ktorých ekonomika nedosahuje úroveň starých členov Únie, určitý nástroj na udržanie konkurencieschopnosti a možnosti súťažiť s nimi. Daňová konkurencia⁷⁴⁴ je podľa hodnotiacich odborníkov vhodná pre rast EÚ, pričom konkurovať sa dá nielen sadzbou, ale aj jednoduchosťou výpočtu. Akákoľvek európska harmonizácia potiera konkurenčný boj medzi jednotlivými krajinami, čo automaticky brzdí trvalo udržateľný rozvoj hnaný konkurenčným bojom pri zlepšovaní podmienok života v jednotlivých krajinách, a tým aj v celej Európskej únii.⁷⁴⁵ Pokiaľ ide o harmonizovanie základu dane, tu niektorí odborníci vidia do

⁷⁴³ Komisia zopakovala svoje presvedčenie, že nie je potrebné plošne harmonizovať daňové právne predpisy členských štátov. Za predpokladu, že dodržiavajú pravidlá EÚ, členské štáty si môžu slobodne zvoliť daňový systém, ktorý považujú podľa svojich potrieb za najvhodnejší. Navyše, akýkoľvek návrh na opatrenia na úrovni EÚ v daňovej oblasti musí prihliadať na zásady subsidiarity a proporcionality. Opatrenia na úrovni EÚ by mali byť len tam, kde by činnosť jednotlivých členských štátov nemohla poskytnúť efektívne riešenie. V skutočnosti mnoho problémov daňovej povahy jednoducho vyžaduje len lepšiu spoluprácu národných politík. (Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm.)

⁷⁴⁴ Pozri viac napr. AUJEAN, M. *Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU?*. In: *EC Tax Review*. 2014, roč. 23, č. 2, s. 62–63.

⁷⁴⁵ Iniciatívny návrh Európskej komisie na harmonizáciu základu dane z príjmov právnických osôb bol hodnotený slovenskou odbornou verejnosťou v rámci projektu HESO (Hodnotenie ekonomických a sociálnych opatrení) ako druhé najhoršie opatrenie roka 2005 (cit. podľa INEKO - Inštitút pre ekonomické a sociálne reformy; dostupné na internete: <http://www.ineko.sk/diskusia/poznamka-k-danovej-harmonizacii>).

budúca priestor pre harmonizáciu, čo by mohlo podporiť prehľadnosť systémov a vytvoriť priestor na jednoduchšie porovnania základov daní v rôznych krajinách,⁷⁴⁶ avšak mohlo by viesť k postupnému prijatiu harmonizovaných sadzieb a je otázne, či by vôbec takýto krok priniesol želaný efekt.⁷⁴⁷ Komisia najmä od roku 2001, keď bola prvýkrát zverejnená myšlienka konceptu CCCTB (podrobne rozobratého vyššie), vyvíja iniciatívu pokiaľ ide o harmonizáciu priamych daní, predovšetkým dane z príjmov právnických osôb, čo vyvoláva mnoho negatívnych reakcií. Argumentuje pritom podporou cezhraničných aktivít a investícií, zvýšením konkurencieschopnosti v EÚ a hospodárskeho rastu či zvýšením pracovných príležitostí. Keď 2. mája 2007 Komisia prijala druhé *Oznenie o pokroku pri harmonizácii daňových sadzieb pre spoločnosti*, viaceré štáty vyjadrili obavy zo snáh o harmonizáciu daní z príjmov právnických osôb nie len ohľadne daňového základu, ale aj daňových sadzieb.⁷⁴⁸ Zavedenie takejto úpravy by malo znížiť

⁷⁴⁶ Konštatuje P. Goliáš - analytik INEKO (pozri bližšie *Harmonizácia daní sa nestretla s pochopením*. In: HN online; dostupné na internete: http://hnonline.sk/c3-22744725-k00000_detail-harmonizacia-dani-sa-nestretla-s-pochopenim).

⁷⁴⁷ K uvedenému napr. J. Lazový konštatuje, že harmonizácia základu dane z príjmov právnických osôb, bude viesť k jeho zjednodušeniu na slovenský spôsob, môže ísť o opatrenie, ktoré zlepší podmienky pre podnikanie v rámci EÚ, pričom sa neobáva, že by harmonizácia daňových základov viedla k harmonizácii samotných daní (čo neodporučuje); skôr sa obáva, že snaha o harmonizáciu neprinesie jednoduchý daňový základ bez mnohých výnimiek. (Dostupné na internete: <http://www.ineko.sk/diskusia/poznamka-k-danovej-harmonizacii>.)

⁷⁴⁸ Britský konzervatívny poslanec Európskeho parlamentu Jonathan Evans skonštatoval, že plán na spoločnú daňovú základňu v EÚ je prezentovaný, ako keby jeho účelom bolo pomôcť jednotnému trhu, ale horlivci, ktorí chcú spoločnú daň v celej EÚ, používajú presne tie isté argumenty. Uvalenie jednotnej daňovej základne...na 27 krajín EÚ zbaví členské štáty flexibility, ktorú potrebuje akákoľvek národná vláda pri stanovovaní vlastných priorít pri daňových príjmoch a výdavkoch; Írsky premiér Bertie Ahern: Toto nie je neškodné, citlivé, logické a technické prispôsobenie, ako sa to snažia niektorí

administratívne náklady a zmenšiť možnosti daňových únikov. Ani pohľad samotných obchodných spoločností však zrejme nie je jednotný.⁷⁴⁹ Teraz, keď je už takmer isté, že spoločný harmonizovaný základ dane predstavuje v súčasnosti skôr akúsi víziu než reálny projekt, ktorý by si získal celkovú podporu členských štátov, je otázne, či sa EÚ (dočasne) celkom vzdá snahy o komplexnejšiu harmonizáciu priamych daní, alebo bude opätovne postupovať len pri harmonizácii vybraných špecifických aspektov zdanenia príjmov a čakať na vhodné ovzdušie pre prípadné rozsiahlejšie zmeny. Priame dane však nie sú jedinou otvorenou témou, resp. oblasťou, v ktorej (nateraz) vplyv EÚ nedosiahol rozsah toho, ktorý dosiahol v oblasti nepriamych daní a ku ktorému by možno raz mohol dospieť, ak sa k tomu dosiahne predovšetkým politická vôľa. Ako sme však načrtli vyššie, ani oblasť daňového procesu nie je týmto vplyvom úplne nedotknutá. Ak by sme sa mali pokúsiť odhadnúť budúci vývoj vzťahu EÚ k oblasti vnútroštátnej procesnej regulácie, bola by to veľmi neľahká úloha. Ako uvádza V. Stehlík, spomedzi možností viac napredovať, zotrvať na súčasnom stave a ústupe zo súčasných postojov si SD EÚ (aspoň nateraz) buduje pozíciu nekonfliktných, resp. kompromisných riešení.⁷⁵⁰ Otázkou však je, či aj ostatné orgány EÚ zastávajú rovnaký názor. Dôvodom, ktorý podporuje túto neistotu je príklad

Pudia zobrazit'. Považujeme tento návrh za niečo viac než trójskeho koňa pre harmonizáciu podnikových daní a to je dôvod, prečo budeme rezolútne proti nemu. (Zdroj: *Napriek odporu plánuje Komisia harmonizovať dane*. Dostupné na internete: <http://www.euractiv.sk/ekonomika-a-euro/clanok/komisia-planuje-napriek-odporu-harmonizovat-dane>.)

⁷⁴⁹ Podľa spoločnosti KPMG v roku 2007 podporovalo myšlienku CCCTB 78% veľkých európskych spoločností; podľa spoločnosti PriceWaterhouseCoopers sa ale až 43% nadnárodných spoločností so sídlom v EÚ obávalo, že spoločný daňový základ by mal negatívny vplyv a zvýšil by ich efektívne daňové zaťaženie. (Dostupné na internete: <http://www.enterprise-europe-network.sk/articles.php?id=249&lang=sk>.)

⁷⁵⁰ Pozri bližšie STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 235-236.

procesnej regulácie obsiahnutej v rámci vyššie spomínaného návrhu smernice Rady o CCCTB⁷⁵¹, ktorý naznačuje, že odpoveď na položenú otázku nie je celkom jednoznačná a že absencia spoločnej úpravy v tejto oblasti, dnes vnímaná ako základ i dôvod aplikovania princípu procesnej autonómie členských štátov uvádzaná v prípade *Reve*, nemusí byť stavom trvalým. Tento návrh možno z pohľadu zásahu do vnútroštátnej procesnej regulácie vnímať ako prejav odvahy únie vstúpiť i do doteraz obchádzanej oblasti správy daní a daňového konania; aj keď pravdepodobnosť prijatia tejto úpravy nebola nikdy veľmi vysoká, už aj iniciatíva samotná môže byť vnímaná ako signál, že princíp procesnej autonómie môže veľmi rýchlo oslabnúť. Významnou otázkou zostáva, či by v prípade budúcich harmonizačných projektov obdobného rozsahu bola EÚ ochotná zasiahnuť aj do vnútroštátneho procesného práva,⁷⁵² a ak

⁷⁵¹ Upozorňujeme na Kapitulu XVII návrhu smernice Rady o CCCTB *Správa a konanie*, ktorá obsahuje viac menej komplexný systém ustanovení harmonizujúcich procesné normy členských štátov na účely riadneho uplatňovania tohto CCCTB systému. Odhliadnuc od skutočnosti, že, z nášho pohľadu, obsahuje tento návrh viacero nezrovnalostí a nedostatkov, ktoré by mohli spôsobovať aplikačné problémy a ktorým sme sa venovali na iných miestach tejto publikácie i v predchádzajúcich prácach, musíme zdôrazniť, že tento návrh predstavuje zriedkavý príklad relatívne komplexnej regulácie harmonizujúcej vnútroštátnu procesnú úpravu, a to nehovoríme len o všeobecných otázkach ohľadne správy daní, ale o takých, ktoré výslovne upravujú správu daní a daňové konanie ako také, t. j. podávanie daňových priznaní, dorubenie dane, daňovú kontrolu, opravné prostriedky, a pod. (Pozri bližšie aj ROMÁNOVÁ, A. *Procesné aspekty primárne bmotno-právnych noriem EÚ - Návrh Smernice Rady o CCCTB*. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov, s. 259-290; taktiež KARABINOŠ, M. *Vybrané otázky projektu CCCTB*. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 105-127).

⁷⁵² Zastávame názor, že v rámci projektu CCCTB by bola aspoň minimálna harmonizácia aj na procesnej úrovni výslovne nevyhnutná.

áno, potom do akej miery.⁷⁵³ Táto otázka nie je len otázkou teoretickou, konceptuálnou, či filozofickou⁷⁵⁴, ale, ako aj v iných už harmonizovaných oblastiach, aj tu môže vyvolať vznik rôznych aplikačných problémov spojených so zosúladovaním výrazne odlišných právnych poriadkov. Ak sa teda zamyslíme nad problémom, ako nájsť spôsob, ktorým by bolo možné (v prípade potreby) čiastočne zharmonizovať 28 rozdielnych procesných

⁷⁵³ V tomto kontexte je potrebné zvýrazniť, čo bude mať význam aj do budúca ohľadom prípadnej ďalšej (čiastkovej) harmonizácie procesnej úpravy, je vytvorenie paralelných procesných regulácií tých istých inštitútov v rámci jedného štátu – jeden čisto vnútroštátny a jeden obsahujúci harmonizované ustanovenia pre subjekty aplikujúce CCCTB (či iný koncept). Ide totiž o aspekt, ktorý silno ovplyvňuje aplikačnú prax. Po prvé, kladie bremeno na správcu dane ktorý sa bude musieť zaoberať dvomi rozdielnymi režimami a, po druhé, bude mať vplyv na procesné práva daňových subjektov. Môžeme to ilustrovať na príklade oprávnení správcu dane vydať rozhodnutie o dorubení dane upravenom v rámci čl. 114 Návrhu smernice. Ak tam uvedené podmienky porovnáme s legislatívou v SR, ktorá pripúšťa takúto možnosť len do zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane (§ 69 v spojení s ust. §§ 75-77 Daňového poriadku), , spomenuté ustanovenie nie len že stanovuje odlišné lehoty, ale na rozdiel od presného taxatívneho výpočtu dôvodov na jeho vydanie uvedených vo vnútroštátnej úprave vôbec nestanovuje konkrétne dôvody pre ktoré ho správca dane môže vydať. Ako iný príklad posluží právna úprava opravných prostriedkov (čl. 124-126 návrhu Smernice). Podstatný rozdiel spočíva napr. v priznaní suspenzívneho účinku odvolania, ktorý sa neuplatňuje pri odvolaní upravenom v návrhu Smernice, ale je ako generálne pravidlo uplatňovaný pri odvolaniach voči analogickým rozhodnutiam podľa vnútroštátneho práva SR (§ 72 ods. 7 Daňového poriadku). Vyjadrujeme silné presvedčenie, že takéto odlišnosti v procesných právach daňových subjektov, ktoré budú aplikovať CCCTB (či iný špecifický režim) a tých ostatných uplatňujúcich štandardnú úpravu dane z príjmov právnických osôb by mohlo narážať na zásadu rovnosti procesného postavenia účastníkov konania a v odbornej literatúre sa môžeme stretnúť s obdobnými obavami. (Pozri napr. STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. s. 25).

⁷⁵⁴ Pozri napríklad ČIPKÁR, J. *Daňová harmonizácia a daňová konkurencia (mýty a realita)*. In: Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 67-85.

režimov, v rozsahu nevyhnutnom na riadne fungovanie určitého harmonizovaného hmotno-právneho konceptu (ako práve CCCTB), potom by sme si mohli položiť otázku, či je vôbec niečo také uskutočniteľné; táto otázka nás nevyhnutne posúva k položeniu novej otázky, a síce, akým smerom by sa mohlo a malo vyvíjať daňové zákonodarstvo EÚ a členských štátov vo svojom vzájomnom súžití v spoločensko-ekonomickej situácii, v ktorej je nevyhnutná koordinácia pri riešení aplikačných problémov a súčasnom vzájomnom napredovaní a rozvoji celého európskeho priestoru ako takého, ak si zároveň uvedomíme, že na jednej strane cesta čiastočnej harmonizácie jednotlivých oblastí daňovej regulácie nie je úplne postačujúca či vhodná a na druhej strane je cesta plnej harmonizácie i doteraz nezharmonizovaných oblastí tejto sféry snád' politicky nemožná. Snaha členských štátov, ako pomyselných orgánov jedného európskeho celku, o zachovanie si daňovej suverenity môže z pohľadu komplexnosti pôsobiť niekedy až kontraproduktívne; pričom do akej miery jednotlivé členské štáty únie túto suverenitu stále majú, a do akej miery sú pre nich ako časti celku, v konečnom dôsledku (z pohľadu riešenia komplexných problémov⁷⁵⁵) tieto zbytky suverenity prospešné, by si mali uvedomiť predovšetkým štáty samotné, keďže zmeny prijaté na pôde Európskej únie bez ohľadu na ich rozsah prinášajú zároveň zmeny aplikované vo vnútroštátnom právnom poriadku. Aj keď vnútroštátne zákonodarstvo ešte stále (do istej miery) disponuje samostatnou vôľou pri prijímaní právnych noriem daňového práva, tento priestor samostatnosti sa v zmysle pokračujúcej harmonizácie neustále zužuje.

⁷⁵⁵ Ako napríklad odhaľovanie daňových únikov a ich eliminácia, riešenie daňovej trestnej činnosti. (K tomu pozri napr. STIERANKA, J. (ed.) *Odbalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeněk, s.r.o., 2013. 237 s.).

ZÁVER

Prioritným vedeckým cieľom autorského kolektívu pri spracovaní tohto diela bolo v kontexte uvedeného vyhodnotenie reálneho dopadu aplikácie daňovej politiky EÚ na oblasť daňového práva v SR, v zmysle právnej úpravy a jej ekonomických efektov. Vychádzajúc z vlastných vytýčených cieľov sa autorský kolektív pokúsil spracovať daňovú problematiku z historického, ekonomického a najmä právneho hľadiska v ucelenej podobe, s akcentom na genézu historického vývoja zdaňovania vo svetle vývoja právnej úpravy, ale aj ekonomických pohľadov na dane a zdaňovanie, aktuálnej právnej úprave daní v SR a EÚ, taktiež plánovaným koncepčným zmenám v zdaňovaní ako aj aktuálnym témam, tak na vnútroštátnej ako aj európskej úrovni. Obsahové zameranie monografie bolo limitované danými cieľmi, v rámci ktorých bola táto problematika skúmaná tak z hľadiska vnútroštátnej právnej úpravy ako aj z hľadiska právne záväzných aktov Európskej únie, ktoré, vychádzajúc z čl. 7 ods. 2 Ústavy SR, majú prednosť pred zákonmi.

Dane, ako významný nástroj praktickej hospodárskej politiky, sú permanentným predmetom záujmu politikov, ekonómov, právnikov, ale aj bežných občanov. Proces zdaňovania má svoju vlastnú históriu, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou života ľudských spoločností. Ako samostatný inštitút dane majú z historického, ale aj súčasného, hľadiska svoju ekonomickú, politickú, právnu, filozofickú, sociálnu, etickú, kultúrnu, náboženskú, ekologickú, a možno aj inú ďalšiu podstatu. Je zložitité vyčleniť, resp. vyšpecifikovať čo predstavuje výhradne právnu podstatu inštitútu zdaňovania a čo je jeho ekonomická podstata. Nevyhnutné je zrejme tieto aspekty skúmať vo vzájomnej súvislosti a prepojenosti s poukazovaním na ich dôležitosť tak pre fungovanie celej spoločnosti, ako aj pre jednotlivca.

Novodobá história samostatnosti Slovenskej republiky za krátky čas dovŕši 25 rokov a presne aj tak dlho trvá vývoj jej modernej daňovej sústavy. Za tento čas prešlo daňové právo fundamentálnymi zmenami, vydobylo si náležité postavenie v rámci jednotlivých odvetví práva a predstavitelia vedy a teórie daňového práva sa stali významnými a uznávanými autoritami doma i v zahraničí. O to interesantnejšia je skutočnosť, že približne polovicu týchto svojich dejín prežilo slovenské daňové právo pod vplyvom práva Európskej únie, ako faktora, ktorý ho významným a veľmi špecifickým spôsobom nie len ovplyvnil, ale, možno skonštatovať, podstatne modifikoval. I keď už v súčasnej dobe snáď ani niet oblasti práva, v ktorej by sme nepozorovali vplyv normotvorby a politiky EÚ, predsa len oblasť regulácie zdaňovania vnímame ako jednu z kľúčových sfér záujmu únie.

Získané poznatky, ktoré sú obsiahnuté v jednotlivých častiach monografie, potvrdili hypotézu, v zmysle ktorej *de lege lata*, snáď s výnimkou miestnych daní, neexistuje oblasť daňového práva, ktorá by nebola viac či menej ovplyvnená európskou normotvorbou, pričom pokiaľ ide o jednotlivé dane a stupeň ich ovplyvnenia daňovou politikou EÚ, vyskytujú sa zásadné rozdiely v rozsahu ako aj význame vplyvu európskej úpravy na vnútroštátnu úpravu. Na strane druhej, aktuálne spoločenské, politické a ekonomické činitele na pozadí snáď doznievajúcej hospodárskej a dlhovej krízy, ako aj akútny problém v podobe nelegálnych daňových únikov a daňových podvodov, založených často na intrakomunitárnych obchodoch, presunoch majetku či príjmov, vyžadujú od členských štátov kooperáciu aj v tých oblastiach, ktoré tradične nepatrili medzi prioritné oblasti harmonizácie.

Oblasť nepriamych daní je v členských štátoch únie (teda aj v SR) harmonizovaná pomerne komplexne, čo zjednodušene povedané znamená, že existuje spoločný systém DPH, ako aj všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sú členské štáty povinné

implementovať do svojich právnych poriadkov. Harmonizácia však nie je absolútna a členské štáty stále disponujú určitým stupňom uváženia pri právnej regulácii týchto daní, napr. v oblasti sadzieb daní alebo oslobodenia od dane. Naopak oblasť priamych daní (najmä dane z príjmov) ako aj oblasť správy daní boli do súčasnosti dotknuté európskou legislatívou len okrajovo, a stále sú to členské štáty, ktoré majú určujúci vplyv na obsah vnútroštátnej legislatívy. Uvedený stav je v istom zmysle aj dôsledkom neochoty k dohode, keďže harmonizácia dane z príjmov najmä právnických osôb (korporátna daň) je silnou politickou témou, a ako možno vidieť na doterajšom vývoji napr. CCCTB konceptu, dosiahnuť zhodu na politicky citlivých témach, ktoré môžu mať dopady napríklad aj na vývoj národných ekonomík členských štátov, je mimoriadne náročné, ak nie priamo nemožné.

Kolektív autorov podieľajúcich sa na tvorbe tejto vedeckej publikácie si plne uvedomoval skutočnosť, že komplexné spracovanie načrtnutej problematiky v rámci jednej monotematickej vedeckej práce predstavuje náročnú úlohu, napriek tomu sa však aj za cenu možného opomenutia niektorých parciálnych otázok, pokúsili vytvoriť celistvé dielo, ktoré mapuje vývoj daňovej normotvorby v Slovenskej republike (aj pod vplyvom legislatívnych výstupov a návrhov na úrovni EÚ) a zároveň si dovoľujú vysloviť presvedčenie, že sa im podarilo načrtnúť všetky relevantné aspekty daní v SR v kontexte daňovej politiky a daňovej normotvorby EÚ; ide tu však o takú oblasť právnej regulácie, ktorá je neustále vo vývoji, keďže prijaté riešenia v podobe schválených právnych predpisov či legislatívnych návrhov sú neustále konfrontované so spoločenskou a ekonomickou realitou, ale často aj s politickou vôľou. Aj z pohľadu vedeckého bádania teda ide o stále aktuálnu a otvorenú tému, a preto ani autori tejto monografie nepovažujú zistenia a úvahy v nej obsiahnuté za konečné pohľady, ale ponúkajú ich do budúcnosti ako inšpiráciu pre ďalšie skúmanie načrtnutých problémov, ako aj kritického zhodnotenia ich vlastných zistení

v interakcii s meniacimi sa právnymi, ekonomickými a politickými podmienkami.

RESUME

The scientific monograph *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ* (*Taxes and their regulation in Slovak republic in the context of tax policy of the EU*) is primarily written for academic audience. Authors hereof focus on regulation of taxation in Slovakia and its development analysed within Slovakian historical and geopolitical background, as well as specific areas of tax law influenced by tax policy of European Union. Furthermore, level of implementation of EU regulation into Slovak national legal order and current tendencies and future development of tax law in Slovakia and EU are analysed. This publication presents critical analysis of tax legislation in Slovakia and EU and, aiming at improvement of the current state of art, *de lege ferenda* proposals regarding both the national and EU level of legislation are presented, as well.

In connection with gradual development of taxation, the need for creation of clear and exact notions in the field of tax law has occurred. In this respect, we may designate as fundamental the acknowledgement of distinctive features and precise differences in legal constructions of various duties, taxes, customs and others monetary public payments, since, in the past, such clear differences between these duties were absent and they were only recognised and differentiated through their purpose as instruments for accumulating income for public revenues. Currently, these notions are strictly defined by law which, however, does not automatically mean that their legal definition is always sufficient for the needs of tax policy or application.

On the basis of theoretical, historical, scientific, and special knowledge of primary and secondary sources of exploration of and scientific research on taxation, authors arrived at the conclusion that

this researched issue need to be analysed in a complex way considering mutual interaction of different factors (economical, legal, political, social, cultural, historic and others) which, in future, may lead to metamorphosis of viewpoints on tax policy and strengthening of its synergic effects. Current tax policies developed on national level consist of complex processes, whereas national tax systems of each country must be confronted with tax systems of the others around the world due to increase of internationalization and globalization.

The history of modern tax system in Slovakia emerged together with the founding of independent Slovak republic in 1993. During this more than 20 years period, Slovakian tax law has undergo rapid changes and concluding that for almost one half of this period it has been living under the influence of the EU law, we may summarise that this was significant factor that shaped Slovakian tax law in very specific ways (this was possible because of international obligation that arise for Slovakia from article 7 par. 2. of the Constitution of Slovak Republic, which states that EU law has precedence over the laws of Slovak Republic). Notwithstanding the fact that EU law has influenced nearly all branches of national law, taxation may still be perceived as the key area of interest of EU policies.

Conclusions of each part of the monograph unambiguously confirm the main hypothesis of the book that, *de lege lata*, there is no area of tax law of Slovak Republic, perhaps except for the local taxation, that has been excluded from the influence of EU tax policy. Albeit, there are significant difference regarding particular taxes and the level in which they have been affected by EU law. Hence, substantial differences in the impact of EU law on particular taxes of Slovakian tax law can be identified.

Area of indirect taxation has undergo the complex harmonization, which means that each of the Member States has been obliged to adopt common system of value added tax and the

general arrangements for excise duties into its national law. Although this harmonization might not be seen as absolute, Member States still have the liberty of taking decisions on certain aspects of indirect taxation, e. g. change of the tax rates or implementation of tax exemptions. On the other hand, the area of direct taxation (especially income taxes) and tax administration are affected by EU legislation only in a very restricted way and the main regulatory power remains within the Member States. These are not willing to come to an agreement on the crucial issues regarding direct taxation, hence, current situation might be seen as a kind of stalemate between EU, on one side, and Member States, on the other. Harmonization of direct taxes (especially corporation income tax) is perceived as controversial, to certain extent, and carries a strong political message, as is evident in case of CCCTB concept. Arrival at an agreement on these sensitive political issues, that could as well have the impact on national economics of the Member States of EU, is very difficult if not, at least currently, impossible. Letting alone this conclusion, current social, political and economic factors together with the diminishing economic crisis and urgent problem of tax evasion and tax frauds (which are often base on intracomunitary transactions, movement of goods and capital among EU Member States) are asking for more extensive cooperation among Member States even in the areas that have not traditionally been subject to EU tax harmonization, which as we assume, is the fact that is acknowledged by both the EU and the Member States and forces them into taking action in this respect.

Authors participating in this academic publication express their hope that this monograph covers all relevant and substantial areas of taxation in Slovakia which were influenced by tax policy and tax law-making of EU in recent years. Albeit, this part of law has been in constant development. Each new tax bill or an adopted regulation is immediately confronted with social and economic reality and must also face the alternating political will. Therefore, this particular

object of legal science still remains open to fresh approaches and new scientific enquiries.

Monograph's structure comprises following topics/chapters:

- I. Historical development of regulation of taxes:
 - Development of tax legislation in the area of Slovakia since the late 19th century (direct & indirect taxation);
 - Development of tax harmonisation within the EU (income taxes, value added tax, excise duties);
- II. Current legal regulation of taxes:
 - Direct taxes (income taxes, special levy on selected financial institutions, motor vehicles tax, local taxes);
 - Indirect taxes (value added tax, excise duties);
 - Tax administration;
- III. Elaborated conceptual reforms and planned fundamental changes in taxation:
 - Level of Slovak Republic (market value-based taxation of real properties, reform of tax and customs administration);
 - Level of the European Union (CCCTB concept, financial transactions tax, new targets of excise duties);
- IV. Opinions, discussions, and perspectives;
- V. Conclusions.

REGISTER

A

Ad valorem systém zdanenia - 187, 281, 285

Akcíz - 14, 53

Akcízová kontroverzia - 16

Akčný plán boja proti daňovým podvodom - 159

Aproximácia - 180, 194, 196

Asignácia; daňová - 89

B

Banka - 105

Exportno-importná banka Slovenskej republiky – 110

Bankový sektor - 106

Biela kniha - 74

Biomasa - 219

Biopalivo - 220

C

CCCTB - 290, 355

Cezhraničné transakcie - 61, 100

CNG - 119, 221

CO₂ - 324

Clo - 7, 14

Colný

- delikt - 229

- doklad - 226

- orgán/úrad - 286

Colný kódex - 226

Colný režim - 226

- aktívny zušľacht'ovací styk - 156, 226

- pozastavenia dane - 75, 223

- voľný obeh - 156

Č

ČSR/Československá republika - 23, 34

ČSFR/Československá federatívna republika - 30, 53

D

Daň/Dane

- banková - 79, 82, 104
- daň z emisných kvót - 83
- daň z finančných transakcií - 262, 309
- daň z motorových vozidiel - 29, 116
- daň z pridanej hodnoty - 45, 62, 138
- daň z príjmov - 82
- environmentálne dane - 181, 322
- historické dane - 32
 - daň z cukru - 33
 - daň z droždia - 37
 - daň z elektrických zdrojov žiarenia - 36
 - daň z liehu - 34
 - daň z limonád, minerálnych a sódových vôd - 34
 - daň z mäsa - 27, 35
 - daň z minerálnych olejov - 34
 - daň z piva - 34
 - daň z prípravkov na kyprenie cesta - 37
 - daň z kyseliny octovej - 37
 - daň z uhlia - 36
 - daň z umelých jedlých tukov - 37
 - daň z vodnej sily - 36
 - daň zo zapaľovadiel - 36
 - potravná daň na čiare - 37
 - prepychová daň - 33

- všeobecná nákupná daň - 38
- všeobecná nápojová daň – 34
- z obratu - 32
- korporátna daň - 90, 290
- miestne dane - 121
 - daň za jadrové zariadenie - 134
 - daň za nevýherné hracie prístroje - 132
 - daň za predajné automaty - 131
 - daň za psa - 127
 - daň za ubytovanie - 130
 - daň za užívanie verejného priestranstva - 128
 - daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti obce - 133
- nepriame dane - 32, 79, 137
- priame dane - 19, 57, 81
- spotrebná daň - 15, 175, 321
 - spotrebná daň z alkoholických nápojov - 196
 - spotrebná daň z tabakových výrobkov - 184
 - spotrebná daň z energetických výrobkov a elektriny - 209
 - spotrebná daň z minerálneho oleja - 213
- Daňová konkurencia - 91, 346
- Daňová politika - 4, 90, 329
- Daňová ústava- 30
- Daňové konanie - 244
 - vlastné daňové konanie - 244
 - osobitné daňové konania- 247
 - daňové exekučné konanie - 253
- Daňové výdavky (pri dani z príjmov) - 85
- Daňové úniky - 158, 289
- Daňový poriadok - 243
- Daňový úrad - 49, 120, 151

Dividenda - 95
Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach - 172
Doména - 14
Dodanie tovaru - 47, 65, 141
 - extrakomunitárne - 169
Doručovanie elektronickými prostriedkami - 287
Dožiadanie; medzinárodné - 170, 258
DPH - 45, 62, 138

E

E-cigarety - 187
ECB/ Európska centrálna banka - 104, 112
ECOFIN/ Rada Európskej únie pre ekonomické a finančné záležitosti - 60, 314
Energetický výrobok - 214
Ekonómia, ekonomické teórie - 2, 340
Elektrická energia - 135
Elektrina - 118, 215
Etanol - 72, 193, 207
Exekúcia - 253
 - exekučný príkaz; daňový - 254
 - exekučný titul - 254
ES/ Európske spoločenstvá - 72
EÚ/ Európska únia - 57, 289, 336
EXIM BANKA/ Exportno-importná banka Slovenskej republiky - 110

F

FAT/ daň z finančných aktivít (financial activities tax) - 313
Finančná správa - 286
Finančný trh - 309
Fiskálna decentralizácia - 116

Finančné riaditeľstvo/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky –
174, 188

Fiskálny a finančný výbor- 62

Fond ochrany vkladov - 114

Funkcie dane z obratu - 40

- akumuláčn - 40
- kontroln - 40
- regulačná - 40

FTT/ daň z finančných transakcií (financial transaction tax) - 309

FZ/ Federálne Zhromaždenie - 30

H

Harmonizácia; daňov - 54

- dane z príjmov - 57
- dane z prdanej hodnoty - 62
- spotrebných daní - 72
- negatívna - 91, 102
- pozitívna - 91, 102
- spontánna - 91

HDP/ hrub domáci produkt - 122, 282, 320

HNP/ hrub nrodn produkt - 311

Hospodárska politika - 4, 329, 341

I

Intrakomunitrny obchod - 144

Inštitút dan - 13

Inflácia - 195, 339

J

Jednotn európsky akt - 75

Jednotn vntorn trh - 74, 263, 270

Jednotn fiskálne územie - 80

Judikatúra - 81, 102, 167

K

Kjótsky protokol - 210

Konkurencia; daňová - 9, 90, 346

Konsolidácia

- cezhraničná - 301
- základu dane právnických osôb - 61
- ziskov - 298

Korporácie; nadnárodné - 90

Kódex správania pri zdaňovaní podnikov - 60

Konanie daňové osobitné - 247

- o opravných prostriedkoch - 250
- registračné - 247
- vyrubovacie - 248

Kríza; finančná - 312

Kvasené nápoje - 194

L

LPG - 221

M

Medzinárodná výmena informácií - 172

Medziprodukt - 194, 200

Ministerstvo financií SR - 104, 166, 275

Mzda - 24

Monopol

- finančný; štátny - 38, 51
- monopol umelých sladidiel - 52
- monopol výbušných látok - 52
- soľný monopol - 52
- tabakový monopol - 52

N

Nadnárodné korporácie - 90

Nápoje; kvasené - 194

Nadmerný odpočet - 157, 173

Národný fond pre riešenie krízových situácií – 113

Neumarkova správa - 57

Neutralita

- nepriamych daní - 176

- DPH - 45, 139

Nerezident - 60

- pri dani z príjmov fyzickej osoby - 84

- pri dani z príjmov právnickej osoby - 87

Nezrovnalosť (pri preprave) - 239

O

OECD - 172, 275, 281

Obec - 123

Občiansky zákonník - 142

Obchodný zákonník - 117, 142

Odpočet DPH - 157, 173

Opravné prostriedky - 250

- námietka - 250

- obnova konania - 252

- odvolanie - 250

- preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania - 253

Oslobodenie od dane

- z motorových vozidiel - 118

- z nehnuteľnosti - 126

- z pridanej hodnoty - 168

- z príjmov fyzickej osoby - 87

- z príjmov právnickej osoby - 89

- spotrebnej; z alkoholických nápojov - 208

- spotrebnej; z alkoholických nápojov/ oslobodenie malého výrobcu fermentovaného nápoja - 205
- spotrebnej; z energetických výrobkov z biomasy - 219
- spotrebnej; z elektriny - 220

Osobitné konanie; daňové - 247

P

Palivo

- biopalivo - 220
- motorové - 211
- vykurovacie - 211

Platiteľ dane

- DPH - 45, 147, 166
- spotrebnej - 227
- z ubytovania - 130

Platobný výmer - 136

Pivo - 34, 195, 234

Pohonné hmoty - 221, 327

Politika

- daňová - 4, 90, 329
- hospodárska - 4, 329

Poplatok - 7

Pozemok - 124, 279

Princíp/princípy

- princíp štátu určenia - 140, 168
- princíp procesnej autonómie - 255, 349
- princíp ekvivalencie - 264
- princíp efektívnosti - 264

Príjem

- fyzickej osoby - 84
- fyzickej osoby; zdaniteľný - 87
- právnickej osoby - 88

Priznanie

- k miestnym daniam - 136

Proporcionalita - 264, 301

R

Rada pre riešenie krízových situácií - 114

Regál - 14

Registrácia pre DPH

- dobrovoľná - 150
- povinná - 150

Rezident

- pri dani z príjmov fyzickej osoby - 84
- pri dani z príjmov právnickej osoby - 87

Rozhodnutie

- o miestnych daniach - 136
- o registrácii za platiteľa DPH - 152
- o zložení zábezpeky na DPH - 162

S

Sadzba dane

- DPH - 154
- z nehnuteľnosti - 125
- z príjmov fyzickej osoby - 87
- z príjmov právnickej osoby - 89

Smernica/Smernice

- parent-subsidiary directive - 58, 92, 95
- merger directive - 58, 93
- savings directive - 92, 97
- interest and royalties directive - 92, 100

Societas Europaea - 302

Správa daní - 243

Spoločnosť

- dcérska - 95
- materská - 95, 299
- Subsidiarita - 300, 346
- SD EÚ/ Súdny dvor EÚ - 102, 263, 348
- Suverenita - 54, 79, 291
- SNR/Slovenská národná rada - 29, 123
- Slovenská republika - 79, 104, 337
- Stála prevádzkareň - 49, 96, 101

Š

- Štát - 17, 54, 104
- Štátne finančné monopoly - 38, 51
- Štátny rozpočet - 18, 82, 106

T

- Tabakové výrobky - 73, 185, 227
- Taxflácia - 339
- Tepló - 142, 215
- Teórie
 - ekonomická teória - 2, 340
 - ekonómia strany ponuky - 334, 340
 - teória daňového práva - 176
 - teória ekonomického blahobytu - 338
 - teória finančného práva - 51, 176
 - teória konštitucionálnej ekonómie - 341
 - teória prirodzenoprávna - 17
 - teória reálneho ekonomického cyklu - 331
 - teória vlastníckych práv - 342
- Tovar
 - nadobudnutie - 70, 141
 - dovoz - 141, 145, 226
 - dovoz; neobchodného tovaru - 195

- tovar vlastnej výroby - 41
Transakcie - 61, 100
Transparentnosť - 45, 60, 154
Trestné právo - 159, 229
Trhová hodnota nehnuteľnosti - 275
Tuzemsko - 34, 141

U

Určenie dane podľa pomôcok - 130, 134, 249

Ú

Ústavný súd SR - 82
Ústava SR - 11, 31, 82
Ústava: daňová - 30

V

Víno - 34, 234
- nešumivé; tiché - 199
- šumivé - 199
Vlastná daňová povinnosť - 157
Výroba - 226
Vyšší územný celok - 98, 116
Výbor NR SR pre financie a rozpočet - 174
Výbor pre daň z pridanej hodnoty - 78
Všeobecne záväzné nariadenie - 123, 278

Z

Zahraničie - 47, 84, 111
Zákon/Zákony
- zákon o správe daní - 243
- zákon o dani z príjmov - 82
- zákon o DPH - 45, 160

- zákon o miestnych daniach a o miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady - 31, 116, 243
- zákon o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov - 288

Zábezpeka pri registrácii za platiteľa DPH - 160

Zásielkový obchod - 241

Zdaniteľná osoba - 145

Zdaniteľné obchody - 141

Zdaniteľné príjmy - 85

Zelená kniha o budúcnosti DPH - 140

Zmluva/Zmluvy

- zmluva o založení EHS - 56, 81
- zmluva o fungovaní Európskej únie - 81, 92, 187
- zmluva zakladajúca Európske hospodárske spoločenstvo - 57

PRAMENE

1. ADAMS, C. H. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization Sec Ed.* Boston : Madison Books, 1999. 568 s. ISBN 1-56833-235-1.
2. ANNUNZIATA, M. *The Economics of the financial Crisis.* London : Palgrave Macmillan, 2011. 231 s. ISBN 978-0-230-28281-0; POSTA, P. D., TALANI, L. S. (eds.) *Europe and the Financial Crisis.* London : Palgrave Macmillan, 2011. 258 s. ISBN 978-0-230-28554-5.
3. ASPROMOURGOS, T. *On the Origins of Classical Economics. Distribution and value form William Petty to Adam Smith.* London : Routledge, 1996. 222 s. ISBN 0-415-12878-1.
4. AUJEAN, M. *Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU?*. In: EC Tax Review. 2014, roč. 23, č. 2, s. 62–63. ISSN 0928-2750.
5. BABČÁK, V. *Aktuálne otázky vedy daňového práva na Slovensku.* In: Humanum: medzynaarodowe studia społeczno - humanistyczne. 2009. č. 3. s. 9-24. ISSN 1898-8431.
6. BABČÁK, V. *Dane a daňové právo na Slovensku I.* Košice : Aprilla, 2008. 322 s. ISBN 978-80-89346-05-9.
7. BABČÁK, V. *Daňové konanie, daňové exekučné konanie a ich vzťah.* In: Acta Iuridica Cassoviensia. Košice : UPJŠ, 2013, s. 39-41. ISBN 80-7097-424-9.
8. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky.* Bratislava : EPOS, 2010. 638 s. ISBN 9788080578510.
9. BABČÁK, V. *Možnosti a hranice regulačného pôsobenia daňového práva na ekonomiku.* In: Právo – obchod – ekonomika : zborník vedeckých prác. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 147-162. ISBN 9788070979037.
10. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo.* Bratislava : EPOS, 2012. 670 s. ISBN 9788080579715.

11. BABČÁK, V. *Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie: Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku*. Košice : UPJŠ, 2004. s. 13-23. ISBN 80-7097-567-9.
12. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha : C. H. BECK, 2006. 741 s. ISBN 8071794317.
13. BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. BECK, 2012. 520 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
14. BALDWIN, R., WYPLOSZ, CH. *The Economics of European Integration*. 4th edition. McGraw-Hill Education (UK) Limited, 2012. (Prekl. Šaroč, S. a kol. Praha : Grada Publishing, a. s., 2013. 580 s. ISBN 978-80-247-4568-8).
15. BALKO, L., BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo*. Bratislava : EUROKODEX 2006. 679 s. ISBN 80-88931-53-3.
16. BARINKOVÁ, M., ŽOFČINOVÁ, V. *Vplyv sociálnej funkcie zdanovania na sociálne istoty občana*. In: Občan a verejná správa: (ústavnoprávne aspekty). Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009, s. 78-89. ISBN 9788089089932.
17. BARZEL, Y. *An Alternative Approach to the Analysis of Taxation* In: The Journal of Political Economy. 1976, roč. 84, č. 6., s. 1177-1197. ISSN 0022-3808.
18. BAŠTINCOVÁ, A. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava : Iura Edition, 2007. 102 s. ISBN 978-80-8078-144-6.
19. BEDNÁŘ, M., *Evropanská tyranie*. Praha : Centrum pro ekonomicku a politiku, 2003, s. 232. ISBN 80-86547-24-8.
20. BELLOVÁ, J. a kol. *Ekonomie*. Kralice na Hané : Computer Media s.r.o., 2011. 112 s. ISBN 978-80-7402-093-3.
21. BELLOVÁ, J. 2013. *Ekonomický pohľad na otázku harmonizácie daňovej politiky členských štátů EU*. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov. Košice :

- Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013, s. 9-25. ISBN 978-80-7097-999-0.
22. BELLOVÁ, J. 2014. *Is inflation tax?* In: STUDIA IURIDICA Cassoviensia, 2014, roč. 2, č. 2, s. 26-40. ISSN 1339-3995.
 23. BREALEY R. A. 1988. *Principles of Corporate Finance*. New York : McGraw-Hill, 1988. 889 s. ISBN 0-070-07386-4.
 24. BERGER, W., KINDL, C., WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. Praha : VOX, 2010, s. 725. ISBN 9788086324838.
 25. BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Základy státovedy*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2004. 188 s. ISBN 80-7079-558-X.
 26. BRZESKI, W. J. *Country Case Study – Denmark and Poland*. (Poznámky z prezentácie). Market value-based taxation of Real property: Lessons from International experience, Lincoln Institute of Land Policy & Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, 17.-21. 3. 2014.
 27. BRZESKI, W. J. *The Unpopular Tax: History and what to do about that*. (Poznámky z prezentácie). Market value-based taxation of Real property: Lessons from International experience, Lincoln Institute of Land Policy & Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, 17.-21. 3. 2014.
 28. BUJŇÁKOVÁ, M. *Daňová sústava Slovenskej republiky*. In: Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych Tom III: kontrowersje wokół wydatkowania srodków publicznych w wybranych dziedzinach funkcjonowania państwa i gospodarki narodowej. Lublin : Wydawnictwo UMCS, 2005, s. 19-26. ISBN 83-227-2477-2.
 29. BUJŇÁKOVÁ, M. *Financial law under new economic conditions*. In: System finansów publicznych : prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku. Varšava : CeDeWu, 2010, s. 171-177. ISBN 9788375563276.

30. BUJŇÁKOVÁ, M. *Je v Európe potrebná harmonizácia daní?* In: ČERVENÁ, K., ROMANOVÁ, A., KARABINOŠ, M., KOČIŠ, M. (eds.) *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : UPJŠ, 2013. 88 s. ISBN 978-80-7097-972-3.
31. BUJŇÁKOVÁ, M. *Miestne rozpočty v čase krízy - problémy v čase krízy*. In: *Studia Prawnicze i Administracyjne*. Warszawa : Wyższa Szkoła Menedżerska, 2012. s. 27-34. ISSN 2081-8025.
32. BUJŇÁKOVÁ, M. *Nová daňová sústava SR v procese transformácie ekonomiky*. In: *Prawa i wolności obywatelskie w procesie transformacji ustrojowej*. Rzeszow: Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej. Filia w Rzeszowie, 1996, s. 1-8. ISBN 83-87232-05-X.
33. BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva*. In: *Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku 2004*. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2004, s. 41-51. ISBN 80-7097-567-9.
34. BUJŇÁKOVÁ, M. *Prínos priamych daní pre štátny rozpočet*. In: *Acta Iuridica Cassoviensia* č. 25. Košice : 2004. 77-86 s. ISBN 80-7079-552-0.
35. BUCHANAN, J. M. *Positive Economics, Welfare Economics and Political Economy*. *Journal of Law and Economics*, II. 1959, s. 124-138. In: Šíma, J. (ed.) *Politika očima ekonoma*. Preklad Hampl, M. Praha : Liberální institut, 2002. 136 s. ISBN 80-86389-21-9.
36. BULOW, J., KLEMPERER, P. *The Tobacco Deal*. *Brookings Papers on Economic Activity. Microeconomics*. ISSN 0007-2303. 1998, roč. 28, č. 2, s. 323-394.
37. CAMPBELL, J. Y., FROOT, K. *International Experiences with Securities Transaction Taxes*. December 1993. NBER Working Paper No. w 4587. Dostupné na internete: <http://ssrn.com/abstract=338864>.

38. CAPLAN, B. *The Myth of the Rational Voter. Why Democracies Choose Bad Policies*. Princeton : Princeton University Press, 2007. 276 s. ISBN 9780691138732.
39. CASE. *2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*. Warsaw : CASE – Center for Social and Economic Research, september 2014. 65 s. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf.
40. CELEBI, H. *The CCCTB as a Proposed Solution to the Corporate Income taxation Dilema within the EU*. In: EC Tax Review. 2013, roč. 22, č. 6, s. 289-298. ISSN 0928-2750.
41. CLINE, R., NEUBIG, T., PHILLIPS, A., SANGER, C., WALSH, A. *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union*. 2010. 98 s. Dostupné na internete: https://www.eiseverywhere.com/file_uploads/4e18cb3a21356d80a74bbe60702bfa03_CCCTBrepjan2011.pdf.
42. CNOSEN, S. *Economics and Politics of Excise Taxation*. In: Tax Notes International. 2005, roč. 38, č. 7, s. 595–606. ISSN 1048-3306.
43. CNOSEN, S. *Excise Systems: A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*. Baltimore : Johns Hopkins University Press, 1977. 192 s. ISBN 9780801819629.
44. CNOSEN, S. *Sales Tax and Excise Systems of The World*. In: Systems of the World Public Finance Analysis. 1975, roč. 33, č. 2, s. 177-236. ISSN 2225-0565.
45. CNOSEN, S., SMART, M. *Taxation of Tobacco*. In CNOSEN, S. (ed.) *Theory and Practice of Excise Taxation Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*. Oxford : Oxford University Press, 2005. s. 35-70. ISBN 0-19-927859.

46. CNOSEN, S. *The economics of excise taxation*. In: ALBI, E., MARTINEZ-VAZQUEZ, J. (eds.) *The Elgar Guide to Tax Systems*. Cheltenham : Edward Elgar Pub, 2011, s. 278-300. ISBN 978-085793388.
47. CNOSEN, S. *Tobacco taxation in the European Union*. CESIFO WORKING PAPER NO. 1718 CATEGORY 1: PUBLIC FINANCE MAY 2006. 21 s. Dostupné na internete: <http://ssrn.com/abstract=905502>.
48. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the Council, The European parliament and The Economic and social committee: Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*. COM(2001)582 final. Dostupné na internete: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0582&from=EN>.
49. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Communication from the Commission to the Council - Towards tax co-ordination in the European Union - A package to tackle harmful tax competition*. COM (1997) 495 final. Dostupné na internete: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997DC0495&from=EN>.
50. CORTES, B., VOGEL, T. A. *Financial Transaction Tax for Europe?* In: *EC Tax Review*. 2011, roč. 20, č. 1, s. 16-29. ISSN 0928-2750.
51. COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. *Press release. 3178th Council meeting Economic and Financial Affairs*. Luxembourg, 22. jún 2012. 11682/12. Dostupné na internete: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/131141.pdf.
52. CRAIG, P., DE BÚRCA, G. *EU law, text, cases and materials*. Oxford : Oxford University Press, 2011. 1320 s. ISBN 978-0-19-957699-9.

53. ČERVENÁ, K., PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Daňová politika veržus ekonomická efektívnosť v období krízových javov*. In: Dny práva 2012, časť X. Verejná finanční činnosť – právni a ekonomické aspekty. Brno : Masarykova univerzita, 2013, s. 1967-1976. ISBN 978-210-6319-8.
54. ČERVENÁ, K., TREŠČÁKOVÁ, D. *Financie verejného sektora v čase hospodárskej krízy*. In: Dny práva 2011 – Days of Law 2011: Finance verejného sektora (právni a ekonomické aspekty jeho fungování). s. 48-56. Brno : Masarykova univerzita, 2012. ISBN 9788021059146.
55. ČERVENÁ, K. a kol. (eds.) *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. 448 s. ISBN 978-80-7097-999-0.
56. ČERVENÁ, K. *Zdaňovanie na území Slovenska v historickom kontexte (s akcentom na priame dane)*. s. 26-45. In: LAJOŠ, B. (ed.) *Financie, účtovníctvo, dane 2014 so zameraním na súčasné problémy*. Košice : Ekonóm, 2014. 179 s. ISBN 9788022538558.
57. ČERVENÁ, K. *Teoretické vzhlady na regulirovanii ekonomiki - prošloje i nastojáčšeje*. In: *Tvorčestvo Kul'tura Nauka*. Samara : Samarskij gosudarstvennyj tehničeskij universitet, 2013, s. 67-76. ISBN 9785796416556.
58. ČERVENÁ, K. *Inštitút účtovníctva na Slovensku - história a súčasnosť*. In: *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc : Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci, 2013, s. 241-268. ISBN 9788087382431.
59. ČIPKÁR, J. *Daňová harmonizácia a daňová konkurencia (mýty a realita)*. In: *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 67-85. ISBN 9788070979990.

60. ČIPKÁR, J., ČERVENÁ, K. *Ekonomika, politika a právo v kontexte súčasnej globálnej krízy*. In: Právo, obchod, ekonomika II. Praha : Leges, 2012, s. 393-409. ISBN 9788087576335.
61. ČIPKÁR, J. *Idea zjednotenej Európy a globalizácia*. In: Historické, politicko-právne a filozofické aspekty práva a právnej kultúry. Košice : Právnická fakulta UPJŠ, 2004, s. 13-33. ISBN 80-7097-570-9.
62. ČIPKÁR, J. *Niektoré sociokultúrne determinanty formovania európskeho práva*. In: Právo a európsky integračný proces. Košice : Právnická fakulta UPJŠ, 2009, s. 29-44. ISBN 9788070977781.
63. ČIPKÁR, J. Sociálny štát v procese globalizácie (K problematike sociálneho zabezpečenia). In: *Acta Iuridica Olomucensia*, vol. 7, no. 2 (2012), s. 53-71. ISSN 1801-0288.
64. DENIS, L. *Why a Financial Transaction Tax?* In: EC Tax Review. 2012, roč. 21, č. 1, s. 2-4. ISSN 0928-2750.
65. DIETLEIN, G. *National Approaches towards a Financial Transaction Tax and Their Compatibility with European Law*. In: EC Tax Review. 2012, roč. 21, č. 4, s. 207–211. ISSN 0928-2750.
66. DOBB, M. *Theories of Value and Distribution since Adam Smith, Ideology and Economic Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 1973. (Prekl. Erben, J. Praha : Pravda, 1980. 400 s.)
67. DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. *Instytucja zabezpieczenia w słowackim systemie podatku od wartości dodanej a pewność prawa jako zasada państwa prawnego*. In: System prawnofinansowy = Law and finance : „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku” = „The financial law towards challenges of the XXI century”. Warszawa : CeDeWu, 2013, s. 55-62. ISBN 9788375565683.
68. DODWELL, B. *The CCCTB – is it a dream or a mirage?* In: Tax Adviser, apríl 2008, s. 7. ISSN 1472-4502.

69. DOURADO, A. P., DA PALMA BORGES, R. (eds.) *The Acte Clair in EC Direct tax Law*. Amsterdam : IBFD, 2008. 513 s. ISBN 978-90-8722-036-5.
70. DRACHOVSKÝ, J. *Přehled finančního hospodářství v Československé republice*. Praha, 1928.
71. DURČINSKÁ, M. *Harmonizácia dane z príjmu v Európskej únii*. In: Acta Facultatis iuridicae Universitatis Comenianae. Bratislava : Univerzita Komenského, 2011, s. 255-316. ISBN 978-80-223-3132-6.
72. EEC COMMISSION. *Neumark Report, Report of the Fiscal and Financial Committee on Tax Harmonisation in the Common Market*, 1962. Preklad: Thurston, H. *The EEC Reports on Tax Harmonization*, Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation, 1963. Dostupné na internete: <http://www.steuerecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Steuerpolitik/Gemeinschaftsdokumente/EN/EEC%20Reports.pdf>.
73. ENGLIŠ, K. *Finanční věda*. Praha, 1929. 408 s.
74. EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha : Wolters Kluwer ČR – Cevro Institut - Liberální institut, 2010. 288 s. ISBN 978-80-7357-529-8.
75. ERNST & YOUNG: *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union*. Dostupné na internete: https://www.eiseverywhere.com/file_uploads/4e18cb3a21356d80a74bbe60702bfa03_CCCTBrepjan2011.pdf.
76. EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik*. Sechste Ausgabe. Tübingen : J. C. B. Mohr, 1990. (Preklad Kvasničková, A. Praha : Liberální institut, 2004. 500 s. ISBN 80-86389-32-4).
77. EUROPEAN COMMISSION: *Indirect Taxation and Tax administration Indirect taxes other than VAT, excise duty tables*. Part III – Manufactured Tobacco, REF 1041, júl 2014. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

78. EUROSTAT. *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway 2014*. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2014. 314 s. ISBN 978-92-79-35672-8. DOI: 10.2778/33696. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.
79. FARKAŠ, R. *Účtovná zvierka obchodných spoločností v Slovenskej republike*. Bratislava : Iura Edition, spol. s r. o., 2010. 194 s. ISBN 978-80-8078-318-1.
80. FITZGERALD, J. D. *Excise taxes*. In: World Bank, Policy Research Department, Public Economics Division, Policy research working papers – no. 12511994. 38 s. Dostupné na: <http://searchworks.stanford.edu/view/3129846>.
81. FRANZSEN, R. *Features of Ad Valorem Property Tax Systems – International Comparison*. (Poznámky z prezentácie). Market value-based taxation of Real property: Lessons from International experience, Lincoln Institute of Land Policy & Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, 17. - 21. 3. 2014.
82. FRONĚK, M. (ed.) Leoni, B. *Právo a sloboda spoločně s Bastiat, F. Zákon*. Praha : Liberální institut, 2007. 336 s. ISBN 978-80-863-8950-9.
83. FURUSETH, E. *Can procedural rules create obstacles to fundamental freedoms in European law?* INTERTAX. 2007, roč. 35, č 4, s. 256-285. ISSN 0165-2826.
84. FUNK, V. *Naše berní právo. Základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách*. Praha : Knihovna Sborníků věd právních a státních, 1934. 396 s.
85. GALBRAITH, J. K. *Economics and the public Purpose*. Boston : Houghton Mifflin Company, 1973. (Prekl. Erben, J. Praha : Pravda, 1984. 446 s).

86. GALBRAITH, J. K. *Economic Development*. Second printing. London : Oxford University Press, 1965. 109 s.
87. GALBRAITH, J. K. *The Affluent Society*. Boston : Houghton Mifflin Company, 1958. (Preklad Nentvich, J., Biel, L., Dankovičová, I., Komárek, Č. Praha : Svoboda, 1967. 336 s).
88. GALETTA, D. U. *Procedural Autonomy of EU Member States: Paradise Lost?: A Study on the "Functionalized Procedural Competence" of the Member States*. Heidelberg : Springer-Verlag, 2010. 216 s. ISBN 978-3-642-12546-1.
72. GEINES, S. A., WESTIN R. A. *Taxation for environmental protection*. In: A multinational legal study. New York : Greenwood Publishing Group, Inc. 1991. 244 s. ISBN 0-89930-575-X.
89. GERLOCH, A., TRYZNA, J., WINTR, J. (eds.) *Metodologie interpretace práva a právní jistota*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2012, s. 210. ISBN 978-80-7380-388-9.
90. GIRÁŠEK, J. *Daňovoprávne vzťahy v Československu*. Bratislava : Obzor. 1981.
91. GREGGI, M. *Due procedure clause under European Tax Law*. Dostupné na internete: <http://ssrn.com/abstract=1350969>. Pôvodne vydané In FERNÁNDEZ MARÍN, F., FORNIELES GIL, Á. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Atelier, s. 290-305, 2010. 574 s. ISBN 978-84-92788-33-0.
92. GREGOR, P. *Zákon o roľníckej dani*. Bratislava : Povereníctvo pôdohospodárstva a pozemkovej reformy, 1948. 65 s.
93. GROSSOVÁ, M. E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava : Key Publishing s.r.o., 2008. 177 s. ISBN 9788087071779.
94. GRÚŇ, L. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava : Eurounion, 2001. 315 s. ISBN 80-88984-28-9.

95. GRÚŇ, L. *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. 202 s. ISBN 978-80-244-0867-8.
96. GRÚŇ, L., KRÁLIK, J. *Základy finančného práva na Slovensku*. Bratislava : MANZ, 1997. 247 s. ISBN 80-85719-09-6.
97. HARUMOVÁ, A. *Vplyv daní na rozvoj podnikateľskej sféry*. In: Ekonomický časopis. 2002, roč. 50, č. 2, s. 277-292. ISSN 0013-3035.
98. HAYEK, F. A. *Law, Legislation and Liberty*. London : Routledge Kegan Paul Ltd., 1973. (Preklad Ježek, T. Praha : PROSTOR, s. r. o., 2011. 560 s. ISBN 978-80-7260-253-7).
99. HENKOW, O. *The Commission's Proposal for a Common System of Financial Transaction Tax: A Legal Appraisal*. In: EC Tax Review. 2012, roč. 21, č. 1, s. 5-16. ISSN 0928-2750.
100. HINES, J. R. *Excise Taxes*. Michigan : The Office of Tax Policy Research, 2007. Working Paper Series WP 2007-2 May 31, 2007. 10 s. Dostupné na internete: <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2007-2.pdf>.
101. HOREHÁJOVÁ, M. *Spravodlivosť v kontexte princípov sociálnej politiky*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2010. 92 s. ISBN 978-80-8078-375-4.
102. HUDÁKOVÁ STAŠOVÁ, L., ANDREJOVSKÁ, A. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov*. Košice : Elfa, 2010. 194 s. ISBN 978-80-8086-109-4.
103. CHAFUEN, A. A. *Faith and Liberty: The Economic Thought of the Late Scholastics*. Lanhan : Lexington Books, 2003. (Preklad Chalupíček, P. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 202 s. ISBN 978-80-7357-656-1).
104. ITOH, R. *Tax discrimination against inter-firm networks*. In: Regional Science and Urban Economics. ISSN 0166-0462. 2014, roč. 49, č. November 2014, s. 25-35.

105. JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P, TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. s. 463. ISBN 978-80-7380-155-7.
106. KAKOURIS, C. N. *Do the Member States Possess Judicial Procedural "Autonomy"?* In: *Common Market Law Review*. 1997, roč. 34, č. 6, s. 1389-1412. ISSN 0165-0750.
107. KARABINOŠ, M. *CCCTB - Európa na pokraji harmonizácie daňového základu korporátnej dane*. In: *Cofola 2012*. Brno : Masarykova univerzita, 2012. s. 923-935. ISBN 9788021059290.
108. KARABINOŠ, M. *Medzinárodné dvojité zdanenie*. In: *Mířníky práva v stredo európskom priestore 2011*. Bratislava : Univerzita Komenského, 2011. s. 216-222. ISBN 9788071603184.
109. KARABINOŠ, M. *The principle of subsidiarity, its legal regulation in European law and its review of compliance*. In: *Zasada pomocniczości wymiar europejski, narodowy, regionalny i lokalny*. Rzesow : Wydawnictwo Uniwersitetu Rzeszowskiego, 2011. s. 107-113. ISBN 9788373387072.
110. KARABINOŠ, M. *Vybrané otázky projektu CCCTB*. In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 105-127. ISBN 9788070979990.
111. KEYNES, J. M. *Obecná teorie zaměstnanosti, úroku a peněz*. 1. vyd. Praha : Nakladatelství Československé akademie věd, 1963. 386 s.
112. KICOVÁ, A. *Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplyvajúci na podnikateľské prostredie*. In : *Právo – obchod – ekonomika*. Košice : UPJŠ, 2011, s. 437-451. ISBN 9788070979037.
113. KICOVÁ, A. *Economic aspects of tax administration*. In: *Dny práva - 2010 - Days of Law*. Brno : Masarykova univerzita, 2010. s. 376-390. ISBN 9788021053052.

114. KICOVÁ, A. *Mimoštatny rozmer správy daní alebo prečo venovať viac pozornosti daňovému právu procesnému*. In: Akademické akcenty 2011 : zborník príspevkov z odborného seminára doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov : 22. september 2011, Bratislava. Bratislava : Paneurópska vysoká škola, 2012, s. 129-135. ISBN 9788089447909.
115. 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. ISBN 9788373387072.
116. KICOVÁ, A. *Výdavky podnikateľov z pohľadu daňového práva*. In: Obchodné právo a jeho širšie kontexty : zborník vedeckých prác. Košice : UPJŠ, 2010, s. 285-293. ISBN 9788070978382.
117. KICOVÁ, A., ŠTRKOLEC, M. *Vzájomné finančno-právne vzťahy jednotiek územnej samosprávy*. In: Finanse samorządu terytorialnego. Radom : Wyzsza Szkoła Handlowa, 2012. s. 381-391. ISBN 9788362491247.
118. KIESEWETTER, D., STEIGENBERGER, T., STIER, M. *Can formula apportionment really prevent multinational enterprises from profit shifting? The role of asset valuation, intragroup debt and leases*. In: Arqus Discussion Paper. ISSN 1861-8944. 2014. č. 175. Dostupné na internete: http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_175.pdf.
119. KLUSOŇ, V. *Úvahy post-transformační*. Praha : Karolinum, 2007. 332 s. ISBN 978-80-246-1430-4
120. KNESPL, J. *Reforma daní přímých v zemědělství*. Praha : Zemědělský ústav účetnicko-spravovědný Č. S. R., 1928. 191 s.
121. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc : ANAG, 2013. 1192 s. 978-80-7263-769-0
122. KOBÍK, J., ŠPERL, J. *Dokazování v daňovém řízení*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2005. 182 s. ISBN 8073571013.

123. KOČIŠ, M. *Transferové oceňovanie včera a dnes*. In: Days of Law. Brno : Masarykova univerzita, 2010. s. 391-406. ISBN 9788021053052.
124. KOČIŠ, M., ČERVENÁ, K. *Zabraňovanie daňovým únikom vo svetle smernice Rady 2011/16/EÚ*. In: Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti. Bratislava : Akadémia policajného zboru, 2012, s. 112-119. ISBN 9788080545505.
125. KOGELS, H. *Unity divided*. In: EC Tax Review. ISSN 0928-2750. 2012, roč. 21, č. 3, s. 117-123.
126. KOPKÁŠ, P. *Makroekonomická regulácia v trhovej ekonomike*. Bratislava : Ekonóm, 2010. 126 s. ISBN 978-80-225-2919-8.
127. KOSTOVA, D., ROSS, H., BLECHER, E., MARKOWIT, Z. *Is youth smoking responsive to cigarette prices? Evidenca from low and middle income countries*. In: Tobacco Control. ISSN 1468-3318. 2011, roč. 20, č. 6, s. 419-424.
128. KRAJČÍROVÁ, R., FERENCI VAŇOVÁ, A. *Implementation of EU Merger Directive into the Slovak Legislation and Certain Selected Types of Restructuring of Business in the Slovak Republic*. In: EU agrarian Law, roč. 3, č. 1, s. 37-41. ISSN 1338-6891.
129. KRÁLIK, J., JAKUBOVČ, D. *Finančné právo*. Bratislava : Veda, 2004. 725 s. ISBN 8022408042.
130. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2014. 275 s. ISBN 9788073575748.
131. LACINA, V. *(Staro)nové daně v novém státě*. In: Dějiny a současnost. 2002, č. 2, s. 22-27. ISSN 0418-5129.
132. LAJOŠ, B. a kol. 2014. *Financie, účtovníctvo, dane 2014 so zameraním na súčasné problémy*. Bratislava : Ekonóm, 2014. 179 s. ISBN 978-80-225-3855-8.
133. LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. London : Spiramus Press Ltd, 2008. 186 s. ISBN 9781904905868.
134. LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and*

- Domestic Law* (EUCOTAX Series). Kluwer Law International BV, 2010. 752 s. ISBN 9789041133762.
135. LENAERTS, K., MASELIS, I., GUTMAN, K. *EU Procedural Law*. Oxford : EU Law Library, 2014. 1056 s. ISBN 978-0-19-870733-2.
136. LENÁRTOVÁ, G., ĎURINOVÁ, I., VAVROVÁ, K. *Dane podnikateľských subjektov*. Bratislava : Ekonóm, 2012. 232 s. ISBN 978-80-225-3292-1.
137. LEIPERT, J. *ABC o dani zo mzdy*. Bratislava : Práca, 1973. 204 s.
138. LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového riadení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 172 s. ISBN 978-80-7357-479-6.
139. LISÝ, J. a kol. *Dejiny ekonomických teórií*. 3. vyd. Bratislava : Iura Edition, spol. s.r.o., 2003. 386 s. ISBN 80-89047-60-2.
140. LISÝ, J. a kol. *Ekonomia. Všeobecná ekonomická teória*. 4. vyd. Bratislava : Iura Edition spol. s. r. o., 2002. 507 s. ISBN 80-89047-35-1.
141. LODGE, M., WEGRICH, K. *Executive Politics in Times of Crisis*. London : Palgrave Macmillan, 2012. 300 s. ISBN 978-0-230-30.
142. ŁUNARSKI, O. MAJKA, P. *Implementacja unijnych zasad opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich do polskiego systemu podatkowego*. In: Najnowsze zmiany polskiego prawa prywatnego i publicznego a funkcjonowanie rynków finansowych. Rzeszów : Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa. 2008. s. 227-239. ISBN 978-83-61312-24-6.
143. ŁUNARSKI, O. MAJKA, P. *Zwolnienie z podatku dochodów osób fizycznych pochodzących ze „środków pomoconych”* In KIOVSKA, M. (ed.) Aktualne problemy prawa w postmodernistycznej społeczności. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2006, s. 200-210. ISBN 9788070976401.

144. McCLUSKY, W. *Features of Ad Valorem Property Tax Systems – International Comparison*. (Poznámky z prezentácie). Market value-based taxation of Real property: Lessons from International experience, Lincoln Institute of Land Policy & Center of Excellence in Finance, Ljubljana, Slovenia, 17.-21. 3. 2014.
145. NATHOENI, S., de WIT, W. *VAT Exemption of intra-community Supplies of Goods: State of play after VSTR*. In: EC Tax review. ISSN 0928-2750. 2013, roč. 22, č. 2, s. 100-105.
146. MISES, L. *Human Action: A Treatise in Economics*. 4th revised edition. Fox & Wilkes, 1996. Preklad Šíma, J. a kol. Praha : Liberální institut, 2006. 959 s. ISBN 80-86389-45-6.
147. MISES, L. *Economic Freedom and Interventionism*. II. Title. Indianapolis : Liberty Fund, Ins., 1990. 289 s. ISBN 978-0-86597-672-6.
148. MIHALIK, J. *Sociálny štát v sociálnej Európe*. Bratislava : Elita, spol. s r. o., 2010. 398 s. ISBN 978-80-970135-2-3.
149. MOLITORIS, P., VERNARSKÝ, M. *Opravné prostriedky pri správe miestnych daní v Slovenskej republike*. In: Nový správni rád a miestni samospráva II. Brno : Masarykova univerzita, 2007, s. 260-269. ISBN 9788021044890.
150. MOUSSIS, N. *Access to European union law, economics, policies*. 19th updated edition, Rixensart, 2011. 14 kapitola. ISBN 978-2-9601045-0-9.
151. NĚMCOVÁ, I. *Ekonomická governance v hospodárskych vyspělých štátoch v kontextu mezinárodných vzťahů*. Praha : Professional Publishing, 2010. 127 s. ISBN 978-80-7431-020-1.
152. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému země Evropské unie*. Praha : Aspi a.s., 2005. 319 s. ISBN 9788073576950.
153. NOVÁKOVÁ, P., FOLTAS, T. *Nicotnost rozhodnutí správce daně v judikatuře Nejvyššího správního soudu*. In: Current questions of the efficiency of public finances, financial law and tax law

- in the countries of Central and Eastern Europe. (CD nosič). Košice : UPJŠ v Košiciach, 2005. ISBN 80-7097-604-7.
154. OBERMAIR, C. *The unitary tax method and its underlying unitary business doctrine: A paradigm for future EU corporate taxation*. Saarbrücken: SVH, 2010. 228 s. ISBN 978-3838100081.
 155. OECD. *Classification of taxes and interpretative guide*. In: Revenue Statistics 2014 OECD Publishing, 2014. Dostupné na internete: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-methodology-guide-and-classification-system.htm>.
 156. OECD. *Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies*. OECD Publishing, 2001. (PDF). 100 s. ISBN 9789264193659. (DOI: 10.1787/9789264193659-en).
 157. OECD. *Glossary of Statistical Terms*. Paris : OECD, 2008. 602. s. ISBN 9789264055087. DOI: 10.1787/9789264055087-en.
 158. OLSON, L. M., Jr. *The Rise and Decline of Nations: Economic Growth, Stagflation and Social Rigidities*. New Haven, CT : Yale Univerzity Press, 1982. ISBN 0-300-03079-7. (Prekl. Gregor, M. Praha : Literární institut, 2008. 251 s. ISBN 978-80-86389-51-6).
 159. ONDETTI, G. A. *Tax Burdens and Historical Legacies in Brazil and Mexico*. 2012. 50 s. Dostupné na internete: <http://ssrn.com/abstract=2110920>.
 160. ORTLEP, R., VERHOEVEN, M. *The principle of primacy versus the principle of national procedural autonomy*. In: N.A.L.L., jún 2012. DOI: 10.5553/NALL/000004. Dostupné na internete: <http://www.nall.nl/tijdschrift/nall/2012/06/NALL-D1200003/fullscreen>.
 161. OSTERLOH, S., HEINEMANN, F. *The political economy of corporate tax harmonization - Why do European politicians (dis)like minimum tax rates?* In: European Journal of Political Economy. 2013, roč. 29, Marec 2013, s. 18-37. ISSN 0176-2680.

162. PALKOVÁ, R. *Riešenie negatívnych externalít v obchodovaní*. In: Právo a obchodovanie. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 176–180. ISBN 978-80-7097-702-6.
163. PAPOUŠKOVÁ, Z. *Daně a jejich správa*. VUP Olomouc, 2013, 106 s. ISBN 978-80-244-3902-0.
164. PARIŠOVÁ, R. *Podnikové kombinácie podľa IFRS*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2010. 173 s. ISBN 978-80-8078-330-3.
165. PAULIČKA, I. et. al. *Všeobecný encyklopedický slovník A – F*, Praha : Ottovo nakladatelství, 2005. 4045 s. ISBN 80-7181-708-2.
166. PAVČNIK, M. *Právní stát jako otázka výkladu zákona (zejména při zohlednění predvídatelnosti výkladu zákona)*. In GERLOCH, A., TRYZNA, J., WINTR, J. (eds.). *Metodologie interpretace práva a právní jistota*. Plzeň : Aleš Čenek, 2012. 498 s. ISBN 9788073803889.
167. PEETERS, S. *Current Highlights concerning CCCTB: A Report about the Fifth Frans Vanistendael Lecture Held in Leuven on 2 March 2012*. In: EC Tax Review. ISSN 0928-2750. 2012, roč. 21, č. 4, s. 225.
168. PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. Praha : Aspi, 2005. 456 s. ISBN 9788073570491.
169. PIGOU, A. C. *The Economics of Welfare*. 4th ed. London : Palgrave Macmillan, 1932. Dostupné na internete: <http://www.econlib.org/library/NPDBooks/Pigou/pgEW69.html>.
170. PIPES, R. *Property and Freedom*. New York : Vintage Books, A Division of Random House, 1999. (Preklad Bednář, L. Praha : Argo, 2008. 364 s. ISBN 978-80-257-0017-4).
171. PODSTRÁNECKÝ, J. *Komentář k zákonu o dani ze mzdy*. Praha: Tiskové podniky ústředního svazu čs. průmyslu, 1947. 187 s.

172. POSPÍŠIL, R. *Veřejná ekonomika současnost a perspektiva*. Praha : Professional Publishing, 2013. 195 s. ISBN 978-80-7431-112-3.
173. POSTA, P. D., TALANI, L. S. (eds.) *Europe and the Financial Crisis*. London : Palgrave Macmillan, 2011. 258 s. ISBN 978-0-230-28554-5.
174. PREECE, R. *Key Controls in the Administration of Excise Duties*. In: World Customs Journal. 2008, roč. 2., č. 1, s. 73-92. ISSN 1834-6715.
175. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Aktuálne otázky v oblasti colného zákonodarstva*. In: Aktuálne otázky práva v postmodernej spoločnosti II. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2006, s. 274-279. ISBN 80-7097-640-3.
176. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Colné právo*. Žilina: Knižné centrum, 2008. 148 s. ISBN 978-80-8064-319-5.
177. PRIEVOZNÍKOVÁ, K., ŠTRKOLEC, M. *Neziskové organizácie a daňové asignácie ako zdroj ich príjmov*. In: Aktuální otázky vybraných institutů práva neziskového sektoru. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2007, s. 182-190. ISBN 978-80-244-1834-6.
178. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Zábezpeka pri registrácii dane z pridanej hodnoty ako jeden z vybraných inštitútov daňového práva*. In: Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru. Olomouc : Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci, 2013. s. 105-111. ISBN 9788087382431.
179. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. OLEXOVÁ, C. *Zábezpeka na daň z pridanej hodnoty pri registrácii platiteľa dane*. In: Manažment v teórii a praxi. Roč. 9, č. 1-2 (2013), s. 29-34. ISSN 1336-7137.
180. PRIEVOZNÍKOVÁ, K., ŠTRKOLEC, M. *Vybrané otázky medzinárodného zdanenia príjmov a majetku*. In: Právo a obchodovanie. Košice : UPJŠ v Košiciach, 2008. s. 1089-1097. ISBN 978-80-7097-702-6.

181. PRIEVOZNIKOVÁ, K. *Harmonizácia daňovej sústavy s právom Európskej únie s dôrazom na právnu úpravu dane z pridanej hodnoty*. In: Acta Iuridica Cassoviensia 25. Košice : UPJŠ v Košiciach, 2004. s. 87-91. ISBN 80-7097-552-0.
182. PTAŠNIK, A. a kol. *Interakce ekonomiky a práva*. Ostrava : KEY Publishing s. r. o., 2011. 158 s. ISBN 978-807418-129-0.
183. RADA EURÓPSKEJ ÚNIE. *Dodatok k poznámke k bodu I/A. Návrh vyhlásení, ktoré sa uvedú v zápisnici zo zasadnutia Rady, na ktorom sa táto smernica formálne prijme*. Brusel, 4. február 2011. Dostupné na internete: <http://register.consilium.europa.eu/pdf/sk/11/st05/st05846-ad01.sk11.pdf>.
184. RADAELLI, C. *The Politics of Corporate Taxation in the European Union: Knowledge and International Policy Agendas*. London : Routledge, 1997. 254 s. ISBN 978-0415149990.
185. RADVAN, M. *Harmonizace daní v Evropské unii*. In: Daně a finance. 2012, roč. XX, č. 3, s. 15-19. ISSN 1801-6006.
186. RADVAN, M. *Property taxes reforms in the Czech Republic*. In: Białostockie Studia Prawnicze. ISSN 1689-7404. 2009, č. 5, s. 392-398.
187. RADVAN, M. *Tax Harmonization. In One or Many? The Law and Structure of the European Union and the United States*. 139-144. In: Tax Harmonization. Rock Island, IL: East Hall Press, 2011, s. ISBN 978-1-878326-20-1.
188. RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha : C. H. Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6.
189. RAMBOUSEK, V. *Všežravý stát*. Praha : PLOT, 2012. 143 s. ISBN 978-80-7428-124-2.
190. RAUSSER, G. C., SWINNEN, J., ZUSMAN, P. *Political Power and Economic Policy. Theory, Analysis, and Empirical Applications*. Cambridge : Cambridge University Press, 2011. 519 s. ISBN 978-0-521-14800-9.

191. RENU, A. J., CHALOUPEK, F. J. *The Influence of Prices on Youth Tobacco Use in India*. In: Nicotine & Tobacco Research. ISBN 1462-2203. 2014, roč. 16, č. 1, s. 24-29.
192. RICARDO, D. *On the Principles of Political Economy and Taxation*. Third edition, 1821, (autenticky vydané v Kitchener : Batoche Books, 2001. 333 s.).
193. RIXEN, T. *The Political Economy of International Tax Governance*. London : Palgrave MacMillan, 2008. 272 s. ISBN 9780230507685.
194. ROBINSON, J. *Essays in the Theory of Employment*. Oxford : Macmillan & Co. Ltd, 1947. 190 s.
195. ROLNÝ, I., LACINA, L. *Globalizace, etika, ekonomika*. 3. vyd. Ostrava : KEY Publishing s.r.o., 2008. 281 s. ISBN 978-80-87071-62-5.
196. 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. ISBN 9788087576335.
197. ROMÁNOVÁ, A. *Daňová spravodlivosť ako princíp zdaňovania*. In: Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010, s. 171-180. ISBN 9788070978504.
198. ROMÁNOVÁ, A. *Economic aspects of tax administration*. In : Dny práva – 2010. Brno : Masarykova univerzita, 2010, s. 376-390. ISBN 9788021053052.
199. ROMÁNOVÁ, A. *K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku*. In: Studia Iuridica Cassoviensia. ISSN 1339-3995. 2013, roč. 1, č. 1, s. 38-51.
200. ROMÁNOVÁ, A. *K zavedeniu nulitného rozhodnutia do Daňového poriadku*. In: Právo, obchod, ekonomika III. : zborník vedeckých prác. Košice : UPJŠ v Košiciach, 2013. s. 367-378. ISBN 9788081520563.

201. ROMÁNOVÁ, A. *Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy*. In: Verejné financie Slovenskej republiky - vybrané aspekty a tendencie vývoja. Košice : UPJŠ, 2011. s. 63-68. ISBN 9788070978545.
202. ROMÁNOVÁ, A. *Politická vôľa ako limit práva na príklade dane z finančných transakcií*. In: Limity práva. Praha : Leges, 2012. s. 386-393. ISBN 9788087576458.
203. ROMÁNOVÁ, A. *Procesné aspekty primárne hmotno-právnych noriem EÚ - Návrh Smernice Rady o CCCTB*. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 259-290. ISBN 9788070979990.
204. ROMÁNOVÁ, A. *Sprievodný jav krízy - znižovanie daňových príjmov štátneho rozpočtu Slovenskej republiky v dôsledku porušovania a obchádzania zákona*. In: Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize. Olomouc : Univerzita Palackého, 2010, s. 98-110. ISBN 97888024426631.
205. ROMANOVÁ, A., BUJŇÁKOVÁ, M., PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Kilka uwag o podatku od transakcji finansowych*. In: System prawnofinansowy: „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku”. Warszawa : CeDeWu, 2013, s. 163-172. ISBN 9788375565683.
206. ROSS, M. L. *Does Taxation Lead to Representation?* In: British Journal of Political Science 34. Cambridge : Cambridge University Press, 2004, s. 229-249. DOI: 10.1017/S00071234 0400003.
207. ROSS, H. a kol. *The Impact of Cigarette Excise Taxes on Smoking Cessation Rates From 1994 to 2010 in Poland, Russia, and Ukraine*. In: Nicotine & Tobacco Research.. 2014, roč. 16, č. 1, s. 37-43. ISSN 1462-2203.
208. ROTHBARD, M. N. *Power and Market. Government and the Economy*. Second Edition. The Institute for Humane Studies,

1977. (In *Ekonomie státních zásahů*. s. 179– 407. Preklad Šíma, J. Praha : Liberální institut, 2005. 443. ISBN 80-86389-10-3).
209. RUDING, O. *Report of the Committee of Independent Experts on company taxation. Executive summary*. Marec 1992. Dostupné na internete: <http://aei.pitt.edu/8702/>.
210. SÁBO, J. *Pojem environmentálnej dane v kontexte daňovej politiky Slovenskej republiky*. In: Assessment of Legal Model of Environmental Protection in Poland and Slovakia=Posúdenie modelu právnej ochrany životného prostredia v Poľsku a na Slovensku. Košice : Equilibria, 2013, s. 93-101. ISBN 9788081431319.
211. SÁBO, J. *Princípy daňového práva a daňová politika štátu - alebo existuje hranica, ktorú sa nesmie prekročiť?* In: Poňatie a charakter práva. Bratislava : SAP – Slovak Academic Press, 2014, s. 376-384. ISBN 9788089607198.
212. SALIN, P. *The Case Against “Tax Harmonisation”: The OECD and EU Initiatives*. Liberales Institut, 2007. Dostupné na: <http://www.steuerwettbewerb.ch/papers/Pascal-Salin-The-Case-Against-Tax-Harmonisation.pdf>.
213. SAUSGRUBER, R., TYRAN, J. R. *Discriminatory taxes are unpopular-Even when they are efficient and distributionally fair*. In: Journal of Economic Behavior & Organization. ISSN 0167-2681. 2014, roč. 108, č. špeciálne vydanie, s. 463-476.
214. SHAPER, M. G. H. *The Need to Prevent Abusive Practices and Fraud as a Composite Justification*. In: EC Tax Review. ISSN 0928-2750. 2014, roč. 23, č. 4, s. 220–229.
215. SCHÄFER, D. et. al. *The Financial Transaction Tax - Boon or Bane?* In: INTERECONOMICS. ISSN 0020-5346. 2012, roč. 47, č. 2, s. 76-103.
216. SCHENK, A., OLIVER, O. *Value Added Tax a Comparative Approach*. New York, Cambridge University Press, 2007. 532 s. ISBN 978-0-511-25041-5.

217. SCHULMEISTER, S. *A General Financial Transactions Tax: Strong Pros, Weak Cons*. INTERTAX, roč. 47, č. 2. Dostupné na internete: <http://www.intereconomics.eu/archiv/jahr/2012/2/809/?human=1>.
218. SCHULTZOVÁ, A. a kol. *Daňovníctvo. Daňová teória a politika*. 2. vyd. Bratislava : Iura Edition, spol. s.r.o., 2009. 237 s. ISBN 978-80-8078-264-1.
219. SCHULTZOVÁ, A. *Daňové sústavy štátov Európskej únie*. Bratislava : Ekonóm, 2010. 224 s. ISBN 978-80-225-3059-0.
220. SCHWEICKART, D. *After Capitalism*. Lanham : Rowman & Littlefield, Inc., 2002. Preklad Dinka, P. Bratislava : Vydavateľstvo spolku slovenských spisovateľov spol. s.r.o., 2010. 208 s. ISBN 978-80-8061-428-7.
221. SCHWERT, G.W., SEGUIN, P. J. *Securities Transaction Taxes: An Overview of Costs, Benefits and Unresolved Questions*. In: Financial Analysts Journal 49 (1993): 28 ff. (In CORTES, B., VOGEL, T. *A Financial Transaction Tax for Europe?* In: EC Tax Review. ISSN 0928-2750. 2011, roč. 20, č. 1, s. 16-29).
222. SHEPPARD, L. A. *The Argument for Financial Transactions taxes*. In: Tax Notes International. 2011, roč. 64, č. 37, s. 835-842. ISSN 1048-3306.
223. SLOVINSKÝ, A., GIRÁŠEK J. *Československé finančné právo*. Bratislava : Obzor, 1974, 390 s.
224. SLOVINSKÝ, A., GIRÁŠEK, J. *Daň z príjmov obyvateľstva*. Bratislava : Osveta, n. p., 1962. 120 s.
225. SLOVINSKÝ, A., GIRÁŠEK, J. *Daň z príjmov obyvateľstva*. Bratislava : Obzor, 1984. 163 s.
226. SMITH, A. *The Theory of Moral Sentiments*. Second printing. Oxford : Clarendon Press, 1976. Prekl. Rogalewicz, H., Rogalewicz, V. Praha : Liberální institut, 2005. 460 s. ISBN 80-86389-38-3.
227. SMITH, A. *An Inquiry in to the Nature and the Causes of the Wealth of Nations*. 6th edition. London : Methuen & Co., Ltd.,

1950. Prekl. Irgl, V., Jindrová, A., Pytelka, J., Tryml, S. Praha : Státní nakladatelství politické literatury, n. p., 1958. 1. sv. (kniha I-III). 402 s.
228. SMITH, D. S. *Economic Issues in Alcohol Taxation* In: CNOSEN, S (ed.) *Theory and Practice of Excise Taxation Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*. New York : Oxford University Press, 2005, s. 56-83. ISBN 0-19-927859.
229. SOBIS, I., VRIES, M.S. *The Story Behind Western Advice to Central Europe During its Transition Period*. Bratislava : NISPACEE Press, 2009. 230 s. ISBN 978-80-89013-45-6.
230. STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.
231. STEHLÍK, V. *Aplikace národních procesních předpisů v kontextu práva Evropské unie*. Praha : Leges, 2012. 264 s. ISBN 9788087576267.
232. STEGER, M. B. *Globalization. A very short introduction*. Oxford: Oxford University Press, 2013. 176 s. ISBN 9780199662661.
233. STIERANKA, J. (ed.) *Odhaliťovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeněk, s.r.o., 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.
234. SUCHOŽA, J. a kol. *Účinnosť vybraných právnych inštitútov a ekonomicko-finančných nástrojov v systéme regulácie ekonomiky*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. 323 s. ISBN 978-80-8152-065-5.
235. SVORAD, B., KODONĚ, M., PORÁZIK, V. *O dani zo mzdy*. Bratislava : Práca, 1964. 96 s.
236. SYLLOVÁ, J., PÍTROVÁ, L., PALDUSOVÁ, H. a kol. *Lisabonská smlouva : komentář*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2010. 1320 s. ISBN 978-80-7400-339-4.
237. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha : Linde, 2009. 354 s. ISBN 9788072017461.

238. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha : Linde, a. s., 2010. 350 s. ISBN 978-80-72001-799-7.
239. ŠÍBL, D. *Európska únia a Slovensko: problémy, dokumenty, otázky*. Bratislava : Sprint, 1998. 166 s. ISBN 9788088848424.
240. ŠRAMKOVÁ, D. *Celní správa ve funkčním pojetí*. Brno : Masarykova univerzita, 2012. 245 s. In: Acta Iuridica Brunensis, 348. ISBN 978-80-210-6063-0.
241. ŠRAMKOVÁ, D. *Celní právo v prostředí globalizace*. Brno : Masarykova univerzita, 2011. 109 s. In: Acta Universitatis Brunensis Iuridica, 401. ISBN 978-80-210-5699-2.
242. ŠREIN, Z. : *Mechanismy hospodářské politiky Evropské unie*. (přepřacované vydání). Ústí nad Labem : PSE UJEP, 2008, 298 s. ISBN 978-80-7414-077-8.
243. ŠTRKOLEC, M. *Daň z nehnuteľností a jej vyrubovanie a platenie v rámci daňového konania*. In: Stretnutie finančných právnikov : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Financovanie verejnej správy (aktuálne problémy). Bratislava : Akadémia policajného zoru SR, 2007. s. 161-167. ISBN 978-80-8054-410-2.
244. ŠTRKOLEC, M. et al. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2011. 204 s. ISBN 978-80-7097-897-9.
245. ŠTRKOLEC, M. *Intrakomunitárne a „extrakomunitárne“ obchody a daň z pridanej hodnoty*, In: Právo, Obchod, Ekonomika III. Košice : UPJŠ, 2013, s. 398-409. ISBN 9788081520563.
246. ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodná výmena daňových informácií, a jej dopad na právne postavenie daňových subjektov*. In: Právo, Obchod, Ekonomika IV. Košice : UPJŠ, 2014, s. 252-261. ISBN 9788081521645.
247. ŠTRKOLEC, M. *Odvolaie proti rozhodnutiu správcu dane (daňového a colného úradu, obce)*. Daňový a účtovný poradca podnikateľa. 2006, č. 6, s. 141-153. ISSN 1335-0897.
248. ŠTRKOLEC, M. *Prerušenie daňovej kontroly - prípustnosť, dôsledky a možnosti procesnej obrany*. In: Justičná revue : časopis pre

- právnú prax. ISSN 1335-6461. 2014, roč. 66, č. 11. s. 1303-1323.
249. ŠTRKOLEC, M. *Prijmy z miestnych daní - ústavné predpoklady a realita*. In: 15 rokov Ústavy Slovenskej republiky. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2008. s. 338-343. ISBN 978-80-7097-699-9.
250. ŠTRKOLEC, M. *Verejné financie Slovenskej republiky v časoch predkrízových a krízových*. In: Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize. Olomouc : Univerzita Palackého, 2010. s. 69-82. ISBN 97888024426631.
251. ŠTRKOLEC, M. *Vybrané právne aspekty zdaňovania elektronického obchodu v právnom prostredí Slovenskej republiky*. In: Daně: odborný časopis pro daňové právo v praxi. ISSN 1211-8103. 2005, roč. 13, č. 11, s. 8-13.
252. ŠUŠTIAK, M. *Potravná daň na čiare 1829-1944*. In: Colné aktuality. Bratislava : Colná Správa SR, 2007, Roč. 9-10/2007, s. 12-13. ISSN 1336-8907.
253. TAMENE, G. *Moderné medzinárodné vzťahy a svetová politika*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2010. 275 s. ISBN 978-80-8078-325-9.
254. TERRA, B., KAJUS, J. *A Guide to the European VAT Directives: Part 1*. Amsterdam : IBDF Publication BV, 2014. 1634 s. ISBN 978-90-8722-232-1.
255. TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J. *European Tax Law*, Sixth Edition. Hague : Kluwer Law International, 2012. 1144 s. ISBN 978-9041138781.
256. *The EEC Reports on Tax Harmonization: Report of the Fiscal and Financial Committee and The Reports of The Sub-Groups A, B and C*. Preklad Thurston, H. Amsterdam : IBFD, 1963. 204 s. (dostupné na internete: <http://www.steuerrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Steuerpolitik/Gemeinschaftsdokumente/EN/EEC%20Reports.pdf>).

257. THURONYI, V. *Tax Law Design and Drafting*. Volume 1. Washington, D. C. : International Monetary Fund, 1996. 525 s. ISBN 978-1-55775-587-2.
258. TICHÝ, A. a kol. *Evropské právo*. Praha : C. H. Beck, 1999. 915 s. ISBN 80-7179-113-X.
259. TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 4. vydání. Praha : Linde, 2004. 306 s. ISBN 80-7201-478-1.
260. VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?* In: EC Tax Review. ISSN 0928-2750. 2010, roč. 19, č. 5, s. 199-209.
261. VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. *Possibilities and Impossibilities for Challenging Final Tax Assessments and Decisions in Tax Cases that Contravene EC Law*. In: EC Tax Review. ISSN 0928-2750. 2010, roč. 19, č. 6, s. 247-258.
262. VASCEGA, M., VAN THIEL, S. *Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*. In: EC Tax Review. ISSN 0928-2750. 2011, roč. 20, č. 3, s. 148-154.
263. VASCONCELOS, M. *Enhanced cooperation would not ditch the FTT*. The European journal, jún 2012. (dostupné na internete: <http://www.europeanfoundation.org/margaridavasconcelos-enhanced-cooperation-would-not-ditch-the-ftt/>).
264. VENCOVSKÝ, F. *K rozpočtové a daňové reformě před sedmdesáti roky*. In: Finance a úvěr. 1997, č. 6, s. 321-333. ISSN 0015-1920.
265. VERNARSKÝ, M. *Zdanenie fyzických osôb ako determinant ich sociálneho postavenia*. In: Verejná správa a spoločnosť, roč. XIV, č. 1, s. 28-38. ISSN 1335-71822013.
266. VESELÁ, J. *Investování na kapitálových trzích*. 2. aktualiz. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2011. 789 s. ISBN 8073572976.
267. VOJNÍKOVÁ, I. *Harmonizácia dane z príjmov na úrovni EÚ- zaoštroené na rozpočtové otázky*. In: Právni Rozpravy 2014. Hradec Králové : MAGNANIMITAS, 2014, 246-253. ISBN 978-80-87952-02-3.

268. VOJNÍKOVÁ, I. *Zábezpeka na daň - ochrana fiskálnych záujmov (za každú cenu?)* In: Dny práva 2013=DAYS OF LAW 2013, část IX. Interakce soukromého a finančního práva. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2013, s. 449-458. ISBN 978-80-210-6816-2.
269. VYBRAL, V. *Nástin československého práva finančního*. Praha: Nakladatelství Orbis, 1934.
270. WEBER, D. (ed.) *European Direct Taxation: Case Law and regulations 2011*. Alphen aan den Rijn : Wolters Kluwer, 2011. 1468 s. ISBN 978-90-411-3661-9.
271. WEBER, D. (ed.) *CCCTB: Selected issues*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012. 337 s. ISBN 9789041138729.
272. WEBER, D., MARES, O. *Taxing the Financial Sector : Financial Taxes, Bank Levies and More*. Amsterdam : IBFD, 2012. 214 s. ISBN 978-90-8722-141-6.
273. WILLIAMS, W. D. *EC Tax Law (European Law Series)*. New York : Longman Pub Group, 1998. 186 s. ISBN 978-0582305960.
274. WITTENDORFF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Great Britain : Kluwer Law International, 2010. 880 s. ISBN 978-90-411-32-70-3.
275. ZIELKE, R. *Transfer Pricing of Major EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared*. In: EC Tax Review. ISSN 0928-2750. 2014, roč. 23, č. 6, s. 332–351.
276. ZORIČÁKOVÁ, V., LAJOŠ, B. *Vybrané problémy v boji s daňovými únikmi v slovenskej republike*. In: Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 429-442. ISBN 9788070979990.

277. Zoznam platných IAS/IFRS. Dostupné na internete: www.iasplus.com alebo www.iasb.org.
278. ZUBAĽOVÁ, A. a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2008. 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.
279. ŽÁROVÁ, M. *Regulace európskeho účtníctví*. Praha : Oeconomica, 2006. 184 s. ISBN 80-245-1046-6.

O AUTOROCH

Prof. h. c. doc. JUDr. Mária Bujňáková, CSc., je uznávanou autoritou v oblasti daňového práva a finančného práva v stredoeurópskom priestore. Popri pôsobení na Katedre finančného práva a daňového práva na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach v súčasnosti zastáva funkciu prorektorky UPJŠ pre legislatívu a je členkou vedeckých rád niekoľkých fakúlt a univerzít. Je autorkou veľkého množstva monografií, vysokoškolských učebníc, recenzovaných vedeckých článkov a štúdií. Aktívne sa podieľala na vysokom počte úspešných vedeckých grantových projektov. Vo svojej vedeckej práci sa zaoberá finančným a daňovým právom, najmä otázkam priameho zdaňovania. Kontakt: maria.bujnakova@upjs.sk.

Ing. Karolína Červená, PhD., dlhoročne pôsobí ako odborná asistentka na Katedre finančného práva a daňového práva na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach. Doktorandské štúdium absolvovala na Podnikovohospodárskej fakulte Ekonomickej univerzity v Bratislave, špecializácia odvetvové a prierezové ekonomiky, v rámci ktorého sa venovala makroekonomickým ako aj mikroekonomickým pohľadom na fungovanie priemyselných odvetví v SR. Je autorkou a spoluautorkou množstva vedeckých publikácií. Zaoberá sa ekonomickými otázkami, financiami, účtovníctvom a zdaňovaním, pričom sa vo svojom výskume snaží prepojiť právny a ekonomický pohľad na problematiku zdaňovania v kontexte súčasnej globalizácie. Doposiaľ participovala na piatich výskumných projektoch interdisciplinárneho charakteru. Kontakt: karolina.cervena@upjs.sk.

JUDr. Karin Prievozníková, PhD., pôsobí ako odborná asistentka na Katedre finančného práva a daňového práva na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach, kde aj úspešne obhájila dizertačnú prácu na tému „Právne aspekty colného konania“. Aktívne sa podieľala na viacerých VVGS a VEGA projektoch, takisto vo funkcii vedúcej projektu. Vo svojej výskumnej činnosti sa špecializuje najmä na colné právo. Kontakt: karin.prievoznikova@upjs.sk.

JUDr. Anna Románová, PhD., pôsobí na Katedre finančného práva a daňového práva na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach na pozícii výskumného pracovníka. V roku 2012 obhájila dizertačnú prácu na

tému „Daňový poriadok a jeho charakteristické znaky“. Je autorkou a spoluautorkou viacerých vedeckých prác. Hlavné zameranie jej vedeckej činnosti (aj v intenciách participovania na grantových projektoch VVGS a VEGA) sa dotýka oblasti správy daní a priamych daní. Od roku 2014 je odbornou poradkyňou International Property Tax Institute (IPTI), Toronto za Slovenskú republiku. Taktiež je členkou Informačného a organizačného centra pre výskum verejných financií a daňového práva pre krajiny strednej a východnej Európy v Bialystoku. Kontakt: anna.romanova@upjs.sk.

JUDr. Jozef Sábó je denným doktorandom na Katedre finančného práva a daňového práva na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach. Počas svojho pôsobenia v rámci akademického výskumu sa zaoberá predovšetkým daňovou legislatívou na úrovni EÚ, najmä oblasťou nepriamych daní. Kontakt: jozef.sabo@student.upjs.sk.

JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD., pôsobí ako odborný asistent na Katedre finančného práva a daňového práva na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach. V súčasnej dobe sa podieľa na fungovaní Právnickej fakulty UPJŠ ako prodekan pre pedagogickú činnosť. Zaoberá sa predovšetkým daňovým právom hmotným a daňovým právom procesným a participoval na niekoľkých vedeckých grantových projektoch. Okrem uvedeného pôsobí ako externý konzultant Ústavného súdu Slovenskej republiky, kde sa venuje príprave návrhov rozhodnutí súdu, a to najmä v oblasti verejného práva. Od roku 2012, ako odborník v oblasti inovácií vzdelávania v rámci právnych kliník, sa podieľal na realizácii projektu financovaného zo štrukturálnych fondov EÚ, IRES - Inovácie pre vedomostnú spoločnosť. Kontakt: miroslav.strkolec@upjs.sk.

JUDr. Ivana Vojníková, PhD., pôsobí ako výskumný pracovník – postdoktorand na Katedre finančného práva a daňového práva na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach. Vo svojom akademickom výskume sa venuje predovšetkým rozpočtovému právu ako aj aktuálnym zmenám v daňovej legislatíve. Má skúsenosti s účasťou na projektoch VEGA. Od roku 2014 pôsobí ako členka vedeckej rady vedeckého časopisu Rozpočtové právo štátu a územnej samosprávy vydávaného Univerzitou Mikolaja Kopernika v Toruňi. Kontakt: ivana.vojnikova@upjs.sk.

AUTHORS' AFFILIATION

Prof. h. c. doc. JUDr. Mária Bujňáková, CSc., is respected authority of Tax Law and Financial Law. Beside working at the Department of Financial Law and Tax Law at Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice as associated profesor, she is vice-rector of the University responsible for legislation and a member of scientific boards of several faculties and universities. She is an author of a large number of monographs, university textbooks and peer-reviewed scientific articles and studies. She has actively participated in numerous scientific projects. In her scientific work she deals with Financial and Tax Law, particularly the issue of direct taxation. Contact at: maria.bujnakova@upjs.sk.

Ing. Karolína Červená, PhD., works as an assistant professor at the Department of Financial Law and Tax Law at Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice. She obtained her PhD degree at University of Economics in Bratislava, Faculty of Business Economy and within her study she specialised at branch and sector economies where she researched macro and microeconomic view on functioning of industrial sectors in Slovak republic. She is an author/co-author of numerous scientific publications. She deals with economic issues regarding finance, accounting and taxes. Her effort is to link the legal and economic perspective on the issues of taxation in the context of current globalisation. She has already participated in five research projects of interdisciplinary character. Contact at: karolina.cervena@upjs.sk.

JUDr. Karin Prievozníková, PhD., works as an assistant professor at the Department of Financial Law and Tax Law at Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice. She successfully defended her thesis on "Legal aspects of the customs law procedure". She has already participated in VVGS and VEGA projects, also as the principal investigator. In her research, she deals especially with customs duties. Contact at: karin.prievoznikova@upjs.sk.

JUDr. Anna Románová, PhD., holds the position of researcher at the Department of Financial Law and Tax Law at Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice. In 2012 she obtained her PhD

degree with the thesis “Tax proceedings and its characteristic features”. She is an author/co-author of numerous publications. Main focus of her activities concerns scientific research in the field of tax administration and direct taxes (also by participating in grant projects VVGS and VEGA). Since 2014 she has been the advisory professional of International Property Tax Institute (IPTI), Toronto representing Slovak Republic. She is also a member of Information and Organization Center for the Research on the Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe in Białystok. Contact at: anna.romanova@upjs.sk.

JUDr. Jozef Sábó is a full time PhD student at the Department of Financial Law and Tax Law at Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice. In his academic research he has analysed mainly tax legislation at EU level, especially the indirect taxation. Contact at: jozef.sabo@student.upjs.sk.

JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD., works as an assistant professor at the Department of Financial Law and Tax Law at Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice, where he also graduated from his PhD study. Currently, he is a Vice-Dean of the faculty. He mainly deals with substantive and procedural Tax Law and has participated in various projects. In addition, he works as an external consultant of Constitutional Court of Slovak Republic, where he is concerned with drafting of decisions of the court, especially in the field of public law. Since 2012, as an expert in the field of innovation in clinical education, he has participated in implementation of project financed by the EU Structural Funds IRES - Innovation for the Society of Knowledge. Contact at: miroslav.strkolec@upjs.sk.

JUDr. Ivana Vojníková, PhD., works as a postdoctoral researcher at the Department of Financial Law and Tax Law at Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice. In her academic research she has analyzed mainly Budget Law and current changes in the tax legislation as well. She has experience of participating in VEGA's projects. Since 2014 she has been a member of scientific board of the academic journal State and Local Government Budget Law issued by University of Mikolaj Kopernik in Torun. Contact at: ivana.vojnikova@upjs.sk.

Publication title: *Taxes and Their Regulation in the Slovak Republic in context of Tax Policy of EU*

Cite as: BUJŇÁKOVÁ, M. et al. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice : Pavol Jozef Šafárik University in Košice, 2015. 408 p. ISBN 978-80-8152-246-8.

Key words: law, tax, direct taxation, indirect taxation, tax administration, local taxes, case law, jurisprudence, Court of Justice of the European Union, Supreme Court, history, economic theories.

Authors: prof. h. c. assoc. prof. JUDr. Mária Bujňáková, CSc.
Ing. Karolína Červená, PhD.
JUDr. Karin Prievozníková, PhD.
JUDr. Anna Románová, PhD.
JUDr. Jozef Sábo
JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.
JUDr. Ivana Vojníková, PhD.

Scientific editor: prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

Reviewers: prof. dr hab. Stanislav Sagan
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan, PhD.
assoc. prof. JUDr. Martin Vernarský, PhD.

© Pavol Jozef Šafárik University in Košice, 2015

This scientific monograph represents the outcome of implementation of the project VEGA No. 1/1170/12 „The Impact of the EU Tax Policy on the National Legislation in Slovakia“.

**DANE A ICH PRÁVNÁ ÚPRAVA
V SLOVENSKEJ REPUBLIKE**
v kontexte daňovej politiky EÚ

Mária Bujňáková a kolektív

Košice 2015

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Odborné poradenstvo: Univerzitná knižnica UPJŠ v Košiciach
<http://www.upjs.sk/pracoviska/univerzitna-kniznica>

Rok vydania: 2015

Náklad: 150 kusov

Rozsah strán: 408

Rozsah: 22,51 AH

Vydanie: prvé

Tlač: EQUILIBRIA, s.r.o.

Účelová publikácia, nepredajná.

ISBN 978-80-8152-246-8