

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach  
Právnická fakulta



# DAŇOVÉ ÚNIKY A DAŇOVÉ PODVODY A PRÁVNE MOŽNOSTI ICH PREDCHÁDZANIA

(inštitútmi daňového,  
obchodného a trestného práva)

VLADIMÍR BABČÁK a kolektív

Košice 2018

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH  
PRÁVNICKÁ FAKULTA



---

DAŇOVÉ ÚNIKY A DAŇOVÉ PODVODY A PRÁVNE  
MOŽNOSTI ICH PREDCHÁDZANIA

*(inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*

---

VLADIMÍR BABČÁK

a kolektív

Košice 2018



Vzor citácie: BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. UPJS, Košice, 2018, 472 s.

#### **Autorský kolektív:**

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

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

Doc. JUDr. Karín Čakoci, PhD.

Doc. JUDr. Simona Ferenčíková, PhD.

Doc. JUDr. Regina Hučková, PhD.

Doc. JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.

JUDr. František Bonk, PhD.

Ing. Karolína Červená, PhD.

JUDr. Adrián Popovič, PhD.

JUDr. Anna Románová, PhD.

JUDr. Jozef Sábo, PhD.

#### **Vedecký redaktor:**

prof. JUDr. Ján Husár, CSc.

*Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta*

#### **Recenzenti:**

prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

*Univerzita Karlova, právnická fakulta*

doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD.

*Univerzita Mateja Bela, Právnická fakulta*

doc. JUDr. Martin Vernarský, PhD.

*Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Fakulta verejnej správy*

© Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018

Táto vedecká monografia vznikla ako záverečný výstup z riešenia grantovej úlohy projektu **VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“** a ako čiastkový výstup z riešenia nadväzujúceho projektu APVV č. 16-0160.

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 978-80-8152-661-9

## Autori jednotlivých částí:

---

Prof. Babčák Vladimír :	I. kapitola, bod 1
	II. kapitola, bod 1
	III. kapitola, bod 4
	V. kapitola, bod 1.1 a 1.2
Doc. Bujňáková Mária :	IV. kapitola, bod 2
Doc. Čakoci Karin :	III. kapitola, bod 1 a 2
Doc. Ferenčíková Simona :	VI. kapitola, bod 2
Doc. Hučková Regina :	VI. kapitola, bod 1
Doc. Štrkolec Miroslav :	II. kapitola, body 3 a 4
JUDr. Bonk František :	I. kapitola, bod 2
	IV. kapitola, bod 1
	V. kapitola, bod 1.3
Ing. Červená Karolína :	VI. kapitola, bod 3
JUDr. Románová Anna :	IV. kapitola, bod 1
	V. kapitola, bod 2
JUDr. Sábo Jozef :	II. kapitola, bod 2
JUDr. Popovič Adrián :	III. kapitola, bod 3

## OBSAH

---

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK.....	VII
--------------------------------	-----

PREDHOVOR .....	X
-----------------	---

### I. KAPITOLA

#### TEORETICKÉ VÝCHODISKÁ – ZÁKLADNÉ FORMY PROTISPOLOČENSKÉHO KONANIA V OBLASTI DANÍ.....1

1. Podstata a formy daňových podvodov pri DPH.....	1
2. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam – teoretické aspekty.....	21

### II. KAPITOLA

#### INICIATÍVY EÚ A TRANSPOZÍCIA PRÁVNÝCH AKTOV EÚ ZAMERANÝCH PROTI ZNEUŽÍVANIU DAŇOVÉHO SYSTÉMU..... 39

1. Politika EÚ v oblasti zdaňovania a boj proti zneužívaniu daňového systému.....	39
1.1. Úvod do problematiky.....	39
1.2. Príčiny zneužívania daňového systému v EÚ.....	41
1.3. EÚ a jej boj proti zneužívaniu daňového systému.....	68
1.4. Nové programy EÚ zamerané na boj proti zneužívaniu daňového systému.....	84
1.5. Dobrá správa daní.....	86
1.6. Právne akty EÚ proti zneužívaniu daňových systémov.....	88
2. Inštitúty predchádzania daňovým únikom v sekundárnom práve EÚ a rozhodovacia činnosť SD EÚ vo vzťahu k predchádzaniu daňovým únikom.....	93
2.1. Daňovo-právne inštitúty na predchádzanie daňových únikov.....	93
2.2. Sekundárne právo EÚ a rozhodovacia činnosť SD EÚ.....	97
3. Akčný plán boja proti daňovým podvodom na úrovni SR a EÚ a jeho realizácia v daňovej praxi.....	118
4. Boj proti zneužívaniu daňového systému de lege ferenda .....	135

### III. KAPITOLA

#### DAŇOVÉ PODVODY V OBLASTI NEPRIAMÝCH DANÍ.. 140

1. Inštitút ručenia za daň pri DPH a inštitút zábezpeky pri spotrebných daniach .....	140
1.1. Právna podstata inštitútu ručenia za daň pri DPH .....	141
1.2. Inštitút zábezpeky pri spotrebných daniach.....	157
1.3. Právna úprava zábezpeky na daň .....	160
2. Aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH – (na úrovni EÚ a vo vnútroštátnom zákonodarstve).....	166
2.1. Aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH na úrovni EÚ.....	168
2.2. Aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH v SR.....	177
3. Odporúčania pre boj proti podvodom pri nepriamych daniach.....	184
3.1. Odporúčania pre boj proti podvodom v oblasti DPH .....	184
3.2. Odporúčania pre boj proti podvodom v oblasti spotrebných daní ....	196

### IV. KAPITOLA

#### DAŇOVÉ ÚNIKY A VYHÝBANIE SA PLATENIU DANÍ V OBLASTI PRIAMEHO ZDAŇOVANIA ..... 204 |

1. Dôvody vyhýbania sa plateniu daní u právnických osôb.....	204
1.1. Najznamenámejšie tzv. „daňové kauzy“ právnických osôb .....	204
1.2. Analýza niektorých opatrení na boj proti vyhýbaniu sa plateniu daní.....	216
2. Daňová kontrola ako jeden z nástrojov odhaľovania daňových únikov.....	243
2.1. Podstata daňovej kontroly .....	249
2.2. Účinky začatia daňovej kontroly .....	253
2.3. Ukončenie daňovej kontroly.....	260

## V. KAPITOLA

### MEDZINÁRODNÁ SPOLUPRÁCA V BOJI PROTI DAŇOVÝM PODVODOM A DAŇOVÝM ÚNIKOM ..... 264

1. Základné nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania daňového systému ..... 264
  - 1.1. Podstata a ciele medzinárodnej spolupráce..... 264
  - 1.2. Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému DPH a spotrebných daní..... 268
  - 1.3. Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému priameho zdaňovania..... 279
2. Analýza vývoja programu Unitas a elektronizácia správy daní...282

## VI. KAPITOLA

### OBCHODNO-PRÁVNE, TRESTNO-PRÁVNE A EKONOMICKÉ ASPEKTY PREDCHÁDZANIA DAŇOVÝM PODVODOM A DAŇOVÝM ÚNIKOM..... 300

1. Možnosti obchodného práva pri eliminácii daňových podvodov a daňových únikov a ich realizácia v obchodno-právnej oblasti.... 300
  - 1.1. *Obchodnoprávne súvislosti predchádzania daňovým podvodom a daňovým únikom*..... 302
2. Trestnoprávne aspekty predchádzania a boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom..... 314
  - 2.1. *Trestnoprávne aspekty predchádzania daňovým podvodom a daňovým únikom* ..... 317
  - 2.2. *Hmotnoprávne aspekty boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom* ..... 321
3. Hodnotenie daňového systému a daňových opatrení z ekonomického pohľadu a ich vplyv na daňové úniky a daňové podvody ..... 387
  - 3.1. *Vplyv daňových opatrení z pohľadu makroekonomického a mikroekonomického*..... 390
  - 3.2. *Optimalizácia daňového systému* ..... 394
  - 3.3. *Daňové úniky a daňové podvody (ekonomická percepcia)* ..... 401



ZÁVER.....	415
RESUME.....	419
REGISTER.....	423
PRAMENE.....	428
AUTORSKÝ KOLEKTÍV.....	447
AUTHORS' AFFILIATION.....	452

## ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK

---

CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base (spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb)
CCTB	Common Corporate Tax Base (spoločný základ dane z príjmov právnických osôb)
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
Finančné riaditeľstvo	Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky
FS	Finančná správa
FZ	Federálne zhromaždenie
FTT	Financial Transaction Tax (daň z finančných transakcií)
FAT	Financial Activities Tax (daň z finančných aktivít)
GP SR	Generálna prokuratúra Slovenskej republiky
HDP	hrubý domáci produkt
HNP	hrubý národný produkt
IAS	International Accounting Standards (medzinárodné účtovné štandardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (medzinárodné štandardy finančného výkazníctva)
IKT	informačné a komunikačné technológie
IPP	index podnikateľského prostredia
KS	krajský súd
KÚFS	Kriminálny úrad finančnej správy
MF SR	Ministerstvo financií Slovenskej republiky
MSP	malí a strední podnikatelia

MS SR	Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky/Ministerstvo spravodlivosti republiky
MV SR	Ministerstvo vnútra Slovenskej republiky/Ministerstvo vnútra republiky
NAKA	Národná kriminálna agentúra
NJFP	Národná jednotka finančnej polície
NR SR	Národná rada Slovenskej republiky
NS SR	Najvyšší súd Slovenskej republiky
NSS ČR	Nejvyšší správní soud České republiky
OČTK	Orgány činné v trestnom konaní
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj)
PAS	Podnikateľská aliancia Slovenska
PPZ	Prezídium Policajného zboru
PZ	Policajný zbor
SE	Societas Europaea (európska spoločnosť)
SEC	Societas Cooperativa Europaea (európske družstvo)
Sl. z.	Slovenský zákonník
Sb. z. a n.	Sbírka zákonů a nařízení
SD EÚ	Súdny dvor Európskej únie
SNR	Národná rada Slovenskej republiky
SR	Slovenská republika
ÚPSVaR	Úrad práce, sociálnych vecí a rodiny
ÚS ČR	Ústavní soud České republiky
ÚS SR	Ústavný súd Slovenskej republiky
Ú. v.	Úradný vestník
VÚC	vyšší územný celok
VZN	všeobecne záväzné nariadenie
ZEÚ	Zmluva o Európskej únii
ZFEÚ	Zmluva o fungovaní Európskej únie
ZoES	Zmluva zakladajúca Európske spoločenstvo
ZoEHS	Zmluva zakladajúca Európske hospodárske spoločenstvo

**Skrátené názvy zákonov Slovenskej republiky  
(úplné znenie predpisov vrátane „v znení neskorších  
predpisov“)**

Ústava SR	ústavný zákon č. 460/1992 Zb., Ústava Slovenskej republiky
Daňový poriadok	zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov
Zákon o dani z príjmov	zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov
Zákon o DPH	zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty
Zákon o konkurze a reštrukturalizácii	zákon č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov
Zákon o miestnych daniach	zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady
Zákon o správe daní a poplatkov	zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov
Občiansky zákonník	zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník
Obchodný zákonník	zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník
Trestný zákon / TZ	zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon
Trestný poriadok / TPo	zákon č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok
Zákon o PZ	zákon č.171/1993 Z. z. o Policajnom zbore
Zákon o trestnej zodpovednosti PO	zákon č. 91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb
Zákon o účtovníctve	zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve

## PREDHOVOR

EÚ tak, ako ju poznáme dnes, sa v prvopočiatkoch svojho formovania „rodila“ vo viacerých etapách, s rôznym počtom členov, s rozdielnymi záujmami (najmä ekonomického a politického charakteru), s rôznorodými cieľmi, ktoré sa v priebehu ďalšieho historického vývoja upravovali, menili a konkretizovali.

Spočiatku to bola myšlienka rozvíjať ekonomickú spoluprácu niekoľkých európskych štátov, ktorá by mala eliminovať tragické dôsledky zničenej Európy ako výsledok II. svetovej vojny a s tým spojeného odstránenia stáročia existujúcich rozporov medzi Nemeckom a Francúzskom.

Deň 9.máj 1950 sa všeobecne považuje za „nultý“ míľnik v rozvoji európskej integrácie štátov. V tento deň predniesol svoju výzvu na začatie európskej integrácie francúzsky minister zahraničných vecí Robert Schuman<sup>1</sup>.

Uzatvorením Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele („ESUO“) tzv. *Parížskou zmluvou*, ktorá bola podpísaná 18. apríla 1951<sup>2</sup> sa rozhodlo šesť európskych štátov<sup>3</sup> vydať na cestu vzájomnej integrácie. Zmluva sa týkala najmä podriadenia celej výroby uhlia a ocele spoločnému Vysokému úradu, čo malo predstavovať základnú požiadavku budovania slobodnej a mierovej Európy. Po Parížskej zmluve nasledovali ďalšie zmluvné dokumenty, ktoré menili či formovali budúci ráz EHS, ES a neskôr EÚ<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Bežne sa používa označenie „Schumanov plán“.

<sup>2</sup> Platnosť nadobudla 23.júla 1952.

<sup>3</sup> Belgicko, Francúzsko, Holandsko, Luxembursko, Nemecko a Taliansko.

<sup>4</sup> Zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva („EHS“) a Zmluva o založení Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu („EURATOM“) z 25.marca 1957 (s účinnosťou od 1.januára 1958). Tieto zmluvy sú známe ako tzv. *Rímske zmluvy*.

Dňa 27.februára 1957 bola podpísaná Zmluva o Európskej únii, známa ako tzv. *Maastrichtská zmluva* (s platnosťou od 1. novembra 1993). Touto zmluvou došlo k najrozsiahlejšej reforme tzv. Rímskych zmlúv.

Po tzv. Maastrichtskej zmluve bola dňa 2. októbra 1997 v Amsterdame podpísaná tzv. *Amsterdamská zmluva* (nadobudla účinnosť 1.mája 1999). Nasledovala *Zmluva z Nice* (z 26.februára 2001, ktorá nadobudla účinnosť

Po takomto, v krátkosti naznačenom vývoji, bola EÚ pripravená na rozšírenie svojej členskej základne. Významný medzník v tomto smere predstavuje rok 2004. Nemožno však zabúdať ani na neúspešnú snahu Európskej rady o urýchlenie a prehĺbenie integračného procesu za účelom postupného vzniku federačného zoskupenia, ku ktorého realizácii však nedošlo a ani na schválenie návrhu reformnej zmluvy, ktorá bola podpísaná 13.decembra 2007 v Lisabone. Vzhľadom na miesto podpisu je všeobecne známa pod označením tzv. *Lisabonská zmluva*<sup>5</sup>. Z nášho pohľadu je jej najväčším prínosom to, že EÚ touto zmlouvou nadobudla právnu subjektivitu.

Je istou zákonitosťou, že v tak rozdielnych členských štátoch EÚ (z pohľadu národných záujmov, zvláštností, tradícií, zvykov, úrovne ekonomík, infraštruktúry atď.), sa postupne v priamej úmere s tým, ako sa rozvíjal medzinárodný obchod a formoval jednotný vnútorný trh, začali prejavovať snahy o rôzne formy zneužívania / využívania výhodnejších daňových režimov, než platili v štáte konkrétnych daňových subjektov. Treba však otvorene priznať, že takáto snaha nebola a nie je ani cudzia pre niektoré členské štáty EÚ. Tomuto negatívne trendu vo vnútri EÚ, ale aj za týmto geopolitickým priestorom poskytovala živnú pôdu aj globalizácia všetkých stránok svetového spoločenského diania. Výsledkom toho sú pre bežných „smrteľníkov“ nepredstaviteľné sumy únikov na štátnych príjmoch, ku ktorým dochádza najmä cestou daňových podvodov, daňových únikov a vyhýbania sa daniam.

Práve naznačeným otázkam je venovaná táto monografia. Predmetom jej spracovania sú daňové úniky, daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania. K eliminácii týchto základných foriem protiprávných konaní v oblasti zdaňovania prispievajú / môžu prispievať inštitúty nielen samotného daňového práva, ale aj súvisiacich právnych disciplín, ako je obchodné a trestné právo.

---

1.februára 2003). Týkala sa najmä prípravy EÚ a jej inštitucionálneho systému na vstup nových členských štátov.

<sup>5</sup> Účinnosť nadobudla 1. decembra 2009.

Predkladaná vedecká monografia predstavuje konečný výstup z riešenia grantového projektu VEGA č.1/0375/15 „*Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*“. Na jej spracovaní sa okrem vedúceho projektu podieľali svojimi vedeckými príspevkami aj ostatní členovia riešiteľského kolektívu, ktorí sú uvedení pod heslom „Autori jednotlivých častí“.

Všetky kapitoly a ich vnútorná skladba konvenuje logickým a obsahovým požiadavkám na práce tohto druhu a metodologický prístup autorov je plne v súlade s vedeckými postupmi základného výskumu.

Košice, september 2018

Za autorský kolektív

Vladimír Babčák

I. KAPITOLA  
TEORETICKÉ VÝCHODISKÁ  
– ZÁKLADNÉ FORMY PROTISPOLOČENSKÉHO  
KONANIA V OBLASTI DANÍ

---

**1. Podstata a formy daňových podvodov pri DPH  
(V.Babčák)**

Súčasný život na planéte Zem bol v ostatných rokoch zasiahnutý fenoménom globalizácie. Tento fenomén prerástol svojimi quasi „metastázami“ do všetkých oblasti spoločenského života na každom kontinente. Viditeľné je to predovšetkým v oblasti politiky a ekonomiky, ale aj v náboženstve, kultúre, vo vzťahoch medzi národmi, národnosťami, rasami, etnickými skupinami a pod. Snáď niet odvetvia spoločenských vzťahov, v ktorých by sa globalizácia neprejavila vo väčšej či menšej miere.

Sprivedným znakom globalizácie sa stal aj nebývalý rozmach nadnárodných spoločností a s tým spojeného medzinárodného podnikania, čo viedlo k tomu, že národné, prípadne regionálne trhy sa začali implementovať do medzinárodného / globálneho trhu. Samotný rozvoj cezhraničného obchodu medzi jednotlivými štátmi však znamenal aj narastanie počtu podvodného konania a správania sa celého radu veľkých korporácií, ale i politicky a podnikateľsky silných jednotlivcov. Vo vzťahu k EÚ bola takto postavená výzva čeliť tomuto trendu, ktorý negatívne ovplyvňuje jednotný vnútorný trh EÚ i obchodné vzťahy medzi členskými štátmi EÚ a tretími krajinami. Odrazilo sa to aj vo vzťahu k národným daňovým systémom, ktoré sa dlhodobo formovali na základe národných zvláštností, zvykov a tradícií (vrátane náboženských), prírodných podmienok, politických kompromisov a pod. Stabilné a svojim spôsobom aj konzervatívne národné daňové systémy boli takto nútené reagovať na tieto trendy a museli sa začať prispôbovať rozvoju medzinárodného obchodu, vrátane všetkých pozitívnych ale i negatívnych prejavov s tým spojených.

Podľa základnej a súčasne aj najvšeobecnejšej terminológie, s ktorou už dlhšiu dobu pracujú inštitúcie EÚ (najmä Komisia)



v jednotlivých legislatívnych i nelegislatívnych právnych aktoch a ktorá je následne preberaná aj členskými štátmi, existujú rozdiely v podstate a charaktere ***troch základných protiprávnych foriem konania*** v oblasti daní. Z toho vychádza aj odborná literatúra, v ktorej sa rozlišujú tri základné termíny týkajúce sa prípadov neplatenia daní. Prítom možno celkom jednoznačne konštatovať, že napríklad na Slovensku alebo v Českej republike nie je legálne definovaná ani jedna z nich<sup>6</sup>. Ide o:

1. daňový podvod (*tax fraud*),
2. daňový únik<sup>7</sup> (*tax evasion*) a s tým súvisiace
3. vyhýbanie sa plateniu daní (vyhýbanie sa daňovej povinnosti - *tax avoidance*).

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

Uvedené formy majú negatívny dopad na ekonomiku členských štátov, ale aj na daňovo-právne vedomie fyzických osôb ako občanov Únie a právnických osôb, predovšetkým podnikateľských subjektov. Ich pôvod, význam a chápanie v daňovom zákonodarstve jednotlivých členských štátov, v právnych aktoch EÚ, ale globálne i v celosvetovom meradle je rozdielne<sup>8</sup>, niekedy aj kontraproduktívne, pričom sa objavujú nové termíny, ktoré sú z pohľadu daňovej politiky niektorých členských štátov samoučelné, len aby zakrývali, resp. zahmlievali skutočné záujmy týchto štátov

---

<sup>6</sup> Obdobne napríklad: KARFÍKOVÁ, M. - KARFÍK, Z.: *Předcházění daňovým únikům v ČR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s.255.

<sup>7</sup> K možnému deleniu daňových únikov bližšie pozri: STIERANKA, J. - SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. BIATEC, Bratislava, 2016, s.80.

<sup>8</sup> Bližšie pozri: SÁBO, J.: *GAAR (Všeobecné pravidlo předcházění daňovým únikom) v právním pořádku SR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), II. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s.199-208.

v daňovej oblasti. V tejto súvislosti je na mieste kriticky poukázať na to, že konanie, správanie sa, príp. aj opomenutie konať, ktoré naplňa podstatu konkrétneho daňového podvodu, daňového úniku či vyhýbania sa dani nie je vlastné iba veľkej časti daňových subjektov, ale čo je zarážajúcejšie, často sa stáva aj prejavom záujmov niektorých štátov. Takto sa záujmy týchto členských štátov EÚ týkajúce sa zneužívania daňového systému často rozchádzajú so záujmami EÚ, čo sa prejavuje aj v zložitosti postupu pre dosiahnutie jednoznačného súhlasu pri prijímaní právnych aktov EÚ zameraných na túto oblasť<sup>9</sup>.

V odbornej spisbe i v daňovej praxi sa možno stretnúť popri troch spomínaných termínoch aj s ďalšími súvisiacimi termínmi / ich jednotlivými formami<sup>10</sup>, ako napríklad daňová optimalizácia<sup>11</sup>,

---

<sup>9</sup> BABČÁK, V.: *Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), nekonferenčný zborník vedeckých prác, I. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.11.

<sup>10</sup> Napríklad F. Bonk uvádza, že kým pojem *daňového úniku* je pojmom, ktorý možno definovať ako neplatenie daní v rozpore so zákonom a predstavuje takto vo svojej podstate väčšinou nelegálne konanie, kým *vyhýbanie sa daňovej povinnosti* (tax avoidance) predstavuje konanie, ktoré spočíva v „šikovnom využití možnosti“, ktoré zákon ponúka a väčšinou teda spadá pod rámec „hraníc práva.“ Vyhýbanie sa daňovej povinnosti predstavuje takto zákonné, ale neoprávnené využitie daňového režimu za účelom zníženia alebo obídienia daňovej povinnosti. Pod rámec pojmu vyhýbania sa daňovej povinnosti patrí aj pojem *zneužitia daňového práva*. K tomu pozri: BONK, F.: *Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ)* (dizertačná práca). UPJŠ, Košice, 2017, s.11.

R. Boháč zasa poukazuje na to, že pojmy „daňový únik“ a „daňový podvod“ spolu úzko súvisia, pričom možno tvrdiť, že **pojem „daňový únik“ je širší než pojem „daňový podvod“** a že pojem „daňový podvod“ je podmnožinou pojmu „daňový únik“. K daňovým únikom totiž môže dochádzať daňovými podvodmi, ale i inými jednaniami, ktoré nenaplnujú definíciu daňových podvodov. K tomu pozri: BOHÁČ, R.: *Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových úniků a podvodů*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s.38. S uvedeným názorom v zásade možno vysloviť súhlas i keď ďalšia myšlienka spomínaného autora, ktorú citujeme: “ Daňový podvod je totiž zo svojej podstaty jednaním úmyselným, zatiaľ čo k daňovým únikom môže dochádzať i jednaním nedbalostným“ celkom nevystihuje podstatu daňových únikov, pretože podľa nášho názoru daňový únik nemusí byť vôbec spôsobený nejakým konaním či jednaním; môže ísť v konkrétnej situácii i o opomenutie konať. Je na zvážení, či toto patrí pod jednanie nedbalostné.

(agresívne) daňové plánovanie (*tax planning*), daňová výhoda, daňová úspora a pod.<sup>12</sup> Sme toho názoru, že jednotlivé inštitúcie EÚ by mali podniknúť razantnejšie kroky aj v smere zjednotenia daňového pojmoslovia v tejto oblasti a najmä jeho obsahového výkladu a

---

Obdobne M. Kočíš uvádza, že v podmienkach slovenskej a českej vedy o daňovom práve sa stretávame s vymedzením daňových únikov v užšom a širšom slova zmysle. V prvom prípade pôjde o konanie daňového subjektu chápané ako konanie v rozpore s právom, na rozdiel od vyhýbania sa daňovej povinnosti, ktorú je možné subsumovať pod vymedzenie daňových únikov v širšom zmysle slova. Je zrejmé, že kým v zahraničnej literatúre je označovanie situácií znižovania daňovej povinnosti ustálené pomocou troch základných pojmových kategórií, v slovenskom jazyku je možné pozorovať nasledujúce pojmy: *legálny daňový únik*, *nelegálny daňový únik*, *vyhýbanie sa daňovej povinnosti*, *daňová optimalizácia* a *daňové plánovanie*. K tomu pozri: KOČIŠ, M.: *Úvod do práva transferového oceňovania*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s.28.

Navyš sa ako podoby nelegálneho daňového úniku rozlišujú:

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

<sup>11</sup> Tento termín, obdobne ako aj niektoré ďalšie, nemajú legislatívne vymedzenie v platných právnych aktoch EÚ. V skutočnosti ide o know-how podnikateľa - daňového subjektu, spočívajúceho v rôznych opatreniach ekonomického a právneho charakteru, ktoré sú prejavom jeho znalostí, skúseností, poznatkov a informácií z uvedených oblastí a ktorými dospeje k čo najnižšej daňovej povinnosti bez toho, aby konal protizákonne. Ide vlastne o konanie, v rámci ktorého sa daňový subjekt legálnym spôsobom snaží minimalizovať svoju daňovú povinnosť.

Na skutočnosť, že daňová optimalizácia by nemala byť posudzovaná ako daňový únik alebo podvod poukazuje aj M. Karfíková. K tomu pozri: KARFÍKOVÁ, M. a kol.: *Teorie finančního práva*. Wolters Kluwer, Praha, 2018, s. 170.

<sup>12</sup> V teoretických i praktických publikáciách sú obvykle v súvislosti s daňovými únikmi a daňovými podvodmi používané najmä pojmy „daňová optimalizácia“, „daňové plánovanie“ (resp. „agresívne daňové plánovanie“), „vyhýbanie sa daní“ a „krátenie dane“. Zatiaľ čo prvé dva pojmy (daňová optimalizácia a daňové plánovanie) sa vzťahujú k legálnemu chovaniu alebo jednaniu v oblasti daní, druhé dva (vyhýbanie sa daní a krátenie dane) k chovaniu alebo jednaniu nelegálnemu. Na pomedzí medzi legálnym a nelegálnym chovaním či jednaním je potom podľa R. Boháča agresívne daňové plánovanie. Hranica medzi legálnym a nelegálnym chovaním alebo jednaním v oblasti daní však nemusí byť a nie je jasná a zrejmalá. K tomu pozri: BOHÁČ, R.: *Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových úniků a podvodů*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s.38.

významového chápania. K výkladu takýchto pojmov a ich skutočnej podstaty cestou rozhodovania SD EÚ dochádza v daňovej praxi väčšinou až *ex post*, kedy sa spätne dovtedajšie zneužívanie daňového systému dá už len ťažko napraviť. Nieкто by mohol namietat', že nie je úlohou daňového práva (vnútroštátneho ani medzinárodného) takéto termíny v podobe legálnych pojmov upravovať. Skúsenosť však hovorí, že najväčšie škody (v klasickej i prenesenom slova zmysle) v daňovej oblasti spôsobuje práve absencia aspoň základného opisu týchto termínov v príslušných právnych aktoch. Sme toho názoru, že oblasť realizácie daňovo-právnych vzťahov je taká zložitá, že legálne definície pojmov aspoň obmedzujú možnosť rôzneho výkladu daňovo-právnych noriem a na strane druhej, týmto spôsobom sa súčasne znižuje najmä riziko daňových únikov z titulu nejednoznačného chápania niektorých daňovo-právnych inštitútov<sup>13</sup>.

Vzhľadom na skutočnosť, že sa v tejto časti zaoberáme všeobecne problematikou daňových podvodov pri DPH a že s týmto termínom úzko súvisí aj termín daňový únik, chceme niekoľko myšlienok venovať práve historickým aspektom zrodu a formovania sa týchto termínov.

Termín „daňový podvod“ po obsahovej stránke vymedzila prvýkrát Komisia vo svojom oznámení zo dňa 27.júna 2012<sup>14</sup>. Podľa tohto oznámenia *daňový podvod* (Tax Fraud) je „formou úmyselného vyhýbania sa daňovej povinnosti, ktoré je postihnutelné podľa trestného práva. Tento pojem zahŕňa situácie, v ktorých sa úmyselne predkladajú nepravdivé vyhlásenia alebo falošné dokumenty“. Treba však povedať, že tento termín sa spomína už oveľa skôr, napríklad v oznámení Komisie z 25.októbra 2005<sup>15</sup>,

---

<sup>13</sup> Pozri: BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. EPOS, Bratislava, 2015, s.115.

<sup>14</sup> Oznámenie „*O konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám*“, s.1. COM (2012) 351 final z 27.júna 2012.

Oznámenia adresuje Komisia Európskemu parlamentu a Rade, v niektorých prípadoch aj Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru.

<sup>15</sup> Implementácia Lisabonského programu Spoločenstva. Oznámenie „*Prínos daňových a colných politík pre Lisabonskú stratégiu*“. KOM (2005) 532 v konečnom znení z 25.októbra 2005. V tomto oznámení sa Komisia vyjadrila za

v oznámení z 31.mája 2006<sup>16</sup> alebo ešte skôr, v správe zo 16.apríla 2004<sup>17</sup>. Vo svojom oznámení zo dňa 31.mája 2006 napríklad Komisia pripomína, že „Daňový podvod je prekážkou náležitého fungovania vnútorného trhu, pretože narúša hospodársku súťaž medzi daňovými poplatníkmi“.

Spolu s termínom daňový podvod obsahovo charakterizovala Komisia aj termín „daňový únik“. Podľa Komisie **daňový únik** (Tax Evasion) tvoria „vo všeobecnosti nezákonné opatrenia, pri ktorých sa daňová povinnosť utajuje alebo ignoruje, t. j. daňovník platí menšiu daň, než mu vyplýva platiť zo zákona tým, že utajuje príjmy alebo informácie pred daňovými orgánmi“.

Na rozdiel od termínu daňový podvod sa však termín daňový únik spomína ešte skôr, a to prvýkrát pregnantnejšie v rezolúcii Rady zo dňa 10.februára 1975, kedy prijala rezolúciu o opatreniach, ktoré má vtedajšie spoločenstvo podniknúť s cieľom boja proti medzinárodným daňovým únikom a vyhýbaniu sa platenia daní. Rezolúcia bola takto zameraná na oblasť priamych daní a na problémy spojené s daňovými únikami v medzinárodnom meradle, pričom daňové podvody sa ani nestali jej predmetom. Vo svojej podstate to bola reakcia na problémy presahujúce hranice členských štátov a majúce za následok rozpočtové straty a porušovanie zásady spravodlivého zdaňovania.

EÚ spolu s členskými štátmi bola v priebehu ostatných rokov postupne nútená zaujať voči narastajúcemu trendu daňových podvodov, daňových únikov a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti rásnejší postoj. Samotné legislatívne i nelegislatívne akty EÚ z tejto oblasti sa stali výsledkom politických postojov, ekonomických zámerov, návrhov i kompromisov jednotlivých členských štátov na

---

zladenejší a koordinovanejší postup na úrovni Spoločenstva s cieľom zvýšiť účinnosť boja členských štátov proti daňovým podvodom.

<sup>16</sup> Oznámenie „**O potrebe rozvinúť koordinovanú stratégiu s cieľom zlepšiť boj proti daňovým podvodom**“. KOM /2006) 254 v konečnom znení.

<sup>17</sup> Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo „**Sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA**“. COM(2004) 260 final zo 16.apríla 2004.

strane jednej a EÚ na strane druhej týkajúcich sa boja proti podvodnému konaniu v oblasti zdaňovania<sup>18</sup>.

Boj proti *podvodnému konaniu v oblasti zdaňovania*<sup>19</sup>, *bez ohľadu na to, či nadobúda charakter daňových podvodov, daňových únikov alebo vyhýbania sa daniam, sa stal skutočnou globálnou výzvou nielen pre EÚ a jej členské štáty, ale svojim spôsobom pre celý svet*. Vo svojej podstate sa jedná vlastne o rôzne formy a spôsoby zneužívania daňových systémov tak vo vnútri EÚ, ako aj vo vzťahu k zahraničiu.

Oblasť boja proti zneužívaniu daňového systému z pohľadu práva EÚ je bezpochyby veľmi aktuálnou a súčasne aj veľmi zložitou a citlivou témou. Týka sa to nielen nepriamych daní, predovšetkým DPH, ale aj priameho zdaňovania. V tejto súvislosti si dovoľíme nasledovnú poznámku: Od času, keď boli Komisiou po obsahovej stránke vymedzené termíny daňový podvod a daňový únik, je termín *daňový podvod* akoby „zviazaný“ so systémom DPH, príp. aj spotrebných daní či výstižnejšie povedané so zneužívaním systému nepriameho zdaňovania a zasa *daňový únik* má „priamu väzbu“ na daň z príjmov. Podľa nášho názoru však ide o nie celkom vhodný a aj správny metodologický prístup k chápaniu podstaty týchto termínov. Nakoniec tento názor nepriamo podporuje aj slovenské trestné zákonodarstvo.

Pri realizácii daňového podvodu na DPH dochádza v konečnom dôsledku k daňovému úniku na tejto dani a teda aj k výpadku príjmov štátneho rozpočtu. Tento únik však nemusí byť nevyhnutne výsledkom realizácie daňového podvodu zo strany daňového subjektu v rámci platného systému uplatňovania DPH, teda ktorý je objektom záujmu trestného zákonodarstva.

---

<sup>18</sup> Obdobne: BABČÁK, V.: *Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, nekonferenčný zborník vedeckých prác, I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s.11.

<sup>19</sup> Niektorí autori používajú v tomto smere označenie „daňové podvodné konania“. K tomu pozri bližšie: ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, 419 s.

Obdobná situácia sa týka aj hodnotenia tých daňových únikov, ktoré sú výsledkom nelegálneho konania či správania sa daňového subjektu. Aj v tomto prípade možno konštatovať, že z pohľadu daňového práva, dokonca aj trestného práva, ide vo svojej podstate de facto o daňový podvod, i keď sa nevzťahuje priamo k problematike nepriameho zdaňovania, a dokonca ani nespadá pod skutkovú podstatu trestného činu daňového podvodu podľa slovenského trestného zákonodarstva. V zásade však platí, že bez ohľadu na to, ktorej dane sa protiprávne konanie týka, Trestný zákon zakotvuje niektoré ďalšie trestné činy daňové. Konkrétne ide najmä o trestné činy (skutkové podstaty trestných činov), ako sú Skrátenie dane a poistného (§ 276 TZ) a Neodvedenia dane a poistného (§ 277 TZ), ktoré sa týkajú porušenia daňových predpisov bez ohľadu na to, o akú daň sa jedná. Ich skutková podstata je obdobná a vychádza z toho, že „kto v malom rozsahu skrátí daň...“ alebo „kto v malom rozsahu zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatnú daň...“ potrestá sa ...“. Jediné § 278 TZ (Nezaplatenie dane a poistného) sa týka skutkovej podstaty založenej na tom, že páchatel' „vo väčšom rozsahu nezaplatí daň ...“. Obdobne aj ďalší trestný čin (Marenie výkonu správy daní podľa § 278a TZ)<sup>20</sup> sa expressis verbis nevzťahuje na žiadnu konkrétnu daň a navyše ani neuvažuje s väzbou na úmyselné konanie páchatel'a. V každom z týchto prípadov sa jedná o konanie, ktoré naplňa skutkovú podstatu, ktorú možno v konečnom dôsledku viazať na to, že došlo ku vzniku daňového úniku.

---

<sup>20</sup> Kto maří výkon správy daní tým, že

- a) v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatají povinné údaje o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane,
  - b) pozmení, znehodnotí alebo zničí doklady rozhodujúce pre správne určenie dane,
  - c) nesplní zákonom uloženú mu oznamovaciu povinnosť, alebo
  - d) nesplní povinnosť uloženú mu zákonom pri daňovej kontrole,
- hoci bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý, potrestá sa....

V tejto súvislosti by sme chceli poukázať na rozdielne terminologické vyjadrenie týkajúce sa daňovej povinnosti, keď **Daňový poriadok** používa termín „**správne zistenie dane**“, zatiaľčo **Trestný zákon** hovorí o „**správnom určení dane**“, čo nie je jedno a to isté.

Je celkom pochopiteľné, že termín daňový podvod sa týka systému DPH. Systém DPH v EÚ je naozaj prínosom jednotného trhu, ako na to poukazuje aj Komisia<sup>21</sup>, keďže odstránil prekážky, ktoré narušali hospodársku súťaž a bránili voľnému pohybu tovaru, a tým vo veľkej miere uľahčil obchod v EÚ. DPH ako daň zo spotreby so širokým základom sa považuje za jednu z foriem zdanenia, ktoré najviac podporujú rast. Takisto je významným a rastúcim zdrojom príjmov z daní v EÚ<sup>22</sup>.

Nech by sme si zvolili akékoľvek hľadisko pre posudzovanie kvality a účinnosti boja proti zneužívaniu daňového systému, stále dospejeme najmä k týmto záverom:

- a) zneužívanie daňového systému zahŕňa samostatne chápané protiprávne konania vo forme daňových podvodov, daňových únikov a vyhýbania sa daniam. Podstata týchto protiprávnych konaní sa dostáva vo väčšine prípadov do protikladu s pravidlami zakotvenými v príslušných daňovo-právnych normách, ktoré sa týkajú zákazu zneužitia daňového práva;
- b) daňové podvody nemožno v praktickom slova zmysle oddeľovať od daňových únikov či vyhýbania sa daniam. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že daňový podvod je z pohľadu trestného práva chápaný ako úmyselný a nelegálny daňový únik<sup>23</sup>;
- c) daňové podvody, ktoré sú v zmysle najmä politických rozhodnutí Komisie zviazané s problematikou nepriameho

---

<sup>21</sup> Pozri: Oznámenie “**O opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH. K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas konat’**“ COM (2017) 566 final zo 4.októbra 2017, s.3.

<sup>22</sup> Prostredníctvom DPH sa v roku 2015 vybralo o trochu viac než 1 bilión EUR, čo zodpovedá 7% HDP EÚ alebo 17,6% celkových vnútroštátnych príjmov z daní (zdroj: Eurostat, Štatistiky daňových príjmov). Pozri: Oznámenie “**O opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH. K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas konat’**“ COM (2017) 566 final zo 4.októbra 2017.

<sup>23</sup> Combating tax fraud and evasion: Commission contribution to the European Council of 22 May 2013. In: *European Commission* [online]. 2013 [cit. 2014-07-06].

Dostupné na:

[http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_en.pdf) .



zdaňovania ovplyvňujú aj výšku daňových príjmov štátneho rozpočtu Ľubovoľného štátu z titulu dane z príjmov;

- d) daňové úniky na DPH nie sú / nemusia byť nevyhnutne výsledkom realizácie daňového podvodu zo strany daňového subjektu. V tejto súvislosti možno konštatovať, že aj spôsobený nelegálny daňový únik je vlastne z pohľadu daňového práva de facto daňovým podvodom, i keď napríklad podľa slovenského trestného zákonodarstva nenapĺňa skutkovú podstatu trestného činu podľa § 277a TZ (Daňový podvod), ani sa nevzťahuje priamo k problematike nepriameho zdaňovania a nemusí byť teda postihovaný podľa trestného práva. Koniec koncov trestný čin daňového podvodu (§ 277a TZ) sa viaže z oblasti, ktorú „zastrešuje“ uplatňovaný systém DPH iba na neoprávnený a vo väčšom rozsahu uplatnený nárok na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, nie aj na iné prípady podvodného konania daňového subjektu, ktoré však už nie sú predmetom „cieľného“ záujmu trestného zákonodarstva. Iné trestné činy (skutkové podstaty trestných činov), ako sú Skrátenie dane a poistného (§ 276 TZ) a Neodvedenia dane a poistného (§ 277 TZ) sa týkajú porušenia predpisov bez ohľadu na to, o akú daň sa jedná. To isté sa týka aj trestného činu Nezaplatenie dane a poistného podľa § 278 TZ a trestného činu Marenie výkonu správy daní podľa § 278a TZ;
- e) v ekonomicko-politickom zoskupení typu EÚ nemožno posudzovať úsilie EÚ v boji proti daňovým podvodom na DPH izolovane od úsilia členských štátov v tejto oblasti. Bez jednoznačne prejavenej súhlasnej vôle všetkých členských štátov EÚ by Únia ako taká nedosiahla žiadny „hmatateľnejší“ úspech v boji proti daňovým podvodom, daňovým únikom a iným formám protiprávneho konania v oblasti daní;
- f) záujmy členských štátov EÚ týkajúce sa boja proti zneužívaniu daňového systému (bez ohľadu na to, či budeme hovoriť o daňových podvodoch alebo nie) sa často rozchádzajú so záujmami EÚ, čo sa prejavuje v zložitosti postupu pre dosiahnutie jednoznačného súhlasu pri prijímaní právnych aktov EÚ zameraných na túto oblasť;

- g) bolo by vhodné v legislatívnych i nelegislatívnych aktoch EÚ, v politických dokumentoch orgánov verejnej moci, v dôvodových správach k daňovým zákonom atď. pregnantne zdôrazniť, že vo vzťahu k termínu daňový únik treba rozlišovať:
- **daňový únik sensu stricto** ako výsledok protiprávneho / legálneho konania a správania sa daňových subjektov v oblasti zdaňovania príjmov, ktorým daňové subjekty znižujú / eliminujú svoju daňovú povinnosť voči štátnemu rozpočtu;
  - **daňový únik sensu largo** ako výsledok zníženia / straty daňových príjmov štátneho rozpočtu z titulu daňového podvodu, daňového úniku sensu stricto a/alebo vyhýbania sa plateniu daní.

Daňové podvody boli a stále ostávajú nesmiernym problémom fungovania EÚ počas celého doterajšieho jestvovania EÚ. Osobitne sa to dotýka podvodov v oblasti DPH, pretože „podkopávajú“ nerušené fungovanie vnútorného trhu EÚ. Bolo by však veľmi zavádzajúce, aby sme na základe tohto konštatovania urobili záver, že inštitúcie EÚ zanedbali svoje povinnosti v boji proti daňovým podvodom. Skôr sa jedná o to, že ich záujem nebol prioritne zameraný na prijímanie adekvátnych opatrení **na predchádzanie vzniku** daňových podvodov, ale skôr sa sústreďoval **na následné riešenie** problémov z toho vyplývajúcich.

Daňové úniky na DPH predstavujú pri správe daní, pokiaľ ide o ich rozsah, formy, spôsoby či postupy mimoriadne významný problém. Táto skutočnosť súčasne spôsobuje aj najviac starostí pre orgány daňovej správy v jednotlivých členských štátoch EÚ. V tomto smere možno logicky predpokladať, že to súvisí okrem iného i s univerzálnosťou DPH a veľkou sumou prostriedkov, ktoré sú / mali by byť prostredníctvom tejto dane v členských štátoch EÚ vybrané<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Napríklad členské štáty vyberajú len približne polovicu príjmov z DPH, ktoré majú k dispozícii a podľa materiálu, ktorý zverejnila Komisia v Bruseli dňa 23.októbra 2014 „**Dane: Štúdiá potvrdzuje miliardové straty spôsobené výpadkami príjmov z DPH**“ činil v roku 2011 odhad výpadku príjmov z DPH

K daňovému úniku na DPH môže dôjsť vo vzťahu k ľubovoľnému predmetu dane. Nezáleží teda na tom, či ide o dodanie tovaru alebo dodanie služby v tuzemsku, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu EÚ a pod. V súčasnej dobe sa však v praxi orgány daňovej správy najčastejšie stretávajú s daňovými únikmi najmä v súvislosti s dodávkami rôznych tovarov, ako sú napríklad pohonné hmoty, textil, obuv, mobilné telefóny, elektronika, kovy, drevo, kameň, ale aj bežné potravinové články, ako napríklad mäso, cukor a pod. V tejto súvislosti však treba brať do úvahy aj to, že sortiment tovarov, vo vzťahu ku ktorému dochádza k daňovým únikom sa mení tak, ako sa menia aj spôsoby a postupy boja daňovej správy proti daňovým únikom v oblasti nepriamych daní, predovšetkým DPH.

K daňovým únikom na DPH dochádza aj v dôsledku nevhodného systému načasovania platieb dane a odpočítania DPH. Nárok na odpočítanie DPH totiž vzniká – v zjednodušenom vyjadrení - v deň dodania tovaru / služby alebo v deň zaplatenia zdaniateľného obchodu (za predpokladu, že sú splnené aj formálno-právne predpoklady vzniku názoru na odpočítanie DPH).

---

16% (v číselnom vyjadrení 171, 167 mld. EUR) a v roku 2012 tiež 16% (v číselnom vyjadrení 177,220 mld. EUR).

Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-1187\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_sk.htm).

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

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

Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2936\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2936_sk.htm).

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

Čo sa týka pomerov na Slovensku, podľa dostupných údajov bola v roku 2015 daňová medzera (výpadok na DPH) dvakrát väčšia, ako je európsky priemer. V roku 2015 štát na tejto dani vybral 5,5 miliardy EUR, no podľa odhadu mohlo to byť o 2,2 miliardy viac.

Dostupné na:

<https://dennikn.sk/591536/slovensku-na-dph-stale-utekaju-viac-ako-2-miliardy-rocne/>.

V dôsledku toho nemožno vyvodit' žiadnu väzbu medzi tým, či už bola daň na výstupe zaplatená do štátneho rozpočtu a od ktorej je odpočítanie dane zaplatenej na vstupe odvodené. To všetko môže viesť až ku vzniku situácií, kedy štát v dôsledku vzniku nadmerných odpočtov miesto toho, aby na daniach prostriedky vyberal, je nútený ich platiteľom vracať. Ako isté riešenie sa tu javí zavedenie systému „reverse charge“, to znamená inštitút / mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti<sup>25</sup>.

Daňové podvody na DPH, bez ohľadu na to, akého predmetu zdanenia sa týkajú, môžu mať rôznu povahu a formu. Môžu spočívať v *aktívnom konaní* alebo aj v *nekonaní* daňového subjektu (napr. v tom, že nepodá daňové priznanie a pod.). Podvody v oblasti DPH, sú však spájané najmä s aktívnym a väčšinou aj úmyselným konaním daňových subjektov. Tieto podvody možno rozčleniť do viacerých oblastí<sup>26</sup>:

1. ***podvody súvisiace s cezhraničnými transakciami*** v rámci vnútorného trhu, ale aj s tretími štátmi. K týmto podvodom možno zaradiť:
  - v prvom rade sú to karuselové podvody a fingované dodávky tovarov vo vnútri EÚ medzi dvoma členskými štátmi. Dodanie tovaru platiteľom dane v tuzemsku platiteľovi dane do iného členského štátu Únie je totiž oslobodené od dane V skutočnosti bol však predaj realizovaný v tuzemsku bez DPH,
  - podvody, ku ktorým dochádza v súvislosti s dovozom tovaru z tretích krajín, pri ktorých dovezený tovar má byť

---

<sup>25</sup> Ide o daňový mechanizmus, pri ktorom sa povinnosť predávajúceho (poskytovateľa zdaniteľného obchodu) priznať a zaplatiť DPH na výstupe presúva na kupujúceho (príjemcu zdaniteľného obchodu). Obvykle má povinnosť priznať a zaplatiť túto daň predávajúci (dodávateľ), v niektorých prípadoch určených Zákomom o DPH však túto povinnosť má realizovať kupujúci (odberateľ). Prenesená daňová povinnosť sa uplatňuje v zahraničnom obchodnom styku (vo vnútri EÚ) alebo v tuzemskom obchodnom styku.

<sup>26</sup> Pozri aj: BABČÁK, V.: *Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s.9-36.

- dodaný do iného členského štátu, ako je územie vstupu tovaru na teritórium EÚ,
- nelegálny dovoz tovaru a jeho ďalší predaj v tuzemsku bez dane,
  - fiktívne vývozy tovaru s následným uplatnením vysokého nadmerného odpočtu DPH,
  - podvody pri obchodovaní s použitým tovarom (najmä s osobnými autami dovezenými z iných členských štátov EÚ),
  - nepriznanie DPH z prijatých služieb od poskytovateľov zo zahraničia osobou, ktorá nie je identifikovaná pre DPH, ale je povinná platiť daň z prijatej služby;
2. **podvody spojené s plnením, resp. neplnením registračnej povinnosti pre DPH.** K nim možno zaradiť najmä:
- umelé znižovanie výšky dosiahnutého obratu, ktorá zakladá povinnosť registrácie,
  - nesplnenie registračnej povinnosti u tuzemských zdaniteľných osôb (vrátane osôb, ktoré nadobudnú tovar z iného členského štátu nad ustanovenú hranicu obratu), ale i u zahraničných osôb, ktoré začnú podnikat' na našom území,
  - predaj nových nehnuteľností s vysokým obratom v postavení zdaniteľnej osoby - neplatiteľa DPH v období pred registráciou za platiteľa dane a prevod zostávajúceho majetku tesne pred registráciou na novozaloženú spoločnosť s úmyslom vyhnúť sa plateniu DPH z predaja nehnuteľností v postavení platiteľa dane;
3. **podvody pri vedení účtovníctva (vrátane fakturačných podvodov).** Do tejto kategórie podvodov patria napríklad:
- podvody týkajúce sa zriadenia nových spoločností výlučne za účelom fakturácie (ide o tzv. „biele kone“ / „ovce“ so sídlom na tzv. virtuálnych adresách). Sú spojené s podvodmi karuselového typu,
  - skresľovanie hospodárskych výsledkov,

- nepoužívanie alebo nedovolená manipulácia s elektronickou registračnou pokladnicou,
- podvody prejavujúce sa manipuláciou s výškou ceny, ktorá tvorí základ DPH. Pôjde buď o podhodnotenie ceny, z ktorej sa DPH vypočíta (v prospech osoby, ktorá nie je platiteľom dane, čím sa zníži základ dane pre výpočet DPH) alebo o nadhodnotenie ceny, z ktorej sa DPH vypočíta (v prospech osoby, ktorá je platiteľom dane, s cieľom získania vysokého nadmerného odpočtu DPH zo štátneho rozpočtu, pričom platiteľ, t.j. dodávateľ neodvedie daň na výstupe),
- nevystavenie faktúry pri predaji tovaru,
- neoprávnené odpočítanie DPH a neoprávnený nadmerný odpočet DPH,
- vystavenie faktúry, ktorá následne nie je zaevidovaná v účtovníctve a nie je priznaná v daňovom priznaní, pričom odberateľ si z tejto faktúry uplatňuje odpočítanie DPH,
- podávanie fingovaných žiadostí o vrátenie nadmerného odpočtu dane či o vrátenie dane za využitia fiktívnych faktúr,
- výmena faktúry v účtovníctve (pôvodne bola vystavená na vyššiu sumu, odberateľ si uplatnil odpočítanie DPH, následne sa pod tým istým číslom faktúry zaeviduje v účtovníctve dodávateľa iná faktúra na nižšiu sumu),
- vystavenie faktúry s DPH osobou, ktorá nie je platiteľom dane (DPH však neodvedie do štátneho rozpočtu) a jej odberateľ si uplatní nárok na odpočítanie DPH,
- nesprávne začlenenie tovaru či služieb do príslušnej klasifikácie vo vzťahu ku základnej či zníženej daňovej sadzbe,
- podávanie neoprávnených žiadostí o vrátenie dane v prípade, že prijaté zdaniteľné plnenia nie sú použité na ďalšie podnikateľské aktivity platiteľa dane,
- dvojnásobné odpočítanie DPH uplatnené platiteľom dane z tej istej faktúry v dvoch rôznych zdaňovacích obdobiach,
- podvody súvisiace s „kupovaním“ bločkov z elektronickej registračnej pokladnice, na základe čoho je uplatňované odpočítanie DPH, ale pri dani z príjmov aj daňové výdavky

(platitelia dane tento model využívajú najmä pri nákupe tovarov, ktoré sa neodpisujú a predstavujú jednorazový náklad a predmet spotreby podnikateľa);

4. **podvody pri uplatňovaní nadmerného odpočtu DPH súvisiace so zneužitím daňového práva.** K zneužívaniu práva pri DPH dochádza najčastejšie neoprávneným odpočítaním DPH platiteľom<sup>27</sup> a následným uplatňovaním nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH<sup>28</sup> prostredníctvom karuselových podvodov, ktoré patria k ekonomicky najnebezpečnejším daňovým podvodom<sup>29</sup>;

5. **iné podvody**, napríklad:

- úmyselné nezaplatenie priznanej dane, ako aj neodvedenie vybranej dane,
- bezodplatné dodanie tovarov alebo služieb zamestnancom alebo na osobnú spotrebu platiteľa dane bez toho, aby tieto dodávky platiteľ dane zdanił,
- podvody vo forme zálohových platieb, ktoré sú realizované takmer výlučne v hotovosti (aj pri zálohovej platbe vzniká daňová povinnosť a následne aj nárok na odpočítanie dane pre odberateľa. Dodávateľ však DPH neodvedie a odberateľ uplatňuje odpočítanie DPH). Často krát pritom k platbe medzi podnikateľmi ani nedôjde,
- podvody spojené s predajom tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý je iný, než v skutočnosti (týka sa to napríklad minerálnych olejov, kedy produkty, ktoré majú veľmi podobné vlastnosti ako motorová nafta sú deklarované ako vykurovacie oleje predané do iného členského štátu EÚ; ide pritom o naftu predanú načierno v tuzemsku). Tým dochádza nielen k výpadku príjmov na spotrebnej dani, ale aj na DPH. Dvojitý výpadok príjmov

---

<sup>27</sup> Podľa § 49 a n. Zákona o DPH.

<sup>28</sup> Podľa § 79 Zákona o DPH.

<sup>29</sup> Bližšie pozri: STRAKOVÁ I.: *Zneužívanie práva pri uplatňovaní nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty*. In: Zborník „Zneužitie a iné formy obchádzania práva“ (recenzovaný zborník vedeckých prác). UPJŠ, Košice, 2016, s.307-320.

štátneho rozpočtu sa týka aj nelegálnej výroby a distribúcie produktov podliehajúcich spotrebnej dani,

- možnosť platiteľov dane zneužívať na podvodné konanie výber medzi štvrtročným a mesačným zdaňovacím obdobím. V praxi sa to prejavuje tak, že jeden platiteľ dane vykáže nadmerný odpočet za kalendárny mesiac, druhý z toho istého zdaniteľného obchodu daňovú povinnosť za kalendárny štvrtrok. V dôsledku toho môžu títo podnikatelia využívať dostatočný časový priestor na spáchanie daňového podvodu.

Medzi množstvom rôznorodých foriem daňových únikov / daňových podvodov na DPH patrí najvýznamnejšie postavenie „karuselovým podvodom“ (Carousel Frauds), niekedy tiež označovaným ako „kolotočové podvody“, „reťazové podvody“, „podvody chýbajúceho obchodníka“ a pod. Všeobecne sú považované za najsofistikovanejšiu formu daňových únikov v oblasti DPH<sup>30</sup>. Vo svojej podstate sa jedná v zásade o cezhraničné podvody, ktoré vzhľadom na rozsah únikov či škôd spôsobených štátu z titulu nevybranej dane, náročnosti na odhalenie a usvedčenie daňových podvodníkov sú spôsobilé znamenať pre štátny rozpočet príslušného členského štátu EÚ únik vo výške stoviek miliónov EUR.

---

<sup>30</sup> Podvody v oblasti DPH v prípade karuselových obchodov možno priblížiť na nasledovnom (podotýkame, že zjednodušenom) príklade:

Poľská spoločnosť dodá fiktívny tovar slovenskej firme. Väčšinou sa jedná o tovar, ktorý má pri relatívne malom objeme veľkú hodnotu. Slovenská firma je v skutočnosti riadená tzv. bielym koňom, t.j. nastrčenou osobou, ktorá ani nemusí byť zainteresovaná do podvodu. Poľská spoločnosť neodvedie daň, pretože u tejto firmy sa jedná o vývoz, ktorý je podľa zákona od DPH oslobodený (v súlade s ustanovením čl.138 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH). Na Slovensku tzv. biely kôň daň neodvedie, aj keď ju prizná, z čoho potom na konci reťazca vzniká nárok na nadmerný odpočet DPH. Firma predá tovar jednému alebo aj viacerým ďalším daňovým subjektom, ktoré sú / môžu byť tiež nastrčené v záujme toho, aby sa pre daňovú správu stal celý reťazec neprehľadným. Posledný z týchto subjektov si voči štátu uplatňuje nadmerný odpočet DPH, ktorá však nebola nikdy tzv. bielym koňom na začiatku reťazca odvedená. Posledný v reťazci taktiež finguje predaj tovaru ďalšej spoločnosti v inom členskom štáte EÚ. Aj v tomto prípade pôjde o vývoz, ktorý je v zmysle zákona oslobodený od dane.



Podstata kolotočových podvodov spočíva v distribúcii tovaru prostredníctvom dlhších distribučných reťazcov, ktoré sa nerealizujú iba v rámci jedného členského štátu, ale v zásade prekračujú hranice dvoch alebo viacerých členských štátov EÚ, pričom v určitom okamihu u nich dochádza ku kráteniu dane. Daň nie je priznaná ani zaplatená a príslušný platiteľ buď nekomunikuje s daňovou správou, alebo sa jedná o nastrčenú osobu. Často sa však možno stretnúť i s podvodmi, pri ktorých jednotlivé subjekty ani tovar neprevádzajú z jedného štátu do druhého, iba na jeho predaj vystavujú faktúry; v celom rade prípadov ide o fiktívny tovar.

Výnimkou však nie sú ani užspomínané fiktívne vývozy tovaru a následné uplatnenie vysokého nadmerného odpočtu DPH zo štátneho rozpočtu alebo nelegálny dovoz tovaru a jeho následný predaj v tuzemsku bez DPH. V praxi totiž dochádza k rôznym variáciám podvodov, ktoré sú označované ako karuselové podvody.

Prečo sa na Slovensku podvodným aktivitám darí už dlhšiu dobu je viacero. Súvisia aj s uplatňovaním obchodno-právnych predpisov, ktoré umožňujú vznik a založenie jednoosobových spoločností s ručením obmedzeným, ale aj tzv. schránkových spoločností, ktoré sídlia na rôznych tzv. virtuálnych adresách. Tieto spoločnosti nemajú žiadny majetok, ktorý by mohol byť postihnuteľný v prípade daňových exekúcií, tzv. virtuálnu adresu majú v prenajatej nehnuteľnosti iba za účelom vystavovania fiktívnych faktúr medzi množstvom spoločností, ktoré založili dve, tri či štyri fyzické osoby. Ide teda o fiktívne faktúry medzi sebou s cieľom uplatňovať nadmerný odpočet DPH z fiktívnych dodávok.

Sú to však aj samotné daňovo-právne predpisy, ale tiež daňová prax, ktoré prispievajú svojou nedokonalosťou, nejednoznačnosťou či „zvykovým právom“ k vzniku daňových podvodov a únikov, napríklad:

- možnosť platiteľov, ktorí sú náchylní na daňové podvody profitovať z výberu medzi **mesačným zdaňovacím obdobím**, ktoré je základným zdaňovacím obdobím a **štvrtročným zdaňovacím obdobím**<sup>31</sup>. Jeden článok podvodného reťazca

---

<sup>31</sup> Platiteľ sa môže rozhodnúť v zmysle § 77 ods. 2 Zákona o DPH pre zdaňovacie

vykáže nadmerný odpočet za kalendárny mesiac, druhý vykáže z toho istého zdaniteľného obchodu daňovú povinnosť za kalendárny štvrt'rok, a tak môžu títo platitelia dane disponovať dostatočným časovým priestorom na spáchanie podvodu a správca dane nevie na vzniknutú situáciu urýchlene a včas reagovať. Pre správcu dane by bolo v tejto súvislosti vhodné zvážiť zakotvenie oprávnenia zmeniť platiteľovi dane zdaňovacie obdobie z kalendárneho štvrt'roka na kalendárny mesiac (aj napriek tomu, že platiteľ spĺňa pre výber štvrt'ročného zdaňovacieho obdobia zákonné podmienky), najmä ak správca dane má poznatky o snahe o podvodné konanie u jedného platiteľa dane;

- **nedostatočné** využívanie inštitútu **zrušenia registrácie pre DPH**;
- **preukázanie práva na odpočítanie dane** je podmienené v zásade len existenciou faktúry, v zmysle smernice 2006/112/ES<sup>32</sup> nemožno vyžadovať zaplatenie dane. V čl. 167a však smernica umožňuje členským štátom v rámci voľiteľnej úpravy ustanoviť, že právo zdaniteľnej osoby, ktorej daňová povinnosť vzniká výlučne podľa článku 66 písm. b)<sup>33</sup>, na odpočítanie dane sa odkladá, až kým sa DPH z dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb nezaplatí jej dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb;
- **nevýhoda systému DPH založeného na vracaní nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu.** V tejto súvislosti možno uviesť, že aplikačná prax jednoznačne potvrdzuje, že tam, kde je zavedený systém prenesenia daňovej povinnosti (reverse charge), sa daňové podvody už nevyskytujú;
- **absencia prepojenia registrov daňovej správy** s inými registrami verejnej správy;

---

obdobie kalendárny štvrt'rok, ak uplynulo viac ako 12 kalendárnych mesiacov od konca kalendárneho mesiaca, v ktorom sa stal platiteľom, a za 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov nedosiahol obrat 100 000 EUR.

<sup>32</sup> Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

<sup>33</sup> Daňová povinnosť vzniká najneskôr v deň prijatia platby.

- **častá zmena miestnej príslušnosti správcu dane** spôsobovaná tým, že páchatelia daňových podvodov často menia trvalý pobyt alebo sídlo svojej spoločnosti, aby znemožnili správcovi dane rýchly postup pri preverovaní rôznych údajov týkajúcich sa daňovej povinnosti. Vo vzťahu k spoločnostiam zapojeným do karuselových podvodov sú často miestne príslušné rôzne daňové úrady v rôznych krajoch Slovenska;
- správu nepriamych daní, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, vykonávajú **dvaja rôzni správcovi dane** (daňové úrady a colné úrady). Je otázne, či súčasný stav spolupráce medzi týmito orgánmi je na postačujúcej úrovni, aj napriek tomu, že spadajú pod riadiacu právomoc Finančného riaditeľstva SR. Situáciu v daňovej praxi môže komplikovať aj skutočnosť, že spotrebná daň je súčasťou základu pre výpočet DPH;
- osobné a iné väzby medzi zamestnancami správcu dane a kontrolovanými daňovými subjektmi predovšetkým v menších a okrajových regiónoch.

Pokiaľ ide o samotnú smernicu 2006/112/ES, táto umožňuje členským štátom prijať celý rad opatrení, ktorými sa dá zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani za predpokladu zabezpečenia náležitého a riadneho fungovania vnútorného trhu EÚ. Ide napríklad o:

- **článok 80:** členské štáty EÚ môžu prijať opatrenia, že pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom, základom dane bude trhovú hodnotu na voľnom trhu za v smernici ustanovených podmienok<sup>34</sup>;
- **článok 199:** členské štáty EÚ môžu ustanoviť, že osobou povinnou platiť daň je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z ustanovených dodávok (napríklad poskytovanie

---

<sup>34</sup> Na Slovensku ustanovenie zavedené s účinnosťou od 1.januára 2010.

stavebných prác). Daň teda zaplatí príjemca tovaru alebo služby. Ide o inštitút prenesenia daňovej povinnosti (reverse charge)<sup>35</sup>;

- **článok 205:** členské štáty EÚ môžu ustanoviť, že osoba iná, ako osoba povinná platiť daň, ručí za daň spoločne a nerozdielne za platbu DPH. Napríklad členovia skupiny v zmysle § 4b ods.4 zodpovedajú spoločne a nerozdielne za povinnosti skupiny (teda aj za platbu DPH);
- **článok 273:** členské štáty EÚ môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania 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.

## 2. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam – teoretické aspekty (F. Bonk)

Platenie daní bolo odpradáвна spájané so snahou daňovníka vyhnúť sa daňovým povinnostiam. Záujem na čo najnižšej daňovej povinnosti u povinného subjektu daňovo-právneho vzťahu je daňovému právu vlastný, snaha o minimalizáciu daňovej povinnosti je nielen prejavom prirodzeného práva,<sup>36</sup> ale aj prirodzeným inštinktom každého daňovníka.<sup>37</sup> Vyhýbanie sa daňovej povinnosti je aj z historického hľadiska priamo spojené s existenciou samotnej daňovej povinnosti. Formy vyhýbania sa daňovým povinnostiam sa však vývojom daňových systémov, globalizáciou medzinárodného obchodu, prepojenosťou ekonomík neustále vyvíjali a stávali sofistikovanejšími. Vývoj sa posunul v tom zmysle, že súčasná veda

---

<sup>35</sup> Na Slovensku tento inštitút bol zavedený s účinnosťou od 1.apríla 2009, pričom od roku 2018 došlo k jeho rozšíreniu.

<sup>36</sup> BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. EPOS, Bratislava, 2015. s. 50 a n.

<sup>37</sup> GOMUŁOWICZ, A. - MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Wydanie IV. LexisNexis, Warszawa, 2008. s. 273.

o daňovom práve je v post BEPS svete nútená čeliť viacerým (novým) fenoménom a pojmom, akými sú pojmy **vyhýbania sa daňovým povinnosťiam** či **agresívneho daňového plánovania**.

Popri pojmoch, ako sú **daňový únik** a **daňový podvod**, predstavujú vyššie uvádzané pojmy v oblasti daňového práva terminologicky nové pojmy, ktorým sa až aktuálne v posledných rokoch dostáva pozornosť vedy o daňovom práve, aj keď je niekedy ich terminológia zamieňaná a neprehľadne využívaná. Naproti tomu, že pojem *daňového úniku* je pojmom, ktorý možno definovať ako neplatenie daní v rozpore so zákonom<sup>38</sup> a predstavuje takto vo svojej podstate väčšinou nelegálne konanie, *vyhýbanie sa daňovej povinnosti* (tax avoidance) predstavuje také konanie, ktoré spočíva v „šikovnom využití možností“, ktoré zákon ponúka<sup>39</sup> a väčšinou teda spadá pod rámec „hraníc práva.“<sup>40</sup> Vyhýbanie sa daňovej povinnosti predstavuje takto zákonné, ale neoprávnené využitie daňového režimu za účelom zníženia alebo obídienia daňovej povinnosti.<sup>41</sup> Kontúry pojmu „*vyhýbania sa daňovým povinnosťiam*“ však, napriek prvotnému zdaniu, ani zďaleka nie sú dostatočne isté a určité. Napriek tomu na jeho bližšie objasnenie nazrieme optikou únieového práva, v ktorom sa koncept vyhýbania sa daňovým povinnosťiam zvykne v poslednej dobe čoraz výraznejšie pertraktovať.

Práve rok 2016 sa ukazuje byť prelomový a možno mu práve s ohľadom na oblasť priameho zdaňovania prisúdiť prívlastok akéhosi medzníka, od ktorého možno očakávať predefinovanie, resp. novú definíciu konceptu vyhýbania sa daňovým povinnosťiam, prinajmenšom v únieovom rámci. V jednom roku došlo totiž od návrhu k prijatiu smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnosťiam (v ďalšom texte smernica „ATAD“),<sup>42</sup> ktorá má

---

<sup>38</sup> BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. EPOS, Bratislava, 2015. s.100.

<sup>39</sup> Tamtiež, s. 100.

<sup>40</sup> CORDEWENER, A. *Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?* In: EC Tax Review 2017-2. s. 61.

<sup>41</sup> Tamtiež, s. 61.

<sup>42</sup> Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnosťiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu.

postihovať praktiky vyhýbania sa daňovým povinnostiam v oblasti korporatívneho zdaňovania na jednotnom trhu EÚ. Prijatie smernice ATAD so sebou zároveň prinieslo ďalší nový, doteraz nie veľmi ozrejmovaný koncept *agresívneho daňového plánovania*. Pojem agresívneho daňového plánovania je na rozdiel od pojmu vyhýbania sa daňovým povinnostiam (ktorý je predmetom pozornosti už niekoľko rokov), úplne novým pojmom týkajúcim sa medzinárodného zdaňovania s ešte nie úplne najjasnejšou obsahovou výplňou.<sup>43</sup>

*Vyhýbanie sa daňovým povinnostiam* je jedným z najfrekvencovanejších pojmov súčasnej vedy o (medzinárodnom) daňovom práve a zároveň daňového práva ako právneho odvetvia. Týka sa predovšetkým daňovníkov (ktorí si želajú usporiadať svoje daňové povinnosti takým spôsobom, že sa nedostanú do konfliktu s platnými daňovo-právnymi normami) a správcu dane (ktorý sleduje správnu aplikáciu daňovo-právnej normy v konkrétnom prípade a ochraňujúc fiskálne záujmy verejných rozpočtov sa snaží zabrániť získaniu neoprávnených výhod daňovníkom). Koncept vyhýbania sa daňovým povinnostiam má byť akýmsi priesečníkom medzi oboma prezentovanými záujmami, pričom jeho obsahovým náklonom (či už na jednu alebo druhú stranu) nemožno v aplikáčnej praxi zabrániť.

Zdá sa však, že medzinárodná veda o daňovom práve sa začala zjednocovať v otázke, že podstata konceptu vyhýbania sa daňovým povinnostiam je priamo spojená so získaním daňovej výhody, ktorej nadobudnutie je závislé od „obídienia správnej aplikácie daňovo-právnej normy“.<sup>44</sup> Napriek absencii jednotného konceptu vyhýbania sa daňovým povinnostiam naprieč daňovými systémami je takto získanie daňovej výhody spojovacím znakom dotvárajúcim štruktúrne obsahové prvky pojmu. Daňové zvýhodnenie

---

Dostupné na:

[http://eur-lex.europa.eu/legal-](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK)

[content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK.](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK)

<sup>43</sup> Tiež: PISTONE, P. *The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in the European Union Tax Law: Some thoughts in connection with the reaction to such practices by the European Union*. In *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context* (EATLP Annual Congress Munich). IBFD, Amsterdam, 2017. s. 74.

<sup>44</sup> Tamtiež, PISTONE, P. *The Meaning of Tax Avoidance...*, s.75.

požadované daňovníkom musí byť zároveň takého charakteru, že jeho nadobudnutie daňovo-právna norma nepredpokladá a je teda v konkrétnej skutkovej situácii obsahovo nepredvídané a neoprávnené, pričom podmienky na jeho získanie sú napĺňané len po formálnej stránke. Takéto konanie sa už vymyká spod hraníc „legálneho daňového plánovania“, čo predstavuje prípustný (a legálne akceptovateľný) spôsob minimalizácie daňovej povinnosti. ***Vyhýbanie sa daňovým povinnostiam sa tak v tejto rovine stáva akousi „šedou zónou“, ktorá nie je legislatívne pomenovaná, konania uskutočňované v jej rámci sú však legálne nezakázané (avšak väčšinou rozporné s účelom daňovo-právnej normy) a zároveň sú v súčasných podmienkach tieto konania čoraz väčšími neželané z morálnych (a celospoločensko-politických) hľadísk.***

Svet medzinárodného daňového práva nebol nikdy nútený čeliť „neželanému“ vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam takým intenzívnym spôsobom, ako je tomu v súčasnosti. Medzinárodné organizácie vyvíjajú od roku 2012 podstatne razantnejšie úsilie v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam predovšetkým akcentovaním nutnosti implementácie pravidiel proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam do národných daňových systémov,<sup>45</sup> ktoré majú podobu všeobecných alebo špeciálnych pravidiel proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.<sup>46</sup> V tomto ohľade niet v daňovo-právnych úpravách kontroverznejšieho (a zároveň tiež tak diskutovaného) inštitútu, akým je všeobecné pravidlo proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (resp. zneužívaniu daňového systému) - tzv. GAAR.

---

<sup>45</sup> Rok 2012 možno tiež považovať za medzník, keďže v tomto roku bol predstavený Akčný Plán BEPS, vypracovaný OECD, ktorý bol zhmotnený v podobe 15 bodov. Tiež: LANG, M. - PISTONE, P. - SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. IBFD, Amsterdam, 2010, s. 216.

Aj v nadväznosti na to začala vyvíjať iniciatívy v tejto oblasti aj EÚ, príkladom možno spomenúť „**Odporúčanie Komisie z 6. decembra 2012 v súvislosti a agresívnym daňovým plánovaním** (2012/772/EÚ).

Dostupné online:

[https://eur-lex.europa.eu/legal-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=SK)

[content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=SK.](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=SK)

<sup>46</sup> Tzv. **GAAR** - všeobecné pravidlo proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a **SAAR** - špeciálne pravidlo proti zneužívaniu daňového systému.

GAAR predstavuje špecifický prvok daňového systému každého členského štátu, ktorý, s istotu dávkou generalizácie problematiky, už možno považovať za nezastupiteľný. Východiskovým poznatkom je, že GAAR predstavuje unikátny prvok v každom právnom systéme a predstavuje produkt vývoja daňového systému vo všeobecnosti, jeho histórie, efektivity daňovej správy, súdneho prístupu k výkladu zákonných ustanovení boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnosťami, ale aj prístupu daňovníkov, daňových poradcov a verejnosti vo vzťahu k vyhýbaniu sa daňovým povinnosťami.<sup>47</sup> Neexistuje len jeden jednoznačný dôvod, ktorý by viedol k prijatiu zákonného GAAR. Vo väčšine krajín predstavovalo prijatie zákonného GAAR odpoveď na absenciu efektívnej súdnej kontroly nad vyhýbaním sa daňovým povinnosťami daňovníkom, teda bolo svojím spôsobom frustrujúcou reakciou nespokojnosti s výkonom súdnej moci v tejto oblasti. Na druhej strane, v krajinách, kde sudy nadmerne využívajú aplikáciu súdnych doktrín zneužitia daňového práva vo vzťahu k zneužívajúcim transakciám a vyhýbaniu sa daňovým povinnosťami, možno občasne badať volanie po zákennom GAAR za účelom limitácie „nekontrolovanej“ rozhodovacej činnosti súdov v danej veci.<sup>48</sup> Nakoniec, uvádzaná problematika nie je čiernobiela, keďže v súčasnosti sú tu najmä „externé“ vplyvy nadnárodných organizácií (OECD, EÚ), ktoré určitým spôsobom „nútia“ štáty zamyslieť sa nad prijatím zákonného GAAR (najmä v tých prípadoch, kedy absentuje rozvinutejšia súdna doktrína).<sup>49</sup> Každopádne, GAAR vďaka svojej jedinečnosti v každej jurisdikcii predstavuje prvok schopný vzájomného pozitívneho ovplyvňovania rozdielnych daňovo-právnych úprav, čo môže kvalitatívne posunúť právnu úpravu a následne aplikačnú prax smerom dopredu.

---

<sup>47</sup>ARNOLD, B. *A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better?* (What would John Tiley think?) In *Comparative Perspectives on Revenue Law*. University Press, Cambridge, 2008. s. 12. Podobne: KREVER, R. *General Report: GAARs*. In *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*. IBFD, Amsterdam, 2016. s. 5 a n.

<sup>48</sup>Tamtiež, s. 12

<sup>49</sup>Pozri bližšie: KARFÍKOVÁ, M. - KARFÍK, Z. *Daňová politika v Českej republike*. In *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov*. UPJŠ, Košice, 2012. s. 149.



Koncept GAAR môže byť, podľa nášho názoru, chápaný v dvojakom význame. GAAR v širšom slova zmysle možno vnímať ako interpretačnú doktrínu zákazu zneužitia daňového práva kreovaných orgánmi súdnej moci - teda zahrňajúcu (zdôrazňujúcu) jej súdny rozmer, čo je typické najmä pre štáty common law právneho systému. Naproti tomu GAAR v užšom slova zmysle predstavuje už konkretizované zákonné ustanovenie, resp. opatrenie právnej úpravy a je vnímané ako všeobecné zákonné pravidlo proti zneužitiu daňového práva. Ide o konkrétne formulované pravidlo daňovo-právnej úpravy (najmä procesnej), ktoré vychádza z jednotlivých zásad formulovaných v právnej úprave (právnom systéme) toho ktorého štátu a je modelované za účelom boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom, čo je jeho primárnym cieľom<sup>50</sup>.

GAAR však nie je jediným konceptom, ktorému je v súvislosti s predchádzaním daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam venovaná pozornosť, i keď je potrebné uviesť, že ide o koncept preferovaný. Okrem GAAR býva vyhýbanie sa daňovým povinnostiam postihované aj tzv. SAAR pravidlami - špecifickými, resp. konkrétnymi pravidlami proti zneužívaniu daňového práva, akými sú pravidlá transferového oceňovania, pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti, pravidlá nízkej kapitalizácie v národných právnych poriadkoch štátov (najmä vo vzťahu k zdaňovaniu príjmov), alebo tiež klauzuly o obmedzovaní výhod z medzinárodných zmlúv reprezentujúce medzinárodné špeciálne pravidlá proti zneužívaniu daňového práva atď. Spomínané „SAARs“ sú efektívnym prostriedkom v boji s daňovými únikami a vyhýbaním sa daňovým povinnostiam, predovšetkým kvôli ich adresnosti a cielenému charakteru regulácie špecifickej oblasti daňovo-právnych vzťahov. Samozrejme, vzťah medzi GAAR a SAAR nemôže byť daný inak ako zásadou *lex specialis derogat legi generali*, spolunažívanie GAARs a SAARs pravidiel je však plne kompatibilné a nezaznamenáva medzi nimi žiadne konflikty.<sup>51</sup> Zároveň však ani ich simultánna aplikácia nemôže byť vylúčená.

---

<sup>50</sup> Podobne pozri: SÁBO, J.: *GAAR (Všeobecné pravidlo predchádzania daňovým únikom v právnom poriadku SR)*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky - nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel. UPJŠ, Košice, 2015. s. 201.

<sup>51</sup> KREVER, R. *General Report: GAARs*. In *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*. IBFD, Amsterdam, 2016. s. 5 a n.

Modus operandi oboch druhov pravidiel však nie je totožný, takto GAAR ruší transakcie alebo právne úkony, ktoré môžu byť naďalej účinné v civilnom práve a nahrádza ich na daňové účely, kým SAAR na strane druhej vo všeobecnosti akceptuje legitimitu transakcií konštruovaných na daňové účely, ale neguje daňovú výhodu z aspektu prekročenia hraníc transakcie regulovanej konkrétnym SAAR. Ako príklad môže v tomto smere poslužiť úprava pravidiel nízkej kapitalizácie, ktorá neprikazuje investorom v rámci financovania dcérskych spoločností uprednostniť financovanie prostredníctvom zvyšovania základného imania spoločnosti oproti dlhového financovaniu, ale stanovuje limit uznateľných nákladových úrokov, ktoré možno v súvislosti s týmto druhom financovania uplatniť.<sup>52</sup> Okrem GAAR a SAAR sa v zahraničnej literatúre uvádzajú aj príklady pravidiel, tzv. TAARs (tzv. „targeted anti-avoidance rules“).<sup>53</sup>

*Zákonné GAARs aktuálne zablucujú daňové systémy mnohých štátov a ako jeden z „najefektívnejších“ instrumentov v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam z medzinárodnej úrovne priťahujú enormnú pozornosť. Napriek tomu, že obsahovo približujú porozumenie pojmu vyhýbania sa daňovým povinnostiam, predstavujú len aplikovateľný dôsledok reflektujúci existenciu takéhoto konania.*

Na úrovni EÚ sa v posledných rokoch s pojmom „vyhýbania sa daňovým povinnostiam“ (resp. vyhýbania sa plateniu daní) intenzívne narába, avšak bez toho, aby bol v prameňoch úniového práva (či už primárneho alebo sekundárneho) aspoň trochu definične približený. Politické hlasy a soft law vydávané úniovými inštitúciami prezentujú boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v poslednom období ako politickú (a právnu) prioritu, čo je značne badateľné aj pokiaľ ide o rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ. Nevyhnutné je uviesť,

---

<sup>52</sup> KREVER, R. *General Report: GAARs*. In GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Available online under: [online.ibfd.org/kbase](http://online.ibfd.org/kbase). Podobne: MITROYANNI, I. *Chapter: European Union*. In GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Available online under: [online.ibfd.org/kbase](http://online.ibfd.org/kbase).

<sup>53</sup> Tieto sa v preklade uvádzajú ako tzv. ciele pravidlá proti zneužívaniu daňového práva. TAARs sa uplatňujú predovšetkým v common law právnom systéme a uvádzajú sa na stránkach britskej vedy o daňovom práve.

že ani judikatúra Súdneho dvora EÚ (zatiaľ stále) neprispieva k objasňovaniu pojmov *daňového úniku*, *vyhýbania sa daňovým povinnosťami*, *agresívneho daňového plánovania* či *škodlivej daňovej súťaže*. Premrhanie šancí na bližšie objasnenie uvádzaných pojmov je do určitej miery smutným momentom, keďže Súdny dvor EÚ mohol pri aplikácii únieového práva prísť s vlastným konceptom najmä vykreslenia obsahu pojmu vyhýbania sa daňovým povinnosťami. Rozhodovacia činnosť Súdneho dvora však postupne začala formovať v súvislosti s podvodnými zneužívajúcimi konaniami zásadu zákazu zneužitia daňového práva (resp. k aplikácii zásady došlo prvýkrát v oblasti daňovej).

*Vyhýbanie sa daňovým povinnosťami sa tak stalo v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ terminologickým synonymom pre pomenovanie zneužívania práva v daňových otázkach*<sup>54</sup>. Terminológia vyhýbania sa daňovým povinnosťami (známa v judikatúre Súdneho dvora v oblasti priameho zdaňovania) sa však stále neprepojila s pojmom daňového úniku, k pomenovaniu ktorého došlo v súvislosti s predchádzaním zneužívania daňového práva v oblasti DPH (akcentujúc najmä boj proti karuselovým podvodom). Kategória „daňového úniku“ sa takto stala v judikatúre Súdneho dvora EÚ odlišiteľná od „vyhýbania sa daňovým povinnosťami“ (typickým pre oblasť priameho zdaňovania) a vo všeobecnosti ju možno považovať za konanie v oblasti daňového práva škodlivejšie<sup>55</sup>.

Doktrína zákazu zneužitia daňového práva sa v únieovej judikatúre začala vyvíjať dvojliniovým spôsobom, osobitne pre oblasť nepriameho zdaňovania a priameho zdaňovania. V oblasti nepriameho zdaňovania Súdny dvor EÚ rozsudkom Halifax rigorózne stanovil medze zneužívajúcich daňových konaní, v zmysle záverov ktorých „*predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie bolo v rozpore*

---

<sup>54</sup> PISTONE, P. *The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in the European Union Tax Law: Some thoughts in connection with the reaction to such practices by the European Union*. In *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context (EATLP Annual Congress Munich)*. IBFD, Amsterdam, 2017. s. 79. Podobne uvádza tiež: VANISTENDAEL, F. *EU vs BEPS: Conflicting Concepts of Tax Avoidance*. In: *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law - EU BEPS and State Aid*. IBFD, Amsterdam, 2017. s. 254 a n.

<sup>55</sup> Tamtiež, s. 79.

s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami<sup>56</sup>. Trochu iný prístup bol zvolený pri definovaní zneužívajúcich konaní v oblasti priameho zdaňovania, v ktorej Súdny dvor posudzuje predovšetkým súlad výkonu základných slobôd na jednotnom trhu s primárnym právom. V rozsudku *Cadbury Schweppes*, prvom pokiaľ išlo o identifikáciu zneužívania daňového práva v oblasti priameho zdaňovania Súdny dvor EÚ potom, čo pripustil odôvodnenosť obmedzenia slobody usadiť sa podľa primárneho práva, zúžil koncept vyhýbania sa daňovým povinnostiam na boj proti „*vyslovene umelým konštrukciám*“, ktorých cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu.<sup>57</sup> *Judikatúra Súdneho dvora EÚ teda približuje koncept vyhýbania sa daňovým povinnostiam prostredníctvom získania daňovej výhody takým spôsobom, ktorý je v rozpore s predmetom a účelom daňovo-právnej normy* (daňovo-právnej úpravy pri extenzívnej interpretácii). Na tomto odôvodnení zotráva rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ s určitými modifikáciami v jednotlivých čiastkových prvkoch zneužívajúcich konaní až do dnešných dní.

Kým v primárnom práve EÚ absentuje zmienka o definičných aspektoch pojmov daňového úniku a vyhýbania sa daňovým povinnostiam, v oblasti priameho zdaňovania, ktorá je na úniovej úrovni len čiastočne harmonizovaná, možno v právnych aktoch sekundárneho práva identifikovať klauzuly predchádzania daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Všetky úniové smernice<sup>58</sup> totiž vo svojom texte inkorporujú ak nie priamo

---

<sup>56</sup> Bod 74 rozsudku C - 255/02 *Halifax*. Rovnako tiež konštatoval generálny advokát vo svojich návrhoch, v zmysle ktorého právneho názoru „*zákaz zneužitia ako zásada výkladu už nie je viac relevantný, keď môže mať uskutočňovaná hospodárska činnosť nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod voči daňovým orgánom*“.

<sup>57</sup> Bod 51 rozsudku C - 196/04 *Cadbury Schweppes*. Rozsudok Súdneho dvora vo veci *Cadbury Schweppes* sa týkal kompatibility CFC pravidiel podľa britskej právnej úpravy vo vzťahu k slobode usadiť sa podľa zakladajúcich zmlúv práva Európskych Spoločenstiev (práva EÚ). Bližšie k tomu napr.: DE LA FERIA, R. *Prohibition of Abuse of (Community) Law - The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax?* In *Common Market Law Review* 2008, vol. 45. s. 395 a n.

<sup>58</sup> Ide o nasledovné úniové smernice:

1. 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 v zmysle zmien uskutočnených prijatím smernice 2014/86/EÚ z 8. júla 2014 a smernice Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015 (práve posledne uvádzaná zmena smernice je podstatná,

legislatívne GAAR, tak aspoň všeobecné klauzuly prechádzania daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. To je evidentné najmä vo vzťahu k smernici Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, ktorá bola okrem iného menená aj smernicou Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015, ktorou došlo k inkorporácii legislatívneho GAAR do jej textu.<sup>59</sup> Doposiaľ uvádzané smernice nie sú z hľadiska boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam až natoľko významné, keďže ich primárnym cieľom je odstránenie dvojitého zdanenia (prekážky výkonu základných slobôd) na jednotnom trhu.

- 
- keďže sa ňou zaviedlo všeobecné pravidlo proti zneužitíu), smernicu budeme v ďalšom texte uvádzať pod skratkou PS, resp. Parent-Subsidiary);
2. 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 (tzv. „Interest and Royalty smernica“, v ďalšom texte smernica o zdaňovaní úrokov a licenčných poplatkov);
  3. smernica Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlúčovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (tzv. „Merger smernica“).

<sup>59</sup> Smernica takto zakotvila GAAR doplnením ods.2 v článku 1 smernice 2011/96/EÚ v nasledovnej podobe: „Členské štáty nepriznajú výhody podľa tejto smernice v prípade opatrení alebo súboru opatrení, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tejto smernice.“ Smernica Rady (EÚ) 2015/121, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch predpokladala podľa čl. 2, že členské štáty uvedú do účinnosti zákony, iné právne predpisy a správne záopatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou najneskôr do 31. decembra 2015. Tiež: MICHLITS, M. *Anti-Abuse Rules in the Merger, Parent-Subsidiary, and Interest and Royalty Directive*. In *Limits to Tax Planning*. Linde, Vienna, 2016. s. 569, alebo: TAVARES, R.-BOGENSCHNEIDER, B. *The New de Minimis Anti-Abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?* In *Intertax* 43, Issue 8-9, 2015. s. 489.

Slovenský zákonodarca reflektoval záväzok vyplývajúci z únievého práva novelizáciou Zákona o dani z príjmov doplnením ustanovenia § 50a) pod názvom „Pravidlá proti zneužívaniu“. Ustanovenie § 50a), ktoré nadobudlo účinnosť 1. januára 2016 je takmer doslovnou implementáciou GAAR podľa textu smernice.

Ako už bolo uvádzané v úvode tejto podkapitoly, rok 2016 bol „prínosom“ pre daňovú politiku EÚ s ohľadom na prijatie smernice ATAD. Prijatá smernica je prvým príkladom koordinačnej politiky EÚ v oblasti korporatívneho zdaňovania, ktorá spôsobila presun kompetencií na nadnárodnú úroveň v súvislosti s bojom proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.<sup>60</sup> To má zároveň za následok rozšírenie záväzku pre členské štáty v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Prejav tohto záväzku spočívajú predovšetkým v právnej povinnosti zakotvenia pravidiel proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam vo všetkých daňových jurisdikciách EÚ, a to aj v tých členských štátoch, v ktorých tieto absentujú a ich prebratie ani nie je v súlade s národnou daňovou politikou (napr. Írsko, Luxembursko či Malta). V inom prípade musia byť existujúce pravidlá proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v národných právnych poriadkoch prispôbené úniovým štandardom založeným smernicou ATAD. O nič menej dôležitou skutočnosťou nie je ani aktivizácia jurisdikcie Súdneho dvora EÚ v otázkach interpretácie pravidiel v zmysle textu prijatej smernice a ich podobou po realizovanej implementácii v národných daňovo-právnych úpravách.<sup>61</sup> Pre konkrétnosť počítá text smernice s inkorporáciou jedného GAAR a štyroch SAAR<sup>62</sup>.

Je zároveň potrebné spresniť, že smernica cieľi svoju pôsobnosť na oblasť korporatívneho zdaňovania. Prijatie smernice je takto predovšetkým výsledkom stupňujúceho sa tlaku proti agresívnej daňovej optimalizácii nadnárodných spoločností a s tým spojenými nadväznými zisteniami rozsahu strát na dani z príjmov právnických osôb v EÚ.<sup>63</sup> Smernica ATAD je na úrovni EÚ výnimočným

---

<sup>60</sup> PISTONE, P. *The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in the European Union Tax Law: Some thoughts in connection with the reaction to such practices by the European Union*. In *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context* (EATLP Annual Congress Munich). IBFD, Amsterdam, 2017. s. 85

<sup>61</sup> Tamtiež, s. 85.

<sup>62</sup> V článku 6 smernice ATAD je zakotvené GAAR a v ostatných článkoch sú zahrnuté SAARs - konkrétne pravidlá pre obmedzenie odpočítateľnosti úrokov, zdaňovanie pri odchode (tzv. exit tax), pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (tzv. CFC pravidlá) a hybridné nesúlady.

<sup>63</sup> Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016SC0006&from=EN>.

„mľníkom“, ktorému nemožno upriet' snahu harmonizovať oblasť priameho zdaňovania cez inštitúty boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Opatrenia, ktoré zakotvuje smernica, sú v zmysle čl. 3 smernice len minimálnou úrovňou ochrany a smernicou sa *nemá brániť uplatňovaniu ustanovení vnútroštátnych predpisov alebo ustanovení založených na dohodách zameraných na zabezpečenie vyššej úrovne ochrany vnútroštátnych základov dane z príjmov právnických osôb*. Pokiaľ ide o rozsah pôsobnosti smernice, v zmysle čl. 1 sa smernica uplatňuje na všetkých daňovníkov, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb v jednom alebo vo viacerých členských štátoch, vrátane stálych prevádzkarní subjektov, ktorí sú rezidentmi na daňové účely v tretej krajine, v jednom alebo vo viacerých členských štátoch. Pôsobnosť opatrení korporatívneho zdaňovania sa teda vzťahuje nielen na domáce, ale aj na cezhraničné situácie.<sup>64</sup> Prijatie smernice predstavuje na úniovej úrovni určitým spôsobom netradičnú situáciu, kedy majú byť pravidlá proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam harmonizované predtým, než by na úniovej úrovni bola harmonizovaná materiálna právna úprava korporatívneho zdaňovania<sup>65</sup>.

Smernica je pre EÚ a pre členské štáty ďalšou výzvou spôsobujúcou prenos kompetencií v širšom rámci priameho zdaňovania na nadnárodnú (úniuvú) úroveň, a to už v najbližšom časovom rámci. Koncept vyhýbania sa daňovým povinnostiam tak bude v najbližšom období dokresľovaný aj na podklade smernice ATAD so súčasným predpokladom aktivizácie jurisdikcie Súdneho dvora EÚ vo vzťahu vnútroštátnym právnym úpravám po realizovanej implementácii jednotlivých inštitútov so základnými slobodami podľa primárneho práva EÚ<sup>66</sup>, ale aj vo vzťahu

---

<sup>64</sup> Je teda zrejmé, že pôsobnosť smernicou prijatých opatrení je extenzívna a existencia rozdielnych štandardov predchádzania vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam pre cezhraničné a vnútroštátne korporatívne zdaňovanie by nebola v súlade s prijatou smernicou.

<sup>65</sup> MORENO, A. B. *A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodj line of cases*. In: *British Tax Review*, 2016 - 2, s. 144

<sup>66</sup> Napr. vo vzťahu k inštitútu zdanenia pri odchode je dôvodné predvídať potenciálny rozpor právnych úprav so slobodou voľného pohybu kapitálu (ale aj slobodou usadiť sa). K detailnejšej analýze pozri bližšie: BONK, F.: *Inštitút zdanenia*

k potenciálnym kolíziám niektorých inštitútov s medzinárodným právom<sup>67</sup>.

Koncept vyhýbania sa daňovým povinnostiam, v súlade s tým, čo bolo uvádzané, k dnešným dňom nemožno pretrvávajúco objasniť. Napriek jeho definičnej absencii v primárnom a sekundárnom práve EÚ možno jeho obsah abstrahovať len z doterajšej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ, ktorá sa „ustálila“ na určitých esenciálnych charakteristikách a posunula jeho porozumenie do roviny naplňania kreovaných prvkov zneužívajúcich konaní v oblasti daňového práva. Tá však aj pojem daňového úniku využíva „opatrne“, len pri argumentácii postihovania zneužitia daňového práva v oblasti nepriameho zdaňovania. V oblasti priameho zdaňovania sa pojem vyhýbania sa daňovým povinnostiam (ak ho možno určitým spôsobom prirovnať) rovná vyslovene umelým konštrukciám,<sup>68</sup> cieľom ktorých je obísť daňovo-právnu úpravu.<sup>69</sup> Napriek pretrvávajúcej „vágnosti“ pojmu vyhýbania sa daňovým povinnostiam sa pozornosť na úniovej úrovni zvykne čoraz väčšmi upriamovať na objasnenie ďalšieho frekventovaného (a v ostatných rokoch čoraz väčšmi zaužívaného) pojmu, akým je **agresívne daňové plánovanie**.

Koncept agresívneho daňového plánovania je na úniovej úrovni konštruktom posledných rokov a ani zďaleka mu ešte nestihla byť venovaná toľká pozornosť, ako pojmu vyhýbania sa daňovým

---

*pri odchode ako nástroj boja proti daňovým únikom v Európskej únii.* In Justičná revue, 2018-4, s. 464 a n.

<sup>67</sup> Ako je v tom v prípade aplikácie GAAR. Bližšie k tomu: KORONCZIOVÁ, A.- KAČALJAK, M. *GAAR as Tax Treaty Override - Slovak Perspective*. In: Danube: Law and Economic Review 8 (3), s. 139-155.

<sup>68</sup> Podľa záverov rozsudku Cadbury Schepes možno „vyslovene umelú konštrukciu“ vnímať ako tzv. letterbox - poštovú schránku.

<sup>69</sup> Z dôvodov zachovania objektívneho pohľadu je potrebné uviesť, že aj vo vzťahu k pojmu „vyslovene umelých konštrukcií“ je v judikatúre Súdneho dvora EÚ príznačný terminologický chaos. Dokladujú to napr. body nasledovných judikátov Súdneho dvora EÚ: bod 91 rozsudku C - 451/05 **ELISA** z 11. októbra 2007, bod 35 rozsudku C - 330/07 **Jobra** zo 4. decembra 2008, bod 89 rozsudku C - 182/08 **Glaxo Wellcome** zo 17. septembra 2009, bod 65 rozsudku C - 311/08 **SGI** z 21. januára 2010, bod 40 rozsudku C - 318/10 **SIAT** z 5. júla 2012, bod 34 rozsudku C - 282/12 **Itelcar** z 3. októbra 2013, či bod 25 rozsudku C - 112/14 **Komisija vs. Spojené Kráľovstvo** z 13. novembra 2014.



povinnostiach. Pritom ani nie je zrejmé, či ide len o podkategóriu pojmu vyhýbania sa daňovým povinnostiach, alebo predstavuje agresívne daňové plánovanie samostatný inštitút a pojem s nezamieňajúcim, vlastným obsahom. Prvou zmienkou pojmu agresívneho daňového plánovania bolo, v súlade s názvom dokumentu, Odporúčanie komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním z konca roka 2012.<sup>70</sup> V texte preambuly uvádzaného úniového právne nezáväzného aktu sa uvádza, že agresívne daňové plánovanie *spočíva vo využití technických detailov daňového systému alebo nesúladu medzi dvoma či viacerými daňovými systémami s cieľom znížiť daňovú povinnosť*. Agresívne daňové plánovanie môže mať veľa podôb. K jeho dôsledkom patrí dvojitý odpočet (to znamená, že tá istá strata sa odpočíta v štáte zdroja príjmu aj v štáte usadenia) a dvojité nezdanenie (to znamená, že príjem, ktorý je nezdanený v štáte jeho zdroja, je oslobodený od dane v štáte usadenia).

Na základe uvedeného možno usudzovať, že agresívne daňové plánovanie spočíva rovnako ako vyhýbanie sa daňovým povinnostiach v znížení daňovej povinnosti, resp. v získaní daňovej výhody spôsobom, ktorý je rozporný so zámermi daňového systému. V súvislosti s ním však nejde o získanie daňovej výhody spôsobom vytvorenia skutkovej fikcie, umelej konštrukcie, resp. v dôsledku takého usporiadania daňovej povinnosti, že pre vytvorenie takejto úpravy neexistuje hospodársky dôvod, ako je tomu v prípadoch vyhýbania sa daňovým povinnostiach - identifikáciou zneužívajúceho konania v daňovom práve. *Práve prvok „obchádzania“ (tzv. circumvention), ktorý je esenciálne prepojený s pojmom vyhýbania sa daňovým povinnostiach, pri agresívnom daňovom plánovaní absentuje*. Celá štruktúra agresívneho daňového plánovania sa sústreďuje na nekonzistenciu (nesúlad) objavený v rámci interakcie dvoch alebo viacerých daňových systémov, preto je agresívne daňové plánovanie výlučným konceptom medzinárodného daňového práva a nemožno ho nachádzať, na rozdiel od vyhýbania

---

<sup>70</sup> Odporúčanie Komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ).

Dostupné online:

<https://eur-lex.europa.eu/legal->

[content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=SK](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012H0772&from=SK).

sa daňovým povinnostiam vo vnútroštátnom rámci. To však zároveň neznamená, že vyhýbanie sa daňovým povinnostiam sa v medzinárodnom rozmere nedeje - často je totiž spojené s fenoménmi tzv. treaty shopping („nakupovania zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia“), resp. užívania výhod plynúcich z takýchto zmlúv.<sup>71</sup> Pri agresívnom daňovom plánovaní nejde teda o obchádzanie daňového systému, ale o využívanie nedôsledností a nezhôd medzi dvoma a viacerými jurisdikciami, ktoré sa kryštalizujú uplatňovaním príslušných pravidiel zdaňovania a odpočtov v zmysle zachovaných národných suverénit daňových systémov (v oblasti priameho zdaňovania). Fenomén agresívneho daňového plánovania nemožno uspokojivo postihnúť existenciou pravidiel proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, tie sú totiž určené na postihovanie obchádzania daňovo-právnych úprav, a nie technikalít spojených s využívaním viacerých daňových systémov.

Agresívne daňové plánovanie je však z úniovej perspektívy neželaným javom, napriek jeho odlíšeniu od pojmu vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Využívanie rozdielov (nedôsledností) v medzinárodných daňových režimoch je spôsobilé ovplyvniť fungovanie jednotného trhu v EÚ a narušovať daňovú suverenitu a základ dane v jednotlivých členských štátoch EÚ. Jedným z podstatných prvkov agresívneho daňového plánovania je teda získanie daňovej výhody, spočívajúcej predovšetkým vo forme dvojitého nezdanenia, alebo v znížení daňovej povinnosti formou dvojitého odpočtu vo vzťahu k jednej platbe. Takto získaná daňová výhoda, nesmie byť, samozrejme, predpokladaná štátmi, daňových systémov ktorých sa jej nadobudnutie týka. Agresívne daňové plánovanie je v mnohých prípadoch charakterizované tzv. efektom nevyrovnanosti („misalignment effect“), ktorý spočíva v úsilí o prerušenie vzťahu medzi daňovou jurisdikciou generovania zisku

---

<sup>71</sup> K problematike pozri bližšie: LANG, M. - PISTONE, P. - SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. IBFD, Amsterdam, 2010. 658 s., príp.: BONK, F. *Limitation-on-Benefits Clauses and their Relevance in Tax Frauds and Tax Evasions Prevention*. In: Daňové právo vs. daňové úniky a daňové podvody (nekonferenčný zborník vedeckých prác), I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s 47-57.

a tou, do ktorej chce daňovník presunúť zisk spôsobom, ktorý evidentne evokuje nadobudnutie daňovej výhody.<sup>72</sup>

Pokiaľ ide o formy agresívneho daňového plánovania, Odporúčanie naznačilo, že agresívne daňové plánovanie má mnoho podôb, z ktorých najčastejšie sú dvojitý odpočet a dvojité nezdanenie. Predovšetkým, pokiaľ ide o dvojitý odpočet, na úrovni sa v posledných rokoch kreovala obsiahla doktrína cezhraničného umorovania strát,<sup>73</sup> ktorých uplatňovanie spadá pod rámce prvej uvádzanej skupiny početných praktík agresívneho daňového plánovania. Druhá skupina prípadov dvojitého nezdanenia ráta s odpočtom príjmu v jednom štáte bez toho, aby sa zahrnul do základu dane v druhom štáte, alebo negatívnym konfliktom daňových jurisdikcií, ktoré ho generujú.<sup>74</sup> Ide o prípady tzv. hybridných nesúladow, vo vzťahu ku ktorým iniciovala EÚ v posledných rokoch niekoľko opatrení, keďže tieto sú na jednotnom trhu výsledkom nezrovnalostí metód daňovej klasifikácie medzi členskými štátmi.<sup>75</sup> Inštitút hybridných nesúladow je tiež jedným z opatrení smernice ATAD, ktoré musia členské štáty povinne reflektovať v národných zákonodarstvách a text smernice zakotvil vo vzťahu k predchádzaniu vzniku hybridných nesúladow základné východiská.<sup>76</sup> Okrem toho bola smernica ATAD (prijatá

---

<sup>72</sup> PISTONE, P. *The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in the European Union Tax Law: Some thoughts in connection with the reaction to such practices by the European Union*. In: Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context (EATLP Annual Congress Munich). IBFD, Amsterdam, 2017. s. 95.

<sup>73</sup> Počnúc rozsudkom Súdneho dvora ES vo veci C - 446/03 **Marks Spencer**. Bližšie: STARINGER, C. *Where Does Foreign Loss Utilization Go in Europe?* In SWI 2007.

Dostupné online:

<https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/staringerswi2007heft1s5ff.pdf>.

<sup>74</sup> K jednotlivým ilustrovaným formám agresívneho daňového plánovania pozri napr. tiež: CACHIA, F. *Aggressive Tax Planning: An Analyses from an EU Perspective*. In EC Tax Review, 2017-5, s. 257 a n.

<sup>75</sup> FIBBE, G. K. - STEVENS, A. J. A. *Hybrid Mismatches under the ATAD I and II*. In EC Tax Review 2017-3. s. 153.

<sup>76</sup> Čl. 9 smernice ATAD zakotvil vo svojich odsekoch dva základné východiská, spočívajúce v tom, že: „Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k dvojitému odpočtu, odpočet sa umožní len v tom členskom štáte, v ktorom má táto platba svoj zdroj“

a

v roku 2016) menená smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, *pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami* (tzv. ATAD II).<sup>77</sup> Problematika hybridných nesúlado, zvýraznená na podklade uvádzaných legislatívnych iniciatív, ktoré budú v časovom rámci najbližších rokov preberané do národných daňových zákonodarstiev, takto len podčiarkuje (na papieri prezentovaný) záujem EÚ v boji proti neželanému fenoménu agresívneho daňového plánovania.

Reálnosť a vážnosť záujmu v boji proti praktikám agresívneho daňového plánovania bude však preukázaná až v najbližšom časovom období a bude závisieť nielen od úrovne implementovaných opatrení do vnútroštátnych daňových zákonodarstiev, ale potenciálne aj od rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ. Agresívne daňové plánovanie, však z nášho pohľadu nepredstavuje konania spadajúce pod rámec vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ale osobitný a samostatný právny fenomén odlišný od vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Agresívne daňové plánovanie je z úniovej úrovne najčerstvejšou snahou medzinárodnej daňovej koordinácie medzi štátmi, ktorej úlohou je limitácia tolerancie medzinárodného daňového plánovania v zmysle záverov obsiahnutých v BEPS projekte. Agresívne daňové plánovanie, ako bolo uvádzané, sa vyskytuje len pri strete nedôsledností (konfliktov) dvoch alebo viacerých daňových systémov, pričom nepredstavuje iba „obyčajné“ vyhnutie sa daňovej povinnosti prostredníctvom vytvorenia umelej konštrukcie, ale ťaží nadobudnutie daňovej výhody v dôsledku nepredvídaného konfliktu spočívajúceho v kolízii dvoch daňových systémov, a ako také naruša ich daňovú suverenitu (dvojitý odpočet alebo dvojité nezdanenie

---

„Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k odpočtu bez zahrnutia, členský štát platiteľa odpočet takejto platby zamietne“.

<sup>77</sup> Dostupné na:

[http://eur-lex.europa.eu/legal-](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK)

[content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK).

Predmetom smernice bola takto len problematika hybridných nesúlado a s tým spojená novelizácia čl. 9 smernice, ktorá znamenala jeho podstatné dopracovanie a doplnenie.

Povinnosť implementácie ustanovení smernice je pre členské štáty ohraničená lehotou 31. decembra 2019, resp. 31. decembra 2020 (v prípade čl. 9a) a 9b).

atď.) a v úniomom rámci zároveň vytvára prekážku na jednotnom trhu.

Úvodnú podkapitolu by nebolo vhodné uzavrieť bez prístavenia sa ešte pri ďalšom frekventovanom pojme bezprostredne súvisiacom s vyhýbaním sa daňovým povinnostiam a agresívnym daňovým plánovaním. K jeho intenzifikácii dochádza v posledných rokoch práve s ohľadom na oblasť korporatívneho zdaňovania a ide o problematiku priamo aplikovateľnú aj vo vzťahu k slovenskej vnútroštátnej úrovni. Už niekoľko rokov EÚ razantne poukazuje na negatívnu takého fenoménu, akým je **škodlivá daňová súťaž** („*zv. harmful tax competition*“). Ak sme aj v predchádzajúcom texte upozorňovali na problém obsahového vykreslenia pojmov vyhýbania sa daňovým povinnostiam a agresívneho daňového plánovania, vo vzťahu k pojmu „*škodlivej daňovej súťaže*“ bude tento problém platiť dvojnásobne a spája sa to predovšetkým s tou skutočnosťou, že z kvalitatívneho hľadiska nie je možné diferencovať rozdiel medzi škodlivou daňovou súťažou a (pre daňové právo v úniomom rámci) prospešnou súťažou. V žiadnom právnom akte EÚ nie je totiž ozrejmene, ktoré formy konaní daňovníkov možno za škodlivú daňovú súťaž považovať a rovnako to platí aj vo vzťahu k doterajšej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora, v ktorej je škodlivá daňová súťaž prezentovaná len ako neželaný produkt na jednotnom vnútornom trhu bez toho, aby boli konania „škodlivej daňovej súťaže“ identifikované a výslovne pomenované. Rovnako to však platí aj v opačnom garde - nemožno totiž dospieť ani k pozitívnemu objasneniu konaní predstavujúcich „prospešnú daňovú súťaž“. Škodlivá daňová súťaž sa však na stránkach odbornej literatúry najčastejšie zvykne skloňovať v súvislosti s prípustnosťou hraníc daňovej optimalizácie nadnárodných spoločností, čo nezriedka súvisí s problematikou poskytovania štátnej pomoci na vnútornom trhu EÚ v zmysle ustanovení čl. 107 - 109 ZFEÚ. (bližšie sa budeme problematike venovať v ďalšej časti)<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup> MARCHGABER, CH. *Double (Non-) Taxation and EU Law*. WoltersKluwer, Alphen aan den Rijn, 2018, s. 23 a n.

## II. KAPITOLA

### INICIATÍVY EÚ A TRANSPOZÍCIA PRÁVNÝCH AKTOV EÚ ZAMERANÝCH PROTI ZNEUŽÍVANIU DAŇOVÉHO SYSTÉMU

---

#### **1. Politika EÚ v oblasti zdaňovania a boj proti zneužívaniu daňového systému (V. Babčák)**

##### ***1.1. Úvod do problematiky***

Za ostatných pätnásť rokov existencie EÚ sa v Únii stabilizovali podmienky pre voľný pohyb tovaru, služieb, osôb i kapitálu, prehmela aj svetová finančná kríza, začiatky ktorej sa datujú ešte do roku 2008 a pozvoľna stráca na sile aj migračná kríza. Okrem mnohých pozitívnych prejavov prehlbujúcej sa medzinárodnej ekonomickej integrácie a vzrastajúcemu významu postavenia EÚ v celosvetovom meradle sme však boli svedkami viacerých negatívnych trendov v politickom i ekonomickom smerovaní EÚ, ako bol / je populizmus čelných predstaviteľov EÚ, týkajúci sa / prejavujúci sa najmä v otázkach menovej stability eurozóny, rôznorodosti prístupov k riešeniu migračnej krízy, terorizmu a pod.

Celý svet sa v súčasnosti nachádza v globálnom prostredí: globalizácia zasahuje do všetkých sfér života obyvateľov zeme. Netýka sa to len politiky a presadzovania politických postojov a globálnych finančno-ekonomických záujmov svetových mocností bez ohľadu na dopad a dosah na ostatné štáty, ale s tým je spojený aj rozvoj obchodu, podnikania, turizmu, stret viacerých náboženstiev a z toho vyplývajúce hrozby pre svetový mier, snaha o presadzovanie národných a kultúrnych zvláštností a tradícií v multilaterálnom kultúrnom svete na úkor iných národov a národností a pod.

Globalizácia však ako svoj sprievodný znak priniesla aj vznik obrovských nadnárodných spoločností. Vo svete obchodu to viedlo k tomu, že národné, prípadne regionálne trhy sa začali implementovať do medzinárodného / globálneho trhu. Vznik

a rozvoj nadnárodných spoločností však znamenal aj narastanie počtu podvodného konania a správania sa, k čomu je treba prirátat' aj podvody celého radu veľkých podnikateľov, príslušníkov tzv. finančnej oligarchie. Pred EÚ bola takto postavená výzva čeliť tomuto negatívne trendu, ktorý zasahuje do všetkých oblastí ekonomiky každého jedného členského štátu i Únie ako celku. Odrazilo sa to aj vo vzťahu k národným daňovým systémom, ktoré sa dlhodobo formovali na základe národných zvláštností, zvykov a tradícií (vrátane náboženských), prírodných podmienok, politických kompromisov a pod. Stabilné a svojim spôsobom aj konzervatívne národné daňové systémy boli zrazu nútené sa začat' prispôbovať rozvoju medzinárodného obchodu, s čím súvisela aj nutná reakcia na vznikajúce podvody v oblasti obchodných vzťahov.

Vo sfére zdaňovania sa najvýraznejšie prejavujú negatívne dôsledky rôznych druhov a foriem podvodov, ako je napríklad pranie špinavých peňazí a s tým spojené príjmy z trestnej činnosti, sprenevera a iné podvody, poškozovanie finančných záujmov EÚ, neprehľadnosť finančných vzťahov medzi jednotlivými nadnárodnými spoločnosťami, oneskorené platby v obchodných transakciách, falšovanie eura a pod. Žiaľ, častokrát sú tieto podvody výslednicou finančno-ekonomických a politických záujmov niektorých členských štátov EÚ a ich vládnych predstaviteľov.

Otázka plnenia / neplnenia daňových povinností je veľmi úzko spojená s konkrétnym daňovým systémom, s jeho (ne)stabilitou, (ne)transparentnosťou, jednoduchosťou / zložitosťou, poskytovaním / neposkytovaním právnej istoty pre nositeľov daňových povinností a ďalšími súvisiacimi aspektmi. V tejto súvislosti možno poukázať na to, že v odbornej literatúre<sup>79</sup> sa daňové povinnosti stotožňujú so zmluvnými vzťahmi a sú ponímané ako výsledok zmluvných vzťahov na celospoločenskej

---

<sup>79</sup> K tomu pozri: MATOUŠEK, P.: *Prevence proti porušování právních předpisů a proti podvodným jednáním - kvalitní poradenství*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.24.

úrovni<sup>80</sup>. Pokiaľ dohodnutá nevyhnutnosť, ktorou je zhromaždenie finančných prostriedkov pre fungovanie štátu, sa stala celospoločenský uznanou, tým sa zmenila z uznanej dohodnutej nevyhnutnosti na uznanú povinnosť (v našom prípade na povinnosť platenia daní). V prípade, že tieto zmluvné vzťahy prestanú byť obojstranne výhodné a sú jednostranne deformované na úžitok len jednej zo zmluvných strán alebo dochádza k obchádzaniu, nedodržiavaniu či porušovaniu povinností, potom vznikajú nezhody, rôzne spory, ale predovšetkým podvody, ktoré sú bytostne spojené s nepriamym zdaňovaním. K takýmto podvodom v oblasti DPH patrí napríklad zneužívanie oslobodenia od DPH pri dovoze v prípade, že po ňom nasleduje dodanie alebo preprava v rámci EÚ, karuselové podvody, skresľovanie hospodárskych výsledkov, manipulácia či nepoužívanie elektronických registračných pokladníc, neodôvodnené žiadosti o vrátenie dane atď.

## **1.2. Príčiny zneužívania daňového systému v EÚ**

Príčiny zneužívania daňového systému<sup>81</sup> (potenciálne i skutočné) sú hlboko zakorenené predovšetkým v samotných daňových systémoch jednotlivých členských štátov. Môže sa jednáť napríklad o nižšiu výšku a mieru daňového zaťaženia, vyhovujúcu konštrukciu daňových sadzieb, poskytovanie úľav a širšej škály oslobodenia od zdanenia, možnosti odpočtu rôznych súm od základu dane / vypočítanej dane atď.

Ako to vyplynulo aj z predchádzajúceho textu, vo všetkých prípadoch ide o zákonné spôsoby / možnosti, ktoré sa javia ako využitie výhodnejšieho daňového režimu, než je zakotvený v iných (daňovo konkurenčných) štátoch, ktorými je takýto stav posudzovaný ako *škodlivý* či účelovo ako *zneužívanie daňového systému*.

---

<sup>80</sup> K názoru, že daňová povinnosť je vlastne záväzkovým právnym vzťahom a že teda daňovo-právny vzťah je v skutočnosti záväzkovým právnym vzťahom, resp. že daňové právo je súčasne právom obligačným, sme sa vyjadrili na stránkach odbornej spisby už skôr. K tomu pozri napríklad: BABČÁK,V: *Slovenské daňové právo*. EPOS, Bratislava, 2012, s.130 a n.

<sup>81</sup> V ďalšom texte budeme používať označenie „zneužívanie daňového systému“ čo však nevyklučuje **jednorázové** „zneužitie“ a slovnému spojeniu „daňový systém“ je významovo na roveň postavené spojenie „daňové systémy“ v zodpovedajúcich gramatických tvaroch.



Pokiaľ je všeobecne uznávaná a akceptovaná hospodárska súťaž medzi jednotlivými štátmi, čo neznamená nič iné, ako dosiahnuť lepšie obchodné / hospodárske výsledky štátu, obchodných spoločností atď. než konkurencia, potom sa treba zamyslieť nad tým, čo je v oblasti daní prípustné a čo nie, čo je „na hranе“ zákonnosti, obchodných zvyklostí a pod. a čo už vstupuje do zorného poľa porušenia princípu zákonnosti a či by hospodárskej súťaži nemala konvenovať aj daňová súťaž.

Príčiny, ktoré sa považujú za súčasť zneužívania daňového systému sú však ovplyvňované aj súvisiacimi faktormi, ako sú ekonomické a politické podmienky života obyvateľstva, stav a kvalita podnikateľského prostredia v jednotlivých štátoch, tradície, národné zvláštnosti, úroveň reálneho demokratického systému, vyjadrenie a presadzovanie fiskálnych záujmov konkrétneho štátu, úroveň daňovo-právneho vedomia spoločnosti i jednotlivých daňových subjektov atď.

Všetky uvedené príčiny (priame, spojené s konkrétnym daňovým systémom, i tie súvisiace) možno skúmať z rôznych hľadísk, možno za tým účelom zvoliť aj rôzne triediace kritéria, napríklad či predmetom skúmania bude konkrétny vnútroštátny priestor alebo jeho medzinárodné porovnanie, teoretické / abstraktné skúmanie alebo konkrétna, praktická aplikácia a pod. Z toho vyplýva jeden **čiasťkový záver**: príčiny zneužívania daňového systému nemožno uspokojivo a jednoznačne kategorizovať. V každom prípade však platí, že jednotlivé faktory / aspekty týchto príčin sú medzi sebou vzájomne prepojené. Obdobne to platí aj pokiaľ ide o otázku vzťahu práva a daňového systému konkrétneho štátu, resp. vzťahu zneužitia daňového práva a zneužívania daňového systému.

V ostatných rokoch sa v oblasti daní skôr ako pojem „zneužívanie daňového systému“ na stránkach odbornej spisby prezentuje pojem „zneužitie zneužívanie daňového práva“ (v širšom význame „zneužitie práva“). Chtiac-nechtiac sa tieto termíny v textoch zaoberajúcich sa danou problematikou stretávajú, zamieňajú, stotožňujú, ale aj rozlišujú, podobne ako jednotlivé formy protispoločenského konania v oblasti daní. Opäť sa v tejto súvislosti možno presvedčiť o tom, že jedným zo základných

problémov súčasnej vedy o daňovom práve, ale aj súvisiacich vedných disciplín právneho, ekonomického a iného podobného zamerania je nejednoznačné a nejednotné pojmoslovie. .

V nadväznosti na to by sme sa chceli niekoľkými myšlienkami vyjadriť k vzt'ahu „zneužitie daňového práva“ a „zneužívanie daňového systému“. Skôr však je potrebné zaujať stanovisko k výkladu termínu „zneužitie práva“ (čo možno per analogiam vzt'ahovať aj na termín „zneužitie daňového práva“). Predpokladom chápania a pochopenia termínu „zneužitie práva“ je však v prvom rade samotný výraz „zneužitie“.

Sémantický sa v literatúre termínom „zneužitie“ vníma patologické, spoločensky nebezpečné jednanie, ktoré stojí na pomedzí chovania dovoleného a nedovoleného, resp. zakázaného. Toto jednanie po formálnej stránke vykazuje znaky prípustného, resp. nezakázaného chovania, avšak samotným chovaním daný subjekt sleduje iný účel, než ktorý je prípustný a v prípade právnej normy zákonodarcom očakávaný<sup>82</sup>. To však podľa nášho názoru predpokladá, že právna norma *expressis verbis* bude vymedzenie tohto účelu obsahovať. Názor, na ktorý v texte poukazujeme, zdôrazňuje ďalej, že „zneužitie všeobecne je odmietané normatívnymi systémami a je vnímané najmenej ako nečestné, nemravné či nepatričné – zneužitie niečej nepozornosti, slabosti, závislosti, tiesne, nevedomosti... – väčšinou na prospech vlastný či prospech tretej osoby...“<sup>83</sup>. Takto zdôvodnené odmietanie termínu „zneužitie“ však podľa nášho názoru prekračuje rámce práva a vstupuje do sféry morálky. Právo sa síce považuje za minimum morálky, i keď sa súčasne pripúšťa existencia právnych noriem, ktorým chýba morálny atribút<sup>84</sup>. Znamená to, že aj samotné právo môže byť nemorálne.

---

<sup>82</sup> MRKÝVKA, P.: *Zneužití práva a svévole*. In: NECKÁŘ J. (ed.): *Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva*, Masarykova univerzita, Brno, 2014, s.15.

<sup>83</sup> Tamtiež, s.15.

<sup>84</sup> Existujú však aj názory (V. Knapp) o dvoch navzájom sa prenikajúcich normatívnych systémoch (právo a morálka). Pozri: GERLOCH, A.: *Teorie práva*, 2. rozšírené vydání, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, Dobrá voda, 2001, s.254-255.

V prípade vzťahu „zneužitie daňového práva“ a „zneužívanie daňového systému“ ide o vzťah dvoch veľmi blízkych kategórií, z ktorých jedna akoby „vyrastala“, resp. je predpokladom uplatnenia druhej. **K tomu, aby mohlo dôjsť v konkrétnom štáte k zneužívaniu daňového systému, musí to existujúci daňový systém tohto štátu (v zásade) nepriamo / (často i) priamo umožňovať**; takýto daňový systém, ako dobre vieme, je výsledkom pôsobenia súboru právnych noriem najvyššej právnej sily v daňovej praxi. V tomto zmysle sa však dostávame do situácie, kedy by bolo vhodné, dokonca nutné navyše rozlišovať medzi:

- a) *zneužitím daňového práva ako právneho odvetvia*, resp. súboru právnych noriem (teda určitého normatívneho systému), ktoré upravujú určitú oblasť spoločenských vzťahov a ktoré svojou právnou konštrukciou „umožňujú“ / „motivujú“ neurčitý počet daňových subjektov „zneužívať“ či „využívať“ možnosti, ktoré daňový systém upravený týmito právnymi normami ponúka. Zámerne tieto možnosti označujeme na prvý pohľad rozpornými výrazmi „zneužívať“ alt. „využívať“. Prečo? Odpoveď na túto otázku je zložitejšia, než sa na prvý pohľad môže zdať.

Právo ako normatívny systém spoločnosti upravuje spoločenské vzťahy v oblasti daní v danom štáte a v konkrétnom čase tak, ako si to želá demokraticky zvolený parlament a vláda, to znamená v súlade s predpokladaným a podľa všetkého aj želaným vzorcom správania sa voličov, ktorí sú súčasne (väčšinou) aj daňovými subjektmi. Berie pritom / malo by brať do úvahy množstvo faktorov objektívnej i subjektívnej povahy, z ktorých by sme jednoznačne na prvé miesto zaradili presadenie fiskálnych záujmov daného štátu<sup>85</sup>. Bolo by možné uviesť množstvo príkladov, a to nielen z prostredia slovenskej politickej, ekonomickej a právnej scény, ktoré by podporovali tento názor. Asi by v tomto smere neobstálo tvrdenie, že štát zneužíva svoje daňové právo ako objektívne existujúci normatívny systém na presadenie svojich

---

<sup>85</sup> Prírodzene, že ide aj o ďalšie faktory, ako je stav a úroveň ekonomiky, možnosti ekonomiky rozvíjať sa na určitom, požadovanom stupni vývoja, zapojenie štátu do medzinárodnej ekonomickej integrácie či spolupráce a množstvo ďalších.

fiskálnych záujmov a skôr by sa dalo hovoriť o využívaní daňového práva na presadenie týchto záujmov. Toto je však presvedčivý fakt iba potiaľ, pokiaľ skúmame pôsobenie práva na daňový systém v rámci vnútroštátneho priestoru.

Vychádzajúc z premisy, že takýto vzorec správania sa je akceptovaný väčšinou spoločnosti a je vyjadrením toho, čo volebný víťaz / volební víťazi pred konaním volieb sľubovali svojim voličom, mal by byť i samotný daňový systém založený na tom, čo chce parlament a vláda vo vzťahu k daňovým subjektom presadiť a v konečnom dôsledku, akú má predstavu o daňovom systéme aj väčšina daňových subjektov<sup>86</sup>; ;

- b) *zneužitím konkrétneho daňového oprávnenia* daňového subjektu v konkrétnej procesnej situácii. Problémom zneužitia práva v oblasti daňového práva sa takto stáva situácia, kedy daňový subjekt presne postupuje podľa pozitívnej právnej úpravy, t. j. textu zákona, ale jeho postup je následne spochybnený s tým, že bol síce zákon dodržaný, ale došlo k jeho zneužitiu. V literatúre sa v tejto súvislosti môžeme stretnúť s názorom, že svojim charakterom sa inštitút zákazu zneužitia práva blíži zákazu výkonu práva v rozpore s dobrými mravmi<sup>87</sup>. Toto je však v rozpore s iným názorom, podľa ktorého vzhľadom na to, že zákaz zneužitia práva je silnejší než dovolenie dané právom, nie je takéto chovanie výkonom práva, ale protiprávnym jednaním<sup>88</sup>.

Rozpor sa týka aj ďalších stránok výkladu podstaty zneužitia práva. Napríklad podľa jedného názoru<sup>89</sup> sa musí jednať o výkon práva, ktorého zmyslom nie je dosiahnuť uspokojenie vlastných záujmov či potrieb, ale tento výkon musí byť vedený výlučným úmyslom spôsobiť inej osobe ujmu. V súlade s tým

---

<sup>86</sup> Závisí to však aj od toho, akú pozornosť v predvolebnom období venovali víťazné politické strany otázkam spojeným so zdaňovaním.

<sup>87</sup> ONDRÝSEK, R.: *Legalita aplikácie zneužití práva v daňovom právu*. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva (recenzovaný zborník vedeckých prác), UPJŠ v Košiciach, Košice, 2016, s.225.

<sup>88</sup> MRKÝVKA, P.: *Zneužití práva a svévole*. In: NECKÁŘ J. (ed.): Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva, Masarykova univerzita, Brno, 2014, s.15.

<sup>89</sup> GERLOCH, A., TRYZNA, J. *Nad vázaností soudce zákonem z pohledu některých soudních rozhodnutí*. In Právní rozhledy, 2007, č.1.

musí ísť o situáciu, kedy nemožno považovať za zneužitie práva okolnosť, že sa konajúci subjekt snaží dosiahnuť tiež uspokojenie vlastných záujmov, napríklad zníženie daňovej povinnosti. V tomto zmysle je inštitút zneužitia práva považovaný za inštitút súkromno-právny, pričom jeho zmyslom je chrániť iné subjekty pred šikanou zo strany osôb im postavených na roveň (ide teda o horizontálny vzťah) s tým, že taká šikana neprichádza do úvahy v prípade verejného práva. Proti tomu stojí názor<sup>90</sup>, ktorý zdôrazňuje, že zneužitie smeruje k ujme iného a súčasne je sledovaný vlastný prospech. Zneužitím práva je podľa tohto názoru situácia, kedy niekto vykoná svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného alebo spoločnosti; takéto chovanie, ktorým sa dosahuje nedovolený výsledok, je iba zdanlivo dovolené. O chovanie iba zdanlivo dovolené sa jedná z toho dôvodu, že objektívne právo nepozná chovanie súčasne dovolené i nedovolené.

Uviedli sme iba vzorku dvoch skupín protichodných názorov na podstatu termínu „zneužitie práva“.

V odbornej literatúre sa v súvislosti s podmetovým aspektom zneužitia práva stretávame aj s názorom, že pri skúmaní tejto problematiky je treba rozlišovať medzi dvoma základnými subjektmi, ktoré môžu právo „zneužívať“. Jedná sa o:

1. štát, resp. orgán štátnej či verejnej moci (pri „tvorbe“ či aplikácii práva) alebo
2. jednotlivец, resp. iný „neštátny“ adresát práva (napríklad pri šikanóznom výkone subjektívneho práva)<sup>91</sup>.

Na každej z týchto úrovní je „zneužitie“ možné len vo vzťahu k moci, ktorou právo disponuje. Právny systém je existenčne spätý s mocou<sup>92</sup>. Oveľa vážnejšia zviazanosť s mocou sa však podľa

---

<sup>90</sup> MRKÝVKA, P.: *Zneužití práva a svévole*. In: NECKÁŘ J. (ed.): *Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva*, Masarykova univerzita, Brno, 2014, s.15.

<sup>91</sup> Pozri: SCHWEIGL, J.: *Pojednání o teoreticko-etických aspektech zneužití práva s přesahem do práva finančního*. In: NECKÁŘ J. (ed.): *Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva*, Masarykova univerzita, Brno, 2014, s.21.

<sup>92</sup> Tamtiež, s.22.

nášho názoru týka prepojenia daňového systému a moci v štáte. Bez akýchkoľvek pochybností možno v tomto prípade konštatovať, že bez existencie daňového systému, ktorý by podrobne nereguloval otázky hmotnej i procesnej daňovej povahy, by nebolo možné v súčasnom právnom štáte realizovať štátnu či v širšom rámci verejnú moc.

Náš záujem sa v ďalšom texte sústreďí práve na problém „zneužívania daňového systému v EÚ“.

Už v predchádzajúcom texte sme upozornili na to, že v rámci vnútroštátneho priestoru by neobstálo jednoznačné presvedčenie o tom, že štát zneužíva svoje daňové právo (v objektívnom slova zmysle) na presadenie svojich záujmov, predovšetkým fiskálneho charakteru. Pokiaľ však budeme skúmať vzájomné vzťahy štátov v daňovej oblasti medzi sebou z hľadiska poznávania a skúmania príčin, pre ktoré dochádza k zneužívaniu ich daňových systémov, dospejeme k záveru, že príčiny zneužívania daňového systému možno posudzovať z dvoch hľadísk:

1. z pohľadu zneužívajúceho štátu, ktorý zneužívaním daňového systému iného štátu získava vyššie daňové príjmy. V tomto smere môže dôjsť k paradoxnej situácii, a to že na strane štátu, ktorý „zneužíva“ nevýhodný daňový systém iného štátu, bude veľmi problematické hovoriť o zneužívaní; skôr by sa hodil výraz „využívanie nedostatkov daňového systému „zneužívaného“ štátu“;
2. z pohľadu zneužívaného štátu, ktorý v dôsledku výhodnejšieho daňového režimu iného štátu prichádza o daňové príjmy. V tomto prípade sa zaužívalo všeobecne presadzované označenie „škodlivá daňová súťaž“ / „nekalá daňová súťaž“<sup>93</sup> či na roveň stavaný termín „agresívne daňové plánovanie“.

---

<sup>93</sup> Pozri napríklad: Záverečné správy o 15 akčných bodoch OECD proti BEPS, ktoré boli sprístupnené verejnosti 5.októbra 2015 a Rada tento výsledok privítala v dokumente „*Záver Rady o zdaňovaní právnických osôb – narúšanie základu dane a presun ziskov*“ z 8.decembra 2015. Zdôraznila pritom, že „nekalá daňová súťaž medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami by mohla ohroziť fungovanie jednotného trhu, pričom uznáva dôležitosť zdaňovania pre konkurencieschopnosť“ (pozri tlačovú správu 910/15 z 8.decembra 2015).

Uvedený príklad je pritom abstraktným vyjadrením neurčitého počtu daňových subjektov jedného (zneužívaného) štátu, ktorí v dôsledku nevýhodného daňového systému svojho domovského štátu presúvajú svoje zisky / príjmy, svoju daňovú rezidenciu, zakladajú svoje dcérske spoločnosti a pod. na územie druhého (zneužívajúceho) štátu.

Ako ďalší **čiasťkový záver** vo vzťahu k príčinám zneužívania daňového systému možno sformulovať tézu, že zdroj týchto príčin vyrastá z právneho poriadku daného členského štátu (teda nielen z jeho právnej úpravy daní a zdaňovania), avšak to ešte neznamená, že iba kvalita / nekvalita (roztrieštenosť, časté zmeny atď.) právnej úpravy je „zodpovedná“ za zneužívanie práva v tejto oblasti.

V odbornej spisbe sa uvedené príčiny spájajú najmä so vznikom daňových únikov<sup>94</sup>. V tejto súvislosti však možno konkrétne príčiny analogicky vzťahovať sensu largo aj na iné formy a druhy protispoločenského konania, než sú iba samotné daňové úniky; možno teda hovoriť o príčinách zneužívania daňových systémov / zneužívania daňového práva.

V zásade s členením faktorov, pre ktoré dochádza k vzniku daňových únikov na **ekonomické, politické, legislatívne, psychologické a sociálne - morálne** možno vysloviť súhlas. Netreba však zabúdať na to, že tieto faktory majú svoj podiel nielen na vzniku daňových únikov, ale aj iných foriem protispoločenského konania.

V súvislosti s analýzou daňových únikov sa v odbornej literatúre možno stretnúť aj s používaním termínu „daňový odpor“<sup>95</sup>, ktorý akoby signalizoval, že daňový únik je jedným z prejavov daňového odporu súvisiaceho s celkovou nespokojnosťou daňových subjektov s realizovanou daňovou politikou štátu.

---

<sup>94</sup> Pozri napríklad: LENÁRTOVÁ, G.: *Faktory vzniku daňových únikov*. In: Ekonomické rozhrady, VŠE, Bratislava, 2000, roč.29, č.3, s.243 alebo KUBÁTOVÁ, K.: *Daňová teória a politika*, 6.aktualizované vydání. Wolters Kluwer, Praha, 2015.

<sup>95</sup> Pozri bližšie: ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike (možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami)*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s.28 a n.

K jednotlivých faktorom, z nášho pohľadu v čiastočne pozmenenej podobe, možno uviesť nasledovné postrehy (bez toho, aby sme tým súčasne určili aj poradie ich dôležitosti):

1. **ekonomické faktory** → daňové úniky sú odrazom ekonomickej sily každého štátu. Ide o fenomén, ale súčasne aj problém doby, v ktorej žijeme<sup>96</sup>. V ekonomicky rozvinutých krajinách je množstvo daňových únikov, v porovnaní s rozvíjajúcimi sa / rozvojovými štátmi menšie. Je preto zreteľné, že v ekonomicky vyspelých štátoch bude potrebné využívať sofistikovanejšie a zložitejšie metódy na odhaľovanie a eliminovanie zneužívania daňového systému, najmä v prípade daňových únikov, čo treba chápať aj ako reakciu na premyslené protiprávne konanie daňových subjektov buď v postavení jednotlivcov alebo organizovanej skupiny. V rozvinutých ekonomikách by sa teda mala uplatňovať aj nižšia miera zásahov štátu do zdaňovania, ako v ekonomicky málo / menej rozvinutých štátoch. Žiaľ, každodenná realita – pokiaľ ide o zásahy, ktoré vyžadujú legislatívne zakotvenie – nás presvedča o opaku;
2. **politické faktory** → tieto faktory vyplývajú z nesúhlasu daňových subjektov s politickými rozhodnutiami a taktiež konkrétnou daňovou politikou štátu, pretransformovanou do daňových zákonov. Daňová politika štátu je / a aj bola vždy odrazom konkrétneho politického spektra v danom štáte. V tomto smere vzniká otázka, či v niektorých prípadoch zneužívania daňového systému (napríklad sa to týka / môže týkať i Slovenska) k tomu nedochádza aj na základe daňových noriem, ktoré boli schválené parlamentom v konkrétnom daňovom zákone „na objednávku“ finančných oligarchov. Z času na čas prenikajú o takýchto „objednávkach“ na verejnosť informácie v podobe rôznych indícií, ktoré niekedy „prerastajú“ až do pravdepodobnosti blížiacej sa k istote, že tomu tak je. Svedčilo by to vlastne o tom, že parlamentná väčšina / aspoň jej časť je si vopred vedomá možnej „zneužiteľnosti“ práva a teda

---

<sup>96</sup> ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie prostriedky pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s. 24.



aj zneužitia daňového systému. Pritom však k porušeniu práva, v súlade s textom zákona, nedošlo. Takéto prípady nielenže nemožno vylúčiť, ale skôr k nim v súčasnosti, keď „peniaze hýbu svetom“ pravdepodobne dochádza;

3. **zákonné faktory** → tieto faktory súvisia s kvalitou / nekvalitou daňovej normotvorby, zrozumiteľnosti, jasnosti a jednoznačnosti daňových zákonov a ich relatívnej stability. S tým súvisí aj naplnenie požiadavky právnej istoty daňových subjektov. Vzniká otázka, či sú časté zmeny daňových zákonov objektívne potrebné alebo k nim dochádza bez predchádzajúceho uváženia ich zmyslu, filozofie a právnych dôsledkov pre svojich adresátov zo strany príslušných predkladateľov;
4. **psychologické faktory** → zneužívanie daňového systému je bezprostredne spojené s motiváciou daňových subjektov k (ne)dodržiavaniu zákonných pravidiel zdaňovania. Z toho vyplýva, že majú subjektívny charakter, pretože každá osoba (fyzická / právnická) reaguje na svoje daňové zaťaženie inak. Súvisí to najmä s otázkou **hranice daňovej únosnosti**<sup>97</sup>, ktorá je u každého z nich vyjadrená / stanovená inak. Pri prekročení tejto hranice príslušný daňový subjekt začína pociťovať nechuť daň platiť, čo vyúsťuje spravidla do daňového úniku. Daňový subjekt v mnohých prípadoch predpokladá, že správca dane práve jeho daňové priznanie nebude kontrolovať (čo je často

---

<sup>97</sup> Otázka úrovne daňového zaťaženia, teda, do akej miery možno považovať hranice zdaňovania ešte za prijateľné, je ešte stále otázkou v daňovej teórii i legislatívnej praxi nedocenenou. V tejto súvislosti možno konštatovať **absenciu ustanovených hraníc zdaňovania a miery daňovej spôsobilosti daňovníka**. Napríklad podľa uznávaného poľského právneho vedca C. Kosikowskeho, štát by mal ustanoviť a následne rešpektovať hranice zdaňovania, ako aj počítať s dôsledkami z toho vyplývajúcimi. Zásada týkajúca sa hraníc zdaňovania by mala byť zakotvená dokonca priamo v ústave daného štátu. Navyše C. Kosikowski sa vo vzťahu k poľskej ústave domnieva, že by bolo potrebné do ústavy implementovať aj zásadu daňovej spôsobilosti daňovníka, čo je nevyhnutné v chápaní mikroekonomickom. Jej podstata spočíva v tom, že výška daňového bremena neprekročí spôsobilosť daňovníka znášať ho bez hrozby likvidácie daňového zdroja alebo zmenšenia majetku daňovníka. Bližšie k tomu pozri: KOSIKOWSKI, C.: *Hranice zdaňovania - hlavné problémy* (Limits of taxation – main problems). In: STUDIA IURIDICA Cassoviensia. UPJŠ, Košice, roč. 2, 2014, č.1, s.4-10.

veľmi reálne najmä v prípade dane z príjmu fyzickej osoby). Podľa nášho názoru by daňovo-právne normy pri ustanovení úrovne daňového zaťaženia mali brať do úvahy predovšetkým tieto činitele:

- dostatočnosť daňových prínosov pre štátny rozpočet (miestne rozpočty),
- súlad medzi priamym a nepriamym zdaňovaním z pohľadu výšky daňových sadzieb,
- zdravú súťaž / konkurencieschopnosť (ako protiklad agresívneho daňového plánovania) medzi daňovými systémami členských štátov EÚ.

S otázkou hraníc daňovej únosnosti úzko súvisí aj problém **daňovej istoty** ako atribútu právnej istoty. Tento problém sa najnovšie začal „predierat“ na verejnosť v rámci Rady ECOFIN v správe o daňových otázkach určenej Európskej rade<sup>98</sup>. Návrh tejto správy vypracovala a schválila pracovná skupina Rady na vysokej úrovni pre daňové otázky 6. júna 2017;

---

<sup>98</sup> Správa bola schválená 12. júna 2017. V bode 24, ktorý sa týka zlepšenia mechanizmov riešenia sporov medzi členskými štátmi sa zdôrazňuje, že mnoho zainteresovaných strán považuje za dôležité, aby sa zabezpečilo spravodlivé, účinné a konkurencieschopné hospodárstvo, pričom daňová istota zohráva dôležitú úlohu pri podpore investícií a rastu a mala by byť súčasťou daňového prostredia, v ktorom podniky pôsobia. Potenciálne prípady dvojitého zdanenia by sa preto mali riešiť rýchlo a rozhodne.

Pod písm. e) (Daňová istota) sa v bodoch 101 a 102 poukazuje na to, že slovenské predsedníctvo iniciovalo diskusiu o „daňovej istote a účinnej daňovej správe“ na neformálnom zasadnutí Rady ECOFIN 10. septembra 2016 (následne sa na ňu nadviazalo na zasadnutiach pracovnej skupiny na vysokej úrovni 20. septembra a 22. novembra 2016). Predsedníctvo predovšetkým zaslalo delegáciám list, v ktorom navrhlo, aby sa na túto tému začali vnútroštátne konzultácie a aby sa v rámci pracovnej skupiny na vysokej úrovni systematickejšim spôsobom diskutovalo o daňovej istote a účinnej daňovej správe. Po slovenskom predsedníctve nadviazalo maltské predsedníctvo na túto otázku diskusiou v rámci témy „Daňová istota v meniacom sa prostredí“ na neformálnom zasadnutí Rady ECOFIN 7. – 9. apríla 2017. Samotná diskusia sa konala na zasadnutí pracovnej skupiny na vysokej úrovni dňa 6. apríla 2017. Pri tejto príležitosti predsedníctvo predložilo 10-bodový akčný plán s cieľom zabezpečiť vyššiu úroveň daňovej istoty v EÚ.

5. **eticko-morálne faktory**<sup>99</sup> → tieto sú rozdielne v závislosti od stavu a úrovne ekonomiky i vyspelosti demokracie v konkrétnom štáte. Nedostatok daňovej etiky a morálky a z toho vyplývajúca absencia solidarity so sociálnymi skupinami s nízkymi príjmovými zdrojmi je väčšinou spojená aj s vyšším stupňom zneužívania daňového systému. Často je to však zviazané aj s rôznymi „neduhmi“ danej spoločnosti, ako je korupcia v orgánoch verejnej moci, nehospodárnosť pri vynakladaní finančných prostriedkov pochádzajúcich z daňových príjmov, zneužívanie sociálneho systému spoločnosti, tolerovanie „čiernej a šedej ekonomiky“ a pod. Ako sa uvádza v literatúre<sup>100</sup>, k tomu pristupuje aj „*nízka daňová morálka, absencia vzdelania, prístup k dôverným informáciám, zlá finančná situácia a snaha obohatiť sa*“. Bez akýchkoľvek pochybností možno podľa nášho názoru k tomu pripojiť aj *nízku úroveň daňovo-právneho vedomia spoločnosti*.

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

V literatúre sa možno stretnúť aj s názorom<sup>101</sup>, že hlavnou príčinou daňových únikov sú mechanizmy zdanenia v jednotlivých štátoch, a to najmä pokiaľ ide o vyrubovanie daní na základe daňových priznaní a ich následnú kontrolu správnosti, ktorá

---

<sup>99</sup> K tomu sa žiada dodať, že G. Lenártová označuje uvedenú skupinu príčin ako sociálno-etické faktory s tým, že v štátoch s vysokými daňovými únikami je nedostatok občianskeho uvedomenia a daňovej etiky. Pozri: LENÁRTOVÁ, G.: *Faktory vzniku daňových únikov*. In: Ekonomické rozhrady, VŠE, Bratislava, 2000, roč.29, č.3, s.243.

<sup>100</sup> KLIMEŠOVÁ, L.: *Daňová optimalizace*. Ústav práva a právni vědy, Praha, 2014, s.50.

<sup>101</sup> MARTINEZ, J. C.: *Daňový únik*. 1. vyd. HZ Editio, Praha, 1995, s. 30-40.

disponuje veľmi obmedzenými prostriedkami na príliš veľký rozsah úloh. Tento názor ďalej vychádza z toho, že spoliehať sa pri zisťovaní rozsahu predmetu zdanenia na úprimnosť daňovníka je to isté, ako ho priamo vyzývať k podvodu. V oblasti nepriamych daní, konkrétne u DPH považuje za veľkú slabinu daňového systému odpočítanie dane na vstupe, a to v súvislosti s vystavovaním fiktívnych faktúr.

Chceme zdôrazniť, že *pokiaľ spoločnosť / štát (presnejšie orgány zákonodarnej a vykonavej moci) nerieši príčiny vzniku rôznych protispoločenských konaní, neeliminujú sa ani dôsledky takéhoto nežiaduceho / neželaného stavu*. Práve naopak, táto skúsenosť je / môže byť motivujúcim / “štartujúcim“ impulzom aj pre ďalšie subjekty začať a pokračovať v takomto konaní. Pomerne veľkú negatívnu úlohu v tomto smere zohrávajú aj elektronické a printové médiá, ktoré často v záujme zvýšenia svojej sledovanosti, fakticky poskytujú „návody“ na protiprávne konanie, ktoré jednoznačne možno posudzovať ako nové, kreatívne a sofistikovanejšie, než boli tie protiprávne postupy, s ktorými mala možnosť sa oboznámiť už v minulosti odborná i laická verejnosť.

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

Slovensko, žiaľ, nie je výnimkou v uvedenom slova zmysle. Ani na Slovensku sa neriešia príčiny spojené s nízkou úrovňou daňovej disciplíny a vlastne daňovej morálky, aj keď termín *morálka* vo vzťahu k daniam a požiadavka na daňovú morálku akoby „pokrivkávala“ a stávala sa vlastne quasi „nemorálnou kategóriou“. V tomto zmysle nás nevdôjak napadá obdobná známa a stále platná (i keď nie vždy uplatňovaná) latinská myšlienka o tom, že „spravodlivosť nemá krívať“ (Iustitia non debet claudicare). V slovenských podmienkach takmer jednoznačne prevažujú

následné zásahy štátu v podobe negatívnej hmotnej stimulácie daňových subjektov, počnúc ukladaním rôznych pokút a podobných daňových sankcií a končiac až trestnoprávnymi dôsledkami z uplatnenia daňovej zodpovednosti. „Štát“ podľa nášho názoru (platí to ale aj o celej EÚ) zlyháva v otázke predvídania budúceho ekonomického a sociálneho vývoja, ako aj možného vzniku a rozvoja nových a sofistikovanejších foriem a prejavov protispoločenského konania a iba následne prispôsobuje svoje legislatívne opatrenia na prostredie, v ktorom dochádza k negatívnym javom v spoločnosti (v tomto prípade k porušovaniu daňových predpisov). Prečo je tomu tak, to je už otázka pre odborníkov z rôznych oblastí spoločenských vied.

Z toho, čo bolo uvedené dosiaľ, možno vyvodit' ďalší **čiasťkový záver**: na nižšom výbere daňových príjmov verejných rozpočtov celkovo v rámci EÚ sa vo väčšom alebo menšom rozsahu podieľajú obidve strany daňovo-právnych vzťahov, to znamená nielen povinné subjekty, ale aj oprávnené subjekty, ktorými sú jednotlivé štáty reprezentované príslušnými orgánmi daňovej správy.

Pokiaľ ide o povinnú stranu daňovo-právnych vzťahov, sú to daňové subjekty, ktoré nedodržiavajú / porušujú daňovú disciplínu, bez ohľadu na ich subjektívne alebo aj objektívne dôvody pre takéto konanie.

Čo sa týka oprávnenej strany, svoj podiel na nižšom výbere daní majú aj členské štáty EÚ najmä svojou protekcionistickou daňovou politikou, ktorou v záujme prilákania zahraničných investorov ponúkajú pre nich daňové výhody, a to v pomerne veľkom rozsahu, pričom treba brať do úvahy aj to, že pre tuzemské daňové subjekty sú takéto výhody nedostupné. V nadväznosti na to sú tieto daňové subjekty vlastne „motivované“ domácou vládou hľadať výhodnejšie daňové režimy v zahraničí. V literatúre sa v tejto spojitosti objavuje označenie „**krajina s privilegovaným daňovým režimom**“<sup>102</sup>. Je istým paradoxom, že vláda SR v materiáli „Informácia o problematike daňových rajov“<sup>103</sup> uvádza znaky vedúce

---

<sup>102</sup> LESERVOISIER, L. Daňové ráje. HZ, Praha, 1996, s. 9.

<sup>103</sup> Dostupné na:

k označeniu krajiny s tzv. „**škodlivými zvyhodňujúcimi daňovými režimami**“, ktoré sú zamerané na prilákanie zahraničných investorov, čo samo o sebe pripomína aj politiku Slovenska v tejto oblasti.

S predchádzajúcim čiastkovým záverom súvisí aj ďalšie zistenie, a to, že v zakladateľských zmluvách chýba aspoň rámcová zmienka o daňovej politike EÚ<sup>104</sup>, napríklad podľa vzoru čl.3 ods. 1 písm. e) ZoFEÚ, v ktorom sa hovorí o spoločnej obchodnej politike. Spoločná obchodná politika patrí síce do výlučnej pôsobnosti Únie, zatiaľ čo daňová politika ako súčasť hospodárskej politiky členských štátov ostáva v ich výlučnej právomoci. Toto sa však dostáva do rozporu s myšlienkou spoločnej obchodnej politiky, pretože medzi

---

[http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-81728?prefixFile=m\\_](http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-81728?prefixFile=m_)

<sup>104</sup> K problematike daňovej politiky EÚ, najmä v jej inštitucionálnom rámci bližšie pozri: SÁBO, J.: *Daňová politika Európskej únie* (dizertačná práca). UPJŠ, Košice, 2016, s.18 a n.

Tzv. daňová politika EÚ, presnejšie politika v oblasti zdaňovania, ktorú pri svojom zrode formovali a razili vtedajšie Európske spoločenstvá, nebola v minulosti politikou prioritnou. Daňová politika sa na začiatku európskej integrácie považovala za otázku, ktorá jednoznačne patrí do výlučnej právomoci členských štátov. Vychádzalo sa z toho, že právo štátu vyberať dane patrí medzi neoddeliteľné znaky štátnej suverenity. Až vznik Európskeho hospodárskeho spoločenstva znamenal postupné okliešťovanie daňových oprávnení národných parlamentov členských štátov, pričom prvé zárodoky tejto zmeny v otázkach zdaňovania treba hľadať v Rímskych zmluvách z roku 1957. V týchto zmluvách články venované daňovo-právnej problematike, predovšetkým v oblasti nepriameho zdaňovania, viedli k narušeniu zákonodarného monopolu národných parlamentov členských štátov v oblasti tvorby daňového práva.

Spoločným menovateľom zmien v postojoch vtedajších predstaviteľov dnešnej EÚ boli podľa nás dva vzájomne spojené myšlienkové prúdy budúceho ekonomicko-sociálneho a politického smerovania v EÚ:

1. vytvorenie jednotného vnútorného trhu, ktorý by bol schopný garantovať voľný pohyb osôb, tovaru, služieb a kapitálu a
2. myšlienka zavedenia jednotnej meny v rámci celej EÚ, čím by odpadli aj problémy spojené so stabilitou menových kurzov vo vnútri EÚ.

Za prvotné daňové ustanovenia, ktoré predpokladali spoluprácu členských štátov v daňovej oblasti treba považovať čl.110 až 113, v širšom rámci i čl.114 až 118, ktoré sa týkajú aproximácie práva. Ich ustanovenia vlastne predurčili ďalší vývoj v oblasti daní, pretože napríklad nepriamym daniam bola venovaná pozornosť v štyroch článkoch, zatiaľ čo priamym daniam iba v jednom článku.

týmito politikami by mala existovať priama väzba a symbióza pôsobenia.

Pri formulovaní názorov podobného charakteru nám nejde o to, aby sa členské štáty vzdali časti svojej daňovej suverenity ako v prípade nepriamych daní, avšak v tak významnej oblasti hospodárskej politiky, akou je daňová politika členského štátu, by v zakladateľských zmluvách EÚ nemala chýbať aspoň zmienka o nutnosti vytyčiť princípy alebo predstavy o (základoch) spoločnej daňovej politike (politiky) EÚ. Tieto myšlienky v prvom rade majú politický podtón, avšak ako to poznáme z reálneho života, politikum v súčasnosti je integrálnou súčasťou právneho prostredia, v ktorom občania Európy žijú a vlastne „materializuje“ obsah a filozofiu právnych aktov EÚ a teda aj vnútroštátnych právnych poriadkov.

Aj napriek tomu, čo bolo uvedené v predchádzajúcom odseku, predsa len to, čo by sme mohli v širšom kontexte označiť ako daňová politika EÚ, bolo vyjadrené v jednom oznámení Komisie pod názvom „**Daňová politika v Európskej únii: priority pre nadchádzajúce roky**“<sup>105</sup>. Podstata tejto stratégie spočívala v tom, že za podmienky, že členské štáty dodržiavajú pravidlá EÚ, si môže každý z nich slobodne zvoliť daňový systém, ktorý považuje za najvhodnejší. V tomto zmysle sa základnými prioritami daňovej politiky EÚ stali: **(1)** odstránenie daňových prekážok pre cezhraničné obchodné transakcie, **(2)** boj proti škodlivej daňovej konkurencii a **(3)** podpora väčšej spolupráce medzi daňovými správami pri zabezpečovaní kontroly a boji proti daňovým podvodom. Tieto tri body akoby predvídali ďalší vývoj v oblasti daní v podmienkach EÚ, ktorý by ani najväčší optimista nemohol s pokojným svedomím označiť za pozitívny.

Už boli spomínané viaceré faktory, ktoré navonok spochybňujú zodpovedný prístup daňových subjektov k daňovej disciplíne. Následným uvedením týchto aspektov vôbec nechceme ospravedlňovať to, že daňové subjekty neplnia svoje daňové povinnosti tak, ako to predpokladajú a vyžadujú daňové zákony.

---

<sup>105</sup> Uverejnené v Ú. v. EÚ (2001/C 284/03) dňa 10. októbra 2001. V španielskej mutácii pod názvom „**Política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años**“. COM(2001) 260 final.

Skôr by sme chceli poukázať na príčiny, ktoré k tomuto nezodpovednému konaniu daňové subjekty vedú, či v niektorých smeroch doslova motivujú. **Motivačné faktory v daňovom práve sú zásadným ukazovateľom vzťahu daňových subjektov k požiadavkám na daňovú disciplínu a z toho vyplývajúcu daňovú zodpovednosť** a v konečnom vyjadrení aj k presvedčeniu, že štát, v ktorom pracujú a žijú je aj skutočne, nielen v politických proklamáciách, právnym štátom.

V nasledujúcom texte chceme uviesť niektoré konkrétnejšie príklady toho, prečo vôbec daňové subjekty zneužívajú daňový systém. Je na orgánoch verejnej moci aby, pokiaľ majú skutočný záujem na riešení týchto príčin, sa „inšpirovali“ nasledovnými myšlienkami:

1. občania Únie (fyzické osoby so štátnou príslušnosťou niektorého členského štátu EÚ) sú súčasne reálnymi či potenciálnymi daňovými subjektmi. Tieto osoby sú v každodennej realite často konfrontovaní s **absenciou daňovej spravodlivosti** v tom najuniverzálnejšom slova zmysle. Nechceme pritom pripomínať všeobecné teoretické koncepcie daňovej spravodlivosti v jej horizontálnom či vertikálnom vyjadrení, ktoré sú predpokladom pre praktické napĺňanie myšlienky daňovej spravodlivosti v konkrétnom daňovom systéme. Tieto sú viac-menej akceptované väčšinou teoretikov z oblasti daňového práva i z iných oblasti spoločenských vied<sup>106</sup>. Skôr sa to týka formulácie podmienok pre zníženie či oslobodenie od dane nad rámec štandardných požiadaviek a zvyklostí, rôznych daňových výnimiek, konštrukcie daňovej sadzby pri konkrétnej dani, kreovania procesných pravidiel uplatňovaných pri správe daní atď. v daňovom zákonodarstve konkrétneho členského štátu EÚ. Toto je súčasne východiskom pre ich porovnanie s daňovými jurisdikciami iných členských štátov EÚ. Jedným z výsledkov tohto porovnania je *existencia väčšej či menšej miery daňovej*

---

<sup>106</sup> Chápanie pojmu „daňová spravodlivosť“ je mimoriadne problematické. Vyplýva to z toho, že už samotný pojem spravodlivosť je veľmi subjektivistický a jeho objektivizácia je takmer nerealizovateľná. K tomu pozri: SCHULTZOVÁ A. a kol.: *Daňovníctvo (daňová teória a politika I)*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s.20 a n.



*nespravodlivosti v jednotlivých členských štátoch, resp. pocit veľkej časti spoločnosti, že aj daňová spravodlivosť v Únii je slepá*<sup>107</sup>;

2. otázka daňovej nespravodlivosti sa dostáva do popredia v myslení, konaní a správaní sa daňových subjektov v súvislosti so slobodami, ktoré poskytuje najmä voľný pohyb pracovných síl, možnosť usadiť sa v inom členskom štáte a tam sa zapojiť do pracovného procesu, podnikania a pod. Pri takýchto príležitostiach sa daňové subjekty zaraďujú do systému zdaňovania platného v danom štáte / v daných štátoch, ktorý odráža, príp. aj nereflektuje celkový stav ekonomiky, jej zadlženosť, kúpnu silu, nezamestnanosť atď. Takto aj v štátoch, ktoré sú napríklad v porovnaní so Slovenskom viac zadlžené a je v nich vyššia miera nezamestnanosti a ich celková ekonomická “kondícia“ zaostáva za slovenskými ekonomickými ukazovateľmi dochádza k tomu, že daňový systém platný v danom štáte / v daných štátoch je pre daňové subjekty výhodnejší než na Slovensku. Z toho možno vyvodit’ **čiasťkový záver**, že na Slovensku všetky doterajšie vládne zoskupenia dominantne zdôrazňovali / proklamovali makroekonomické ukazovatele, podľa ktorých patríme k „táhuňom“ európskej ekonomiky<sup>108</sup>, avšak aký to paradox, že napriek veľmi dobrým

---

<sup>107</sup> V prospech daňovej spravodlivosti sa pritom v ostatných rokoch v EÚ tak Komisia, ako aj Európsky parlament už vyjadrili veľa krát. Na tomto mieste by sme chceli spomenúť aspoň príspevok Komisie pri príležitosti zasadnutia Európskej rady 22.mája 2013 pod názvom „**Boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom**“. Tento dokument sa zameriava na reformy, ktoré členské štáty musia vykonať s cieľom riešiť výzvy týkajúce sa eliminácie daňových podvodov a daňových únikov, a rovnako aj na kroky, ktoré sa ešte musia odsúhlasiť a vykonať na úrovni EÚ.

<sup>108</sup> Podľa Zoznamu štátov podľa HDP v prepočte na jedného obyvateľa v parite kúpnej sily (v USD), ktoré zverejnil MMF za rok 2015 (zoznam 185 štátov), Svetová banka za roky 2011-2015 (zoznam 183 štátov) a Central Intelligence Agency za roky 1993 až 2015 (zoznam 198 štátov) Slovensko figuruje na 39.mieste (39 720 USD/1 obyvateľa podľa MMF), 39.miesto aj podľa Svetovej banky (28 877 USD/1 obyvateľa) a na 42.mieste (29 500 USD/1 obyvateľa) podľa CIA. Zo štátov EÚ (vrátane štátov EHP) Slovensku patrí 20., resp. 21.priečka.

Dostupné na:

[https://sk.wikipedia.org/wiki/Zoznam\\_%C5%A1t%C3%A1tov\\_pod%C4%BEa\\_hrub%C3%A9ho\\_dom%C3%A1ceho\\_produkta\\_v\\_prepo%C4%8Dte\\_na\\_jedn%C3%A9ho\\_obyvate%C4%BEa\\_v\\_parite\\_k%C3%BApnej\\_sily](https://sk.wikipedia.org/wiki/Zoznam_%C5%A1t%C3%A1tov_pod%C4%BEa_hrub%C3%A9ho_dom%C3%A1ceho_produkta_v_prepo%C4%8Dte_na_jedn%C3%A9ho_obyvate%C4%BEa_v_parite_k%C3%BApnej_sily).

ekonomickým výsledkom obyvateľstvo Slovenska na svojej ceste k ekonomickému blahobytu väčšinou z roka na rok skôr stráca<sup>109</sup>, než aby sa zmenšovali rozdiely medzi ním a bohatými členskými štátmi EÚ. Rastúce rozdiely v hodnote bohatstva v eurozóne priznáva aj Európska centrálna banka. Ako uviedla<sup>110</sup>, priepasť medzi ekonomicky silnejšími a slabšími krajinami sa skôr zväčšuje než znižuje, pričom v období vzniku jednotnej meny sa počítalo práve s tým, že rozdiely medzi štátmi sa budú postupne znižovať.

Bolo by možné poukázať aj na iné, tiež dôveryhodné štatistiky zverejňované na internete. Napríklad podľa Eurostatu<sup>111</sup> v roku 2012 bolo Slovensko 18.najbohatšou krajinou v EÚ, zatiaľ čo v roku 2016 kleslo z pohľadu 30 štátov Európy až na 24. miesto.

Podľa toho istého prameňa je skutočná individuálna potreba (AIC), ktorá je meradlom materiálneho blahobytu domácností na Slovensku 23% pod priemerom Únie, pričom sa

---

<sup>109</sup> Napríklad podľa údajov Eurostatu patrila v roku 2012 Slovensku 18. priečka medzi najbohatšími štátmi Európy, avšak v roku 2016, to znamená iba o 4 roky neskôr, to bolo až 24.miesto, teda „prepad“ o 6 priečok.

Dostupné na:

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

<sup>110</sup> Slovensko môže tešiť iba to, že za ním ostali všetky tri zostávajúce krajiny V4, na strane druhej však na prvých troch miestach sú Lichtenštajnsko so 460,9 % európskeho priemeru, Švajčiarsko s 309,4 % európskeho priemeru a Luxembursko s 221,2% európskeho priemeru, čo znamená obrovský rozdiel v kúpyschopnosti obyvateľstva medzi chudobnými a bohatými štátmi toho istého politicko-ekonomického zoskupenia. Pre porovnanie kúpyschopnosť obyvateľov Slovenska dosiahla v roku 2016 len 59,9% európskeho priemeru.

Dostupné na:

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

<sup>111</sup> Dostupné na:

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

v rámci členských štátov AIC pohybuje v rozmedzí od 53% do 132% úniového priemeru<sup>112</sup>.

Tieto a iné údaje, aj napriek tomu, že si v niektorých smeroch čiastočne odporujú, sú v zásade ukazovateľom roztvárania ekonomických nožníc medzi najbohatšími štátmi severu a chudobnejšími štátmi z juhu, k čomu treba (aj keď nie geograficky) prirátat' aj Slovensko. K tomu s ľútosťou dodávame, že podľa štúdie Svetového ekonomického fóra, ktoré každoročne zverejňuje index korupcie ako súčasť správy o globálnej konkurencieschopnosti, je Slovensko druhou najskorumpovanejšou krajinou celej Európy<sup>113</sup>. Možno považovať takúto informáciu za irelevantnú a v ničom nesúvisiacu so znižovaním daňových príjmov? Nepôsobíme síce v oblasti psychológie, napriek tomu sa však domnievame, že psychické prepojenie zmýšľania osoby, ktorá sa podieľa na korupcii je porovnateľné so zmýšľaním osoby (daňového subjektu), ktorá nedodržiava daňovú disciplínu. Aj v jednom aj v druhom prípade ide o konanie proti právnemu poriadku nášho štátu, pričom daný subjekt vychádza väčšinou z predpokladu, že príslušné orgány toto konanie neodhalia a ani náležite nevyšetria a nepotrestajú. Tento záver z väčšej časti podporujú aj doterajšie skúsenosti spojené s medializovanými kauzami daňových podvodníkov prepojených na politické špičky a orgány verejnej moci, ktoré sa akoby odsúvali do úzadia bez náležitého objasnenia a potrestania páchatel'ov;

3. absenciu daňovej spravodlivosti na území EÚ oprávnene pociťujú daňové subjekty, predovšetkým z podnikateľského prostredia v súvislosti s medializovanými informáciami o rozdielnych prístupoch k posudzovaniu nadnárodných spoločností v otázkach zdaňovania zo strany niektorých

---

<sup>112</sup> Dostupné na:

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

<sup>113</sup> Dostupné na:

[http://finweb.hnonline.sk/galeria/5056-index-miery-korupcie-v-europe/09c1f204f9f8411a3dd9c6738480f1db?back\\_url=http://finweb.hnonline.sk/ekonomika/834706-porovnali-sme-miery-korupcie-v-europe-slovensko-dosiahlo-katastrofalny-vysledok](http://finweb.hnonline.sk/galeria/5056-index-miery-korupcie-v-europe/09c1f204f9f8411a3dd9c6738480f1db?back_url=http://finweb.hnonline.sk/ekonomika/834706-porovnali-sme-miery-korupcie-v-europe-slovensko-dosiahlo-katastrofalny-vysledok).

členských štátov. Okrem iných, už uvádzaným aspektom, sa to týka aj uzatvárania daňových zmlúv (dohôd) medzi členskými štátmi a niektorými nadnárodnými spoločnosťami. V tejto súvislosti máme na mysli zverejnené fakty o daňových výhodách vyplývajúcich z týchto zmlúv uzavretých medzi niektorými členskými štátmi EÚ (v prvom rade Luxemburska, Írsko či Holandska) a nadnárodnými spoločnosťami, ako sú napríklad Amazon či Apple<sup>114</sup>. O týchto výhodách sa v nedávnej minulosti živo diskutovalo na pôde Európskeho parlamentu<sup>115</sup> a Európskej komisie;

4. daňové dohody predstavujú ***privilégia pre nadnárodné spoločnosti, ktoré narúšajú zásady transparentnosti a spravodlivosti v zdaňovaní.*** Nevdojak nás v tejto súvislosti

---

<sup>114</sup> Podľa rozhodnutia Európskej komisie, že Írskom poskytnuté daňové úľavy pre spoločnosť Apple (vo výške 13 mld. EUR), jej umožnili roky (od 2003 do 2014) platiť v porovnaní s inými podnikateľskými subjektmi podstatne nižšie dane, čo predstavovalo nezákonnú štátnu pomoc.

Dostupné na:

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

<sup>115</sup> Napríklad Európsky parlament dňa 16.decembra 2015 schválil legislatívne návrhy na boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu a daňovým únikom nadnárodných spoločností v EÚ v súvislosti s kauzou známou ako škandál Luxleaks. Súčasťou toho bola aj požiadavka na zavedenie úniovej definície pojmu „daňové raje“ a protopatrenia voči spoločnostiam, ktoré ich využívajú.

Dostupné na:

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

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

Dostupné na:

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

napadajú viaceré otázky. Dopustili sa daňových únikov nadnárodné spoločnosti, ktoré platili dane v súlade s obsahom daňových zmlúv? Je oprávnená požiadavka Európskej komisie, ktorú podporil aj Európsky parlament o dodatočné doplatenie daní týmito spoločnosťami<sup>116</sup>? Má oprávnenie EÚ žiadať členské štáty o vykonanie daňovej exekúcie voči spomínaným nadnárodným spoločnostiam? Konali príslušné členské štáty v rozpore s pravidlami / zásadami zdaňovania uplatňovanými v EÚ? Možno vôbec uvažovať o daňovej spravodlivosti v EÚ alebo je to iba upokojujúca správa pre daňové subjekty, že EÚ v súlade aj s prianím členských štátov pôsobí v smere jej dodržiavania?;

5. problémy súvisiace s manipuláciou s verejnou mienkou. Najmä v mainstreamových médiách, ktoré sú v prevažnej miere ovládané politickou reprezentáciou danej krajiny, dochádza často k tomu, že sa podceňuje pozornosť verejnosti voči daňovým podvodom, že obyvateľstvo nezaujíma, koľko na daniach zaplatia malí podnikatelia a koľko tí ostatní a pod. Koniec koncov často je tomu tak, že ani nie sú k dispozícii relevantné údaje zo strany finančnej správy a pokiaľ sa objavia, tak s pomerne veľkým časovým oneskorením, kedy účinnosť zverejnených zistení už dávno pominula. V prípade zverejnenia informácií a štatistických údajov rôznymi subjektmi z tretieho sektora, je spochybňovaný ich zdroj, význam, obsah. Politici sa navyše domnievajú, že často opakovanými dezinformáciami či polopravdami presvedčia svoju voličskú základňu o tom, že iba ich údaje a vysvetlenia k akýmkoľvek štatistickým ukazovateľom sú zaručene pravdivé. Nikoho z nich pritom neznepokojuje to, že v skutočnosti zavádzajú verejnosť

---

<sup>116</sup> Napríklad Komisia rozhodla, že Írsko musí od spoločnosti Apple vymôcť nezaplatené dane za obdobie rokov 2003 - 2014 v celkovej výške 13 miliárd EUR, ako aj úroky. Európsky parlament na svojom plenárnom zasadnutí dňa 14.septembra 2016 podporil uvedené rozhodnutie Komisie, aj keď je otáznne, či môže Komisia od členského štátu požadovať vykonanie daňovej exekúcie.

Dostupné na:

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

s cieľom zneistiť ju vo svojich názoroch na daný problém. Ako však ukázal jeden z daňových prieskumov, ktorý uskutočnil Eurobarometer, až 75% respondentov sa vyjadrilo, že EÚ by mala proti daňovým podvodom bojovať viac ako doteraz. Na Slovensku sa za takýto postoj EÚ vyslovilo až 72% opýtaných, čo je porovnateľný údaj<sup>117</sup>. To, že verejnosť zaujíma otázky zdaňovania vyplýva aj z ďalšieho prieskumu, ktorý sa trochu skôr robil v EÚ. Podľa Európskeho daňového prieskumu 2015 zjednodušenie právnej úpravy daní a daňového systému vôbec predstavuje najdôležitejší faktor pre konkurencieschopnosť<sup>118</sup>;

6. niet žiadnych pochybností o tom, že daňovo-právne vedomie spoločnosti, jednotlivých jej členov, sociálnych skupín, podnikateľov atď. sa v súčasnosti formuje prostredníctvom rôznych elektronických služieb. Veľkú úlohu v tom zohráva najmä internet a s ním spojené možnosti verejnosti získať rozličné informácie z daňovej oblasti nielen vnútroštátneho charakteru, ale aj medzinárodnej povahy, tieto porovnávať a vyhodnocovať, vrátane porovnávaní a hodnotení relevantných ukazovateľov v oblasti zdaňovania medzi jednotlivými štátmi. Toto sa deje z roka na rok v oveľa väčšom rozsahu než tomu bolo ešte donedávna. Rozvoj elektronických služieb má na tom svoj nezanedbateľný podiel, pričom k tomu svojimi právnymi aktmi prispieva aj samotná EÚ. Daňové subjekty takto získavajú informácie o daňových výhodách či opačne, o sprísnených podmienkach zdaňovania v jednotlivých členských štátoch, môžu porovnávať tieto údaje so svojou vlastnou skúsenosťou a takto aj formovať svoj vzťah k daňovej disciplíne, k daňovej správe a v konečnom dôsledku aj ku

---

<sup>117</sup> Prieskum Eurobarometer sa uskutočnil od 9. do 18. apríla 2016 na vzorke 27 969 respondentov z celej európskej dvadsaťosmičky, ktorí boli vybraní tak, aby čo najlepšie reprezentovali populáciu celej EÚ.

Dostupné na:

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

<sup>118</sup> Pozri dokument: Deloitte. European Tax Survey.

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

samotným politikom a ich nesplneným predvolebným sľubom v tejto oblasti. Aj keď sa to na prvý pohľad nemusí tak javiť, súčasťou daňovej nespravodlivosti sa takto stávajú aj také informácie, ako sú údaje o dňoch daňovej slobody. Takéto a súvisiace zdroje informácií prinášajú renomované poradenské spoločnosti v oblasti daní, napríklad Deloitte, Nadácia F. A. Hayeka a pod.<sup>119</sup>;

7. daňové subjekty majú často oprávnený pocit, že daňová / finančná správa, s najväčšou pravdepodobnosťou na zásah niektorých politických predstaviteľov, nepostupuje v sporných prípadoch neplnenia daňových povinností rovnako voči všetkým daňovým subjektom. Týka sa to najmä daňových subjektov, ktorí sú verejnosti známi svojimi osobnými kontaktami na vládne strany. Svedčia o tom viaceré kauzy daňových podvodov veľkého rozsahu, ktoré boli a sú medializované bez toho, aby sa tieto kauzy vyšetrili v súlade s platným právnym stavom, a následne aj spravodlivo potrestali. Z toho vyplýva aj ďalšia pálčivá otázka, a to, či sa takto nenegujú v praxi princípy, na ktorých má byť vybudovaný právny štát. V poslednom období sa na Slovensku (podľa vzoru

---

<sup>119</sup> Aj napriek tomu, že tieto údaje sa medzi jednotlivými spoločnosťami trochu rôznia, majú svoju výpovednú a porovnateľnú hodnotu. Napríklad Deloitte uvádzal, že v roku 2017 prípadne Deň daňovej slobody na 6.júna, zatiaľ čo Nadácia F.A. Hayeka na 5.júna a pod.

V roku 2018 – podľa Deloitte – deň daňovej slobody pripadol na 30.mája 2018. Daňovníci v SR pracovali tento rok na odvod daní 151 dní, teda o sedem dní menej ako vlani. Rovnakú dobu pracovali daňovníci pre štát v roku 2018 aj vo V. Británii.

Najmenej dní práce pre štát pripadá v roku 2018 na občanov v Rumunsku (126 dní; v roku 2017 to bolo 125 dní) a Bulharsku (124 dní; v roku 2017 to bolo 122) a Švajčiarsku (127 dní). Naopak, najviac na daňovníkov vo Francúzsku (208 dní; v roku 2017 to bolo 209 dní), Dánsku (200 dní; v roku 2017 to bolo 210 dní), Belgicku (206 dní; v roku 2017 to bolo 212 dní) a v Luxembursku (271 dní; v roku 2017 to bolo 272 dní).

Dostupné na:

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

<http://www.hayek.sk/den-danovej-slobody-2017/> a

<https://www2.deloitte.com/sk/sk/misc/press-releases-archive/Tohtorocny-den-danovej-slobody-bude-30-maja.html>.

niektorých iných štátov) zo strany finančnej správy propaguje zavedenie viacerých motivačných nástrojov k zlepšeniu daňovej disciplíny. Mohlo by sa to všeobecne označiť ako „od represie k proklientskému prostrediu v daňovej správe“. Jedným z takýchto nástrojov má byť aj tzv. „index daňovej spoľahlivosti“, ktorý právnické osoby podliehajúce daňovým povinnostiam zaradí do troch skupín: A – spoľahliví daňovníci, B – menej spoľahliví a C – nespoľahliví.

Index daňovej spoľahlivosti bol zavedený novelou Daňového poriadku<sup>120</sup> s účinnosťou od 1.januára 2018. Zákon vymedzil tento index ako hodnotenie daňového subjektu na základe plnenia jeho povinností voči finančnej správe podľa Daňového poriadku alebo osobitných predpisov (napr. v súvislosti s daňou z príjmov, nepriamymi daňami, účtovníctvom a pod.). S použitím tohto indexu sa majú objektívne a nezávislé hodnotiť daňové subjekty – podnikatelia, čo by podľa názoru predkladateľa malo napomôcť zlepšeniu podnikateľského prostredia. Informácie o tom, ako sa index daňovej spoľahlivosti počíta, t. j. aké kritériá sú zohľadnené pri výpočte a akú majú váhu, by podľa Daňového poriadku nemali byť verejné. Neverejný údaj týkajúci sa indexu daňovej spoľahlivosti od samotného počiatku vyvoláva rozpaky v odbornej komunite i v podnikateľskom prostredí, napríklad ani samotný daňový subjekt nielenže nebude mať poznatky o svojej daňovej spoľahlivosti, ale z verejných zdrojov nebude vedieť ani zistiť index daňovej spoľahlivosti svojho / svojich obchodného partnera / obchodných partnerov.

Verejne dostupné však budú kritériá týkajúce sa určenia oprávnenosti daňového subjektu na osobitné daňové režimy a zoznam osobitných daňových režimov, ktoré má zverejňovať Finančné riaditeľstvo SR na svojom webovom sídle.

Napriek tomu, že index daňovej spoľahlivosti bol do daňovej praxe zavedený už k 1.januáru 2018, podľa dostupných

---

<sup>120</sup> Zákon č.267/2017 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.



informácií sa zatiaľ len pracuje na určení asi 40 kritérií pre zaradenie do príslušnej skupiny<sup>121</sup>;

8. každoročne sprísňovanie daňovej legislatívy a (aj) z toho vyplývajúca vyššia miera nestability daňového práva vyvoláva na strane mnohých daňových subjektov snahu o vyhnutie sa daňovej povinnosti. Takúto negatívnu stimuláciu vníma najmä podnikateľská verejnosť ako neprimerané zasahovanie štátu do ich podnikateľskej slobody, čo sa prejavuje okrem iného v úsilí o optimalizáciu dane zmenou sídla alebo presunom časti obchodnej spoločnosti do zahraničia, najmä do štátov s výhodnejšou daňovou jurisdikciou<sup>122</sup>. Presun sídla obchodných spoločností do daňových rajov považujeme za jeden z dôsledkov neustáleho sprísňovania podmienok pre podnikanie v daňovej oblasti, čo otriasa už aj tak veľmi nízkou stabilitou daňového práva. Takýto presun má dopady v prvom rade na platenie priamych daní, predovšetkým dane z príjmov. Výraznejšie sa však prejavuje aj v oblasti DPH (napr. zavedenie

---

<sup>121</sup> Bližšie pozri napríklad:

<https://www.ta3.com/clanok/1115856/firmy-ktore-poctivo-platia-dane-maju-mat-menej-kontrol.html>; príp.:

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

<sup>122</sup> Za celý rok 2017 v daňových rajoch sídlilo podľa najnovších údajov poradenskej spoločnosti Bisnode 4 796 slovenských firiem. Najväčší objem financií v podobe základného kapitálu ovládajú podnikatelia v Holandsku. Ide o viac ako polovicu z celej sumy.

Dostupné na:

<https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/460537-slovenske-firmy-v-danovych-rajoch-kontroluju-kapital-v-objeme-10-miliard-eur/>.

Majitelia z destinácií považovaných za daňový raj aktuálne kontrolujú 1,9% slovenských firiem a v základnom kapitáli týchto spoločností majú investovaných 10,4 mld. EUR.

Dostupné na:

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

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

Dostupné na:

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

povinného kontrolného výkazu, rozšírenie zábezpeky na daň, stále sprísňovanie podmienok pre registráciu na DPH a pod.). Na jednej strane chápeme záujem štátu aj cestou takýchto nepopulárnych opatrení bojovať najmä proti tzv. karuselovým podvodom a „motivovať“ daňové subjekty k dodržiavaniu daňovej disciplíny v oblasti DPH. Problém sa však týka toho, že súčasní daňoví podvodníci sa už začínajú zameriavať na páchanie množstva drobnejších podvodov priebežne, pri ktorých svoje riziko rozkladajú v čase aj v priestore, s čím by finančná správa na Slovensku mala počítat’;

9. zatiaľ je na Slovensku venovaný malý priestor pre väčšie uplatňovanie myšlienok *daňovej prevencie*. Možno v tomto smere súhlasiť s tým, že prevencia je všeobecne menej finančno-ekonomicky i administratívne náročná a nákladná, ako následná terapia<sup>123</sup> (v našom prípade reakcia na „daňový postih“) bez ohľadu na to, akú má formu (daňová kontrola, prepadnutie vecí, vyrubenie dane, daňové sankcie a pod.).

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

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

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

Vzhľadom na dosiaľ uvedené, na povrch sa derie otázka, aká je efektívnosť práce EÚ a jej jednotlivých inštitúcií v boji proti tomu, aby

---

<sup>123</sup> Bližšie pozri: BURÁK, E.: *Daňová prevencia (v príkladoch z praxe)*. Ján Šindlery - TESFO, Ružomberok, 2014, s.32 a n.

sa eliminovali negatívne dôsledky zneužívania daňového systému a vlastne aby sa odstránilo samotné zneužívanie tohto systému.

### ***1.3. EÚ a jej boj proti zneužívaniu daňového systému***

Proces, ktorý všeobecne charakterizujeme ako zneužívanie daňového systému v EÚ začal byť predmetom výraznejšieho záujmu Komisie<sup>124</sup> a ďalších inštitúcií EÚ od roku 2006. Predchádzalo mu uvádzanie a používanie termínov ako sú „zneužívanie trhu“ či „zneužívanie finančného systému“. Domnievame sa, že tento jav v širšom chápaní poškodzujúci finančné záujmy EÚ súvisel s dôsledkami rozšírenia vtedajšej EÚ o desať členských štátov. Išlo väčšinou o štáty bývalého komunistického bloku, ktoré by bolo možné v tom čase označiť ako mladé, začínajúce demokracie s nízkou úrovňou hospodárstva, transparentnosti a spravodlivosti zdaňovania. Tieto prívlastky - podľa nášho názoru - väčšine z nich ostali do dnešných dní. Bolo by však zavádzajúce z našej strany ohraničovať snahu EÚ a jej inštitúcií týkajúcu sa zamedzenia daňových podvodov / daňových únikov na rok 2006. Prirodzene, že už podstatne skôr bolo prezentované úsilie EÚ venovať náležitú pozornosť tomuto rodiacemu sa problému, ktorý naberal postupne na sile a rozsahu. Napríklad Rada ešte dňa 10.februára 1975 prijala rezolúciu o opatreniach, ktoré je potrebné podniknúť s cieľom boja proti medzinárodným daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní. Išlo o rezolúciu zameranú predovšetkým na oblasť priamych daní a na problémy spojené s daňovými únikami v medzinárodnom meradle. Daňové podvody sa preto ani nestali predmetom tejto rezolúcie.

Následne, v roku 1977 bola prijatá smernica č.77/799/EHS<sup>125</sup>. Išlo o prvý právny akt EÚ dotýkajúci sa medzinárodnej spolupráce

---

<sup>124</sup> Komisia v zmysle čl.17 ZEÚ podporuje všeobecný záujem Únie a na tento účel sa ujíma vhodných iniciatív. Vykonáva koordinačné, výkonné a riadiace funkcie v súlade s podmienkami ustanovenými v zakladateľských zmluvách. Podľa ods.2 tohto článku legislatívne akty Únie môžu byť prijaté len na základe jej návrhu, pokiaľ ZEÚ alebo ZFEÚ neustanovujú inak. Iné akty sa prijímajú na základe návrhu Komisie, ak tak ustanovujú tieto zmluvy.

<sup>125</sup> Smernica Rady č.77/799/EHS z 19.decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poisťnej prémie. Pôvodne sa vzťahovala iba na oblasť priamych daní, ktoré boli v smernici aj

v daňovej oblasti, ktorú však zužoval iba na vzájomnú pomoc príslušných úradov členských štátov vtedajšieho Spoločenstva vo forme výmeny informácií.

Nastolenie a možnosti riešenia problémov, ktorý spôsobuje zneužívanie daňového systému iniciovala Komisia svojim oznámením zo dňa 19.decembra 2006 pod názvom „**Koordinácia daňových systémov členských štátov na vnútornom trhu**“<sup>126</sup>. V oznámení sa objavil aj bod „Predchádzanie nezdaňovaniu a zneužívaniu“, ako jedna z kľúčových zásad koordinovaných daňových systémov. V tomto bode sa zdôraznilo, že „medzery medzi daňovými systémami v dôsledku nedostatočnej koordinácie môžu viesť tiež k neúmyselnému nezdaneniu alebo poskytovať priestor pre zneužívanie“. Nezdanenie a zneužívanie podľa názoru Komisie „... škodia záujmom vnútorného trhu rovnako, pretože narušajú spravodlivosť a vyváženosť daňových systémov členských štátov ...“<sup>127</sup>.

Na uvedené oznámenie postupne nadviazal celý rad ďalších iniciatív Komisie vo forme oznámení. Z množstva takýchto oznámení, ktorých základným poslaním bolo zabrániť zneužívaniu právnych predpisov v oblasti zdaňovania / zneužívaniu daňového systému možno spomenúť:

1. oznámenie „**O určitých kľúčových prvkoch, ktoré prispievajú k vybudovaniu stratégie boja proti podvodom s DPH v EÚ**“<sup>128</sup>. Uvedené oznámenie bolo zaujímavé najmä tým, že obsahuje 4 základné pripomienky, ktoré je potrebné realizovať, aby boli daňovým orgánom poskytnuté modernejšie

---

vymenované. Neskôr sa začala vzťahovať aj na niektoré spotrebné dane. V roku 2011 bola táto smernica nahradená smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15.februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS.

<sup>126</sup> KOM (2006) 823 v konečnom znení.

<sup>127</sup> Pozri s.6. Na toto oznámenie nadviazovalo oznámenie Komisie z 19.decembra 2006 pod názvom „**Zdanenie pri odchode a potreba koordinácie daňovej politiky členských štátov**“ [KOM (2006) 825] v konečnom znení. Toto oznámenie riešilo najmä otázky zdaňovania pri odchode vo vzťahu k spoločnostiam, riešenie nezhôd a zabránenie dvojitému zdaneniu a dvojitému nezdaneniu a súvisiace otázky.

<sup>128</sup> KOM (2007) 758 v konečnom znení z 23.novembra 2007.

a efektívnejšie nástroje na boj proti daňovým podvodom. Išlo o tieto 4 pripomienky:

1. *na účel kontroly DPH daňové úrady potrebujú presné informácie,*
  2. *členské štáty nemajú dostatočne európsky prístup na to, aby zabezpečili fungovanie spoločného systému DPH,*
  3. *význam aktualizovaných informácií o statuse obchodníkov vo vzťahu k DPH,*
  4. *potreba zvýšiť kapacitu daňových úradov zhromažďovať príjmy z DPH v prípadoch podvodu;*
2. oznámenie zo dňa 10.decembra 2007 pod názvom „*Uplatňovanie opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov v oblasti priameho zdaňovania – v rámci EÚ a vo vzťahu s tretími krajinami*“<sup>129</sup>. Toto oznámenie prvýkrát použilo pojem „pravidlá na zabránenie zneužívania právnych predpisov“<sup>130</sup>, pričom súčasťou oznámenia bolo aj vymedzenie pojmov *daňový únik*, *zneužívanie právnych predpisov*, *vyslovene umelé konštrukcie* atď. (napr. *proporcionalita*). Komisia vychádzala z rozhodnutí Súdneho dvora EÚ (v tom čase ESD). ESD v známych rozhodnutiach Emsland-Stärke, ale najmä Halifax rozhodol, že osoba, na ktorú sa vzťahujú právne predpisy Spoločenstva, môže svoje práva vyplývajúce z týchto právnych predpisov stratiť v prípade, že sa ich pokúsi zneužiť. Takéto prípady však predstavujú výnimku: *zneužitie právnych predpisov nastáva len v prípade, keď sa napriek formálnemu dodržaniu podmienok ustanovených v príslušných predpisoch nedosiahne ich účel a existuje úmysel získať výhody umelým vytvorením podmienok na ich získanie*<sup>131</sup>. Uplatňovanie tejto zásady sa týkalo najmä zdaňovania pri DPH.

Pojem „pravidlá na zabránenie zneužívania právnych predpisov“ sa podľa uvedeného oznámenia vzťahuje na celú škálu pravidiel, opatrení a praktík. Napríklad niektoré členské

---

<sup>129</sup> KOM (2007) 785 v konečnom znení.

<sup>130</sup> Pozri s.2 oznámenia KOM (2007) 785 v konečnom znení.

<sup>131</sup> Emsland-Stärke C-110/99, body 52-53; Halifax C-255/02, body 74-75.

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

Vo svojej judikatúre o priamom zdaňovaní vtedajší ESD okrem toho rozhodol, že potreba zabrániť daňovým únikom či zneužitiu právnych predpisov môže byť v prvoradom verejnom záujme, ktorý by mohol byť dostatočným dôvodom na obmedzenie základných slobôd<sup>132</sup>. Vymedzenie pojmu *daňový únik* je však ohraničené na „vyslovene umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť uplatnenie právnych predpisov dotknutého členského štátu“. Na to, aby vnútroštátne daňové pravidlá boli právne prípustné, musia byť primerané a zamerané na konkrétny účel zabrániť *vyslovene umelým konštrukciám*;

3. oznámenie pod názvom „**O opatreniach zameraných na zmenu systému DPH s cieľom boja proti podvodom**“<sup>133</sup> súviselo so správou o situácii v rámci expertnej skupiny pre stratégiu boja proti daňovým podvodom („ATFS“<sup>134</sup>), ako aj závermi Rady ECOFIN z 5. júna 2007, kedy požiadala Komisiu

---

<sup>132</sup> Eg. Lankhorst, C-324/00, bod 37.

<sup>133</sup> KOM (2008) 109 v konečnom znení z 22. februára 2008.

<sup>134</sup> („ATFS – The expert group on Anti Tax Fraud Strategy“).

preskúmať dve „rozsiahle“ opatrenia na boj proti podvodom súvisiacim s DPH: **(1)** zdanenie transakcií v rámci Spoločenstva a **(2)** zavedenie možnosti uplatňovať paušálne prenesenie daňovej povinnosti (všeobecný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti).

Okrem toho Rada požiadala Komisiu, aby analyzovala možnosť pilotného projektu všeobecného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti na obmedzenú dobu v členskom štáte, ktorý by o takýto projekt prejavil záujem;

4. oznámenie „**O koordinovanej stratégii na zefektívnenie boja proti podvodom v oblasti DPH v Európskej únii**“<sup>135</sup> si kládlo za cieľ predostrieť ucelený krátkodobý akčný plán a harmonogram plánovaných akcií o opatreniach na zlepšenie tradičných metód boja proti daňovým podvodom.. Takisto malo slúžiť ako podnet na začatie dlhodobějších úvah o vzťahu medzi daňovými subjektmi a daňovými správami a o možnostiach, ktoré v tejto súvislosti poskytujú informačné technológie. V tomto oznámení Komisia podčiarkla myšlienku absolútnej priority boja proti podvodom vo sfére DPH. Preto sa aj toto oznámenie týkalo iba DPH a vymáhania daní.

Komisia v oznámení zdôraznila, že efektívny boj proti podvodom v oblasti DPH na vnútornom trhu si vyžaduje spoločný prístup ako v oblasti právnych predpisov, tak aj v určitých aspektoch operatívneho riadenia systému DPH, ktoré bolo doteraz úplne prenechané členským štátom.

V oznámení boli formulované viaceré opatrenia [napr. **opatrenia na zlepšenie daňových systémov a spolupráce v oblasti daní zamerané na znemožnenie podvodov pri DPH** (napr. spoločné minimálne normy registrácie a zrušenia registrácie zdaniteľných osôb, potvrdenie informácií, pravidlá fakturovania, vznik nároku na daň pri transakciách v rámci Spoločenstva a pod.), **opatrenia na zefektívnenie daňových správ vzhľadom na odhaľovanie podvodov v oblasti DPH** (napr. skrátenie lehôt pri podávaní správ o transakciách v rámci

---

<sup>135</sup> KOM (2008) 807 v konečnom znení z 1.decembra 2008.

Spoločenstva zo strany podnikateľských subjektov, ako aj pri výmene informácií medzi daňovými správami, uplatnenie oslobodenia od DPH pri dovoze, ktoré ukázalo, že zneužívanie oslobodenia od DPH pri dovoze v prípade, že po ňom nasleduje dodanie alebo preprava v rámci Spoločenstva, je slabým bodom vtedajších pravidiel pri odhaľovaní systémov podvodov v oblasti DPH), **vytvorenie siete pre rýchlu výmenu cielených informácií medzi členskými štátmi (Eurofisc), opatrenia na zlepšenie schopností daňových správ vyberať a vymáhať nesplatené dane** (napr. spoločné a nerozdielne ručenie];

5. oznámenie „**O budúcnosti DPH - smerom k jednoduchšiemu, spoľahlivejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH prispôbenému jednotnému trhu**“<sup>136</sup>, ktorému predchádzalo vydanie dokumentu pod názvom **ZELENÁ KNIHA o budúcnosti DPH** s podtitulom **Smerom k jednoduchšiemu, odolnejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH** z 1.decembra 2010<sup>137</sup>.

Komisia v uvedenom oznámení zdôraznila, že zrýchľujúca sa globalizácia, intenzívnejšia hospodárska súťaž s novými kľúčovými hospodárskymi regiónmi sveta, ako aj rýchle sa meniace obchodné modely a technický pokrok predstavujú nové výzvy pre účinnosť a efektívnosť európskeho daňového systému. Navyše finančná kríza postavila členské štáty pred dvojakú výzvu v oblasti hospodárskej politiky: podporovať udržateľný hospodársky rast na jednej strane a na druhej konsolidovať verejné financie. Vzhľadom na to, že daňová politika je dôležitým nástrojom na dosiahnutie tohto účelu je potrebné venovať zvýšenú pozornosť zostavovaniu daňových systémov a ich štruktúre, aby boli účinnejšie, efektívnejšie a spravodlivejšie, čo platí obzvlášť vzhľadom na systém DPH v EÚ.

To je kontext, v ktorom Komisia 1.decembra 2010 prijala ZELENOU KNIHU o budúcnosti DPH, v ktorej vyzvala všetky

---

<sup>136</sup> KOM (2011) 851 v konečnom znení zo 6.decembra 2011.

<sup>137</sup> KOM(2010) 695 v konečnom znení. {SEK(2010) 1455 konečné rozhodnutie}.



zainteresované strany, aby sa kriticky zamysleli nad všetkými aspektmi systému DPH v EÚ, ktorý sa zaviedol pred vyše 40 rokmi.

V ZELENEJ KNIHE, bez toho, aby sa upozorňovalo na podiel daňových podvodov, sa konštatuje, že v „členských štátoch EÚ, ktoré sú takisto členmi OECD, predstavujú skutočné príjmy z DPH iba v priemere 55% príjmov, ktoré by sa teoreticky vybrali, keby sa konečná spotreba zdaňovala štandardnou sadzbou. Iné krajiny OECD ako Japonsko, Južná Kórea alebo Švajčiarsko majú efektívnejší systém DPH s približne 73%“<sup>138</sup>;

6. oznámenie zo dňa 27.júna 2012 „***O konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám***“<sup>139</sup>, v ktorom sa konštatuje, že veľkosť tieňovej ekonomiky v EÚ (v roku 2011) dosahovala podľa odhadov takmer jednu pätinu HDP, čo je prvým náznakom rozsahu problému daňových podvodov a daňových únikov, pričom desiatky miliárd eur navyše ostávali v daňových rajoch často nenahlásené a nezdanené. Tým dochádza aj k znižovaniu daňových príjmov jednotlivých štátov. V nadväznosti na to Komisia konštatovala, že posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom nie je len otázkou príjmov, ale aj otázkou spravodlivosti. Komisia na riešenie problémov daňových podvodov a daňových únikov uviedla v predmetnom dokumente spôsoby, ako možno zlepšiť dodržiavanie daňových predpisov a obmedziť podvody a úniky prostredníctvom lepšieho využívania existujúcich nástrojov a prijatia pripravovaných návrhov Komisie. Takisto sa v ňom identifikovali oblasti, v ktorých by ďalšie legislatívne opatrenia alebo koordinácia priniesli úžitok EÚ a členským štátom. Takéto opatrenia by sa nemali zameriavať len na podvody a daňové úniky, ale aj na agresívne daňové plánovanie. V zmysle tohto oznámenia agresívne daňové plánovanie zahŕňa využívanie umelých operácií alebo štruktúr a nesúladu medzi

---

<sup>138</sup> KOM (2010) 695 v konečnom znení, s.5.

<sup>139</sup> COM (2012) 351 final.

daňovými systémami, čím sa oslabujú daňové predpisy členských štátov a zvyšuje strata daňových príjmov. Medzi jednotlivé spôsoby zaradila Komisia účinnejší výber daní v rámci členských štátov, lepšiu cezhraničnú spoluprácu medzi daňovými správami v EÚ, súdržnú politiku vo vzťahu k tretím krajinám a pod.;

7. oznámenie „**Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom**“ zo dňa 6.decembra 2012<sup>140</sup> obsahovalo zámer Komisie preskúmať pravidlá na zabránenie zneužívania v právnych predpisoch EÚ. Komisia v tomto smere preskúmala aj ustanovenia na zabránenie zneužívaniu v smerniciach o úrokoch a licenčných poplatkoch, fúziách, materských a dcérskych spoločnostiach s cieľom dosiahnuť zavedenie zásady, z ktorej vychádza jej odporúčanie o agresívnom daňovom plánovaní<sup>141</sup>;
8. oznámenie „**O daňovej transparentnosti v záujme boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam**“<sup>142</sup> zo dňa 18.marca 2015. Komisia v ňom zdôraznila, že „na rozdiel od daňových únikov, ktoré sú protiprávne, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam zvyčajne neprekračuje medze zákona. Mnohé formy vyhýbania sa daňovým povinnostiam sú však v rozpore s duchom zákona a snažia sa čo najviac rozšíriť výklad toho, čo je „zákonné“, s cieľom minimalizovať celkovú výšku dane spoločnosti. Niektoré spoločnosti prostredníctvom metód agresívneho daňového plánovania zneužívajú právne medzery v daňových systémoch a rozdiely medzi vnútroštátnymi pravidlami, aby nemuseli zaplatiť svoj spravodlivý podiel daní. Daňové režimy v mnohých krajinách navyše spoločnostiam umožňujú umelo presúvať zisky do ich jurisdikcie, čím podporujú takéto agresívne daňové plánovanie“. V nadväznosti na to, Komisia zdôraznila nutnosť zvýšenia daňovej transparentnosti (v EÚ i mimo nej).

---

<sup>140</sup> COM (2012) 722 final.

<sup>141</sup> Odporúčanie Komisie zo 6.decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ).

<sup>142</sup> COM (2015) 136 final.

V predmetnom oznámení Komisia formulovala viaceré opatrenia, ktoré je potrebné prijať. Okrem toho poukázala aj na to, že ročne dochádza k vysokému rozsahu strát na daňových príjmoch z titulu daňových únikov a vyhýbania sa daňovej povinnosti<sup>143</sup>. Komisia preto v *balíku opatrení daňovej transparentnosti* predložila viacero opatrení na posilnenie daňovej transparentnosti s cieľom bojovať proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb v EÚ. Išlo o nasledovné opatrenia **(1) prísnejšia transparentnosť záväzných daňových stanovísk**<sup>144</sup>, **(2) zjednodušenie právnych predpisov o automatickej výmene informácií**<sup>145</sup>,

---

<sup>143</sup> Podľa jedného z najvyšších odhadov predstavujú daňové úniky 860 miliárd EUR ročne a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam 150 miliárd EUR ročne (vo vzťahu k daňovým povinnostiam právnických osôb).

Dostupné na:

[http://europeansforfinancialreform.org/en/system/files/3842\\_en\\_richard\\_murphy\\_eu\\_tax\\_gap\\_en\\_120229.pdf](http://europeansforfinancialreform.org/en/system/files/3842_en_richard_murphy_eu_tax_gap_en_120229.pdf).

<sup>144</sup> Záväzné daňové stanoviská, ktoré majú za následok nízku úroveň zdanenia v jednom členskom štáte, môžu spoločnosti zlákať k tomu, aby zisky umelo presunuli do tejto jurisdikcie. Nielenže to môže viesť k vážnemu narušeniu základu dane iných členských štátov, ale môže to ďalej stimulovať agresívne daňové plánovanie a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam právnických osôb. Komisia preto v záujme vysokej daňovej transparentnosti predložila aj návrh na automatickú výmenu informácií o cezhraničných záväzných daňových stanoviskách. Opätovne to bolo podčiarknuté aj v oznámení z 28. januára 2016 [COM 2016) 23 final] s.7.

Prijatím pravidiel transparentnosti záväzných stanovísk sa zaoberala na svojom zasadnutí dňa 8. decembra 2015 aj Rada EÚ (bližšie pozri tlačovú správu 905/15 zo dňa 8. decembra 2015).

Problematiku záväzných daňových stanovísk v uvedenom rámci rieši smernica Rady (EÚ) 1015/2376 z 8. decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

<sup>145</sup> Týkalo sa to najmä zámeru zrušiť smernicu Rady 2003/48/ES o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov. Komisia v tejto súvislosti navrhla, aby sa uvedená smernica zrušila v záujme odstránenia duplicit, pretože jej znenie už prekonala smernica 2014/107/EÚ, ktorou sa vyžaduje čo najväčší rozsah automatickej výmeny informácií o finančných účtoch vrátane príjmov z úspor. Tým sa vytvoril zjednodušený rámec pre automatickú výmenu finančných informácií a zabráni sa akékoľvek právnej neistote či zvýšeniu záťaže pre daňové úrady a podniky. Všetky členské štáty sa touto smernicou zaviazali, že si budú automaticky vymieňať informácie o celom spektre finančných informácií na daňové účely v súlade s novým medzinárodným štandardom OECD.

**(3) posudzovanie ďalších možných iniciatív týkajúcich sa transparentnosti<sup>146</sup>, (4) revízia kódexu správania<sup>147</sup> pri zdaňovaní podnikov<sup>148</sup>, (5) lepšie vyčíslenie daňovej medzery<sup>149</sup> a (6) podpora väčšej daňovej transparentnosti na medzinárodnej úrovni<sup>150</sup>;**

---

Smernica 2003/48/ES bola ešte v roku 2015 zrušená smernicou Rady (EÚ) 2015/2060 z 10. novembra 2015, ktorou sa zrušuje smernica 2003/48/ES o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov.

<sup>146</sup> Napríklad pre nadnárodné spoločnosti tým, že budú zverejňovať určité daňové informácie. V súčasnosti existujú takéto požiadavky transparentnosti pre banky (v rámci smernice o kapitálových požiadavkách - CRD IV) a so zameraním na platby vládam v prípade veľkých ťažobných a drevospracujúcich priemyselných odvetví (v rámci smernice 2013/34/EÚ), a to vo forme „podávania správ podľa jednotlivých krajín“. Následkom rozšírenia povinnosti zverejňovania určitých daňových informácií nadnárodnými spoločnosťami vo všetkých sektoroch by sa spoločnosti mali dostať pod väčšiu kontrolu verejnosti a zvýšilo by sa povedomie o ich daňových praktikách. Zároveň by sa vytvorili rovnaké podmienky pre spoločnosti EÚ z hľadiska požiadaviek transparentnosti a vyšlo by sa právnym komplikáciám z hľadiska vymedzenia odvetví.

<sup>147</sup> Okrem tohto kódexu bol na úrovni EÚ schválený aj Kódex správania pre účinné vykonávanie Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov (Ú. v. EÚ C 176/8 zo dňa 28.7.2006).

<sup>148</sup> Kódex správania pri zdaňovaní podnikov je jedným z hlavných nástrojov EÚ na zabezpečenie spravodlivej daňovej súťaže podnikov a teda dôležitým nástrojom proti škodlivým daňovým režimom. Ide o dobrovoľný a medzivládny nástroj, no aj napriek tomu v minulosti účinne prispel k odstráneniu určitých škodlivých daňových praktík v členských štátoch. Sú v ňom stanovené kritériá, podľa ktorých sa určuje, či je daňový režim škodlivý alebo nie, a od členských štátov sa v ňom vyžaduje, aby zrušili všetky škodlivé daňové opatrenia, ktoré sú v rozpore s kódexom. V posledných rokoch však účinnosť kódexu pri odstraňovaní škodlivých daňových režimov klesla, keďže jeho kritériá nezohľadňujú sofistikovanejšie systémy, pomocou ktorých sa podniky vyhýbajú daňovým povinnostiam. Preto Komisia podľa uvedeného oznámenia mala zrevidovať kódex správania, ako aj mandát skupiny pre kódex správania, aby sa ním dala účinnejšie zabezpečiť spravodlivá a transparentná daňová súťaž v rámci EÚ.

<sup>149</sup> Daňová medzera predstavuje rozdiel medzi splatnou daňou a sumou, ktorú vnútroštátne orgány skutočne vybrali. K vzniku daňovej medzery neprispievajú len daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam, dôležitú úlohu tu zohrávajú aj ďalšie faktory, ako sú administratívne chyby a bankrot. Štatistické údaje o daňovej medzere však poskytujú významný ukazovateľ rozsahu úmyselného neplnenia daňových povinností. Z dôvodu utajovanej povahy týchto činností spolu s chýbajúcimi odhadmi vo viacerých členských štátoch však nie sú k dispozícii presné údaje. Za účelom zhromaždenia porovnateľnejších aj spoľahlivejších údajov o rozsahu a hospodárskom vplyve daňových únikov a vyhýbania sa daňovým

9. oznámenie „**Spravodlivý a efektívny systém dane z príjmu právnických osôb v Európskej únii: Päť kľúčových oblastí, v ktorých treba konať**“<sup>151</sup> zo dňa 17. júna 2015 (niektoré dokumenty používajú označenie „Akčný plán pre spravodlivé a efektívne zdaňovanie príjmov právnických osôb“).

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

Akčný plán vymedzil päť kľúčových oblastí, ktoré je potrebné v ďalšom období realizovať:

1. obnovenie spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb (CCCTB),
2. zabezpečenie účinného zdanenia v mieste, kde bol vytvorený zisk,

---

povinnostiam bola zriadená projektová skupina FISCALIS s cieľom podporovať medzi členskými štátmi vyššiu transparentnosť, pokiaľ ide o údaje o ich vnútroštátnych daňových príjmoch a spôsoby ich výpočtu.

<sup>150</sup> EÚ sa dlhoročne venuje presadzovaniu noriem dobrej správy v daňových záležitostiach v celosvetovom meradle a v tomto smere výrazne podporuje projekt OECD/G20 BEPS (BETTER POLICIES FOR BETTER LIVES) na boj proti vyhýbaniu sa povinnostiam právnických osôb na medzinárodnej úrovni. Týka sa vôbec prvého odporúčania OECD zo 16. septembra 2014 pre koordinovaný medzinárodný prístup v boji proti daňovým únikom. Odporúčania vzišli zo spoločného projektu OECD a Skupiny G20. Snahou projektu BEPS je boj proti narušeniu základu dane a presunom ziskov do iných jurisdikcií za účelom vyhnutia sa plateniu daní zo strany nadnárodných spoločností. Projekt si kladie za cieľ pomáhať vládam chrániť svoje daňové základy a ponúknuť väčšiu právnu istotu daňovým subjektom. Snahou OECD je napomáhať tvorbe legislatívneho prostredia, ktoré nebude viesť k dvojitému zdaneniu, neopodstatnenej administratívnej záťaž alebo obmedzeniu zákonnej cezhraničnej činnosti.

Dostupné na:

[https://www.mzv.sk/servlet/content?MT=/App/WCM/main.nsf/vw\\_ByID/ID\\_EA7419BDE7ECAA99C1257B4A002DA134\\_SK&OpenDocument=Y&LANG=SK&TG=BlankMaster&URL=/App/WCM/Aktualit.nsf/\(vw\\_ByID\)/ID\\_44198C042BBF29A1C1257D56004A6DCF](https://www.mzv.sk/servlet/content?MT=/App/WCM/main.nsf/vw_ByID/ID_EA7419BDE7ECAA99C1257B4A002DA134_SK&OpenDocument=Y&LANG=SK&TG=BlankMaster&URL=/App/WCM/Aktualit.nsf/(vw_ByID)/ID_44198C042BBF29A1C1257D56004A6DCF).

<sup>151</sup> COM (2015) 302 final.

3. dodatočné opatrenia pre lepšie daňové prostredie pre podniky,
4. ďalší pokrok v oblasti daňovej transparentnosti,
5. nástroje EÚ pre koordináciu.

Na realizáciu týchto cieľov navrhlo predmetné oznámenie rad opatrení. Sú zamerané na oblasti, v ktorých by konanie EÚ bolo najúčinnjším spôsobom na riešenie problémov v oblasti zdanenia príjmov právnických osôb a na zabránenie konkrétnym typom zneužívania. Patria sem mechanizmy zistené v EÚ a celosvetovo, keďže tieto s najväčšou pravdepodobnosťou vedú k uľahčeniu agresívneho daňového plánovania, ako je / sú transferové oceňovanie, tzv. patentové kolónky<sup>152</sup> a dlhy. Spoločne tieto opatrenia ponúkajú koordinovanejšie prostredie pre zdanenie príjmu právnických osôb v EÚ, čo by malo viesť k spravodlivejšiemu zdaneniu, stabilnejším príjmom a lepšiemu prostrediu pre podniky. Umožnili by takisto súdržnejší prístup EÚ vo vzťahu k tretím krajinám;

10. oznámenie zo dňa 28.januára 2016 „**Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam: ďalšie kroky k dosiahnutiu účinného zdaňovania a väčšej daňovej transparentnosti v EÚ**“<sup>153</sup>: Komisia v tomto balíku (známy pod skratkou „**ATAP**“ - Anti-tax avoidance package) opätovne zdôraznila nutnosť spravodlivejšieho a efektívnejšieho zdaňovania právnických osôb, čo je základným prvkom jednotného trhu. V tejto súvislosti ako jedno z opatrení navrhla zaviesť **všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (GAAR)**<sup>154</sup> a

---

<sup>152</sup> Tzv. patentové kolónky sa týkajú zavádzania režimov pre zdaňovanie príjmov z práv duševného vlastníctva, ktoré Európsky parlament považuje za agresívne opatrenie. Pozri bod „P“ uznesenia Európskeho parlamentu z 8.júla 2015 „**O vyhýbaní sa daňovým povinnostiam a daňových únikoch ako výzvach pre riadenie, sociálnu ochranu a rozvoj v rozvojových krajinách**“ [2015/2058(INI)],

<sup>153</sup> COM (2016) 23 final.

<sup>154</sup> Zavedené smernicou Rady (EÚ) 2016/1164 z 12.júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktickým vyhýbaniam sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu [zmenená smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29.mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné

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

V oznámení sa ďalej zdôrazňuje, že EÚ by mala zabezpečiť, aby všetky členské štáty opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam implementovali koordinovane do svojich daňových systémov. Tým by sa mala posilniť ochrana jednotlivých členských štátov proti zneužívaniu a podnikom sa poskytne väčšia právna istota.

Súčasťou uvedeného oznámenia („balíka opatrení“) bol aj návrh smernice proti vyhýbaniu sa daňovej povinnosti („**ATAD**“ - Anti-tax avoidance directive)<sup>155</sup> a odporúčanie o otázkach spojených s daňovými zmluvami.

Mimoriadne významný problém v oblasti medzinárodného zdaňovania, ktorý začal byť vypuklý v ostatných rokoch, je snaha spravidla väčších nadnárodných spoločností o zníženie daňových povinností využívaním rôznorodosti národných daňových systémov. Národné daňové systémy členských štátov priamych daní sa medzi sebou líšia v celom rade podstatných

---

nesúlady s tretími krajinami]. V bode 5 preambuly smernice (EÚ) 2016/1164 sa zdôrazňuje, že „je nevyhnutné stanoviť pravidlá proti narúšaniu základov dane a presunu ziskov mimo vnútorného trhu. S cieľom prispieť k dosiahnutiu uvedeného cieľa sú potrebné pravidlá v týchto oblastiach: obmedzenia pre odpočítateľnosť úrokov, zdaňovanie pri odchode, všeobecné pravidlo proti zneužívaniu, pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti a pravidlá boja proti hybridným nesúladam. Ak má uplatňovanie uvedených pravidiel za následok dvojité zdanenie, mali by daňovníci získať možnosť zápočtu dane zaplatenej prostredníctvom odpočtu za daň zaplatenú v inom členskom štáte alebo tretej krajine, v závislosti od daného prípadu. Pravidlá by sa teda nemali zameriavať len na zamedzenie praktík vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ale malo by sa nimi zabezpečiť aj to, že sa predíde vytváraniu ďalších prekážok trhu, ako je dvojité zdanenie“. K otázke GAAR bližšie pozri napríklad: SÁBO, J.: *GAAR (Všeobecné pravidlo predchádzajúce daňovým únikom) v právnom poriadku SR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), II. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s.199-207.

<sup>155</sup> Konečnú podobu tento návrh získal vo forme smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktíkam vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu.

znakov, ktoré majú svoje korene v dlhodobom politickom a ekonomickom smerovaní daných štátov, národných tradícií, špecifik regiónov atď. Z tohto dôvodu patrí medzi súčasné politické priority tak EÚ, ale aj OECD nutnosť zabezpečiť, aby daň bola platená tam, kde sa vytvára zisk týchto spoločností.

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

Smernica ATAD (smernica 2016/1164/EÚ) do veľkej miery reagovala na požiadavky, ktoré priniesol Akčný plán BEPS. Vychádzajúc z odporúčaní OECD, aj EÚ zdôraznila, že v záujme dobrého fungovania vnútorného trhu je dôležité, aby si členské štáty plnili svoje záväzky vyplývajúce z iniciatívy BEPS. Pôsobnosť tejto smernice (vrátane jej novely) sa vzťahuje na všetkých daňovníkov, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb v jednom / vo viacerých členských štátoch, vrátane stálych prevádzkarní v jednom / vo viacerých členských štátoch subjektov, ktorí sú rezidentmi na daňové účely v tretej krajine. V prípade reverzných hybridných nesúlador sa má uplatňovať aj na všetky subjekty, ktoré členský štát považuje na daňové účely za transparentné.

Bez toho, aby sme sa podrobne zaoberali podstatou jednotlivých pravidiel, smernica ATAD ustanovila pravidlá proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v nasledovných piatich oblastiach:

1. **Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov**
2. **Zdaňovanie pri odchode**
3. **Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu**
4. **Pravidlo týkajúce sa kontrolovaných zahraničných spoločností**



## 5. *Pravidlá boja proti hybridným nesúlodom.*

Slovensko je ako členský štát EÚ povinné transponovať tieto pravidlá do svojho právneho systému v lehote do 31.decembra 2018 s tým, že ich bude povinne uplatňovať od 1.januára 2019 (okrem ustanovení týkajúcich sa zdaňovania pri odchode, pri ktorých je lehota na ich implementáciu ustanovená na 31.december 2019 a ich uplatňovanie je povinné od 1.1.2020 a najnovšie sa to týka aj ustanovení upravujúcich boj proti hybridným nesúlodom). V prípade reverzných hybridných nesúladov je Slovensko (a ďalšie členské štáty) povinné transponovať pravidlá boja proti reverzným hybridným nesúlodom do 31.decembra 2021, pričom ich bude povinne uplatňovať od 1.januára 2022.

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

V predchádzajúcom texte boli uvedené iba niektoré iniciatívy Komisie, ktorých zmyslom je boj proti zneužívaniu daňových systémov. Takto by bolo možné prirodzene pokračovať a spomenúť aj viaceré odporúčania Komisie, napríklad odporúčanie Komisie (EÚ) 2016/136 z 28.januára 2016 “**O vykonávaní opatrení proti zneužívaniu daňových zmlúv**“<sup>156</sup>.

Bolo by nesprávne zúžovať boj proti zneužívaniu daňového systému v EÚ iba na činnosť Komisie, i keď na strane druhej, patrí jej v tomto smere rozhodujúce pôsobenie najmä z pohľadu formulovania a predkladania rôznych iniciatív a návrhov. Uvedený zápas zvädzajú svojimi legislatívnymi i nelegislatívnymi aktmi aj ďalšie, rovnako významné inštitúcie v hierarchii orgánov EÚ. V tejto súvislosti možno spomenúť iniciatívy v podobe rôznych výziev na boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom, ako sú napríklad „**Výzva na hľadanie konkrétnych opatrení na boj**

---

<sup>156</sup> Oznámené pod číslom C(2016) 271.

*proti daňovým podvodom a daňovým únikom*“ schválená uznesením Európskeho parlamentu z 19.apríla 2012 o výzve na hľadanie konkrétnych opatrení na boj proti daňovým podvodom a únikom ((2012/2599/(RSP)), uznesenie Európskeho parlamentu z 21.mája 2013 „*O boji proti daňovým podvodom, daňovým únikom a daňovým rajom*“ (2013/2060(INI)), uznesenie Európskeho parlamentu z 12.decembra 2013 „*O výzve na prijatie merateľného a záväzného cieľa v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v EÚ*“ (2013/2963(RSP)), uznesenie Európskeho parlamentu z 25. marca 2015 „*O výročnej správe o daniach*“ (2014/2144(INI)) atď.

Aj ďalšie inštitúcie a orgány EÚ, každý v rámci svojej kompetencie, vyvíja v súčasnosti zvýšené úsilie v boji proti zneužívaniu daňového systému. V tomto smere by bolo možno spomenúť *Európsky úrad pre boj proti podvodom (OLAF)*, *Európsky hospodársky a sociálny výbor*<sup>157</sup>, sú to však aj rôzne **poradné orgány** (najmä orgány Komisie), dočasné výbory Európskeho parlamentu, Rady atď. Z množstva takýchto výborov, u ktorých v niektorých prípadoch nie je celkom jasné ich postavenie a pôsobnosť, by sme v danom tematickom okruhu mohli spomenúť napríklad *Výbor pre administratívnu spoluprácu v oblasti daní*<sup>158</sup>, *Výbor pre vymáhanie*<sup>159</sup>, *Výbor pre program Fiscalis 2020*<sup>160</sup>.

---

<sup>157</sup> Tento orgán nie je v zmysle čl.13 ZEÚ súčasťou inštitucionálneho rámca EÚ, avšak podľa ZFEÚ výbor patrí medzi **poradné orgány Únie**, čo vyplýva z názvu kapitoly 3 Zmluvy o fungovaní EÚ. Z významnejších dokumentov, ktoré vypracoval a našli aj všeobecnú podporu v Európskom parlamente možno spomenúť jeho Stanovisko na tému „*Daňové a finančné raje: hrozba pre vnútorný trh EÚ (stanovisko z vlastnej iniciatívy)*“ z 24.mája 2012 (2012/C 229/02).

<sup>158</sup> Pozri čl.26 smernice Rady 2011/16/EÚ z 15.februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS.

<sup>159</sup> Pôvodne bol pomenovaný ako Výbor pre refundáciu (pozri čl.20 už zrušenej smernice Rady 76/308/EHS z 15.marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácií pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách).

<sup>160</sup> Pozri čl.15 nariadenia č.1286/2013/EÚ, ktorým sa stanovuje akčný program na zlepšenie fungovania daňových systémov v Európskej únii na obdobie rokov 2014

Okrem toho sú to aj rôzne fóra a expertné skupiny (pôsobia pre Komisiu), ako napríklad *Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie*<sup>161</sup>, expertná skupina *Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie*<sup>162</sup>, *Skupina pre kódex správania (zdaňovanie podnikov)*<sup>163</sup>, *pracovná skupina Rady na vysokej úrovni pre daňové otázky (HLWP)* atď.

V Európskom parlamente pôsobí *Výbor Európskeho parlamentu pre pranie špinavých peňazí, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a daňové úniky* (Committee of Inquiry into Money Laundering, Tax Avoidance and Tax Evasion – PANA Committee), ale aj bývalé dočasné výbory TAXE<sup>164</sup> a TAXE2. Išlo o *osobitné výbory* Európskeho parlamentu pre daňové rozhodnutia a ďalšie opatrenia podobného charakteru alebo účinku.

#### ***1.4. Nové programy EÚ zamerané na boj proti zneužívaniu daňového systému***

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

---

– 2020 (Fiscalis 2020). S odkazom na bod 21 preambuly ide o orgán, ktorý pomáha Komisii, pričom je výborom v zmysle nariadenia č.182/2011/EÚ.

<sup>161</sup> Pozri rozhodnutie Komisie z 23.apríla 2013 o zriadení expertnej skupiny Komisie, ktorá bude nazvaná Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie (2013/C 120/07).

<sup>162</sup> Pozri rozhodnutie Komisie z 26.januára 2015, ktorým sa zriaďuje skupina expertov s názvom „Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie“ (2015/C 28/05). Nahradilo rozhodnutie Komisie 2011/C 24/03 z 25.januára 2011, ktorým sa zriaďuje skupina expertov s názvom Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie (Ú. v. EÚ C 24, 26.1.2011, s.3).

<sup>163</sup> Ide o prípravný orgán Rady.

<sup>164</sup> Bol zriadený 26. februára 2015, pričom činnosť tohto osobitného výboru skončila 30.novembra 2015. Okrem neho ako dočasný osobitný výbor Európskeho parlamentu pre daňové rozhodnutia a ďalšie opatrenia podobného charakteru alebo účinku pôsobil aj TAXE2, ktorého činnosť skončila 2.augusta 2016.

## 1. program FISCALIS 2020<sup>165</sup>.

Tento program sleduje v daňovej oblasti posilnenie fungovania daňových systémov na vnútornom trhu. Okrem toho má prispieť k postupnému zrušeniu existujúcich prekážok v rámci rozvoja vnútorného trhu.

Časové hľadisko fungovania tohto programu sa zhoduje s terajším programovacím obdobím (roky 2014 až 2020)<sup>166</sup>. Program je zameraný na to, aby daňové orgány fungovali efektívnejšie, aby sa posilnila konkurencieschopnosť podnikov, podporila zamestnanosť a prispelo k ochrane finančných a ekonomických záujmov členských štátov Únie a daňovníkov. Pôsobenie Komisie a zúčastnených členských štátov pri realizácii tohto programu je nákladovo efektívnejšie, než keby si každý členský štát vytvoril samostatné rámce spolupráce na dvojstrannej alebo mnohostrannej úrovni.

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

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

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

---

<sup>165</sup> Prijatý nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č.1286/2013 z 11.decembra 2013, ktorým sa stanovuje akčný program na zlepšenie fungovania daňových systémov v Európskej únii na obdobie rokov 2014 – 2020 (Fiscalis 2020) a ktorým sa zrušuje rozhodnutie č.1482/2007/ES.

<sup>166</sup> Dňa 8.júna 2018 zverejnila Komisia dokument v podobe návrhu nariadenia Európskeho parlamentu a Rady, ktorým sa stanovuje program spolupráce v daňovej oblasti „Fiscalis“. Ide o program spolupráce v daňovej oblasti na roky 2021 až 2027. Bližšie pozri: COM (2018) 443 final z 8.júna 2018.

## 2. program Hercule III<sup>167</sup>.

Hercule III je finančný program špeciálne zameraný na boj proti podvodom, korupcii a iným protiprávnym činnostiam poškodzujúcim finančné záujmy EÚ. Umožňuje obstarávanie špecializovaného vybavenia a databáz, využívaných vnútroštátnymi orgánmi činnými v trestnom konaní a školení pre špecialistov v boji proti podvodom. Program sa vzťahuje na obdobie 2014 až 2020 a má poskytnúť celkom 104,9 mil. EUR členským štátom EÚ.

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

### 1.5. Dobrá správa daní

**Dobrá správa daní** je termín, ktorý sa začal v oficiálnych (politických) dokumentoch a právnych aktoch inštitúcií EÚ používať relatívne nedávno. Na obsahu tohto pojmu sa dohodli ministri financií členských štátov EÚ na zasadnutí Rady (ECOFIN) 14.mája 2008, na ktorom vymedzili pojem „dobrá správa v oblasti daní“ ako **zásady transparentnosti, výmeny informácií a spravodlivej daňovej súťaže**. Vyplynulo to z oznámenia Komisie „**Podpora dobrej správy v daňových záležitostiach**“<sup>168</sup> z 28.apríla 2009. Už zo samotného pojmového vymedzenia dobrej správy daní jednoznačne vyplýva, že je **súčasťou celkového rámca boja proti zneužívaniu daňových systémov**.

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

- **administratívnej spolupráce, vrátane výmeny informácií,**
- **škodlivej daňovej súťaže**<sup>169</sup>,

---

<sup>167</sup> Jeho predchodcami boli Hercule a Herkule II. Program Hercule III. nadobudol účinnosť 21.marca 2014.

<sup>168</sup> KOM (2009) 201 v konečnom znení.

<sup>169</sup> V „Kódexe správania pri zdaňovaní podnikov“, ktorý bol prijatý na zasadnutí Rady ECOFIN a zástupcov vlád členských štátov EÚ na stretnutí dňa 1.decembra

- *štátnej pomoci a transparentnosti* (podnikov a finančnej transparentnosti)<sup>170</sup>.

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

V súvislosti s opatreniami v oblasti presadzovania dobrej správy v daňových záležitostiach však treba spomenúť aj Uznesenie Európskeho parlamentu z 10.februára 2010 *o podpore dobrej správy v daňových záležitostiach*<sup>171</sup>, ktoré okrem iného považuje dobrú správu v daňových záležitostiach za kľúčový prvok v obnove svetového hospodárstva po finančnej kríze, ktorej začiatky sa datujú do roku 2008.

Dobrá správa v daňových záležitostiach sa však v súčasnom globálnom svete nemohla sústrediť iba na vnútorný priestor EÚ. V tejto súvislosti smerovala snaha Komisie aj k tomu, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. V tomto smere prijala Komisia odporúčanie „v

---

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

<sup>170</sup> Bližšie pozri: BABČÁK, V.: Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia). In: Ius et Administratio, 1/2015, Uniwersytet Rzeszowski, Rzeszów, 2015, s.4-46.

<sup>171</sup> (2010/C 341 E/07).

***súvislosti s opatreniami určenými na podporu toho, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach***<sup>172</sup>. V predmetnom odporúčaní sa ustanovujú kritériá umožňujúce určiť tretie krajiny, ktoré nedodržiavajú minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. Zároveň sa v ňom uvádza súbor opatrení, ktoré môžu členské štáty prijať vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré nedodržiavajú dané štandardy, a v prospech tretích krajín, ktoré ich splňajú.

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

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

### ***1.6. Právne akty EÚ proti zneužívaniu daňových systémov***

Ostatné roky bolo možné zaznamenať zvýšenú pozornosť inštitúcií EÚ zameranú na boj proti zneužívaniu daňových systémov. V tomto smere sa najmä Komisia prezentovala prípravou celého radu oznámení, ale aj odporúčaniami, ktoré našli svoju konkrétnu podobu vo forme návrhov legislatívnych aj nelegislatívnych aktov, ktoré následne príslušné inštitúcie (Európsky parlament a Rada, príp. aj Komisia) schválili. Niektoré z nich, ktorých základným zmyslom je boj proti zneužívaniu daňových systémov už boli v širšom či užšom rámci spomínané v predchádzajúcom texte, ako napríklad smernica ATAD.

Právne akty, ktoré sú priamo, resp. sprostredkované zacielené proti zneužívaniu daňových systémov, možno účelovo členiť na:

---

<sup>172</sup> Odporúčanie č.2012/771/EÚ zo 6.decembra 2012 „***V súvislosti s opatreniami určenými na podporu toho, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach***“.

1. ***smernice, ktoré sa týkajú administratívnej spolupráce a výmeny informácií v oblasti daní, ako aj pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení:***

- 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 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS,
- smernica Rady 2014/107/EÚ z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní,
- smernica Rady (EÚ) 2015/2376 z 8. decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní,
- smernica Rady (EÚ) 2016/881 z 25. mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní,
- vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2378 z 15. decembra 2015, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušuje vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 1156/2012,
- smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení,
- 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;



## **2. *smernice zamerané na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH a spotrebných daní:***

- 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)
- 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),
- smernica Rady 2008/117/ES zo 16. decembra 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s cieľom bojovať proti daňovým podvodom spojeným s transakciami v rámci Spoločenstva,
- smernica Rady 2009/69/ES z 25. júna 2009, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o daňové úniky súvisiace s dovozom,
- smernica Rady 2013/42/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH,
- smernica Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod,
- vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.17/2014 z 10. januára 2014, ktorým sa stanovuje štandardizovaný formulár na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH;

3. **smernice zamerané na boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam :**

- 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 (kodifikované znenie),
- 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),
- smernica Rady 2014/86/EÚ z 8. júla 2014, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch,
- smernica Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch
- smernica Rady (EÚ) 2015/2060 z 10. novembra 2015, ktorou sa zrušuje smernica 2003/48/ES o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov,
- smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu,
- smernica Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami.

4. **akty všeobecnej povahy** zamerané na boj proti praniu špinavých peňazí<sup>173</sup> a ochranu finančných záujmov EÚ. V tejto súvislosti možno spomenúť predovšetkým:

- nariadenie č.2988/95/ES, EURATOM z 18. decembra 1995 o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev,
- nariadenie č.2185/96/EURATOM, ES z 11. novembra 1996 o kontrolách a inšpekciách na mieste, vykonávaných Komisiou s cieľom ochrany finančných záujmov Európskych spoločenstiev pred spreneverou a inými podvodmi.

Uvedený prehľad najvýznamnejších právnych aktov, ktorých základným poslaním je vo všeobecnosti boj proti zneužívaniu daňových systémov ukazuje, že EÚ v posledných 10 rokoch začala dôslednejšie a cieľavedomejšie než v minulosti venovať danej problematike zvýšenú pozornosť. Problémom však aj naďalej ostáva transformácia predstáv zhmotnených v týchto aktoch do vnútroštátneho daňového zákonodárstva jednotlivých členských štátov a ich následná realizácia v daňovej praxi. Súvisí to s tým, že pertraktovanú problematiku majú „v rukách“ vlády príslušných členských štátov. Môžu urobiť dosť v prospech eliminovania tohto zneužívania, v súčasnosti však robia ešte stále málo opatrení a väčšinou iba následne reagujú na vznikajúce problémy. Je istým paradoxom, že spoločná obchodná politika s jednotným vnútorným trhom je prijímaná členskými štátmi tak povediac bez výhrad, avšak daňové oprávnenia EÚ, ktoré vo svojom súhrne tvoria jadro daňovej právomoci EÚ, už členským štátom nie celkom vyhovujú. Voči daňovým oprávneniam EÚ sa operuje predovšetkým myšlienkou o ohrození až strate daňovej suverenity členských štátov, s čím sa dá v podstate vyjadriť súhlas, avšak súčasne sa zabúda na

---

<sup>173</sup> V širšom chápaní možno do tejto skupiny právnych aktov zaradiť aj Dohovor Rady Európy o praní špinavých peňazí, vyhľadávaní, zaistení a konfiškácii ziskov z trestnej činnosti a o financovaní terorizmu, ktorý bol prijatý vo Varšave dňa 16. mája 2005. Oznámenie o jeho prijatí publikovalo Ministerstvo zahraničných vecí SR pod č. 91/2009 Z. z. V mene SR bol dohovor podpísaný 12. novembra 2007, pričom Národná rada SR s dohovorom vyslovila súhlas svojím uznesením č.862 z 21. mája 2008. Dohovor nadobudol platnosť 1. mája 2008 v súlade s článkom 49 ods.3 a pre SR nadobudol platnosť 1. januára 2009 v súlade s článkom 49 ods.4.

spoločné ciele a politiky EÚ. Tieto určite nemožno dosiahnuť bez toho, aby sa nemohla uplatňovať aj daňová právomoc EÚ. K tomu sa však žiada dodať, že táto nie je v súčasnom primárnom práve *expressis verbis* vyjadrená, a skôr ju treba v jednotlivých ustanoveniach zakladateľských zmlúv vyhľadávať, s istými výnimkami pokiaľ ide o ustanovenia týkajúce sa aproximácie práva<sup>174</sup>.

Členstvo v EÚ však neznamená iba výhody pre jednotlivé štáty (napríklad v otázke obchodovania na jednotnom vnútornom trhu, možnosť čerpania dotácií na jednotlivé programy, spoločná obranná a bezpečnostná politika a pod.), ale aj povinnosť dodržiavať pravidlá a ciele, pre ktoré EÚ vznikla.

## **2. Inštitúty predchádzania daňovým únikom v sekundárnom práve EÚ a rozhodovacia činnosť SD EÚ vo vzťahu k predchádzaniu daňovým únikom (J. Sábó)**

### ***2.1. Daňovo-právne inštitúty na predchádzanie daňových únikov***

Z hľadiska priblíženia inštitútov predchádzania daňovým únikom, je potrebné takéto daňovo-právne inštitúty v prvom rade klasifikovať. Podotýkame, že navrhované členenie sa vzťahuje na inštitúty majúce právnu povahu<sup>175</sup>. Podľa nášho názoru je možné inštitúty predchádzania daňovým únikom členiť na:

- všeobecné inštitúty limitujúce prístup k daňovým oprávneniam zakladajúcim riziko pre systém zdanenia<sup>176</sup>,

---

<sup>174</sup> Bližšie pozri: BABČÁK, V.: *Úvahy o daňových oprávneniach Európskej únie*. In: *Implementácia Prava unijného do systémov práva krajoého w Polsce i na Słowacji po dziesięciu latach członkostwa w Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów, 2015, s. 9-33.

<sup>175</sup> Právna povaha znamená, že sú prijaté v podobe právnej normy zakladajúcej právnej účinky voči daňovým subjektom (pri naplnení predpokladov pre aplikáciu predmetnej daňovo-právnej normy).

<sup>176</sup> Do názvu tejto kategórie sme sa rozhodli použiť pojem „systém zdanenia“ ako užší pojem oproti pojmu *daňový systém*. Uvedené má zohľadňovať, že inštitúty predchádzania daňovým únikom sú často konkrétne zakotvené len pre zdanenie

- individuálne opatrenia zasahujúce daňový subjekt.

Obe vyššie uvedené skupiny predstavujú **daňové inštitúty predchádzania daňovým únikom sensu largo**. Jednotiacim kritériom je ich teleologický cieľ, ktorým je normatívne vytvorenie prekážok zabraňujúcich zneužívaniu daňového systému. Všeobecné inštitúty limitujúce prístup k daňovým oprávneniam zakladajúcim riziko pre systém zdanenia znižujú riziko vzniku daňových únikov odstránením normatívnych predpokladov pre ich realizovanie. Individuálne opatrenia zasahujúce daňový subjekt majú odradiť daňový subjekt od realizácie daňového úniku. V prípade, že k daňovému úniku dôjde, často tieto opatrenia plnia aj kompenzačnú funkciu, ktorá umožňuje získanie verejného príjmu dodatočným zdanením príslušného daňového subjektu.

Zároveň je možné rozpoznať viaceré diferencujúce kritériá medzi týmito dvomi skupinami daňových inštitútov. Všeobecné inštitúty limitujúce prístup k daňovým oprávneniam zakladajúcim riziko daňového systému pôsobia primárne *ex ante*. Prvou kategóriou sú také inštitúty, ktoré nachádzajú svoje normatívne vyjadrenie vo vlastnej právnej konštrukcii určitej daňovo-právnej normy. Príkladom je pri priznaní určitého daňového oprávnenia limitovanie osobného rozsahu daňovo-právnej normy napríklad na základe daňovej rezidencie daňového subjektu alebo určitým charakterom vzájomného vzťahu medzi daňovými subjektmi. Druhú kategóriu tejto skupiny daňových inštitútov predstavujú pravidlá transferového oceňovania. Pravidlá transferového oceňovania nepriamo zamedzujú v prístupe k plnému uplatneniu daňového výdavku úpravou základu dane v rozsahu, ktorý je daný princípom nezávislého vzťahu. Ďalej pri priamych daniach možno do tejto kategórie zaradiť napríklad pravidlá nízkej kapitalizácie – teda pravidlá zamerané na nezahrnutie určitej kategórie výdavkov do daňových výdavkov, ak tieto presahujú určitú úroveň ukazovateľa hospodárenia daňového subjektu.

Individuálne opatrenia zasahujúce daňový subjekt predstavujú osobité formy zásahu do daňovo-právneho statusu daňového

---

určitou daňou, alebo pre určitý okruh situácií (napríklad na situácie cezhraničných transakcií alebo operácií).

subjektu *ex post* (daňovým statusom na tomto mieste nie je mienená daňová rezidencia daňovníka, ale súbor daňových práv a povinností daňového subjektu v individualizovanej daňovej veci). Individuálne opatrenia zasahujúce daňový subjekt podľa nás predstavujú ***inštitúty na predchádzanie daňových únikov sensu stricto***.

Máme za to, že daňové úniky sú právnymi skutočnosťami, ktoré v konkrétnom prípade zakladajú osobitný daňový zodpovednostný vzťah daňového subjektu voči štátu. Na základe uvedeného môže štát siahnuť k použitiu individuálnych opatrení zasahujúcich daňový subjekt. Aplikácia individuálnych opatrení zasahujúcich daňový subjekt by preto mala vždy spĺňať požiadavky zákonnosti a rešpektovať právnu istotu daňových subjektov. V uvedenom rámci je preto rozhodujúca prítomnosť prvku protiprávnosti v konaní daňového subjektu. Preukázanie prvku protiprávnosti zo strany správcu dane by malo podľa nás slúžiť ako všeobecný predpoklad použitia individuálnych opatrení zasahujúcich daňový subjekt. Protiprávnosťou myslíme nie len konanie daňovým zákonodarstvom zakázané, ale aj konanie, ktoré obsahuje prvky podvodného konania. Daňové zákonodarstvo je pojmovo aj funkčne prepojené na pojmové kategórie súkromnoprávných vzťahov. Protiprávnosť v daňovom zmysle vzniká aj pri vytváraní umelých konštrukcií, ktoré simulujú ekonomickú skutočnosť avšak z pohľadu obvyklého fungovania trhových vzťahov nemajú iný cieľ ako dosiahnutie daňovej výhody.

Máme za to, že je možné individuálne opatrenia zasahujúce daňový subjekt ďalej členiť a to nasledovne:

- kvalifikačné opatrenia zasahujúce daňový subjekt,
- špecifické opatrenia zasahujúce daňový subjekt,
- sankčné opatrenia.

Kvalifikačné opatrenia zasahujúce daňový subjekt umožňujú prekvalifikovať druh transakcie alebo inej skutočnosti pre daňové účely resp. na tieto vôbec neprihliadať. Takto dochádza k zmene daňového statusu daňového subjektu v rozpore s jeho vôľou (prejavenou najčastejšie v daňovom priznaní) *ex post* na základe právnej úvahy správcu dane. Zásah v právnom postavení spôsobuje

prelomenie zásady právnej istoty a legitímnych očakávaní daňového subjektu. Uvedené možno ospravedlniť len za situácie, kedy u daňového subjektu prvok právnej istoty absentuje (čo je dané iba v prípade protiprávneho konania daňového subjektu). Kvalifikačné opatrenia zasahujúce individuálny daňový subjekt majú v legislatívnom vyjadrení najčastejšie podobu všeobecných pravidiel proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam GAAR.

V doktrínálnej podobe boli budované kvalifikačné opatrenia zasahujúce daňový subjekt súdnymi autoritami na základe zásady zákazu účelového zneužívania práva pri správe daní<sup>177</sup>. Napríklad pri dani z pridanej hodnoty SD EÚ umožnil členským štátom odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane na vstupe alebo odmietnuť vrátenia nadmerného odpočtu. Uvedené sa vzťahuje na daňové subjekty, ktoré zavinene participovali v reťazci dodaní pri daňovom úniku resp. daňovom podvode.

Špecifické opatrenia zasahujúce daňový subjekt predstavujú širokú množinu daňových opatrení, ktoré priamo smerujú k zvýšeniu daňovej povinnosti voči konkrétnemu daňovému subjektu. Tieto opatrenia je možné členiť do dvoch podskupín a to:

- opatrenia založené na zvýšení daňovej povinnosti v osobitých prípadoch,
- opatrenia založené na rozšírení daňovej povinnosti o daňovú povinnosť určenú z daňového základu tretieho subjektu.

Opatrenia založené na zvýšení daňovej povinnosti v osobitých prípadoch predstavujú zavedenie zvýšenej daňovej sadzby často v nadväznosti na vyberanie dane zrážkovou daňou pre určité kategórie najmä cezhraničných transakcií resp. výplat zdaniteľného príjmu. Pri opatreniach založených na rozšírení daňovej povinnosti o daňovú povinnosť určenú z daňového základu tretieho subjektu, sa zvyšuje daňová povinnosť jedného daňového subjektu v závislosti od základu dane resp. daňovej povinnosti druhého daňového subjektu. Medzi tieto opatrenia môžeme zaradiť inštitút

---

<sup>177</sup> BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*, EPOS, Bratislava, 2015, s. 439 a n.

ručenia alebo pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (KZP pravidlá).

Sankčné opatrenia majú podobu sankcií, ktoré štát ukladá ako daňovo-právnu sankciu za protiprávne konanie daňových subjektov.

## ***2.2. Sekundárne právo EÚ a rozhodovacia činnosť SD EÚ***

V práve EÚ boli prijaté tri smernice, ktoré upravujú niektoré aspekty zdaňovania cezhraničných operácií, ktoré sa môžu vyskytnúť u prepojených obchodných spoločností (resp. skupín právnických osôb). Týmito smernicami sú: Merger smernica, Smernica o zdaňovaní úrokov a licenčných poplatkov a Parent-Subsidiary smernica (spoločne ďalej označujeme aj ako „Smernice korporátneho zdanenia“).

### **Merger smernica**

Merger smernica sa vzťahuje na prípady cezhraničnej reorganizácie obchodných spoločností a premiestnenie sídla europeizovaných foriem obchodných spoločností<sup>178</sup>. Cezhraničná reorganizácia môže byť uskutočnená viacerými spôsobmi. Pri prvom spôsobe dochádza k zániku aspoň jednej obchodnej spoločnosti bez likvidácie. Merger smernica označuje tento spôsob buď ako „zlúčenie“ alebo „rozdelenie.“ Pri zlúčení jedna alebo viac spoločností pri zrušení bez likvidácie prevedie všetky svoje aktíva a pasíva na inú existujúcu spoločnosť<sup>179</sup> alebo na spoločnosť, ktorú za týmto účelom založia<sup>180</sup> (čl. 2 písm. a) bod i) až iii) Merger smernice). Pri rozdelení obchodná spoločnosť zrušovaná bez

---

<sup>178</sup> Európska spoločnosť (Societas Europaea alebo SE) ustanovená v nariadení Rady (ES) 2157/2001 z 8. októbra 2001 o stanovách európskej spoločnosti (SE) (5) a európske družstvo ustanovené v nariadení Rady (ES) 1435/2003 z 22. júla 2003 o stanovách európskeho družstva (SCE).

<sup>179</sup> Takouto spoločnosťou môže byť aj materská spoločnosť, ktorá sa stáva primajúcou spoločnosťou aktív a pasív dcérskej spoločnosti (čl. 2 písm. a) bod iii) Merger smernice).

<sup>180</sup> Pojem “zlúčenie” je pojmom úniového práva a preto je ho nutné vykladať autonómne. Z hľadiska vnútroštátneho zákonodarstva SR v sebe tento pojem obsahuje ako zrušenie spoločnosti bez likvidácie vo forme “cezhraničného zlúčenia,” tak aj vo forme “cezhraničného splynutia” – porovnaj: § 69 ods. 2 a ods. 3 v nadväznosti na § 69aa Obchodného zákonníka.



likvidácie prevedie všetky svoje aktíva a pasíva na dve alebo viac existujúcich alebo nových spoločností (čl. 2 písm. b) Merger smernice). Zlúčenie a rozdelenie sa uskutočňuje výmenou za vydanie cenných papierov svojim akcionárom, ktoré reprezentujú kapitál tejto nástupníckej spoločnosti (t.j. prijímajúce spoločnosti).

Pri druhom spôsobe dochádza k prevodu jedného alebo viacerých odvetví činnosti obchodnej spoločnosti na jednu alebo viac existujúcich alebo nových spoločností výmenou za vydanie pomerného podielu cenných papierov pre svojich akcionárov (tzv. „čiasťové rozdelenie“) alebo výmenou za prevod cenných papierov reprezentujúcich kapitál spoločnosti prijímajúcej prevod (tzv. „prevod aktív“). Pri tomto druhom spôsobe nedochádza k zániku právnickej osoby, ktorá prevádza jedno alebo viaceré odvetvia svojej činnosti. Keďže výsledkom je získanie akcií v prijímajúcej spoločnosti, považuje sa takáto operácia podľa práva SR za nepeňažný vklad do základného imania prijímajúcej spoločnosti (§ 2 písm. ac) Zákona o dani z príjmov, § 59 Obchodného zákonníka).

Tretí spôsob je označovaný ako *výmena akcií* (čl. 2 písm. e) Merger smernice). Pri výmene akcií jedna spoločnosť nadobúda podiel na kapitále druhej spoločnosti takým spôsobom, že získa väčšinu hlasovacích práv v tejto druhej spoločnosti alebo, ak už má takúto väčšinu, nadobudne ďalší kapitál tejto druhej spoločnosti. Zo samotného názvu je zrejmé, že pri výmene akcií sa jedná o získanie cenných papierov druhej spoločnosti výmenou za cenné papiere v prvej spoločnosti. Pojem výmeny akcií vyložil SD EÚ vo veci *Leur-Bloem*<sup>181</sup>. Vo veci p. *Leur-Bloem* ako jediný spoločník v dvoch akciových spoločnostiach chcel nadobudnúť akcie v tretej spoločnosti výmenou za akcie v týchto dvoch spoločnostiach. Uvedeným by sa tretia spoločnosť stala výhradným akcionárom v týchto dvoch spoločnostiach a p. *Leur-Bloem* by vystupoval iba nepriamo ako akcionár v pôvodných dvoch spoločnostiach. Z pohľadu holandského správcu dane sa pri tejto operácii nejednalo o zlúčenie dvoch spoločností do trvalej ekonomickej a finančnej jednotky a daňové zvýhodnenie tejto operácii odmietol priznať. SD

---

<sup>181</sup> Vec C-28/95 *Leur-Bloem*, ECLI:EU:C:1997:369.

EÚ vo veci rozhodol, že Merger smernica<sup>182</sup> „nevyžaduje od nadobúdajúcej spoločnosti<sup>183</sup>, aby táto pokračovala vo vykonávaní podnikateľskej činnosti sama, alebo aby sa z ekonomického a finančného pohľadu jednalo o zlúčenie dvoch spoločností do trvalej jednotky<sup>184</sup>.

Merger smernica „sa snaží odbremenit' tie spoločnosti, ktoré môžu mať výhrady k reštrukturalizácii z dôvodu *cash-flow* (toku hotovosti)“<sup>185</sup>. Uvedené sa premieta do textu Merger smernice tým, že pri jednotlivých spôsoboch cezhraničnej reorganizácie sa podiel na obchodnom imaní vo forme akcií v zásade nenadobúda za odplatu. Preto Merger smernica stanovuje limit odplaty, pričom nadobudnutie nových akcií môže byť uskutočnené iba za platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty alebo pri absencii nominálnej hodnoty účtovnej hodnoty týchto cenných papierov (ďalej označujeme aj ako „Limit odplaty“). Podľa nášho názoru výraz platba v hotovosti (anglický text smernice používa pojem *cash payment*) je potrebné vykladať extenzívne a zahŕňa nie len hotovostnú platbu ale aj platbu vykonanú bankovým prevodom. Z nášho pohľadu toto obmedzenie predstavuje všeobecný inštitút limitujúci prístup k daňovým oprávneniam zakladajúcim riziko pre systém zdanenia. Takéto obmedzenie umožňuje získať daňové oprávnenia z Merger smernice len pre operácie, ktoré spadajú do cieľa, pre ktorý bola Merger smernica prijatá.

V prípade jednotlivých spôsobov cezhraničnej reorganizácie upravených Merger smernicou musia členské štáty priznať týmto operáciám prepísané daňové režimy. Tieto daňové režimy majú

---

<sup>182</sup> Vo veci *Leur-Bloem* sa jednalo o predchodkyňu súčasnej Merger smernice Smernicu rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov.

<sup>183</sup> Nadobúdajúca spoločnosť znamená spoločnosť, ktorá nadobúda držbu prostredníctvom výmeny cenných papierov (čl. 2 písm. i) Merger smernice).

<sup>184</sup> Rozsudok vo veci C-28/95 *Leur-Bloem*, ECLI:EU:C:1997:369.

<sup>185</sup> ASHTA, A.: *The Taxation of Mergers Directive (90/434/EEC)*. In: Cahier du CEREN, Finance Department –Groupe ESC č. 3, Dijon, 2003, s. 1.

Dostupné na:

[https://www.researchgate.net/publication/237125139\\_The\\_Taxation\\_of\\_Mergers\\_Directive\\_90434EEC](https://www.researchgate.net/publication/237125139_The_Taxation_of_Mergers_Directive_90434EEC).

zaručiť, aby cezhraničná reorganizácia nevedla k nárastu daňovej povinnosti zúčastnených osôb.

„Pri zlúčení spoločností, ktoré boli majetkovo prepojené (napr. ako dôsledok akvizície), ovplyvňuje výpočet goodwillu<sup>186</sup>, ako aj spôsob, akým sa precení majetok a záväzky zanikajúcej spoločnosti a prípadné vyčlenenie nehmotného majetku nielen finančné výkazy, ale aj daňové náklady nástupníckej spoločnosti“<sup>187</sup>. Podľa čl. 4 ods. 1 Merger smernice zlúčenie, rozdelenie alebo čiastočné rozdelenie nesmie viesť *ke zdaneniu kapitálových ziskov vypočítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely*. Slovenský zákonodarca premietol vyššie citovaný záväzok z Merger smernice zavedením osobitých daňových inštitútov pod rubrikou *Ocenenie v pôvodných cenách pri nepeňažnom vklade a zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev*. Takto pri daňovom režime uplatňovanom v prípade nepeňažného vkladu v pôvodných cenách, sa do základu dane prijímateľa nepeňažného vkladu nezahrňuje goodwill alebo záporný goodwill (§ 17d ods. 2 písm. b) Zákona o dani z príjmov). Rovnako pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev v pôvodných cenách sa do základu dane právneho nástupcu nezahrňuje goodwill alebo záporný goodwill vykázaný v otvárací súvahe právneho nástupcu (§ 17e ods. 2 písm. c) Zákona o dani z príjmov). Uvedeným spôsobom, na rozdiel od prípadov ocenenia v reálnych cenách (§ 17b a § 17c Zákona o dani z príjmov), nemajú tieto operácie vplyv na základ dane prijímajúcej spoločnosti resp. právneho nástupcu. Zákon o dani z príjmov neobsahuje explicitný pojem „cezhraničné

---

<sup>186</sup> Podľa § 26 ods. 7 písm. c) Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva sa suma Goodwillu *vypočíta ako rozdiel medzi hodnotou finančnej investície tvoriacej podiel v nástupníckej účtovnej jednotke a hodnotou vlastného imania nástupníckej účtovnej jednotky pripadajúcou na tento podiel*.

Dostupné na:

<http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7482>.

<sup>187</sup> Daňové implikácie zlúčenia materskej a dcérskej spoločnosti v reálnych hodnotách.

Dostupné na:

<http://www.cfo.sk/articles/danove-implikacie-zlucenia-materskej-a-dcerskej-spolocnosti-v-realnych-hodnotach#.W15ggbjR2Uk>.

zlúčenie“ alebo „cezhraničné rozdelenie.“ Avšak predmetné ustanovenia Zákona o dani z príjmov pokrývajú situácie spadajúce do vecného a osobného rozsahu Merger smernice, čo vyplýva z § 17d ods. 7<sup>188</sup> a § 17d ods. 8 Zákona o dani z príjmov (t.j. ak právnym nástupcom daňovníka zrušeného bez likvidácie je právny nástupca so sídlom v členskom štáte Európskej únie alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore).

Pre výmenu akcií platí zákaz vyjadrený v čl. 8 Merger smernice, podľa ktorého pri výmene akcií *samotné pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál prijímajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce kapitál prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti nevedie k zdaneniu príjmu, ziskov ani kapitálových ziskov tohto akcionára.* Výmena akcií, pri ktorej sa nadobúdajú akcie slovenskej obchodnej spoločnosti sa považuje za formu nepeňažného vkladu v podobe akcií. Na takúto operáciu sa obdobne ako pri prevode aktív a pasív vzťahuje § 17d Zákona o dani z príjmov. U vkladateľa, t.j. daňového subjektu, ktorý do základného imania vkladá akcie (a tým realizuje cezhraničnú výmenu akcií) sa podľa § 17d ods. 1 písm. a) Zákona o dani z príjmov do základu dane *nezahrňuje rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve.* Na základe uvedeného, pri takejto operácii nevzniká daňová povinnosť na dani z príjmov pri cezhraničnej výmene akcií. Podotýkame, že podľa záverov SD EÚ vo veci A.T.<sup>189</sup> môže nadobúdajúca spoločnosť hodnotu

---

<sup>188</sup> Podľa § 17d ods. 7 Zákona o dani z príjmov ustanovenia o nepeňažnom vklade v pôvodných cenách sa uplatnia, ak predmetom nepeňažného vkladu je *individuálne vložený majetok, ktorým je cenný papier alebo obchodný podiel alebo podnik alebo jeho časť, ktorý vkladá vkladateľ nepeňažného vkladu so sídlom na území Slovenskej republiky prijímateľovi nepeňažného vkladu do členského štátu Európskej únie alebo štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore, pričom tento majetok, podnik alebo jeho časť zostáva funkčne spojený so stálou prevádzkarňou prijímateľa nepeňažného vkladu umiestnenou na území Slovenskej republiky a prijímateľ nepeňažného vkladu prevezme nepeňažný vklad v pôvodných cenách.*

<sup>189</sup> Vo veci C- 285/07 A.T., ECLI:EU:C:2008:705, bod 32. SD EÚ konštatoval, že “taká daňová právna úprava členského štátu, o akú ide v konaní vo veci samej, podľa ktorej sa vo všeobecnosti odmieta uplatňovanie daňových výhod pri výmene akcií podľa smernice 90/434 len z toho dôvodu, že nadobúdajúca spoločnosť vo svojej daňovej súvahe neoceníla prevedené akcie ich pôvodnou účtovnou

nepenažného vkladu započítanú na vklad spoločníka aj trhovou hodnotou vkladanych akcií<sup>190</sup>.

Na základe Merger smernice sú členské štáty ďalej povinné umožniť nástupníckej spoločnosti prevzatie od dane oslobodených opravných položiek a rezerv, rovnako ako aj daňovej straty – ak jej odpočítanie bolo umožnené u domácich spoločností<sup>191</sup>. Pri daňovej strate „základné pravidlo je, že cezhraničná reorganizácia musí byť podrobená rovnakému daňovému zvýhodneniu ako čisto vnútroštátne situácie“<sup>192</sup>. Uvedené sa premietlo do § 17e ods. 7 Zákona o dani z príjmov, ktorý stanovuje, že pri odpočítavaní daňovej straty sa u právneho nástupcu *daňovníka zrušeného bez likvidácie postupuje podľa § 30 Zákona o dani z príjmov*. Vnútroštátne právo SR takto umožňuje pri cezhraničnom zlúčení nástupníckej spoločnosti odpočítať daňovú stranu obchodnej spoločnosti, ktorá zanikla bez likvidácie (§ 30 ods. 2 Zákona o dani z príjmov).

SR nezohľadnila niektoré inštitúty predchádzania daňovým únikom predpokladané Merger smernicou. Zákon o dani z príjmov nezakotvuje Limit odpłaty. Daňové režimy prijaté v SR sa teda vzťahujú aj na situácie, kedy odpłata vyplatená pri cezhraničnej reorganizácii prekračuje 10 % nominálnej resp. účtovnej hodnoty cenných papierov. Na takéto prípady by sa malo *de lege ferenda* uplatňovať ocenenie v reálnych cenách. Príslušná zmena Zákona o dani z príjmov by bola v súlade s textom Merger smernice. Otázniky ohľadom textu Zákona o dani z príjmov vyvoláva aj zavedenie ocenenia v pôvodných cenách pri nepenažnom vklade *časti podniku*. Merger smernica predpisuje daňové režimy len pre prípad, ak je predmetom nepenažného vkladu určité *odvetvie činnosti*. Podľa čl. 2 písm. j. Merger smernice je odvetvie činnosti definované ako *všetky aktíva a pasíva divízie spoločnosti, ktorá z organizačného hľadiska predstavuje nezávislé podnikanie, to znamená jednotku schopnú prevádzky vlastnými prostriedkami*. Nejedná sa teda o akúkoľvek časť podniku,

---

hodnotou, nemôže vychádzať z článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 ako zo svojho právneho základu a nemôže byť považovaná za zlučiteľnú s touto smernicou.”

<sup>190</sup> HELMINEN, M.: *EU Tax Law Direct Taxation*. IBDF, Amsterdam, 2013, s. 224.

<sup>191</sup> Čl. 5 a čl. 6 Merger smernice.

<sup>192</sup> HELMINEN, M.: *EU Tax Law Direct Taxation*, IBDF, Amsterdam, 2013, s. 222.

ale len o takú časť podniku, ktorá je samostatná a je schopná prevádzky vlastnými prostriedkami. V práve SR uvedenému zodpovedá pojem *samostatnej organizačnej zložky* (§ 487 Obchodného zákonníka). „Ide o pojem, ktorý sa vykladá širšie ako odštepný závod alebo organizačná zložka podniku v zmysle § 7. Spravidla sa ako kritérium samostatnosti akceptuje oddelené vedenie účtovníctva“<sup>193</sup>. Ide nad rámec Meger smernice pokiaľ je pri cezhraničnej reorganizácii oceňovaný v pôvodných cenách vklad akejkoľvek časti podniku. Preto *de lege ferenda* navrhujeme precizovať znenie § 17d ods. 1 Zákona o dani z príjmov nasledovne: *do základu dane vkladateľa nepeňažného vkladu, ktorým je individuálne vložený majetok, podnik alebo samostatná organizačná zložka podniku.*

Daňové režimy predpísané Merger smernicou môžu byť zneužitá na realizáciu viacerých foriem daňových únikov. V prvom rade sa môže jednáť o daňový únik založený na tzv. generovaní daňovej straty. Pri takomto daňovom úniku dochádza k účelovému zlúčeniu dvoch obchodných spoločností, z ktorých jedna vykazuje výraznú daňovú stratu. Nástupnícka spoločnosť môže následne odpočítat takto „generovanú“ daňovú stratu, a tým znížiť svoju vlastnú daňovú povinnosť v ďalších zdaňovacích obdobiach. Túto situáciu demonštrujú skutkové okolnosti prípadu, ktorým sa SD EÚ zaoberal vo veci Foggia - SGPS<sup>194</sup>. Spoločnosť Foggia zlúčením nadobudla tri ďalšie spoločnosti. Následne požiadala o povolenie odpočítat zo svojho prípadného zdaniteľného príjmu zistenú daňovú stratu nadobudnutých spoločností za zdaňovacie obdobie 1997 až 2002 vrátane, ktorá ešte nebola odpočítaná. Jednou z obchodných spoločností, ktoré nadobudla Foggia zlúčením bola obchodná spoločnosť s názvom Riguardiana. Správca dane odmietol takéto daňové oprávnenie spoločnosti Foggia poskytnúť. Dôvodom bolo, že Riguardiana „v skúmaných rokoch už nevlastnila podielové fondy, zo svojej činnosti už prakticky nevykazovala nijaké príjmy a investovala len do cenných papierov. Navyše nebol jasný pôvod daňovej straty tejto spoločnosti vo výške približne 2 milióny eur

---

<sup>193</sup> OVEČKOVÁ, O. a kol.: *Obchodný zákonník. Veľký komentár*, Zväzok I. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 95.

<sup>194</sup> Vec C-126/10 Foggia – SGPS, ECLI:EU:C:2011:718.

priznanej v daňovom priznaní za rok 2002<sup>195</sup>. V danom prípade uznal SD EÚ možnosť správu dane vzťahovať na uvedenú situáciu inštitút predchádzania daňovým únikom zakotvený v terajšom článku 15 Merger smernice (predmetným inštitútom sa zaoberáme v ďalšom texte)<sup>196</sup>.

Druhou častou formou daňového úniku, na ktorý sú využívané ustanovenia Merger smernice, je účelové vyhýbanie sa dani z prírastku kapitálu (*capital gain tax*). V tomto smere je na škodu príliš široká transpozícia daňového režimu pri výmene akcií. Merger smernica obsahuje v čl. 8 ods. 4 všeobecný inštitút limitujúci prístup k daňovým oprávneniam zakladajúcim riziko pre systém zdanenia. Na základe predmetného článku, sú členské štáty oprávnené *zdanit' rozdiel, v ktorom majú získané cenné papiere väčšiu hodnotu na daňové účely, ako mali vymenené cenné papiere*. Do práva SR nebola táto výnimka zavedená a základ dane prevodcu pri cezhraničnej výmene akcií sa o túto hodnotu nezvyšuje. V prípade umelého navýšenia hodnoty akcií nadobudnutých výmenou slovenským daňovým subjektom, táto môže byť použitá na účelové zníženie daňovej povinnosti pri ich následnom prevode vo vzťahu k čiastkovému základu dane podľa § 8 ods. 1 písm. e) Ostatné príjmy Zákona o dane z príjmov<sup>197</sup>.

### Parent-subsidiary smernica

Parent-subsidiary smernica používa ako ústredný pojem *prerozdelenie zisku* i keď tento pojem nedefinuje. Prerozdelenie zisku vo vnútroštátnom práve SR v zásade zodpovedá pojmu *dividenda* t.j. právu akcionára/spoločníka na podiel zo zisku spoločnosti

---

<sup>195</sup> Vec C-126/10 Foggia – SGPS, ECLI:EU:C:2011:718, bod 8 až 12.

<sup>196</sup> V konaní o prejudiciálnej otázke nemá SD EÚ právomoc rozhodovať o tom, či v konkrétnej veci sa jedná alebo nejedná o situáciu daňového úniku (teda SD EÚ nerozhoduje o skutkových okolnostiach veci). Posúdenie týchto skutočností odkazuje na vnútroštátne súdy členských štátov (viď rozsudok vo veci Foggia – SGPS, podľa ktorého “Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby vzhľadom na všetky okolnosti charakterizujúce spor, o ktorom rozhoduje, preskúmal, či v rámci tohto sporu boli naplnené okolnosti vedúce k predpokladu o daňovom úniku alebo o vyhýbaní sa plateniu daní v zmysle uvedeného ustanovenia”).

<sup>197</sup> Daňovým výdavkom pri zdaniteľnom príjme z prevodu cenného papiera je podľa § 8 ods. 5 písm. b) Zákona o dani z príjmov *cena veci, cenného papiera alebo opcie získaná v čase nadobudnutia*,

(porovnaj § 178 ods. 1 Obchodného zákonníka). Podotýkame, že pojem *prerozdelený zisk*, v Parent-subsidiary smernici, sa vykladá širšie ako pojem *dividenda* a zahŕňa aj skryté prerozdelenie zisku alebo hybridné finančné inštrumenty<sup>198</sup>.

Vo vzťahu k členskému štátu, z ktorého sú zisky prerozdeľované, sa prerozdeľované zisky podľa čl. 5 Parent-subsidiary smernice, *ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, oslobodzujú od zrážkovej dane*. Z gramatického výkladu tohto článku vyplýva iba oslobodenie od zrážkovej dane pri vyplácaní zisku priamo materskej spoločnosti. Cit. čl. 5 Parent-subsidiary smernice je však nutné vykladať systematicky v nadväznosti na čl. 1 písm. d) Parent-subsidiary smernice. Teda oslobodenie od zrážkovej dane sa vzťahuje aj na zisk prerozdeľovaný dcérskou spoločnosťou pre stálu prevádzkareň materskej spoločnosti nachádzajúcu sa v inom členskom štáte. Ak by takáto situácia nastala, je povinný členský štát, vo vzťahu k dcérskej spoločnosti, oslobodiť prerozdelenie zisku od uloženia zrážkovej dane.

Parent-subsidiary smernica nevymedzuje pojem *zrážková daň*. V čl. 7 ods. 1 Parent-subsidiary smernica stanovuje negatívnu definíciu zrážkovej dane a to tak, že pojem „zrážková daň“ sa nevzťahuje *na predavky na daň z príjmov právnických osôb členskému štátu dcérskej spoločnosti, ktorá sa uskutočňuje v súvislosti s rozdeľovaním jej zisku materskej spoločnosti*. Za zrážkovú daň pre účely Parent-subsidiary smernice považujeme „každé daňové ustanovenie, ktoré vplýva na prerozdeľovanie zisku dcérskou spoločnosťou pre Parent-subsidiary smernicu v inom členskom štáte. Čl. 5 ods. 1 Parent-subsidiary smernice sa má vykladať tak, že zakazuje akúkoľvek daňovú normu, ktorá viaže určitú fiskálnu platbu na prerozdelenie zisku - ak v prípade, že by zisk nebol prerozdelený, tak ani takáto platba by nebola vyberaná“<sup>199</sup>.

Vo vzťahu k členskému štátu, do ktorého sa zisk cezhranične prerozdeľuje<sup>200</sup>, Parent-subsidiary smernica predpisuje zabezpečiť

---

<sup>198</sup> HELMINEN, M.: *EU Tax Law Direct Taxation*. IBDF, Amsterdam, 2013, s. 163.

<sup>199</sup> Návrhy generálneho advokáta Alber vo veci C-294/99 Athinaiki Zithopiia AE; ECLI:EU:C:2001:263, bod 26.

<sup>200</sup> Jedná sa o členský štát daňovej rezidencie materskej spoločnosti alebo členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň materskej spoločnosti.



neutralitu zdaňovania prerozdeleného zisku na úrovni materských spoločností. Parent-subsidiary smernica ponecháva členským štátom na výber: a) buď upustiť od zdanenia takýchto ziskov v rozsahu, v akom tieto zisky nie sú daňovým výdavkom u dcérskej spoločnosti a zdanit' takéto zisky v rozsahu, v akom sú daňovým výdavkom u dcérskej spoločnosti (tzv. metóda vyňatia), b) alebo zdanit' tieto zisky a oprávniť materskú spoločnosť resp. stálu prevádzkareň odrátať si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojený s týmito ziskami a platený dcérskymi spoločnosťami (tzv. metóda daňového kreditu)<sup>201</sup>. Za porušenie Parent-subsidiary smernice považoval SD EÚ aj daňové dôsledky založené inou daňou ako daňou z príjmov právnických osôb<sup>202</sup>.

Vyššie popísané daňové režimy Parent-subsidiary smernice sa vzťahujú len na výplatu dividend medzi spoločnosťami členských štátov. Preto je SR povinná premietnuť tieto daňové režimy do vnútroštátneho poriadku len vo vzťahu k dani z príjmov právnických osôb. V predchádzajúcom období bol príjem vo forme výplaty dividend úplne vyňatý z predmetu dane z príjmov. To sa zmenilo prijatím zákona č. 341/2016 Z.z. z 23. novembra 2016, ktorým sa mení a dopĺňa Zákon o dani z príjmov<sup>203</sup>. Touto novelizáciou bolo do Zákona o dani z príjmov zavedené zdanenie výplaty dividend, ale v zásade len pre dividendy vyplácané fyzickým osobám. Podľa § 12 ods. 7 písm. c) Zákona o dani z príjmov predmetom dane z príjmov právnickej osoby nie je *podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva [§ 3 ods. 1 písm. e)] v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho tento podiel na zisku*. Výnimka z tohto oslobodenia sa týka iba tzv. daňovníkov nezmluvného štátu<sup>204</sup>. Keďže výplata dividend

---

<sup>201</sup> Metóda daňového kreditu je označovaná v práve SR ako metóda započítania, k tomu pozri BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*, EPOS, Bratislava, 2015, s. 95.

<sup>202</sup> Rozsudok SD EÚ vo veci C-68/15 X, ECLI:EU:C:2017:379.

<sup>203</sup> Zákon č. 341/2016 Z.z. z 23. novembra 2016, ktorým sa mení a dopĺňa Zákon o dani z príjmov.

<sup>204</sup> Podľa § 2 písm. x) Zákona o dani z príjmov daňovníkom nezmluvného štátu je *fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt alebo právnická osoba, ktorá nemá sídlo v štáte uvedenom v zozname štátov uverejnenom na webovom sídle Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“); ak § 52z<sup>b</sup> neustanovuje inak, ministerstvo zaradí do tohto zoznamu štát, s ktorým má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) alebo medzinárodnú zmluvu o*

je oslobodená od dane z príjmov právnickej, takéto oslobodenie dopadá zároveň na cezhraničné situácie týkajúce sa iného členského štátu.

Zdanenie príjmu z výplaty dividend právnických osôb nastáva iba pri samostatnom základe dane zakotvenom v § 51d Zákona o dani z príjmov<sup>205</sup>. Pre daný prípad zaviedla SR v súlade s Parent-subsidiary smernicou výnimku zo zdanenia cezhraničnej výplaty dividend v § 51d ods. 4 Zákona o dani z príjmov.

Uvedeným spôsobom si splnila SR povinnosť transpozície Parent-subsidiary smernice do svojho vnútroštátneho práva. Keďže Parent-subsidiary smernica neupravuje zdanenie výplaty dividend fyzickým osobám, takéto zdanenie v prostredí SR nie je porušením zákazu zakotveného v smernici.

Oslobodenie od dane z príjmu právnických osôb pri výplate dividend je výsledkom rozhodnutia v rámci daňovej politiky SR. Dividenda je tvorená zo zisku spoločnosti, ktorý bol pred výplatou dividendy na úrovni spoločnosti už raz zdanený. Takéto oslobodenie má predchádzať ekonomickému dvojitému zdaneniu. Sledovaný cieľ bolo možné dosiahnuť aj v systéme priznania daňového kreditu vo výške dane zaplatenej právnickou spoločnosťou pri súčasnom zavedení zdanenia výplaty dividend.

V SR teda k zdaneniu príjmu z dividend na úrovni právnických osôb v zásade nedochádza. Preto dôvody pre daňový únik realizovaný na základe Parent-subsidiary smernice sú minimálne. Daňové subjekty môžu využiť ustanovenia Parent-subsidiary smernice primárne v snahe vyhnúť sa zaplateniu dane zo samostatného základu dane upraveného v § 51d Zákona o dane z príjmov. Výnimka zo zdanenia pri výplate dividend do iného členského štátu môže byť v takom prípade použitá na presun inak

---

*výmene informácií týkajúcich sa daní alebo štát, ktorý je zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorou je tento štát a Slovenská republika viazaná.*

<sup>205</sup> Samostatný základ dane je tvorený podielom na zisku (dividendy) obchodnej spoločnosti alebo družstva vykázanom za zdaňovacie obdobie najneskôr do 31. decembra 2003, o ktorých vyplatení valné zhromaždenie rozhodlo po 31. decembri 2012.

zdaniteľného príjmu mimo daňovú jurisdikciu SR (t.j. zakrytia podielov na zisku vytvorených do 31. decembra 2002).

Uvedené je dané skutočnosťou, že právo na dividendu vzniká až momentom, kedy o výplate dividendy rozhodol príslušný orgán obchodnej spoločnosti (porovnaj § 178 ods. 1 Obchodného zákonníka *akcionár má právo na podiel zo zisku spoločnosti (dividendu), ktorý valné zhromaždenie podľa výsledku hospodárenia určilo na rozdelenie*). Daňové subjekty môžu byť motivované účelovo založiť obchodnú spoločnosť v niektorom z členských štátov (ktorá spĺňa podmienky výnimky zavedenej v § 51d ods. 4 Zákona o dani z príjmov). Následne môžu na túto spoločnosť previesť svoju účasť v slovenskej obchodnej spoločnosti (uvedené môžu vykonať aj v daňovom režime cezhraničnej výmeny akcií upravenom v Merger smernici). Následne právnická osoba založená v SR rozhodne o výplate dividend, pričom oprávnenou osobou z dividendy bude taktó novo založená spoločnosť členského štátu. Uvedeným spôsobom dôjde k presunu inak zdaniteľného príjmu vo forme dividendy do zahraničia. Odporúčame obzvlášť dôsledne posudzovať uvedené situácie, keďže indikujú účelové konanie zo strany daňových subjektov, pri ktorom hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov je vyhnutie sa zaplateniu dane z dividend.

V tomto smere možno negatívne hodnotiť, že SR nevyužila možnosť, ktorú jej priznáva čl. 3 ods. 2 písm. a) Parent-subsidiary smernice. Jedná sa o derogáčne oprávnenie, podľa ktorého členské štáty majú možnosť *neuplatňovať túto smernicu na spoločnosti členského štátu, ktoré neutržiavajú počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov podiely kvalifikujúce ich za materské spoločnosti, alebo na tie zo svojich spoločností, v ktorých spoločnosť iného členského štátu neutržiava takéto podiel počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov*. Z pohľadu klasifikácie inštitútov predchádzania daňovým únikom sa jedná o významný všeobecný inštitút limitujúci prístup k daňovým oprávneniam zakladajúcim riziko pre systém zdanenia. Parent-subsidiary smernica ponecháva na členských štátoch, či zavedú takéto pravidlo do svojho vnútroštátneho práva. Transpozícia tejto derogáčnej klauzuly je teda fakultatívna. Máme za to, že prijatie tohto pravidla mohlo a doposiaľ môže limitovať prístup daňových subjektov k účelovému využitiu výnimky zdanenia pri cezhraničnej výplate dividend. Preto

*de lege ferenda* navrhujeme premietnutie citované derogáčného oprávnenia v doslovnom znení do § 51d ods. 4 Zákona o dani z príjmov.

### Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch

Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch ukladá oslobodiť od dane výplatu úrokov a licenčných poplatkov v členskom štáte EÚ, ktorý je štát pôvodu. Slovenská verzia Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch používa pojem „štát pôvodu“. Z pohľadu daňovej terminológie sa pojem *krajina pôvodu* ustálene používa na označenie pôvodu daňovníka t.j. na označenie krajiny daňovej rezidencie<sup>206</sup>. Z gramatického výkladu čl. 1 ods. 2 smernice je zrejmé, že sa jedná o oslobodenie v krajine zdroja príjmu<sup>207</sup>.

Vecný rozsah Smernice sa vzťahuje na úroky (čl. 2 písm. a) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch<sup>208</sup>) a licenčné poplatky (čl. 2 písm. b) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch<sup>209</sup>). Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch sa nevzťahuje na určité výplaty, ktoré je možné považovať za rozdelenie ziskov, a teda spadajú do vecného rozsahu Parent-subsidiary smernice (porovnaj čl. 4 ods. 1 písm. a) až c) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch a čl. 1 Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach) a taktiež na výplaty *z pohľadávok, ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny, alebo ktoré majú splatnosť 50 rokov odo*

---

<sup>206</sup> BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*, EPOS, Bratislava, 2015, s. 91.

<sup>207</sup> Porovnaj text smernice: *výplata vykonaná spoločnosťou alebo členským štátom, alebo trvalým podnikom sídliacim v ďalšom členskom štáte sa považuje za výplatu, ktorá vznikla v uvedenom členskom štáte, ďalej len „štát pôvodu“.*

<sup>208</sup> Termín *úroky* označuje príjem z pohľadávok každého druhu, bez ohľadu na to, či sú zabezpečené hypotékou, alebo nie a či zahŕňujú podiel na dlžníkových ziskoch, alebo nie, a najmä príjem z cenných papierov a príjem z dlhopisov alebo obligácií, vrátane prémie a ziskov spojených s takýmito cennými papiermi, dlhopismi alebo obligáciami; penále za oneskorené výplaty sa nepovažujú za úroky.

<sup>209</sup> Termín "licenčné poplatky" označuje výplaty akéhokoľvek druhu prijímané ako úplata za používanie práva na používanie akéhokoľvek autorského práva na literárne, umelecké alebo vedecké dielo, vrátane kinematografických filmov a softvéru akéhokoľvek patentu, obchodnej značky, vzoru alebo modelu, plánu, tajného vzorca alebo procesu alebo za informácie týkajúce sa priemyselných, obchodných alebo vedeckých skúseností; výplaty za používanie práva na používanie priemyselného, obchodného alebo vedeckého zariadenia sa považujú za licenčné poplatky.

*dňa vydania.* (čl. 4 ods. 1 písm. d) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch).

SR premietla do vnútroštátneho práva Smernicu o úrokoch a licenčných poplatkoch zavedením oslobodenia o dane z príjmov do § 13 ods. 2 písm. f) a písm. h) Zákona o dani z príjmov. I keď Slovenská republika nepoužíva legislatívnu skratku „licenčný poplatok,“ tak výpočet príjmov oslobodených podľa § 13 písm. h) Zákona o dani z príjmov zodpovedá vecnému rozsahu Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.

Priznanie oslobodenia sa vzťahuje na výplatu uskutočnenú *zo zdroja na území Slovenskej republiky*. Uvedeným spôsobom dochádza k oslobodeniu nie len výplaty uskutočnenej právnickou osobou, ale aj stálou prevádzkarňou právnickej osoby (Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch používa na označenie stálej prevádzkarne pojem *trvalý podnik*). Ak by SR nezavedla predmetné oslobodenie od dane z príjmov, podliehal by takýto príjem zdaneniu ako príjem zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou (porovnaj § 16 ods. 1 písm. e) bod 1. až bod 3. Zákona o dani z príjmov).

Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch upravuje kategórie príjmov vyznačujúce sa vysokou možnosťou cezhraničnej mobility. Ustanovenia Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch môžu byť preto zneužitú pri daňových únikoch, pri ktorých dochádza k presúvaniu inak zdaniteľného príjmu mimo daňovú jurisdikciu členského štátu (tzv. *profit shifting*)<sup>210</sup>.

Obdobne ako čl. 3 ods. 2 písm. a) Parent-subsidiary smernice taktiež v čl. 1 ods. 10 Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch je zakotvený všeobecný inštitút limitujúci prístup k daňovým oprávneniam zakladajúcim riziko pre systém zdanenia. Podľa čl. 1 ods. 10 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch *členský štát má možnosť neuplatňovať túto smernicu na spoločnosť iného členského štátu alebo na trvalý podnik spoločnosti iného členského štátu za okolností, keď podmienky stanovené v článku 3 písm. b) nie sú dodržané počas nepretrúšeného obdobia v trvaní najmenej dvoch rokov*. SR premietla do § 13 ods. 2 písm. f)

---

<sup>210</sup> HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTROLEC, M.: *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. UPJŠ, Košice, 2016, s. 24-26.

a písm. h) Zákona o dani z príjmov obdobné kritérium časového trvania predpísaného vzťahu.

Na druhú stranu implementácia čl. 1 ods. 10 Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch nebola vykonaná korektne. SR vyžaduje, aby predpísaný vzťah<sup>211</sup> existoval *počas obdobia najmenej dvadsiatich štyroch mesiacov do dňa výplaty príjmu*. Požiadavka, aby podmienka trvania predpísaného vzťahu bola splnená najneskôr do dňa výplaty príjmu je v rozpore s princípom proporcionality. Pre porovnanie SD EÚ v 1. výroku rozsudku vo veci Denkavit<sup>212</sup> konštatoval, že „členský štát nemôže podmieňovať priznanie daňovej výhody priznanej na základe čl. 5 ods. 1 Smernice Rady 90/435/EHS z 23 júla 1990... že v čase výplaty dividend materská spoločnosť musí mať kapitálovú účasť 25 % na dcérskej spoločnosti počas obdobia, ktoré je rovnaké ako obdobie stanovené v čl. 3 ods. 2 Smernice. Je na členskom štáte, aby stanovil pravidlá, ktoré zabezpečia, aby takáto minimálna doba bola dodržaná“. Zhodne možno poukázať na názor generálnej advokátky Sharpston „Výklad, ktorý by umožňoval členským štátom vyžadovať, aby pred uskutočnením výplaty úrokov uplynula nepretržitá minimálna doba kapitálovej účasti v trvaní najmenej dvoch rokov, by podľa môjho názoru odporoval účelu smernice 2003/49“<sup>213</sup>.

Z dôvodu rozporu so Smernicou o úrokoch a licenčných poplatkoch by mali správcovia dane upustiť od aplikácie derogáčnej klauzuly v jej súčasnom znení<sup>214</sup>. Uvedené neguje použitie tohto inštitútu v práve SR. Navrhujeme *de lege ferenda* doplnenie Zákona o dani z príjmov o možnosť prijatia záruky správcom dane v prípade, ak ku dňu výplaty úrokov alebo licenčných poplatkov nemajú obchodné spoločnosti medzi sebou predpísaný vzťah počas obdobia najmenej dvadsiatich štyroch. Táto záruka by sa použila na

---

<sup>211</sup> Predpísaný vzťah znamená kvalifikovanú úroveň vzájomného prepojenia, pri ktorej konečný príjemca a osoba, ktorá úroky alebo licenčné poplatky vypláca, majú vzájomne 25 % podiel sa svojom základnom imaní.

<sup>212</sup> Vec C-283/94 Denkavit International a i, ECLI:EU:C:1996:387.

<sup>213</sup> Návrhy generálnej advokátky Sharpston vo veci C-397/09 Scheuten Solar Technology, ECLI:EU:C:2011:292, bod. 90.

<sup>214</sup> Pozri: SÁBO, J.: *Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch v práve Českej republiky a Slovenskej republiky* In: Acta Universitatis Carolinae – Iuridica, Právnická fakulta Univerzity Karlovy, Praha, 2018, roč. 64, č. 1, s. 152.

úhradu dane pripadajúcej na vyplatené úroky alebo licenčné poplatky v prípade, ak by podmienka trvania predpísaného vzťahu nebola ani v období nasledujúcom po ich výplate zachovaná.

Záruka by mohla mať formu bankovej záruky, ručenia alebo zloženia peňažných prostriedkov na účet správcu dane. Ak daňový subjekt preukáže, že podmienku trvania predpísaného vzťahu po dobu vyžadovanú Zákonom o dani z príjmov v čase po výplate dividend/licenčných poplatkov splnil, vrátil by správca dane záruku poskytnutú za týmto účelom.

### **Spoločné inštitúty predchádzania daňových únikov zakotvené v smerniciach korporátneho zdanenia**

V Smerniciach korporátneho zdanenia je limitovaný osobný rozsah týchto smerníc (teda okruh subjektov oprávnených na získanie daňových výhod predpísaných smernicami). Smernice korporátneho zdanenia sa vzťahujú výhradne na spoločnosti členských štátov a ich trvalé podniky. Vymedzenie spoločnosti členského štátu je vo všetkých troch smerniciach obdobné<sup>215</sup>. Spoločnosť členského štátu musí spĺňať nasledujúce kvalifikačné znaky: a) predpísaná právna forma<sup>216</sup>, b) daňové sídlo v niektorom členskom štáte t.j. daňová rezidencia v niektorom z členských štátov a c) zdaňovanie niektorou z predpísaného druhu daní (jedná sa o formy dane z príjmov právnických osôb ukladané v jednotlivých členských štátoch).

Vymedzenie právnických osôb oprávnených na získanie daňového zvýhodnenia v Zákone o dani z príjmov sa líši od definičného vymedzenia *spoločnosti členského štátu*. Napríklad § 13 ods. 2 písm. f) a písm. h) Zákona o dani z príjmov hovorí o *právnickej osobe, ktorá je daňovníkom členského štátu Európskej únie, a ktorá je aj konečným príjemcom týchto príjmov*. Obdobne § 51d ods. 4 písm. a) hovorí o *daňovníkovi so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie*.

---

<sup>215</sup> Pozri: čl. 3 Merger smernice, čl. 2 Parent-subsidiary smernice a čl. 3 písm. a) Smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch.

<sup>216</sup> K problematike vymedzenia právnej formy pri spoločnostiach členských štátov pozri návrhy generálneho advokáta Mazák vo veci C-247/08 Gaz de France - Berliner Investissement; ECLI:EU:C:2009:399.

Oproti tomu § 17d ods. 7 Zákona o dani z príjmov hovorí o príjmateľovi nepeňažného vkladu do členského štátu Európskej únie alebo štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore a § 17e ods. 8 písm. a) Zákona o dani z príjmov hovorí o nástupcovi so sídlom v členskom štáte Európskej únie alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore. Voči tomuto vymedzeniu možno mať výhrady z hľadiska gramatického výkladu slovného spojenia *do členského štátu*. Merger smernica nevyžaduje, aby sídlo spoločnosti členského štátu bolo v niektorom z členských štátov. Postačuje, aby daňová rezidencia spoločnosti členského štátu bola založená vo vzťahu k niektorému členskému štátu<sup>217</sup> (čo môže nastať aj v prípade lokalizovania miesta skutočného vedenia v členskom štáte). V tomto smere by bolo potrebné *de lege ferenda* precizovať § 17d ods. 7 a §17e ods. Zákona o dani z príjmov. Napriek tomu takýto nedostatok nebráni, aby boli príslušné daňové režimy priznané na základe eurokonformného výkladu príslušných ustanovení Zákona o dani z príjmov.

Ďalej Zákon o dani z príjmov na rozdiel od Smerníc korporátneho zdanenia nerozlišuje medzi právnymi formami zahraničných obchodných spoločností. Uvedené môže vyvolávať riziko agresívneho daňového plánovania zameraného na získanie príslušných zvýhodnení prostredníctvom hybridných entít. Preto navrhujeme *de lege ferenda* v príslušných ustanoveniach Zákona o dani z príjmov zohľadniť právne formy predpokladané pre spoločnosť členského štátu Smernicami korporátneho zdanenia.

Podmienka zdaňovania niektorou z predpísaných daní spoločnosti členského štátu nie je len formálnou podmienkou, ale vyžaduje, aby spoločnosť členského štátu bola takouto daňou aj skutočne zdanená (bez možnosti úplného oslobodenia od tejto dane). Generálny advokát Manuel Campos Sánchez-Bordon vo svojich návrhoch poukázal na to, že podmienka vyjadrená v Smernici o materských a dcérskych spoločnostiach má dve časti: „pozitívnu podmienku (aby spoločnosť podliehala dani) a tiež negatívnu podmienku (aby sa na ňu nevzťahovalo nijaké

---

<sup>217</sup> Pričom na základe podmienok zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej s tret'ou krajinou sa na daňové účely nepovažuje za rezidenta mimo EÚ.



oslobodenie od dane), pričom obe tieto podmienky musia byť nevyhnutne a súčasne splnené<sup>218</sup>. Prípadná nulová sadzba dane z príjmov právnickej osoby sa rovná nulovej daňovej povinnosti, a teda úplnému oslobodeniu od dane. Pojmové vymedzenie spoločnosti členského štátu takto v sebe obsahuje významný všeobecný inštitút limitujúci prístup k daňovým oprávneniam zakladajúcim riziko pre systém zdanenia zakotvený vo všetkých Smerniciach korporátneho zdanenia.

Uvedeným spôsobom predchádzajú Smernice korporátneho zdanenia, aby na ich základe dochádzalo k daňovému úniku založenom na dvojitom nezdanení (*double non taxation*)<sup>219</sup>. Podotýkame, že Zákon o dani z príjmov vyššie uvedenú podmienku vyslovene neobsahuje. Prípadné odmietnutie daňového zvýhodnenia, v takýchto prípadoch, správcom dane by mohlo v prostredí SR narážať na rozpor s princípom právnej istoty a s princípom zákonnosti ukladania daní. Eurokonformný výklad príslušných ustanovení Zákona o dani z príjmov nemôže takýto rozpor odstrániť. Voči jednotlivcom nemôžu smernice t.j. ani Smernice korporátneho zdanenia zakladať povinnosti, ktorých by sa voči týmto osobám mohli prípadne dovolávať členské štáty. Preto *de lege ferenda* navrhujeme explicitné začlenenie podmienky *zdanenia v členskom štáte, ktorého rezidentom je zahraničná právnická osoba*, do príslušných ustanovení Zákona o dani z príjmov.

Z individuálnych opatrení zasahujúcich daňový subjekt upravujú Smernice korporátneho zdanenia len klasifikačné opatrenia zasahujúce daňový subjekt. Tieto opatrenia sú zakotvené v čl. 15 ods. 1 písm. a) Merger smernice<sup>220</sup>, v čl. 5 ods.2 Smernice

---

<sup>218</sup> Návrhy generálneho advokáta Manuel Campos Sánchez-Bordon vo veci C-448/15 Wereldhave Belgium and Others; ECLI:EU:C:2016:808, bod 42.

<sup>219</sup> HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTROLEC, M.: *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. UPJŠ, Košice, 2016, s. 32.

<sup>220</sup> Členský štát môže odmietnuť uplatňovanie alebo ustúpiť od uplatňovania výhod Merger smernice, ak jedna z operácií cezhraničnej reorganizácie má za svoj hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní; skutočnosť, že operácia nie je vykonaná z riadnych obchodných dôvodov, ako napríklad reštrukturalizácia alebo racionalizácia činnosti spoločností zúčastňujúcich sa na operácii, môže viesť k predpokladu, že hlavným alebo jedným z hlavných cieľov operácie je vyhýbanie sa plateniu daní alebo daňový únik.

o zdaňovaní úrokov a licenčných poplatkov<sup>221</sup> a v čl. 1 ods. 2 Parent-subsidiary smernice<sup>222</sup>.

Členské štáty môžu na základe týchto klasifikačných opatrení aplikovať výluky z uplatnenia daňových režimov predpísaných Smernicami korporátneho zdanenia len, vtedy ak premietli príslušné ustanovenia do svojej vnútroštátnej právnej úpravy. SD EÚ vo veci Kofoed konšatoval, že sa tak môže stať na základe legislatívneho ustanovenia alebo aj na základe všeobecnej zásady, ak tieto možno vykladať „v súlade s článkom 11 ods. 1 písm. a)<sup>223</sup> smernice 90/434“<sup>224</sup>.

SR premietla čl. 15 ods. 1 Merger smernice do svojho vnútroštátneho poriadku explicitným zakotvením tohto ustanovenia pre prípady cezhraničnej reorganizácie do § 17d ods. 13 a § 17e ods. 13 Zákona o dani z príjmov<sup>225</sup>. Taktiež čl. 1 ods. 2 Parent-subsidiary smernice premietla SR explicitne do § 50a Zákona o dani z príjmov<sup>226</sup>. V Zákone o dani z príjmov chýba explicitné

---

<sup>221</sup> Členské štáty odoberú prospechy zo Smernice o zdaňovaní úrokov a licenčných poplatkov smernice alebo odmietnu jej uplatňovania v prípade *transakcií, v prípade ktorých je hlavnou pobútkou alebo jednou z hlavných pobútok daňový únik, vyhýbanie sa daniam alebo zneužívanie*

<sup>222</sup> Členské štáty nepriznajú výhody podľa Parent-subsidiary smernice v prípade *opatrení alebo súboru opatrení, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s jej predmetom alebo účelom.*

<sup>223</sup> Vsúčasnosti čl. 15 Merger smernice.

<sup>224</sup> Vec C-321/05 Kofoed, ECLI:EU:C:2007:408, bod 46. Taktiež pozri: ENGLISH, J.: *National measures to counter tax avoidance under the Merger Directive*, working paper WP 11/13, Oxford University Centre For Business Taxation, Oxford, s. 48.

Dostupné na:

[https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_11/WP1113.pdf](https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_11/WP1113.pdf)

<sup>225</sup> Daňový režim ocenia v pôvodných hodnotách sa neuplatní, *ak hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov nepeňažného vkladu podniku alebo jeho časti je zníženie daňovej povinnosti alebo vyhnutie sa daňovej povinnosti. Ak nepeňažný vklad podniku alebo jeho časti nebol realizovaný z riadnych obchodných dôvodov ako je reštrukturalizácia alebo racionalizácia činnosti, možno predpokladať, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných dôvodov nepeňažného vkladu podniku alebo jeho časti je zníženie daňovej povinnosti alebo vyhnutie sa daňovej povinnosti.*

<sup>226</sup> Podľa § 50a ods. 1 Zákona o dani z príjmov *ak daňovník získava podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a*

legislatívne pravidlo preberajúce čl. 5 ods. 2 Smernice o zdaňovaní úrokov a licenčných poplatkov. Na uvedený prípad je preto nutné vzťahovať všeobecnú zásadu o zákaze účelového zneužitia práva pri správe daní vyjadrenú v § 3 ods. 6 Daňového poriadku. V tejto súvislosti možno súhlasiť s názorom, podľa ktorého, „ak existuje pravidlo alebo doktrína zameraná na zákaz účelového zneužitia práva pri správe daní, táto musí byť vykladaná v súlade s jednotlivými klasifikačnými opatreniami zakotvenými v Smerniciach korporátneho zdanenia“<sup>227</sup>.

Pre správnu aplikáciu týchto kvalifikačných opatrení sú podstatné závery SD EÚ vo vyššie citovanej veci Foggia - SGPS. SD EÚ konštatoval, že „zlúčenie alebo reštrukturalizáciu uskutočnenú nadobudnutím spoločnosti, ktorá už nevykonáva činnosti a ktorá pre nadobúdajúcu spoločnosť nepredstavuje nijaké aktíva, možno totiž, s ohľadom na nadobúdajúcu spoločnosť, považovať za operáciu uskutočnenú z riadnych obchodných dôvodov“<sup>228</sup> a „nemožno vylúčiť, že by zlúčenie uskutočnené nadobudnutím spoločnosti, ktorá má straty, nesledovalo riadne obchodné dôvody, pretože smernica výslovne odkazuje na ustanovenia právnej úpravy povoľujúce prevzatie strát nadobudnutej spoločnosti“<sup>229</sup>. V tejto súvislosti je preto možné formulovať **čiasťkový záver**, že operácie alebo konania, ktoré sú priamo predpokladané v Smerniciach korporátneho zdanenia, nikdy samy o sebe nezakladajú dôvody pre aplikáciu kvalifikačných opatrení zasahujúcich daňový subjekt. Zároveň takéto operácie môžu mať pre daňový subjekt oprávnený synergický efekt vo forme získania daňového zvýhodnenia - uvedené predstavuje jeden z

---

*okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane. Opatrenie podľa prvej vety môže pozostávať z viacerých opatrení alebo z ich častí.*

<sup>227</sup> ENGLISH, J.: *National measures to counter tax avoidance under the Merger Directive*, working paper WP 11/13, Oxford University Centre For Business Taxation, Oxford, s. 49.

Dostupné na:

[https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_11/WP1113.pdf](https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_11/WP1113.pdf)

<sup>228</sup> Vec C-126/10 Foggia – SGPS, ECLI:EU:C:2011:718, bod 40.

<sup>229</sup> Vec C-126/10 Foggia – SGPS, ECLI:EU:C:2011:718, bod 41.

cieľov harmonizácie čiastkových otázok korporátneho zdanenia. Objektívne okolnosti daňovej veci preto musia vykazovať dodatočný znak resp. znaky, ktoré by odôvodňovali predpoklad, že konanie daňového subjektu pri cezhraničnej operácii malo ako hlavný cieľ získanie daňovej výhody. V prípade, že sa tento predpoklad potvrdí, môže správca dane nepriznať výhody, ktoré by inak vyplývali daňovému subjektu z niektorej zo Smerníc korporátneho zdanenia.

Vyhodnotenie subjektívneho prvku na strane daňového subjektu môže byť v konkrétnej veci problematické. Každá z operácií, ktorú vo svojom vecnom rozsahu upravujú Smernice korporátneho zdanenia, má v sebe implicitne zahrnuté určité ekonomické ráció. Napríklad pri zlúčení upravenom v Merger smernici skutočne dochádza aj k racionalizovaniu nákladov vo vzťahu k spoločnosti, ktorá pri zlúčení zaniká. Preto v zásade vždy vie daňový subjekt preukázať určité reálne ekonomické opodstatnenie cezhraničnej operácie resp. transakcie. Dokazovanie v daňovej veci by sa malo zamerať primárne na nezrovnalosti v konaní daňového subjektu, ktorým pripravoval predpoklady pre získania daňovej výhody. Vo vyššie citovanej veci sa jednalo o situáciu, pri ktorej pôvod daňovej straty zanikajúcej spoločnosti nebol riadne preukázaný. Domnievame sa, že ak by daňová strata vznikla pri riadnom výkone podnikateľskej činnosti zanikajúcej spoločnosti, nebolo by možné daňovému subjektu odoprieť výhody prislúchajúce z Merger smernice.

Spoločnosť umelo začlenená do korporátnej skupiny nemá iný účel ako umožniť daňovým subjektom znížiť daňovú povinnosť dvoch a viac prepojených daňovníkov alebo skupiny ako celku. Takýto spôsob daňového úniku býva označovaný ako tzv. *nakupovanie smerníc* (z anglického pojmu *directive shopping*). Jedná sa o obdobu daňového úniku, pri ktorom sa daňové subjekty snažia získať preferenčný daňový režim v rámci siete zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (z anglického pojmu *treaty shopping*). Preto aj pri Smernici o zdaňovaní úrokov a licenčných poplatkov a Parent-subsiary smernici by malo byť preukazovanie predpokladov pre aplikáciu ich kvalifikačných opatrení zamerané na zisťovanie

prítomnosti umelých štruktúr v reťazci prepojených obchodných spoločností.

### **3. Akčný plán boja proti daňovým podvodom na úrovni SR a EÚ a jeho realizácia v daňovej praxi**

**(M. Štrkolec)**

Daňové podvody nepredstavujú ani na úrovni SR a ani na úrovni EÚ žiaden nový problém, keďže sa s nimi historicky stretávame dlhodobo vo všetkých moderných daňových systémoch. Ich kvantifikácia (resp. snaha o kvantifikáciu) je rovnako dlhodobo v centre pozornosti domácich ako aj európskych orgánov a inštitúcií. Každá kvantifikácia – aj keď metodologicky podložená – je však limitovaná tým, že vždy ide len o odhad výšky daňových strát, a z podstaty vecí nemôže predstavovať exaktné závery.

Z množstva výstupov možno poukázať napríklad na závery Inštitútu finančnej politiky MF SR uvedené v materiáli „Odhad straty príjmov z DPH v roku 2010“, podľa ktorých táto strata dosiahla len v tomto roku úroveň 2,3 mld. EUR.

Pokiaľ ide o európsky rozmer únikov na DPH, možno poukázať na výsledky štúdie za rok 2012 vypracovanej pre Komisiu a zverejnenej 23.10.2014 pod názvom: *Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, v zmysle ktorej členské štáty EÚ prichádzajú v dôsledku daňových únikov a vyhýbania sa daňovej povinnosti o približne 177 miliárd EUR, a to len na DPH ročne. Výpadky na DPH v Slovenskej republike predstavujú 2,786 miliárd EUR ročne<sup>230</sup>. Uvedená štúdia sa zaoberá aj skúmaním príčin týchto výpadkov, pričom konštatuje, že hoci je nedodržiavanie 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

---

<sup>230</sup> Dostupné na: [ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_gap\\_2012.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap_2012.pdf).

(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 %).

Neskoršia štúdia s názvom: *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2016. Final report*, zverejnená v roku 2016 obsahuje výsledky až do roku 2014, pričom z nej vyplýva pomalý pokles výpadkov DPH tak na úrovni EÚ ako aj na úrovni SR. Kým na úrovni EÚ bol v roku 2014 výpadok príjmov z DPH v predpokladanej výške 159,5 miliárd EUR, v SR to bolo v tomto roku v predpokladanej výške 2,148 miliárd EUR<sup>231</sup>.

K výpadkom daňových príjmov však samozrejme nedochádza len na úrovni DPH, aj keď táto je v centre pozornosti najmä vzhľadom na jej najväčší rozpočtový význam. Vychádzajúc zo štátneho rozpočtu na rok 2018 v tomto smere možno konštatovať, že plánovaný príjem štátu z DPH je na úrovni 6,079 mld. EUR, čo predstavuje viac ako 53 % všetkých daňových príjmov štátneho rozpočtu<sup>232</sup>. Z hľadiska ostatných daní tvoriacich daňovú sústavu v SR majú relevantný význam tiež daňové úniky na dani z príjmov<sup>233</sup> a spotrebných daniach<sup>234</sup>.

---

<sup>231</sup> Dostupné na:

[ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf).

<sup>232</sup> Zákon č. 333/2017 Z.z. o štátnom rozpočte na rok 2018.

<sup>233</sup> Z verejne dostupných zdrojov napr. vyplýva, že výška nálezov z daňových kontrol na dani z príjmov bola v roku 2012 na úrovni 140 mil. EUR.

<sup>234</sup> Napr. v roku 2015 bola odhadovaná výška daňovej medzery na spotrebnej dani z minerálneho oleja na úrovni 234 až 269 mil. EUR, bližšie pozri ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s.67.

## Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2012

Na úrovni SR sa boj s daňovými podvodmi začal intenzívne riešiť najmä od roku 2012. Vláda SR sa vo svojom Programovom vyhlásení vlády na roky 2012 až 2016 zaviazala účinne, nekompromisne a systematicky bojovať proti daňovým podvodom, pričom pretavenie tohto zámeru našlo svoj odraz v dokumente „Akčný plán boja proti daňovým podvodom“<sup>235</sup>. Realizácia akčného plánu mala byť rozložená do troch etáp, pričom nebola zameraná iba na daňovo-právnu oblasť, a predpokladala realizáciu legislatívnych opatrení aj v normách obchodného práva a trestného práva.

Celkovo vláda predstavila 50 opatrení, ktoré sa mali realizovať k 1. októbru 2012, 1. októbru 2013 a 1. októbru 2014. Nielen z kvantitatívneho ale aj z kvalitatívneho hľadiska možno retrospektívne konštatovať, že rozhodujúca časť opatrení mala byť (a v zásade aj bola) realizovaná ešte v roku 2012.

Za rozhodujúce opatrenia tohto akčného plánu možno podľa nášho názoru považovať tieto:

### **Pre oblasť daňového práva:**

- Zavedenie povinnosti skladať finančnú zábezpeku rizikovými osobami pri registrácii DPH.
- Rušenie registrácie DPH osobám, ktoré sú nekontaktné, nekomunikujú so správcom dane alebo si neplnia zákonné povinnosti.
- Povinné mesačné zdaňovacie obdobie pre nových platiteľov DPH po dobu 12 mesiacov.
- Spoločné a nerozdielne ručenie za daň.
- Zabezpečenie dane pri dovoze tovaru z tretích krajín.
- Zavedenie povinnosti bezhotovostnej platby v obchodnom styku nad určitý limit.

---

<sup>235</sup> Uznesenie vlády SR č. 235 z 31.5.2012 Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016.

- Zavedenie povinnosti predkladať údaje o tuzemských dodávkach tovarov a služieb správcovi dane elektronickou formou (súhrnný výkaz).
- Zavedenie ratingu daňových subjektov a povinné uvádzanie stupňa ratingu na daňových dokladoch.

### **Pre oblasť obchodného práva:**

- Spoločnosť s ručením obmedzeným si bude môcť založiť len osoba, ktorá nemá daňové nedoplatky.
- Prevod väčšinového obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným bude možný len na základe potvrdenia správcu dane, že ani prevádzajúci spoločník ani nadobúdateľ väčšinového obchodného podielu nemá daňové nedoplatky.
- Prepracovanie fideuciárnych povinností členov štatutárnych orgánov obchodných spoločností.
- Sprísnenie podmienok v zákone o konkurze a vyrovnaní (lehota na vyhlásenie konkurzu pri predĺžení s dôsledkami majetkových postihov a trestnoprávných postihov štatutárnych orgánov spoločnosti).

### **Pre oblasť trestného práva:**

- Zavedenie novej skutkovej podstaty trestného činu „daňový podvod“.
- Zavedenie novej skutkovej podstaty trestného činu „marenie výkonu správy daní“.
- Sprísnenie trestných sadzieb pri spáchaní „daňových trestných činov“ v značnom a veľkom rozsahu (+ zrušenie trestnosti pri škode malého rozsahu do výšky 2 660 eur).
- Zavedenie špecializácie súdov v oblasti daňovej trestnej činnosti.
- Zavedenie právnej zodpovednosti právnických osôb.
- Komplexné prehodnotenie skutkových podstát „daňových trestných činov“ ( s možnosťou zavedenia novej skutkovej podstaty trestného činu „založenie podvodnej s.r.o.“).



Okrem týchto opatrení, ktoré si vyžadovali legislatívne zásahy, však súčasťou akčného plánu bolo tiež viacero prierezových opatrení, či opatrení, ktorých realizácia mala operatívny charakter bez potrebných legislatívnych zmien.

Realizácia opatrení obsiahnutých v akčnom pláne z roku 2012 sa začala razantným tempom uskutočňovať už v roku 2012. Z hľadiska významnosti pri predchádzaní daňovým únikom ako určujúcu možno hodnotiť najmä novelizáciu Zákona o DPH, ktorá bola uskutočnená zákonom č. 246/2012 Z. z. účinným vo väčšine nových ustanovení od 1.októbra 2012. Zámerom novely Zákona o DPH 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 mali za cieľ:

- efektívnym spôsobom eliminovať nelegálne aktivity podnikateľských subjektov, platiteľov dane, ktoré majú negatívne účinky na zdravú hospodársku súťaž a znižujú kvalitu podnikateľského prostredia,
- znemožniť zneužívanie systému DPH,
- zlepšiť legislatívne nástroje s cieľom odradiť subjekty páchajúce podvody v oblasti DPH od takýchto aktivít,
- pozitívne ovplyvniť výber a príjmy štátneho rozpočtu z DPH,
- v konečnom dôsledku prispieť k zlepšeniu podnikateľského prostredia pre legálne podnikajúce subjekty.

Predmetnou novelou boli do nášho právneho poriadku inkorporované viaceré nové zabezpečovacie inštitúty v oblasti DPH, najmä zábezpeka na daň, zabezpečenie dane pri dovoze tovaru, ručenie za daň a zrušenie registrácie pre daň osobám opakovane

porušujúcim peňažné ale aj nepeňažné povinnosti, resp. nekontaktným osobám<sup>236</sup>.

**Zábezpeka na daň:** Cieľom zavedenia zábezpeky na DPH bolo eliminovať, resp. minimalizovať potenciálne budúce daňové úniky pri rizikových daňových subjektoch. Zábezpeka na daň je upravená v rámci ustanovení o registračnej povinnosti zdaniteľných osôb v § 4c Zákona o DPH. Právna podstata zábezpeky na DPH je založená na uložení preventívnej jednorazovej platobnej povinnosti zdaniteľnej osobe<sup>237</sup>, resp. platiteľovi dane<sup>238</sup>, ktorá má zabezpečovaciu funkciu a v prípade naplnenia zákonnej hypotézy aj uhradzovaciu funkciu.

Zabezpečovacia funkcia zábezpeky na daň spočíva v nepriamom pôsobení na platiteľa dane v smere riadneho platenia budúcej vlastnej daňovej povinnosti na DPH. Uložením povinnosti zložiť zábezpeku na daň a jej následným zložením, správca dane získava istotu, že aj v prípade neplnenia budúcich platobných povinností platiteľom dane, má vytvorený alternatívny zdroj úhrady nedoplatkov na dani. Zábezpeka sa pritom ukladá v čase, keď ešte daňovému subjektu nevznikla žiadna platobná povinnosť vo vzťahu k správcovi dane, čo taktiež podčiarkuje jej zabezpečovací účel. Uhradzovacia funkcia zábezpeky na daň je založená na jej možnom a prípustnom použití na úhradu nedoplatkov na DPH vzniknutých po registrácii zdaniteľnej osoby za platiteľa dane.

Zábezpeka na daň sa ukladá tzv. rizikovým subjektom vo výške od 1 000 do 500 00 EUR, formou zloženia peňažných prostriedkov

---

<sup>236</sup> Bližšie pozri ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*, UPJŠ, Košice, 2017, s. 98 a n.

<sup>237</sup> K výkladu pojmových znakov zdaniteľnej osoby pozri: VERNARSKÝ, M.: *Zdaniteľná osoba v právnej úprave dane z pridanej hodnoty*. In: *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov* : nekonferenčný zborník vedeckých prác, UPJŠ, Košice, 2013, s. 409 a n.

<sup>238</sup> Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Zdaniteľná osoba sa stáva platiteľom dane na základe jednej z dvoch predpokladaných možností, teda na základe registrácie, alebo na základe iných zákonom predpokladaných skutočností (*ex lege*). Registrácia tuzemských zdaniteľných osôb prebieha na povinnostnom ale aj na dobrovoľnom princípe.

na účet správcu dane alebo bankovou zárukou na obdobie 12 mesiacov<sup>239</sup>.

**Zabezpečenie dane pri dovoze tovaru:** Vzhľadom na uplatňovaný princíp zdanenia v štáte určenia de lege lata platí, že dovoz tovaru na územie SR z tretieho štátu spojený s jeho následným dodaním osobe identifikovanej pre DPH v inom členskom štáte je daňovo neutrálny, keďže za splnenia zákonných podmienok je oslobodený jeho dovoz, ako aj následné dodanie do iného členského štátu. Takýto model však v sebe prináša určitú mieru rizika, že dovezený tovar bude od dane oslobodený, avšak následne sa plánované dodanie do iného členského štátu neuskutoční. To by malo za následok dvojité „nezdanenie“ tovaru tak v členskom štáte dovozu tovaru, ako aj v členskom štáte určenia tovaru.

S cieľom eliminácie rizika, že tovar ostane v členskom štáte dovozu tovaru bez odvedenia dane alebo bude spotrebovaný v členskom štáte určenia bez priznania a zaplatenia dane v tomto štáte, bol zavedený nový zabezpečovací inštitút pod názvom zabezpečenie dane pri dovoze tovaru. Vychádzajúc z dôvodovej správy bol dôvodom jeho zavedenia záujem štátu dovozu mať istotu, že tovar bol fyzicky prepravený mimo územia členského štátu.

Colný úrad ako správca DPH pri dovoze tovaru v zmysle tejto úpravy disponuje fakultatívnym oprávnením žiadať zabezpečenie dane pri dovoze tovaru, pri ktorom sa uplatňuje oslobodenie od dane, a to ešte pred prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh. Zabezpečenie dane je povinná zložiť osoba, ktorá by bola povinná platiť daň, keby sa neuplatnilo oslobodenie od dane pri jeho dovoze, a to vo výške dane, ktorú by bola povinná platiť, keby sa neuplatnilo oslobodenie od dane.

**Ručenie za daň:** Zmyslom zákonného ustanovenia ručenia za daň bolo nastavenie pravidiel vzniku akcesorickej platobnej

---

<sup>239</sup> Pozri aj FILO, M.: *Registrácia pre daň z pridanej hodnoty a zábezpeka na daň*. In: *Bulletín slovenskej advokácie*, č. 5/2015, s. 24 a n.

povinnosti ručiteľa, ktorá vzniká až nesplnením primárnej daňovej povinnosti daňovým subjektom v lehote splatnosti dane<sup>240</sup>. Ručiteľ je takto alternatívnym subjektom, od ktorého správca dane môže za splnenia zákonných podmienok vyžadovať splnenie nesplnenej povinnosti primárneho daňového subjektu – platiteľa dane.

Právnym základom zavedenia ručenia bol čl. 205 smernice o spoločnom systéme DPH a tento inštitút bol implementovaný do našej právnej úpravy, keďže (aspoň podľa dôvodovej správy) predstavuje jedno z najúčinnějších opatrení boja proti podvodom v členských štátoch EÚ (napr. Veľká Británia, Portugalsko, Česká republika, Belgicko, Dánsko). Citovaný článok smernice umožňuje členským štátom ustanoviť spoločné a nerozdielne ručenie za daň inou osobou než je osoba platiteľa dane. Zámerom slovenského zákonodarcu pritom bolo uvedenou úpravou ručenia eliminovať zdaniteľné obchody, ktorých cieľom je zneužitie práva a dosiahnutie vyplatenia neoprávneného nadmerného odpočtu, pričom častokrát ide o obchodovanie so službami, pri ktorých sa skutočnosť, či ide o fiktívny obchod s cieľom získať daňovú výhodu zneužitím práva, ťažko zisťuje.

Platiteľ, ktorému je alebo má byť dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, ručí podľa za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Dostatočným dôvodom na to, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je skutočnosť, že protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka. Prezumpcia vedomosti je daná aj v prípade, ak v čase vzniku daňovej povinnosti bol štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo

---

<sup>240</sup> SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EÚ alebo keď sa smernice berú vážne*. In: Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov (nekonferenčný zborník vedeckých prác). UPJŠ, Košice, 2013, s. 308.

spoločníkom ručiteľa štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu. Samotná platobná povinnosť ručiteľa vzniká rozhodnutím správcu dane<sup>241</sup>.

**Zrušenie registrácie pre daň:** Predmetnou novelou došlo k rozšíreniu právomocí správcu dane pri zrušení registrácie pre DPH tým platiteľom dane, ktorí opakovane porušujú svoje zákonné povinnosti. Význam tohto zabezpečovacieho inštitútu preventívneho charakteru možno vidieť nielen v odstránení týchto platiteľov dane zo systému uplatňovania DPH, ale taktiež veľmi intenzívne aj v predchádzaní daňovým únikom. V daňovej praxi sa totiž možno stretnúť so situáciami, keď sa právo na odpočítanie dane uplatňuje z obchodov, pri ktorých síce vznikla daňová povinnosť na predchádzajúcom stupni, táto však nebola splnená a daň z predchádzajúceho stupňa nebola zaplatená. V už uvedených prípadoch síce v týchto situáciách vzniká ručenie za daň, to však nerieši systémový problém spojený s ďalšou existenciou statusu platiteľa dane u týchto osôb, ktoré neplnia svoju daňovú povinnosť.

Práve s cieľom eliminácie vzniku daňových nedoplatkov u týchto osôb, boli rozšírené zákonné možnosti, kedy správca dane môže zrušiť registráciu pre daň. S účinnosťou od 1. októbra 2012 bola takto pre správcu dane vytvorená zákonná možnosť zrušiť registráciu pre daň nekontaktným, nesúčinným a nedisciplinovaným platiteľom dane, kam patria tí, ktorí opakovane v kalendárnom roku nesplnili povinnosť podať daňové priznanie alebo kontrolný výkaz, opakovane v kalendárnom roku nezaplatili vlastnú daňovú povinnosť, opakovane nie sú zastihnutelní na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne alebo opakovane porušujú povinnosti pri daňovej kontrole. V schéme tzv. karuselových obchodov ide často o osoby, pre ktoré sa vžilo označenie missing trader (zmiznutý obchodník, alebo nekontaktná spoločnosť<sup>242</sup>),

---

<sup>241</sup> Bližšie k ručeniu pozri napr. KOHAJDA, M. - SEJKORA, T.: *Institút ručenia v daňovej legislatíve*. In: *Daně a finance*, č. 1/2014, s. 8–9.

<sup>242</sup> ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 58.

v ktorého orgánoch pôsobia nastrčené, nekontaktné či sociálne odkázané osoby<sup>243</sup>.

Zákomom č. 246/2012 Z. z. došlo okrem zmien v Zákone o DPH aj k zmenám v ďalších právnych predpisoch, najmä v Obchodnom zákonníku a Trestnom zákone. Novelou Obchodného zákonníka zákonodarca znemožnil zakladanie spoločností s ručením obmedzeným osobám, ktoré majú daňový nedoplatok a zároveň prevod väčšinového obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným naviazal na súhlas správcu dane. Novelou Trestného zákona došlo k zákonnému zakotveniu nových skutkových podstatí daňových trestných činov, konkrétne Daňový podvod a Marenie výkonu správy daní. Obchodno-právnym a trestno-právnym aspektom eliminácie daňových únikov a daňových podvodov sa bližšie venujeme v záverečnej kapitole tejto monografie.

V rámci realizačnej stránky akčného plánu z roku 2012 nemožno opomenúť ani prijatie zákona č. 394/2012 Z.z. o obmedzení platieb v hotovosti. Týmto zákonom došlo k ustanoveniu zákazu platieb v hotovosti, ak hodnota platby prevyšuje 5 000 EUR, resp. 15 000 EUR, pokiaľ ide o platbu medzi fyzickými osobami nepodnikateľmi. Sankciou za porušenie tohto zákazu nie je neplatnosť právneho úkonu, na základe ktorého sa vykonala platba v hotovosti, ale pokuta za priestupok resp. správny delikt.

### **Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 - 2018**

Boj s daňovými podvodmi je zo svojej podstaty trvalým procesom, čo potvrdila aj vláda SR svojom Programovom vyhlásení na roky 2016 – 2020, kde sa zaviazala pokračovať v plnení úloh vyplývajúcich z Aktualizovaného akčného plánu boja proti daňovým podvodom. V dôsledku zintenzívnenia a zefektívnenia spolupráce dotknutých zložiek výkonu boli postupne identifikované ďalšie oblasti, v ktorých bolo potrebné nastavenie nových, účinných opatrení v boji proti podvodom. Akčný plán boja proti daňovým

---

<sup>243</sup> Porovnaj ZORIČÁKOVÁ, V. - LAJOŠ, B.: *Vybrané problémy v boji sa daňovými únikami v Slovenskej republike*. In: Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov (nekonferenčný zborník vedeckých prác). UPJŠ, Košice, 2013, s. 433.

podvodom 2017 – 2018, ktorý vláda schválila uznesením č. 206/2017 z 26. apríla 2017, obsahuje 21 nových opatrení, ktoré reagovali na potreby aplikačnej praxe a ich cieľom je eliminácia nových foriem daňových podvodov. Opatrenia sú zamerané hlavne proti nekalým praktikám pri fúziách obchodných spoločností, zabráneniu daňovým únikom, aj na elimináciu podvodov s minerálnym olejom.

Za rozhodujúce opatrenia tohto akčného plánu možno podľa nášho názoru považovať tieto:

### **Pre oblasť daňového práva:**

- Rozšírenie zákonných oprávnení KÚFS o možnosť zaistiť majetok v prípade podozrenia zo spáchania trestného činu, ak je dôvodná obava, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.
- Možnosť skoršieho vrátenia časti nadmerného odpočtu platiteľovi dane pred začatím daňovej kontroly, o výške ktorej podľa výstupov analytickej činnosti kontrolných výkazov nie sú pochybnosti.
- Interná indexácia daňových subjektov /INDEX daňovej a colnej spoľahlivosti/.
- Zamedzenie výkonu podnikateľskej činnosti takým osobám, ktoré závažným spôsobom opakovane porušujú ustanovenia zákona o účtovníctve, kedy ukladanie iných druhov sankcií nie je účelné.
- Dočasné pozastavenie povolenia na distribúciu a predaj pohonných látok, obchodovanie s vybraným minerálnym olejom, prevádzku daňového skladu, oprávneného príjemcu, registrovaného odosielateľa, užívateľského podniku na 60 dní od rozhodnutia KÚFS s možnosťou predĺženia lehoty.
- Zavedenie súhrnného protokolu alebo iného výstupu z daňových kontrol zohľadňujúceho vybrané obchodné transakcie riešené v navzájom prepojených daňových

subjektoch vo vzájomnej súvislosti bez porušenia daňového tajomstva.

- Zmena prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane z 5 na 10 rokov, v ktorej bude možné vyrubiť alebo dorubiť daň na základe požiadavky orgánov činných v trestnom konaní.
- Skrátenie vyrubovacieho konania s cieľom zamedziť umelému predlžovaniu vyrubovacích konaní zo strany daňových subjektov.
- Zavedenie oprávnenia pre finančnú správu vstupovať do kolaudačného konania s cieľom zníženia daňových únikov v oblasti stavebníctva a v súvislosti so stavebnou činnosťou.

#### **Pre oblasť obchodného práva:**

- Zabránenie nekalým praktikám nekalej likvidácie obchodných spoločností s cieľom zabrániť zneužívaniu inštitútu právnej úpravy zlúčenia, splynutia a rozdelenia obchodných spoločností vyplývajúcej z právnej úpravy obchodného práva.
- Posilnenie osobnej zodpovednosti spoločníkov obchodných spoločností, v ktorých nie je ustanovený štatutárny orgán.

#### **Pre oblasť trestného práva:**

- Zmena skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní.
- Rozšírenie oprávnení KÚFS využívať prostriedky operatívno – pátracej činnosti, informačno – technické prostriedky a ďalšie vybrané inštitúty Trestného poriadku.
- Využitie agenta pri odhaľovaní daňových trestných činov.

V čase spracovania tejto monografie došlo k implementácii viacerých plánovaných opatrení vo všetkých uvedených oblastiach, niektoré opatrenia však stále čakajú na realizáciu. Pre oblasť daňového práva bolo určujúcim prijatie novely Daňového poriadku vykonanej zákonom č. 267/2017 Z.z., ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2018.



Predmetnou novelou došlo k zákonnému ustanoveniu indexu daňovej spoľahlivosti, ktorým sa rozumie hodnotenie daňového subjektu na základe plnenia jeho povinností voči finančnej správe podľa Daňového poriadku alebo osobitných predpisov. Vychádzajúc z dôvodovej správy k novele Daňového poriadku, cieľom zavedenia tohto inštitútu bolo, aby finančná správa vytvorila objektívne, nezávislé a legálne aplikovateľné hodnotenie daňových subjektov (podnikateľov), ktoré bude mať predovšetkým motivačný a preventívny charakter a ktoré zároveň umožní poskytnúť osobitné daňové režimy pre spoľahlivé daňové subjekty. Index daňovej spoľahlivosti tak môže prispieť priamo alebo nepriamo k zlepšeniu výberu daní a k zlepšovaniu podnikateľského prostredia. Subjekty s najvyššou spoľahlivosťou by mohli požívať v porovnaní s menej spoľahlivými subjektmi určité výhody v rámci zákonných možností, čo bude subjekty motivovať správať sa zodpovedne smerom k finančnej správe, keďže riadne plnenie povinností bude mať pozitívny vplyv na určenie indexu daňovej spoľahlivosti. Osobitné daňové režimy majú byť verejne známe, pričom kritériá týkajúce sa určenia oprávnenosti daňového subjektu na osobitné daňové režimy a zoznam osobitných daňových režimov má zverejniť Finančné riaditeľstvo na svojom webovom sídle. Podľa prechodných ustanovení k tejto novele Daňového poriadku, oznámenie o osobitných daňových režimoch, na ktoré je daňový subjekt (podnikateľ) oprávnený, tomuto zašle daňový úrad prvýkrát do najneskôr do konca roku 2018. Následne platí, že každá zmena rozsahu oprávnenosti daňového subjektu na osobitné daňové režimy musí byť daňovým úradom oznámená daňovému subjektu do 30 dní od tejto zmeny.

K 1. januáru 2018 došlo rovnako k ustanoveniu oprávnenia Finančného riaditeľstva vyhotoviť na účely správy daní v odôvodnených prípadoch súhrnný protokol o navzájom prepojených transakciách daňových subjektov, u ktorých bolo zistené porušenie daňových predpisov alebo obchádzanie daňových predpisov. Opäť vychádzajúc z dôvodovej správy konštatujeme, že zákonodarca predpokladá komplexnú vypovedaciu hodnotu súhrnného protokolu, ktorým sa zabezpečí komplexné posúdenie správania sa všetkých zúčastnených daňových subjektov. Uvedené súvisí najmä s preverovaním navzájom prepojených obchodných

transakcií, kde aplikačná prax determinuje potrebu posúdenia takýchto transakcií vo vzájomných súvislostiach, teda ako celok. Inak povedané, takéto situácie majú byť skúmané ako komplexné prípady s posúdením všetkých faktorov vytváraných reťazcov. Dôležitou skutočnosťou však ostáva, že súhrnný protokol nemôže nahradiť povinnosť správcov dane vyhotovovať protokoly z jednotlivých daňových kontrol u konkrétneho daňového subjektu. Aj keď zjavne až aplikačná prax ukáže význam tohto inštitútu, možno konštatovať, že tento môže prispieť tak k odstraňovaniu neželaných následkov porušovania daňových predpisov, rovnako však aj k ich eliminácii, a to najmä pri predchádzaní neoprávnenému vyplácaniu nadmerných odpočtov na DPH.

Tretím opatrením, ktoré bolo implementované spomenutou novelou Daňového poriadku bolo skrátenie lehoty vyrubovacieho konania. Podľa novelizovaného znenia platí, že správca dane vydá rozhodnutie vo vyrubovacom konaní najneskôr do troch mesiacov od uplynutia lehoty na vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly, resp. k protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorú určil správca dane pri ich doručení. Ak však vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Cieľom tohto opatrenia bolo zamedziť predlžovaniu vyrubovacích konaní, čo možno hodnotiť ako legitímny cieľ, zároveň však musíme upozorniť na možnú kolíziu medzi sledovaným cieľom a požiadavkou na náležité zistenie skutkového stavu. Potreba vykonania náležitého dokazovania v rámci vyrubovacieho konania totiž môže byť prekážkou zachovania tejto lehoty, a to napríklad v zložitých prípadoch, kedy je potrebné vypočítať množstvo svedkov či vykonať znalecké dokazovanie. Práve pre tieto prípady preto zákonodarca ustanovil možnosť predĺženia základnej trojmesačnej lehoty, a to bez obmedzenia jej maximálnej dĺžky.

Z opatrení, ktoré už boli implementované považujeme za vhodné spomenúť ešte ustanovenie oprávnenia pre KÚFS na vydávanie predbežných opatrení. Novelou zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva

vykonanou zákonom č. 272/2017 Z. z. došlo k rozšíreniu zákonných právomocí KÚFS o možnosť vydať rozhodnutie o predbežnom opatrení podľa Daňového poriadku. KÚFS sa tak od 1. januára 2018 stal popri správcoch dane oprávneným, aby v prípade dôvodnej obavy o budúcej úhrade dane, resp. jej vymožitelnosti, uložil daňovému subjektu zložiť peňažnú sumu na účet správcu dane, alebo nenakladať s určenými vecami alebo právami<sup>244</sup>.

Ďalšie zo spomenutých opatrení v daňovej oblasti čakajú na ich implementáciu, niektoré však z nášho pohľadu vzbudzujú určité pochybnosti. Ide najmä o opatrenie sledujúce predĺženie prekluzívnej lehoty, po uplynutí ktorej zaniká právo vyrubiť daň. Aktuálne ustanovená základná päťročná lehota, ktorá sa v prípade daňovej kontroly a určovania dane podľa pomôcok môže predĺžiť až na desať rokov, poskytuje podľa nášho názoru správcovi dane dostatočný časový úsek na odhalenie prípadného protiprávneho konania a dorubenie dane. Jej predĺženie na desať rokov v prípadoch, kedy správca dane získa relevantné informácie od OČTK, by totiž mohlo kolidovať s princípom právnej istoty<sup>245</sup> na strane dotknutých daňových subjektov. Naviac, sme názoru, že odhaľovanie daňových únikov by malo byť primárne záležitosťou daňových orgánov, ktoré disponujú diapazónom nástrojov, ktoré im efektívne umožňujú zakročiť už v aktuálne platnej prekluzívnej lehote. Pri ich účinnej aplikácii by nemalo dochádzať k tomu, že protiprávne konanie na úseku daní odhalia až OČTK po uplynutí tejto lehoty.

Opačne, a teda kladne hodnotíme opatrenie, ktoré má umožniť skoršie vrátenie časti nadmerného odpočtu platiteľovi dane pred

---

<sup>244</sup> Bližšie k prikazujúcemu a zakazujúcemu predbežnému opatreniu pozri ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s. 58 a n., alebo JÁNOŠÍKOVÁ, P.: *Zajišťovací príkaz, jeho význam a úloha ve správe daní*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s. 217 a n.

<sup>245</sup> Pozri aj KUBINCOVÁ, S.: *Daňové úniky versus právna istota*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s. 321 a n.

začatím daňovej kontroly, o výške ktorej podľa výstupov analytickej činnosti kontrolných výkazov nie sú pochybnosti. Aj keď už v roku 2014 bol zavedený inštitút čiastkového protokolu z daňovej kontroly, ktorý umožňuje už počas daňovej kontroly vrátiť daňovému subjektu nespornú časť uplatňovaného nadmerného odpočtu, stále sa možno stretnúť s neochotou správcov dane využívať tento fakultatívny inštitút. Plánované vrátenie nespornej časti nadmerného odpočtu platiteľovi dane ešte pred začatím daňovej kontroly by malo nepochybne silný pro-podnikateľský charakter a napokon by mohlo eliminovať aj sekundárnu povinnosť štátu uhradiť v prípade jeho neskorého vrátenia daňovému subjektu úrok z nadmerného odpočtu.

### **Akčný plán EÚ na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom**

V predchádzajúcich častiach tejto monografie boli podrobne definované snahy EÚ týkajúce sa boja proti zneužívaniu daňového systému, daňovým únikom a daňovým podvodom. Nielen počet, ale aj rozsah a obsah dokumentov prijatých najmä v podobe oznámení Komisie svedčí o tom, že orgány EÚ si nastolené problémy uvedomujú a súčasne hľadajú riešenia na ich elimináciu<sup>246</sup>.

V obdobnom čase, ako bol prijatý v SR prvý akčný plán, predstavila vlastný akčný plán aj Komisia. Tento bol prijatý 6. decembra 2012 ako Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom<sup>247</sup>.

V úvode Akčného plánu Komisia konštatuje, že obsahuje iniciatívy, ktoré už prijala, nové iniciatívy, v ktorých sa môže dosiahnuť pokrok v tomto roku, iniciatívy plánované na ďalší rok, ako aj iniciatívy vyžadujúce dlhší časový rámec. Ako uvádza Komisia, budúca práca na týchto opatreniach sa má riadiť potrebou znížiť náklady a zložitosť daňových systémov pre daňovníkov, ako aj pre daňové správy. V prípade daňových subjektov by sa znížením

---

<sup>246</sup> Pozri aj BABČÁK, V.: *Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s. 9 a n.

<sup>247</sup> COM (2012) 722 final.

nákladov a zložitosti podporila lepšia daňová disciplína, a v prípade daňových správ by sa vývojom automatizovaných nástrojov a techník riadenia rizík a ich plným využívaním uvoľnili ľudské a rozpočtové zdroje, ktoré by sa plne sústredili na dosiahnutie cieľov.

Komisia v Akčnom pláne vyjadrila odhodlanie podporovať členské štáty v tom, aby čo najúčinnejšie využívali praktické nástroje IT pre všetky dane a tiež integrovanejší prístup medzi priamymi a nepriamymi daňami a medzi zdaňovaním a clami, a to vhodným využívaním programov FISCALIS a COLNÍCTVO s cieľom posilniť komunikáciu a presadzovať systematickejšie zdieľanie osvedčených postupov a nástrojov tam, kde je to vhodné.

Východiskom Komisie pri formulovaní návrhov a opatrení je nespornosť dôležitého cezhraničného rozmeru daňových podvodov a daňových únikov. Tento si Komisia uvedomuje, keď konštatuje, že členské štáty môžu problém daňových únikov a daňových podvodov efektívne riešiť len vtedy, ak budú postupovať spoločne a v požadovanom rozsahu si budú vymieňať informácie<sup>248</sup>. Komisia navrhované opatrenia rozdelila podľa časového rámca na už realizované, tie, ktoré sa mali realizovať v rokoch 2013, 2014 a napokon tie, ktoré sa mali realizovať v dlhšom časovom rámci. Medzi najdôležitejšie opatrenia možno zaradiť tieto:

- Revízia smernice o materských a dcérskych spoločnostiach<sup>249</sup>.
- Preskúmanie pravidiel na zabránenie zneužívaniu v právnych predpisoch EÚ.
- Podporovanie normy automatickej výmeny informácií, ako aj IT nástrojov EÚ na medzinárodných fórach.

---

<sup>248</sup> EÚ je pritom na medzinárodnom poli všeobecne považovaná za kľúčový subjekt práve v oblasti vzájomnej výmeny informácií. Pozri aj VYBÍRAL, R.: *Vývoj a současný stav aktivit mezínárodních organizací v oblasti boje proti daňovým únikům*, In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), II. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s. 359.

<sup>249</sup> Smernica Rady č. 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch.

- Posilnenie vzájomnej výmeny informácií a administratívnej spolupráce.
- Posilnená spolupráca s inými orgánmi presadzovania práva (najmä orgánmi zodpovednými za boj proti praniu špinavých peňazí, za spravodlivosť a sociálne zabezpečenie).
- Vytvorenie daňového identifikačného čísla EÚ.
- Rozšírenie mechanizmu EUROFISC na priame dane.
- Vypracovanie motivačných stimulov s cieľom zlepšenia vzťahov medzi daňovíkmi a daňovými správami.

Aj keď niektoré z uvedených opatrení už boli realizované a je im venovaná pozornosť v iných častiach tejto monografie, nemožno neuviesť, že mnohé majú permanentný charakter, a kladú pred Komisiu požiadavku na ich trvalú implementáciu. Rovnako možno konštatovať, že neustály rozvoj obchodu a technológií (vrátane informačných), ktoré prinášajú okrem zaužívaných aj nové formy daňových únikov a podvodov, kladú na príslušné orgány a inštitúcie požiadavku na ich nepretržité sledovanie a rýchlu a efektívnu reakciu.

#### **4. Boj proti zneužívaniu daňového systému de lege ferenda**

**(M. Štrkolec)**

V predchádzajúcich častiach monografie bolo definované množstvo plánov, iniciatív a opatrení prijatých na úrovni EÚ ako aj SR, ktorých cieľom je predchádzať daňovým únikom, daňovým podvodom, či vyhýbaniu sa plateniu daní, teda vo všeobecnosti zneužívaniu daňového systému. Celý rad týchto opatrení už bol realizovaný, viaceré čakajú na implementáciu. V zásade však možno konštatovať, že vývoj týchto procesov nemožno považovať zďaleka za dokonaný, skôr sme názoru, že tento bude napredovať.

Pokiaľ chceme hovoriť o boji proti zneužívaniu daňového systému de lege ferenda, predovšetkým je vhodné uviesť, že tento bude mať zjavne charakter tak legislatívny, ako aj právno – aplikačný. V legislatívnej rovine pôjde o implementáciu už prijatých návrhov a opatrení, v právno – aplikačnej o dosiahnutie ich

želaného efektu. In concreto sa možno zmieniť o viacerých oblastiach.

Všemocné GAAR, ktoré bolo na úrovni SR výrazne zmenené k 1.januáru 2018, ponúka správcovi dane efektívnu možnosť postihu takých konaní, ktoré majú zneužívajúci charakter, aby sme však boli úprimní, jeho aplikácia predstavuje aj určité riziko. Implementácia smernice ATAD sa v slovenskom zákonnom GAAR prejavila tak, že podľa novelizovaného znenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku účinného od 1.1.2018 platí, že na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada. Táto úprava pritom posilňuje pozíciu správcov dane pri posudzovaní hraničných situácií, a naopak sťažuje pozíciu daňového subjektu pri uplatňovaní jeho práv. Na rozdiel od znenia zákonného GAAR účinného do 31.12.2017, totiž výrazne zextenzívňuje interpretáciu testu účelovosti, keďže na základe nového GAAR je postačujúce, ak je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený čo i len jedným z účelov<sup>250</sup>. Správcovi dane teda popri iných účeloch úpravy postačí nájsť jeden účel, ktorým sa bude obchádzať daňová povinnosť, alebo ktorý bude smerovať k získaniu neoprávneného daňového zvýhodnenia. Testovanie účelovosti má charakter subjektívneho testovania, ktoré má byť spájané s úmyslom daňovníka. Samotná transakcia, či právny úkon má takmer stále viacero účelov, a tak je zrejme, že medzi orgánom daňovej správy a daňovým subjektom bude pretrvávajúť spor, keďže subjekt môže stále argumentovať, že vyhnutie sa daňovej povinnosti alebo získanie daňovej výhody nepredstavovalo hlavný, podstatný, resp. jediný účel daňovej transakcie a správca dane bude naopak stále schopný práve tento

---

<sup>250</sup> Bližšie pozri: BONK, F.: *Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (2. časť)*. In: Justičná revue : časopis pre právnu teóriu a prax. č. 2/ 2018, s. 175-188.

účel identifikovať a zvýrazniť. V tomto smere je preto otázne, či nájdenie jedného spomedzi viacerých účelov nie je príliš ľahko zdolateľným kritériom vo vzťahu k identifikácii daňové právo zneužívajúceho konania. Aj preto sa domnievame, že je na mieste skôr reštriktívny prístup pri interpretácii skutkových okolností obsahovo naplňajúcich všeobecné pravidlo proti zneužívaniu.

De lege ferenda je preto možné zamyslieť sa nad otázkou, kde končí ochrana fiskálnych záujmov štátu, a kedy má táto v kolidujúcich prípadoch ustúpiť požiadavke na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Všeobecne akceptovateľná odpoveď zrejme neexistuje. Každá daňová vec je totiž založená na individuálnych skutkových okolnostiach, ich správnej identifikácii a následnej právnej subsumpcii.

Ideálny stav spočíva v nájdení praktickej rovnováhy medzi obidvoma záujmami obsiahnutými v princípe zákonnosti správy daní tak, aby zostalo zachované maximum z oboch. Práve to považujeme z hľadiska perspektív eliminácie zneužívania práva za určujúce. V hraničných situáciách sa javí byť vhodným dať prednosť tomu riešeniu, ktorému svedčí všeobecne uznávaná predstava (daňovej) spravodlivosti v spojení s právnou istotou, to všetko pri starostlivom posúdení konkrétnych okolností najmä na strane daňového subjektu. Cestou k nájdeniu takéhoto riešenia môže byť konzistentná rozhodovacia činnosť orgánov daňovej správy, dôsledná kontrola ich rozhodnutí v správnom súdnictve, a tiež skúmanie naznačených otázok vedou daňového práva.

Okrem aplikácie GAAR v boji proti zneužívaniu daňového systému, však možno identifikovať aj iné nástroje, ktoré by v budúcnosti mohli priniesť určitý progres v tejto oblasti.

Za jednu z kľúčových požiadaviek považujeme stabilizáciu daňovej legislatívy. Táto sa síce môže javiť ako odporujúca požiadavkám rýchlej reakcie normotvorcu na nové formy a podoby zneužívania daňového systému, domnievame sa však, že aktuálny trend je dlhodobo neudržateľný. Pôsobenie práva v spoločnosti sa totiž trvale vyznačuje vnútorným bojom medzi požadovanou stabilitou práva (právneho poriadku), a dynamickým vývojom spoločnosti, ktorý sa nevyhnutne prejavuje aj v častých zmenách



právných noriem. Daňové právo, resp. právne predpisy patriace do jeho štruktúry, patria v tomto smere na vrchol rebríčka nielen z hľadiska počtu, ale rovnako aj z hľadiska rozsahu zmien a doplnkov<sup>251</sup>. Aj keď ide „len o čísla“, tieto nesporne signalizujú absenciu stability daňového práva, a rovnako indikujú možný zásah do princípu právnej istoty účastníkov daňovo-právnych vzťahov, ktorá je so stabilitou práva bezprostredne spätá<sup>252</sup>. Právna stabilita v oblasti daňového práva je teda v súčasnosti skôr ilúziou, než realitou<sup>253</sup>. Tento jav je pritom prítomný nielen v Slovenskej republike, ale taktiež v historicky blízkom a porovnateľnom právnom prostredí v Českej republike<sup>254</sup>. Právni teoretici si pritom v tejto situácii kladú legitímne otázky, či nová právna úprava je vždy objektívne nevyhnutná, či obstojí oproti požiadavke na stabilitu práva a či vyváži nedostatky spojené s labilitou práva<sup>255</sup>. Tieto otázky si pritom kladieme aj v oblasti daňového práva, a to najmä pri zohľadnení skutočnosti, že efekty a účinky novej právnej úpravy sa vždy celkom prirodzene prejavajú až v období niekoľko mesiacov, či rokov po jej používaní.

V boji proti zneužívaniu daňového systému by mohli mať určitý význam aj rôzne motivačné schémy. Slovenský zákonodarca už k 1.1.2016 pristúpil k implementácii motivačných ustanovení, ktorých cieľom je motivovať daňové subjekty, aby vlastnou činnosťou prispeli k odstráneniu negatívnych dôsledkov daňových únikov. Medzi normy motivačného charakteru možno zaradiť napr. novelizované ustanovenia o podávaní dodatočných daňových priznaní po začatí daňovej kontroly, s ktorými je späté ukládanie sankcií v nižšom rozsahu (§ 16 ods. 9 v spojení s § 155 Daňového

---

<sup>251</sup> K januáru 2018 bol Daňový poriadok novelizovaný 25 krát, pričom 4 novely boli schválené ešte pred nadobudnutím jeho účinnosti, Zákon o dani z príjmov 67 krát a Zákon o DPH 26 krát.

<sup>252</sup> BUJŇÁKOVÁ, M.: *Opodstatnenosť daňového práva ako samostatného odvetvia práva v právnom poriadku Slovenskej republiky*. In: Mezinárodní a srovnávací právní revue 14/2005, s. 10.

<sup>253</sup> BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. EPOS, Bratislava, 2015, s. 153.

<sup>254</sup> Porovnaj napr. KARFÍKOVÁ, M.: *CZECH TAX PROCEDURE CODE*, In: Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe, Temida 2. Bialystok, 2016, s. 128.

<sup>255</sup> GERLOCH, A.: *Teorie práva, 3. rozšířené vydání*. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., Plzeň, 2004, s. 298.

poriadku v znení účinnom od 1.1.2016).

Aj keď išlo v určitom smere len o „prvú lastovičku“, v rámci motivačných schém sa ponúkajú aj iné nástroje. Mohlo by ísť napríklad o obnovenie inštitútu dohody o výšky dane, ktorú upravoval Zákon o správe daní a poplatkov v znení účinnom do konca roku 2011. Takáto dohoda za predpokladu jej spojenia s nižšími sankciami, by mohla mať komplementárny efekt spočívajúci v motivácii daňových subjektov dobrovoľne uhradiť predtým skrátenu, nepriznanú, či zatajenú daňovú povinnosť, a súčasne na strane štátu by došlo k odstráneniu neželaných následkov zneužívania daňového systému.

Finančná správa si pritom v budúcnosti veľa sľubuje aj od využívania inštitútu soft warning vo význame miernych varovaní, či upozornení daňových subjektov, ktorými ich upovedomí o ich zákonných povinnostiach a právnych následkoch ich neplnenia. Cieľ tohto inštitútu má rovnako motivačný charakter, a sleduje dosiahnutie súčinnosti daňových subjektov smerom k dobrovoľnému plneniu tých povinností, ktoré neboli riadne a včas splnené, čo sa má pozitívne prejavíť aj v príjmovej stránke štátneho rozpočtu.

### 1. Inštitút ručenia za daň pri DPH a inštitút zábezpeky pri spotrebných daniach

#### (K. Čakoci)

Za predpokladu, že daňový subjekt dodržiava daňovú disciplínu, pod ktorou sa spravidla rozumie včasné a riadne plnenie peňažných a nepeňažných povinností voči štátu, ako aj jednotkám územnej samosprávy, verejná moc - reprezentovaná príslušnými orgánmi finančnej správy, spravidla nemá relevantný dôvod zasahovať do individuálnej súkromnoprávnej autonómie daňového subjektu. Skúsenosť nám však ukazuje, že daňová disciplína daňových subjektov nie je paušálne samozrejým javom. Dôvodom, pokiaľ opomenieme možnú neznalosť zákona, je v prvom rade prirodzený model správania sa, keď sa daňové subjekty snažia minimalizovať svoje daňové povinnosti peňažného charakteru<sup>256</sup>.

S jednoznačným cieľom zabezpečiť ochranu fiskálnych záujmov štátu, ako aj v snahe predchádzať daňovým únikom, naša právna úprava predpokladá existenciu takých daňovo-právnych inštitútov, ktoré nielenže jednoznačne majú spôsobilosť zasiahnuť do sféry individuálnej autonómie, ale aj výrazne obmedziť dotknuté daňové subjekty v realizácii ich subjektívnych oprávnení, najmä v kontexte zásahov do majetkovej sféry daňového subjektu. V právnej teórii ich poznáme ako tzv. *zabezpečovacie inštitúty v správe daní*, medzi ktoré možno zaradiť napríklad predbežné opatrenia v daňovom konaní,

---

<sup>256</sup> Bližšie pozri: PRIEVOZNÍKOVÁ, K. - FORRAIOVÁ, I.: *Teoreticko - aplikačné problémy ručenia za daň*. In: Manažment v teórii a praxi: on -line odborný časopis o nových trendoch v manažmente (elektronický zdroj). roč. 11, č. 1-2 (2015), s.19. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. - FORRAIOVÁ, I.: *Vybrané inštitúty zákona o DPH a ich vplyv na kreovanie obchodných vzťahov*. In: Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie v dňoch 26.-28. októbra 2016. Vysoké Tatry, UPJŠ, Košice, 2016, s.219.

inštitút zabezpečenia daňového nedoplatku a daňovej pohľadávky záložným právom a pod.<sup>257</sup>

Za takýto právny inštitút v tejto oblasti možno z určitého uhla pohľadu považovať aj inštitút *ručenia za daň*. Nejde o všeobecný zabezpečovací inštitút, nakoľko sa dotýka len dane z pridanej hodnoty.

### **1.1. Právna podstata inštitútu ručenia za daň pri DPH**

Inštitút ručenia bol začlenený do nášho právneho poriadku už v roku 2004. Novelou Zákona o DPH zákonom č. 246/2012 Z. z. malo dôjsť len k precizovaniu podmienok uplatnenia tohto inštitútu. V súlade s ustanovením § 69 ods. 14 Zákona o DPH platiteľ dane, ktorému je alebo má byť v tuzemsku dodaný tovar alebo služby *ručí za daň svojho dodávateľa*, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a odberateľ v postavení platiteľa dane v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že daň či už celá alebo jej časť, nebude zaplatená. Zároveň sú na tom istom mieste uvedené dôvody, ktoré nasvedčujú tomu, že odberateľ, ktorý je platiteľom dane vedieť mal alebo vedieť mohol, že daň nebude zaplatená a to v prípadoch, ak protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka, ak v čase vzniku daňovej povinnosti bol štatutárnym orgánom odberateľa alebo členom štatutárneho orgánu odberateľa alebo jeho spoločníkom - štatutárny orgán dodávateľa alebo člen štatutárneho orgánu dodávateľa alebo spoločník dodávateľa t.j. platiteľa dane, ktorý dodáva tovar alebo službu.

Z uvedeného vyplýva, že pokiaľ má byť inštitút ručenia za DPH správcom dane aplikovaný na konkrétny prípad, musia byť kumulatívne splnené dve podmienky. Tá prvá je absolútne zrejmalá, a to že DPH nebola zo strany dodávateľa, ktorý je platiteľom dane, zaplatená. Tou druhou podmienkou je splnenie domniek o tom,

---

<sup>257</sup> Pozri: PRIEVOZNÍKOVÁ, K. - SÁBO, J.: *Niekoľko úvah k problémom podnikateľského prostredia v súvislosti s ručením za daň*. In: Právo, obchod, ekonomika V.: Zborník vedeckých prác. UPJŠ, Košice, 2015, s. 321.

že odberateľ, ktorý je platiteľom dane, vedel alebo vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovarov a služieb, ktoré mu boli v tuzemsku dodané, nebude zaplatená. Vyrubenie dane je zabezpečené aj pre prípad, že dodávateľ zanikne bez právneho zástupcu, nakoľko povinnosť ručiteľa ručiť touto skutočnosťou nie je dotknutá. V prípade, že daňový úrad zistí, že sú splnené podmienky na uplatnenie inštitútu ručenia a zistí ručiteľa, t. j. osobu, ktorá je povinná uhradiť daň uvedenú na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti neuhradil alebo uhradil len jej časť vydá rozhodnutie. Týmto rozhodnutím uloží ručiteľovi povinnosť uhradiť nezaplatenú daň. Rozhodnutie ručiteľovi vydá daňový úrad miestne príslušný dodávateľovi a to aj v prípade, ak ručiteľ je miestne príslušný k inému daňovému úradu. V rozhodnutí uvedie daňový úrad dodávateľa výšku nezaplatenej dane. Daň uvedená v rozhodnutí je splatná do 8 dní od doručenia rozhodnutia. Proti rozhodnutiu je odvolanie prípustné, a to do 8 dní od jeho doručenia, odvolanie však nemá odkladný účinok. V prípade, ak ručiteľ v súvislosti s odvolaním proti rozhodnutiu, ktorým mu bude uložená povinnosť uhradiť nezaplatenú daň, využije svoje právo nazerat' do spisu, má právo nazrieť len do tej časti spisu svojho dodávateľa, ktorá obsahuje faktúry adresované ručiteľovi. Ostatné skutočnosti, vrátane daňového priznania jeho dodávateľa sú predmetom daňového tajomstva.

Daňový úrad dodávateľa je oprávnený v zmysle dikcie zákona použiť na úhradu nezaplatenej dane alebo jej časti nadmerný odpočet alebo jeho časť, a to vtedy, pokiaľ si ho ručiteľ uplatňuje. Aj o použití nadmerného odpočtu alebo jeho časti daňový úrad dodávateľa vydáva rozhodnutie. Proti takémuto rozhodnutiu je možné podať odvolanie. Odvolanie však nemá suspenzívny účinkom. Zákonodarca neopomenul scenár (ťažko povedať nakoľko v praxi bude častý), ak ručiteľ uhradil nezaplatenú daň a daňový úrad už použil nadmerný odpočet na úhradu nezaplatenej dane. Vtedy je daňový úrad bez zbytočného odkladu povinný vrátiť ručiteľovi sumu dane vo výške, ktorá prevyšuje nezaplatenú daň.

V prípade, že ručiteľ nezaplatenú daň alebo jej časť uhradil a došlo k úhrade nezaplatenej dane alebo jej časti aj dodávateľom a výsledná suma dane uhradená ručiteľom a dodávateľom je vyššia

ako nezaplatená DPH, daňový úrad sumu uhradenú ručiteľom, ktorá prevyšuje nezaplatenú daň, vráti bezodkladne ručiteľovi.

### Jazykový výklad

Právna úprava ručenia za DPH predstavuje výsledok snahy o transpozíciu a implementáciu ustanovení sekundárneho únieového práva – smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. „Základnou požiadavkou náležitej transpozície smernice a teda i vyvarovania sa vzniku prípadných následkov spojených s jej náležitou transpozíciou je náležitý výklad smernice pre účely jej transpozície.“<sup>258</sup> V čl. 205 smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa uvádza: „*v situáciách uvedených v čl. 193 až 200 a v čl. 202, 203 a 204 môžu členské štáty stanoviť, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ručí spoločne a nerozdielne za platbu DPH.*“ Citované ustanovenie je už na prvý pohľad problematické, keďže sa súčasne hovorí o ručení, ako aj o spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti (tzn. o dvoch rozdielnych právnych inštitútoch). Zákonodarcovi malo byť zrejmé, že takéto ustanovenie je nutné ešte pred jeho transpozíciou interpretovať a nepostupovať striktnie iba na základe gramatického výkladu, ktorého úloha je pri jazykovej pluralite smerníc aj tak zákonite znížená<sup>259</sup>. Problematikou odlišného jazykového výkladu jednotlivých právnych predpisov EÚ sa zaoberá Súdny dvor EÚ. Pri výklade konkrétneho ustanovenia práva EÚ nie je možné sa opierať len o porovnanie jednotlivých jazykových verzií príslušného právneho predpisu,<sup>260</sup> naopak podľa Súdneho dvora EÚ takéto porovnanie, nie je nijak zvlášť relevantné pre výklad aplikovanej právnej normy, pretože v každom konkrétnom prípade je potrebné právnú normu vykladať s dôrazom na jej účel a tiež systematicku ďalších pravidiel, ktorých súčasťou je uvedená právna

---

<sup>258</sup> KRÁL, R.: *Transpozície a implementácie smerníc ES v zemích EÚ a ČR*. C.H.Beck, Praha, 2002. s.36.

<sup>259</sup> CSACH, K.: *Význam výkladu sekundárneho európskeho práva pre výklad národného práva*. In: Právny obzor: teoretický časopis pre otázky štátu a práva. Roč. 89, č. 4: Slovak Academic Press, spol. s.r.o. Bratislava, 2006. s.335.

<sup>260</sup> BOBEK, M.: *Soudní dvůr Evropských společenství- UAB Profitsa: K výkladovým „opravám“ nesprávných překladů Práva Společenství*. In: Soudní rozhledy. 2007, č.9, s.363.

norma.<sup>261</sup> Z tohto dôvodu nie je možné uvedenú situáciu zjednodušiť iba s poukazom na pravidlo práva EÚ, že každé jazykové znenie práva EÚ vo všetkých štátnych jazykoch členských štátov je rovnocenné a autentické. V tomto prípade sa totiž jedná o neurčité znenie smernice a členský štát by mal pri výklade smerníc pre účely ich transpozície používať také metódy výkladu smerníc, ktoré používa SD EÚ.<sup>262</sup> Spôsob riešenia obdobnej situácie Súdny dvor EÚ sformuloval<sup>263</sup> vo veci C- 45/83,<sup>264</sup> kde uvádza, „*ak jazykové verzie nie sú identické, najjasnejšie vymedzenie má byť identifikované a neurčité jazykové verzie ignorované.*“<sup>265</sup> Ako príklad môžeme uviesť anglické znenie smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktoré v čl. 205 uvádza *in the situations referred to in Articles 193 to 200 and Articles 202, 203 and 204, Member States may provide that a person other than the person liable for payment of VAT is to be held jointly and severally liable<sup>266</sup> for payment of VAT.* Pojem „*jointly and severally liability*“ je možné z anglického jazyka preložiť ako právna zodpovednosť, pri ktorej každý zo zúčastnených subjektov je zodpovedný za celý záväzok, čiže je na veriteľovom uvážení, voči ktorému subjektu si bude zodpovednosť uplatňovať<sup>267</sup> a subjekt, ktorý plnil záväzok má právo na príspevok a náhradu zo strany subjektov, ktoré záväzok neplnili. Z toho teda vyplýva, že citované anglické znenie smernice vôbec nepoužíva pojem ručenie, zakotvuje iba spoločnú a nerozdielnu zodpovednosť, čím sa vlastne neurčitosť textu smernice odstraňuje. V zmysle poľskej jazykovej verzie *Artikulu 205 – W sytuacjach, o których mowa w art. 193 –200 oraz*

---

<sup>261</sup> Porovnaj bod 17 rozsudku SD EÚ zo dňa 8. júna 2000, *Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*. Sp. Zn. C-100/84, zverejnený v Zbierke rozhodnutí 1985, vložka 01169.

<sup>262</sup> KRÁL, R.: *Transpozície a implementácia smerníc ES v zemích EÚ a ČR*. C.H.Beck, Praha, 2002, s. 36.

<sup>263</sup> GLÉZL, A., *Lost in Translation; EU Law and the Official Languages – Problem of the Authentic Text* (dostupné na <http://www.cels.law.cam.ac.uk/events/Glezl.pdf> dňa 14.10.2012)

<sup>264</sup> Case 45/83, *Ludwig-Maximilians-Universität München v Hauptzollamt München West* [1984]

<sup>265</sup> *Ibidem*, bod. 13.

<sup>266</sup> Obdobne tak v nemeckom jazyku: „*gesamtschuldnerisch haftend*“ a vo francúzskom jazyku: „*solidairement tenué*“.

<sup>267</sup> *Black's Law Dictionary Ninth edition*; edited by Garner B. A. United States of America: Thomson Reuters, 2009, s. 997.

*art. 202,203, i 204 państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT, tj. podľa polskej jazykovej verzie osoba iná než platiteľ DPH bude solidárne zodpovedná za zaplatenie dane – čiže aj tu sa vychádza z konceptu spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti za daň, rovnako ako aj v zmysle chorvátskej jazykovej verzie (za plačanje PDV -a solidarno odgovorna druga osoba), nemeckej jazykovej verzie (In den in de Artikeln 193 bis 200 sowie 202,203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat).*

Napriek uvedeným skutočnostiam, by mohlo byť použitie pojmu „ručenie“ eventuálne akceptované s tým, že transpozícia smernice bola vykonaná z hľadiska jej zmyslu a cieľa (štát zakotvil aj iný subjekt ako platiteľ za DPH zodpovedným za zaplatenie dane z pridanej hodnoty). V tejto súvislosti môžeme ako príklad uviesť právnu úpravu, ktorá platila vo vzťahu k dani z prevodu nehnuteľnosti v Českej republike kde *poplatníkem<sup>268</sup> dane z převodu nemovitostí je převodce (prodávající); nabyvatel je v tomto případě ručitelem.* Ústavný súd Českej republiky vo svojom náleze<sup>269</sup> konštatoval „*z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu plyne požadavek, aby tenýž právní institut (zde ručení) znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je rovná aplikován, rovnako aj Nejvyšší správní súd v Českej republike v rozsudku<sup>270</sup> uvádza, že „právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, so sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byl' upravené v rozdílných předpisech, či dokonce odvětvích“.* Na základe uvedeného je teda možné konštatovať, že princíp bezrozpornosti právneho odvetvia je v prípade ručenia za daň daný (v českej a obdobne tak aj v slovenskej právnej úprave) a požaduje, aby aj na verejno-právnu podobu ručenia sa vzťahovala akcesorita a subsidiarita postavenia ručiteľa za DPH. S uvedeným súhlasí viacero autorov<sup>271</sup>, podľa

---

<sup>268</sup> Pozri § 8 ods. 1 písm. a) zákona č.357/1992 Sb. o dani dedičské, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

<sup>269</sup> Pozri nález ÚS ČR sp. Zn. I.ÚS 643/06.

<sup>270</sup> Pozri rozsudok NSS ČR sp. zn. 2 Afs 81/2004.

<sup>271</sup> Pozri ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní.* UPJŠ, Košice, 2017, s.111, príp. SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EÚ alebo keď sa smernice berú vážne.* In: Vybrané otázky daňovej politiky a EÚ a jej



ktorých aktuálna právna koncepcia ručenia za daň v SR zotrúva na akcesorite a subsidiarite ručiteľského záväzku ručiteľa vo vzťahu ku správcovi dane, čo sú typické a určujúce znaky ručenia v celom právnom poriadku, a ani prípadný eurokonformný výklad nemôže založiť *de lege lata* spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť daňového subjektu a ručiteľa voči správcovi dane.

Princíp subsidiarity je zrejmý aj z ustanovenia § 69b ods. 1 Zákona o DPH, ktorý stanovuje, že „*daň uvedenú na faktúre, ktorú dodávateľ v lehotě splatnosti podľa § 78 neuhradil alebo uhradil len jej časť (ďalej len „nezaplatenú daň“), je povinný uhradiť platiteľ, ktorý ručí za daň podľa § 69 ods. 14 (ďalej len „ručiteľ“).*“ Dôsledné uplatňovanie subsidiarity vyjadruje požiadavku, aby voči ručiteľovi bolo právo štátu uplatnené až po tom, čo nedošlo k úhrade zo strany dlžníka. V zmysle § 69 ods. 14 Zákona o DPH platiteľ dane, ktorému je alebo má byť v tuzemsku dodaný tovar alebo služba, ručí za daň z predchádzajúceho stupňa, t.j. odberateľ ručí za daň svojho dodávateľa, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ dane (odberateľ) v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal a vedieť mohol, že daň či už celá alebo jej časť, nebude zaplatená. Zároveň v Zákone o DPH sú uvedené dôvody, ktoré nasvedčujú tomu, že platiteľ dane (odberateľ) vedieť mal alebo vedieť mohol, že daň nebude zaplatená a to v prípadoch ak, protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka, ak platiteľ dane pokračoval v uskutočnení zdaniteľných obchodov s platiteľom, u ktorého nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu aj po dni jeho zverejnenia v príslušnom zozname osôb vedenom Finančným riaditeľstvom SR a ak v čase vzniku daňovej povinnosti bol štatutárnym orgánom odberateľa alebo členom štatutárneho orgánu odberateľa alebo jeho spoločníkom – štatutárny orgán dodávateľa alebo člen štatutárneho orgánu dodávateľa t. j. platiteľa dane, ktorý dodáva tovar alebo službu. Na uplatnenie inštitútu ručenia musia byť splnené dve podmienky a to jednak, že DPH nebola zo strany dodávateľa –

---

členských štátov (nekonferenčný zborník vedeckých prác). UPJŠ, Košice, 2013. s.309.

platiteľa dane zaplatená a zároveň je naplnená jedna z domniek o tom, že iný platiteľ – odberateľ vedel alebo vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovarov a služieb, ktoré mu boli v tuzemsku dodané, nebude zaplatená. Ak by sme mali skúmať naplnenie prvej podmienky je potrebné vychádzať z § 78 Zákona o DPH v zmysle ktorého je daň, ktorú je povinný platiť platiteľ, splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť zo zdaniteľných obchodov. Ak platiteľ uplatňuje odpočítanie dane, od celkovej splatnej dane (okrem dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru) odpočíta odpočítateľnú daň a tento kladný rozdiel (ďalej len „vlastnú daňovú povinnosť“) uvedie do daňového priznania. K uplatneniu inštitútu ručenia je možné pristúpiť v prípade, ak platiteľ – dodávateľ nezaplatil daň alebo jej časť, ktorú bol povinný uviesť v daňovom priznaní po vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku a ktorú bol povinný v zmysle § 69 Zákona o DPH zaplatiť. Pri analýze druhej podmienky je potrebné vychádzať z rozsudku SD EÚ C-384/04. V zmysle čl. 29 tohto rozsudku musia členské štáty pri výkone právomoci, ktoré im boli smernicami EÚ zverené, dodržiavať právne zásady a to najmä zásadu právnej istoty a zásadu proporcionality. Princíp proporcionality stanovuje, že *jednotlivec nesmie byť vo svojej slobode konania limitovaný nad nevyhnutnú mieru pre dosiahnutie verejného záujmu.*<sup>272</sup> Princíp proporcionality je všeobecným princípom únieového práva, čo znamená, že zaväzuje *„inštitúcie EÚ a ich opatrenia, či už legislatívne alebo administratívne, ktoré ak sú s týmito v rozpore sú protiprávne....zároveň taktiež zaväzuje členské štáty.“*<sup>273</sup> Z hľadiska záujmu, ktorý môže byť chránený, Súdny dvor EÚ konštatoval, že je *legitímne prijatie opatrení, ktoré sledujú ochranu fiskálnych záujmov verejných rozpočtov.*<sup>274</sup> Čo sa týka posúdenia váhy tohto záujmu Súdny dvor EÚ ďalej uvádza, že *tieto práva majú byť chránené tak efektívne ako je to len možné.*<sup>275</sup>

---

<sup>272</sup> Joined Cases 11/70, 25/70, 26/70 and 30/70 Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, etc. (Rec. 1970 p. 1125 et seq.).

<sup>273</sup> TRIDIMAS, T.: *The General Principles of EU Law – 2nd ed.*, OXFORD UNIVERSITY PRESS, 2007, s.6.

<sup>274</sup> C 47/96 Molenheide and Others [1997] ECR I 7281, bod 47.

<sup>275</sup> Case C 384/04 Federation of Technological Industries and Others [2006] ECR I 4191, bod 30.

V konkrétnej podobe ochrany týchto záujmov SD EÚ konštatoval, že *predchádzanie daňovým únikom a daňovým podvodom sú ciele rozpoznané a podporované smernicou o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty*.<sup>276</sup> Na základe uvedeného je možné konštatovať, že je splnená podmienka legitímneho cieľa inštitútu ručenia za DPH, keďže vyvodzovať zodpovednosť za platenie dane voči inej osobe než tej, ktorej vznikla daňová povinnosť je možné len v prípadoch, že táto iná osoba vedela alebo mala vedieť, že daň z uskutočnenej transakcie zostane nezaplatená. Orgány finančnej správy môžu pritom vychádzať aj z domnienok takejto vedomosti. Platná právna úprava vytvára domnienku, že protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka. Zákon bližšie nedefinuje neprimeranosť ceny, je však možné pri jej hodnotení vychádzať z cien obvyklých, ale aj z iných okolností. Často indikátorom daňového podvodu v obchodnom reťazci môže byť cena, ktorá nezodpovedá cenám štandardným na trhu, táto skutočnosť však neopravňuje členský štát EÚ, aby v dôsledku takejto jednej z objektívnych okolností, založil spoločnú a nerozdielnu zodpovednosť (prípadne ručenie) za uhradenie dane z pridanej hodnoty. Neprimeranosť ceny je potrebné zdôvodniť objektívnymi dôkazmi.

Ďalšou z domnienok v zmysle Zákona o DPH je, že platiteľ dane uskutočnil zdaniteľný obchod s platiteľom počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený v zozname osôb, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre daň. § 81 ods. 4 Zákona o DPH je s účinnosťou od 1. októbra 2012 upravený tak, že dáva oprávnenie daňovému úradu zrušiť registráciu platiteľa dane na základe žiadosti alebo z úradnej moci. Slovo „zruší“ sa v ods. 4 nahradilo slovom „môže zrušiť“. Za dovtedajšie znenie písm. b) sa vložili ďalšie slová, na základe čoho od 1. októbra 2012 daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň, ak nie sú dôvody na registráciu a to v prípade (bod 1) ak platiteľ dane nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikanie v zmysle § 3 Zákona o DPH - v uvedenom prípade nebude zrušený platiteľ zverejnený v zozname v zmysle § 69 ods. 15 Zákona o DPH; ak (bod 2) platiteľ dane opakovane

---

<sup>276</sup> Joined Cases C 439/04 and C 440/04 Kittel and Recolta Recycling [2006] ECR I 6161, bod 54.

v kalendárnom roku nesplní povinnosť podať daňové priznanie alebo kontrolný výkaz, opakovane v kalendárnom roku nezaplatí vlastnú daňovú povinnosť, opakovane nie je zastihnuteľný na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne alebo opakovane porušuje povinnosti pri daňovej kontrole. V prípade, ak u platiteľa dane nastanú dôvody na zrušenie registrácie podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu, bez ohľadu na to, či daňový úrad toto oprávnenie využije a registráciu zruší alebo nie, bude platiteľ dane zverejnený v zozname takýchto osôb.

A nakoniec podľa poslednej domnienky sa zistí, že v čase vzniku daňovej povinnosti bol štatutárnym orgánom odberateľa alebo členom jeho štatutárneho orgánu alebo jeho spoločníkom – štatutárny orgán dodávateľa alebo člen štatutárneho orgánu dodávateľa alebo spoločník dodávateľa t. j. platiteľa dane, ktorý dodáva tovar alebo službu. V tomto ustanovení zákon zakotvil personálne prepojenie medzi právnickými osobami. Pri určení ručiteľa v zmysle tohto bodu nie je rozhodujúce to, či platiteľ dane – dodávateľ uplatnil voči odberateľovi neprimeranú cenu a ani to, či boli u neho naplnené dôvody na zrušenie registrácie na základe čoho bol zverejnený v zozname podľa § 69 ods. 15 Zákona o DPH, ale rozhodujúce je to, že vzhľadom k personálnej prepojenosti odberateľ vedel/mohol vedieť, že dodávateľ daň uvedenú na faktúre, ktorú vystavil pre toho odberateľa, nezaplatil.

Ak sú kumulatívne naplnené predpoklady<sup>277</sup> vzniku ručenia za daň na strane obidvoch subjektov (dodávateľa aj odberateľa) dochádza ex lege ku vzniku ručiteľského záväzku ručiteľa. Existencia týchto prepokladov len na strane jedného z dotknutých subjektov, preto ručenie nezakladá. Takto definovaná zákonná konštrukcia teda skryto predpokladá istý stupeň spoluzodpovednosti ručiteľa za nezaplatenie dane dodávateľom ako primárnym daňovým subjektom. Formulácia zákona, od ktorej sa v praktickej aplikácii ručenia za daň odvíja použitie predmetných ustanovení Zákona o DPH na konkrétny prípad „vedieť mal alebo vedieť mohol“ indikuje, že by nemuselo v tomto prípade ísť o úmyselné

---

<sup>277</sup> Pozri ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017. s.112.

konanie. Pokiaľ by sme využili striktné gramatický výklad, mohlo by sa zdať, že pre „sankciu“ v podobe rozhodnutia o ručení za daň úplne postačuje, ak je vzniknutý stav dôsledkom nedbanlivosti (možno aj nevedomej). V súlade s Usmernením k problematike ručenia za daň v zmysle zákona č. 246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, ktoré vydalo Finančné riaditeľstvo SR, je však potrebné „prihliadať“ aj na čl. 31 ... rozsudku Súdneho dvora EÚ C-384/04, podľa ktorého hoci smernica Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty umožňuje členskému štátu stanoviť, že určitá osoba môže byť zodpovedná spoločne a nerozdielne za zaplatenie dane z pridanej hodnoty, keď v čase plnenia v jej prospech vedela alebo musela vedieť, že DPH dlžná z tohto plnenia zostane nezaplatená, takisto platí, že takéto predpoklady by znemožňovali platiteľovi vyvrátiť ich dôkazmi o opaku a teda **nemôžu zakladať systém objektívnej zodpovednosti**. V zmysle čl. 33 uvedeného rozsudku „subjekty, ktoré prijímajú opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, že ich obchody nie sú súčasťou reťazca, ktoré obsahuje plnenie poznačené podvodom na dani z pridanej hodnoty, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto obchodov bez toho, aby riskovali, že budú spoločne a nerozdielne zodpovedné za zaplatenie tejto dlžnej dane iným platiteľom.“ V konečnom dôsledku, aj napriek skutočnosti, že dikcia zákona sa snaží pôsobiť striktné a jednoznačne, sú konkrétne prípady posudzované s určitou mierou voľnej úvahy správcu dane.

Mnohí autori sa prikláňajú k názoru, že predpokladom ručenia je v tomto zmysle existencia zavinenia<sup>278</sup> (minimálne nedbanlivostného<sup>279</sup>) u ručiteľa, pričom však platí, že napriek zákonnej prezumpcii zavinenia ručiteľa (dostatočným dôvodom na

---

<sup>278</sup> SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EÚ alebo keď sa smernice berú vážne*. In: Vybrané otázky daňovej politiky a EÚ a jej členských štátov (nekonferenčný zborník vedeckých prác). UPJŠ, Košice, 2013. s.319.

<sup>279</sup> Rovnako BARTA, J., HOCHMANNOVÁ, O., ŠKAMPA, J.: *Zákon o dani z pridanej hodnoty s komentárom*. 2. vyd. Aleš Čeňek, s.r.o., Plzeň, 2013. s.410. NS SR vo vzťahu k ručeniu za daň v rozsudku sp. zn. 3 Sžf 22/2015 z 25.1.2017 konštatovo, že pokiaľ má zavinenie formu úmyslu, postačí nepriamy úmysel.

to, že ručiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol...), dôkazné bremeno by mal správca dane<sup>280</sup>, ktorý by mal preukázať všetky atribúty tejto skutkovej podstaty. Každé opatrenie prijaté na základe čl. 205 smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, musí byť budované na princípe zavinenia<sup>281</sup>. „Konanie je nedbanlivostné, ak neuspokojí štandardy starostlivosti, ktoré musia byť dodržané v okolnostiach, pri ktorých takto jedná rozumne zodpovedná osoba.“<sup>282</sup> Každý platiteľ dane má pri dani z pridanej hodnoty všeobecnú povinnosť predchádzať nezaplateniu dane z predchádzajúceho stupňa. „Nevedomá nedbanlivosť nezahŕňa vedomosť, ...ale, že páchatel' vedieť mal a mohol, že svojim konaním môže porušiť, alebo ohroziť chránený záujem.“<sup>283</sup> Pre vznik sekundárnej zodpovednosti teda postačuje nevedomá nedbanlivosť na strane platiteľa dane z pridanej hodnoty. Na druhej strane z princípu právnej istoty vyplýva, že platitelia dane musia mať možnosť spoľahnúť sa na legalitu transakcie, ktorej sa zúčastňujú.<sup>284</sup> Preto ručenie za DPH vzniká až porušením povinnosti vykonať všetky kroky, ktoré možno od platiteľa dane rozumne požadovať na predchádzanie daňového úniku. Platiteľ dane musí mať možnosť exkulovať sa v prípade, ak sa pri svojej účasti na zdaniteľnom obchode konal v dobrej viere.

Ak platiteľ dane vedel, že daň na predchádzajúcom stupni nebude zaplatená, uskutočnenie zdaniteľného obchodu je pravdepodobne motivované dosiahnutím neoprávneného prospechu v podobe kombinácie nároku na vrátenie nadmerného

---

<sup>280</sup> Rovnako KOHAJDA, M. - PAPOUŠKOVÁ, Z. a kol.: *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Iuridicum Olomoucense, Olomouc, 2013. s.96, ale aj ŠKOPEK, J.: *Ručení odběratele za odvod DPH, která nebyla odvedena dodavatelem, a související judikatura*. In: Právní rozhledy č. 22/2016. s.776.

<sup>281</sup> SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty - vzťah k princípu proporcionality v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie*. In: Akademické akcenty 2012: odborný seminár doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov: 19. októbra 2012, EUROKÓDEX, Bratislava-Žilina, 2013, s. 691.

<sup>282</sup> Principles of European Law on Non-Contractual Liability Arising out of Damage Caused to Another (PEL Liab. Dam.) prepared by Bar von CH. sellier european law Publisher GmbH, 2009, s. 585.

<sup>283</sup> Simon, D.: *Komunitární právní řád*, ASPI, 2005, s.46.

<sup>284</sup> Viac pozri: Opinion of the Advocate General Case delivered on 25 October 2007 in case C-271/06 *Netto Supermarket* (2008) ECR I-00.

odpočtu a neodvedenou daňou z predchádzajúceho stupňa. Uvedenému sa snaží Zákon o DPH predchádzať v § 69b ods. 6 v zmysle ktorého, *ak ručiteľ uplatňuje nadmerný odpočet, ktorý má byť vrátený podľa § 79 Zákona o DPH, daňový úrad dodávateľovi použije na úhradu nezaplatennej dane alebo jej časti nadmerný odpočet alebo jej časť*. Avšak je viac ako pravdepodobné, že platitelia DPH vykonávajú všetky kroky, aby predišli vymoženiu nezaplatennej dane na predchádzajúcom stupni a zároveň úspešne dosiahli vrátenie nároku z nadmerného odpočtu. Priestor na takéto kroky poskytuje práve to časové rozpätie, za ktoré sa zaplatenie dane musí uplatňovať u primárne zaviazaného platiteľa dane z predchádzajúceho stupňa. V kontexte uvedeného je možné očakávať „posúvanie“ nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty správcom dane v zmysle § 79 ods. 6 Zákona o DPH „*ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu v zmysle ods. 1,2 alebo 5 začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do 10 dní od skončenia daňovej kontroly a to vo výške zistenej daňovým úradom,*“ tak, aby tento nevznikol pred možnosťou podať výzvu na uhradenie nezaplatennej dane. S uvedeným zrejme súvisí aj znenie ustanovenia § 69b ods. 4 *proti rozhodnutiu môže ručiteľ podať odvolanie do ôsmich dní od doručenia rozhodnutia, ktoré nemá odkladný účinok*. Citované ustanovenie v rozpore so zásadou rovnosti daňových subjektov upiera oprávnenému prostriedku ručiteľa za DPH odkladný účinok.

Pri uplatnení inštitútu ručenia Zákon o DPH bližšie nestanovuje, či zaplatenie dane je možné žiadať len od jedného odberateľa – ručiteľa alebo aj od viacerých odberateľov, u ktorých bola naplnená jedna z domniek o tom, že vedeli alebo vedieť mohli a mali, že daň z tovarov a služieb, ktoré im boli dodané, nebude zaplatená. Na základe toho je možné podľa nášho názoru pri zohľadnení zásady právnej istoty a proporcionality žiadať zaplatenie dane aj od viacerých ručiteľov.

Čo sa týka vrátenia dane v zmysle § 69b Zákona o DPH môže dôjsť k úhrade nezaplatennej dane dvakrát, tzn. ak úhradu oneskorene vykoná platiteľ, ktorému daňová povinnosť vznikla a zároveň aj ručiteľ na základe vydaného rozhodnutia, ďalej ak úhradu, na základe rozhodnutia vykoná ručiteľ, zároveň mu však daňový úrad dodávateľovi oznámi, že použil na úhradu nezaplatennej

dane jeho splatný nadměrný odpočet, a případ ak úhradu, na základe rozhodnutia vykoná ručiteľ, zároveň mu daňový úrad dodávateľa oznámi, že použil na úhradu nezaplatenej dane jeho splatný nadměrný odpočet a v tom istom období uhradí oneskorene svoju daňovú povinnosť sám platiteľ – dodávateľ. Pri vrátení dane, ktorá prevyšuje výšku nezaplatenej dane sa táto vždy prednostne vráti ručiteľovi. Ak ručiteľ uhradil nezaplatenú daň a daňový úrad použil jeho nadměrný odpočet na úhradu tejto nezaplatenej dane, sumu dane, ktorá prevyšuje výšku nezaplatenej dane mu daňový úrad vráti bezodkladne. Ak sumu dane uhradil dodávateľ a zároveň aj ručiteľ, pričom výsledná suma dane uhradená dodávateľom a ručiteľom je vyššia ako pôvodne nezaplatená daň daňový úrad sumu, ktorá prevyšuje výšku nezaplatenej dane, vráti ručiteľovi bezodkladne. Ak dôjde na základe vydaných rozhodnutí k úhrade dane zo strany ručiteľa a následne s časovým odstupom aj k úhrade zo strany dodávateľa – pôvodného dlžníka, mala by byť suma, ktorá prevyšuje pôvodne nezaplatenú daň, vrátená ručiteľovi bez podania žiadosti.

### **Horizontálna rovina ručenia za DPH**

Ďalším problémom, ktorý môže vzniknúť v súvislosti s transpozíciou čl. 205 smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je nejasnosť vzájomných nárokov medzi „primárnym“ platiteľom dane a ručiteľom za DPH. Všeobecnou požiadavkou únieového práva je, že opatrenie ktoré premieta obsah smernice „musí byť formulované natoľko jasne, presne a transparentne, aby najmä v prípade, ak smernica smeruje k založeniu práv a povinností jednotlivcov, boli títo jednotlivci schopní zistiť plný rozsah svojich práv a povinností“<sup>285</sup>. V podstate v tomto prípade neide o otázku z oblasti daňového práva, ale o posúdenie aplikácie súkromnoprávných inštitútov<sup>286</sup> na vzájomné „vyrovnanie“ daňových subjektov.

---

<sup>285</sup> SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EÚ alebo keď sa smernice berú vážne*. In: Vybrané otázky daňovej politiky a EÚ a jej členských štátov (nekonferenčný zborník vedeckých prác). UPJŠ, Košice, 2013. s.322.

<sup>286</sup> Ohľadom toho, že sa jedná o súkromnoprávny vzťah je možné prikloniť sa k názoru NSS ČR vo veci sp. zn. 31 Cdo 1693/2008 ze dne 8.09.2010 „vzťah ručiteľa za daň, ktorý daň uhradil, k poplatníku daně je vzťahom súkromnoprávnym, v jehož rámci predpisy práva verejného (zde příslušní daňový zákon) aplikovatelné nejsou“.



V doslovnom výklade § 69 ods. 14 novely Zákona o DPH sa hovorí, že *platiteľ, ktorému je alebo má byť dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, ručí podľa § 69b*. V ustanoveniach § 69 a § 69b teda chýba odkaz (a to ani v poznámke pod čiarou) na iný súkromnoprávny predpis o tom, že na ručiteľský vzťah je tento možné aplikovať obdobne. Práve z dôvodu absencie zákonnej úpravy autori posudzujú uvedené vzťahy rôzne.

Vo viacerých publikáciách sa uvádza, že horizontálny vzťah týkajúci sa vzájomného vyrovnania platiteľov pri ručení za DPH je možné posudzovať per analogiam z titulu bezdôvodného obohatenia. V tomto prípade je možné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu ČR v ktorom sa uvádza, že „pohľadávka ručiteľa za daň z prevodu nemovitosti, ktorý daň uhradil, uplatnená voči poplatníku této daňe, je regresním nárokom svého druhu, který je nutno posudzovat analogicky podle ustanovení §454 a 458 obč. zák. o bezdůvodném obohacení“ (uvedenému záveru dôležitosť pridáva aj tá skutočnosť, že vyplýva zo staršej ustálenej judikatúry).<sup>287</sup> Posudzovanie takéhoto vzťahu vyrovnania medzi platiteľmi podľa viacerých autorov však neobstoí aj vzhľadom na osobitný charakter systému DPH<sup>288</sup>. J. Sábó považuje tento metodologický postup pre posúdenie ručenia za DPH prezentovaný Najvyšším súdom ČR za nevhodný a uvádza, že „Zásadným rozdielom, ktorý odlišuje ručenie za DPH je jeho „úniový charakter“, keďže ide o opatrenie transponované zo sekundárneho úniového práva. Zároveň Zákon o DPH v § 69 ods. 14 neobsahuje presné, jasné a transparentné

---

<sup>287</sup> Bližšie pozri: zpráva občankoprávního kolégia Nejvyššího soudu ČR z 28. března 1975, Cj 34/74 o zhodnocení stavu rozhodování soudů ČR ve věcech neoprávněného majetkového prospěchu, uveřejněna pod číslem 26/1975 Sbírký soudních rozhodnutí a stanovisk řadí mezi případy prospěchu toho, za něhož bylo jiným plněno, co po právu měl plnit sám, např. též (...) žaloby dřívějších vlastníků automobilů na úhradu daně a pojistky, kterou museli hradit sami pro nedostatek součinnosti nového provozovatele při převodu vozidla

<sup>288</sup> Porovnaj: SEJKORA, T.: *Subrogační regres u institutu ručení za nezaplacenou DPH*. In: *Kontroverzní názory v právu. Sborník z konference Olomoucké debaty mladých právníků 2015*. Leges, Praha, 2015. s.112, příp. SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EÚ alebo keď sa smernice berú vážne*. In: *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov (nekonferenčný zborník vedeckých prác)*. UPJŠ, Košice, 2013, s. 323, príp. ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s.116.

určenie vzájomných povinností dotknutých subjektov, ktorí tieto nemôžu určiť ani prostredníctvom a simily výkladu. Z tohto dôvodu, ak nie sú splnené predpoklady na priznanie priameho účinku smernice, potom je v prípade divergencie národného práva a smernice možné hovoriť iba o výklade národného práva vo svetle smernice.<sup>289</sup> Pod nepriamym účinkom smernice „rozumieme povinnosť vnútroštátnych súdov a iných orgánov verejnej moci aplikujúcich právo Únie za určitých podmienok vykladať vnútroštátne právo so znením a cieľom smernice.“<sup>290</sup> Súdny sú povinné ex offio pristúpiť ku smernicovokonformnému výkladu národného práva. Vedúcim princípom pri posudzovaní ručenia za DPH teda nie je princíp ustálenej judikatúrnej praxe, ale práve princíp eurokonformného výkladu. „Súdny majú interpretovať implementujúcu národnú legislatívu tak, aby bol účinok smernice zachovaný, a to aj vtedy, ak je znenie implementujúcej legislatívy nejasné.“<sup>291</sup> Nepriamy účinok sa vzťahuje na celú právnu úpravu, teda nie len na Zákon o DPH, ale platí aj vo vzťahu ku vnútroštátnej právnej úprave aplikovanej na základe analógie. Zároveň J. Sábó uvádza, že zavinené konanie predstavuje jeden zo zásadných aspektov, ktorý odlišuje bezdôvodné obohatenia od právnej úpravy ručenia za DPH. Pri vzniku zodpovednosti ručenia za DPH je zavinenie (úmyselné alebo nedbanlivostné) obligatórnou a stále prítomnou zložkou konania platiteľa dane. Ručiteľ za DPH, ktorý úmyselne alebo nedbanlivostne poruší svoju prevenčnú povinnosť a povinnosť primeranej odbornej starostlivosti,<sup>292</sup> sa týmto podieľa na príčinnom vzťahu vedúcom k nezaplateniu dane z pridanej hodnoty. Najedná sa pritom iba o akúsi abstraktnú všeobecnú prevenčnú povinnosť. Každému platiteľovi dane pri

---

<sup>289</sup> CSACH, K.: *Výklad harmonizovaných právnych predpisov v Slovenskej republike*. In: Právny obzor : teoretický časopis pre otázky štátu a práva. Roč. 89, č. 5: Slovak Academic Press, spol. s.r.o., Bratislava, 2006, s.444.

<sup>290</sup> MAZÁK, J. - JÁNOŠIKOVÁ, M.: *ZÁKLADY PRÁVA EURÓPSKEJ ÚNIE Ústavný systém a súdna ochrana*. IURA EDITION, spol. s.r.o., Bratislava, 2009, s. 293.

<sup>291</sup> FAIRHURST, J. : *Law of the European Union- 7 th edition*. Pearson Limited, 2010, s.315.

<sup>292</sup> SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty- vzťah k princípu proporcionality v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej Únie*. In: Akademické akcenty 2012: odborný seminár doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov: 19. október 2012, EUROKÓDEX, Bratislava – Žilina, 2013, s.688.

splnení zákonných podmienok vzniká nárok na vrátenie dane na vstupe a zároveň u neho môže vzniknúť nárok na vrátenie nadmerného odpočtu. Nezaplatenie dane na predchádzajúcom stupni preto priamo zakladá stratu podmienenú taktiež jeho postavením v reťazci dodania zdaniteľných plnení.

Ďalšou alternatívou spôsobu vyrovnania medzi ručiteľom a platiteľom dane ku ktorým sa prikláňa aj J. Sábó, je podobnosť znakov medzi ručením za DPH a zodpovednosťou za škodu spôsobenú inému. Ako zdôrazňuje, práve skutková podstata zodpovednosti za škodu priamo obsahuje vyššie zdôraznený aspekt zavineného konania na strane daňových subjektov. Zároveň uvádza, že pravidlo solidárnej zodpovednosti bolo obdobne prijaté ako východiskové pravidlo v čl. 205 *smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty*. Je toho názoru, že v tomto smere nezaväži ani tá skutočnosť, že z pohľadu analogického výkladu práva ( a keďže je nutné zohľadniť smernicovokonformnú rovinu takéhoto výkladu ) SR sa rozhodla nevyužiť takúto možnosť vo vnútroštátnej úprave<sup>293</sup>.

A nakoniec podľa ďalšieho prístupu vyrovnania prichádza do úvahy analógia s úpravou regresu ručiteľa podľa všeobecných ustanovení Občianskeho zákonníka alebo Obchodného zákonníka. Právna úprava v Obchodnom zákonníku v § 312 explicitne zakotvuje, že *ustanovenia o ručení sa použijú primerane aj na ručenie, ktoré vzniklo zo zákona*. Vo vzťahu k ručeniu obsiahnutom v Občianskom zákonníku je možné konštatovať, že toto neobsahuje ustanovenie o zákonomnom ručení a zároveň z povahy veci platiteľov dane ako podnikateľských subjektov vyplýva, že do úvahy by mala byť primárne braná obchodno-právna úprava. Práve k týmto sa prikláňajú viacerí autori.<sup>294</sup>

---

<sup>293</sup> K tomu pozri: SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EÚ alebo keď sa smernice berú vážne*. In: Vybrané otázky daňovej politiky a EÚ a jej členských štátov (nekonferenčný zborník vedeckých prác). UPJŠ, Košice, 2013, s.323, príp. ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s.116.

<sup>294</sup> ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s.116.

Ručenie za DPH je inštitútom, ktorý bol do slovenskej právnej úpravy začlenený pod vplyvom daňovej politiky EÚ. Jeho snahou bolo jednak efektívnym spôsobom eliminovať nelegálne aktivity podnikateľských subjektov, platiteľov dane, ktoré majú negatívne účinky na zdravú hospodársku súťaž a znižujú kvalitu podnikateľského prostredia, zároveň znemožniť zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty, zlepšiť legislatívne nástroje s cieľom odradiť subjekty páchajúce podvody v oblasti dane z pridanej hodnoty a v neposlednom rade pozitívne ovplyvniť výber a príjmy štátneho rozpočtu.

## **1.2. Inštitút zábezpeky pri spotrebných daniach**

Súčasťou sústavy nepriamych daní sú popri všeobecnej resp. univerzálnej spotrebnej dani, tzn. dani z pridanej hodnoty, aj tzv. selektívne spotrebné dane. Daň z pridanej hodnoty totiž ako univerzálny typ dane z konečnej spotreby nemôže dostatočným spôsobom postihnúť zdanenie vybraných druhov výrobkov, a preto z tohto dôvodu sa uplatňujú aj spotrebné dane. Spotrebné dane v SR tvoria podstatnú a pomerne stabilnú časť príjmov štátneho rozpočtu.

Samotný pojem spotrebná daň<sup>295</sup> (v angličtine consumption tax) nie je používaný univerzálne – v anglicky hovoriacich krajinách sú také 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), daň z tabaku (tabacco tax).<sup>296</sup> Z hľadiska medzinárodne prijatej klasifikácie daní,<sup>297</sup> sú spotrebné dane zaradené pod dane z tovarov a služieb, ktoré sú vymedzené ako všetky dane a dávky ukladané na produkciu, ťažbu, predaj transfer, leasing alebo dodávku tovarov alebo súvisiacich služieb,

---

<sup>295</sup> BUJŇÁKOVÁ, M. a kol.: *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. UPJŠ, Košice, 2015, s.176.

<sup>296</sup> Pozri bližšie: PREECE, R.: *Key controls in the administration of excise duties*. *World Customs Journal*, 2008, roč. 2, č. 1, s.73.

<sup>297</sup> Pozri bližšie: *OECD Classification of taxes and interpretative guide*. In: Revenue Statistics 2014, OECD Publishing, 2014, s.330.

alebo ukladaných v súvislosti s použitím alebo s udelením povolenia použiť tovary alebo vykonávať činnosti.

Sústavu spotrebných daní v SR tvoria spotrebná daň z alkoholických nápojov,<sup>298</sup> spotrebná daň z tabakových výrobkov,<sup>299</sup> spotrebná daň z minerálneho oleja<sup>300</sup> a spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu<sup>301</sup>. Aj tieto dane majú charakter harmonizovaných daní, a ich platná právna úprava je obsiahnutá dôsledkom implementácie v právne záväzných aktoch EÚ<sup>302</sup>.

Zdaňovanie spotrebnou daňou z alkoholických nápojov, spotrebnou daňou z tabakových výrobkov a spotrebnou daňou z minerálneho oleja je založené na systéme daňových skladov, s ktorým súvisí daňový režim pozastavenia dane. „Daňový režim pozastavenia dane znamená odloženie vzniku daňovej povinnosti do dňa uvedenia tovarov do daňového voľného obehu, pričom tovary v danom režime sa môžu voľne vyrábať, spracúvať, skladovať a prepravovať bez zaťaženia spotrebnou daňou.“ Z dôvodu existencie daňového režimu pozastavenia dane vzniká aj riziko daňových únikov a z tohto dôvodu je nutná dôsledná kontrola zo strany správcu dane. Je potrebné monitorovať výrobu predmetov spotrebnej dane, ich skladovanie, prepravu, distribúciu a predaj až do momentu zaplatenia dane. Z dôvodu znižovania tohto rizika bolo prijatých množstvo podmienok a opatrení pre narábanie s tovarom v režime pozastavenia dane. „Vo všeobecnosti sú

---

<sup>298</sup> Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.

<sup>299</sup> Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.

<sup>300</sup> Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.

<sup>301</sup> Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu v znení neskorších predpisov.

<sup>302</sup> Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS, smernica Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje, smernica Rady 92/84/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje, smernica Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov, smernica Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny.

legislatívne upravené dve základné formy eliminácie rizika nezaplatenia spotrebnej dane:

- v pozastavení dane môžu predmet spotrebnej dane vyrábať, spracúvať, skladovať, prijímať a odosielať (daňový sklad) alebo prijímať z iného členského štátu (daňový sklad, oprávnený príjemca) len osoby, ktoré sú daňovo a odvodovo spoľahlivé, bezúhonné a splňajú ďalšie zákonom stanovené podmienky,
- všetky osoby, ktoré v rámci režimu pozastavenia dane tovar vyrábajú skladujú, prepravujú a prijímajú sú povinné skladať správcovi dane tzv. *zábezpeku na daň*, ako formu krytia rizika vzniku daňového nedoplatku.“

*Zábezpeka na daň* je jedným z nástrojov na zabránenie daňových únikov, ktorý funguje na vytváranie rezervy finančných prostriedkov, ktorá v prípade neuhradenia dane daňovým dlžníkom plynie do štátneho rozpočtu. Ešte skôr ako sa zameriame na *inštitút zábezpeky na daň u spotrebných daní*, je nutné poznamenať, že povinnosť skladať zábezpeku na daň sa nevzťahuje na spotrebnú daň z elektriny, uhlia a zemného plynu. 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*, ktoré vylučujú uplatňovanie ustanovení o pohybe a monitorovaní výrobkov v zmysle *smernice Rady č. 2008/118/ES zo 16. decembra o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS*. Z toho okrem iného vyplýva, 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 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 je vo vzniku daňovej povinnosti. Daňová povinnosť podľa *smernice Rady č. 2008/118/ES*, vzniká dňom výrobenia alebo dňom uvedenia tovaru do daňového voľného obehu, zatiaľ čo podľa *smernice Rady č. 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca*

*Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny* daňová povinnosť vzniká dňom dodania konečnému spotrebiteľovi.

Práve z vyššie uvedených dôvodov sa zameriame na všeobecný *inštitút zábezpeky na daň*, ktorý sa len s minimálnymi rozdielmi uplatňuje pri spotrebnej dani z alkoholických nápojov, spotrebnej dani z tabakových výrobkov a spotrebnej dani z minerálneho oleja.

### **1.3.Právna úprava zábezpeky na daň**

Zábezpeka na daň u uvedených spotrebných daní ako finančno-právny a daňovo-právny nástroj predstavuje určitú poisťku pre štát, ktorý je reprezentovaný colným úradom. Podstata inštitútu zabezpečenia spotrebnej dane spočíva v tom, že v prípade, keď daňový subjekt neodvedie spotrebnú daň v lehote splatnosti podľa príslušných právnych predpisov, použije sa zložená zábezpeka na spotrebnú daň na úhradu tejto dane. Inštitút zábezpeky na daň plní dve základné funkcie, zabezpečovaciu a uhradzovaciu. Zabezpečovacia funkcia sleduje zvýšenie istoty na strane správcu dane, že spotrebná daň bude zaplatená, keďže zložená zábezpeka na daň vytvára alternatívny zdroj úhrady dane. Uhradzovacia funkcia počíta s použitím zábezpeky na úhradu nezaplatennej spotrebnej dane, čím sa naplňa konečný účel správy daní, spočívajúci v zabezpečení úhrady dane<sup>303</sup>.

Zábezpeku na daň možno zložiť buď vkladom peňažných prostriedkov na účet colného úradu (vklad v hotovosti alebo bezhotovostný prevod), pričom colnému úradu nevzniká povinnosť vyplatiť daňovému subjektu úrok; colný úrad vydá o zložení zábezpeky na daň „Potvrdenie o zložení zábezpeky“, alebo zábezpeku na daň možno zložiť bankovou zárukou<sup>304</sup> poskytnutou bankou v prospech colného úradu; bankovú záruku colný úrad neprijme, ak záručná listina obsahuje výhrady banky (napr. ak je v záručnej listine plnenie banky viazané na splnenie určitých podmienok ako je predloženie určitých dokumentov, alebo ak je

---

<sup>303</sup> Pozri: ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s.135.

<sup>304</sup> Zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

podľa záručnej listiny banková záruka viazaná iba na niektorý daňový sklad, a pod.). Banka plní svoj záväzok z bankovej záruky, len v tom prípade, ak ju veriteľ písomne vyzve. Z uvedeného teda vyplýva, že ak colný úrad zistí, že daň nie je platiteľom dane zaplatená v lehote splatnosti, vyzve na úhradu dane príslušnú banku, ktorá daňovému subjektu poskytla zábezpeku na daň formou bankovej záruky. Ak colnému úradu bude predložená banková záruka vystavená zahraničnou bankou, colný úrad je povinný preveriť, či zahraničná banka je notifikovaná na území SR.

Po každom zvýšení zábezpeky na daň vydá colný úrad daňovému subjektu ďalšie „Potvrdenie o zložení zábezpeky“ znejúce na sumu, o ktorú sa zložená zábezpeka na daň zvýšila. Pôvodné potvrdenie ostáva v platnosti. Vystavené potvrdenia nemajú charakter rozhodnutia, ale príjmového dokladu a z uvedeného dôvodu majú pre daňový subjekt len informatívny charakter.

Povinnosť zložiť zábezpeku na daň má osoba, ktorá chce prevádzkovať daňový sklad. Zábezpeka na daň musí byť zložená vo výške dane pripadajúcej na priemerné mesačné množstvo tovaru, ktoré osoba, ktorá chce prevádzkovať daňový sklad, predpokladá uviesť do daňového voľného obehu za obdobie 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, pričom do výšky zábezpeky na daň sa započíta aj daň pripadajúca na množstvo tovaru, ktoré predpokladá uviesť do daňového voľného obehu na účely oslobodené od dane. Žiadateľ o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu je povinný zložiť zábezpeku na daň za všetky daňové sklady, ktoré chce prevádzkovať. V prípade, ak žiadateľ o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu chce prevádzkovať viaceré daňové sklady, zábezpeku na daň tvorí súčet zábezpek na daň za každý daňový sklad. Ak colný úrad povolenie na prevádzkovanie daňového skladu nevydá, bezodkladne vráti žiadateľovi o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu zloženú zábezpeku na daň. Od momentu podania žiadosti o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu colnému úradu môžu nastať nasledujúce prípady:

1. žiadateľ o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu predloží úplnú žiadosť vrátane všetkých príloh a preukáže



pravdivosť všetkých údajov uvedených v žiadosti a splnenie všetkých podmienok; colný úrad v lehote do 60 dní odo dňa podania žiadosti prideli žiadateľovi o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu registračné číslo, vydá osvedčenie o registrácii a povolenie na prevádzkovanie daňového skladu; v tomto prípade je zložená zábezpeka na daň súčasťou splnenia všetkých podmienok ustanovených v príslušnom zákone o spotrebnej dani a žiadateľovi o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu sa nevracia; toto registračné konanie je ukončené pridelením registračného čísla, vydaním osvedčenia o registrácii a povolenia na prevádzkovanie daňového skladu;

2. žiadateľ o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu predloží úplnú žiadosť vrátane všetkých príloh, ale požiada colný úrad o zastavenie daňového konania v zmysle § 62 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z., teda vezme späť svoju žiadosť; colný úrad vydá rozhodnutie o zastavení daňového konania a nasledujúci pracovný deň po dni, kedy sa colný úrad, ktorý rozhodnutie o zastavení daňového konania vydal, dozvedel o právoplatnosti rozhodnutia, bezodkladne vráti žiadateľovi o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu zloženú zábezpeku na daň, t. z. vydá príkaz, aby zložená zábezpeka na daň bola zaslaná z účtu colného úradu na bankový účet tejto osoby; rozhodnutie o zastavení daňového konania nadobudne právoplatnosť v deň jeho doručenia;
3. žiadateľ o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu nepredloží úplnú žiadosť alebo nepredloží všetky prílohy tak, ako to ustanovuje príslušný zákon o spotrebnej dani, colnému úradu tým vzniknú pochybnosti o správnosti alebo o úplnosti predloženej žiadosti alebo príloh a vyzve žiadateľa o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu, aby údaje bližšie vysvetlil, zmenil alebo doplnil, a zároveň mu určí lehotu, v ktorej je povinný výzve vyhovieť; ak žiadateľ o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu výzve vyhovie v určenej lehote a požadovanom rozsahu, považuje sa žiadosť o registráciu za podanú v pôvodný deň;

4. žiadateľ o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu nepredloží úplnú žiadosť alebo nepredloží všetky prílohy tak, ako to ustanovuje príslušný zákon o spotrebnej dani, colnému úradu tým vzniknú pochybnosti o správnosti alebo o úplnosti predloženej žiadosti alebo príloh a vyzve žiadateľa o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu, aby údaje bližšie vysvetlil, zmenil alebo doplnil a zároveň mu určí lehotu, v ktorej je povinný výzve vyhovieť; ak žiadateľ o povolenie na prevádzkovanie daňového skladu výzve nevyhovie vôbec alebo v stanovenej lehote jej vyhovie len čiastočne, teda nie v požadovanom rozsahu alebo jej vyhovie po stanovenej lehote, jeho žiadosť nie je spôsobilá na prerokovanie a z tohto dôvodu sa registračné konanie nezačne, resp. colný úrad vydá rozhodnutie, v ktorom žiadosť o registráciu zamietne.

Osobitosťou právnej úpravy zábezpeky na daň spočíva v povinnosti povinného subjektu si výšku zábezpeky vypočítať vo vlastnej réžii, a to vychádzajúc z plánovaného, resp. už realizovaného množstva komodity uvedenej do daňového voľného obehu.<sup>305</sup> V prípade, ak dôjde k zmene skutočností alebo údajov, z ktorých sa vychádzalo pri určovaní výšky zloženej zábezpeky na daň, je povinnosťou prevádzkovateľa daňového skladu zábezpeku na daň, *zvýšiť*, alebo *doplniť*, resp. je na jeho zvážení, že uvedenú výšku zábezpeky *zníži*.

Prevádzkovateľ daňového skladu je povinný sledovať výšku zloženej zábezpeky na daň a upraviť zloženú zábezpeku na daň pred začatím prepravy tovaru v pozastavení dane, ak výška zloženej zábezpeky na daň nezodpovedá výške dane pripadajúcej na množstvo tovaru, ktoré má prepravovať v pozastavení dane vrátane množstva tovaru oslobodeného od dane, ďalej v prípade, ak daň pripadajúca na množstvo tovaru uvedeného do daňového voľného obehu za predchádzajúci kalendárny mesiac vrátane množstva tovaru oslobodeného od dane prevyšuje o viac ako 20 % daň, ktorá pripadá na množstvo tovaru, na ktoré je zložená zábezpeka na daň, tzn. zvýšiť zábezpeku na daň o sumu dane, ktorá prevyšuje zloženú zábezpeku na daň, a to v lehote do desiatich pracovných dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti alebo môže požiadať colný úrad,

---

<sup>305</sup> Pozri: ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s.136.

prípadne s písomným súhlasom colného úradu banku, ktorá poskytla bankovú záruku, o zníženie zloženej zábezpeky na daň, ak zložená zábezpeka na daň je vyššia o viac ako 20 % ako je súčet dane pripadajúcej na priemerné mesačné množstvo tovaru uvedeného do daňového voľného obehu vrátane množstva tovaru oslobodeného od dane a dane pripadajúcej na priemerné mesačné množstvo stavu zásob tovaru, ktoré mal prevádzkovateľ daňového skladu v stave zásob k poslednému dňu každého kalendárneho mesiaca za obdobie predchádzajúcich 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, pričom toto prevýšenie trvá najmenej tri po sebe nasledujúce kalendárne mesiace pred podaním žiadosti o zníženie zloženej zábezpeky na daň a trvá aj v čase podania žiadosti o zníženie zloženej zábezpeky na daň; colný úrad o žiadosti rozhodne do 15 pracovných dní odo dňa podania žiadosti a príslušný rozdiel môže vrátiť s prihliadnutím na stav zásob tovaru, a to do piatich pracovných dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o znížení zloženej zábezpeky na daň;

Žiadať o *zníženie zloženej zábezpeky na daň* v prípade, ak nastanú zákonné skutočnosti je právom prevádzkovateľa daňového skladu, či túto možnosť využije, nie je to jeho povinnosť. Ani samotný colný úrad nemá žiadnu povinnosť konať z úradnej moci a o danej skutočnosti daňový subjekt informovať. Splnenie zákonných podmienok sa posudzuje ku dňu podania žiadosti o zníženie zloženej zábezpeky na daň. Po doručení žiadosti o zníženie zloženej zábezpeky na daň colný úrad skúma, či sú splnené všetky podmienky, ktoré oprávňujú prevádzkovateľa daňového skladu podať predmetnú žiadosť. Prvou zákonnou podmienkou, ktorú colný úrad skúma je, že či zložená zábezpeka na daň je vyššia o viac ako 20 % ako je súčet dane pripadajúcej na priemerné mesačné množstvo tovaru uvedeného do daňového voľného obehu vrátane množstva tovaru oslobodeného od dane a dane pripadajúcej na priemerné mesačné množstvo stavu zásob tovaru, ktoré mal prevádzkovateľ daňového skladu v stave zásob k poslednému dňu kalendárneho mesiaca za obdobie predchádzajúcich 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. V rámci prvej zákonnej podmienky je potrebné vychádzať z údajov uvedených v daňovom priznaní. Ak za posudzované zdaňovacie obdobie vydal colný úrad rozhodnutie, ktorým upravil (zvýšil alebo znížil) platiteľovi dane daňovú povinnosť, je potrebné skúmať, či táto skutočnosť mala vplyv na reálne množstvo tovaru uvedeného do daňového voľného obehu za toto zdaňovacie obdobie. Ak áno, potom je potrebné ju zohľadniť pri posudzovaní splnenia prvej zákonnej podmienky.

Druhou zákonnou podmienkou, ktorá musí byť kumulatívne splnená s prvou podmienkou, je, že toto prevýšenie trvá najmenej tri po sebe

nasledujúce kalendárne mesiace pred podaním žiadosti o zníženie zloženej zábezpeky na daň a trvá v čase podania žiadosti. Ak colný úrad zistí, že prevádzkovateľ daňového skladu splnil všetky zákonné podmienky na zníženie zloženej zábezpeky na daň, rozhodne do 15 pracovných dní odo dňa podania žiadosti o zníženie zloženej zábezpeky na daň a príslušný rozdiel vráti s prihliadnutím na stav zásob tovaru, a to do piatich pracovných dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o znížení zloženej zábezpeky na daň. Colný úrad v zmysle ustanovenia znejúceho „s prihliadnutím na stav zásob tovaru“ disponuje zákonným oprávnením vrátenia iného rozdielu zábezpeky na daň ako žiada vrátiť prevádzkovateľ daňového skladu, resp. aj nevrátenia rozdielu, a to na základe poznatkov o stave zásob tovaru v pozastavení dane zistených ku dňu predchádzajúcemu dňu vydania rozhodnutia o znížení zloženej zábezpeky na daň. Colný úrad pri posudzovaní opodstatnenosti rozdielu (sumy), o ktorú prevádzkovateľ daňového skladu žiada znížiť zloženú zábezpeku na daň, môže využiť aj informácie o prevádzkovateľovi daňového skladu, ktorými disponuje (napr. daňová spoľahlivosť prevádzkovateľa daňového skladu, doba trvania registrácie, porušenia daňových predpisov v minulosti, a i.). V prípade, ak colný úrad akceptuje rozdiel (sumu), o ktorý prevádzkovateľ daňového skladu žiada znížiť zloženú zábezpeku na daň, vydá *rozhodnutie o znížení zloženej zábezpeky na daň*. Ak na základe získaných dôkazov colný úrad neakceptuje rozdiel (sumu), o ktorý prevádzkovateľ daňového skladu žiada znížiť zloženú zábezpeku na daň v plnej výške, uvedie dôvody v odôvodnení rozhodnutia o znížení zloženej zábezpeky na daň.

V súvislosti s uvedenou právnou úpravou je nutné ešte spomenúť situácie, keď colný úrad má odôvodnenú obavu, že nevyrubená alebo nesplatná daň bude v čase jej splatnosti a vymáhateľnosti nevyožiteľná alebo že v tomto čase bude jej vymáhanie spojené so značnými ťažkosťami, v takom prípade colný úrad môže rozhodnúť o uložení povinnosti prevádzkovateľovi daňového skladu *doplniť zábezpeku na daň*. Deje sa to formou rozhodnutia o doplnení zábezpeky na daň, v ktorom colný úrad uvedie dôvody na základe ktorých rozhodol o doplnení zábezpeky na daň, a určí lehotu na jej doplnenie. V prípade, ak by pominuli dôvody, na základe ktorých toto rozhodnutie vydal, rozhodnutie o doplnení zábezpeky zruší. Právna úprava zábezpeky na uvedené spotrebné dane zakotvuje aj status daňovo spoľahlivého prevádzkovateľa

daňového skladu<sup>306</sup>, u ktorého prichádza do úvahy *úplné* alebo *častočné upustenie od zloženia zábezpeky na daň*.

## **2. Aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH – (na úrovni EÚ a vo vnútroštátnom zákonodarstve)**

### **(A. Popovič)**

Od počiatkov novodobej európskej integrácie založenej prijatím Rímskych zmlúv z roku 1957 bolo deklarované, že koordinácia národných právnych predpisov a ich harmonizácia vo všetkých členských štátoch v oblasti daňového práva bude tvoriť jeden z hlavných prostriedkov, ktorým sa dosiahne vytvorenie jednotného vnútorného trhu.

DPH predstavuje univerzálnu nepriamu spotrebnú daň z tovarov a služieb, ktorá je v súčasnosti obligatórne zavedená vo všetkých členských štátoch EÚ. Uvedené vyplýva aj z toho, že nevyhnutnou podmienkou vstupu do integračného zoskupenia EÚ je zavedenie tejto dane v prístupujúcom štáte v súlade s požiadavkami a právnymi predpismi EÚ. Jedine takýmto spôsobom možno dosiahnuť správnu realizáciu jednotného vnútorného trhu so všetkými dôsledkami z toho vyplývajúcimi. Už v legislatívnom akte *Prvej smernice Rady č. 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu sa v článku 2 ods. 1 stanovilo, že: „Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je 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 zaťažený daňou.“* Vzhľadom na európsky rozmer uplatňovania DPH sa teda javí nevyhnutným skúmať aktuálne iniciatívy slúžiace na boj

---

<sup>306</sup> Bližšie pozri: ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s.138.

proti daňovým podvodom v oblasti DPH vytvárané nielen na úrovni vnútroštátneho zákonodarstva, ale i na úrovni EÚ.

Predtým však možno v stručnosti poukázať na tri obdobia, ktoré charakterizujú proces harmonizácie DPH v EÚ regulačnými opatreniami jednotlivých inštitúcií EÚ, ale v širšom kontexte aj činnosťou orgánov jednotlivých členských štátov EÚ. Uvedené poslúži aj účelu správneho porozumenia problematiky aktuálnych iniciatív v európskom a vnútroštátnom rozmere slúžiacich na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH.

*Prvé obdobie* trvalo práve od založenia Európskeho spoločenstva v roku 1957 až do roku 1992, kedy bola uzatvorená tzv. Maastrichtská zmluva, resp. Zmluva o Európskej únii. V tomto období bola prijatá šiesta smernica 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. Jej prijatie a uplatňovanie predstavovalo dôležitý míľnik vo vývoji DPH na európskej úrovni, a to z dôvodu povinnosti aplikovania jednotného základu dane v jednotlivých členských štátoch EÚ určeného na základe spoločných pravidiel a nevyhnutného prebratia a zosúladenia národnej právnej úpravy s touto smernicou.

*Druhé obdobie* charakterizuje nielen rozširovanie členskej základne EÚ, ale i dotvorenie spoločného európskeho trhu, čo sa dosiahlo okrem iného aj prijímaním základných pravidiel upravujúcich možnosti členských štátov určovať daňové sadzby v oblasti DPH a zavedením podrobnejších spoločných pravidiel pri stanovovaní jej základu. Postupným vývojom sa takisto zrušovali fiskálne hranice, a to i prostredníctvom prechodných dôhod medzi členskými štátmi EÚ ohľadom určovania typov a foriem hospodárskych aktivít podliehajúcich zdaneniu. Jednou z najdôležitejších iniciatív z tohto obdobia, ktorá by nepochybne mala dopad aj na rozsah a existenciu daňových podvodov, malo byť postupné nahradenie uplatňovania princípu štátu určenia uplatňovaním princípu štátu pôvodu.<sup>307</sup> Celý

---

<sup>307</sup> Čo sa týka vzťahu práva EÚ k vnútroštátnym daňovým zákonodarstvám, EÚ svojou harmonizáciou národných právnych úprav predpokladá taký stav, že sa daň bude vyberať podľa *princípu štátu pôvodu* (v súčasnosti sa vyberá podľa *princípu štátu*

proces harmonizácie bol v tomto období reorganizovaný prijatím smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH. Tá nadobudla veľký význam z toho dôvodu, že nahradila približne 33 predchádzajúcich smerníc a v súčasnosti je takisto referenčným textom európskeho rámca o DPH<sup>308</sup>.

*Tretie obdobie* procesu harmonizácie možno charakterizovať ako definitívny a konečný systém intrakomunitárneho obchodu, ktorý bude založený na uplatňovaní princípu v štáte pôvodu. Avšak vzhľadom na horeuvedené dôvody a rôzne ekonomické a politické prekážky nemožno v najbližšej budúcnosti predpokladať zmenu v uplatňovaných princípoch zdaňovania formou DPH.

## ***2.1. Aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH na úrovni EÚ***

Existencia a realizácia jednotného vnútorného trhu na území EÚ si vyžaduje nielen spoločnú hmotnoprávnu úpravu na úrovni EÚ, ale i kolektívnu spoluprácu jednotlivých členských štátov v snahe

---

*určenia*). To znamená, že ak by sa dosiahla kompletná harmonizácia daňovej politiky v oblasti DPH, tak by napríklad daň pri predaji tovaru medzi dvoma registrovanými platiteľmi dane z Rakúska a SR bola na výstupe príjmom štátneho rozpočtu Rakúska a vstupná daň by sa uplatňovala ako odpočet dane zo štátneho rozpočtu SR, čo vzhľadom na aktuálny stupeň harmonizácie DPH v EÚ nie je možné. Preto sa uplatňuje *princíp štátu určenia*, teda princíp zdanenia tovarov a služieb v členskom štáte príjemcu. Treba však poznamenať, že čo sa týka vzťahu *podnikateľ - spotrebiteľ*, tu sa princíp pôvodu uplatňuje, pretože predajom konečnému spotrebiteľovi sa tovar zdaní len raz, a to v krajine dodávateľa, a takto predaný a zdanený tovar sa už môže pohybovať v rámci EÚ bez ďalšej kontroly a bez ďalšej povinnosti platiť daň. Tento princíp sa uplatní napríklad pri súkromnom cestovaní občanov alebo pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, ak však hodnota nepresiahne zákonom stanovený limit. V súčasnosti sa však úplný prechod na *princíp štátu pôvodu* nezdá byť reálnym, pretože takýto postup by si vyžadoval úplne zjednotenie sadzieb dane v celej EÚ, za súčasného uvedomovania si požiadavky jednomyseľného rozhodovania všetkých 28-ich členských štátov EÚ v daňových otázkach (nie je z logického hľadiska pri tomto princípe žiaduce, aby sa jeden identický tovar ponúkal v jednom členskom štáte s inou daňovou sadzbou ako v druhom členskom štáte, z čoho vyplýva rozdielnosť výsledných cien). Bližšie Pozri: ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. UPJŠ, Košice, 2017, s. 95-96.

<sup>308</sup> MEDVEĎ, J. a kol.: *Daňová teória a daňový systém*. Sprint, Bratislava, 2009, s. 252-253.

o elimináciu daňových podvodov v oblasti DPH. Možno sa bez ďalších pochybností stotožniť s názorom, ktorý prezentoval V. Babčák, v zmysle ktorého uviedol, že je potrebné otvorene priznať, že v časoch neexistencie jednotného vnútorného trhu bola ekonomika jednotlivých členských štátov v menšej miere ohrozovaná daňovými podvodmi.<sup>309</sup> Z uvedeného dôvodu je preto potrebné k problematike daňových podvodov a iniciatív na úrovni EÚ v tejto oblasti pristupovať zvlášť obozretne.

Sloboda podnikania, voľný pohyb tovarov, služieb, osôb a kapitálu, ktoré so sebou priniesla existencia a realizácia jednotného vnútorného trhu, spôsobili masívny rozvoj ekonomiky a značne urýchlili jej globalizáciu. Tento ekonomický a politický rozvoj však má aj svoje tienisté stránky vyznačujúce sa komplikovanou právnou úpravou v oblasti DPH, existenciou 28 daňových správ a 28 národných úprav správy daní v jednotlivých členských štátov, pričom odstraňovanie rozdielností prostredníctvom medzinárodnej spolupráce a efektívita predchádzania daňovým podvodom v oblasti DPH v medzinárodnej rovine nie je vôbec na dostatočnej úrovni, resp. v každom členskom štáte sa miera odhalených daňových podvodov značne líši. Uvedené je úzko spojené aj s rozdielnosťami členských štátov EÚ vyplývajúcimi nielen z ich ekonomických a politických odlišností, ale i rôznych historických a vývojových diferencií, rôznej národnej mentality a pod.

Daňové podvody v oblasti DPH sú podmienené samotnou podstatou tejto dane a úrovňou jej harmonizácie, ktorá je v európskom rozmere na oveľa vyššej úrovni ako v prípade harmonizácie priamych daní. Väčšia otvorenosť jednotnému vnútornému trhu v prípade DPH poskytuje väčší priestor na realizáciu podvodného konania daňových subjektov, ktorí sú vzhľadom na mnohokrát nedostatočne rozvinuté kontrolné mechanizmy a komunikáciu medzi členskými štátmi o krok vpred pred orgánmi daňovej správy. Daňové podvody sú negatívnym javom aj z toho dôvodu, že narušajú hospodársku súťaž medzi daňovými subjektmi v rámci realizácie jednotného vnútorného trhu.

---

<sup>309</sup> BABČÁK, V.: *Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, nekonferenčný zborník vedeckých prác, I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s. 12.



Na úrovni EÚ sa javilo nevyhnutným zaujať k týmto negatívnym skutočnostiam adekvátny postoj, a to prostredníctvom opatrení inštitúcií EÚ a jednotlivých členských štátov. Tie sa v tomto zmysle prejavili a prejavujú prostredníctvom politických postojov, zámerov a návrhov členských štátov EÚ, orgánov a inštitúcií EÚ týkajúcich sa boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH a premietnutím týchto postojov, zámerov a návrhov do práva EÚ.<sup>310</sup>

Pri vymedzení aktuálnych iniciatív EÚ slúžiacich na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH je potrebné upriamiť pozornosť takisto na právnu úpravu boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH v primárnom práve a v sekundárnom práve EÚ, ktorá tvorí materiálny podklad pre takéto iniciatívy.

V rámci právnej úpravy *primárneho práva EÚ* si je potrebné uviesť tú skutočnosť, že v zakladajúcich zmluvách EÚ (najmä ZEÚ a ZFEÚ) nie je vyslovene ustanovený právny rámec pre boj proti daňovým podvodom. Tento zdanlivý nedostatok je však zhojený právnou úpravou v Hlave II označenej „Finančné ustanovenia“ článku 310 bodu 6 ZFEÚ, v zmysle ktorej EÚ a členské štáty bojujú v súlade s článkom 325 proti podvodom a akýmkoľvek iným protiprávnym konaniam, ktoré poškodzujú finančné záujmy EÚ a samotnou všeobecnou úpravou v tejto hlave v Kapitole 6 s názvom „Boj proti podvodom“ prostredníctvom článku 325 ZFEÚ. Ten na jednej strane ustanovuje, že EÚ a členské štáty zamedzia podvody a iné protiprávne konanie poškodzujúce finančné záujmy EÚ prostredníctvom opatrení, ktoré sa prijímajú v súlade s týmto článkom, čo má pôsobiť odradzujúco a tak, aby to poskytlo, v členských štátoch, inštitúciách, orgánoch, úradoch a agentúrach EÚ účinnú ochranu a na strane druhej zaväzuje členské štáty, aby prijali rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy EÚ, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy. Okrem procesnoprávnej úpravy prijímania opatrení na úrovni EÚ tento článok stanovuje, že členské štáty, bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia zmlúv, koordinujú svoju činnosť zameranú na ochranu finančných záujmov

---

<sup>310</sup> Ibidem, s. 11.

EÚ proti podvodom. Za týmto účelom organizujú s pomocou Komisie úzku a pravidelnú spoluprácu medzi príslušnými orgánmi štátnej správy.

Čo sa týka rámca *sekundárneho práva EÚ* a boja proti daňovým podvodom, spoločné pravidlá pre zefektívnenie predmetného boja upravujú v prvom rade právne záväzné akty EÚ – nariadenia a smernice. Nemožno však opomenúť ani rôzne dokumenty, oznámenia, opatrenia a iniciatívy najmä Komisie, ktorá je v oblasti prevencie daňových podvodov (nielen) v oblasti DPH a boja proti nim mimoriadne aktívna.

V oblasti medzinárodnej kooperácie členských štátov v oblasti správy daní, s ohľadom na rýchly rozvoj jednotného vnútorného trhu, postupujúcu globalizáciu a rast vzájomnej prepojenosti ekonomík jednotlivých členských štátov a za účelom zefektívnenia medzinárodnej výmeny informácií v oblasti správy daní a úpravy vzájomných vzťahov pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní slúžiacich na elimináciu daňových podvodov (resp. v širšom kontexte daňových únikov) bola v nedávnej minulosti prijatá *Smernica Rady 2010/24/EÚ* zo 16. marca 2010 o *vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení*, *Smernica Rady 2011/16/EÚ* z 15. februára 2011 o *administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS* a *Smernica Rady 2014/107/EÚ* z 9. decembra 2014, ktorou sa *mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní*.

Jeden z najdôležitejších záväzných právnych aktov EÚ sekundárneho práva pri boji proti daňovým podvodom v oblasti DPH rozvíjajúcej medzinárodnú spoluprácu medzi členskými štátmi EÚ predstavuje *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 *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)*<sup>311</sup>, pričom ako také upravujú pravidlá, opatrenia a postupy, ktorými sa stanovuje zriadenie spoločného systému na spoluprácu medzi členskými štátmi, najmä pokiaľ ide o výmenu informácií, v rámci ktorej si príslušné orgány členských štátov majú navzájom pomáhať a spolupracovať s Komisiou, aby sa zabezpečilo náležité uplatňovanie DPH na dodania tovarov a poskytovania služieb, nadobúdanie tovaru v rámci EÚ a dovoz tovaru.

Horeuvedené právne záväzné akty majú členské štáty povinnosť priamo uplatňovať, resp. implementovať a rozvíjať tak povinne, na základe odovzdaných právomocí na úroveň EÚ, vzájomnú kooperáciu za účelom zefektívňovania boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH a prijímaním vhodných opatrení na vnútroštátnej úrovni.

Ako však vyplýva z primárneho práva, v oblasti boja proti podvodom je aktívna najmä Komisia, ktorá vydáva rôzne dokumenty, oznámenia, návrhy opatrení a odporúčania v oblasti boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH, ktoré však sú *právne nezáväznými nelegislatívnymi aktmi*.

Možno konštatovať, že Komisia je v tejto oblasti značne aktívna. Jej činnosťou došlo, okrem iného, k vydaniu viacerých oznámení, pričom k najdôležitejším patria Oznámenie Komisie „**O koordinovanej stratégii na zefektívnenie boja proti podvodom v oblasti DPH v Európskej únii**“<sup>312</sup>, Oznámenie Komisie „**O konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám**“<sup>313</sup>, Oznámenie Komisie „**Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom**“<sup>314</sup>, Oznámenie Komisie „**O akčnom pláne v oblasti DPH a k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH - čas rozhodnúť sa**“<sup>315</sup> a

---

<sup>311</sup> K ďalším právne záväzným aktom, ktoré priamo alebo sprostredkované upravujú boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH, bližšie pozri časti monografie zaoberajúce sa touto problematikou.

<sup>312</sup> Oznámenie Komisie z 1. decembra 2008.

<sup>313</sup> Oznámenie Komisie z 27. júna 2012.

<sup>314</sup> Oznámenie Komisie zo 6. decembra 2012.

<sup>315</sup> Oznámenie Komisie zo 7. apríla 2016.

Oznámenie Komisie „*O opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH – K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas konat*“<sup>316</sup>.

**Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom**

Tento dokument Komisia predstavila na konci roka 2012, pričom v ňom navrhovala 34 iniciatív, ktoré sa však nie všetky týkali boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH. V tomto akčnom pláne Komisia stanovila konkrétne kroky najmä na posilnenie administratívnej spolupráce, medzinárodnej kooperácie členských štátov EÚ, podporu rozvoja existujúcej osvedčenej politiky správy daní, širšie otázky interakcie s daňovými rajmi, ako aj riešenie agresívneho daňového plánovania a iné aspekty vrátane daňových trestných činov.

K týmto iniciatívam na úrovni EÚ v boji proti daňovým podvodom v oblasti DPH na základe tohto akčného plánu patrilo najmä:

- *stanovenie nového rámca pre administratívnu spoluprácu* – Komisia opätovne zdôrazňovala skutočnosť, aby sa implementovali a zavádzali opatrenia a nástroje prijaté na úrovni EÚ do vnútroštátnych poriadkov členských štátov za účelom posilnenia najmä medzinárodnej výmeny informácií;
- *realizácia mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH* – odporúčanie Komisie zaviesť prijímanie odchýlnych opatrení dočasnej povahy s cieľom riešiť prípady náhlych a rozsiahlych podvodov s veľkým finančným dosahom;
- *voliteľné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti týkajúcej sa DPH* – prijatie tohto opatrenia by umožnilo všetkým členským štátom uplatňovať mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti za rovnakých podmienok v tých odvetviach, v ktorých predstavuje najúčinnější nástroj proti tzv. „*kolotočovým podvodom*“;

---

<sup>316</sup> Oznámenie Komisie zo 4. októbra 2017.

- *formulovanie európskeho kódexu daňovníka* – toto opatrenie bolo v rámci akčného plánu zamýšľané s cieľom dosiahnuť zlepšenie daňovej disciplíny. Prostredníctvom európskeho kódexu daňovníka sa mali stanoviť osvedčené postupy na zlepšenie spolupráce, dôvery medzi daňovými správami a daňovníkmi, zaistiť väčšia transparentnosť, pokiaľ ide o práva a povinnosti daňovníkov a podporiť prístup orientovaný na služby;
- *vytvorenie webového daňového portálu* – Komisia takisto navrhovala vytvorenie webového portálu o daniach, pričom tento sa mal prioritne zameriavať na oblasť DPH a svojimi funkciami pôsobiť pozitívne na úroveň daňovej disciplíny;
- *používanie daňového identifikačného čísla EÚ (DIC<sup>x</sup>)* – vzhľadom na to, že DIC predstavuje najlepší prostriedok na identifikáciu daňovníkov v rámci automatickej výmeny informácií, vytvorenie DIC EÚ by mohlo predstavovať najlepšie riešenie na prekonanie aktuálnych ťažkostí a nedostatkov, ktoré spočívajú v riadnej identifikácii všetkých daňovníkov členskými štátmi EÚ;
- *presadzovanie návrhu na zosúladenie administratívnych a trestných sankcií*: Komisia týmto opatrením podporovala skúmanie oblasti administratívnych a trestných sankcií za porušenie daňových povinností, pričom apelovala na skutočnosť, aby sa táto oblasť rozvíjala v širšom kontexte v rámci EÚ, teda nie jednotlivo v členských štátoch.

Je potrebné poznamenať, že mnohé iniciatívy sa prejavili vo vnútroštátnom zákonodarstve členských štátov EÚ, a to najmä v oblasti medzinárodnej kooperácii členských štátov EÚ, výmeny informácií za účelom efektívnej správy daní pri realizácii cezhraničných obchodov a boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH, zvyšovania úrovne daňovej disciplíny, rozširovania a posilovania trestnoprávnej a administratívnoprávnej ochrany finančných záujmov EÚ a daní a pod.

Nemožno však opomenúť ani skutočnosť, že na úrovni EÚ do prijatia *Akčného plánu v oblasti DPH* došlo k prijatiu týchto iniciatív - zavedenie mechanizmu reakcie na boj proti náhlym a rozsiahlym podvodom v oblasti DPH, zavedenie nových pravidiel pre miesto

dodávky, v súlade so všeobecnými zásadami, na mieste určenia, pre telekomunikačné, vysielacie a elektronické služby poskytované konečnému spotrebiteľovi, s jednotným kontaktným miestom na uľahčenie dodržiavania daňových predpisov a kreácia nového, transparentnejšieho systému riadenia pre systém DPH v EÚ, do ktorého sú bližšie zapojené všetky zainteresované strany.<sup>317</sup>

### **Akčný plán v oblasti DPH**

V roku 2016 vydala Komisia ďalšie oznámenie pomenované *Akčný plán v oblasti DPH*, v zmysle ktorého navrhovala viaceré iniciatívy. V tomto zmysle bude nevyhnutné poukázať na tie, ktoré sa priamo alebo sprostredkované týkajú boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH.

Všeobecne možno skonštatovať, že Akčný plán v oblasti DPH pripravil pôdu pre realizáciu zmien od roku 2016 po súčasnosť. Na toto obdobie preddefinoval oblasti zmien, ktorým by mala EÚ a členské štáty venovať najvyšší stupeň pozornosti. Samotný *Akčný plán v oblasti DPH* poukazuje najmä na nutnosť:

- *dosiabnuť v budúcnosti definitívny systém DPH v EÚ pre cezhraničný obchod, ktorým sa obmedzí možnosť na realizáciu daňových podvodov* – je nepochybné, že ako sa vyvíja globalizácia a jednotný vnútorný trh, tak si vyžaduje zmeny aj systém DPH realizujúci sa v rámci EÚ. Súčasná mobilita, navyšujúci sa podiel cezhraničných obchodov a medzinárodných spoločností preto poskytuje priestor pre vykonávanie daňových podvodov v oblasti DPH. Z tohto dôvodu plánuje Komisia do roku 2022 zavedenie jednotného definitívneho systému DPH, kde by sa síce aj naďalej zdaňovalo v zmysle princípu štátu určenia, avšak systém by sa reformoval za účelom posilnenia odolnosti voči daňovým podvodom;
- *zaviesť okamžité opatrenia na boj proti podvodom v oblasti DPH, ku ktorým dochádza pri aktuálnej právnej úprave a súčasných pravidlách* – v tejto oblasti Komisia navrhovala prijať smernicu, ktorou sa

---

<sup>317</sup> Bližšie pozri: Oznámenie zo 7. apríla 2016 „**O akčnom pláne v oblasti DPH a k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH - čas rozhodnúť sa**“. [COM(2016) 148 final].

dočasne zavedie uplatňovanie všeobecného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, ktorý by sa odchyľoval od jednej zo všeobecných zásad smernice o DPH, ktorou sú rozdelené platby.<sup>318</sup> V tomto kontexte Komisia v máji roku 2018 navrhla smernicu, ktorou plánuje predĺžiť možnosť, aby členské štáty uplatňovali mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti na boj proti existujúcim podvodom pri dodaniach tovaru a poskytnutí služieb zahrnutých v článku 199a ods. 1 smernice o DPH a možnosť používať mechanizmus rýchlej reakcie na boj proti podvodom<sup>319</sup>;

- *posilniť autonómiu rozhodovania členských štátov EÚ o daňových sadzbach* – Komisia takisto prehodnocuje možnosť zaviesť a uplatňovať väčšiu flexibilitu pri určovaní daňových sadziieb v oblasti DPH. V tomto zmysle navrhuje v podstate 2 možnosti, a to buď zachovanie najnižšej bežnej sadzby vo výške 15 % a pravidelne na základe podnetov členských štátov prehodnocovať zoznam tovarov a služieb, ktoré môžu profitovať zo znížených sadziieb, alebo po prijatí záruk na zabránenie podvodom a nespravodlivej daňovej súťaži od členských štátov zrušenie zoznamu tovarov a služieb so zníženými daňovými sadzbami<sup>320</sup>;
- *podporiť elektronický obchod a malé a stredné podniky* – v súčasnosti Komisia navrhuje, aby bol cezhraničný elektronický obchod podporovaný prostredníctvom vytvorenia dvoch skupín podnikov, pričom na podniky s cezhraničným predajom

---

<sup>318</sup> Bližšie pozri: návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o dočasné uplatňovanie všeobecného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodávaním tovaru a poskytovaním služieb presahujúcich určitú hranicu. [COM(2016) 811 final].

<sup>319</sup> Bližšie pozri: návrh smernice Rady, ktorou a mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o obdobie uplatňovania voľiteľného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod, a mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH. [COM(2018) 298 final].

<sup>320</sup> Bližšie pozri: návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o sadzby dane z pridanej hodnoty. [COM(2018) 20 final].

s obratom vyšším ako 100 000 EUR sa budú vzťahovať štandardné pravidlá. Tým sa podporia malé a stredné podniky v oblasti cezhraničného poskytovania elektronických služieb.<sup>321</sup>

## ***2.2. Aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH v SR***

Bez ďalších pochybností možno uviesť, že negatívny vplyv daňových podvodov sa citeľnejšie prejavuje na vnútroštátnej úrovni, ako na úrovni EÚ. Na SR ako relatívne malú krajinu s relatívne malým ročným rozpočtom v porovnaní s inými členskými štátmi EÚ vplývajú rozsiahle daňové podvody o to viac, a to či už v oblasti ekonomickej, ako aj v oblasti úrovne dodržiavania daňovej disciplíny, ktorá zákonite klesá stupňujúcim sa rozsahom daňových podvodov a ich netrestaním.

Vzhľadom na zvyšujúcu sa aktivitu Komisie v boji proti daňovým podvodom v oblasti DPH na úrovni EÚ bola aj SR, priamo či nepriamo, nútená zintenzívniť boj proti daňovým podvodom a zefektívniť proces, ktorým sa takýmto daňovým podvodom zabráni. Je si však potrebné uvedomiť, že uvedené opatrenia je SR nútená realizovať stále s tým vedomím, že ako taká je súčasťou jednotného vnútorného trhu v rámci EÚ, a preto nemožno pri formulácii týchto opatrení zabúdať na medzinárodný aspekt boja proti daňovým podvodom.

Aktuálne iniciatívy boli s prihliadnutím na vybrané opatrenia boja proti daňovým podvodom opísané v podkapitole 2.3 tejto publikácie. Bez ohľadu na tento fakt možno popísať aktuálne iniciatívy v tejto oblasti v SR v širších súvislostiach.

Počiatok novodobého boja proti daňovým podvodom v podmienkach SR sa začal v roku 2011, kedy Vláda SR schválila na svojom zasadnutí *Návrh koncepcie boja proti daňovým podvodom na DPH*. Táto koncepcia narysovala základné mantinely pre ďalšiu realizáciu

---

<sup>321</sup> Dostupné na:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en)



opatrení v boji proti daňovým podvodom. Jej obsahom bola identifikácia jednotlivých foriem a spôsobov daňových podvodov v oblasti DPH a evaluácia výsledkov kontrolnej a exekučnej činnosti orgánov daňovej správy v rámci realizácie správy daní. Zo záverov týchto podkladov bolo možné určiť záver, že najviac sa na daňových podvodoch, bez ohľadu na formu ich realizácie, podieľajú spoločnosti s ručením obmedzeným. Z týchto spoločností šlo najmä o tie, ktoré sídlili na fiktívnych alebo virtuálnych adresách, ktorých štatutárnym orgánom bola jedna osoba, nekontaktná a nekomunikujúca so správcom dane pri realizácii správy daní (tzv. takzvaný biely kôň). Takéto spoločnosti uskutočňovali svoje podnikateľské aktivity iba formálne bez vytvárania materiálnej podstaty takejto činnosti. Do času prijatia konkrétnych opatrení mohlo existovať kvantum (a aj existovalo, žiaľ, v súčasnosti stále existujú) takýchto spoločností, ktoré za svoje protiprávne konanie neniesli žiadnu zodpovednosť a bez ohľadu na počet porušení právnych predpisov im bolo zložitým obmedziť ich ďalšiu podnikateľskú aktivitu, resp. konateľom takýchto spoločností.

V nadväznosti na uvedené v máji 2012 Vláda SR prijala *Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012-2016*. Realizácia tohto akčného plánu bola rozdelená do troch etáp. V každej etape bol prijatý balík opatrení a nástrojov slúžiacich boju proti daňovým podvodom, ktoré sa mali pretaviť do účinného prostriedku na elimináciu podvodov, ich odhaľovania a trestania s cieľom pôsobiť na daňové subjekty prevenčným spôsobom. Z takéhoto vymedzenia a charakteru boja proti daňovým podvodom jednoznačne vyplýva jeho interdisciplinárny charakter, ktorý sa prejaví v oblasti daňového, finančného, obchodného a trestného práva.

**V prvej etape** realizácie horeuvedeného akčného plánu sa vykonávali opatrenia, ktoré mali byť účinné od 1. októbra 2012. Pomerne rýchle prijatie týchto opatrení vyplývalo zo skutočnosti, že sa prijímali dlhšiu dobu plánované nástroje, ktoré si už nevyžadovali hĺbkovú analýzu a prieskum vplyvu na realizáciu podnikania a správy daní. Najvýznamnejšími opatreniami pri realizácii prvej etapy akčného plánu bolo zrušenie registrácie pre DPH osobám, ktoré nespokupracujú, nekomunikujú so správcom dane, sú nekontaktné a neplnia si svoje zákonné povinnosti, zavedenie

povinnosti zložiť finančnú zábezpeku pri registrácii na DPH rizikovými subjektmi, zavedenie inštitútu spoločného a nerozdielneho ručenia za daň z predchádzajúceho stupňa a zabezpečenie dane pri dovoze tovaru bližšie opísaných v podkapitole 2.3 tejto publikácie. Medzi ďalšie opatrenia z tohto obdobia v rámci daňových predpisov možno zaradiť:

- zavedenie povinného mesačného zdaňovacieho obdobia pre novo zaregistrovaných platiteľov DPH po dobu dvanástich mesiacov;
- zníženie hranice obratu na povinné mesačné zdaňovacie obdobie;
- ustanovenie povinnosti viesť a doručovať daňovému úradu elektronickým spôsobom evidenciu o nákupe ojazdených motorových vozidiel z iných členských štátov EÚ;
- zníženie limitu, v rámci ktorého doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou pri hotovostnej platbe možno považovať za plnohodnotnú faktúru.

Ako bolo spomínané, najväčší podiel na daňových podvodoch v oblasti DPH mali spoločnosti s ručením obmedzeným. Z tohto dôvodu bolo nevyhnutné realizovať zmeny aj v právnych predpisoch z oblasti obchodného práva. V tomto zmysle možno poukázať najmä na opatrenie, ktorým sa zamedzilo osobe majúcej daňový nedoplatok založiť spoločnosť s ručením obmedzeným, resp. opatrenie týkajúce sa nutnosti neexistencie daňového nedoplatku u nadobúdateľa a u prevodcu pri realizácii prevodu väčšinového obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným.

Čo sa týka oblasti trestného práva, tu možno spomenúť najmä opatrenia spočívajúce v zavedení nových skutkových podstát trestných činov (trestný čin daňového podvodu a trestný čin marenia výkonu správy daní) a obligatórne stanovenom treste zákazu činnosti pri spáchaní niektorého z daňových trestných činov v trvaní päť až desať rokov.

**Druhá etapa**, v rámci ktorej opatrenia nadobudli účinnosť najneskôr od 01. októbra 2013, bola charakterizovaná vykonávaním

opatrení, ktoré nemohli byť prijaté v prvej etape z dôvodu vedenia diskusií rôznych expertných skupín a odborníkov z dotknutých oblastí.

Jedným z najvýznamnejších opatrení v rámci druhej etapy bolo *zavedenie povinnosti pre podnikateľské subjekty podávať kontrolný výkaz* a na neho nadväzujúce zavedenie informačného systému na jeho spracovanie. V tejto súvislosti sa takisto rozšírili dôvody na zrušenie registrácie pre DPH, ak by daňový subjekt takýto kontrolný výkaz nepodával v zmysle príslušných všeobecne záväzných právnych predpisov. Tento automatizovaný elektronický systém predstavuje pre finančnú správu významný prostriedok na elimináciu daňových podvodov v oblasti DPH. V roku 2014 boli vďaka realizácii systému kontrolných výkazov odhalené podvodné správania u 7 106 daňových subjektov s celkovou výškou DPH 213,044 mil. EUR.<sup>322</sup>

Okrem uvedeného bolo výsledkom realizácie tejto etapy prijatie ďalších významných opatrení:

- zavedenie režimu sprísneného daňového dohľadu nad rizikovými subjektmi,
- zavedenie povinnosti pre správcu vkladu vložiť peňažné vklady spoločníkov s.r.o. na bankový účet,
- úprava výmazov spoločností *ex offi*o v prípade vzniku daňových nedoplatkov,
- spustenie programu na boj proti korupcii,
- spustenie lotérie pokladničných bločkov,
- zavedenie povinnosti bezhotovostnej platby v obchodnom styku s limitom nad 5 000 EUR,
- aplikovanie *reverse charge* na rizikové komodity,
- prebiehajúce vzdelávanie zamestnancov štátnej správy za účelom profesionalizácie správy daní a pod.

---

<sup>322</sup> Bližšie pozri: ŠTIEBEROVÁ, I. : *Kontrolný výkaz ako vybraný inštitút daňového práva v boji s daňovými únikmi a daňovými podvodmi na DPH*. In Zborník príspevkov z 3. ročníka Jarnej školy doktorandov UPJŠ: 14.6.-16.6.2016 Liptovský Ján, UPJŠ, Košice, 2016, s. 169-175.

V rámci **tretej etapy** sa mali realizovať opatrenia s účinnosťou najneskôr od 1. októbra 2014. Obsahovali opatrenia, na ktorých prijatie bolo potrebné najdlhšie časové obdobie. V rámci tejto etapy došlo, čo sa týka oblasti boja proti daňovým podvodom pri DPH, k spusteniu nového modulu automatickej komunikácie so systémami bánk a došlo k integrácii informačných systémov.

Tento akčný plán možno z hľadiska stavu, v akom sa nachádzal pred úpravou právnych predpisov a prijímaním konkrétnych opatrení, zhodnotiť jednoznačne s pozitívnym výsledkom. Viacero opatrení sa v praxi osvedčili, zamedzili v určitej miere podvodnému konaniu, pričom je však nutné konštatovať, že neeliminovali daňové podvody v celom rozsahu. Je samozrejmé, že sa pri realizácii podnikateľskej činnosti budú stále objavovať nové spôsoby a formy páchania daňových podvodov. Ostáva teda na všetkých zložkách moci v štáte, aby sa rozsah daňových podvodov čoraz viac minimalizoval.

Táto snaha o ďalšie zamedzovanie podvodnej činnosti daňových subjektov vyvrcholila v roku 2017, kedy Vláda SR schválila *Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2017 až 2018*. Tento akčný plán obsahuje 21 opatrení v postupujúcom boji proti daňovým podvodom. Pre oblasť zamedzovania daňovým podvodom v oblasti DPH možno poukázať najmä na tieto opatrenia, pričom niektoré už boli implementované do príslušnej právnej úpravy:

- *zavedenie obmedzenia a sprísnenia pravidiel zlučovania obchodných spoločností* – v tomto prípade bolo cieľom zabrániť zneužívaniu inštitútu právnej úpravy zlúčenia, splynutia a rozdelenia obchodných spoločností vyplývajúcej z právnej úpravy obchodného práva;
- *posilňovanie evidenčnej povinnosti prostredníctvom elektronickej kasy* – cieľom bolo obmedziť možnosť páchania daňovej kriminality zavedením nových prístupov k povinným evidenciám, a to zavedením povinnosti evidencie tržieb prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice s on-line prepojením na finančnú správu;
- *posilnenie osobnej zodpovednosti spoločníkov obchodných spoločností, v ktorých nie je ustanovený štatutárny orgán* – ako vyplýva z názvu

tohto opatrenia, jeho cieľom bolo vytvoriť právne predpoklady pre posilnenie osobnej zodpovednosti spoločníkov obchodných spoločností v prípadoch, keď nemá ustanovený štatutárny orgán;

- *rozšírenie superpredbežného opatrenia (superzaisťovací príkaz) na majetok* – cieľom tohto opatrenia je rozšíriť zákonné oprávnenia Kriminálneho úradu finančnej správy o možnosť zaistiť majetok, a to v prípade podozrenia zo spáchania trestného činu, ak je dôvodná obava, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami;
- *zavedenie on-line monitoringu prepravy tovaru* – uvedené opatrenie cieľi na vytvorenie systému, ktorý v kombinácii s mýtnym systémom umožní potlačenie zneužívania podvodných činností spojených s pohybom tovaru prepravovaného po cestných komunikáciách v záujme zamedzenia podvodom na DPH, eliminácii daňových podvodov v oblasti intrakomunitárnych dodaní tovaru a v tuzemsku, zefektívneniu kontroly fyzického pohybu tovaru v reálnom čase a pod.;
- *pripustenie možnosti vrátenia časti nadmerného odpočtu pred začatím daňovej kontroly na základe výstupov analytickej činnosti kontrolných výkazov* – konečným cieľom tohto opatrenia bude možnosť skoršieho vrátenia časti nadmerného odpočtu platiteľovi dane pred začatím daňovej kontroly, o výške ktorej podľa výstupov analytickej činnosti kontrolných výkazov nie sú pochybnosti;
- *zavedenie súhrnného protokolu* – uvedené opatrenie umožní vypracovanie jedného výstupu - súhrnného protokolu z viacerých daňových kontrol vykonávaných súčasne vo viacerých daňových subjektoch;
- *zmena skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní podľa § 278a TZ* – výsledkom tohto opatrenia je predpokladané zvýšenie zodpovednosti daňových subjektov za správnosť údajov uvádzaných v daňových priznaniach, výkazoch a hláseniach a rozšírenie okruhu zodpovedných osôb;

- *predĺženie lehoty na uskutočnenie daňového konania na 10 rokov* – v tomto prípade by konečným cieľom bolo eliminovanie možnosti zneužívania plynutia lehôt na dosahovanie daňových únikov.<sup>323</sup>

Na základe horeuvedeného možno konštatovať, že hoci SR učinila značné pokroky v oblasti boja proti daňovým podvodom pri DPH, stále je tu priestor pre rozširovanie iniciatív s konečným cieľom čo najväčšej eliminácie a minimalizácie daňových podvodov. Dlhé roky boli prehliadané problémy pri rozširujúcich sa daňových podvodoch, na ktoré mnohokrát akademická obec svedomito a urgujúco upozorňovala, žiaľ, bezvýsledne.

Po stručnom nahliadnutí do aktuálnych iniciatív slúžiacich na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH na úrovni EÚ a v SR možno badať nesporné prepojenia. Obdobie, kedy sa SR začala aktívnejšie zaujímať o presadzovanie nových pravidiel slúžiacich na podporu boja proti daňovým podvodom sa, žiaľ neprekvapujúco, prekrýva s iniciatívami inštitúcií EÚ. Mnohé opatrenia SR v tejto oblasti sú podmienené právne záväznou úpravou danou z úrovne EÚ, mnohé boli inšpirované nelegislatívnymi právnymi aktmi inštitúcií EÚ, no viacero opatrení a nástrojov len odstraňovalo dlhoročnú nedostatočnú právnu úpravu SR.

Bez ohľadu na pôvod týchto zmien, najmä ak prinášajú pozitívny efekt v oblasti eliminácie neoprávneného podnikania narušujúcu spravodlivú daňovú súťaž na jednotnom vnútornom trhu EÚ, je chvályhodné, že sa SR za posledné obdobie v boji proti daňovým podvodom v oblasti DPH posunula vpred, čo ju však neoprávňuje poľaviť v presadzovaní nových pravidiel.

---

<sup>323</sup> K ďalším opatreniam pozri *Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2017 až 2018*.

### **3. Odporúčania pre boj proti podvodom pri nepriamych daniach**

**(V. Babčák)**

#### ***3.1. Odporúčania pre boj proti podvodom v oblasti DPH***

Boj proti podvodom pri DPH a selektívnych spotrebných daniach vyžaduje prijať a realizovať celý rad opatrení týkajúcich sa súčasného systému uplatňovania nepriamych daní. Týka sa to prednostne DPH, ktorej systém vychádza zo smernice 2006/112/ES (vrátane všetkých jej zmien a doplnení), ale z okruhu spotrebných daní napríklad aj zo spotrebnej dane z tabakových výrobkov či spotrebnej dane z alkoholických nápojov.

V prípade smernice 2006/112/ES sa jedná o úpravu vzťahujúcu sa na jednu z najdôležitejších daní vyberaných na území členských štátov EÚ, ktorá začala svoju funkčnú púť už 1. januára 1973. Je to teda viac ako 45 rokov, čo sa táto daň vyberá v EÚ, pričom samotná smernica 2006/112/ES platí už 12 rokov. Ide relatívne o krátke časové obdobie, avšak množstvo zmien a doplnení smernice presvedčivo dosvedčuje, že súčasná právna úprava DPH na úrovni EÚ má ďaleko do dokonalosti. Počas tohto obdobia prešla daná smernica (aj jej predchodkyne) množstvom zmien (zatiaľ 14 noviel), ktorých zmyslom bolo odstrániť, príp. eliminovať negatívne dôsledky jej uplatňovania, najmä z pohľadu veľkých daňových únikov a možností, ktoré jej systém „ponúka“ pre páchanie daňových podvodov, čo následne spôsobuje daňové úniky na príjmoch štátneho rozpočtu.

EÚ i jednotlivé členské štáty počas pôsobenia spoločného systému DPH prijali veľa opatrení, riadnej i mimoriadnej povahy, legislatívneho i nelegislatívneho charakteru s cieľom zabrániť obrovským daňovým únikom, ktoré súčasný systém DPH umožňuje. Väčšina z týchto opatrení implementovaných do vnútroštátneho zákonodarstva vyplývala zo zmien smernice 2006/112/ES, niektoré boli výsledkom vnútroštátnych opatrení nad rámec toho, čo ukladala predmetná smernica (napríklad rozšírenie režimu prenesenia daňovej povinnosti). Tieto opatrenia majú zabrániť najmä tzv. karuselovým podvodom. Okrem toho to bol

inštitút kontrolného výkazu, ktorého zavedenie bolo kritizované najmä z pohľadu ďalšieho nadmerného administratívneho zaťažovania podnikateľských subjektov. Podstatou kontrolného výkazu je totiž povinnosť platiteľov dane podať elektronickými prostriedkami kontrolný výkaz obsahujúci údaje o daňovej povinnosti a odpočítaní dane za príslušné zdaňovacie obdobie v ustanovenom členení.

Čas, no najmä daňová prax ukázala, že súčasný systém DPH zastaral. DPH ako daň zo spotreby so širokým základom je síce zásadným a rastúcim zdrojom príjmov z daní v EÚ<sup>324</sup>, avšak v posledných rokoch systém DPH nie je schopný konzistentne pôsobiť v jednej línii s pokračujúcou globalizáciou a digitalizáciou hospodárstva. Súčasný systém DPH, ktorý mal byť prechodným systémom, je rozdrobený, zložitý pre rastúci počet podnikov s cezhraničným pôsobením, pričom necháva široký priestor pre podvody, čo vyplýva najmä z toho, že s domácimi a cezhraničnými transakciami sa zaobchádza rozdielne a na jednotnom trhu sa dajú kúpiť tovary alebo služby oslobodené od DPH.

Podľa tejto úpravy sa na domáce transakcie a cezhraničné transakcie vzťahujú dva úplne rozdielne režimy zdaňovania. Výsledkom je, že podniky obchodujúce so zahraničím znášajú o 11% vyššie náklady na dodržiavanie predpisov než podniky, ktoré obchodujú iba na domácom trhu. Tieto úpravy sa navyše v dôsledku toho, že je možné uskutočniť cezhraničný nákup tovaru bez DPH, stávajú náchylnými na podvod<sup>325</sup>.

---

<sup>324</sup> Prostredníctvom DPH sa v roku 2015 vybralo o trochu viac než 1 bilión EUR, čo zodpovedá 7 % HDP EÚ alebo 17,6 % celkových vnútroštátnych príjmov z daní (zdroj: Eurostat, Štatistiky daňových príjmov).

<sup>325</sup> Pre podvody a iné nedostatky systému prišli členské štáty v roku 2015 o 151 miliárd EUR, čo zodpovedá 12,8 % splatnej DPH. V tejto súvislosti sa odhaduje, že k daňovým únikom v hodnote 50 miliárd EUR prispeli cezhraničné podvody v oblasti DPH, ktoré vo veľkej miere páchajú zločinecké skupiny, a tieto prostriedky boli podľa nedávnych správ v médiách použité aj na financovanie terorizmu.

Štúdia a správy o výpadku príjmov z DPH v 28 členských štátoch EÚ, CASE 2017.

Dostupné na:

:[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/study\\_and\\_reports\\_on\\_the\\_vat\\_gap\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf).



Základný problém tohto systému spočíva v tom, že zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi stále vychádza z „prechodnej úpravy“, ktorá je stará viac ako 25 rokov. V roku 1967 bol prijatý záväzok vytvoriť konečný systém DPH, ktorý by v EÚ fungoval rovnakým spôsobom ako v rámci jednej krajiny. Z dôvodu potreby zrušiť daňové hranice medzi členskými štátmi do konca roku 1992 bolo nevyhnutné znovu posúdiť spôsob zdaňovania obchodu s tovarom v terajšej Únii (predtým v Európskom spoločenstve). Cieľom bolo, aby sa tovar zdaňoval v krajine pôvodu, aby rovnaké podmienky, aké sa uplatňujú na domáci obchod, platili aj pre obchod v rámci Únie, čo odzrkadľuje myšlienku skutočného vnútorného trhu. Preto v čl. 402 ods.1 smernice 2006/112/ES je ustanovené, že úprava zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi ustanovená touto smernicou je prechodná a nahradí sa konečnou úpravou, ktorá bude v zásade vychádzať zo zdaňovania dodaného tovaru a poskytnutých služieb v členskom štáte pôvodu.

Ako na to upozornila aj Komisia<sup>326</sup>, politické a technické podmienky neboli pripravené na systém konečnej úpravy, preto sa prijala prechodná úprava v oblasti DPH<sup>327</sup>. Pokiaľ ide o transakcie s

---

Podľa odhadov by zavedenie zjednoteného režimu DPH v rámci jednotného trhu znížilo objem cezhraničných podvodov v oblasti DPH o 41 miliárd EUR a náklady podnikov na dodržiavanie predpisov o 1 miliardu EUR.

Pokiaľ ide o iné formy podvodov v oblasti DPH, a to najmä domáce podvody v oblasti DPH, Komisia sa angažuje vo viacerých opatreniach, ktoré plánuje vykonávať spoločne s členskými štátmi a inými zainteresovanými stranami. V tejto súvislosti pozri bod 3.1.3 oznámenia COM (2017) 566 final. Pozri aj „20 opatrení na riešenie výpadkov DPH“.

Dostupné na:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/2016-03\\_20\\_measures\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2016-03_20_measures_en.pdf).

Pozri zhrnutie posúdenia vplyvu, sprievodný dokument k návrhu smernice, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty, a ktorou sa zavádza konečný systém zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi [SWD(2017) 326].

<sup>326</sup> Pozri dôvodovú správu k zmenenému návrhu nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o opatrenia na posilnenie administratívnej spolupráce v oblasti dane z pridanej hodnoty. COM (2017) 706 final (s.1).

<sup>327</sup> Smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice.

tovarom medzi podnikmi (B2B)<sup>328</sup>, touto úpravou sa rozdelil cezhraničný pohyb tovaru na **dve** rozličné transakcie: **(1)** dodanie tovaru oslobodené od dane v členskom štáte začatia prepravy a **(2)** nadobudnutie v rámci Spoločenstva zdaňované v členskom štáte určenia. Tieto pravidlá sa považovali za dočasné a nie sú bez chýb, pretože povolenie nákupu tovaru bez DPH zvyšuje príležitosť pre podvody, pričom vnútorná zložitosť systému nepraje cezhraničnému obchodovaniu.

Problémy spojené s platným systémom DPH začali vážnejšie vnímať aj predstavitelia EÚ, keď iniciovali „kampaň“ za premenu DPH na moderný daňový nástroj. Aby sme však boli objektívny, Komisia dlhodobejšie vyvíjala snahu o reformu systému DPH<sup>329</sup>, avšak bez nejakého väčšieho úspechu. Komisia sa takto po rokoch neúspešných pokusov vzdala cieľa zaviesť konečný systém DPH (v súlade s čl.402 smernice 2006/112/ES) a na základe zhody Európskeho parlamentu a Rady zmenila ďalšie smerovanie v definitívnom riešení systému zdaňovania tak, že konečný systém DPH by mal byť založený na zásade zdaňovania v členskom štáte určenia tovaru. Toto sa však dostalo do rozporu s konečnou úpravou zdaňovania tak, ako ju doteraz poníma čl.402 smernice 2006/112/ES. V dôsledku toho možno oprávnene očakávať nové znenie tohto článku.

Komisia však zaznamenala aj niektoré úspešné zmeny, ku ktorým možno priradiť:

- mechanizmus rýchlej reakcie na boj proti náhlym a rozsiahlym podvodom v oblasti DPH<sup>330</sup>,

---

<sup>328</sup> Business to Business (medzi podnikmi).

<sup>329</sup> Pozri napríklad „*Zelenú knihu o budúcnosti DPH. Smerom k jednoduchšiemu, odolnejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH*“. [KOM(2010) 695] z 1.decembra 2010.

<sup>330</sup> Pozri: Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 17/2014 z 10. januára 2014, ktorým sa stanovuje štandardizovaný formulár na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH a smernicu Rady 2013/42/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH.

- zavedenie nových pravidiel pre miesto poskytovania služieb<sup>331</sup>, pre telekomunikačné, vysielacie a elektronické služby poskytované konečnému spotrebiteľovi, s jednotným kontaktným miestom na uľahčenie dodržiavania daňových predpisov<sup>332</sup>,
- nový, transparentnejší systém riadenia pre systém DPH v EÚ, do ktorého sú bližšie zapojené všetky zainteresované strany<sup>333</sup>.

Celý „reformný proces“ týkajúci sa DPH „odštartovalo“ oznámenie Komisie **„O akčnom pláne v oblasti DPH k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas rozhodnúť sa“**<sup>334</sup>. Aby sme však boli objektívny, predchádzala tomu správa Komisie adresovaná Európskemu parlamentu a Rade **„O uplatňovaní nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty“**<sup>335</sup>.

Komisia v tomto akčnom pláne v oblasti DPH uviedla potrebu zavedenia **jednotného európskeho priestoru** v oblasti DPH, ktorý podľa Komisie spočíva vo vytvorení konečného systému DPH pre cezhraničné obchodovanie v rámci Únie založeného na zásade zdaňovania v **členskom štáte určenia tovaru**. Systém DPH

---

<sup>331</sup> Pozri smernicu Rady 2008/8/ES z 12.februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb.

<sup>332</sup> Pozri vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 815/2012 z 13. septembra 2012, ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o osobitné úpravy pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania alebo elektronické služby nezdaniteľným osobám.

<sup>333</sup> Zriadená bola expertná skupina pre DPH a fórum pre DPH v EÚ a uverejnené boli vysvetlivky a usmernenia Výboru pre daň z pridanej hodnoty.

Pozri: rozhodnutie Komisie z 26. júna 2012, ktorým sa zriaďuje skupina odborníkov na daň z pridanej hodnoty (2012/C 188/02) a rozhodnutie Komisie z 3. júla 2012 o zriadení fóra EÚ pre DPH (2012/C 198/05).

<sup>334</sup> COM (2016) 148 final zo 7.apríla 2016.

Ešte v tom istom roku bol Komisiou zverejnený dokument **„Modernizácia DPH pre cezhraničný elektronický obchod medzi podnikom a koncovým zákazníkom (B2C)“**. Jeho súčasťou boli aj návrhy na modernizáciu DPH pre cezhraničný elektronický obchod a návrh týkajúci sa sadzby DPH na elektronické publikácie.

<sup>335</sup> COM (2014) 71 final z 12.februára 2014.

„založený na krajine určenia“ znamená, že tovar, s ktorým sa obchoduje cez hranice, sa zdaňuje v krajine, v ktorej sa spotrebúva (krajina určenia), so sadzbou dane platnou v krajine určenia, namiesto toho, aby sa zdaňoval v krajine, kde bol vyrobený (krajina pôvodu).

V tomto akčnom pláne je stanovený postup vytvorenia jednotného priestoru EÚ v oblasti DPH, ktorý môže podporiť širší a spravodlivejší jednotný trh a posilniť tvorbu pracovných miest, rast, investície a konkurencieschopnosť.

Komisia 1.decembra 2016 prijala niekoľko návrhov<sup>336</sup> na modernizáciu DPH pre cezhraničný elektronický obchod a návrh týkajúci sa sadzby DPH na elektronické publikácie. Tieto návrhy ako významná súčasť stratégie jednotného digitálneho trhu<sup>337</sup> sú zamerané na prispôsobenie systému DPH digitálnej ekonomike. V

---

<sup>336</sup> Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku [COM(2016) 757 final].

Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0757>.

Návrh vykonávacieho nariadenia Rady, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [COM(2016) 756].

Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0756>.

Návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty [COM(2016) 755].

Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0755>.

Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o sadzby dane z pridanej hodnoty uplatňované na knihy, noviny a periodiká [COM(2016) 758].

Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0758>.

<sup>337</sup> Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?qid=1447773803386&uri=CELEX:52015DC0192>.

dôsledku digitalizácie hospodárstva vzniká akútna potreba daňové predpisy koncipovať tak, aby sa prispôbili rýchlym zmenám obchodných modelov a štruktúry spotreby. Zároveň by zdaňovanie malo byť pre vznikajúce podniky spravodlivé a účinné a malo by pozitívne prispievať k vývoju jednotného digitálneho trhu.

Nové pravidlá umožnia spoločnostiam, ktoré predávajú tovar na internete, aby riešili všetky svoje povinnosti v oblasti DPH v EÚ na jednom mieste, pričom zjednodušujú zaobchádzanie s DPH začínajúcim podnikom a mikropodnikom vykonávajúcim cezhraničný predaj prostredníctvom internetu v hodnote menej než 10 000 EUR. Z jednoduchších postupov týkajúcich sa cezhraničného predaja vo výške do 100 000 EUR by mali mať prínos aj malé a stredné podniky. Novými pravidlami sa zruší aj súčasné oslobodenie od DPH pre malé zásielky dovážané do EÚ, ktorých hodnota je menej než 22 EUR, a podnikom EÚ sa zabezpečia rovnaké podmienky.

Vo vzťahu ku zdaňovaniu elektronických publikácií Komisia umožní členským štátom uplatňovať rovnakú sadzbu DPH (napríklad na elektronické knihy a online noviny, ako na ich tlačene ekvivalenty), a to tým, že zruší ustanovenia, ktoré vylučovali elektronické publikácie z priaznivého daňového režimu, ktorý sa vzťahoval na tlačene publikácie.

Komisia v akčnom pláne zdôraznila, že systém DPH naliehavo potrebuje reformu<sup>338</sup>:

- jeho používanie musí byť pre podniky jednoduchšie. Náklady na zabezpečenie dodržiavania predpisov sú výrazne vyššie pri obchodovaní na jednotnom trhu než na domácom trhu, pričom zložitosť potláča podnikanie, predovšetkým v prípade malých a stredných podnikov (MSP);
- musí bojovať s rastúcim rizikom podvodov. Výpadky DPH sa odhadujú na 170 miliárd EUR, pričom samotné cezhraničné podvody predstavujú každoročnú stratu príjmov vo výške 50 miliárd EUR;

---

<sup>338</sup> COM (2016) 148, s.3.

- musí byť efektívnejší, predovšetkým vo využívaní možností digitálnej technológie a v znižovaní nákladov na výber daní;
- musí byť založený na väčšej dôvere: dôvere medzi podnikmi a daňovými správami, ako aj medzi jednotlivými daňovými správami v EÚ.

Dňa 4.októbra 2017 Komisia predložila súbor legislatívnych návrhov na realizáciu prvého kroku konečného systému DPH, čím by sa vyriešilo uplatňovanie DPH pri dodaniach tovaru medzi podnikmi (B2B) v rámci Únie s tým, že ďalší súbor návrhov bude predstavený v roku 2018. Predovšetkým to bolo oznámenie „**O opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH. K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas konat**“<sup>339</sup> a návrhy viacerých právnych aktov:

- (návrh) Nariadenie Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č.904/2010, pokiaľ ide o certifikovanú zdaniteľnú osobu<sup>340</sup>,
- (návrh) Vykonávacie nariadenie Rady, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o určité oslobodenie od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva<sup>341</sup>,
- (návrh) Smernica Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty, a ktorou sa zavádza konečný systém zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi<sup>342</sup>.

O niečo neskôr, v novembri 2017 nasledoval zmenený návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č.904/2010, pokiaľ ide o opatrenia na posilnenie administratívnej spolupráce v oblasti dane z pridanej hodnoty<sup>343</sup>. Ako na to upozornila Komisia v dôvodovej správe k tomuto zmenenému návrhu, medzi tri hlavné typy cezhraničných podvodov, ktoré sú stále najrozšírenejšie a najvýznamnejšie v rámci EÚ patria:

---

<sup>339</sup> COM (2017)566 final zo 4.októbra 2017.

<sup>340</sup> COM (2017) 567 final zo 4.októbra 2017

<sup>341</sup> COM (2017) 568 final zo 4.októbra 2017.

<sup>342</sup> COM (2017) 569 final zo 4.októbra 2017.

<sup>343</sup> COM (2017) 706 final zo dňa 30.novembra 2017. Ide o návrh v rámci dokumentu „**K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas konat**“.

- „kolotočový podvod“ (alebo podvod v rámci EÚ založený na chýbajúcom obchodnom subjekte – „podvod MTIC“<sup>344</sup>),
- podvod s ojazdenými vozidlami<sup>345</sup> a
- podvod v súvislosti s colnými režimami 42 a 63<sup>346</sup>.

Predloženým návrhom zameraným konkrétne na boj proti týmto podvodným praktikám by sa doplnili do nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010 opatrenia, ktorým cieľom je okrem iného aj:

- rozvoj výmeny údajov medzi daňovými správami členských štátov a orgánmi presadzovania práva na úrovni EÚ;
- boj proti podvodom v súvislosti s duálnym režimom DPH použitom pri vozidlách zlepšením prístupu k údajom o evidencii motorových vozidiel;
- boj proti podvodom v súvislosti s colnými režimami 42 a 63.

Do rámca opatrení na dosiahnutie uvedených cieľov možno zaradiť napríklad *výmeny informácií bez predchádzajúcej žiadosti*, pričom by sa príslušným orgánom umožnilo vymieňať si informácie inými spôsobmi než sú vzorové formuláre (keď to budú považovať za

---

<sup>344</sup> K podvodu MTIC dochádza, keď podvodník nakúpi tovar alebo služby v inom členskom štáte bez DPH, ale potom účtuje DPH, keď ich ďalej predáva. Neplatí DPH orgánom daňovej správy (pričom kupujúci si daň môže odpočítať). Európsky dvor audítorov a Europol odhadli, že podvody MTIC by mohli predstavovať stratu na ročných príjmoch z DPH vo výške 40 až 60 miliárd EUR a že 2 % skupín organizovaného zločinu by mohli stáť za 80 % týchto podvodov. Pozri: COM (2017) 706, s.3.

<sup>345</sup> Vzhľadom na duálny režim DPH, ktorý je uplatňovaný pri vozidlách (tzv. úprava zdaňovania prírážky alebo normálny / bežný režim) je obchodovanie s vozidlami často predmetom podvodov v oblasti DPH. Najľahším spôsobom páchania podvodu je predat' takmer nový alebo nový dopravný prostriedok (v prípade ktorého je zdaniteľná celá suma) ako ojazdený tovar (v prípade ktorého sa zdaňuje iba prírážka).

<sup>346</sup> Úprava pre dovoz tovaru bez DPH (colné režimy 42 a 63) zavedená na uľahčenie obchodu, keď sa tovar ihneď dodáva podniku v inom členskom štáte, je často zneužívaná a tovar je odklonený na čierny trh bez zaplatenia DPH. K tomuto typu podvodu niekedy dochádza podvodným podhodnotením tovaru s cieľom vyhnúť sa clám. Podľa zverejnených údajov v roku 2015 sa uskutočnilo 8,5 milióna dovozných transakcií s oslobodením od DPH, v celkovej hodnote 74 miliárd EUR. Pozri: COM (2017) 706 final, s.3.

potrebné), výmena údajov o colných režimoch 42 a 63 a o evidencii motorových vozidiel s daňovými orgánmi, spoločné audity atď. Vyplýva to z toho, že vykonávanie administratívneho vyšetrovania je často potrebné na boj proti podvodom v oblasti DPH, najmä ak zdaniteľná osoba nie je usadená v členskom štáte, v ktorom je daň splatná. Spoločné audity by umožňovali úradníkom z dvoch alebo viacerých daňových správ v prípade záujmu vytvoriť jednotný audítorský tím a aktívne sa zúčastňovať na administratívnom vyšetrovaní. Takýto tím by skúmal cezhraničné transakcie jednej alebo viacerých vzájomne prepojených zdaniteľných osôb (právnických / fyzických osôb) vykonávajúcich cezhraničné činnosti vrátane cezhraničných transakcií so zapojením vzájomne prepojených podnikov usadených v zúčastňujúcich sa krajinách.

Okrem dosiaľ uvedených opatrení v boji proti podvodom v oblasti DPH si iste zaslúžia pozornosť aj významné opatrenia týkajúce sa zlepšenia výberu daní a skvalitnenia administratívnej spolupráce<sup>347</sup>. V tomto smere možno spomenúť napríklad prijatie smernice o boji proti podvodom, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie, prostredníctvom trestného práva<sup>348</sup>, v ktorej sa stanovujú minimálne pravidlá týkajúce sa vymedzenia trestných činov poškodzujúcich finančné záujmy Únie, ako aj sankcií za ne. V smernici sa vymedzuje vecná príslušnosť budúcej Európskej prokuratúry, ktorá bude mať najmä právomoc vyšetrovať a trestne stíhať trestné činy podvodu v oblasti DPH spojené s územím dvoch alebo viacerých členských štátov, pri ktorých prišlo k celkovej škode aspoň 10 000 000 EUR.

Súčasťou opatrení pre boj proti podvodom v oblasti DPH môžu byť aj rôzne zmluvné dokumenty, ktorých obsahom je boj proti daňovým podvodom. V tejto súvislosti možno spomenúť návrh rozhodnutia Rady o uzavretí v mene Európskej únie Dohody

---

<sup>347</sup> Napríklad viacero členských štátov požiadalo o podporu na posilnenie kapacity daňových správ v rámci programu FISCALIS. Členské štáty môžu totiž požiadať Komisiu o technickú pomoc vo veciach daňovej politiky a daňových správ v rámci programu FISCALIS. Tieto žiadosti koordinuje, analyzuje a monitoruje služba na podporu štrukturálnych reforiem.

<sup>348</sup> Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2017/1371 z 5. júla 2017 o boji proti podvodom, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie, prostredníctvom trestného práva (s. 29 – 41).



medzi Európskou úniou a Nórskym kráľovstvom o administratívnej spolupráci, boji proti podvodom a vymáhaní pohľadávok v oblasti dane z pridanej hodnoty<sup>349</sup>. Cieľom tejto dohody je vytvoriť rámec pre administratívnu spoluprácu medzi členskými štátmi EÚ a Nórskom, aby sa orgánom zodpovedným za uplatňovanie právnych predpisov v oblasti DPH umožnilo navzájom si pomáhať pri zabezpečovaní súladu s týmito právnymi predpismi a pri ochrane príjmov z DPH.

Komisia tiež predložila 21. decembra 2016 návrh smernice Rady<sup>350</sup>, pokiaľ ide o dočasné uplatňovanie všeobecného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodávaním tovaru a poskytovaním služieb presahujúcich hranicu 10 000 EUR na faktúru. V takomto systéme sa DPH „pozastaví“ v celom hospodárskom reťazci (medzi podnikmi) a účtuje sa až konečným spotrebiteľom. Účelom tohto opatrenia je pomôcť členským štátom, ktoré sú osobitne zasiahnuté podvodmi, bojovať proti kolotočovým podvodom.

Dňa 25.mája 2018 Komisia zverejnila návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zavedenie podrobných technických opatrení na fungovanie konečného systému DPH pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi<sup>351</sup>. Podľa dôvodovej správy okrem prechodu na konečný systém DPH pre cezhraničné obchodovanie tento postup zahŕňa dva iné návrhy na úpravu smernice 2006/112/ES: jeden sa týka sadzieb DPH<sup>352</sup>

---

<sup>349</sup> COM (2017) 621 final zo dňa 26.októbra 2017.

<sup>350</sup> Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o dočasné uplatňovanie všeobecného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodávaním tovaru a poskytovaním služieb presahujúcich určitú hranicu [COM(2016) 811 z 21. decembra 2016].

Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0811>.

<sup>351</sup> COM (2018) 329 final.

<sup>352</sup> Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o sadzby dane z pridanej hodnoty. COM (2018) 20 final z 18.januára 2018.

a druhý sa týka osobitnej úpravy pre malé podniky<sup>353</sup>. Súčasťou tohto postupu je okrem toho aj návrh nariadenia Rady o boji proti podvodom v oblasti DPH<sup>354</sup>.

Ostatné roky slovenských skúseností ukazujú, že v boji s únikmi na DPH sa ako efektívne nástroje ukazujú najmä:

1. **ručenie za daň podľa § 69b zákona a**
2. **system reverse charge.**

**Ručenie za daň** bolo zavedené ako nástroj boja proti daňovým únikom na základe čl. 205 smernice 2006/112/ES. V slovenskej právnej úprave je obsiahnuté v § 69b Zákona o DPH. Ručenie za daň je založené na tom, že daň uvedenú na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti podľa Zákona o DPH neuhradil alebo uhradil len jej časť (v legislatívnej skratke „nezaplatená daň“), je povinný uhradiť platiteľ, ktorý v zmysle Zákona o DPH ručí za daň (v legislatívnej skratke „ručiteľ“). Ručiteľom sa stáva platiteľ dane, ktorému je alebo má byť dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, pričom ručí za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a ručiteľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Dostatočným dôvodom v zmysle zákona je skutočnosť, že

- a) protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka,
- b) v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom / členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán / člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu.

---

<sup>353</sup> Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o osobitnú úpravu pre malé podniky. COM (2018) 21 final z 18.januára 2018.

<sup>354</sup> COM (2017) 706 final zo dňa 30.novembra 2017.

Ďalším významným nástrojom boja proti daňovým únikom v oblasti DPH je tzv. systém **reverse charge**, resp. **režim prenesenia daňovej povinnosti**. Tento systém býva často považovaný za najjednoduchší a najefektívnejší spôsob eliminácie karuselových obchodov.

Základom systému reverse charge je prenesenie povinnosti priznať daň z osoby, ktorá tovar či službu dodáva na osobu, ktorej je tovar či služba dodaná, resp. ktorá ho odoberá. Platiteľ, ktorý dodáva tovar či službu spadajúcu pod tento režim, tak ako obvykle vystavuje daňový doklad, avšak v tomto prípade na faktúre musí byť uvedená informácia „prenesenie daňovej povinnosti“.

Pri tuzemskom reverse charge ak odberateľ obdrží od dodávateľa faktúru v režime prenesenia daňovej povinnosti, je povinný vykonať samozdanenie.

Režim prenesenia daňovej povinnosti platí pre vybrané komodity podľa § 69 ods 12 písm. f) až i) Zákona o DPH (ide napr. o dodávky mobilných telefónov, integrovaných obvodov, obilnín, železa a ocele a predmetov z nich a pre stavebné práce podľa § 69 ods 12 písm. j) Zákona o DPH.

Režim prenesenia daňovej povinnosti je síce v platnosti už niekoľko rokov, ale nakoľko od 1.januára 2018 bol zrušený limit 5 000 EUR pre dodávky tovaru podľa § 69 ods 12 písm. f) až i) Zákona o DPH, tak sa s ním platitelia dane budú stretávať častejšie než v minulosti.

Podstatou reverse charge je, že dodávateľ položky, na ktoré sa tento režim vzťahuje, na faktúre vystaví bez vyčíslenej dane (teda daň nepriznáva) a odberateľ tiež tieto položky na prijatej faktúre eviduje bez dane (teda si daň neodpočítava), ale následne sa odberateľ samozdaní – vykoná teda tuzemský reverse charge.

### ***3.2. Odporúčania pre boj proti podvodom v oblasti spotrebných daní***

Boj proti daňovým únikom v nepriamom zdaňovaní nie je len „výsadou“ DPH. Týka sa aj niektorých spotrebných daní, predovšetkým spotrebnej dane z tabakových výrobkov, ale aj

spotrebnej dane z alkoholických nápojov. Za ostatné roky pripravili a predložili príslušné inštitúcie EÚ viaceré iniciatívy, ktorých zmyslom je nielen eliminovať daňové úniky na všetkých spotrebných daniach, ale aj skvalitniť a sprehľadniť súčasný systém spotrebných daní. V tomto smere možno spomenúť:

- oznámenie „**Posilnenie boja proti pašovaniu cigariet a iným formám nezákonného obchodu s tabakovými výrobkami – Komplexná stratégia EÚ**“<sup>355</sup> zamerané predovšetkým na boj proti pašovaniu cigariet<sup>356</sup>;
- návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 92/83/EHS o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje<sup>357</sup>;
- návrh smernice Rady, ktorou sa stanovuje všeobecný systém spotrebných daní (prepracované znenie)<sup>358</sup>;
- návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 389/2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní, pokiaľ ide o obsah elektronického registra, ale aj
- vykonávacie rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/786 z 18. mája 2016, ktorým sa stanovuje postup na zriadenie a fungovanie nezávislého poradného výboru na pomoc členským štátom a Komisii pri určovaní toho, či tabakové výrobky majú charakteristickú arómu<sup>359</sup> (Text s významom pre EHP).

---

<sup>355</sup> COM(2013)324 final zo 6. júna 2013.

<sup>356</sup> Podľa odhadov Európskeho úradu pre boj proti podvodom (OLAF) spôsobuje nezákonný obchod s cigaretami ročné finančné straty viac ako 10 miliárd EUR v rozpočtoch EÚ a jej členských štátov. Tieto straty vyplývajú z nezaplatených ciel, ako aj daní, vrátane DPH a spotrebnej dane. Cigarety tvoria najväčší podiel nezákonného obchodu s tabakovými výrobkami, ale nelegálne sa obchoduje aj s inými tabakovými výrobkami (napr. s tabakom na ručné balenie cigariet).

Pojem „nezákonný obchod“ zahŕňa podľa oznámenia rôzne druhy (medzinárodného) pašovania pravých aj falšovaných tabakových výrobkov (najmä cigariet), ako aj nezákonnú výrobu a distribúciu v rámci EÚ.

<sup>357</sup> COM (2018) 334 final z 25. mája 2018 {SEC(2018) 254 final} - {SWD(2018) 258 final} - {SWD(2018) 259 final}.

<sup>358</sup> COM (2018) 346 final z 25. mája 2018 {SEC(2018) 255 final} - {SWD(2018) 260 final} - {SWD(2018) 261 final}.

<sup>359</sup> Oznámené pod číslom C (2016) 2921.

Otázka daňových únikov na spotrebnej dani z tabakových výrobkov predstavuje jeden z vážnych problémov EÚ i jednotlivých členských štátov. Prítom treba priznať, že Komisia a členské štáty už vykonali celý rad opatrení na zastavenie nezákonného obchodu s tabakom (napríklad uzavretie dohôd o spolupráci so štyrmi najväčšími svetovými výrobcami cigariet).

Pod rámec jednotlivých foriem nezákonného obchodu s tabakom v EÚ patrí:

- (medzinárodné) pašovanie pravých tabakových výrobkov (t. j. hlavných značiek a „ostatných značiek“),
- (medzinárodné) pašovanie falšovaných cigariet a
- nezákonná výroba a distribúcia tabakových výrobkov v rámci EÚ (neplatenie ciel, DPH a spotrebnej dane).

Boj proti nezákonnému obchodu s tabakom predstavuje podľa názoru Komisie<sup>360</sup> prierezový problém, ktorý je ovplyvnený mnohými faktormi a činiteľmi, a ktorý zahŕňa širokú škálu politík EÚ a vnútroštátnych politík.

Nezákonný obchod s cigaretami (tabakom) je determinovaný v zásade nasledovnými činiteľmi, ktoré, za predpokladu ich odstránenia, možno súčasne považovať aj za realizované opatrenia na eliminovanie nezákonného obchodu:

1. *silné motivačné faktory k nezákonnému obchodu s tabakovými výrobkami.* K tomu treba uviesť, že aj napriek trendu ostatných rokov smerujúceho k zvýšeniu cien za cigarety a relatívnemu vyrovnávaniu sa cenových hladín v jednotlivých členských štátoch, podľa údajov, ktoré obsahuje predmetné oznámenie Komisie, ceny v krajinách na východnej hranici EÚ sú stále až osemkrát nižšie. Podstatné rozdiely v maloobchodných predajných cenách vrátane dane vytvorili prostredie pre čisto daňovo podmienené cezhraničné nákupy, pašovanie a podvody. Prítom nemožno zabúdať na to, že cezhraničné nákupy sú úplne zákonné a predstavujú jednu z výhod vnútorného trhu,

---

<sup>360</sup> Pozri s.5 oznámenia COM(2013) 324 final.

avšak za predpokladu, že výrobky nakupujú jednotlivci pre svoju osobnú potrebu;

Podľa nášho názoru, EÚ i jednotlivé členské štáty by mali venovať väčšiu pozornosť otázke predchádzania nezákonnému obchodu najmä s cigaretami. V tejto súvislosti by bolo potrebné preskúmať, či by základné spoločné pravidlá proti predchádzaniu mohli obmedziť vyhýbanie sa daňovej povinnosti a zároveň predísť narušeniu hospodárskej súťaže medzi hospodárskymi subjektmi so sídlom v odlišných členských štátoch. Opatrenia proti predchádzaniu sú spojené s dokladom o zaplatení spotrebnej dane;

2. *neekvalitná právna úprava zdaňovania.* Tento faktor sa prejavuje predovšetkým v absencii jednoduchosti predpisov, vzťahujúcich sa na výrobu a distribúciu tabakových výrobkov, čo vytvára motiváciu na nezákonné aktivity. Najmä právne predpisy týkajúce sa zdanenia tabakových výrobkov sú v kontexte EÚ veľmi zložité, keďže veľkú časť z nich tvoria vnútroštátne predpisy.

Definícia tabakových výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani zahŕňa vysoký stupeň komplexnosti a počet problémov spojených s klasifikáciou a definíciou v prípade určitých výrobkov stúpa. Pritom samotná klasifikácia tabakových výrobkov (a ich pôvodu) môže byť ťažká a vyžaduje si špecializované zariadenia alebo laboratórny rozbor. V nadväznosti na uvedené, vymedzenie tabaku podliehajúceho spotrebnej dani, ktoré sa v súčasnosti vyznačuje vysokým stupňom zložitosti, by sa mohlo zjednodušiť, ak by sa zosúladiť s colnými vymedzeniami. Presné vymedzenie výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani na základe objektívnych kritérií je základným predpokladom pre zníženie administratívnej záťaže hospodárskych subjektov aj daňových orgánov, čím by sa zaistila vyššia miera súladu s právnymi predpismi o spotrebnej dani;

3. *absencia kvalitnej medzinárodnej spolupráce* daňových a colných orgánov, ale aj Pohraničnej stráže a policajného zboru jednotlivých štátov. K tomu treba prirátat' tiež nie vždy vhodný

rámec vnútroštátnej spolupráce týchto subjektov týkajúci sa najmä výmeny informácií a potrebných údajov o pašerákoch, priechodoch / cestičkách pre pašovanie apod. Z toho vyplýva, že pokiaľ sa v praxi nebude presadzovať cieľná spolupráca medzi vnútroštátnymi orgánmi presadzovania práva a vyšetrovacími orgánmi bude len veľmi ťažké hovoriť o účinnej politike zameranej na boj proti nezákonnému obchodovaniu s tabakovými výrobkami.

Navyše by bolo možné konštatovať aj absenciu mechanizmov spolupráce medzi inštitúciami a orgánmi EÚ v danej oblasti. Ťažisko boja týchto subjektov v rámci EÚ sa sústreďuje totiž primárne na podvody a úniky na DPH. Preto aj na úrovni EÚ je potrebné zlepšiť výmenu spravodajských a iných informácií medzi orgánmi EÚ zapojenými do boja proti colným podvodom, organizovanému zločinu a cezhraničnej trestnej činnosti (OLAF, Europol, Eurojust a FRONTEX).

EÚ a členské štáty by mali spolupôsobiť pri vytvorení systému sledovania a vyhľadávania pre všetky tabakové výrobky, ktoré sa vyrábajú, alebo dovážajú na ich územie. Rozhodujúcim prvkom tohto systému sa môže stať jedinečné identifikačné označenie, ktoré pomôže pri určovaní pôvodu tabakových výrobkov a miesta vstupu týchto produktov do nezákonného obchodu. EÚ (Komisiu) a členským štátom by toto umožnilo sledovanie a kontrolu pohybu tabakových výrobkov a ich právneho postavenia, ako aj výmenu informácií s medzinárodnými partnermi.

Základné vlastnosti a zásady, na ktorých sú vybudované vnútroštátne systémy sledovania a vyhľadávania by sa mali stanoviť na úrovni EÚ, aby sa zabránilo narušeniu vnútorného trhu EÚ s tabakovými výrobkami s cieľom zaručiť, aby na trhu EÚ boli iba vyhovujúce výrobky. Okrem toho by EÚ v spolupráci s členskými štátmi mala pracovať na zavedení bezpečnostných prvkov na všetky tabakové výrobky, pomocou ktorých budú môcť spotrebiteľia a orgány daňovej a colnej správy rozlíšiť pravé a falšované výrobky;

4. *relatívne nízke sankčný postih*, ktorý vedie k absencii zábran zo strany páchatel'ov nezákonného obchodu. Napriek ohromným ziskom z nezákonného obchodu s cigaretami pašeráci čelia pomerne nízkym rizikám v EÚ, dokonca v niektorých krajinách došlo k dekriminalizácii pašovania cigariet. Sankcie za pašovanie cigariet sa v jednotlivých členských štátoch značne líšia, pričom rozdiely sa prejavujú aj v ich zaradení pod administratívne alebo trestné sankcie, ako aj v závažnosti postihov. Preto by bolo vhodné zaviesť účinné a odrádzajúce sankcie, aby sa efektívne obmedzil nezákonný obchod s tabakom. Vzhľadom na geograficky / geopolitický rozmer nezákonného obchodu s tabakom, ktorého podstatnými subjektmi v Európe sú pašeráci a organizovaný zločin z balkánskych krajín a z Turecka, by EÚ mala poskytovať významnejšiu technickú a finančnú pomoc týmto štátom.

Boj proti nezákonnému obchodovaniu s tabakovými výrobkami je zároveň bojom za ochranu finančných záujmov EÚ. Z tohto dôvodu si vyžaduje politickú angažovanosť aj konkrétne kroky zo strany EÚ i jednotlivých členských štátov, zameraných najmä proti cezhraničnej trestnej činnosti a na ochranu občanov pred tovarom, ktorý nie je v súlade s právnymi predpismi kontroly tabaku, nevynímajúc z toho ani prípadné prejavy terorizmu, napríklad prostredníctvom tabaku s obsahom rôznych škodlivých látok.

Dňa 25.mája 2018 predložila Komisia dva návrhy smerníc Rady týkajúce sa spotrebných daní a jeden návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 389/2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní, pokiaľ ide o obsah elektronického registra.

Prvým návrhom smernice je smernica Rady, ktorou sa mení smernica 92/83/EHS o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje a druhým prepracovaný návrh smernice Rady, ktorou sa stanovuje všeobecný systém spotrebných daní. Už aj z názvu týchto dvoch navrhovaných smerníc vyplýva, že prvý návrh sa vzťahuje na jednu zo selektívnych spotrebných daní, zatiaľ čo návrh druhý má predstavovať komplexný prístup k problematike systému spotrebných daní v EÚ.



Pokiaľ ide o otázku boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom, návrhy týchto smerníc sa síce len okrajovo, ale predsa dotýkajú aj tejto problematiky. Napríklad návrh smernice o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkohol poukazuje na to, že doterajšie oslobodenie od zdanenia pre denaturovaný etanol nezodpovedá čl.168 ZFEÚ, podľa ktorého Komisia zabezpečuje ochranu ľudského zdravia a preto zmena pravidiel a spresnenie ustanovení týkajúcich sa oslobodenia denaturovaného etanolu od zdanenia v tomto prípade bude znamenať súčasne aj obmedzenie daňových podvodov a negatívnych vplyvov denaturovaného etanolu, ktorý sa môže použiť na nelegálnu výrobu alkoholu, na zdravie.

Návrh smernice o všeobecnom systéme spotrebných daní v oblasti boja proti podvodom sleduje okrem iného obmedzenie podvodov účinnším monitorovaním prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, automatizáciou a krížovým overovaním údajov medzi oblasťou spotrebných daní a colnou oblasťou v rámci podnikania.

Podľa dôvodovej správy k návrhu smernice<sup>361</sup> sa očakáva, že niektoré zjednodušenia (napr. automatizácia postupov pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani uvedeného do daňového voľného obehu uskutočňovanej v rámci EÚ) budú mať priaznivý vplyv na boj proti podvodom a na malé a stredné podniky.

Návrh smernice ďalej zakotvuje novú povinnosť pre príslušné orgány, a to zabezpečiť konzistentnosť medzi elektronickým administratívnym dokumentom a colným vyhlásením, čo by sa malo stať veľkým prínosom v boji proti podvodom a pri zabezpečovaní dlhu na spotrebnej dani pri pomerne nízkych nákladoch pre členské štáty, aj pre hospodárske subjekty.

Návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 389/2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní, pokiaľ ide o obsah elektronického registra nadväzuje na návrh smernice Rady, ktorým sa stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, pokiaľ ide o kapitolu V smernice<sup>362</sup>. Tá sa týka automatizácie

---

<sup>361</sup> Pozri s.6.

<sup>362</sup> COM (2018) 346.

dohľadu nad prepravou tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý bol uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte a ktorý sa prepravuje do druhého členského štátu, aby bol v tomto druhom členskom štáte dodaný na podnikateľské účely.

Nový systém si bude vyžadovať, aby sa hospodárske subjekty, ktoré prepravujú tovar podľa kapitoly V, zaregistrovali v registri hospodárskych subjektov, ktorý sa v súčasnosti vzťahuje len na hospodárske subjekty, ktoré využívajú režimy uvedené v kapitolách III a IV smernice. Týmto návrhom sa táto požiadavka zavádza do nariadenia (EÚ) č. 389/2012.

## IV. KAPITOLA

# DAŇOVÉ ÚNIKY A VYHÝBANIE SA PLATENIU DANÍ V OBLASTI PRIAMEHO ZDAŇOVANIA

---

## 1. Dôvody vyhýbania sa plateniu daní u právnických osôb (F. Bonk, A. Romanová)

### 1.1. Najznámejšie tzv. „daňové kauzy“ právnických osôb

Novodobé obdobie ostatných rokov sa stalo zlatým vekom pre optimalizácie nadnárodných spoločností. Eldorado korporatívnych daňových optimalizácií (najväčších svetových gigantov z rôznych odvetví priemyslu) na území EÚ však v posledných rokoch konečne priťahlo pozornosť úniových inštitúcií. Úvodom k tejto časti poukážeme len na vybrané prípady optimalizácií nadnárodných spoločností, kde už bol realizovaný „zákrok“ Európskej komisie, bez vyčerpávajúcich náčrtov vývojov sporov a podrobných skutkových okolností.

Prvýkrát sa tak stalo v prípadoch optimalizácií spoločností **FIAT** v Luxembursku a **Starbucks** v Holandsku. V oboch prípadoch Komisia dospela k záveru, že došlo k porušeniu pravidiel štátnej pomoci prostredníctvom poskytnutia selektívnych daňových zvýhodnení<sup>363</sup>. Pokiaľ išlo o prípad spoločnosti **FIAT**, tá si optimalizovala svoje daňové povinnosti prostredníctvom poskytovania vnútro skupinových úverov so spoločnosťami Fiat, v dôsledku čoho sa v Luxembursku dostávala do stavu podkapitalizácie a zdaniteľné zisky súvisiace s odhadom kapitálu sa odchýlili od bežných trhových podmienok a boli na tomto základe až o 20 krát nižšie. „Kameňom úrazu“ sa však stalo záväzné stanovisko luxemburskej daňovej správy, ktorým bola schválená

---

<sup>363</sup> Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_sk.htm).

Rozhodnutie Komisie dostupné na:

[http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_38375](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38375).

umelá a mimoriadne zložitá metodika, ktorá nie je primeraná na výpočet zdaniteľného zisku podľa trhových podmienok<sup>364</sup>.

Záväznú stanovisku holandskej daňovej správy sa v prípade **Starbucks** po prešetrení Komisiou tiež ukázalo ako poskytnutie neoprávneného selektívneho zvýhodnenia. Spoločnosť Starbucks Manufacturing totiž optimalizovala svoje daňové povinnosti ich umelým znížením prostredníctvom nastavenia agresívnych transferových cien v rámci uvádzanej (zjednodušenej) štruktúry:

- Starbucks Manufacturing platí veľmi vysokú *odmenu za know-how* v oblasti praženia kávy spoločnosti Alki, ktorá je spoločnosťou skupiny Starbucks a má sídlo v Spojenom kráľovstve;
- takisto platí *neúmerne vysokú cenu* za zelené kávové zrná spoločnosti Starbucks Coffee Trading SARL so sídlom vo Švajčiarsku<sup>365</sup>.

Stanovené ceny tovarov predávaných v rámci skupiny Starbucks (transferové ceny) takto po prešetrení Komisiou nezodpovedajú trhovým podmienkam - v dôsledku toho sa väčšina ziskov pražiarne kávy Starbucks presunie do zahraničia a ostane nezdanená<sup>366</sup>.

---

<sup>364</sup> Predovšetkým umelo znižuje dane zaplatené spoločnosťou Fiat Finance and Trade dvoma spôsobmi:

1. Z dôvodu istého počtu **ekonomicky neopodstatnených predpokladov a úprav smerom dolu** je regulatórny kapitál pre potreby záväzného daňového stanoviska oveľa nižší ako skutočný kapitál spoločnosti.
2. Odhadovaná **odmena** uplatňovaná na tento už oveľa nižší kapitál na daňové účely je takisto oveľa nižšia v porovnaní s trhovými sadzbami.

Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_sk.htm).

<sup>365</sup> Prešetrovanie Komisie preukázalo, že odmena, ktorú spoločnosť Starbucks Manufacturing vypláca spoločnosti Alki, nemôže byť opodstatnená, keďže zodpovedajúcim spôsobom neodráža trhovú hodnotu. V prípade Starbucks Manufacturing však existencia a výška odmeny znamená, že veľká časť zdaniteľných príjmov tejto spoločnosti je neoprávnené presunutá na spoločnosť Alki, ktorá nie je povinná platiť daň z príjmu právnických osôb ani v Spojenom kráľovstve, ani v Holandsku.

Z prešetrovania ďalej vyplynulo, že základ dane spoločnosti Starbucks Manufacturing je takisto neoprávnené znížený o neúmerne vysoké ceny, ktoré platí za zelené kávové zrná švajčiarskej spoločnosti Starbucks Coffee Trading SARL.

<sup>366</sup> Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_sk.htm).

Takéto záväzné stanoviská Komisia posúdila ako rozporné s pravidlami štátnej pomoci - nenáležité presuny ziskov s cieľom znížiť výšku daní poskytujú nespravodlivú konkurenčnú výhodu v porovnaní s inými spoločnosťami, preto Komisia nariadila Luxembursku a Holandsku, aby od spoločnosti FIAT, resp. spoločnosti Starbucks vymohli nezaplatené dane, a to s cieľom odstrániť nespravodlivú konkurenčnú výhodu, ktorú požívali a znovu nastoliť rovnaké zaobchádzanie ako s inými spoločnosťami v obdobných situáciách<sup>367</sup>.

Veľmi známym a medializovaným sa stal spor týkajúci sa spoločnosti **Apple** - podstatou ktorého je založenie dcérskych spoločností materskej spoločnosti Apple (so sídlom v USA) v Írsku, ktoré možno považovať za „európsky daňový raj“. Spoločnosť Apple sa takouto schémou vyhla vysokej korporatívnej dani (vo výške 35% zo zisku), ktorú by musela znášať a založením dcérskych spoločností v Írsku dosiahla nízke daňové zaťaženie korporatívnej dane (vo výške 12,5%), umocnené ešte aj znížením daňovej povinnosti prostredníctvom záväzných stanovísk poskytovaných írskou daňovou správou<sup>368</sup>.

Uvedené záväzné daňové stanoviská vydané Írskom sa týkali interného priradenia týchto ziskov v rámci spoločnosti Apple Sales International. Konkrétne sa v nich schválilo rozdelenie ziskov na daňové účely v Írsku. Na základe dohodnutej metodiky bola najväčšia časť zisku interne priradená „ústrediu“ Apple Sales International mimo Írska. Len malá časť zisku spoločnosti Apple Sales International bola priradená jej **írskej pobočke** a podliehala zdaneniu v Írsku. Zostávajúca prevažná väčšina zisku bola priradená „ústrediu“, kde zdanená nebola. V Írsku teda podliehal zdaneniu len

---

Rozhodnutie Komisie dostupné na:

[http://ec.europa.eu/competition/ejojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_38374](http://ec.europa.eu/competition/ejojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38374).

<sup>367</sup> Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_sk.htm).

<sup>368</sup> Z blogu R. Bláhovej: „Apple zrejme neplatí daň z európskych ziskov nikde“.

Dostupné na:

<https://blog.etrend.sk/renata-blahova/vojna-o-peniaze-vrajoch-pokracuje-13-miliard-eur-za-danovu-schemu-apple-virsku.html>.

malý podiel zisku spoločnosti Apple Sales International, kým zvyšok nebol zdanený nikde<sup>369</sup>.

Európska komisia si všimla tieto praktiky uskutočňované na vnútornom trhu a iniciovala ešte v roku 2014 vyšetrovanie, či poskytnutie takýchto úľav nepredstavuje neoprávnenú štátnu pomoc v zmysle čl. 107 a n. ZFEÚ. Dva roky potom rozhodla Komisia o tom, že poskytnutie takejto štátnej pomoci spoločnosti Apple Írskom bolo neoprávnené<sup>370</sup>, a vytvorenie takejto „umelej schémy“ je v rozpore s pravidlami štátni pomoci v zmysle čl. 107 - 109 ZFEÚ<sup>371</sup>.

Rozhodnutie Komisie opätovne vysiela členským štátom EÚ jasnú správu - nie je totiž možné poskytovať neférové daňové výhody vybraným spoločnostiam, bez ohľadu na to, či ide

---

<sup>369</sup> Spoločnosť Apple Sales International zaplatila v roku 2011 v Írsku na dani z príjmu právnických osôb necelých 10 mil. EUR, čo predstavuje skutočnú daňovú sadzbu približne 0,05 % jej celkového ročného zisku.

Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_sk.htm).

<sup>370</sup> K téme bližšie tiež: BABČÁK, V.: *Zneužívanie daňového systému v EÚ*. In: I. slovensko-české dni daňového práva na tému „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam“. UPJŠ, Košice: 2017, s. 23.

Tiež: BUJŇÁKOVÁ, M.: *Daňové úniky - môžeme im predchádzať alebo ich akceptovať?* In: I. slovensko-české dni daňového práva na tému „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam“. UPJŠ, Košice, 2017, s. 83.

<sup>371</sup> Vyšetrovanie Komisie ukázalo, že záväzné daňové stanoviská vydané Írskom potvrdzovali umelé interné priradenie ziskov v rámci spoločností Apple Sales International a Apple Operations Europe, **ktoré nemá žiadne faktické ani hospodárske odôvodnenie**. V dôsledku týchto záväzných daňových stanovísk bola väčšina ziskov spoločnosti Apple Sales International z predaja priradená jej „ústrediu“, pričom toto „ústredie“ nemalo žiadne prevádzkové kapacity na vykonávanie a riadenie distribúcie a mimochodom ani na žiadnu inú významnú činnosť. Kapacitu generovať príjmy z obchodovania, t. j. z distribúcie produktov Apple mala len **írska pobočka** spoločnosti Apple Sales International. Zisky spoločnosti Apple Sales International z predaja preto mala vykazovať írska pobočka a tam mali tiež byť zdanené.

Z tlačovej správy Komisie, dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_sk.htm).

o spoločnosti európske alebo nie, veľké alebo malé, či sú súčasťou skupiny alebo nie atď<sup>372</sup>.

„Lavína“ sporov týkajúcich sa poskytovania neoprávnených daňových výhod postihla na úniovej úrovni aj spoločnosť **Amazon**, ktorej boli luxemburskou daňovou správou tiež poskytované nezákonné daňové zvýhodnenia. Komisia po prešetrení vo svojom stanovisku uvádza, že „*záväzné daňové stanovisko umožnilo spoločnosti Amazon presunúť veľkú väčšinu jej ziskov zo spoločnosti, ktorá patrí do skupiny Amazon a podlieha dani v Luxembursku (Amazon EU), na spoločnosť, ktorá dani nepodlieha (Amazon Europe Holding Technologies)*. Osobitne sa v *záväznom daňovom stanovisku schválila platba licenčného poplatku spoločnosťou Amazon EU v prospech spoločnosti Amazon Europe Holding Technologies, čím sa výrazne znížil zdaniteľný zisk spoločnosti Amazon EU*“<sup>373</sup>. Najmä výška licenčného poplatku prevádzkovej spoločnosti v prospech holdingovej spoločnosti bola navýšená a nezodpovedala ekonomickej realite. Na základe toho Komisia dospela k záveru, že záväzným daňovým stanoviskom vydaným Luxemburskom sa schválili platby medzi dvomi spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny, ktoré nezodpovedajú ekonomickej realite. V dôsledku toho záväzné daňové stanovisko umožnilo spoločnosti Amazon platiť podstatne nižšie dane ako iné spoločnosti. Preto sa v rozhodnutí Komisie dospelo k záveru, že postup Luxemburska podľa záväzného daňového stanoviska vo vzťahu k spoločnosti Amazon je podľa pravidiel štátnej pomoci EÚ nezákonný<sup>374</sup>.

---

<sup>372</sup> Spoločnosť Apple sa bráni argumentmi, že „*v Írsku a v každej krajine, kde má Apple prevádzku, koná v súlade so zákonom a platí všetky dane, ktoré dlží.*“ Rozhodnutie Komisie nemá preto, podľa názoru spoločnosti Apple oporu vo faktoch ani v zákone.

<sup>373</sup> Z tlačovej správy Komisie, dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3701\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_sk.htm).

Výšetovanie Komisie ukázalo, že výška licenčných poplatkov schválených záväzným daňovým stanoviskom bola navýšená a nezodpovedala ekonomickej realite. V dôsledku tohto stanoviska sa spoločnosť Amazon vyhla zdaneniu takmer troch štvrtín zisku z celkového predaja, ktorý táto spoločnosť zrealizovala v EÚ.

<sup>374</sup> Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3701\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_sk.htm).

Najčerstvejšie rozhodnutie Komisie z konca júna 2018 týkajúce sa elektrárenského koncernu **Engie** (GDF Suez)<sup>375</sup> taktiež poukazuje na porušenie pravidiel o štátnej pomoci Luxemburskom poskytnutím selektívnych daňových zvýhodnení na základe poskytnutých záväzných stanovísk. Išlo o vytvorenie štruktúry dlhového financovania v rámci skupiny spoločností Engie, pričom spoločnosti Engie LNG Supply a Engie Treasury Management každá významným spôsobom znížili výpočet daňového základu odpočítaním nákladov podobným ako sú úrokové platby za poskytnuté pôžičky. V rovnakom čase došlo k tomu, že spoločnosti Engie LNG Holding a C.E.F. sa v rámci skupiny vyhli plateniu daní pretože Luxembursko oslobodzuje od zdanenia príjmy vkladov (investovania) do základného imania spoločností<sup>376</sup>. Komisia takto dospela po prešetrení k záveru, že prístup luxemburských úradov k týmto finančným štruktúram neodráža hospodársku realitu, naopak, že príslušné daňové rozhodnutia poskytli skupine Engie selektívnu hospodársku výhodu, keď jej firmám umožnili platiť nižšiu daň, ako odvádzali iné spoločnosti podliehajúce rovnakým vnútroštátnym daňovým pravidlám<sup>377</sup>.

Napokon možno spomenúť aj ďalšie vyšetrovania Komisie, ktoré ešte nie sú formálne ukončené, avšak je dôvodné predpokladať, že mohlo dôjsť k poskytnutiu selektívnych daňových zvýhodnení aj vo vzťahu k ďalším nadnárodným spoločnostiam. Ku koncu júna 2018 ešte stále nie je formálne ukončené vyšetrovanie daňového zaobchádzania so spoločnosťou **McDonald's** v Luxembursku. Podľa predbežného prešetrenia Komisiou sa spoločnosť McDonald's vyhla zdaneniu ziskov aj v Európe, aj v USA - čím došlo k stavu dvojitého nezdanenia<sup>378</sup>.

---

<sup>375</sup> Rozhodnutie Komisie z 20. júna 2018, dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-18-4228\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-4228_en.htm).

<sup>376</sup> To umelo znížilo daňové zaťaženie spoločnosti, vďaka čomu Engie v priebehu desaťročia uhradila efektívnu sadzbu dane z príjmov právnických osôb vo výške 0,3 % z niektorých ziskov v Luxembursku.

<sup>377</sup> Dostupné na:

<https://openiazoch.zoznam.sk/cl/186742/Luxembursko-musi-vymoct-od-Engie-milionov-eur-za-nezaplatene-dane>.

<sup>378</sup> Spoločnosť McDonald's v rámci diskusií s luxemburskými orgánmi tvrdila, že americká organizačná zložka spoločnosti McDonald's Europe Franchising predstavovala „stálu prevádzkareň“ podľa luxemburského práva, pretože činnosť,



Bezbrehá maximalizácia zisku na príklade náčrtu optimalizácií nadnárodných spoločností s úmyslom využitia výhod a medzier v daňových režimoch a následne zaplatiť čo najnižšiu daň vystihuje podľa nášho názoru obsahovú podstatu toho, čo môžeme na úniovej úrovni označiť za „**škodlivú daňovú súťaž**“. Určitým spôsobom alarmujúco a pokrytecky vyznieva argumentácia nadnárodných spoločností, ktoré tvrdia, že ich daňové schémy sú v súlade s právnymi úpravami národných právnych poriadkov a systémami korporatívneho zdaňovania. Na strane druhej vyvstáva oprávnená otázka, prečo sa úniové inštitúcie prihlasujú k úsiliu o boj proti praktikám agresívnych daňových schém nadnárodných korporácií až teraz a obdobie uplynulých 15-tich rokov uskutočňovania takýchto praktík ostalo v podstate doteraz nepovšimnuté. Je ale podľa nášho názoru korektné, zdaňovať zisk spoločnosti v mieste, kde aj dochádza k jeho skutočnému vytváraniu, koniec koncov, potreba zdaňovania zisku v mieste, kde sa tvorí hodnota, je súladná so zámermi prezentovanými EÚ vo vyššie uvádzaných právnych aktoch, predovšetkým vo vzťahu k smernici ATAD. Recentné snahy EÚ v boji proti agresívnym daňovým optimalizáciám nadnárodných spoločností sú takto podľa nás len dôsledkom skoršie neriešených fenoménov, avšak poukazujú aj na výzvy, na ktoré je v najbližšom časovom horizonte potrebné reagovať. Model korporatívneho zdaňovania (korporatívnej rezidencie) však v najbližšom časovom rámci bude nevyhnutne

---

ktorú vykonávala, bola dostatočná na to, aby bola považovaná za skutočnú prevádzkareň. Spoločnosť McDonald's zároveň tvrdila, že jej americká organizačná zložka nebola „stálou prevádzkarňou“ podľa amerického práva, pretože z hľadiska amerických daňových orgánov táto organizačná zložka nevykonávala dostatočnú podnikateľskú ani obchodnú činnosť v USA.

V dôsledku toho luxemburské orgány **uznali** americkú organizačnú zložku spoločnosti McDonald's Europe Franchising's za miesto, kde by sa mala zdaňovať väčšina výnosov, zatiaľ čo americké daňové orgány ju za takéto miesto **neuznali**. Luxemburské orgány preto oslobodili výnosy od dane v Luxembursku, hoci vedeli, že v skutočnosti v USA nepodliehali zdaneniu.

Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-6221\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_sk.htm).

prechádzať aj reformou spojenou so zaistením spravodlivého zdaňovania týkajúceho sa digitálneho sektora<sup>379</sup>.

Načrtnuté prípady optimalizácií nadnárodných spoločností predstavujú z nášho pohľadu len „špičku ľadovca“, resp. vrcholiace príklady nelimitovanej voľnosti medzinárodného daňového plánovania, no zároveň sú exemplárnym výrazom nerešpektovania (až výsmechu) existujúcim daňovým režimom, ako aj princípu spravodlivého zdaňovania. Aké sú teda dôvody, ktoré vedú nadnárodné spoločnosti (právnické osoby) k tak markantnému vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam?

V súlade s tým, čo už bolo uvádzané v predchádzajúcej časti<sup>380</sup>, možno pri „pátraní po dôvodoch vyhýbania sa daňovým povinnostiam právnických osôb“ uplatniť zovšeobecňujúce poznatky o príčinách zneužívania daňového systému. Činitele vystupujúce ako dôvody vyhýbania sa plateniu daní nemožno objektívne kategorizovať, ani matematicky určiť poradie ich dôležitosti, s prihliadnutím na podstatu načrtnutých problémov agresívnych daňových optimalizácií právnických osôb (nadnárodných korporácií) sa však aspoň možno pokúsiť o ich pomenovanie. Koniec koncov, existuje niekoľko prieskumov realizovaných rôznymi subjektmi (najmä nadnárodnými poradenskými spoločnosťami), ktoré sa vo svojich dotazníkoch vo vzťahu k daňovníkom snažia identifikovať otázky súvisiace s koreňmi prezentovaných problémov<sup>381</sup>. Samozrejme, berieme do

---

<sup>379</sup> Zabezpečenie účinného zdaňovania digitálneho sektora je aktuálnou programovou prioritou daňovej politiky EÚ, najmä vo vzťahu k určeniu, kde sa vytvára hodnota podnikov a v akom mieste má byť táto hodnota spravodlivo zdaňovaná. Dokladuje to navrhovaná smernica Rady ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou {SWD(2018) 81 final} -{SWD(2018) 82 final} z 21. marca 2018.

Dostupné na:

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/SK/COM-2018-147-F1-SK-MAIN-PART-1.PDF>.

<sup>380</sup> Kapitola II, bod 1.2

<sup>381</sup> Uviest' možno napr. prieskum spoločnosti Deloitte pod názvom (voľný preklad): „**Európsky daňový prieskum - transparentnosť, zjednodušenie a spolupráca**“ publikovaný v roku 2015. Zhrnutia v ňom obsiahnuté reflektujú viacero otázok týkajúcich sa súčasných európskych daňových systémov.

úvahy ich informatívnu hodnotu, avšak pristupujeme k nim len ako k pomôcke približujúcej odpovede na otázky, ktoré môžu byť podkladom pre utváranie názorov o dôvodoch vyhybania sa plateniu daní vo všeobecnom rámci.

---

Jednou z nich bola napr. otázka v rámci rubriky „*Čo podľa daňovníkov robí daňový systém krajiny atraktívnejším?*“. Spomedzi významných príčin spôsobujúcich daňovú neistotu boli uvádzané predovšetkým nasledovné faktory:

- časté zmeny daňovej legislatívy,
- nejednoznačnosť a nepredvídateľnosť postupu orgánov daňovej správy a nedostatok verejne dostupných konkretizovaných návodov postupu pre daňovníkov v každodenných situáciách,
- dlhotrvajúce daňové spory,
- retrospektívne zmeny daňových zákonov a ďalšie iné faktory.

Medzi *faktormi smerujúcimi k zlepšeniu daňového systému* boli uvádzané najmä:

- zjednodušenie existujúceho daňového systému a zabezpečenie vyššej miery právnej istoty,
- predpoklad funkčnej, predvídateľnej a spolupracujúcej daňovej správy,
- poskytovanie daňových stimulov či úľav,
- nižšie percento respondentov uviedlo potrebu zníženia daňového zaťaženia primárne v oblasti priameho zdaňovania (ešte väčšmi vo vzťahu k zdaneniu fyzických osôb ako vo vzťahu k zdaneniu korporácií) a v oblasti nepriameho zdaňovania.

Ďalšie otázky poukazovali napríklad na to, *ktoré dane sú najčastejším predmetom dnových kontrol zo strany správy daní*, kde percentuálnym podielom prevážili najmä oblasti:

- zdaňovania príjmov právnických osôb,
- zdaňovania DPH,
- transferového oceňovania a medzinárodného zdanenia,
- až následne boli ako predmet daňových kontrol percentuálne zastúpené napr. oblasť zdaňovania príjmov fyzických osôb, majetkové dane, clá a iné.

V ďalších otázkach boli respondenti žiadaní uviesť oblasti, resp. *úseky daní*, na ktoré mal najväčší vplyv *Akčný Plán BEPS*. Ich vyjadrenia poukázali na vplyv Akčného Plánu BEPS predovšetkým na nasledovné oblasti:

- dokumentácie transferového oceňovania,
- stále prevádzkarne,
- znižovanie daňového základu prostredníctvom úrokových a iných finančných platieb,
- transferové oceňovanie nehmotného majetku,
- hybridné nesúľady,
- pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti,
- zneužívanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a iné.

Dotazník je dostupný k nahliadnutiu na:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-european-survey-2015.pdf>.

Tie spočívajú, zhodne s tým, čo bolo prezentované už v inej časti, v kombinácii rozličných dôvodov<sup>382</sup>, pričom akcentovanie si zaslúžia podľa nášho názoru najmä tie **politické**. Súvisí to podľa nášho názoru predovšetkým s tým, že EÚ v období od nástupu nového tisícročia až do roku 2012 nevenovala dostatočnú pozornosť boju proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v rozsahu primeranom a zároveň nevyhnutnom s ohľadom na charakter tohto nežiaduceho fenoménu. Rozhodnutia Komisie o neoprávnenej štátnej pomoci poskytovanej niektorými krajinami EÚ nadnárodným spoločnostiam sú len výsledným ex post napomenutím pre členské štáty, ku ktorým by nemuselo dôjsť, ak by neabsentovali akékoľvek mechanizmy daňovej prevencie aj na nadnárodnej úrovni. V takýchto prípadoch, keď vyhýbanie sa daňovým povinnostiam nadobudne číselné sumy „obludných rozmerov“, býva aj situácia vzťahu daňovníka a správcu dane ešte vyhrotenejšia a vzhľadom k predchádzajúcemu vývoju (poskytnutie záväzných stanovísk národnými daňovými správami) je do určitej miery pochopiteľné, že daňovník (nadnárodná spoločnosť) sa začína voči takýmto rozhodnutiam búriť. Už menej pochopiteľný je ale prvotný prístup nadnárodných spoločností k plneniu daňových povinností a argumentácia obhajujúca prosté využitie možností výhod (v podobe nezdanenia, resp. minimalizácie zdanenia zisku) medzinárodných daňových režimov. Daňový systém nikdy nebude dokonalý a štrbiny vznikajúce pri interakciách daňových systémov v medzinárodnom rozmere nikdy nebudú úplne eliminované. Pri silnom trhovom vplyve týchto spoločností a priestoru im poskytovanému v médiách sme často svedkami príklonu k ideám budovania „lepšej spoločnosti“ či „verejnému dobru“, čo sa nevyklučuje s ich primárnym cieľom dosahovania zisku. Je však určitým spôsobom prekvapivé, že práve v otázkach systému spravodlivého a efektívneho zdaňovania ich dosahovaných príjmov absentujú akékoľvek **morálne faktory**, ktoré by zohľadňovali záujem na ich spravodlivom podiele prispievať tým, ktorí im umožnili vykonávať ich primárnu činnosť (dosahovanie zisku) práve na ich území. Od koho potom možno očakávať snahu

---

<sup>382</sup> Kapitola II, bod 1.2. K problematike pozri tiež: BABČÁK, V.: *Zneužívanie daňového systému v EÚ*. In: I. slovensko-české dni daňového práva na tému „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam“. UPJŠ, Košice, 2017, s.9 a n.

v uplatňovanie morálnych princípov pri zdaňovaní, ak je úplne kontrastný návod vo vzťahu k daňovníkom prezentovaný z úrovne tých „najsilnejších“?

Prírodzene, popri **politických** a **eticko-morálnych** dôvodoch vyhýbania sa plateniu daní nemožno opomínať ani dôvody **právne** a **ekonomické**. Tie sa javia byť „objektívnejšími“ keďže daňové systémy nie sú dokonalé a „štrbiny“ pri stretoch medzinárodných daňových jurisdikcií sú len ťažko odstrániteľné. Zároveň stále platí, že daňovník bude mať stále záujem na čo najnižšej daňovej povinnosti a nespokojnosť s politickými rozhodnutiami, resp. s celkovým politickým smerovaním v tej - ktorej krajine bude jeho záujem na minimalizácii daňovej povinnosti iba umocňovať.

Negatívne príklady vyhýbania sa plateniu daní v medzinárodnom rozmere podrávajú aj dobre mienený účel ustanovení čl. 107-109 ZFEÚ a celkovo prispievajú k zahmlievaniu toho, čo možno za oprávnenú štátnu pomoc považovať. Región strednej Európy je v posledných rokoch mimoriadne poznačený obdobným fenoménom - poskytovaním investičných a daňových úľav a zvýhodnení nadnárodným spoločnostiam automobilového priemyslu s cieľom ich trvalého usadenia na Slovensku a realizácie nadväzujúcich politik. Posudzovaniu prípadného rozporu s pravidlami štátnej pomoci v zmysle ZFEÚ sa nevyhne ani Slovensko<sup>383</sup>.

Ak sa prenesieme na národnú úroveň, zdá sa byť pochopiteľné, že právnické osoby usadené na území SR pociťujú po zhliadnutí negatívnych príkladov na nadnárodnej úrovni „systémovú nespokojnosť“ a neochotu platiť dane. Vyslovene nemotivujúca je daňová politika SR, ktorá úľavami a investičnými stimulmi zvýhodňuje iba zahraničných investorov (automobilový priemysel) a nepamätá na domáce právnické osoby (resp. iné odvetvia priemyslu). Sme presvedčení, že vyhýbanie sa daňovým povinnostiam v národnom rámci je umocnené popri už

---

<sup>383</sup> Dostupné na:

<https://www.etrend.sk/firmy/europska-komisia-vysetruje-ci-statna-podpora-pre-jaguar-land-rover-je-v-sulade-s-europskou-legislativou.html>.

spomínaných negatívnych príkladoch (v súlade s názormi prezentovanými vo vyššie uvádzanom dotazníku) najmä:

- nestabilitou daňového práva a mimoriadne častými zmenami daňovej legislatívy<sup>384</sup>,
- nejednoznačnosťou, nepredvídateľnosťou a nejednotnosťou postupu orgánov daňovej správy a celkovo vo vysokej miere nedôvery v daňovú správu.

Motivačným faktorom k plateniu daní je podľa nášho názoru len v zanedbateľnej miere znižovanie daňového zaťaženia právnických osôb (korporatívneho zdaňovania) minimálnymi posunmi v daňových sadzbách. Zákonnodarca by mal systémovo voliť skôr dlhodobý a trvalý záujem na odstraňovaní vyššie načrtnutých dôvodov vyhýbania sa plateniu daní (čo však presahuje rámce jedného či dvoch volebných období).

Daňová politika korporatívneho zdaňovania v súčasnosti je pod vplyvom medzinárodných iniciatív nesporne akcentovaná. Členské štáty - najmä tie s nedostatkom skúseností, sa stávajú „pokusnými králikmi“ funkčnosti nového systému korporatívneho zdaňovania. Napriek značnému záujmu medzinárodných organizácií (OECD a najmä EÚ) sa však naďalej riešia neželané dôsledky vzniknutých fenoménov vyhýbania sa daňovým povinnostiam a agresívneho daňového plánovania a poznaniu príčin, resp. dôvodov vyhýbania sa plateniu daní zo strany právnických osôb nebýva z preventívneho hľadiska venovaná pozornosť. Motivácie a pohnútky vyhýbania sa daňovým povinnostiam budú takto aj naďalej najlepšie poznať tí, ktorí sa uchýľujú k takýmto konaniam.

---

<sup>384</sup> Nestabilita daňového práva a permanentné zmeny právnej úpravy predstavujú problém, ktorý negatívne vplyva na podnikateľské prostredie a podryva autoritu daňového práva nielen v očiach odbornej verejnosti. K tomu pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo ako forma a nástroj pôsobenia štátu na ekonomické vzťahy*. In: Právo-Obchod-Ekonomika IV. UPJŠ, Košice, 2014. s. 19.

## 1.2. Analýza niektorých opatrení na boj proti vyhýbaniu sa plateniu daní

V priebehu niekoľkých posledných rokov došlo k prijatiu viacerých významných opatrení, resp. inštitútov zameraných na predchádzanie daňových únikov. S účinnosťou od 1. 1. 2014 bolo do Daňového poriadku doplnené tzv. *GAAR*, čiže *všeobecné pravidlo proti zneužitiu*. Takto bol Daňový poriadok novelizovaný vo svojom ustanovení § 3 ods. 6, ktoré popri pôvodnom znení („pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie<sup>385</sup>, vyrubenie alebo vybratie dane.“) bolo doplnené o ustanovenie: „Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.“<sup>386</sup> Toto ustanovenie doplnilo štandardnú zásadu preferovania skutočného obsahu právneho úkonu (alebo aj zásada materiálnej pravdy) aplikovanú už v čase predchádzajúcej úpravy<sup>387</sup>. Podľa dôvodovej správy k zákonu č. 435/2013 Z. z. bola základom zmeny iniciatíva SR v oblasti boja proti daňovým podvodom, zvlášť s ohľadom na opatrenia navrhnuté v „Analýze uskutočňovaných úhrad za tovary, služby a

---

<sup>385</sup> A zároveň sa doplnilo slovo: „zistenie“.

<sup>386</sup> Tejto téme sme sa bližšie venovali v: ROMÁNOVÁ, A.: *The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty?* In: System of Financial law : System of Tax Law. Masaryk University, Brno, 2015. s. 212-228., ale pozri taktiež aj: BONK, F.: *Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave*. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva. UPJŠ, Košice, 2016. s. 11-24. či COLLÁK, J.: *Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu*. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva. UPJŠ, Košice, 2016. s. 39-58.

<sup>387</sup> Z rozhodovacej činnosti NS SR jasne vyplýva, že neakceptovanie umelých transakcií na daňové účely bolo plne možné už aj za predchádzajúcej úpravy (pozri napr. odôvodnenie rozhodnutia vo veci 3 Sžf/45/2010, str. 5) a hoci by sa takýto postoj zdal celkom zjavne ovplyvnený rozhodovacou činnosťou SD EÚ, súd tu nepoukazuje na žiadne jeho rozhodnutie ale výslovne na vnútroštátny princíp preferovania skutočného obsahu právneho úkonu.

iné formy platieb realizované daňovníkmi voči subjektom so sídlom podnikania v nespolupracujúcich, resp. off shore jurisdikciách”, ako aj odporúčanie Európskej komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (C(2012) 8806 final) (ďalej len „Odporúčanie“) ktorým Európska komisia odporúča v čl. 4.2 a nasl. členským štátom zaviesť do svojich vnútroštátnych noriem ustanovenie, podľa ktorého: “sa na umelú konštrukciu alebo sériu umelých konštrukcií, ktoré boli uskutočnené s hlavným cieľom vyhnúť sa zdaneniu a vedú k získaniu daňovej výhody neprihliada. Vnútroštátne orgány posudzujú tieto konštrukcie na daňové účely v súlade s ich ekonomickou podstatou.“ Hoci toto ustanovenie bolo prijaté na báze Odporúčania, znenie tam uvedenej klauzuly a tej prijatej do slovenského právneho poriadku nebolo zhodné a možno skonštatovať, že slovenské znenie nebolo úplne jednoznačné z hľadiska jeho interpretácie. Preto, hoci Odporúčanie v ust. čl. 4.3 až 4.7 obsahuje výkladové pravidlá, ich použiteľnosť nie je celkom zrejmá<sup>388</sup>. Implementované ustanovenie, ktoré sa stalo od roku 2014 prvýkrát súčasťou nášho daňového systému, bolo vo svojej podobe účinné do 31. decembra 2017. Keďže Odporúčanie nepredstavovalo právne záväzný akt a nepodnietilo všetky členské štáty k implementácii zákonného GAAR, úniový normotvorca pristúpil k razantnejšej iniciatíve a prijal smernicu proti vyhýbaniu daňovým povinnostiam (smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu - „ATAD“ - Anti Tax Avoidance Directive), ktorá v rámci svojich ustanovení v čl. 6 inkorporovala zákonné GAAR a ktorej sa budeme viac venovať v nasledujúcom texte. Jej prijatím sú tak členské štáty povinné prevziať zákonné GAAR do svojich daňových systémov v rámci implementačnej lehoty rokov 2017-2018. Slovenský zákonodarca sa pod povinnosťou implementácie

---

ROMANOVÁ, A. - ČERVENÁ, K. *Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v daňovom poriadku*. In: “Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania“. EU v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, Košice, 2014, s. 199.

<sup>388</sup> ROMANOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: *Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v daňovom poriadku*. In: “Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania“. EU v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, Košice, 2014, s. 198.



rozhodol novelizovať znenie doterajšieho ustanovenia druhej vety § 3 ods. 6 Daňového poriadku už s účinnosťou od 1. januára 2018 - čím došlo ku korekcii predošlého znenia GAAR. Pod vplyvom implementácie tejto smernice tak došlo s účinnosťou od 1. januára 2018 k novelizácii ustanovenia, zakladajúcej rozdielne interpretačné dôsledky<sup>389</sup>. Spomedzi implementačných možností vo vzťahu k GAAR obsiahnutému v čl. 6 smernice zvolil zákonodarca v súvislosti s implementáciou ustanovenia takú možnosť, ktorá spočíva v zmene textu GAAR v § 3 ods. 6 Daňového poriadku. V zmysle dôvodovej správy k vládnemu návrhu zákona predstavuje novelizácia druhej vety v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku transpozíciu čl. 6 (Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu) smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu.<sup>390</sup> Nové znenie GAAR, účinné od 1. januára 2018 je nasledovné: „Na právny úkon alebo viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý neodráža ekonomickú realitu a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.“<sup>391</sup> Ako sme uviedli už v predchádzajúcich prácach<sup>392</sup>, ani pôvodné ani novelizované znenie slovenského GAAR nie je interpretačne jednoznačné, resp. jeho interpretačná nejednoznačnosť hraničiaca s nedôslednosťou zákonodarcu pri jeho formulovaní pôsobí ako výhoda pre správcu dane, čo nepovažujeme za žiadúci stav.

---

<sup>389</sup> BONK, F.: *Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (1. časť)*. In: Justičná revue : časopis pre právnu teóriu a prax. Roč. 70, č. 1 (2018), s. 54-55.

<sup>390</sup> Dostupné online:

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

<sup>391</sup> BONK, F.: *Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (1. časť)*. In: Justičná revue : časopis pre právnu teóriu a prax. Roč. 70, č. 1 (2018), s. 56.

<sup>392</sup> ROMÁNOVÁ, A.: *The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty?* In: System of Financial law : System of Tax Law. Masaryk University, Brno, 2015. s. 212-228., ale pozri taktiež aj: BONK, F.: *Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave*. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva. UPJŠ, Košice, 2016. s. 11-24.

Ďalej došlo v roku 2014 k zavedeniu zvýšenej sadzby *dane vyberanej zrážkou* i zvýšenia sumy *zabezpečenia dane* vo výške 35 %<sup>393</sup> pre daňovníkov z tzv. nezmluvných štátov, t. j. štátov, ktoré nie sú na tzv. „bielom zozname“ vedenom MF SR, pričom tento obsahuje štáty, s ktorými má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní a štáty, ktoré sú zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorými sú príslušné štáty a Slovenská republika viazané.<sup>394</sup> Ako však správne poukazujú Huba, Sábó, Štrkolec, takýmto ustanovením je de facto pokrytá väčšina tzv. daňových rajov, resp. štáty s výhodným daňovým režimom, čo v skutočnosti znamená, že voči takýmto štátom (teda subjektom v nich majúcich trvalý pobyt či sídlo) sa nebude táto zvýšená sadzba uplatňovať, čím sa popiera zmysel zavedenej zvýšenej sadzby ako opatrenia na boj s daňovými únikmi<sup>395</sup>.

V uvedenom roku došlo k rozšíreniu *konceptu skutočného zamestnávateľa* smerom k pokrytiu i takých pozícií, keď osoba vykonávajúca prácu pre zamestnávateľa v jeho mene a na jeho zodpovednosť, avšak nie sú vyslovene povinní pri výkone práce pre platiteľa týchto príjmov (zamestnávateľa) dodržiavať jeho pokyny a príkazy<sup>396</sup>, a to doplnením ustanovenia § 5 ods. 4 Zákona o dani z príjmov, podľa ktorého je zamestnávateľom „aj daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou, pre ktorého zamestnanec vykonáva prácu podľa jeho pokynov a príkazov, alebo v jeho mene a na jeho zodpovednosť aj keď sa príjem za túto prácu na základe

---

<sup>393</sup> § 43 ods. 1 a § 44 ods. 2 Zákona o dani z príjmov.

<sup>394</sup> ROMÁNOVA, A.: *Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR*. In: Dny práva 2016 – Days of Law 2016 : časť II. Rekodifikace daní z príjmu (90 let od Englišovy daňové reformy). Masarykova univerzita, Brno, 2017. s. 242.

<sup>395</sup> Pozri: HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTRKOLEC, M.: *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. UPJŠ, Košice, 2016. s. 55 a 126 a nasl.

<sup>396</sup> Predmetná úprava sa vzťahuje najmä na manažérske pozície (napr. spoločníci, konatelia, komanditisti, či členovia orgánov spoločností), u ktorých nie je možné jednoznačne určiť, že títo zamestnanci vykonávajú prácu na základe pokynov a príkazov zamestnávateľa.

FR SR. Metodické usmernenie k uplatňovaniu ustanovenia § 5 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, február 2004.

zmluvného vzťahu vypláca prostredníctvom osoby so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí.“<sup>397</sup> Koncept skutočného zamestnávateľa bol v Zákone o dani z príjmov zakotvený už od jeho prijatia a je významným spôsobom prevencie vyhýbania sa plneniu daňových povinností prostredníctvom zneužívania výnimky uvedenej v článku 15 ods. 2 príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia<sup>398</sup> prostredníctvom tzv. medzinárodnému prenájmu pracovnej sily („hiring-out of labour“), na ktoré sa využívali cezhraničné zmluvné vzťahy. V prípade takéhoto zneužitia je potrebné, aby správca dane prekvalifikoval osobu skutočného zamestnávateľa. Napriek tomu, že z právneho hľadiska bude naďalej formálnym „právnym“ zamestnávateľom zahraničný poskytovateľ pracovnej sily, na daňové účely sa skutočným („ekonomickým“) zamestnávateľom stane slovenský objednávateľ (užívateľ) pracovnej sily, u ktorého bude nerezidentný daňovník vykonávať činnosť podľa jeho pokynov a príkazov, resp. v jeho mene a na jeho zodpovednosť. Pri prekvalifikovaní osoby zamestnávateľa, je potrebné skúmať či slovenský objednávateľ (užívateľ) pracovnej sily spĺňa základné charakteristické znaky skutočného („ekonomického“) zamestnávateľa (a to najmä: znášanie zodpovednosti a rizika za výsledky práce zamestnanca; výkon práce zamestnancom v mene zamestnávateľa; právo na výsledky práce zamestnanca; právo dávať zamestnancovi pracovné inštrukcie a pracovné úlohy; organizovanie, riadenie a kontrola vykonanej práce; práca zamestnanca je vykonávaná na mieste, ktoré kontroluje a za ktoré zodpovedá zamestnávateľ; poskytovanie výrobných a pracovných pomôcok

---

<sup>397</sup> ROMÁNOVÁ, A.: *Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR*. In: Dny práva 2016 – Days of Law 2016 : časť II. Rekodifikácie daní z príjmov (90 let od Englišovy daňové reformy). Masarykova univerzita, Brno, 2017. s. 242.

<sup>398</sup> Podľa tohto sú príjmy zo závislej činnosti, ktorú vykonáva rezident jedného zmluvného štátu v druhom zmluvnom štáte zdaniteľné len v štáte rezidencie tohto daňovníka za predpokladu, ak sú súčasne splnené všetky tri podmienky uvedené v tomto ustanovení: (a) zamestnanec sa zdržiava v druhom zmluvnom štáte (v štáte výkonu závislej činnosti) menej ako 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období začínajúcom alebo končiacom v danom roku, resp. menej ako 183 dní počas príslušného kalendárneho roka a (b) odmeny sú vyplácané zamestnávateľom alebo za zamestnávateľa, ktorý nie je rezidentom štátu, v ktorom sa činnosť vykonáva, a zároveň (c) odmeny nejdú na ťarchu stálej prevádzkarne, ktorú má zamestnávateľ v štáte výkonu činnosti.

(napr. nástroje, materiál) pre výkon činnosti; kvantifikovanie počtu odpracovaných hodín zamestnanca; určovanie počtu, kvalifikácie a ďalších požiadaviek na zamestnancov; určovanie doby, na ktorú sú zamestnanci potrební, vytváranie vhodných pracovných podmienok pre zamestnancov; zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci zamestnanca)<sup>399</sup>.

Od roku 2015 došlo k uplatneniu ďalších zmien, konkrétne došlo k zavedeniu *pravidiel nízkej kapitalizácie*, ktorá stanovuje podmienky daňovej uznateľnosti úrokov z úverov a pôžičiek v prípade tzv. podkapitalizácie. Nízka kapitalizácia je nástrojom daňového plánovania založeného na rozdielnom daňovom posúdení nákladov spojených s využitím rôznych spôsobov financovania spoločnosti, a to financovanie investorom prostredníctvom vkladu do základného imania, s ktorým sa viaže jeho odmena v podobe dividendy, a financovanie veriteľom prostredníctvom poskytnutia úveru spoločnosti, s ktorým sa viaže odmena veriteľa v podobe úroku. Všeobecne sú úroky na strane dlžníka daňovo uznaným nákladom (daňovým výdavkom) na rozdiel od dividendy, ktorá daňovým výdavkom u vyplácajúcej spoločnosti nie je. V uvedenom rozdielne spočíva hlavná motivácia financovania investícií, ale nielen investícií, prostredníctvom úveru ako vkladom investora do základného imania.<sup>400</sup> V zmysle nových pravidiel (§ 21a ods. 1 Zákona o dani z príjmov) daňovými výdavkami nie sú úroky platené z úverov a pôžičiek a súvisiace výdavky (náklady)<sup>401</sup> na prijaté úvery a pôžičky, ak je veriteľ závislou osobou vo vzťahu k dlžníkovi, a to vo výške úrokov, ktoré počas zdaňovacieho obdobia presahujú 25 % hodnoty ukazovateľa vypočítaného ako súčet výsledku hospodárenia pred zdanením a v ňom zahrnutých odpisov a

---

<sup>399</sup> FR SR: Metodické usmernenie k uplatňovaniu ustanovenia § 5 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, február 2004.

<sup>400</sup> HORNIAČEK, P.: *Pravidlá nízkej kapitalizácie v zákone o dani z príjmov*. In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa, 9/2015.

Napríklad výdavky (náklady) na znalecké posudky, poplatky za bankové záruky, provízie za sprostredkovanie pôžičky, poplatky za predčasné splatenie úveru, poplatky za správu úveru, poplatky za spracovanie úveru (napr. poplatky za posúdenie a ohodnotenie rizika, administratívne náklady).

Dôvodová správa k zákonu č. 333/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Zákon o dani z príjmov, s. 41 a HORNIAČEK, P.: *Pravidlá nízkej kapitalizácie v zákone o dani z príjmov*. In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa, 9/2015.

nákladových úrokov (tzv. **EBITDA**). Podstata nízkej kapitalizácie totiž spočíva potom v tom, že materská spoločnosť (alebo inak prepojená spoločnosť) poskytne úver dcérskej spoločnosti (alebo inak prepojenej spoločnosti) s tým, že taký úver je vyšší, ako v skutočnosti dcérska (alebo inak prepojená) spoločnosť potrebuje alebo úroky vyplácané materskej spoločnosti za poskytnutý úver sú vyššie ako trhové úroky. Namiesto vykázania kladného výsledku hospodárenia, ktorý by podliehal zdaneniu daňou z príjmov a následnej výplate dividend, dochádza k transferu ziskov zo spoločnosti prostredníctvom výplaty nákladových úrokov, ktoré sú daňovým výdavkom.<sup>402</sup> V prípade, ak vzťah závislosti vznikne v priebehu zdaňovacieho obdobia (k 1.1. zdaňovacieho obdobia veriteľ a dlžník nie sú spriaznenými osobami), do porovnania výšky nákladových úrokov od závislých osôb voči 25 % ukazovateľa EBITDA vstupujú len nákladové úroky voči spriaznenej osobe, účtované od okamihu, kedy sa veriteľ a dlžník na účely § 21a Zákona o dani z príjmov stali závislými osobami, tzn. úroky účtované v období, kedy právnická osoba ešte nebola spriaznenou osobou voči dlžníkovi nepodliehajú testovaniu podľa § 21a zákona o dani z príjmov.<sup>403</sup> Podliehajú im všetky právnické osoby, ktoré majú na území Slovenskej republiky sídlo alebo miesto skutočného vedenia, ako aj také, ktoré nemajú na území Slovenskej republiky sídlo alebo miesto skutočného vedenia, ale majú v SR stálu prevádzkareň.<sup>404</sup> Nevzťahujú sa na zákonom stanovené osoby<sup>405</sup> a

---

<sup>402</sup> HORNIAČEK, P.: *Pravidlá nízkej kapitalizácie v zákone o dani z príjmov*. In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa, 9/2015.

<sup>403</sup> Finančná správa SR: *Pravidlá nízkej kapitalizácie*.

Dostupné na:

<https://podpora.financnasprava.sk/663968-Pravidla-nizkej-kapitalizacie>.

<sup>404</sup> ROMÁNOVÁ, A.: *Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR*. In: Dny práva 2016 – Days of Law 2016 : časť II. Rekodifikácie daní z príjmov (90 let od Englišovy daňovej reformy). Masarykova univerzita, Brno, 2017. s. 243.

<sup>405</sup> Banky a pobočky zahraničnej banky, poisťovne, pobočky poisťovne z iného členského štátu EÚ, pobočky zahraničnej poisťovne, zaist'ovne, pobočky zaist'ovne z iného členského štátu EÚ, pobočky zahraničnej zaist'ovne, subjekt podľa osobitného predpisu (napr. dôchodcovské správcové spoločnosti, doplnkové dôchodkové spoločnosti, obchodníci s cennými papiermi, finanční agenti a finanční poradcovia, subjekty kolektívneho investovania, správcovská spoločnosť), lízingové spoločnosti, ktoré sú povinné predkladať Národnej banke Slovenska výkazy v súlade s Opatrením NBS č.19/2014 o predkladaní výkazu

**na tie právnické osoby, ktoré vedú jednoduché účtovníctvo** a uplatňujú sa nie len na prípady, keď je veriteľ závislou osobou vo vzťahu k dlžníkovi ale i na tzv. „back-to-back“ úvery, t. j. prípady, keď veriteľ nie je formálne závislou osobou, ale cez neho úver dlžníkovi len „pretečie“ od inej osoby, ktorá má postavenie závislej osoby<sup>406</sup>. Závislými osobami sa pri tom myslí ekonomické, personálne alebo iné prepojenie v zmysle ust. §§ 2 písm. o) a p) Zákona o dani z príjmov.

Rok 2016 priniesol ďalšie zmeny, pričom tie najvýraznejšie sa dotkli zdanenia *dividend*. Zákon o dani z príjmov sa doplnil o nové ustanovenie proti zneužívaniu, a to o § 50a, podľa ktorého „ak daňovník získa podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane.“ Takéto opatrenie môže pozostávať z viacerých opatrení alebo z ich častí a nepovažuje za skutočné v rozsahu, v akom nie je uskutočnené na základe riadnych podnikateľských dôvodov zodpovedajúcich ekonomickej realite. Prijatým opatrením dochádza k implementácii jedného z „post-BEPS“ opatrení v zmysle Smernice (EÚ) 2015/121, ktorá novelizuje smernicu o materských a dcérskych spoločnostiach. Ďalšia výrazná zmena sa dotkla dividend z hľadiska ich (ne)zahrnutia do predmetu dane z príjmov právnickej osoby, a to v zmysle sledovania kvalifikácie príjmu štátom zdroja a novelizuje § 12 ods. 7 písm. c) Zákona o dani z príjmov, podľa ktorého predmetom dane nie je „podiel na zisku (po novom už len) v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho tento podiel na zisku, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku alebo podiel na výsledku podnikania, ak nie sú predmetom dane podľa § 3 ods. 2 písm. c) a sú vyplácané právnickej osobe“. Zmeny v zdaňovaní dividend boli prijaté aj pre rok 2017, a

---

faktoringovou spoločnosťou, spoločnosťou splátkového financovania alebo lízingu spoločnosťou na štatistické účely.

<sup>406</sup> HORNIAČEK, P.: *Pravidlá nízkej kapitalizácie v zákone o dani z príjmov*. In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa, 9/2015.

to pre podiely vykázané za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1. 1. 2017. Od tohto obdobia sa budú zdaňovať i doteraz nezdaňované dividendy vyplácané obchodnými spoločnosťami<sup>407</sup> a družstvami fyzickým osobám (v sadzbe 7 % budú tvoriť osobitný základ dane) a vyplácané právnickým osobám rezidentom nezmluvných štátov alebo prijaté od právnických osôb z nezmluvných štátov – ktoré budú zdaňované osobitnou sadzbou dane vo výške 35 %. Takáto zvýšená sadzba sa uplatní aj pre fyzické osoby pokiaľ, bude príjem plynúť z/do nezmluvného štátu. Dochádza tiež k spresneniu podmienok pri vzájomnom obchodovaní prepojených osôb zakotvením definície kontrolovanej transakcie (právny vzťah alebo iný vzťah medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami, pričom aspoň jedna z nich je daňovníkom s príjmami podľa § 6 Zákona o dani z príjmov alebo právnickou osobou, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom; pričom pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti), čo prakticky znamená rozšírenie povinností vedenia transferovej dokumentácie. Spríšňujú sa sankcie pre daňovníkov, ktorí prostredníctvom transferového oceňovania<sup>408</sup> svojvoľne upravujú základ dane alebo daňovú stratu tak, že vykonávajú transakcie a/alebo uplatňujú postupy, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých zámerom i výsledkom je účelové obchádzanie a vyhýbanie sa daňovej povinnosti, resp. získanie daňovej výhody, na ktorú by inak daňovník nemal nárok. Tieto sa stanovujú až v dvojnásobnej výške, ak by daňový úrad po daňovej kontrole vyrubil daň alebo rozdiel dane daňovníkovi, ktorý mal uplatňovať pravidlá transferového oceňovania a postupoval v rozpore s pravidlami proti zneužívaniu zakotvenými v § 50a Zákona o dani z príjmov alebo podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku (teda zneužívajúc transferové ceny). Zároveň zákon o dani z príjmov umožňuje vyhnúť sa dvojnásobnej sankcii, a to ak by sa daňovník proti rozhodnutiu

---

<sup>407</sup> Nad rámec už zdaňovaných dividend a iných majetkových práv vyplácaných verejnou obchodnou spoločnosťou a komanditnou spoločnosťou.

<sup>408</sup> Tieto témy sa dotkli i novelizácie z predchádzajúcich rokov, avšak pre potreby tohto článku a z dôvodu rozsahu sa im nebudeme viac venovať. Pozri viac: KOČIŠ, M.: *Medzinárodné zdaňovanie: zmeny v ZDP v roku 2016*. In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa. 4-5/2016.

daňového úradu, ktorým dorubil daň alebo rozdiel dane, neodvolal (čím sa vlastne daňovníci nepriamo nútia nebrániť sa proti rozhodnutiam správcom dane). I v prípade „pozitívneho nálezu“ po daňovej kontrole sa nebude ukladať dvojnásobná sankcia daňovníkovi, ktorý požiadal správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia metódy ocenenia a správca dane začne daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola podaná žiadosť alebo za dve zdaňovacie obdobia predchádzajúce takémuto zdaňovaciemu obdobiu, ale daňovník nepostupoval „zneužívajúcim“ spôsobom<sup>409</sup>.

Viacere podstatné zmeny neminuli ani procesný kódex, t. j. *Daňový poriadok*. V prvom rade sa rozširujú možnosti správcom dane konať v rámci *predbežných opatrení*. Ak hrozí, že peňažná suma, ktorú mal daňovník v rámci správcom dane uloženého predbežného opatrenia<sup>410</sup> a v ním určenej lehote zložiť, zložená nebude, je rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia vykonateľné dňom jeho vydania a stáva sa exekučným titulom, pričom na jeho podklade je však možné vykonať exekúciu len prikázaním pohľadávky z účtu vedeného u poskytovateľa platobných služieb. Správca dane súčasne vhodným spôsobom vyrozumie daňový subjekt o vydaní rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia. Pokiaľ v daňovom exekučnom konaní začatom na základe tohto rozhodnutia, ak bolo vydané v období, keď daň ešte nebola vyrubená, nebola suma uložená predbežným opatrením vymožená, vykonateľné rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní alebo v skrátanom vyrubovacom konaní sa stáva exekučným titulom namiesto predbežného opatrenia a pri nich je už možné uplatniť exekúciu všetkými zákonom predvídanými spôsobmi. Zavedený bol inštitút úplne nový, a to tzv. *skrátané vyrubovacie konanie*. V ňom vydané rozhodnutie je tzv. *vyrubovacím rozkazom* a správca dane ho vydá ak daňový subjekt neodstránil v lehote určenej správcom dane nedostatky v podanom daňovom priznaní, ktoré majú vplyv na

---

<sup>409</sup> ROMÁNOVÁ, A.: *Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR*. In: Dny práva 2016 – Days of Law 2016 : časť II. Rekodifikácie daní z príjmov (90 let od Anglišovy daňovej reformy). Masarykova univerzita, Brno, 2017. s. 244.

<sup>410</sup> A to na zabezpečenie účelu daňovej kontroly, určovania dane podľa pomôcok alebo miestneho zisťovania alebo ak je odôvodnená obava, že nesplátná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevykonateľná.



výšku dane alebo uplatneného nároku a správca dane nezačal daňovú kontrolu, pričom ho vydá na základe skutočností a dôkazov, ktoré získal pri správe daní – nie ako uvádza § 63 ods. 2 Daňového poriadku pri “štandardnom” rozhodnutí, ktoré musí vychádzať zo stavu vecí zisteného v daňovom konaní (t.j. principiálne dokazovaním). Voči nemu sú výrazne obmedzené možnosti obrany, t.j. nemožno uplatniť opravné prostriedky okrem preskúmania rozhodnutia súdom a jediným prípustným prostriedkom obrany je odpor, ktorý na rozdiel od odvolania musí byť vecne odôvodnený. Doručením riadneho odporu sa zrušuje vyrubovací rozkaz a správca dane začne ex offo daňovú kontrolu – inak dňom odmietnutia odporu, resp. márnym uplynutím lehoty na podanie odporu, nadobúda rozkaz právoplatnosť<sup>411</sup>.

Jednou z prelomových zákonodarných iniciatív EÚ v posledných rokoch práve v oblasti korporatívneho zdaňovania sa stala už v prechádzajúcich častiach uvádzaná *smernica Rady (EÚ) 2016/1164* z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (označovaná ako Anti-Tax-Avoidance Directive - „ATAD“)<sup>412</sup>. Smernica predstavuje prvú iniciatívu svojho druhu na úrovni EÚ, ktorou sa majú harmonizovať opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v oblasti korporatívneho zdaňovania, ktoré text smernice reguluje. Dôraz smernice teda oproti predchádzajúcim návrhom v oblasti únieového daňového práva nespočíva na zavedení únieovej dane, harmonizácii daňového základu v rámci systému korporatívneho zdaňovania, na posilnení fungovania jednotného vnútorného trhu odstránením dvojitého zdanenia a iných administratívnych prekážok, ale na prijatí vybraných harmonizovaných opatrení boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam

---

<sup>411</sup> ROMÁNOVÁ, A.: *Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR*. In: Dny práva 2016 – Days of Law 2016 : časť II. Rekodifikácie daní z príjmov (90 let od Anglišovy daňovej reformy). Masarykova univerzita, Brno, 2017. s. 245.

<sup>412</sup> Dostupné na:

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

a agresívnemu daňovému plánovaniu v oblasti korporatívneho zdaňovania naprieč všetkými členskými štátmi EÚ<sup>413</sup>.

Prijatá smernica je jedným z opatrení, ktoré boli Európskou komisiou predstavené 28. januára 2016 ako tzv. „Balíček opatrení proti daňovým únikom (Anti-Tax Avoidance Package)“. Tento súbor opatrení, ktorý si za svoj cieľ kladie zabezpečenie jednoduchšieho, spravodlivejšieho a efektívnejšieho korporatívneho zdaňovania v EÚ, pozostáva zo:

1. smernice ATAD proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam<sup>414</sup>;
2. odporúčania proti zneužívaniu daňových zmlúv<sup>415</sup>;
3. revízie smernice o administratívnej spolupráci<sup>416</sup> a
4. komunikácie zameranej na vonkajšiu stratégiu EÚ<sup>417</sup>.

Najvýznamnejším dôsledkom uvádzaného súboru opatrení je práve prijatie smernice ATAD, ktorá bola vzhľadom na jej návrh z konca januára 2016 prijatá expresne rýchlo. Smernica bola už však

---

<sup>413</sup> *Oznámenie* Komisie Európskemu parlamentu a Rade - *Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam: ďalšie kroky k dosiahnutiu účinného zdaňovania a väčšej daňovej transparentnosti v EÚ* {COM(2016) 23 final}. Pozri tiež: CÉDELLE, A. *The EU Anti Tax Avoidance Directive: a UK perspective*. In *British Tax Review*, 2016-4. s. 491

<sup>414</sup> Návrh smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (COM(2016) 26 final z 28.01.2016).

Dostupné na:

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/SK/1-2016-26-SK-F1-1.PDF>

<sup>415</sup> Odporúčanie Komisie o vykonávaní opatrení proti zneužívaniu daňových zmlúv (C[2016] 271 z 28. 01. 2016).

Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016H0136&from=SK>

<sup>416</sup> Návrh smernice, ktorou sa zavádza oznamovanie podľa jednotlivých krajín podľa G20/OECD (COM/2016/025 final z 28.01.2016).

Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0025&from=EN>

<sup>417</sup> Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o vonkajšej stratégii pre účinné zdaňovanie (COM(2016) 24 final z 28.01.2016).

Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0024&from=sk>

menená *smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017*, ktorou sa mení *smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami*<sup>418</sup>. Text prijatej smernice inkorporuje skupinu inštitútov (v zmysle terminológie smernice opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam), konkrétne:

- obmedzenia pre odpočítateľnosť úrokov,
- zdaňovanie pri odchode (tzv. exit tax),
- všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (tzv. GAAR),
- pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (tzv. CFC pravidlá),
- pravidlá boja proti hybridným nesúladam<sup>419</sup>.

Smernica ATAD je na úrovni EÚ výnimočným „míľnikom“, ktorému nemožno uprieť snahu harmonizovať oblasť priameho zdaňovania cez inštitúty boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Vychádzajúc z textu preambuly smernice a reflektujúc Akčný Plán OECD proti erózii základu dane a presunu ziskov - BEPS, cieľom právnej úpravy je stanovenie pravidiel za účelom posilnenia priemernej úrovne ochrany proti agresívnemu daňovému plánovaniu na vnútornom trhu<sup>420</sup>. Smernica akoby sa opäť svojím účelom približovala odporúčaniu Komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, kladením dôrazu na zabezpečenie platenia daní tam, kde sa hodnota a zisky vytvárajú.

Opatrenia, ktoré zakotvuje smernica, sú v zmysle čl. 3 smernice len minimálnou úrovňou ochrany a smernicou sa *nemá brániť uplatňovaniu ustanovení vnútroštátnych predpisov alebo ustanovení založených na dohodách zameraných na zabezpečenie vyššej úrovne ochrany vnútroštátnych základov dane z príjmov právnických osôb*. Pokiaľ ide o rozsah

---

<sup>418</sup> Dostupné na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK>.

<sup>419</sup> Opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ktoré zakotvuje smernica, predstavujú, ako to uvádza preambula smernice, *pravidlá proti narúšaniu základov dane a presunu ziskov mimo vnútorného trhu*.

<sup>420</sup> Bod 3 preambuly k smernici.

Dostupné na:

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

pôsobnosti smernice, v zmysle čl. 1 sa smernica uplatňuje na všetkých daňovníkov, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb v jednom alebo vo viacerých členských štátoch, vrátane stálych prevádzkarní subjektov, ktorí sú rezidentmi na daňové účely v tretej krajine, v jednom alebo vo viacerých členských štátoch. Pôsobnosť opatrení korporatívneho zdaňovania sa teda vzťahuje nielen na domáce, ale aj na cezhraničné situácie. Je teda zrejmé, že pôsobnosť smernicou prijatých opatrení je extenzívna a existencia rozdielnych štandardov pre cezhraničné a vnútroštátne korporatívne zdaňovanie by nebola v súlade s prijatou smernicou.

Slovensko je ako členský štát EÚ povinné transponovať tieto pravidlá do svojho právneho systému v lehote do 31.decembra 2018 s tým, že ich bude povinne uplatňovať od 1.januára 2019. V prípade reverzných hybridných nesúládov je Slovensko (a ďalšie členské štáty) povinné transponovať pravidlá boja proti reverzným hybridným nesúlodom do 31.decembra 2021, pričom ich bude povinne uplatňovať od 1.januára 2022.

Slovenský zákonodarca už čiastočne implementoval jednotlivé opatrenia smernice novelizáciou Zákona o dani z príjmov z konca roku 2017<sup>421</sup>, pričom niektoré inštitúty nadobudli účinnosť už od 1. januára 2018, kým u iných je nadobudnutie účinnosti predpokladané až od 1.januára 2019. Došlo teda vo všeobecnosti k skoršej implementácii smernice do slovenského daňového zákonodarstva. Na úroveň implementácie jednotlivých opatrení bude poukázané v nasledujúcom texte.

### **Inštitút zdanenia pri odchode (tzv. exit tax)**

Až do prijatia smernice ATAD členské štáty neboli povinné zakotviť inštitút zdanenia pri odchode vo svojich národných daňových zákonodarstvách, ten bol však korigovaný judikatúrou Súdneho dvora, ktorá špecifikovala podmienky, ktoré sú nevyhnutné k nastaveniu inštitútu takým spôsobom, že bude súladný s primárnym právom EÚ<sup>422</sup>. Kým však úlohou únievej

---

<sup>421</sup> Zákonom č. 344/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Zákon o dani z príjmov.

<sup>422</sup> Je potrebné podotknúť, že inštitút prešiel v judikatúre Súdneho dvora k dnešným dňom markantným vývojom. V rozsudku C - 9/02 *Lasteyrie du Saillant* Súdny dvor judikoval, že francúzska právna úprava inštitútu zdanenia pri

judikatúry bolo odstraňovať prekážky na vnútornom trhu a upevňovať výkon základných slobôd, úlohou smernice ATAD je predchádzanie znižovania daňového základu a zdaňovanie spoločností v členskom štáte, v ktorom skutočne tvoria hodnotu a generujú zisky. Takáto kontroverzia inštitútu iba umocňuje prítomnosť potenciálneho konfliktu v tom, že prísne navrhnuté ustanovenie zdanenia pri odchode ho môže dostať do kolízie so základnými slobodami, preto má byť v rámci procesu implementácie okrem textu smernice bráný ohľad aj na požiadavky základných slobôd, na ktoré už upriamovala pozornosť doterajšia judikatúra Súdneho dvora<sup>423</sup>.

Text ustanovenia čl. 5 smernice je vo svojej podstate kodifikáciou úniovej judikatúry, najmä pokiaľ ide o konsolidáciu právnych záverov z rozsudkov *National Grid Indus* a *DMC*<sup>424</sup> a legislatívne je konštruované tak, že daňovník podlieha dani vo

---

odchode je v rozpore so slobodou usadiť sa, a zakladá rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o premiestnenie rezidencie z členského štátu do iného štátu. Ak by pán Lasteyrie du Saillant zostal vo Francúzku a nepresunul svoju rezidenciu do Belgicka, tak by nepodliehal zdaneniu v hodnote nerealizovaných ziskov (a zdanený vo Francúzsku by bol len v prípade realizovaného zisku). Súdny dvor zároveň zdôraznil, že transfer daňovej rezidencie sám osebe neimplikuje vyhýbanie sa daňovej povinnosti.

Obdobnú komparáciu s ohľadom na presun rezidencie vnútroštátne a cezhranične realizoval vo svojej rozhodovacej činnosti Súdny dvor aj v prípade C - 470/04 *N*. Ako uviedol Súdny dvor, „daňovníkovi vznikla len na základe tohto premiestnenia daňová povinnosť k dani z príjmov, ktoré ešte nedosiadol, a teda nimi nedisponoval, zatiaľ čo v prípade, ak by bol naďalej rezidentom Holandska, boli by výnosy zdaňované iba v čase, keď a v rozsahu, v akom by boli skutočne dosiahnuté. Toto rozdielne zaobchádzanie je spôsobilé odradiť dotknutú osobu od premiestnenia jej domicilu mimo Holandska“. Ďalšie významné skutočnosti, ktoré boli v rozsudku judikované, spočívali v tom, že prípadné odloženie platenia odchodovej dane nemá byť podmienené požiadavkou poskytnutia zábezpeky daňovníkom. Súdny dvor tiež zdôraznil, že ak dôjde k poklesu hodnoty podielov potom, čo bude premiestnený domicil, členský štát „odchodu“ má takéto zníženie hodnoty brať do úvahy, ak sa tak neudeje v novom štáte dominilu. Nakoniec Súdny dvor preto judikoval, že taká právna úprava, ktorá podmieňuje poskytnutie odkladu platenia tejto dane poskytnutím zábezpeky a ktorá vôbec neberie do úvahy zníženie hodnoty, ku ktorému môže dôjsť po premiestnení domicilu dotknutej osoby a ktoré nebolo zohľadnené hosťiteľským členským štátom, je v rozpore s čl. 43 zmluvy o EÚ (slobodou usadiť sa).

<sup>423</sup> PEETERS, S. *Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool*. In *EC Tax Review*, 2017-3, s. 124

<sup>424</sup> Tamtiež, s. 128

výške rovnajúcej sa trhovej hodnote prevedených aktív v čase odchodu aktív zníženej o ich hodnotu na daňové účely v prípadoch uvádzaných v čl. 5 smernice<sup>425</sup>. Príčom legislatívne znenie inštitútu je podporené nasledovnými skutočnosťami:

- „odchodová daň“ sa má uplatňovať iba v prípadoch cezhraničných presunov majetku medzi spoločnosťami, resp. stálymi prevádzkarňami, a nevzťahuje sa na presuny majetku (aktív) vo vnútroštátnom rámci,
- členské štáty sú povinné implementovať inštitút tak, aby sa stal v národných daňových zákonodarstvách účinným najneskôr od 1. januára 2020 (práve vo vzťahu k tomuto inštitútu je implementačná lehota o rok predĺžená),
- text ustanovenia počíta, súladne s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, s možnosťou odloženia platby „odchodovej dane“ a jej následným zaplatením v splátkach rozvrhnutých na 5 rokov, ale to len v prípadoch relokácií vo vnútri EÚ (pri odchodoch z členského štátu EÚ do iného členského štátu EÚ alebo krajiny, ktorá je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore),
- rozloženie „odchodovej dane“ a jej platenie v splátkach má za následok platenie úrokov, ktoré sa majú uplatňovať a vypočítavať podľa platnej právnej úpravy v štáte „odchodu“ a smernica ich vyberanie žiadnym spôsobom neunifikuje,

---

<sup>425</sup> Konkrétne, ak:

- a) daňovník prevádza aktíva zo svojho ústredia do svojej stálej prevádzkarne v inom členskom štáte alebo v tretej krajine, pričom členský štát, v ktorom sa nachádza ústredie, už nemá právo zdaníť prevedené aktíva z dôvodu prevodu;
- b) daňovník prevádza aktíva zo svojej stálej prevádzkarne v členskom štáte do svojho ústredia alebo do inej stálej prevádzkarne v inom členskom štáte alebo v tretej krajine, pričom členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, už nemá právo zdaníť prevedené aktíva z dôvodu prevodu;
- c) daňovník prevádza svoju daňovú rezidenciu do iného členského štátu alebo tretej krajiny s výnimkou tých aktív, ktoré zostávajú skutočne spojené so stálou prevádzkarňou v prvom členskom štáte;
- d) daňovník prevádza podnikateľskú činnosť vykonávanú jeho stálou prevádzkarňou z jedného členského štátu do iného členského štátu alebo tretej krajiny, pričom členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, už nemá právo zdaníť prevedené aktíva z dôvodu prevodu.

- smernica zakotvuje možnosť žiadať aj poskytnutie záruky od daňovníka ako podmienku odkladu platby (to musí však byť odôvodnené skutočným a preukázateľným rizikom, že dané sumy nebudú uhradené),
- v taxatívne vymenovaných prípadoch text smernice stanovuje, kedy má byť odklad dane prerušený a daňový dlh sa stane vymáhateľným (napr. ak daňovník vstupuje do konkurzu alebo je v likvidácii, alebo ak sa prevedené aktíva predali, alebo ak sa následne prevádzajú do tretej krajiny, atď.),
- inštitút zdaňovania pri odchode je založený na udelení „výnimky v zdaňovaní - tzv. step up“ (štátom odchodu), aby sa predišlo dvojitému zdaneniu medzi štátmi a spočíva na tej skutočnosti, že pre účely zdaňovania a výpočet daňového základu je rozhodujúca trhovú hodnotu aktív v čase realizácie odchodu<sup>426</sup>. Opakom situácie je stav dvojitého nezdanenia, keď štát odchodu nevyberá odchodovú daň. Nevyhnutnosťou je dosiahnutie zhody ohľadne výšky trhovej hodnoty prevádzaných aktív alebo majetku medzi štátom odchodu a štátom príchodu.

Slovenský zákonodarca implementoval inštitút zdanenia pri odchode do Zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1. januára 2018 (čím dochádza k skoršej implementácii ustanovenia) v rámci novelizovaných ustanovení § 17f) - „Zdanenie pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka do zahraničia“ a § 17g) - „Osobitná úprava platenia dane pri presune majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka“. Osobitosť implementovaného inštitútu spočíva v súlade s tým, čo uvádza dôvodová správa, v tom, že predmetom zdanenia bude majetok presunutý mimo územia SR, kedy nedochádza k jeho skutočnému predaju, t. j. nenastáva zmena právneho vlastníka tohto majetku, avšak presunom SR stráca právo zdaňovať tento majetok.

---

<sup>426</sup> Podľa čl. 5 ods. 5 smernice „ak sa majú aktíva, daňová rezidencia alebo podnikateľská činnosť vykonávaná stálou prevádzkarňou previesť do iného členského štátu, uvedený členský štát akceptuje hodnotu, ktorú stanovil členský štát daňovníka alebo stálej prevádzkarne, ako počítačnú hodnotu aktív na daňové účely, okrem situácie, ak táto hodnota neodráža trhovú hodnotu“.

Zdanenie pri odchode bude vyčíslené *v osobitnom základe dane* sadzbou dane 21 %<sup>427</sup>.

V rámci konzultácií k vládneému návrhu zákona sa ako najzávažnejšie ukázali otázky, akým spôsobom sa bude počítat' reálna hodnota, čo všetko sa bude vlastne zdaňovať a či sa bude v čase odchodu platiť „zábezpeka na daň“. Vzhľadom k realizovanej implementácii ustanovenia sa slovenský zákonodarcia rozhodol zakotviť ustanovenie inštitútu v zmysle pridržania sa „minimálneho štandardu ochrany“, ktorý zakotvuje smernica. So zreteľom na tabuľku zhody k preberanému ustanoveniu však preberaný inštitút v jeho národnej legislatívnej podobe dôkladne reflektuje čl. 5 smernice a jeho jednotlivé odseky.

Právna úprava hovorí v súvislosti s inštitútom zdanenia pri odchode o osobitnom základe dane a jeho výpočte, ktorý predstavuje buď 1. rozdiel medzi reálnou hodnotou<sup>428</sup> presunutého majetku v čase presunu majetku do zahraničia a zákonom ustanovenými daňovými výdavkami a hodnotou zásob v zdaňovacom období (pokiaľ ide o presun majetku do zahraničia) alebo 2. reálna hodnota presunutého majetku a záväzkov v čase presunu podnikateľskej činnosti alebo odchodu daňovníka do zahraničia (zmena rezidencie daňovníka). Celkový osobitný základ dane zároveň nesmie mať zápornú hodnotu.

V nasledovnom ustanovení § 17g) je zakotvená osobitná úprava platenia „odchodovej dane“, čo nie je síce výrazom legislatívnej techniky úniového normotvorcu, ale je v súlade s obsahovou a štruktúrnou systematikou Zákona o dani z príjmov, ktorý sa stal akýmsi komplexom materiálnych a procesných daňovo-právnych noriem<sup>429</sup>. Ustanovenie § 17g) vo svojich odsekoch oprávňuje daňovníka na zaplatenie odchodovej dane (vypočítanej podľa predchádzajúceho ustanovenia) buď jednorazovo, alebo v splátkach

---

<sup>427</sup> Pozri bližšie bod 44 dôvodovej správy k vládneému návrhu zákona.

Dostupné na:

<http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&ZakZborID=13&CisObdobia=7&CPT=651>

<sup>428</sup> Čo predstavuje reálnu hodnotu definuje zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov v ustanovení § 27.

<sup>429</sup> BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. EPOS, Bratislava, 2015, s. 295



rozvrhnutých najviac na dobu 5 rokov, počnúc rokom, v ktorom bola daň vyrubená. Platenie dane v splátkach povoľuje správca dane na žiadosť daňovníka, pričom výšku splátky dane a lehotu splatnosti splátok určí správca dane v rozhodnutí. Proti rozhodnutiu o platení dane v splátkach nemožno podať odvolanie. Lehotu určenú v rozhodnutí o povolení platenia dane v splátkach nemožno predĺžiť, ani odpustiť jej zmeškanie. Zákonodarca využil tiež možnosť zabezpečiť dlžnú sumu záložným právom v prípade existencie preukázateľného alebo skutočného rizika, že daňová povinnosť nebude prostredníctvom splátok uhradená<sup>430</sup>. Taktiež v ods. 6 § 17g) normotvorca v súlade so smernicou zakotvuje, že za dobu povoleného platenia dane v splátkach zaplatí daňovník úrok zo sumy povolenej splátky. Pritom nezaplatenie splátky dane vo výške a v lehote určenej správcom dane v rozhodnutí má za následok splatnosť celej sumy neuhradenej dane<sup>431</sup>.

Napriek tomu, že v začiatkoch vývoja rozhodovacej činnosti bola odchodová daň považovaná za obmedzujúce opatrenie vnútorného trhu, pod vplyvom zmien daňovej politiky v posledných rokoch sa od právne záväzného inštitútu zdanenia pri odchode očakáva ešte vyššia miera súladu s primárnym právom.

Úniový normotvorca pretavil závery rozhodovacej činnosti Súdneho dvora do čl. 5 smernice ATAD, avšak bez hlbšieho zváženia a zamyslenia sa nad argumentačnými prístupmi a ich dôsledkami, ktoré musia daňovníci na vnútornom trhu znášať. Možnosti pozitívneho dopracovania právnej úpravy a zabezpečenia väčšej flexibility inštitútu takto ostali, podľa nášho názoru, nevyužitú. Právna úprava inštitútu sa v naznačenej podobe -

---

<sup>430</sup> To však neplatí v prípadoch, ak výška odchodovej dane nepresahuje 3000 EUR.

<sup>431</sup> Rovnako je v súlade so smernicou podľa ods. 8 ustanovenia § 17g) daň splatná do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom daňovník

1. majetok alebo podnikateľskú činnosť vykonávanú prostredníctvom stálej prevádzkarne daňovník predal alebo iným spôsobom previedol,
2. majetok následne presunul do iného štátu, ako je štát uvedený v odseku 1,
3. sa stal daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v inom štáte, ako je štát v odseku 1,
4. podnikateľská činnosť vykonávaná stálou prevádzkarňou daňovníka sa následne presunula do iného štátu, ako je štát uvedený v odseku 1,
5. je na daňovníka vyhlásený konkurz alebo sa daňovník zrušuje s likvidáciou.

perfektne podľa vzoru únieovej úpravy - stihla (s určitým časovým náskokom) preniesť už na slovenskú legislatívnu úroveň. Neujasnenosť niektorých otázok, však, ostala naďalej sporná, čo sa podľa nášho názoru týka predovšetkým:

- potenciálnej kolízie neposkytnutia možnosti odkladu platenia dane vo vzťahu k tretím krajinám a slobodou voľného pohybu kapitálu;
- vysokým úrokovým zat'azžením pri odklade platenia dane, čo znemožňuje deklarovaný zamýšľaný účel právnej úpravy<sup>432</sup>;
- absenciou identifikácie kritérií proporcionality zábezpeky na daň (v prípade slovenskej právnej úpravy bola legislatívne uprednostnená možnosť zriadenia záložného práva).

Nedôslednosť „osobitnej“ právnej úpravy odchodovej dane spočíva tiež v nesúrodnej aplikácii aj špeciálnej úpravy (odklad platenia dane) aj všeobecnej úpravy Daňového poriadku (úroky).

Súdny dvor EÚ však v nedávnej rozhodovacej činnosti začal raziť cestu „späť na začiatok“, argumentujúc, že pravidlá zdanenia pri odchode majú byť rovnako uplatniteľné nielen v rámci korporatívneho zdaňovania, ale aj vo vzťahu k fyzickým osobám<sup>433</sup>. Boj proti daňovým únikom (ako nástroj daňovej politiky so silnou argumentačnou oporou v judikatúre Súdneho dvora), podľa nášho názoru, čoraz väčšmi nachádza cestu približovania sa primárnemu právu.

---

<sup>432</sup> Slovenská právna úprava v zmysle ustanovenia § 57 ods. 5 Daňového poriadku stanovuje výpočet úroku pri odklade dane vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň, ktorý nasleduje po dni splatnosti dane; **najmenej však vo výške 10 % ročne**, čo podľa nášho názoru nie je zanedbateľné a nastrbuje právne názory, v zmysle ktorých je neproporcionálnym len okamžitý výber dane. Ako je konštatované v odbornej literatúre, v zásade nie je žiadny rozdiel medzi situáciou, keď spoločnosť zaplatí odchodovú daň okamžite a k splneniu svojej daňovej povinnosti využije bankový úver, ako by mala zvoliť možnosť odkladu platenia dane s uplatnenými úrokmi.

Bližšie k tomu: THÖMMES, O. - LINN, A. *Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?* In Intertax, 2012-8/9, s. 491.

<sup>433</sup> Podrobnejšie k problematike pozri: BONK, F.: *Inštitút zdanenia pri odchode ako nástroj boja proti daňovým únikom v Európskej únii*. In: Justičná revue, 2018-4, s. 464 a n.

## Inštitút pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti (tzv. CFC pravidlá)

Ďalšie opatrenie smernice, ktorého implementácia sa ukázala vďaka jeho absencii v doterajšej slovenskej právnej úprave ako nevyhnutná, predstavujú pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (tzv. CFC<sup>434</sup> pravidlá). CFC pravidlá sú špecifickým inštrumentom proti zneužívaniu daňového systému, ktorý má v súlade s cieľom smernice brániť presunom ziskov do jurisdikcií s nízkou úrovňou zdaňovania. Podľa preambuly smernice majú CFC pravidlá za následok opätovné pripísanie príjmov nízko zdaňovanej kontrolovanej dcérskej spoločnosti jej materskej spoločnosti. Materská spoločnosť sa potom stáva zdaniteľnou v súvislosti s týmito pripísanými príjmami v štáte, v ktorom je rezidentom na daňové účely<sup>435</sup>. CFC pravidlá sú už síce súčasťou daňových systémov západoeurópskych štátov od sedemdesiatych rokov minulého storočia, vo vzťahu k Slovenskej republike ide však o nový inštitút, ktorý je len výrazom implementácie smernice ATAD a predstavujú tak nový prvok slovenského daňového systému. Napriek tomu práve implementácia tohto inštitútu pod vplyvom novelizácie Zákona o dani z príjmov (č. 344/2017 Z. z.) vzbudila mnohé kontroverzie.

Smernica ATAD vymedzuje v čl. 7 kumulatívne podmienky, na základe ktorých má byť daňovník považovaný za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť. Kontrolovaná zahraničná spoločnosť má byť identifikovaná, ak:

- a) *v prípade subjektu, daňovník samotný alebo spolu so svojimi prepojenými podnikmi má priamo alebo nepriamo viac než 50 % hlasovacích práv alebo priamo či nepriamo vlastní viac než 50 % kapitálu alebo má nárok na viac než 50 % zisku dotknutého subjektu; a*
- b) *skutočná daň z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatil subjekt alebo stála prevádzkareň, je nižšia ako rozdiel medzi daňou z príjmov právnických osôb, ktorá by bola danému subjektu alebo stálej prevádzkarni vypočítaná v uplatniteľnom systéme dane z príjmov právnických osôb*

---

<sup>434</sup> „Controlled foreign company“

<sup>435</sup> Bod 12 preambuly k smernici. Tiež: BONN, J. S. *CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive*. In *EC Tax Review*, 2017-3, s. 146

*v členskom štáte daňovníka, a skutočnou daňou z príjmov právnických osôb, ktorú subjekt alebo stála prevádzkareň zaplatili.*

V prípade, ak je subjekt alebo stála prevádzkareň považovaný za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť, členský štát daňovníka zahrnie do základu dane:

- a) nerozdelený príjem subjektu alebo príjem stálej prevádzkarne odvodený z v smernici uvádzaných kategórií<sup>436</sup>;
- b) nerozdelený príjem subjektu alebo stálej prevádzkarne plynúci z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu.

Práve v súvislosti s bodom b) legislatívnej konštrukcie ustanovenia čl. 7 ods. 2 smernice je nevyhnutným poukázať na vplyv rozsudku **Cadbury Schweppes**<sup>437</sup>. Práve v tomto rozsudku bola posudzovaná kompatibilita britských CFC pravidiel so základnými slobodami v úniomom práve. Smerodajným vo veci samej bolo totiž posúdenie situácie, či nedošlo k rozdielnemu zaobchádzaniu kvôli skutočnosti, že rezident Spojeného Kráľovstva platí na základe právnej úpravy o ovládaných spoločnostiach vyššiu daň - čomu by tak nebolo v prípade, ak by dcérske spoločnosti boli usadené v Spojenom Kráľovstve<sup>438</sup>.

---

<sup>436</sup> Akými sú podľa textu smernice úroky, licenčné poplatky, dividendy, príjem z finančného leasingu, príjem z poisťovacích, bankových a iných finančných činností, ako aj príjem z fakturačných spoločností s pridanou nulovou alebo nízkou ekonomickou hodnotou.

<sup>437</sup> C - 196/04 z 12. septembra 2006.

<sup>438</sup> Spoločnosť rezident v zásade nie je daňovníkom dane právnickej osoby, ktorej predmetom sú zisky jej dcérskych spoločností v čase, keď ich dosiahli. Treba však poukázať na jednu výnimku, ktorú obsahovala britská právna úprava. Tá spočívala v tom, že zisky OZS – to znamená, podľa znenia uvedenej právnej úpravy uplatniteľnej v čase skutkových okolností vo veci samej, zahraničnej spoločnosti, ktorú vlastní v rozsahu viac ako 50 % spoločnosť rezident – sú pripočítané spoločnosti rezidentovi a táto je daňovníkom dane vyberanej z tohto zisku, pričom si uplatní odpočet zaplatenej dane, ktorú OZS zaplatila v štáte, kde je usadená. Ak sú tieto zisky vyplatené následne vo forme dividend spoločnosti rezidentovi, daň zaplatená touto spoločnosťou v Spojenom kráľovstve zo ziskov dosiahnutých OZS je považovaná za dodatočnú daň zaplatenú OZS v zahraničí a zakladá právo na odpočet zaplatenej dane z dane, ktorú má povinnosť zaplatiť spoločnosť rezident z týchto dividend.

CFC pravidlá predstavujú mechanizmus proti zneužitiu práva<sup>439</sup>. Ako sa uvádza v rozsudku, „*ak spoločnosť rezident založila OZS v členskom štáte, v ktorom bola nižšie zdanená v zmysle právnej úpravy o OZS, zisky dosiahnuté takouto ovládanou spoločnosťou sú na základe tejto právnej úpravy pripočítané spoločnosti rezidentovi, ktorý je daňovníkom dane z týchto ziskov. Naopak keď ovládaná spoločnosť bola založená a je zdanená v Spojenom kráľovstve alebo v štáte, v ktorom sa na ňu nevzťahuje nižšia úroveň zdanenia v zmysle uvedenej právnej úpravy, táto právna úprava nie je uplatniteľná a v súlade s právnou úpravou Spojeného kráľovstva týkajúcou sa dane z príjmov právnickej osoby, spoločnosť rezident nie je, za takýchto okolností, daňovníkom dane zo ziskov, ktoré dosiahla kontrolovaná spoločnosť*“<sup>440</sup>.

Smerodajné je ďalej posúdenie Súdnyim dvorom podľa právneho názoru ktorého „*je nepochybné, že z právnej úpravy o OZS vyplýva rozdiel v zaobchádzaní medzi spoločnosťami rezidentmi v závislosti od úrovne zdanenia spoločnosti, v ktorej majú majetkovú účasť na základnom imaní zabezpečujúcu jej ovládnutie. Tento rozdiel v zaobchádzaní vytvára daňovú nevýhodu v neprospech spoločnosti rezidenta, na ktoré sa uplatňuje právna úprava o OZS*“<sup>441</sup>. Teda Súdny dvor dospel k tomu, že v danej situácii ide o nerovnaké zaobchádzanie, keďže rezident Spojeného kráľovstva podlieha zdaneniu na ziskoch iných právnických osôb - k čomu by v prípade výlučne domácej situácie nedošlo<sup>442</sup>. Súdny dvor takto judikoval, že CFC pravidlá, resp. právna úprava o OZS predstavujú obmedzenie slobody usadiť sa na základe ustanovení zmluvy o ES<sup>443</sup>. V ďalšom posúdení preto Súdny dvor obrátil svoju

---

<sup>439</sup> LANG, M. - PISTONE, P. - SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. IBFD, Amsterdam, 2010, s. 198.

<sup>440</sup> Bod 44 rozsudku C - 196/04.

Teda zjednodušene, ak materská spoločnosť založí dcérsku spoločnosť v krajine s nižšou úrovňou zdanenia, zisky dcérskej spoločnosti by boli v súvislosti so zdanením pripočítané materskej spoločnosti. Ak by však bol daňový režim v krajine založenia dcérskej spoločnosti menej výhodný (vyššia daňová sadzba), v tom prípade budú zisky podliehať zdaneniu v krajine založenia dcérskej spoločnosti. Ak by boli dcérske spoločnosti založené v tom istom štáte, kde je založená aj materská spoločnosť, v tom prípade budú zisky spoločností zdaňované osobitne.

<sup>441</sup> Body 43 a 45 rozsudku C - 196/04.

<sup>442</sup> SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Linde, Vienna, 2016. s. 106

<sup>443</sup> Tamtiež, s. 106

pozornosť na ďalšiu prejudiciálnu otázku, a to „či môže byť táto právna úprava opodstatnená z dôvodov boja proti daňovým únikom, a to aj napriek tomu, že spôsobuje diskrimináciu alebo obmedzenie slobody usadiť sa“<sup>444</sup>. Súdny dvor nakoniec judikoval, že opatrenie obmedzujúce slobodu usadiť sa (CFC pravidlá) môže byť odôvodnené vtedy, „ak je účelom takéhoto obmedzenia zamedziť konaniam, ktoré spočívajú vo vytvorení vyslovene umelých konštrukcií zhabených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa inak splatnej dani zo zisku dosiahnutého činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území“<sup>445</sup>.

V rámci procesu implementácie smernice majú teda členské štáty možnosť výberu, aký prístup si vo vzťahu k národnej daňovej legislatíve v súvislosti s preberaním inštitútu zvolia. A teda či sa v prípade výpočtu základu dane bude základ dane kreovať tým spôsobom, že sa doň budú zahŕňať príjmy podľa jednotlivých v smernici špecifikovaných kritérií, alebo príjem plynúci z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu<sup>446</sup>.

Implementačný proces bol práve s ohľadom na inštitút CFC pravidiel poznamenaný špecifikami, a tie spočívajú v tom, že právna úprava sa má stať oproti ďalším implementovaným inštitútom účinnou až od 1. januára 2019. Okrem toho sa v rámci postupu vládneho návrhu zákona medzi jednotlivými čítaniami prijal aj pozmeňovací návrh, ktorý by rozšíril aplikovateľnosť pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti aj na fyzické osoby<sup>447</sup>. Nakoniec však, napriek vyvinutému mediálnemu tlaku<sup>448</sup> sa po

---

<sup>444</sup> Bod 27 rozsudku C - 196/04.

<sup>445</sup> Bod 55 rozsudku. Obdobne uviedol generálny advokát Léger v bode 49 svojich návrhov: „*Prekážka Zmlouvou garantovanej slobody voľného pohybu je odôvodnená bojom proti daňovým únikom len vtedy, ak špecifickým predmetom dotknutej právnej úpravy je vylúčiť daňové zvyhodnenie vyslovene umelých konštrukcií, ktorých cieľom je obísť vnútroštátne právo*“.

<sup>446</sup> Bližšie pozri: KAČALJAK, M.: *Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku*. In: I. slovensko-české dni daňového práva na tému „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam“. UPJŠ, Košice, 2017, s. 197 a n.

<sup>447</sup> Obdobne tento implementačný variant uvádza aj: BONN, J. S. *CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive*. In *EC Tax Review*, 2017-3, s. 151.

<sup>448</sup> Pozri napr.: <https://dennikn.sk/blog/apple-zaplati-za-ucelovu-danovu-schemu-13-mld-eur-slovenski-oligarchovia-nic-zatial/>.

Alebo:

treťom čítaní aplikovateľnosť pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti obmedzuje len na oblasť korporatívneho zdaňovania, teda len na daň z príjmov právnických osôb, čo je súladné so samotnou smernicou, ale na druhej strane podryva skutočný a vážny záujem zákonodarcu v boji s daňovými únikmi v oblasti priameho zdaňovania a v úsilí o elimináciu daňových rajov.

Implementované ustanovenie CFC pravidiel v Zákone o dani z príjmov, ktoré sa má stať účinným od roku 2019, však nie je v slovenskej právnej úprave revolučné a nejde nad rámec toho, ako je legislatívne upravené v smernici ATAD<sup>449</sup>.

### **Inštitút hybridných nesúlado**

Pôvodne smernica ATAD zaviedla pravidlo, podľa ktorého, ak dôjde z dôvodu hybridného nesúladu k dvojitému odpočtu, odpočet sa umožní len v tom členskom štáte, v ktorom má platba svoj zdroj. V prípade, keď hybridný nesúlad vedie k odpočtu bez zahrnutia

---

<https://dennikn.sk/966896/podla-krajniaka-sa-vacsina-poslancov-pomylila-nevedeli-ze-hlasuju-o-zdaneni-oligarcho>/  
Alebo:

<https://dennikn.sk/964508/poslanci-podrzali-oligarcho-neschvalili-ich-zdanie-v-schrankach/>

<sup>449</sup> Na základe ustanovenia § 17h) prijatej právnej úpravy Zákona o dani z príjmov kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou daňovníka sa rozumie právnická osoba alebo subjekt so sídlom v zahraničí, ak

- a) daňovník podľa § 2 písm. d) druhého bodu sám alebo spolu so závislými osobami podľa § 2 písm. n) až r) má priamy podiel alebo nepriamy podiel na základnom imaní viac ako 50 %, má priamy podiel alebo nepriamy podiel na hlasovacích právach viac ako 50 % alebo má nárok na podiel na zisku tejto právnickej osoby alebo subjektu viac ako 50 % a
- b) daň z príjmov právnickej osoby platená kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v zahraničí je nižšia ako rozdiel medzi daňou z príjmov právnickej osoby kontrolovanej zahraničnej spoločnosti vypočítanou podľa § 17 až 29 a daňou z príjmov právnickej osoby, ktorú by platila kontrolovaná zahraničná spoločnosť v zahraničí.

V ďalších odsekoch právna úprava špecifikuje, kedy sa za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť považuje aj stála prevádzka daňovníka v zahraničí, zvyrazňuje uplatniteľnosť transakčného prístupu - kedy sú súčasťou základu dane u daňovníka aj príjmy kontrolovanej zahraničnej spoločnosti plynúce z opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré nie sú skutočné a ktoré boli vykonané za účelom získania daňovej výhody, a v ďalších odsekoch upravuje pravidlá pre úpravu základu dane.

zodpovedajúceho príjmu do základu dane, členský štát platiteľa odpočet takejto platby zamietne. Smernica tým chce zabrániť tomu, aby obchodné spoločnosti využívali situácie, pri ktorých jednotlivé členské štáty nejednotne zaobchádzajú s tým istým príjmom alebo subjektom na daňové účely (hybridné nesúlady).

Smernica 2017/952/EÚ novelizovala pôvodné vymedzenie kategórie „hybridný nesúlad“, pričom došlo okrem iného aj k výraznému rozšíreniu tohto pojmu<sup>450</sup>, k precizovaniu pravidiel boja proti hybridným nesúladom a ich komplexnejšej neutralizácii vzhľadom na to, že pôvodná smernica ATAD sa vzťahuje iba na hybridné nesúlady, ktoré vznikajú pri vzájomnom vzťahu medzi systémami zdaňovania príjmov právnických osôb členských štátov. Bolo preto potrebné rozšíriť pôsobnosť smernice aj na hybridné nesúlady, na ktorých sa podieľajú tretie krajiny, aby sa zabezpečili pravidlá konzistentné s pravidlami odporúčanými v správe OECD o neutralizácii účinkov hybridných nesúladných schém<sup>451</sup>. V nadväznosti na to novela smernice ATAD ustanovuje pravidlá o hybridných prevodoch, importovaných nesúladoch a predkladá riešenie celej škály výsledných dvojitého odpočtov, aby sa daňovníkom zabránilo vo využívaní pretrvávajúcich právnych medzier.

Smernica 2017/952/EÚ okrem inovovaných pravidiel boja proti hybridným nesúladom zaviedla aj **pravidlo proti reverzným hybridným nesúladom**<sup>452</sup>, zahŕňa teda aj pravidlá týkajúce sa hybridných nesúladov s tretími krajinami, ak aspoň jedna zo zúčastnených strán je právnickou osobou, ktorá je daňovníkom alebo v prípade reverzných hybridov subjektom v členskom štáte, ako aj pravidlá o importovaných nesúladoch. Následne by sa pravidlá o hybridných nesúladoch a nesúladoch týkajúcich sa daňovej rezidencie mali uplatňovať na všetkých daňovníkov, ktorí v členskom štáte podliehajú dani z príjmov právnických osôb,

---

<sup>450</sup> Pozri novelizovaný čl. 9 smernice 2017/952/EÚ.

<sup>451</sup> Záverečné správy o 15 akčných bodoch OECD proti BEPS boli sprístupnené verejnosti 5.októbra 2015 a Rada tento výsledok privítala v dokumente „**Záverý Rady o zdaňovaní právnických osôb – narúšanie základu dane a presun ziskov**“ z 8.decembra 2015.

<sup>452</sup> Pozri čl. 9a a 9b smernice 2017/952/EÚ.



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

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

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

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

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

- odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou investora a

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

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

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

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

Povinnosť implementácie ustanovení smernice je pre členské štáty ohraničená lehotou 31. decembra 2019. V prípade reverzných hybridných nesúladov je Slovensko (a ďalšie členské štáty) povinné transponovať pravidlá boja proti reverzným hybridným nesúladom do 31. decembra 2021, pričom ich bude povinne uplatňovať od 1. januára 2022<sup>453</sup>.

## **2. Daňová kontrola ako jeden z nástrojov odhaľovania daňových únikov**

**(M. Bujňáková)**

Daňová kontrola patrí k významným nástrojom efektívneho výberu daní, kde by mala pôsobiť ako podporný inštitút, ktorý má preventívnu, ale aj represívnu povahu. V podnikateľskom prostredí určite nepatrí daňová kontrola k populárnym inštitútom, ale je nevyhnutné pohľad na výkon daňovej kontroly, ale aj jej účinnosť neustále zdôrazňovať a legislatívne upravovať tak, aby nebola strašiakom, ale naopak účinným nástrojom pri plnení daňových povinností.

---

<sup>453</sup> Čl. 2 smernice 2017/952/EÚ.

Dostupné na:

[https://eur-lex.europa.eu/legal-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK)

[content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK.](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=SK)

Úvodom sme poznamenali že daňová kontrola má plniť preventívnu funkciu. Prevencia je oveľa lacnejším a prijateľnejším riešením ako samotná represia. Ale treba poznamenať, že v tomto prípade je nevyhnutnosť vzájomnej spolupráce všetkých zainteresovaných na jednej strane a dodržiavanie zákonných ustanovení jednotlivými subjektami, ktoré sú daňovej kontrole podrobené.

Daňová kontrola je základným aktom daňového konania a na daňové účely sa ňou rozumie podrobné preskúmanie účtovných prípadov a všetkých dokladov potrebných na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti. Daňová kontrola by mala preverovať prípustnosť, prípadne akceptovateľnosť právnych úkonov vo vzájomných záväzkových vzťahoch daňových subjektov z pohľadu daňových následkov. Daňovými následkami v konkrétnom prípade je vznik daňových povinností podľa hmotnoprávnych daňových predpisov.

Daňové právo má hmotnoprávnu úpravu na ktorú bezprostredne nadväzuje procesná úprava, ktorú predstavuje Daňový poriadok. Tento zákon vo svojich úvodných ustanoveniach deklaruje rozsah výkonu daňovej kontroly a to taký, ktorý je nevyhnutný na dosiahnutie účelu.<sup>454</sup>

Dôležitou úlohou daňového práva procesného je aj odhaľovanie daňových únikov. Daňový únik je vo všeobecnosti charakterizovaný ako neplnenie si daňovej povinnosti v rozpore so zákonom<sup>455</sup> Základným vnútroštátnym právnym prostriedkom na odhaľovanie takejto nezákonnej činnosti je inštitút daňovej kontroly. Právna úprava daňovej kontroly je priamo upravená v daňovom poriadku. Ide o ustanovenia, ktoré majú slúžiť predovšetkým na odhaľovanie daňových únikov ale aj na ich predchádzanie. Pokiaľ hovoríme o daňovom uniku treba poznamenať, že ide o pojem pomerne frekventovaný, aj keď z pohľadu právu nie úplne a zrejme zafinovaný.

---

<sup>454</sup> Pozri § 44 ods1 zákona č.563/2009 Z.z.

<sup>455</sup> PŮRY, F.: *Daňový únik – meze legální daňové optimalizace*. In: Trestní právo daňové. Sborník příspěvku z I.mezinárodní konference konané 27.10.2006. C.H.Beck, Praha, 2007, s 1-10.

Dane existujú prakticky od obdobia vzniku organizačných foriem spoločnosti a ich vývoj súvisí s rozvojom štátu a s upevňovaním peňažného hospodárstva. Vývoj daní je odrazom zmien, ktorými prechádzala celá naša spoločnosť, odrazom zmien na fungovaní štátu, na hospodárstve, obchode, je odrazom chápania pojmov spravodlivosti a dobra.<sup>456</sup> Dane predstavujú spoločenský fenomén, ktorý v sebe zahŕňa ekonomické, právne, sociálne, sociologické, morálne i psychologické aspekty.<sup>457</sup> Všetky tieto skutočnosti predurčujú dane a daňové právo ako fenomén, ktorému je potrebné venovať osobitnú pozornosť. Nehovoriac o tom, že konzervativizmus zakorenený v práve musí reagovať aj na vývoj a tendencie vývoja spoločnosti. Samotný vývoj aj u nás na Slovensku si vynútil venovať osobitnú pozornosť daniam ich úprave, systému kontroly ale aj osobitostiam, ktoré prichádzajú ako odraz vývoja ekonomiky a najmä jej globalizácie.

Nachádzať optimálne vhodné a efektívny kompromis v realizácii daňovej politiky tak, aby prezentovala záujmy verejnosti a potreby štátu je veľmi zložitá a možno až nereálna. Vždy tu bude tendencia jedného zo súčastí daňovej politiky presadzovať osobné záujmy, výhody, čo je pre ľudstvo príznačné a nie je možné túto skutočnosť opomenúť. Známe sú štyri daňové kánony Adama Smitha, ktoré vyjadrujú zásadu spravodlivosti, určitosti, pohodlnosti platenia a efektívnosti.<sup>458</sup> Prvým kánonom sa hlásil k teórii tzv. „princípu prospechu“. Smith zdôrazňuje, že spravodlivé je, aby medzi druhmi dôchodku nebol rozdiel. Princíp určitosti je vnímaný podľa Smitha nasledovne. Daň, ktorú má každý jednotlivец platiť by mala byť stanovená presne, a nikdy nie ľubovoľne. Doba splatnosti, spôsob platenia a suma, ktorú má platiť, to všetko by malo byť platiteľovi a komukoľvek inému úplne jasné. Princíp pohodlnosti platenia je Smithom vnímaný nasledovne: Každá daň by sa mala vyberať vtedy a takým spôsobom, keď sa to platiteľovi najviac hodí. Štvrtý daňový kánon zdôrazňuje skutočnosť, že každá daň by mala byť premyslene prepracovaná tak, aby občania platili čo najmenej

---

<sup>456</sup> MEDVEĎ, J. - NEMEC, J. a kol.: *Verejné financie*. Sprint, Bratislava, 2011, s.185.

<sup>457</sup> Tamtiež. s. 185.

<sup>458</sup> SMITH, A.: *Pojednání o podstatě a původu bohatství národu*. SNITL, Praha, 1958, s. 392- 394.

nad to koľko ona skutočne prináša do štátnej pokladne. Adam Smith (1723 – 1790) tieto štyri daňové kánony už v tej dobe považoval za najlepšie riešenie. Aj keď jeho názory sú prekonané vývojom ekonomiky, ale aj vývojom štátov a práva, treba podotknúť že majú aj dnes miesto v daňovom práve, a z ich obsahu je možné dedukovať aj vývoj a požiadavky na legislatívnu úpravu či už daňového práva hmotného ale aj daňového práva procesného.

Daňové zákony, či už hmotnoprávne alebo procesné, by mali spĺňať predovšetkým požiadavku efektívnosti, spravodlivosti, jednoduchosti a prehľadnosti ale najmä právnej istoty, čo je veľmi dôležitým momentom realizácie a uplatňovania práva.<sup>459</sup> Myslím si, že predovšetkým právna istota je jedným z dôležitých a nesmierne potrebných atribútov uplatňovania práva aj v práve daňovom. O súčasnej právnej istote na Slovensku môžeme veľa diskutovať a polemizovať, ale určite v daňovom práve hmotnom a procesnom nemôžeme hovoriť o normách, ktoré majú právnu istotu.<sup>460</sup>

Osobitnú pozornosť je potrebné venovať aj procesným normám daňového práva. Treba ale zároveň skonštatovať, že prepojenie hmotného a procesného práva v daňovej oblasti je evidentné a dokonca často v hmotnoprávnej úprave nachádzame procesné postupy pri jednotlivých daniach. Daňový poriadok je možné považovať za základný predpis pri správe daní a to v celom jeho kontexte aj v nadväznosti na iné právne normy, ktoré bezprostredne súvisia s procesnými postupmi. Na tomto mieste treba zdôrazniť skutočnosť, že daňové právo je právom verejným ale postupne sa v ňom prejavujú aj prvky súkromnoprávne a to čím ďalej tým viac sú prieniky súkromného práva evidentné. Druhým a veľmi dôležitým momentom je skutočnosť, resp. existencia ekonomických vzťahov v daňovom práve. Prejavuje sa to aj v legislatíve, keď normy daňového práva či už hmotného alebo procesného priamo odkazujú na ekonomické vzťahy, resp. súvislosti. Ide napríklad o aplikáciu zákona o účtovníctve, ale aj iných zákonných a podzákonných noriem, ktoré sú jedným

---

<sup>459</sup> BUJŇÁKOVÁ, M.: *Dodržiavanie princípov právneho štátu*. In: Právny obzor, 1997, č.3, s.252.

<sup>460</sup> Za pozoruhodnú skutočnosť môžeme uviesť napr. zákon o dani z príjmov a jeho novelizácie, tzv. prílepký cez iné zákony a pod.

z dôležitých podmienok uplatňovania daňových predpisov. Osobitne sú tieto normy aplikovateľné práve prostredníctvom daňovej kontroly.<sup>461</sup>

Povinnosť platiť dane patrí a patrí k najmenej obľúbeným veciam v živote človeka, a podnikateľa osobitne. Nehovoriac o inštitúciách, ktoré zo zákona majú povinnosť kontrolovať a zabezpečovať výber daní. Mohli by sme sa domnievať, že dane ako jeden z najstarších inštitútov sú vnímané ako obligatórna povinnosť a každý koho sa táto povinnosť týka ju bude aj dobrovoľne plniť. No je to len ilúzia, a od vzniku ľudstva vždy sa človek snažil získať výhody pre svoju vlastnú existenciu. Už slova evanjelia uvádzajú „dajte cisárovi, čo je cisárovo a Bohu čo je jeho“. Aj v tomto kresťanskom svedectve môžeme vyvodit' záver, že dane v rôznych formách boli vyberané a mali slúžiť na uspokojovanie všeobecných potrieb.

S vývojom ekonomiky sa vyvíjali a vyvíjajú aj požiadavky na plynulý výber daní, ale nielen na ich výber ale aj na zodpovedajúce výšky jednotlivých daní. Vychádzajúc z ekonomických teórií môžeme vyvodit' záver, že každý ekonomický subjekt sa správa tak, aby minimalizoval svoje náklady. Neexistuje azda žiadny podnikateľský subjekt, ale aj fyzická osoba, ktorá by bola ochotná dobrovoľne platiť vyššie dane, pokiaľ existuje spôsob ako ich minimalizovať, nehovoriac o tom, že neexistuje tu žiadna reciprocita. V daňovom práve hovoríme aj o daňovej optimalizácii, čo je termín pomerne často používaný ale aj zneužívaný. Práve zneužívaniu jednotlivých spôsobov by mohla často zabrániť a predchádzať aj daňovým únikom daňová kontrola.<sup>462</sup>

Už sme spomenuli, že daňové úniky sú jedným z najčastejších príčin ale aj dôvodov, ktoré vedú k prijímaniu legislatívnych úprav a to nielen na území jedného štátu ale v poslednom období je to už otázka celej Európy ale aj celosvetová. Zaujímavý je prístup jednotlivých štátov k tomuto fenoménu, ktorý do určitej miery zvyhodňuje niektoré subjekty, na úkor iných. Rozdielne daňové

---

<sup>461</sup> BURÁK, E.: *Daňová kontrola očami praxe*. Ján Šindléry – TESFO, Ružomberok, 2016.

<sup>462</sup> KLIMEŠOVÁ, L.: *Daňová optimalizácie*. Ústav práva a právni vedy, Praha, 2014.

systemy, ale aj odlišný prístup jednotlivých štátov a v konečnom dôsledku aj snaha o získanie určitých ekonomických výhod sú tým fenoménom, ktorý vedie k tomu, že daňové úniky existujú. Samotné členenie daňových únikov tak ako ich literatúra uvádza, resp. ich členenie podľa môjho názoru nezodpovedá samotnej podstate a ani označeniu.

V literatúre sa daňové úniky členia na legálne a nelegálne, úmyselné a neúmyselné, dočasné a trvalé ale existujú aj ďalšie členenia.<sup>463</sup> Daňové úniky sú často spájané s termínom,“ pranie špinavých peňazí“, čo v skutočnosti znamená legalizácia, resp. vzbudenie dojmu, že peniaze získané z daňového úniku majú znaky legálnosti. Čo najviac vzbudzuje pozornosť je existencia pojmu legálny daňový únik. S takýmto označením sa podľa nášho názoru nie je možné stotožniť, nakoľko neodvedenie, resp. nepriznanie dane alebo jej zahmlievanie nemôže byť legálne. Nikdy táto skutočnosť nemôže byť v súlade s právom a pokiaľ je to porušenie práva, resp. jeho obchádzanie o legalite nemôže byť ani zmienka. Často sa v tejto súvislosti odvolávame na legislatívu. Ide o využívanie legislatívy v iných krajinách a často najmä v daňových rajoch. Lenže tu nemôžeme hovoriť o tom, že je to daňový únik. Pokiaľ daňový subjekt splnil podmienky zákona a nič neporušil nie je možné hovoriť o daňovom úniku. Priznal dane v zmysle platnej legislatívy, a je to na zodpovednosti štátu alebo aj spoločnosti, aby pripravil takú legislatívu, ktorá zabráni tomu aby mohli byť využívané výhodnejšie daňové systémy.

Za legálne daňové úniky sa považujú najmä rozdiely v komparatívnych výhodách, kde ide o využívanie rozdielnej výšky daňového zaťaženia v rôznych ekonomických prostrediach najmä v daňových rajoch. Aj tieto skutočnosti v globalizovanom svete by mali byť podrobené analýze aby sa nevytváralo prostredie poskytujúce obchádzanie platenia daní, resp. ich priznanie. Celosvetovou snahou by malo byť vytvorenie takých podmienok, alebo lepšie povedané takého ekonomického prostredia, ktoré by eliminovalo možnosť vyhýbať sa daňovým povinnostiam. Ale

---

<sup>463</sup> SCHULTZOVÁ A. a kol.: *Daňovníctvo (daňová teória a politika)* I. Iura Edition, Bratislava, 2011.

v tomto smere je potrebná dohoda na všetkých úrovniach, ale následne aj dodržiavanie všetkých povinností vyplývajúcich z dohôd prijatých. Často je to deklarované iba vo forme prijímania opatrení a stanovísk, ktorých dodržiavanie nie je možné vynútiť alebo zabrániť takémuto konaniu.

## **2.1. Podstata daňovej kontroly**

Správcovia daní pri výkone daňovej kontroly musia využívať základné normy, ktorými je v prvom rade Ústava Slovenskej republiky /zákon č. 460/1992 Zb.z./ a zákon č.563/2009 Z.z. daňový poriadok. Zámerne spomíname tieto základné právne normy, keďže od nich sa odvíjajú všetky ostatné právne predpisy, ktoré sú aplikovateľné v rámci výkonu daňovej kontroly. Ústava Slovenskej republiky je aj v rámci daňového práva základom právneho systému štátu. Vychádzajúc z niektorých článkov Ústavy SR môžeme odvodiť aj možnosti aplikácie práva pri daňovej kontrole. Článok 2 základného zákona štátu, ktorým je Ústava deklaruje skutočnosť, že štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktoré ustanoví zákon. Každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané, a nikoho nemožno nútiť aby konal niečo, čo zákon neukladá. ....<sup>464</sup>

Daňovou kontrolou, ktorá má nezastupiteľné miesto v podmienkach správy daní, správca dane zisťuje ale aj preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Podľa daňového poriadku daňovú kontrolu môže vykonať ktorýkoľvek správca dane u daňového subjektu, ktorý nepatrí do jeho miestnej príslušnosti. V tejto súvislosti existuje jedná výnimka a týka sa miestnych daní, kde je správcom dane obec. Vychádza sa z toho, že miestne dane sú fakultatívne a obec o ich zavedení rozhoduje všeobecne záväzným nariadením. Miestne dane obec aj spravuje a z pohľadu efektívnosti ani nie je možné predpokladať, aby daňovú kontrolu vykonával iný ako miestne príslušný správca dane. Daňový poriadok pripúšťa vykonanie daňovej kontroly tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola daňová kontrola vykonaná, ak budú na vykonanie

---

<sup>464</sup> Pozri čl 2, Ústava SR.



opätovnej daňovej kontroly splnené zákonom stanovené podmienky. Ide o podmienky, ktoré zákon taxatívne stanovuje, a to

- ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním,
- ak daňový subjekt žiada o vrátenie sumy podľa osobitných predpisov (Zákon o DPH),
- môže to byť aj na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva,
- na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

Daňová kontrola sa uskutočňuje predovšetkým aj z dôvodu naplnenia štátneho rozpočtu. Čiže správcovia daní majú ako jednu z motivácií vybrať taký objem financií, ktoré majú slúžiť na verejnoprospešný účel. Niekedy sa daňové úrady nazývali „berné úrady“. Zo samotného názvu môžeme dedukovať skutočnosť že ide o slovičko brať. Znamená to, že v prípade daní da vždy berie časť jeho majetkového prospechu práve za účelom uspokojenia spoločných potrieb štátu a jeho občanov.

Vychádzajúc z povahy daňovej kontroly je zrejmé, že bude realizovaná až po skončení kontrolovaného zdaňovacieho obdobia a po termíne ktorý bol stanovený zákonom na podanie daňového priznania. Je to z toho dôvodu, že daňový subjekt má právo podávať aj opravné daňové priznanie. Daňový poriadok pomerne striktno stanovuje práva a povinnosti daňového subjektu pri daňovej kontrole. Ide o povinnosti, ktoré si samotný výkon daňovej kontroly vyžaduje a bez ktorých nie je možné dosiahnuť stav požadovaný právnou normou.

Z ustanovenia §45 daňového poriadku vyplývajú oprávnenia kontrolovaného daňového subjektu voči správcovi dane, resp. k zamestnancom správcu dane. Všetky práva a povinnosti stanovené zákonom musia korešpondovať aj s ostatnými ustanoveniami zákona, ktoré sú obsiahnuté v § 3 ktorý je zameraný na základné zásady správy daní.<sup>465</sup>

---

<sup>465</sup> Bližšie pozri v Daňovom poriadku.

Správca dane musí výkon daňovej kontroly oznámiť písomne s uvedením presného dátumu a miesta začatia kontroly, ako i s rozsahom kontroly a uvedením druhu daní, ktoré budú podrobené samotnej kontrole. Ustanovenia zákona stanovujú lehoty pre kontrolovaný daňový subjekt. Nie vždy termín určený správcom dane vyhovuje samotnému daňovému subjektu a nemusí to byť len čisto zo subjektívnych dôvodov ale môžu to byť aj objektívne príčiny, ktoré brania výkonu daňovej kontroly. Pre takéto prípady sú v zákone stanovené lehoty a tou je lehota 8 dní od doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly ale je možnosť dohodnúť nový termín kontroly a to do 40 dní od doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly. Dôležitou podmienkou je, aby v lehote 40 dní bola kontrola začatá. O konečnom odsúhlasení začatia daňovej kontroly rozhoduje správca dane samotnej žiadosti daňového subjektu nemusí vyhovieť. Nehovoriac o tom, že v odôvodnených prípadoch je možné začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia správcu dane. Pôjde o situácie keď oznámením o začatí daňovej kontroly by sa minul samotný účinok takejto kontroly.

Keď pôjde o daňovú kontrolu, ktorá je začatá bez oznámenia, najmä v zmysle osobitných predpisov, alebo na žiadosť orgánov činných v trestnom konaní, ako aj z dôvodu zabezpečenia dokladov, kde je podozrenie, že účtovné a iné doklady by mohli byť zničené, alebo poškodené je povinnosťou zamestnanca správcu dane spísať zápisnicu v deň začatia daňovej kontroly. Obsahom takejto zápisnice je uvedenie skutočnosti a dôvodov výkonu daňovej kontroly, deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie.<sup>466</sup>

Rozhodujúcim momentom je príprava na daňovú kontrolu. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že ustanovenie daňového poriadku v § 2 ods. 7 uvádza, že daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Toto ustanovenie zákona musí byť premietnuté v celom priebehu daňovej kontroly. Aj keď navonok by sme mohli konštatovať, že správca dane má určité výhody, najmä

---

<sup>466</sup> Ktorá kontrola je efektívna?

Dostupné na:

[www.thevision.sk](http://www.thevision.sk) od 15.4.3013.

pokiaľ ide napr. o povolenie odkladu kontroly, stanovenie lehôt, ktoré nie sú zákonom určené, povinnosti má aj kontrolovaný subjekt a samotným oznámením o začiatku daňovej kontroly vyplýva pre neho povinnosť prípravy podkladov na daňovú kontrolu. Účinnosť a efektivita daňových kontrol závisí od kvality kritérií, podľa ktorých sa hodnotí rizikovosť daňových subjektov a hlavne dostupnosť dostatočných informácií o daňovom subjekte, na základe ktorých je možné dlhodobejšie porovnávanie údajov z účtovných výkazov a daňových priznaní. Aj keď právna úprava daňovej kontroly výslovne neustanovuje, práve aj zamestnanec správcu dane ako kontrolór by mal klásť dôraz na prípravu daňovej kontroly. Práve na základe výsledkov prípravy daňovej kontroly je možné určiť a vymedziť rozsah daňovej kontroly a profesionálnym prístupom zabezpečiť kvalifikovaný výkon kontrolnej činnosti, ktorá by mala byť zameraná predovšetkým k tomu, aby aj kontrolovaný daňový subjekt, aj zamestnanec správcu dane mali nemali žiadne pochybnosti o kvalite výkonu daňovej kontroly.<sup>467</sup>

V právomoci správcu dane je aj rozšírenie výkonu daňovej kontroly. Už v predchádzajúcej časti sme zdôraznili dôležitosť písomného oznámenia ale aj zápisnice o začatí daňovej kontroly. V priebehu daňovej kontroly môžu byť zistené aj skutočnosti odôvodňujúce výkon daňovej kontroly aj na iné zdaňovacie obdobie ako bolo vopred oznámené. Ide o skutočnosti nasvedčujúce tomu, že daňový subjekt nepostupoval v súlade s právom, alebo v jeho dokumentácii sú také položky, ktoré nasvedčujú, že došlo k porušeniu práva. Skutočnosť rozšírenia daňovej kontroly musí byť písomne oznámená kontrolovanému subjektu. Ustanovenie zákona hovorí o tom, že je to potrebné oznámiť bez zbytočného odkladu. Možno polemizovať s termínom bez zbytočného odkladu, nakoľko táto skutočnosť môže byť aj zneužitím postavenia správcu dane pri kontrolovanom subjekte. Kontrolovaný daňový subjekt má v procese výkonu daňovej kontroly práva, ktoré musia byť rešpektované v súlade so zákonom a jeho zásadami. Na druhej strane pre neho platia aj povinnosti vyplývajúce zo zákonných ustanovení a požiadaviek kontrolóra, ktoré musia byť zákonné. Jedným z oprávnení kontrolovaného daňového subjektu je

---

<sup>467</sup> *Efektívna daňová kontrola*. In: Verejná správa, 2007, č. 6, s. 24-25.

predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

Kontrolovaný daňový subjekt v zmysle oznámenia správcu dane a termíne začatia daňovej kontroly, alebo po dohode má povinnosť pripraviť všetku dokumentáciu, ktorá súvisí s kontrolovaným obdobím. Je veľmi dôležité aby kontrolovaný daňový subjekt dokázal celú svoju dokumentáciu podriaďovať zásadám, ktorými sa daňová kontrola riadi. Ide aj o zásadu preukaznosti, to znamená, že náklad je preukázaný vtedy, ak existuje o ňom doklad, ktorý hodnoverne preukazuje skutočnosť keď bolo o tomto doklade účtované. Správca dane nemôže vyzvať daňový subjekt k preukázaniu čohokoľvek, ale skutočnosti, ktoré žiada preukázať musia mať súvislosť s podaným daňovým priznaním, alebo sú potrebné na správne stanovenie dane.

## ***2.2. Účinky začatia daňovej kontroly***

Osobitne treba zdôrazniť skutočnosť, čo znamená pre daňový subjekt začiatok daňovej kontroly. Pokiaľ má v poriadku všetky účtovné doklady a plní si povinnosti požadované zákonom nemusí mať obavu z výkonu daňovej kontroly. Iste drobné nedostatky, ktoré môžu byť daňovou kontrolou odhalené môžu kontrolovanému subjektu iba pomôcť, aby sa vyhol možno väčším problémom. Daňová kontrola sa začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, resp. okamihom spísania zápisnice o daňovej kontrole.

Okamihom prevzatia oznámenia o výkone daňovej kontroly už nie je možné podať dodatočné daňové priznanie. Zákon jednoznačne hovorí, že dodatočné daňové priznanie nemožno podať za zdaňovacie obdobie, za ktoré sa vykonáva daňová kontrola po uplynutí 15 dní odo dňa spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly, doručenia oznámenia o rozšírení daňovej kontroly na iné zdaňovacie obdobie, ktorého by sa dodatočné daňové priznanie týkalo, a po uplynutí 15 dní odo dňa doručenia oznámenia o rozšírení daňovej kontroly o inú daň, ktorej by sa dodatočné daňové priznanie týkalo, až do dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, ak vyrubovacie

konanie nezačne dodatočné daňové priznanie nemožno podať do dňa ukončenia daňovej kontroly./§ 16 pds.9 daňový poriadok.

Ďalším účinkom začatia daňovej kontroly je aj povinnosť spolupráce daňového subjektu a zamestnanca správcu dane. Ide o veľmi dôležitý moment celej daňovej kontroly. Kontrolovaný daňový subjekt svoju spoluprácu a súčinnosť musí prejavovať počas celého výkonu daňovej kontroly. Jeho povinnosťou je zabezpečiť pre daňovú kontrolu nielen všetky požadované doklady, ale v prípade sporných otázok podávať aj vysvetlenia a doplňujúce skutočnosti. Na tomto mieste je potrebné podotknúť, že vždy je to aj pri výkone kontroly o ľudoch o prístupe a odbornosti aj zamestnancov správcu dane. Kontrolóri veľmi často využívajú svoje postavenie, čo nie je v súlade s nezáujatosťou a etikou konania správcu dane. Správca dane môže žiadať preukázanie skutočnosti, ktoré majú za cieľ správne stanoviť daň. Je povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu predkladať všetky podklady tak, ako ich stanovujú právne normy. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť aj možno nie vždy správny postup správcu dane, keď v rámci kontroly využíva vnútorné predpisy, ktoré častokrát sú aj v rozpore so zákonom. Tieto skutočnosti sťažujú samotný výkon kontroly a do značnej miery komplikujú aj spoluprácu a súčinnosť kontrolovaného a kontrolóra.<sup>468</sup>

Počas výkonu daňovej kontroly je možné predkladať aj vlastné dôkazy a vysvetlenia k zisteniam, ako aj dotázovať správcu dane na jeho priebežné zistenia. Je to dôležité, lebo počas výkonu daňovej kontroly je možné takýmto spôsobom predísť rôznym pochybnostiam. Daňový subjekt ktorý je podrobený daňovej kontrole má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane v zmysle Daňového poriadku právo:

- na predloženie písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly;
- predloženie preukazu zamestnanca správcu dan;
- môže byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancom;

---

<sup>468</sup> *Prišla k nám daňová kontrola: Z kuchyne praxe daňovej kontroly na Slovensku.* In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa, 2000, č. 1, s. 102-112.

- v priebehu daňovej kontroly môže predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ale aj navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa ukončenia kontroly;
- nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu;
- klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní;
- vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim;
- nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancom správcu dane tieto povinnosti

- umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu;
- zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly;
- poskytnúť požadované informácie sám alebo ním určenou osobou;
- predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom uložené, a podávať k nim ústne alebo písomní vysvetlenia;
- predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia;
- umožňovať vstup do sídla a miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom;
- zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy alebo ich kópie;

- umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov<sup>469</sup>.

Základnou úlohou kontrolovaného daňového subjektu je zniesť dôkazné bremeno a preukázať všetky skutočnosti, ktoré uvádzal v daňovom priznaní alebo v účtovnej daňovej evidencii. Zo strany zamestnanca správcu dane a kontrolovaného daňového subjektu je vždy dôležitá vzájomná komunikácia a vysvetlenia.

V prípade daňovej kontroly je uplatňovaná zásada voľného hodnotenia dôkazov. Táto predstavuje procesný postup správcu dane, ktorého cieľom je čo najpresnejšie a najúplnejšie zistenie skutkového stavu pri výkone daňovej kontroly. Zásada voľného hodnotenia dôkazov je tradičnou procesnou zásadou a uplatňuje sa aj v iných konaniach pred inými štátnymi orgánmi. Samotný proces hodnotenia dôkazov je vecou právnej a správnej úvahy povereného zamestnanca správcu dane, ktorý v rámci jemu zverenej pôsobnosti posúdi, či určitá skutočnosť, záznam je považovaná za dostačujúcu, či je potrebné predkladať ďalšie dôkazy. Zhodnotenie všetkých vykonaných dôkazov musí byť náležité a primerane zdôvodnené v odôvodnení konkrétneho rozhodnutia.<sup>470</sup>

Daňové zásady majú veľký význam pre aplikáciu jednotlivých ustanovení zákona a ich výklad. Súdna prax vo veciach daní v tejto súvislosti vyslovila, že „... Ich porušenie predstavuje takú chybu konania, ktorá podľa závažnosti môže byť dôvodom na zrušenie prvostupňového rozhodnutia správcu dane v odvolacom konaní. Môže to byť aj dôvodom na zrušenie rozhodnutia vydaného v daňovom konaní v konaní o mimoriadnych opravných prostriedkoch, ako aj v súdnom konaní“.<sup>471</sup>

Povinnosťou daňových orgánov je umožniť kontrolovanému subjektu uplatnenie dôkaznej povinnosti spôsobmi upravenými v zákone. Až potom dôkazy môže hodnotiť podľa vlastnej úvahy, avšak v súlade so všeobecnými záväznými právnymi predpismi, pri

---

<sup>469</sup> Ustanovenie §45 ods. 1 a 2 Daňového poriadku.

<sup>470</sup> Rozsudok KS Košice, z 20.8.1997, sp. Zn. 4 5 81/96-30/.

<sup>471</sup> Rozsudok NS SR sp.zn. 4 Sž 68/98, 4 Sž74/98, 4 Sž 75/98.

rešpektovaní skutočného obsahu právnych úkonov a skutočností rozhodujúcich pre určenie a vybratie dane.<sup>472</sup>

Treba ale poznamenať, že daňové právo a jeho právne normy sú charakteristické nielen svojím značným obsahom, časťou novelizáciou, ale aj určitými medzerami, ktoré následne v samotnej praxi môžu spôsobovať problémy. Je samozrejme, že zákon nemôže pamätať na všetky situácie, ktoré pri jeho aplikáciu môžu nastať. Otázne je či v takýchto prípadoch je na mieste použitie analógie v práve. V tejto súvislosti chcem upozorniť na jedno z uznesení Ústavného súdu SR. „je potrebné zdôrazniť, že medzery v predpisoch verejnoprávneho charakteru, pokiaľ sa rozhoduje o povinnostiach subjektu v jeho neprospech, je možné vyplňovať extenzívnym výkladom, avšak len vtedy, ak interpretácia za použitia všetkých metód vedie k nepochybnému záveru o zmysle a rozsahu predmetnej právnej úpravy. Nemožno pripustiť, aby negatívne dôsledky nedostatku právnej úpravy, absencia zrozumiteľnosti formulácie, pokiaľ sú nimi zo strany štátu ukladané povinnosti občanom, niesli práve tieto subjekty“.<sup>473</sup>

Daňová kontrola by mala byť vykonávaná v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný /na dosiahnutie účelu zákona a to nielen procesnej normy /daňového poriadku/ ale aj všetkých daňových hmotnoprávnych noriem. V daňovom poriadku sú ustanovenia o daňovej kontrole obsiahnuté v jednotlivých častiach a musia byť aplikovateľné vo vzájomnej súvislosti. Samotnej daňovej kontrole sú venované ustanovenia § 44 - § 48, ale v tejto súvislosti nie je možné opomenúť aj ustanovenia o miestnom zisťovaní §37-§39 a ustanovenia § 3 zákona základné zásady správy daní. V zákona sú ďalšie ustanovenia, ktoré priamo nadväzujú na daňovú kontrolu a jej priebeh najmä pokiaľ ide o spomínané dokazovanie, svedok, znalec, poskytovanie údajov správcovi dane. Práve komplexnosť riešenia daňovej kontroly musí vziať v úvahu tieto ustanovenia pokiaľ ide o procesný postup v rámci výkonu daňovej kontroly.

Daňová kontrola má zákonom stanovenú aj lehotu na jej výkon. Lehotou určenou v daňovom poriadku je najviac jeden rok od jej

---

<sup>472</sup> Rozsudok NS SR sp.zn. 4 sž 68/98, 4 Sž 74/98 4 Sž 75/98.

<sup>473</sup> Uznesenie ÚS SR, sp. zn. II.ÚS 241/2003.



začatia.<sup>474</sup> Túto lehotu možno výnimočne predĺžiť, ale len v odôvodnených prípadoch určených zákonom. Súhlas s predĺžením stanovenej lehoty musí dať nadriadený orgán /pôjde o kontrolu daní zahraničných závislých osôb ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu/. Žiadosť o predĺženie lehoty musí byť odôvodnená písomne a časovo musí byť v lehote pred uplynutím jedného roka. Môže byť predĺžená maximálne o 12 mesiacov. Práve lehoty na výkon daňovej kontroly boli vždy problémové pokiaľ ide o trvanie. V tomto ustanovení je zreteľne a jasne určená lehota, ktorá musí byť rešpektovaná zo strany správcu dane.

Zákon vo svojich ustanoveniach pamätá aj na prerušenie daňovej kontroly. Je možné prerušenie daňovej kontroly. Na prerušenie daňovej kontroly existujú osobitné dôvody, ktoré sú vyslovene uvedené v § 61 daňového poriadku, kde je upravené prerušenie daňového konania. Tieto ustanovenia zákona sa primerane vzťahujú aj na daňovú kontrolu. Správca dane preruší daňovú kontrolu v prípade, ak bolo začaté iné procesné konanie vecne súvisiace s predmetom daňovej kontroly /pôjde napr. so súdne konanie/. Rovnako dôvodom prerušenia daňovej kontroly môže byť akákoľvek iná skutočnosť, ktorá je predmetom konania iného ako daňového konania a ktorá je rozhodujúcou skutočnosťou, alebo je potrebné získať podstatné informácie aj iným spôsobom podľa osobitného predpisu. K prerušeniu daňovej kontroly môže ísť aj z iných dôvodov, kde to zhodne navrhnú kontrolovaný daňový subjekt a správca dane. Zákon stanovuje aj lehotu, ktorá je 30 dňová, ale zároveň môže byť predĺžená aj na nevyhnutný čas.

Daňová kontrola trvajúca dlhšie, ako zákon dovoľuje, narušá súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami.

Počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou

---

<sup>474</sup> Pozri § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

podstatou kontrolovaný daňový subjekt zat'ážuj, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.<sup>475</sup>

Prerušenie daňovej kontroly je jednou z možností, ktorú môže využiť správca dane ale aj kontrolovaný daňový subjekt. Daňová kontrola, ale aj opakovaná daňová kontrola môže byť v rámci priebehu prerušená. Prerušenie daňovej kontroly je opodstatnené ak správca dane preveruje daňové okolnosti obchodovania kontrolovaného daňového subjektu v zahraničí a správca dane zaslal dožiadanie daňového orgánu v zahraničí za týmto účelom. Určite bude na mieste a správne prerušenie daňovej kontroly z dôvodov medzinárodnej výmeny informácií medzi daňovými orgánmi. V takomto prípade sa daňová kontrola preruší a nebudú tak plynúť lehoty tak správcovi dane, ako aj daňovému subjektu.

Daňový poriadok upravuje postup správcu dane v prípade, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, alebo ak vzniknú pochybnosti o pravdivosti údajov v nich uvedených. Zamestnanec správcu dane v takomto prípade oznámi tieto pochybnosti kontrolovanému subjektu a vyzve ho aby sa k pochybnostiam vyjadril, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil, alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Vzhľadom na skutočnosť, že dôkazné bremeno má daňový subjekt je to veľmi dôležité ustanovenie, ktoré by v prípade jeho nerešpektovania mohlo mať pre kontrolovaný daňový subjekt negatívne následky spojené s jeho možným zvýšeným finančným zat'ážením.

Medzi povinnosti kontrolovaného daňového subjektu patrí aj zapožičanie dokladov a iných vecí zamestnancov správcu dane. Zákon v tomto prípade stanovuje lehotu 30 dní od ukončenia daňovej kontroly, kedy má správca dane povinnosť tieto doklady vrátiť s určitými výnimkami, a to vtedy, ak bola daňová kontrola ukončená dorúčením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok. Taktiež v osobitných prípadoch je možné predĺžiť túto lehotu druhostupňovým orgánom aj opakovane a to vtedy ak pôjde o expertízu, ktorá musí byť vykonaná alebo tieto doklady sú dôležité

---

<sup>475</sup> Pozri Uznesenie ÚS SR, sp.zn. III. ÚS 726/2016 z 25. októbra 2016.

pre účely trestného konania. Kontrolovaný daňový subjekt musí byť o tejto skutočnosti písomne upovedomený. Lehota 30 dní sa vzťahuje aj na kontrolovaný daňový subjekt. Je to lehota v rámci ktorej má povinnosť prevziať si doklady od správcu dane. Ak v rámci tejto lehoty si neprevezme doklady správcu dane ho písomne vyzve na prevzatie dokladov ktoré boli zapožičané pre účely daňovej kontroly. Od doručenia tejto výzvy začína plynúť ešte 30 dňová lehota na prevzatie dokladov. V prípade neprevzatia dokladov kontrolovaným subjektom má správca dane oprávnenie takéto doklady zničiť. Zničiť takéto doklady je možno len v prípade, že uplynula aj lehota na vyrubenie dane, alebo jej rozdielu a pri účtovnej dokumentácii doba na uchovanie dokladov podľa zákona o účtovníctve.

### ***2.3. Ukončenie daňovej kontroly***

Z výsledku daňovej kontroly zamestnanec správcu dane vyhotovuje protokol, ktorý musí obsahovať aj vyhodnotenie dôkazov, ako aj vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu, ktoré predložil správcovi dane v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, ako aj spôsobu ich zistenia. Najmä z dôvodu efektívnosti činnosti správcu dane nevyhotovuje sa protokol z daňovej kontroly vtedy, ak je daňová kontrola ukončená z dôvodu, že bol začatý proces určovania dane podľa pomôcok, alebo zanikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

Proces vypracovania a prerokovania protokolu, ktorý smeruje k ukončeniu kontroly je upravený zákonom. Keď poverený zamestnanec správcu dane skontroluje to čo si vymedzil v oznámení o začatí daňovej kontroly tak vypracuje o svojich zisteniach písomný protokol. Tento protokol musí mať predpísané náležitosti a musia v ňom byť obsiahnuté všetky kontrolné zistenia.

Ak bol daňovou kontrolou zistený rozdiel, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole spolu s lehotou, ktorá nesmie byť kratšia ako 15 pracovných dní od jej doručenia. Obsah protokolu je upravený v daňovom poriadku v § 47, kde sú vymenované všetky náležitosti, ktoré musí protokol obsahovať.

Ustanovenia zákona upravujú aj tzv. čiastkový protokol, ktorý sa môže vyhotoviť aj počas výkonu daňovej kontroly. Čiastkový protokol sa môže vyhotoviť iba v tých prípadoch keď sa daňová kontrola nevykonáva na základe požiadania orgánov činných v trestnom konaní, alebo pôjde o daňový subjekt u ktorého nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa osobitného predpisu. Doručením čiastkového protokolu kontrolovanému daňovému subjektu nie je ukončená daňová kontrola.

Kontrolovaný daňový subjekt má právo vyjadriť sa k protokolu a to písomne a v stanovenej lehote. Protokol môže byť prerokovaný až po uplynutí lehoty na vyjadrenie, samozrejme s tým že poverený zamestnanec správcu dane sa dostatočne vysporiada s pripomienkami, ktoré kontrolovaný daňový subjekt predložil. Ak kontrolovaný daňový subjekt odmietne protokol podpísať, považuje sa za prerokovaný dňom určeným na prerokovanie, t. j. dňom doručenia, pretože deň prerokovania protokolu je dňom jeho doručenie a práve s okamihom doručenie protokolu zákon spája významné právne účinky, dňom doručenia protokolu je ukončená daňová kontrola. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu o daňovej kontrole je daňová kontrola ukončená a začína sa vyrubovacie konanie. Z procesného hľadiska má dátum podpísania protokolu veľký význam, pretože je dňom jeho doručenia a doručenie protokolu o daňovej kontrole sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane.<sup>476</sup>

Pri výkone daňovej kontroly dochádza aj k situáciám, keď kontrolovaný daňový subjekt nerešpektuje ustanovenia zákona o spolupráci a súčinnosti pri výkone daňovej kontroly. Akñ kontrolovaný daňový subjekt vôbec nespolupracuje, ak na oznámenie o výkone daňovej kontroly nereaguje a v deň, ktorý bol v oznámení uvedený ako deň začatia daňovej kontroly sa bez ospravedlnenia nedostaví, alebo neskôr po začatí daňovej kontroly inak znemožňuje jej výkon môže poverený pracovník správcu dane určiť daň podľa pomôcok. Určenie dane podľa pomôcok je následkom nespôlupráce a vtedy je daň určená podľa pomôcok

---

<sup>476</sup> BURÁK, E.: *Daňová kontrola očami praxe*, Ján Šindlery - TESFO, Ružomberok, 2016.

ktoré sú k dispozícii, alebo ktoré budú správcom dane zaobstarané. Pomôckami môžu byť napríklad daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede svedkov a pod. Takýmto postupom sa kontrolovaný daňový subjekt dobrovoľne ukráti o procesné práva, ktoré mu právna úprava pri výkone daňovej kontroly priznáva.

Kontrolovaný daňový subjekt má možnosť podať proti platobnému výmeru, ktorým mu bola určená daň podľa pomôcok odvolanie, avšak môže v odvolaní namietať len to, či správca dane dodržal zákonný postup pre použitie predmetného spôsobu určenia dane. Za nezákonné môže byť skutočnosť, ak kontrolovaný daňový subjekt preukáže že mu nebolo včas doručené oznámenie o začatí daňovej kontroly, atým mu bolo odopreté jeho právo uplatniť procesné postupy. Ale ak správca dane postupoval v zmysle zákona kontrolovaný daňový subjekt už nemôže namietať výšku dorubenej dane a ani to, že pred vydaním platobného výmeru správca dane nedostatočne zistil skutkový stav.

Každá kontrola a osobitne daňová je efektívna vtedy, aj je realizovaná odborníkom pri dodržiavaní všetkých zákonných ustanovení. Ide o charakteristiku daňovej kontroly a jej vnímanie z rôznych uhlov pohľadu. V úvode sme spomenuli, že daňová kontrola by mala byť aj prevenciou. A to nielen prevenciou pre kontrolovaný daňový subjekt ale aj prevencia predchádzania daňovým únikom. Táto skutočnosť je natoľko závažná, že je potrebné si uvedomiť, že často povrchno vykonávaná daňová kontrola nič nezisti a následne v iných súvislostiach dochádza k zisteniu, že v prostredí kontrolovaného daňového subjekty na daň ktorá bola kontrolovaná je daňový únik. Treb si položiť otázku, ako je možné že poverený zamestnanec správcu dane túto skutočnosť pri kontrole neodhalil. Ja na to viacero vysvetlení. Môžu ísť o povrchné konanie kontrolóra, môže to byť neznalosť postupov v rámci výkonu daňovej kontroly, ale môžu byť aj iné skutočnosti ovplyvňujúce záver daňovej kontroly.

Ak má byť daňová kontrola efektívna pri odhaľovaní daňových únikov, ale aj pri ich predchádzaní tak musí byť v prvom rade vykonávaná vysoko kvalifikovaným a odborne zdatným povereným zamestnancom správcu dane – kontrolórom. Z poznatkov správcov

daní daňovú kontrolu vykonáva vždy dvojica daňových kontrolórov a to najmä z dôvodov bezpečnostno-prevádzkovo-právnych.

Počnúc rokom 2012 na Slovensku funguje špeciálny útvar pre najzávažnejšie daňové kontroly z hľadiska najväčších objemov krátenia daní pod pojmom Daňová Kobra. Táto zložka má za úlohu predovšetkým bojovať v záujme ochrany verejných financií. Je to špeciálna jednotka na boj proti veľkým finančným podvodom, vrátane daňových. Ide o útvar zložený z policajtov Národnej kriminálnej agentúry a pracovníkov Finančnej správy SR, ktorý majú špeciálne postavenie v rámci boja proti daňovým únikom. Práca tejto daňovej kobry často je nadväznosťou na kontrolné zistenia daňových úradov v rámci výkonu daňovej kontroly. Kontrolné zistenia veľmi často zistia možnosť daňového úniku, a výsledným efektom by mala byť skutočnosť zabráneniu daňového úniku, ale aj daňového podvodu.

Daňovej kriminalite boli prispôbené aj normy trestného práva, ktoré sú len reakciou na podvodné konanie v oblasti dani. Čo je ale potrebné skonštatovať je skutočnosť, že práve daňová kontrola by mala byť tým inštitútom, ktorý bude vedieť odhaliť aj daňový únik, ale predovšetkým konanie ktoré smeruje k tomu aby boli podvodným spôsobom zneužitý inštitúty daňového práva.

## V. KAPITOLA

### MEDZINÁRODNÁ SPOLUPRÁCA V BOJI PROTI DAŇOVÝM PODVODOM A DAŇOVÝM ÚNIKOM

---

#### **1. Základné nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania daňového systému**

**(V.Babčák, F. Bonk)**

##### ***1.1. Podstata a ciele medzinárodnej spolupráce pri správe daní (V. Babčák)***

Zásadný význam pre medzinárodnú spoluprácu (a pomoc) pri správe daní plní čl.6 ZFEÚ. V zmysle tohto ustanovenia Únia má právomoc vykonávať činnosti na podporu, koordináciu alebo doplnenie činnosti členských štátov, medzi ktoré na európskej úrovni patrí podľa písm. g) uvedeného článku aj administratívna spolupráca. Samotná administratívna spolupráca je potom podrobnejšie vymedzená v Hlave XXIV pod označením „Administratívna spolupráca“<sup>477</sup>.

V súvislosti s prebiehajúcou globalizáciou všetkých oblastí spoločenského života a v rámci EÚ aj s voľným pohybom osôb, tovaru, kapitálu a služieb, cezhraničnými transakciami, zrušením fiskálnych hraníc medzi členskými štátmi atď. dochádza v rámci EÚ a vo vzťahu k zahraničiu čoraz častejšie k vzniku rôznych foriem protispoločenského konania v oblasti daní. Tieto negatívne javy ohrozujú funkčnosť jednotného vnútorného trhu EÚ i stabilitu ekonomík jednotlivých členských štátov.

Pre medzinárodné zdaňovanie v súčasnosti je charakteristická snaha príslušných subjektov (EÚ, členských štátov EÚ i významných medzinárodných organizácií, napríklad OECD) odstraňovať daňové prekážky, ktoré vznikajú pri rozvoji medzinárodného obchodu, s čím súvisí úsilie eliminovať na maximálne možnú mieru prípady, kedy daňový subjekt – z rôznych subjektívnych i objektívnych dôvodov / príčin, úmyselne, ale často i neúmyselne – nesplní daňovú povinnosť, čím dochádza k zníženiu

---

<sup>477</sup> Pozri čl.197 ZFEÚ.

celkových daňových príjmov verejných rozpočtov. Aby k tomu nedochádzalo, EÚ vyvíja dlhoročné úsilie o prehlbenie a skvalitnenie medzinárodnej spolupráce členských štátov EÚ pri správe daní.

Medzi základné obsahové zložky súčasnej medzinárodnej spolupráce v daňovej oblasti v rámci členských štátov EÚ môžeme zaradiť:

1. administratívnu spoluprácu v oblasti daní,
2. boj a koordináciu boja proti daňovým podvodom, daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam,
3. dobrú správu daní, vrátane minimálnych štandardov dobrej správy.

Tieto tri vzájomne prepojené oblasti správy daní sú účelovým rozčlenením predmetu úpravy v právne záväzných aktoch EÚ týkajúcich sa vybraných otázok správy daní. Odzrkadľujú základné smerovanie vecnej pôsobnosti príslušných právnych aktov EÚ, pretože viaceré z nich, ako to ukáže aj nasledujúci text, spájajú z obsahového hľadiska niekoľko problémových okruhov do jedného celku, resp. sa obsahovo prekrývajú.

K týmto trom obsahovým zložkám medzinárodnej spolupráce by bolo možné pričleniť aj vzájomnú pomoc pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení<sup>478</sup>; týmto predmetovým okruhom sa však nebudeme zaoberať vzhľadom na zameranie tejto časti, ktorá je zacielená na elimináciu protispoločenského konania daňových subjektov, t.j. najmä na nástroje predchádzania zneužívania daňového systému v EÚ a nie na otázky vymáhateľnosti medzinárodných daňových pohľadávok.

Základnými cieľmi medzinárodnej spolupráce v oblasti daní (medzinárodnej daňovej spolupráce) sú:

1. **informovanosť** daňových správ členských štátov (informácie o daňových subjektoch, o ich aktivitách v cezhraničných obchodných transakciách, o dosiahnutých príjmoch, výnosoch

---

<sup>478</sup> V tejto oblasti boli prijaté niektoré právne akty, ako napríklad smernica 2010/24/EÚ, vykonávacie nariadenie č.1189/2011/EÚ a pod.



a obrate, o výške daňovej povinnosti pri cezhraničných obchodných transakciách atď.),

2. **koordinácia** boja proti zneužívaniu daňových systémov.

Existuje celý rad právnych aktov EÚ, ktoré sa dotýkajú sféry medzinárodnej daňovej spolupráce. V tejto súvislosti ide najmä o<sup>479</sup>:

1. nariadenie č.904/2010/EÚ o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty<sup>480</sup>,
2. smernica 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní<sup>481</sup>,
3. vykonávacie nariadenie č.79/2012/EÚ, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010<sup>482</sup>,
4. nariadenie č.389/2012/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní<sup>483</sup>,
5. vykonávacie nariadenie č.612/2013/EÚ o fungovaní registra hospodárskych subjektov a daňových skladov, súvisiacich štatistikách a podávaní správ podľa nariadenia č.389/2012/EÚ<sup>484</sup>,

---

<sup>479</sup> Právne akty inštitúcií EÚ sú zoradené podľa dátumov ich prijatia, nie podľa významu.

<sup>480</sup> 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).

<sup>481</sup> Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15.februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS.

<sup>482</sup> 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).

<sup>483</sup> Nariadenie Rady (EÚ) č.389/2012 z 2. mája 2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní a zrušení nariadenia (ES) č.2073/2004.

<sup>484</sup> Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 612/2013 z 25. júna 2013 o fungovaní registra hospodárskych subjektov a daňových skladov, súvisiacich štatistikách a podávaní správ podľa nariadenia Rady (EÚ) č. 389/2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní.

6. smernica 2014/107/EÚ, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní<sup>485</sup>,
7. smernica 2015/2376/EÚ, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní<sup>486</sup>,
8. vykonávacie nariadenie 2015/2378/EÚ, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice 2011/16/EÚ<sup>487</sup>,
9. smernica 2016/881/EÚ, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní<sup>488</sup>.

Z načrtnutého prehľadu o právne záväzných aktoch inštitúcií a orgánov EÚ vyplývajú niektoré závery:

1. medzinárodná spolupráca pri správe daní je z pohľadu inštitúcií EÚ tak významná, že ju prednostne upravujú právne akty v podobe nariadení Rady alebo Komisie;
2. začiatky medzinárodnej spolupráce pri správe daní sú spojené s oblasťou priameho zdaňovania, až neskôr sa táto spolupráca rozšírila aj na problematiku DPH a spotrebných daní;
3. právne akty EÚ upravujú pravidlá medzinárodnej spolupráce osobitne pre oblasť priamych daní a pre oblasť nepriameho zdaňovania. V rámci nepriamych daní sa právne akty EÚ navyše rozčleňujú na tie, ktoré regulujú spoluprácu v oblasti DPH a v oblasti spotrebných daní;

---

<sup>485</sup> Smernica Rady 2014/107/EÚ z 9.decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

<sup>486</sup> Smernica Rady (EÚ) 2015/2376 z 8.decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

<sup>487</sup> Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2378 z 15. decembra 2015, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušuje vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 1156/2012.

<sup>488</sup> Smernica Rady (EÚ) 2016/881 z 25.mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

4. úsilie inštitúcií a orgánov EÚ v daňovej oblasti je orientované nielen na zabezpečenie medzinárodnej spolupráce medzi členskými štátmi, ale aj na medzinárodnú pomoc pri vymáhaní pohľadávok z daní, poplatkov, príp. iných platieb. V tomto zmysle právne akty EÚ rozlišujú medzi spoluprácou pri správe daní a pomocou pri vymáhaní vzniknutých pohľadávok z jednotlivých titulov platieb;
5. význam medzinárodnej spolupráce pri správe daní je daný všeobecne záväznými právnymi aktmi nielen na európskej, ale aj na vnútroštátnej úrovni, keď napríklad súčasťou slovenského právneho poriadku sú aj zákony vzťahujúce sa ku predmetnej problematike<sup>489</sup>. Uvedené zákony upravili postup a podmienky, podľa ktorých príslušný orgán SR zabezpečuje medzinárodnú pomoc a spoluprácu v týchto oblastiach.

Ciele medzinárodnej daňovej spolupráce sleduje naplniť EÚ viacerými nástrojmi / opatreniami čím by sa mala dosiahnuť v konečnom dôsledku eliminácia zneužívania daňového systému v EÚ. V tejto súvislosti sa tieto nástroje osobitne vzťahujú (ako to vyplynulo aj z predchádzajúceho textu) na oblasť:

- nepriamych daní, a v rámci nich ďalej na **(1)** DPH a na **(2)** spotrebné dane,
- priamych daní.

Aj napriek uvedenému, sú viaceré z nich kreované na rovnakých, príp. obdobných zásadách a prístupoch, vrátane ich samotného označenia.

## ***1.2. Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému DPH a spotrebných daní*** ***(V. Babčák)***

---

<sup>489</sup> Zákon č.442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov.

Zákon č.466/2009 Z. z. o medzinárodnej pomoci pri vymáhaní niektorých finančných pohľadávok a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Pokiaľ ide o DPH, počiatky medzinárodnej spolupráce v oblasti DPH sa začali intenzívnejšie rozvíjať v roku 1992 na podklade nariadenia č.218/92/EHS<sup>490</sup>. Uvedené nariadenie zriadilo systém úzkej spolupráce medzi administratívnymi orgánmi členských štátov a medzi týmito orgánmi a Komisiou a navyše vo viacerých smeroch doplnilo smernicu č.77/799/EHS<sup>491</sup>. Takto v EÚ existovali dva právne akty, ktoré začali regulovať spoluprácu medzi členskými štátmi v daňovej oblasti. Tieto akty však v ďalšom vývoji ekonomickej integrácie neboli, vzhľadom na narastajúce daňové úniky (bez ohľadu na nepriame či priame zdaňovanie) a vyhýbanie sa daniam prekračujúce hranice členských štátov, naďalej schopné splňať nové požiadavky administratívnej spolupráce vyplývajúcej zo stále užšej integrácie hospodárstiev v rámci formujúceho sa jednotného vnútorného trhu.

V prípade DPH si preto boj proti daňovým únikom a stále narastajúcemu trendu daňových podvodov vyžiadal užšiu spoluprácu medzi administratívnymi orgánmi jednotlivých členských štátov, ktoré sú zodpovedné za uplatňovanie príslušných predpisov v uvedenej oblasti. Predovšetkým z týchto dôvodov došlo k zrušeniu predmetného nariadenia a jeho nahradeniu nariadením č.1798/2003/ES<sup>492</sup>. Toto nariadenie ustanovilo podmienky, za ktorých majú administratívne orgány v členských štátoch spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie príslušných právnych aktov. V záujme toho ustanovilo pravidlá a postupy, ktoré umožňujú príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré im môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho určenia DPH.

---

<sup>490</sup> Nariadenia Rady č.218/92/EHS z 27.januára 1992 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania (DPH).

<sup>491</sup> Smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (77/799/EHS). V priebehu ďalšieho vývoja bola smernica rozšírená aj na oblasť niektorých spotrebných daní a dane poistnej prémie.

<sup>492</sup> Nariadenie Rady (ES) č.1798/2003 zo 7.októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92.

Nariadenie č.1798/2003/ES ustanovilo aj pravidlá a postupy pre výmenu určitých informácií elektronickými prostriedkami, najmä čo sa týka dane vo vzťahu k obchodným transakciám vo vnútri vtedajšieho Spoločenstva. Toto nariadenie však neovplyvňovalo uplatňovanie pravidiel o vzájomnej spolupráci v trestných veciach v členských štátoch.

Kým v oblasti priameho zdaňovania už boli v uplynulých rokoch prijaté právne nástroje boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (so zreteľom na jednotlivé mechanizmy výmeny informácií), oveľa väčšia pozornosť sa v poslednom období začala upriamovať aj na oblasť DPH, v ktorej chýbala lepšia informovanosť o zdaniteľných obchodoch a koordinácia medzi jednotlivými štátmi a úniou úrovňou pri predchádzaní daňovým podvodom (najmä pri cezhraničných transakciách). V tejto súvislosti došlo s účinnosťou od 1.januára 2012 k zrušeniu nariadenia č.1798/2003/ES a jeho nahradeniu aj dnes platným a účinným nariadením č.904/2010/EÚ o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH. Na vykonanie niektorých jeho ustanovení boli prijaté podrobné pravidlá obsiahnuté v už spomínanom vykonávacom nariadení č.79/2012/EÚ.

Nariadenie č.904/2012/EÚ bolo prijaté z viacerých dôvodov. Niektoré z nich treba na tomto mieste osobitne vyzdvihnúť:

1. predovšetkým to bola neprehľadnosť ustanovení nariadenia 1798/2003/ES, ktoré vyvolali jeho časté novelizácie;
2. dovtedajšie skúsenosti z boja proti daňovým podvodom v prípade DPH poukázali na nutnosť oveľa užšej spolupráce medzi príslušnými orgánmi jednotlivých členských štátov, než ako to zakotvovalo predchádzajúce nariadenie;
3. nutnosť vytvorenia spoločného systému na spoluprácu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a Komisiou, najmä pokiaľ ide o výmenu informácií (napríklad monitoring správneho uplatňovania DPH splatnej na území príslušného členského štátu a pomoc iným členským štátom na účinné monitorovanie DPH pri cezhraničných transakciách, možnosť súčasne vykonávaných kontrol zo strany členských štátov, ako aj možnosť prítomnosti úradníkov jedného členského štátu na

území iného členského štátu, zavedenie výmeny informácií bez predchádzajúcej žiadosti, vrátane automatickej výmeny informácií, ustanovenie rámca pre spätné informovanie, výmena informácií získaných členským štátom od tretích krajín a poskytovanie informácií aj pre tretie krajiny, na účely výmeny informácií rozšírenie používania vzorových tlačív najmä s ohľadom na jazykovú rôznorodosť a pod.);

4. zakotvenie pravidiel v oblasti výmeny informácií medzi členskými štátmi a uchovávanie týchto informácií v súvislosti so zavedením systému jednotného kontaktného miesta a na uplatnenie postupu na vrátenie dane v prípade zdaniteľných osôb, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane. Elektronické uchovávanie a prenos určitých údajov na účely kontroly DPH, môže posilniť boj proti daňovým podvodom za predpokladu, že sa posilnia aj databázy o zdaniteľných osobách v oblasti DPH a ich transakciách v rámci Spoločenstva.

Sledujúc vývoj v ostatných necelých desiatich rokoch sústredeného úsilia EÚ o prehlbenie boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH možno základné nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému DPH rozdeliť do niekoľkých bodov. V ďalšom texte uvedené nástroje možno súčasne z iného uhla pohľadu považovať aj za ciele eliminačného úsilia EÚ proti zneužívaniu uplatňovaného systému DPH:

### **1. posilnenie (skvalitnenie) administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi:**

K takémuto cieľu má slúžiť zavedenie online systému na zdieľanie informácií prostredníctvom siete **Eurofisc**<sup>493</sup>, čo umožní

---

<sup>493</sup> Myšlienka vytvoriť *sieť pre rýchlu výmenu cielených informácií medzi členskými štátmi („Eurofisc“)* rezonovala prvýkrát v oznámení z 23. novembra 2007, ktoré sa venovalo výlučne podvodom v oblasti DPH. V tomto oznámení Komisia vyzvala Radu, aby poskytla potrebné politické usmernenie pre prácu expertnej skupiny pre stratégiu boja proti daňovým podvodom (ATFS).

Na zasadnutí Rady 4. decembra 2007 táto skupina predložila návrh vytvoriť mechanizmus nazvaný **Eurofisc**, ktorého cieľom je reálne posilniť administratívnu spoluprácu medzi členskými štátmi. Prijatím Eurofisc predchádzalo zasadnutie Rady (pracovnej skupiny pre daňové otázky) dňa 22. júla 2008, na ktorom sa pre mechanizmus Eurofisc dohodli viaceré usmernenia, medzi iným to, že Eurofisc by

členským štátom spracovávať a analyzovať údaje o cezhraničnej činnosti a vykonávať ich audit.

Účinnosť boja proti daňovým podvodom je bezprostredne závislá od ďalšieho skvalitnenia administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi a od vyššej efektívnosti vnútroštátnych kontrolných systémov. Preto iba **spoločný prístup** členských štátov k uvedenému problému je základným predpokladom jeho riešenia. K tomu sa okrem iného vyžaduje aj **zapojenie sa členských štátov do intenzívnej výmeny informácií** a **podpora noriem automatickej výmeny informácií, ako aj IKT nástrojov**.

Do rámca posilnenej spolupráce treba zaradiť aj **podporu simultánneho vykonávania kontrol a prítomnosti zahraničných úradníkov pri auditoch** na základe analýzy vykonanej v rámci mechanizmu Eurofisc, vrátane **vypracovania metodiky pre spoločné audity**

## **2. Vytvorenie efektívnejších spôsobov výmeny informácií:**

Výmena informácií je alfou i omegou spoločného úsilia členských štátov EÚ o eliminovanie zneužívania uplatňovania súčasného systému DPH. V tomto zmysle ide najmä o posilňovanie informovanosti a spolupráce medzi orgánmi presadzovania práva - čo sa týka najmä úradu OLAF, Europolu a budúcej Európskej prokuratúry. Takáto spolupráca umožní krížovú kontrolu informácií, ktoré sú k dispozícii na vnútroštátnej úrovni, so záznamami v registri trestov a databázami, ktoré majú / budú mať tieto orgány k dispozícii.

Pre platiteľov dane, ktorí dodržiavajú daňovú disciplínu má zasa význam **zavedenie a používanie „Daňového identifikačného čísla (DIČ) na portáli EUROPA“**<sup>494</sup>. Využívanie DIČ je aj podľa

---

mal dodržiavať štyri všeobecné zásady: (1) zásadu **slobodného rozhodnutia každého členského štátu** zúčastňovať sa na plnení jednotlivých úloh siete, (2) zásadu **aktívnej účasti na výmene informácií**, (3) zásadu **zachovávanía dôvernosti** vymenených informácií a (4) zásadu **nezvyšovania zaťaženia** podnikateľských subjektov.

Sieť Eurofisc bola zriadená kapitolou X nariadenia 904/2010/EÚ, a to na podporu a uľahčenie mnohostrannej spolupráce v boji proti podvodom s DPH.

<sup>494</sup> Dostupné na:

názoru Komisie najlepším prostriedkom na identifikáciu daňových subjektov v rámci automatickej výmeny informácií. Okrem toho online kontrolný systém podobný systému VIES<sup>495</sup> umožňuje skontrolovať, či je správna štruktúra alebo algoritmus daného DIČ. Komisia však poukázala na to, že národné DIČ sú vytvorené na základe rozdielnych vnútroštátnych pravidiel. Preto by najlepšie riešenie na prekonanie ťažkostí s daňovými podvodmi predstavovalo vytvorenie DIČ EÚ<sup>496</sup>.

K efektívnejším spôsobom výmeny informácií treba zaradiť aj **presadenie častejšej a podrobnejšej automatickej výmeny informácií** medzi členskými štátmi, ako i možnosť **priameho prístupu k národným databázam** (napríklad rýchly prístup k informáciám a údajom zozbieraným v iných členských štátoch o istých podvodných operáciách alebo osobách zapojených do podvodu).

Do rámca efektívnejších spôsobov výmeny informácií treba zaradiť aj zdieľanie kľúčových informácií o dovoze z krajín mimo EÚ (kvôli zlepšeniu informovanosti medzi daňovými orgánmi a colnými orgánmi v prípade určitých colných režimov využívaných na páchanie podvodov v oblasti DPH), ako aj zdieľanie informácií

---

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tin/tinByCountry.html?locale=sk](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/tinByCountry.html?locale=sk).

<sup>495</sup> Aby sa zabránilo možným podvodom v súvislosti s neexistenciou kontroly na hraniciach, je v rámci EÚ vybudovaný elektronický systém pre výmenu informácií v oblasti DPH známy ako VIES („VAT Information Exchange System“).

Systém VIES vychádza z toho, že pokiaľ chce podnikateľ dodávať tovar alebo služby do iného členského štátu EÚ za cenu bez DPH, mal by sa ubezpečiť, že osoba, ktorej chce tovar alebo služby dodávať, je registrovaná pre DPH v inom členskom štáte. Na overenie toho slúži systém VIES, ktorý umožňuje prenos informácií týkajúcich sa registrácie k DPH v rámci EÚ (tzv. overovanie platnosti DIČ k DPH). Platné DIČ pre účely DPH musí byť uvádzané na faktúre a tiež v súhrnnom výkaze.

Systém VIES umožňuje kontrolu uplatňovania nároku na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do iného členského štátu EÚ. Systém umožňuje správcovi dane v štátoch EÚ overiť, či predávajúci mal právo oslobodiť zdaniteľný obchod od dane a naopak, v krajine určenia skontrolovať, či kupujúci nadobudnutý tovar riadne priznal a zdanil. Systém VIES teda slúži na zabezpečenie výmeny informácií o skutočnom a pravdivom dodaní tovaru do iného členského štátu a identifikačných údajov o osobách registrovaných pre DPH v rámci EÚ.

<sup>496</sup> Pozri Oznámenie Komisie COM (2012) 722 final zo 6.decembra 2012.



o motorových vozidlách (kvôli rozdielom ku ktorým dochádza pri DPH v súvislosti s novými a ojazdenými motorovými vozidlami)<sup>497</sup>.

K efektívnejšej výmene informácií medzi členskými štátmi prispieva aj **zavedenie vzorových formulárov na výmenu informácií v oblasti zdaňovania**<sup>498</sup>.

Pokiaľ ide o samotnú výmenu informácií, nariadenie (EÚ) 904/2010 zakotvuje v jednotlivých kapitolách predovšetkým výmenu informácií na požiadanie, výmenu informácií bez predchádzajúcej žiadosti, spätné informovanie, ale aj výmenu konkrétnych informácií.

### **3. Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti („Reverse charge“):**

Neúmerne narastajúci počet karuselových podvodov primäl Komisiu ešte v roku 2009 pripraviť a predložiť návrh voliteľného a dočasného uplatňovania mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti pri dodávkach určitého tovaru a služieb s vysokým rizikom podvodu<sup>499</sup>.

V roku 2010 došlo k prijatiu dnes už neplatnej smernice 2010/23/EÚ<sup>500</sup>, čo bolo jednou z reakcií na nebývalý nárast karuselových podvodov. Uvedená smernica umožnila členským štátom ustanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, v prospech ktorej sa uskutočnili dodávky s vysokým rizikom

---

<sup>497</sup> Dostupné na:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-4946\\_sk.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4946_sk.htm).

<sup>498</sup> Vzory týchto formulárov sú uvedené v prílohe IV. vykonávacieho nariadenia 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). Ide o vzory pre oznámenie informácií členských štátov Komisiu uvedený v článku 49 ods. 3 nariadenia (EÚ) č. 904/2010.

<sup>499</sup> Úloha zaviesť **mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti** bola formulovaná v záveroch Rady ECOFIN z 5.júna 2007, ktorá požiadala Komisiu preskúmať zavedenie možnosti uplatňovať paušálne prenesenie daňovej povinnosti (všeobecný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti).

<sup>500</sup> Smernica Rady 2010/23/EÚ zo 16. marca 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaniami určitých služieb, pri ktorých existuje riziko podvodu.

podvodu, čo vlastne predstavuje výnimku zo všeobecných pravidiel uplatňovania DPH, najmä zásady rozdelených platieb. Problém sa však tým nevyriešil, pretože uvedená smernica sa týkala iba prenosu kvót oprávňujúcich tieto osoby vypustiť skleníkové plyny.

Až v roku 2013 sa účinnosť voliteľného a dočasného uplatňovania mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti rozšírila i na ďalšie druhy tovarov a služieb, v prvom rade na podklade smernice 2013/43/EÚ<sup>501</sup>. Na tejto právnej platforme sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti má uplatňovať do 31.decembra 2018. Tým sa v legislatívnej rovine realizovalo opatrenie, ktoré sa podľa nášho názoru stáva výrazným zásahom do rozvoja karuselových podvodov.

#### **4. Rýchla reakcia na podvody:**

Mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH bol prijatý smernicou 2013/42/EÚ<sup>502</sup>. Komisii to umožnilo povoliť členským štátom, aby prijímali odchylné opatrenia dočasnej povahy s cieľom riešiť prípady náhlych a rozsiahlych podvodov s veľkým finančným dosahom. Do tohto rámca však treba zaradiť aj prijatie vykonávacieho nariadenia č.17/2014/EÚ<sup>503</sup>, ktoré sa týka štandardizovaného formulára na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH. Tým by sa mala zvýšiť účinnosť a efektívnosť výmeny informácií.

Pokiaľ ide o oblasť spotrebných daní, medzinárodná spolupráca sa začala arozvíjať po prijatí smernice 77/799/EHS. Uvedená smernica sa síce v prvopočiatkoch svojho uplatňovania vzťahovala

---

<sup>501</sup> Smernica Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod.

<sup>502</sup> Smernica Rady 2013/42/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH.

<sup>503</sup> Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 17/2014 z 10. januára 2014, ktorým sa stanovuje štandardizovaný formulár na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH.

na priame dane, neskôr však aj na niektoré spotrebné dane a daň poisťnej prémie.

V roku 2004 bolo prijaté nariadenie č.2073/2004/ES<sup>504</sup>. Cieľom tohto nariadenia bolo zjednodušenie a posilnenie administratívnej spolupráce v rámci EÚ<sup>505</sup>. Stalo sa tak prvým právnym aktom, ktorý začal upravovať administratívnu spoluprácu v oblasti spotrebných daní medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a Komisiou. Vychádzalo z toho, že je potrebné ustanoviť jasnejšie a záväznejšie pravidlá o spolupráci medzi členskými štátmi, keďže práva a povinnosti všetkých dotknutých strán nie sú definované dostatočne. Tým sa malo zabezpečiť správne uplatňovanie pravidiel o pohybe výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a výbere spotrebných daní.

Nariadenie č.2073/2004/ES poukázalo aj na to, že smernica 77/799/EHS sa síce ukázala ako účinný právny nástroj, avšak nedokázala sa prispôsobiť novým požiadavkám administratívnej spolupráce vyplývajúcim zo stále sa zvyšujúcej hospodárskej integrácie v rámci vnútorného trhu. Vo vzťahu k uplatňovaniu smernice 92/12/EHS<sup>506</sup> zasa predmetné nariadenie konštatovalo, že smernica zaviedla celý rad nástrojov na výmenu informácií, avšak ich postupy by mali byť definované v rámci všeobecného právneho rámca pre administratívnu spoluprácu v oblasti spotrebných daní. Poukázalo pritom na skutočnosť, že s výnimkou overovania pohybu podľa článku 15b smernice 92/12/EHS je len málo automatických alebo spontánnych výmen informácií medzi členskými štátmi. Výmenu informácií medzi vnútroštátnymi orgánmi a medzi týmito orgánmi a Komisiou považovalo nariadenie č.2073/2004/EHSby za ťažiskový nástroj účinného boja proti podvodom v oblasti spotrebných daní.

V roku 2012 bolo nariadenie č.2073/2004/EHS nahradené už spomínaným nariadením č.389/2012/EÚ. Cieľom tohto nového

---

<sup>504</sup> Nariadenie Rady (ES) č. 2073/2004 zo 16. novembra 2004 o správnej spolupráci v oblasti spotrebných daní.

<sup>505</sup> Pozri bod 15 dôvodovje správy k nariadeniu.

<sup>506</sup> Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov.

nariadenia je podľa bodu 24 dôvodovej správy ďalšie zjednodušenie a posilnenie administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi, čo si vyžaduje zosúladený prístup, pričom toto nie je možné uspokojivo dosiahnuť na úrovni samotných členských štátov. Súvisí to s otázkou dobudovania vnútorného trhu, ktoré si naďalej vyžaduje systém administratívnej spolupráce v oblasti spotrebných daní zahŕňajúci všetky aspekty právnej úpravy o uplatňovaní spotrebných daní na tovary podľa smernice 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní<sup>507</sup>.

Dôvody, ktoré viedli k prijatiu nariadenia č.389/2012/EÚ sú obdobné, ako v prípade tých, ktoré boli podkladom opodstatnenia prijatia nariadenia č.904/2012/EÚ. K tým najzásadnejším možno zaradiť:

1. posilnenie úlohy elektronických prostriedkov pri výmene informácií. Vztahuje sa to najmä na širšie využívanie štandardizovaných formulárov pri výmene informácií tak, aby bolo možné rýchlejšie vybavovať žiadosti o ich poskytnutie. Dôvodom pre takýto prístup je aj opakujúca sa povaha určitých žiadostí a jazyková rozmanitosť v Únii. Takúto požiadavku možno najlepšie splniť systematickejším používaním počítačového systému zavedeného na základe rozhodnutia č. 1152/2003/ES o informatizácii prepravy a kontroly výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani<sup>508</sup>. Počítačový systém v zmysle čl.1 tohto rozhodnutia je určený na:
  - a) umožnenie elektronického prenosu sprievodného dokumentu a zlepšenia kontrol,
  - b) zlepšenie fungovania vnútorného trhu prostredníctvom zjednodušenia pohybu výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani s podmieneným oslobodením od spotrebnej dane vo vnútri spoločenstva a poskytnutia možnosti, aby členské

---

<sup>507</sup> Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS.

<sup>508</sup> Rozhodnutie Európskeho parlamentu a Rady č.1152/2003/ES zo 16. júna 2003 o informatizácii prepravy a kontroly výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani.

štáty mohli kontrolovať toky v reálnom čase a vykonávať potrebné kontroly tam, kde je to potrebné;

2. s predchádzajúcim bodom súvisí aj požiadavka na zavedenie elektronického uchovávanía určitých špecifikovaných údajov (napr. povolení týkajúcich sa hospodárskych subjektov a daňových skladov), vrátane stanovenia minimálneho obdobia, počas ktorého by všetky členské štáty mali tieto informácie uchovávať. Takto uchovávané údaje umožnia ich rýchlu výmenu medzi členskými štátmi a automatický prístup k informáciám, pričom sa predpokladá ich pravidelná aktualizácia;
3. výmena informácií je aj podľa predmetného nariadenia jedným z rozhodujúcich článkov medzinárodnej spolupráce v oblasti spotrebných daní. Aj naďalej sa pritom zachováva výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti, s čím ale súvisí nutnosť stanoviť kategórie informácií, ktoré sa budú vymieňať povinne / automaticky (v záujme zjednodušenia tejto výmeny). Týka sa to aj výmeny informácií s tretími krajinami;
4. vzhľadom na nutnosť správnej koordinácie informačných tokov predmetné nariadenie zdôraznilo potrebu zachovania ustanovení o jednotnom kontaktnom mieste v každom členskom štáte, ale aj o delegovaní a určení príslušných úradníkov v prípadoch, že na zabezpečenie efektívnosti sú potrebné viaceré priame kontakty medzi orgánmi a úradníkmi členských štátov. S tým súvisí aj možnosť vykonávania simultánných kontrol členskými štátmi a prítomnosti úradníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu v rámci administratívnej spolupráce. Význam týchto kontrol je viditeľný najmä pri cezhraničnej preprave tovaru;
5. ustanovenie rámca pre poskytovanie spätného informovania, pretože spätná väzba sa ukazuje ako vhodný prostriedok na zabezpečenie stáleho zlepšovania kvality vymieňaných informácií.

### ***1.3. Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému priameho zdaňovania***

***(F. Bonk)***

S ohľadom na dosahovanie cieľa predchádzania daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam došlo v posledných rokoch v oblasti priameho zdaňovania k intenzifikácii medzinárodných a únieových iniciatív spolupráce medzi štátmi a permanentným zmenám právnej úpravy prostredníctvom prijímania nových smerníc.

Napriek tomu, že pozornosť bude v ďalšom texte venovaná právnym inštrumentom prijatým na únieovej úrovni, oblasť medzinárodnej spolupráce pri správe daní je regulovaná aj na medzinárodnej úrovni napr. prostredníctvom nasledovných dokumentov:

- Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových veciach, ktorého signatárom je aj SR,
- bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi štátmi (čl. 26 Modelového Dohovoru OECD),
- dohody o výmene informácií (Tax Information Exchange Agreements - TIEAs).

Únieové právne inštrumenty medzinárodnej spolupráce v oblasti priameho zdaňovania prechádzajú v poslednom období signifikantným vývojom. Primárnym nástrojom spolupráce na únieovej úrovni je smernica 2011/16/EÚ, ktorá zrušila smernicu 77/799/EHS s účinnosťou od 1. januára 2013<sup>509</sup>. Cieľom smernice je vytvorenie mechanizmov výmeny informácií v oblasti zdaňovania

---

<sup>509</sup> Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15.februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (s účinnosťou od 1. januára 2013).

Dostupné na:

<https://eur-lex.europa.eu/legal->

[content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0016&from=SK](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0016&from=SK)

medzi členskými štátmi, čím sa zamedzí situáciám dvojitého nezdanenia v štáte usadenia a štáte zdroja príjmu (na úrovni EÚ)<sup>510</sup>.

Smernica zakladá niekoľko nástrojov **výmeny informácií**, ktoré sú v doterajšom vývoji dôsledkom zdokonalenia a sofistikovaného a účelnejšieho formulovania. Konkrétne sa jedná predovšetkým o:

1. *výmenu informácií na požiadanie*. Výmena informácií na požiadanie spočíva podľa článkov 5 až 7 smernice na poskytnutí informácií na základe odôvodnenej žiadosti dožadujúceho orgánu o vykonanie konkrétneho administratívneho zisťovania dožiadaným orgánom. Dožiadaný orgán poskytne informácie čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán už tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa;
2. *povinnú automatickú výmenu informácií*. Od 1.januára 2014 je príslušný orgán členského štátu povinný oznamovať informácie týkajúce sa zdaniteľných období, akými sú príjmy zo závislej činnosti, tantiémy, produkty životného poistenia, dôchodky, vlastníctvo a príjmy z nehnuteľného majetku. Ak sa členské štáty dohodnú na automatickej výmene informácií o ďalších kategóriách príjmov a majetku v dvojstranných alebo mnohostranných dohodách, ktoré uzatvoria s inými členskými štátmi, oznámia tieto dohody Komisii, ktorá ich následne prístupní všetkým ostatným členským štátom.
3. *spontánnu výmenu informácií*. Spontánnu výmenu informácií spočíva na poskytnutí informácií príslušnými orgánmi v štátoch v piatich v smernici zahrnutých prípadoch<sup>511</sup>.

---

<sup>510</sup> Smernica č.2011/16/EÚ sa uplatňuje na všetky dane akéhokoľvek druhu, ktoré vyberá členský štát alebo nižší územný či správny celok členského štátu vrátane miestnych orgánov alebo ktoré sa vyberajú v ich mene. Neuplatňuje sa však na DPH a clá, ani na spotrebné dane, na ktoré sa vzťahujú iné právne predpisy Únie o administratívnej spolupráci medzi členskými štátmi.

<sup>511</sup> Napríklad v súvislosti s tým, že príslušný orgán jedného členského štátu má dôvod predpokladať, že v inom členskom štáte môže dochádzať ku skráteniu dane, alebo osoba povinná platiť daň má zníženú daň alebo je oslobodená od dane v jednom členskom štáte, čo by spôsobilo zvýšenie dane alebo daňovú povinnosť v inom členskom štáte. Ďalším dôvodom tiež môže byť napr. predpoklad umelých

Ďalšími právnymi úpravami došlo na úniovej úrovni k určitým doplneniam troch vyššie uvádzaných spôsobov výmeny informácií. Spomenúť je predovšetkým potrebné smernicu 2015/2376/EÚ, ktorou sa zmenila smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií<sup>512</sup>. Zmena právnej úpravy sa týkala doplnenia čl.8a), ktorým došlo k úprave rozsahu a podmienok povinnej automatickej výmeny informácií o cezhraničných záväzných stanoviskách a záväzných stanoviskách k stanoveniu metódy ocenenia<sup>513</sup>.

K významným právnym aktom v tomto smere treba zaradiť aj smernicu 2016/881/EÚ<sup>514</sup>, ktorá doplnila čl. 8aa), ktorý reguluje rozsah a podmienky automatickej výmeny informácií o správe daní podľa jednotlivých krajín (tzv. country-by-country reporting), ktorej podstata spočíva v „zozbieraní“ súhrnných údajov o transakciách

---

prevodov ziskov v rámci skupín podnikov. V prípadoch, ktoré spadajú pod spontánnu výmenu informácií príslušný orgán, ktorému sa tieto informácie sprístupnia, ich postúpi príslušnému orgánu ktoréhokoľvek iného dotknutého členského štátu čo najrýchlejšie, najneskôr však do jedného mesiaca po tom, ako sa stali dostupnými.

<sup>512</sup> Smernica Rady (EÚ) 2015/2376 z 8. decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

<sup>513</sup> Príslušný orgán členského štátu, v ktorom bolo cezhraničné záväzné stanovisko alebo záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia vydané, zmenené alebo obnovené po 31. decembri 2016, oznámi informácie o tomto stanovisku prostredníctvom automatickej výmeny príslušným orgánom všetkých ostatných členských štátov, ako aj Európskej komisii.

V zmysle čl. 8b) do 1.januára 2018 členské štáty poskytujú Komisii každoročne štatistické údaje o objeme automatických výmen podľa článkov 8 a 8a a v možnom rozsahu aj informácie o administratívnych a ostatných relevantných nákladoch a prínosoch, ktoré súvisia s uskutočnenými výmenami, a akýchkoľvek prípadných zmenách týkajúcich sa daňových správ a tretích strán.

Komisia predloží do 1. januára 2019 správu obsahujúcu prehľad a hodnotenie štatistických údajov a informácií prijatých na základe odseku 1 tohto článku, ktorá sa bude týkať takých otázok, ako sú administratívne a ostatné relevantné náklady a prínosy automatickej výmeny informácií, ako aj praktických aspektov, ktoré s ňou súvisia.

Dostupné na:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32015L2376&from=sk>.

<sup>514</sup> Smernica Rady (EÚ) 2016/881 z 25.mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.



a aktivitách spoločností v rámci skupiny za každú krajinu<sup>515</sup>. Na základe prijatia tejto smernice získa materská spoločnosť v nadnárodnej skupine daňové informácie za všetky jej dcérske spoločnosti osobitne za každú krajinu, v ktorej sú tieto spoločnosti usadené. Materská spoločnosť posieľa následne správu orgánom daňovej správy v krajine, kde je rezidentom. Správa bude následne „zdieľaná“ vo všetkých členských štátoch, kde je „skupina“ zodpovedná platiť dane, poskytujúc orgánom daňovej správy „kompletný prehľad“.

## 2. Analýza vývoja programu Unitas a elektronizácia správy daní

### (A. Romanová)

Otázka únikov na daniach je špecificky prepojená aj so spôsobom fungovania daňovej správy, s jej efektívnosťou a celkovou organizáciou. Práve na reformovanie daňovej (i colnej) správy bol zameraný projekt *UNITAS*, ktorému by sme na tomto mieste chceli venovať viac pozornosti. Táto rozsiahla reforma sa dotýka nie len právnej úpravy daňového konania, či širšej správy daní, ale aj celého daňovo-odvodového systému. Ako sme na to poukazovali v niektorých predchádzajúcich prácach, potreba reforiem tejto oblasti nevyplývala len z vnútroštátneho pohľadu, ale bola zjavná aj v rámci medzinárodných komparatívnych štatistických zisťovaní, kde tieto potvrdili nízku efektívnosť<sup>516</sup> daňovej správy/správy

---

<sup>515</sup> V zmysle ustanovení smernice každý členský štát prijme potrebné opatrenia vyžadujúce od hlavného materského subjektu skupiny nadnárodných podnikov, ktorý je na jeho území rezidentom na daňové účely, alebo od akéhokoľvek iného oznamujúceho subjektu, aby podal správu podľa jednotlivých krajín týkajúcu sa jeho oznamovaného finančného roka do 12 mesiacov od posledného dňa oznamovaného finančného roka skupiny nadnárodných podnikov.

<sup>516</sup> Podľa štatistiky OECD z hľadiska pomeru celkových administratívnych nákladov na 100 príjmových jednotiek vybraných v rámci správy daní bolo Slovensko v rámci hodnotenej vzorky za dané obdobie na predposlednom mieste (a to s hodnotou 2,41 za rok 2007, kde sa jednotlivé štáty pohybujú v intervale 0,28 až 1,42). Za rok 2009 je to pre SR 2,45; pričom ostatné porovnané štáty sa držia v rozmedzí 0,31 až 1,72 - zdroj: *Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative information series (2010)*, s. 125 – 126). Ďalšie nelichotivé výsledky prinášal aj pohľad na iné faktory hodnotenia daňovej správy, napríklad

daní<sup>517,518</sup>. „Program UNITAS je programom zásadnej modernizácie systému výberu daní, cla a poistných odvodov s cieľom zvyšovania efektivity, vytvárania úspor (na strane verejných financií ako aj daňových i colných subjektov a platiteľov odvodov) a zvyšovania používateľského komfortu. Prostredníctvom programu UNITAS (lat. jednota) Ministerstvo financií SR zabezpečuje realizáciu reformy daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov. Konečným zámerom programu UNITAS je v priebehu niekoľkých rokov zlúčiť daňové orgány a colnú správu do jednej inštitúcie, ktorá na seba neskôr prevezme aj výber poistných odvodov. Druhú oblasť zmeny realizovanú v rámci vzniknutej organizačnej štruktúry finančnej správy predstavuje optimalizácia konkrétnych procesov, najmä na centrálnej úrovni (napr. metodika, vnútorná správa, IT a pod.), ako aj koncentrácia činností na regionálnej úrovni. Reforma rieši ďalej problematiku elektronizácie, riadenia zmien a kvality interných výkonov, rozvoj ľudských zdrojov a dotknutú legislatívu.“<sup>519</sup>

---

pomer daňových nedoplatkov k čistým ročným daňovým príjmom pre štátny rozpočet za daňovú správu (Od roku 2005 do roku 2009 stúpol z 43,6 na 59,5 %, čím sa v rámci porovnávanej vzorky členských štátov OECD dostalo SR na posledné miesto a touto hodnotou aj niekoľko násobne prevyšuje ostatné hodnotené štáty – zdroj – tamtiež, s. 177), pomer vymožených daňových nedoplatkov k vymožitelným daňovým nedoplatkom, ktorý od roku 2009 klesol do roku 2011 z 22,12 na 18,98 % (zdroj: Výročné správy o činnosti daňových orgánov zverejnené na portáli <http://www.drshr.sk/wps/portal>) a iný ukazovateľ, suma vrátených daňových preplatkov k celkovému výberu daní, dosahuje podobne nelichotivé úrovne, menovite 47,4 % za rok 2007, 45,4 % za rok 2009 a 51,6 % za rok 2011 za daňovú správu, čo podľa hodnotenia OECD abnormálne prevyšuje priemer ostatných štátov a evokuje mimoriadnu potrebu reformy daňovej správy (zdroj: *Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative information series (2010)*, s. 153 a vlastný prepočet na základe dostupných údajov z výročných správ o činnosti daňových orgánov zverejnených na portáli <http://www.drshr.sk/wps/portal>).

Blížšie pozri: KICOVÁ, A. Economic aspects of tax administration. In: *Dny práva 2011*, Masarykova univerzita, Brno, 2012, s.32-38.

<sup>517</sup> Na tomto mieste nemožno dané pojmoslovie selektovať z dôvodu pôsobenia vo vzájomnej nerozlučiteľnej spätosti.

<sup>518</sup> BUJŇÁKOVÁ, M. a kol.: *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. UPJŠ, Košice, 2015, s. 286.

<sup>519</sup> MF SR. *Čo je UNITAS?*

Dostupné na:

<http://www.unitas.gov.sk/Default.aspx?CatID=4716>, 15. 7. 2018.

Vo fáze UNITAS I. mal program UNITAS priniesť zmeny, ktoré je možné zhrnúť do nasledovných oblastí<sup>520</sup>: (I) Optimalizácia systému riadenia a organizovania – znamená zlúčenie daňovej a colnej správy do jedného celku – finančnej správy (FS SR) a vytvorenie nového systému riadenia a organizovania výberu príjmov štátu, ktorý bude jednoduchší, účinnejší a efektívnejší; (II) Optimalizácia procesov - čiže zdokonaľovanie procesov v rámci programu UNITAS znamená ich zefektívnenie a následné zjednotenie s cieľom, aby či už z pohľadu klienta alebo samotnej verejnej správy boli všetky činnosti vykonávané efektívne, účinne a jednoducho; súčasťou optimalizácie procesov je aj ich šandardizácia a automatizácia; (III) Elektronizácia – jej cieľom je zavedenie takých informačných a komunikačných technológií vo finančnej správe, ktorých konečným efektom bude bezpapierová komunikácia a automatizované procesy najskôr vo vnútri finančnej správy a neskôr aj vo vzťahu k okoliu; (IV) Riadenie zmien a kvality interných výkonov - finančná správa sa musí stať moderným, efektívne a flexibilne fungujúcim orgánom štátnej správy, ktorý bude poskytovať kvalitné služby a ktorý bude zabezpečovať výber daní, cla a neskôr aj poistných odvodov s maximálnou mierou účinnosti a hospodárnosti; (V) Riadenie ľudských zdrojov - tu je zámerom budúcej finančnej správy, aby všetci zamestnanci boli náležite vyškolení a časom odmeňovaní podľa výkonu; musí byť zabezpečené, aby tí, ktorí rokujú s klientmi, vystupovali profesionálnym spôsobom a poskytovali konzistentné poradenstvo. Vo fáze UNITAS II. sa predpokladalo zjednotenie výberu daní, cla a poistných odvodov<sup>521</sup>.

Základom reformy je dokument Ministerstva Financíi SR „Konceptia reformy daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov“, vychádzajúci zo strategického dokumentu „Reforma daňovej a colnej správy a zjednotenie výberu daní, cla a poistných odvodov (rámcová

---

<sup>520</sup> MF SR. *Kľúčové vecné zmeny*.

Dostupné na:

<http://www.unitas.gov.sk/Default.aspx?CatID=4770>, 15. 7. 2018.

<sup>521</sup> MF SR. *Kľúčové vecné zmeny*.

Dostupné na:

<http://www.unitas.gov.sk/Default.aspx?CatID=4770>, 15. 7. 2018.

analýza a návrh postupu)<sup>522</sup> vypracovaného MF SR v roku 2007, v ktorom bol definovaný súbor projektov viažucich sa najmä k prvej fáze reformy - k UNITAS I, t. j. k reforme daňovej a colnej správy. Kompletná reforma procesu správy daní mala teda zasiahnuť všetky jej úrovne, teda tak vlastný proces správy daní vrátane procesov navonok a dovnútra (zahŕňajúci prijatie nového procesného daňového kódexu), ako aj samotnú daňovú správu, kde úplnou reorganizáciou daňových a aj colných orgánov malo dôjsť ku kreovaniu novej – finančnej správy a následného inštitucionálneho zlúčenia výberu daní, cieľ a poistných príspevkov.

Pokiaľ išlo o zmeny v *organizačnej základni*, pred rokom 2012 orgány (v tom čase ešte) *daňovej správy* vytvárali sústavu s nasledovnou štruktúrou: daňové úrady, colné úrady a obce mali postavenie správcov dane, úlohu druhostupňových, resp. nadriadených orgánov plnili Daňové riaditeľstvo SR a Colné riaditeľstvo SR s Ministerstvom financií SR ako ústredným orgánom štátnej správy pre oblasť daňovej správy; špecifické úlohy plnil Colný kriminálny úrad. Zákonom č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony došlo k zakotveniu vzniku Finančného riaditeľstva SR, ktoré vzniklo zlúčením Daňového riaditeľstva SR a Colného riaditeľstva SR a ktoré napokon ako jediný prejav zjednotenia budúcej finančnej správy od 1. 1. 2012 skutočne vzniklo. Tento zákon zároveň nahradil Colný kriminálny úrad podľa predpisov účinných do 31. decembra 2011 Kriminálnym úradom finančnej správy. S účinnosťou od 1. januára 2012 došlo k transformácii daňových úradov tak, že bolo zriadených osem daňových úradov v sídlach krajov a jeden daňový úrad pre vybrané daňové subjekty so sídlom v Bratislave. Na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov v pôsobnosti krajov bolo vytvorených 39 pobočiek a 42 kontaktných miest daňových úradov.<sup>522</sup> Následne, na základe zákona č. 354/2011 Z. z. o finančnej správe, ktorý nadobudol účinnosť 1. 11. 2012, mala mať po novom už „*finančná správa*“ od 1. 1. 2013 novú štruktúru, kde aj daňové úrady a colné úrady mali byť po vzore FR SR zlúčené

---

<sup>522</sup> KICOVÁ, A. *Daňové konanie a jeho osobitosti (dizertačná práca)*. UPJŠ, Košice, 2011, s. 19.

do finančných úradov. Tieto mali byť preddavkovými organizáciami FR SR vykonávajúcimi pôsobnosť v územnom obvode kraja<sup>523</sup> a ich organizačnými zložkami mali byť pobočky finančného úradu, stanice finančného úradu a kontaktné miesta finančného úradu. Tento zákon mal zrušiť (a nahradiť) zákon č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, zákon č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 331/2011 Z. z., i samotný zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva. Napokon však zákon č. 479/2009 Z. z. (konkrétne jeho novela zákonom č. 441/2012 Z. z.) ešte pred nadobudnutím účinnosti spomenutej zmeny zákon č. 354/2011 Z. z. o finančnej správe zrušil. V súčasnosti tak daňovú správu tvorí finančná správa, zložená z daňových úradov, colných úradov, kriminálneho úradu finančnej správy SR a finančného riaditeľstva SR, doplnená o ministerstvo financií SR a obce<sup>524</sup> a jej organizačnú základňu regulujú zákon č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov, zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov, zákon č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zákon č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov.

Súčasťou reformných krokov, ako súčasť prvej etapy programu UNITAS – UNITAS I, bolo prijatie nového procesného kódexu - Daňového poriadku, ktorý s účinnosťou od 1. januára 2012 po takmer dvadsiatich rokoch nahradil predchádzajúci Zákon o správe daní a poplatkov. Daňový poriadok tvorí sedem častí, z ktorých prvá sa venuje základným a všeobecným ustanoveniam, druhá

---

<sup>523</sup> Pokiaľ zákon neurčuje inak, ako napr. v prípade finančného úradu pre vybrané daňové subjekty či finančného úradu pre východnú hranicu. §§ 5-9 zákona č. 354/2011 Z. z. o finančnej správe.

<sup>524</sup> BABČÁK, V. a kol.: *Daňové právo na Slovensku*. EPOS, Bratislava, 2015, s.339.

činnosti správcu dane, tretia plateniu daní, štvrtá upravuje daňové konanie, piata zodpovednosť za porušenie povinností, šiesta obsahuje osobitné ustanovenia pre konkurz a reštrukturalizáciu a siedma spoločné, splnomocňovacie, prechodné a záverečné ustanovenia. Táto fundamentálna zmena právnej úpravy mala dva hlavné deklarované dôvody. Tým prvým bolo nepochybne zvýšenie efektivity výberu daní, resp. daňovej správy ako takej a zníženie administratívnej záťaže tak na strane verejnej správy ako aj povinných subjektov – fyzických a právnických osôb a tým druhým podstatným dôvodom odstránenie nedostatkov predchádzajúcej právnej úpravy.<sup>525</sup> Tento zákon priniesol viaceré väčšie zmeny koncepčného charakteru<sup>526</sup>, napríklad pokiaľ ide o vnímanie súčastí správy daní a vnútornej štruktúry daňového konania či daňového exekučného konania a ďalšie nové inštitúty sú do neho neustále implementované<sup>527</sup>. Jednou z jeho predností bolo zrýchlenie komunikácie daňového subjektu s daňovým úradom<sup>528</sup>, a to najmä uprednostnením elektronickej komunikácie. Pokiaľ však ide o stabilitu nového procesného kódexu, v tomto smere nepriniesol

---

<sup>525</sup> KICOVÁ, A.: *Daňové konanie a jeho osobitosti (dižertačná práca)*. UPJŠ, Košice, 2011, s. 38.

<sup>526</sup> Pozri napr. VERNARSKÝ, M. Nová právna úprava daňového konania. In: *Aktuálne otázky správneho konania : zborník príspevkov zo sekcie správne právo medzinárodnej vedeckej konferencie "Právo ako zjednocovateľ Európy - veda a prax"*. UK, Bratislava, 2010, s.205-212; KICOVÁ, A. *Daňové konanie a jeho osobitosti (dižertačná práca)*. UPJŠ, Košice, 2011; ROMÁNOVÁ, A.: *K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku*. In: *Studia Iuridica Cassoviensia*. Roč. 1, č.1 (2013), s.38-51; BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*, EPOS, Bratislava, 2015. s.342 a n.; FORRAIOVÁ, I. - PRIEVOZNÍKOVÁ, K.: The Role of the Code of Tax Procedure in the Fight Against Tax Evasion and Tax Fraud, In *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Temida 2, Białystok, 2016. s.245-253.

<sup>527</sup> BONK, F.: *Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (1. časť)*. In *Justičná revue : časopis pre právnu teóriu a prax*. Roč. 70, č.1 (2018), s.52-67; ROMÁNOVÁ, A.: *The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty?* In *System of Financial law: System of Tax Law*, Masaryk University, Brno, 2015. s. 212-228; ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*, UPJŠ, Košice, 2017, 164 s.; ŠTRKOLEC, M.: *Fighting Tax Evasion and its Reflection in the Procedural Tax Law*. In *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Temida 2, Białystok, 2016. s. 465-476.

<sup>528</sup> BABČÁK, V. The reform of procedural tax-legal relationships in Slovakia, In *Publičníny financy i nalogovoje pravo (ežegodnik)*, vypusk 1. Izdatel'stvo Boronežskovo gosudarstvenno universiteta, Voronež, 2010. s. 191.

zásadnú zmenu do neustále sa meniacej regulácie daní. Ešte pred nadobudnutím účinnosti Daňového poriadku bol tento novelizovaný (zvlášť spomenutia hodnou je tá skutočnosť, že táto novela vrátila do Daňového poriadku viaceré ustanovenia, ktoré pôvodne obsahoval aj Zákon o správe daní a poplatkov a ktoré sa do Daňového poriadku pôvodne nemali premietnuť) a doposiaľ ho za necelých sedem rokov jeho účinnosti zmenilo už 32 noviel.

Ďalšou kľúčovou oblasťou bola *elektronizácia* komunikácie a procesov. V súčasnosti existuje už rozvinutá škála funkcií daňovej správy dostupných v elektronickej podobe, od dostupnosti elektronických formulárov<sup>529</sup>, ich elektronického vyplňania a podávania, cez overovanie miestnej príslušnosti orgánu finančnej správy či vybraných podstatných informácií o daňových subjektoch prostredníctvom internetu<sup>530</sup> až po určitý stupeň komunikácie daňového subjektu s daňovou správou. Daňový poriadok mal pôvodne v pláne zaviesť ako prioritný spôsob komunikácie medzi správcom dane, resp. finančnou správou a daňovým subjektom práve *elektronickú komunikáciu*, a to už s účinnosťou od 1. 1. 2012.<sup>531</sup> Jeho štartovacia pozícia z pohľadu využívania elektronických služieb daňovníkmi mala vysoký potenciál i ambície, nakoľko zo štatistík OECD možno vyvodit', že miera využívania elektronických služieb daňovníkmi bola pred nadobudnutím jeho účinnosti mizivá<sup>532</sup>. Podľa dôvodovej správy sa ako jeden z najvýznamnejších prínosov nového Daňového poriadku vyzdvihovalo „zabezpečenie

---

<sup>529</sup> Či už sa týkajú daňových priznaní, hlásení, prehľadov, registrácie pre jednotlivé dane apod..

<sup>530</sup> Týmto spôsobom je prístupné overenie registrácie subjektu pre DPH a pre spotrebné dane, informácií o skutočnostiach, že u platiteľa dane z pridanej hodnoty nastali dôvody na zrušenie registrácie, informácie o vymazaných platiteľoch DPH, o tom, že subjekt je daňovým dlžníkom, že má povolenú úľavu na dani či zo sankcie, odklad platenia dane, povolené splátky alebo mu bola daň/sankcia odpustená, o prijme podielu zaplatenej dane apod.

<sup>531</sup> ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: *Niekoľko poznámok k elektronizácii správy daní*. In *Právo, obchod, ekonomika V.: zborník vedeckých prác*. UPJŠ, Košice, 2015. s.331.

<sup>532</sup> Správa OECD hovorí o menej než 1 % daňovníkov podávajúcich daňové priznanie k dani z príjmov fyzických osôb, 2 % daňovníkov podávajúcich daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb a 9 % daňovníkov podávajúcich daňové priznanie k DPH v elektronickej podobe v roku 2011 (zdroj: OECD. *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, s. 238-240).

efektívnejšieho fungovania daňovej správy“ a „rýchlejšej komunikácie so správcom dane, resp. zníženie potreby osobnej komunikácie daňovníka s daňovým úradom, nakoľko tento zákon napr. uprednostňuje elektronické doručovanie dokumentov, ak sú splnené základné podmienky elektronického doručovania“<sup>533</sup> Tento zákon síce rozvinul predchádzajúcu úpravu *elektronického doručovania*, avšak táto bola hneď od začiatku jeho aplikácie spojená so závažnými aplikačnými nedostatkami, z ktorých niektoré pozorujeme ešte aj v súčasnosti. Daňový poriadok legislatívne zmodernizoval doručovanie podaní adresovaných orgánom finančnej správy i doručovanie písomností týchto orgánov adresovaných daňovým subjektom. Rovina praktickej aplikácie však za teoretickým legislatívnym vymedzením dlho výrazne zaostávala.<sup>534</sup> V súčasnosti komunikuje s finančnou správou elektronickejšie viac ako 500 tis. daňových subjektov.<sup>535</sup>

Doručovanie podaní daňových subjektov sa realizuje cez elektronickejšie podateľňu, ktorú prevádzkuje FR SR<sup>536</sup> alebo elektronickejšie podateľňu ústredného portálu verejnej správy. Súčasná právna úprava zakotvuje v ust. § 13 ods. 5 Daňového poriadku dve možnosti elektronického doručovania podaní daňových subjektov, a to podpísané kvalifikovaným elektronickejšie podpisom osoby, ktorá ho podáva (aktivovaním buď eID karty, t.j. občianskeho preukazu s čipom alebo kvalifikovaného elektronickejšie podpisu – KEP) alebo bez kvalifikovaného elektronickejšie podpisu na základe

---

<sup>533</sup> Cit. in: Zákon č. 563/2009 Z. z.: Dôvodová správa. Všeobecná časť. s. 2.

<sup>534</sup> ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: Niekoľko poznámok k elektronizácii správy daní. In: *Právo, obchod, ekonomika V. (zborník vedeckých prác)*. UPJŠ, Košice, 2015, s. 332.

<sup>535</sup> Od začiatku júla 2018 podáva dokumenty elektronickejšie už 535 025 daňových subjektov. V decembri 2017 to bolo 365 000 daňových subjektov. Zdroj: Finančná správa SR. *Viac ako pol milióna elektronickejšie komunikujúcich*, 10.7.2018.

Dostupné na:

[https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-novnick/detail-novinky/\\_pol-miliona-elektronicky-ts/bc](https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-novnick/detail-novinky/_pol-miliona-elektronicky-ts/bc), 17.7. 2018.

<sup>536</sup> Táto je spoločná pre celú finančnú správu. Elektronickejšie adresu elektronickejšie podateľne zverejňuje FR SR na svojom webovom sídle a na webovom sídle ústredného portálu verejnej správy. Prístup k nej má daňový subjekt po zadaní prístupových údajov na webovom sídle FR SR v rámci svojej osobnej internetovej zóny.



dohody o elektronickom doručovaní so správcom dane. Od 1. 1. 2018 ostane možnosť uzatvorenia takejto dohody prístupná už len pre fyzické osoby, avšak všetky dohody uzatvorené do 31. 12. 2017 ostávajú v platnosti. Pri tomto druhom prípade daňový subjekt oznámi správcovi dane údaje potrebné na doručovanie na tlačive podľa vzoru uverejneného na webovom sídle FR SR a následne uzavrie so správcom dane písomnú dohodu o elektronickom doručovaní, čo obnáša isté administratívne nároky. Táto obsahuje najmä náležitosti elektronického doručovania, spôsob overovania elektronického podania a spôsob preukazovania doručenia.<sup>537</sup> Pokiaľ bolo podanie urobené elektronickými prostriedkami inak než jedným z týchto dvoch postupov, je ho potrebné doručiť aj v listinnej forme, a to do piatich pracovných dní od odoslania podania urobeného elektronickými prostriedkami, inak sa považuje za nedoručené. Za deň doručenia sa považuje deň jeho prijatia do elektronickej podateľne, o čom sa zašle potvrdenie do elektronickej osobnej schránky daňového subjektu. Toto elektronické doručovanie je voliteľné okrem štyroch okruhov subjektov, pre ktoré je povinnosťou, a to z dôvodu, že ust. § 14 ods. 1 Daňového poriadku zakotvilo povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami voči orgánom finančnej správy pre (a) daňový subjekt, ktorý je platiteľom DPH, (b) daňového poradcu za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní, (c) advokáta za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní a (d) aj iného zástupcu za daňový subjekt, ktorý je uvedený pod písmenom a), ktorého zastupuje pri správe daní. Od 1. 1. 2018 sa táto povinnosť rozširuje aj na právnickú osobu zapísanú v obchodnom registri a od 1. 7. 2018 aj na fyzickú osobu-podnikateľa registrovanú pre daň z príjmov. Týmto spôsobom sú uvedené subjekty povinné podávať nie len podania, ktorých formuláre sú zapracované v katalógu elektronických formulárov, ako napr. daňové priznania, ale aj ostatné tzv. všeobecné podania, ako žiadosti, oznámenia, odvolania, podnety, sťažnosti, vyjadrenia, námietky, odpovede na výzvy správcov dane a pod. Jedine prílohy k podaniam nemusia byť

---

<sup>537</sup> Pôvodne, teda podľa úpravy zakotvenej v Zákone o správe daní a poplatkov sa na ňu vzťahovali ustanovenia o zápisnici o ústnom pojednávaní (§ 11 Zákona o správe daní a poplatkov).

podané v elektronickej podobe, čo však neznamená, že nemôžu byť taktiež priložené priamo v elektronickej podaní.

Predpokladom elektronickeho podávania je registrácia daňového subjektu na portáli Finančnej správy, ktorá bola od 1. 10. 2014 zjednodušená pre subjekty disponujúce kvalifikovaným (pôvodne zaručeným) elektronickým podpisom, resp. eID kartou. Žiadateľ o prístup po vyplnení registračného formulára na portáli Finančnej správy a po potvrdení registrácie môže ihneď využívať elektronicke odosielanie dokumentov a odpadla tak povinnosť osobnej návštevy daňového úradu. U ostatných subjektov je naďalej potrebné, aby sa používateľ dostavil k správcovi dane s platným občianskym preukazom, kde zamestnanec správcu dane dokončí proces registrácie. Následne je nutné uskutočniť proces autorizácie, pri ktorom sú registrovanému používateľovi pridelené prístupové práva k dátam daňového subjektu. V júli 2018 finančná správa výrazne skrátila čas autorizácie na portáli Finančnej správy, a to po nasadení zjednotenia registrácie a autorizácie do jedného kroku pri daňových subjektoch, ktoré konajú sami za seba. Daňové subjekty registrujúce sa pomocou kvalifikovaného elektronickeho podpisu (KEP) alebo občianskeho preukazu s čipom (eID), získajú potvrdenie o autorizácii okamžite.<sup>538</sup>

Prvý praktický aplikačný problém elektronickej komunikácie sa zistil ešte pred nadobudnutím účinnosti Daňového poriadku a spočíval v tom, že pôvodné ustanovenia Zákona o správe daní a poplatkov o doručovaní podaní daňových subjektov orgánom správy daní elektronickými prostriedkami Daňový poriadok prvotne obmedzil tak, že toto bolo viazané na nutnosť ich podpísania zaručeným elektronickým podpisom a možnosť uzatvorenia dohody o elektronickej doručovaní bez zaručeného elektronickeho podpisu pôvodne Daňový poriadok nezakotvil. Uvedomujúc si skutočnosť, že zaručeným elektronickým podpisom disponovalo len malé percento daňových subjektov, ešte pred nadobudnutím účinnosti tohto ustanovenia došlo k jeho novelizácii zákonom

---

<sup>538</sup> Finančná správa SR. *Autorizácia už za pár minút*, 16.7.2018.

Dostupné na:

[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Pre\\_media/Tlaco\\_ve\\_spravy/Rok\\_2018/2018.07.16\\_TS\\_Autorizacia.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Pre_media/Tlaco_ve_spravy/Rok_2018/2018.07.16_TS_Autorizacia.pdf), 17. 7. 2018.

331/2001 Z. z. smerom k opätovnému zavedeniu možnosti uzavrieť so správcom dane dohodu o elektronickom doručovaní, pri ktorej nebude potrebný zaručený elektronický podpis. Táto zmena bola nevyhnutná aj z dôvodu citovaného ust. § 14 ods. 1 Daňového poriadku zakotvujúceho povinné doručovanie elektronickými prostriedkami pre tam uvedené subjekty.<sup>539</sup> Ďalší problém predstavovalo reálne umožnenie elektronickej komunikácie, nakoľko Finančná správa nebola v čase predpokladanej účinnosti ustanovení o elektronickej komunikácii na tento krok po technickej stránke pripravená. Zákomom 546/2011 Z. z. sa z tohto dôvodu posunula účinnosť povinného doručovania podľa § 14 daňového poriadku na 1. 4. 2012 (§ 165a), neskôr zákonom č. 91/2012 Z. z. na 1. 1. 2013 a nakoniec zákonom č. 440/2012 Z. z. až na 1. 1. 2014 (§ 165b), kedy bola nakoniec naozaj reálne spustená. Napriek tomu, že v súčasnosti sa už táto úprava uplatňuje relatívne nekomplikovane, prinášala počas svojho zavádzania neustále aplikačné problémy jednak súvisiace s pretrvávajúcimi technickými problémami a výpadkami informačného systému, značnou byrokraciou postupov<sup>540</sup>, s nejednotnou aplikačnou praxou praktického výkonu tohto spôsobu doručovania rôznymi orgánmi finančnej správy<sup>541</sup> a komplikovanosťou procesov uzatvárania dohôd na účely doručovania bez zaručeného elektronického podpisu.<sup>542</sup>

---

<sup>539</sup> ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: Elektronická komunikácia podnikateľov s verejnou správou (právne aspekty). In: *Aktuálne problémy podnikovej sféry 2016 : zborník vedeckých prác*. EKONÓM, Bratislava, 2016. s.871.

<sup>540</sup> Napríklad nutnosť vytvorenia väzby u správcu dane medzi advokátom a klientom ako daňovým subjektom, za ktorého chce advokát podať daňové podanie.

<sup>541</sup> Jedným z príkladov je posudzovanie miestnej príslušnosti správcu dane v prípadoch, keď daňový subjekt zastupuje zástupca, ktorý má sídlo v miestnej pôsobnosti iného správcu než zastupovaný daňový subjekt a finančné orgány nie sú zjednotené v prístupe k záveru, ktorému správcovi dane má takýto zástupca podanie za zastúpeného adresovať.

<sup>542</sup> Aplikačné problémy a zmätenosť daňových subjektov, resp. ich zástupcov ohľadom správneho používania postupov elektronického doručovania podaní a ich povinností s tým súvisiacimi sú zjavné aj z už doterajšej rozhodovacej činnosti súdov, keď tieto prejednávali návrhy v konaní o ochrane pred nezákonným zásahom orgánov verejnej správy, resp. ich nečinnosťou, avšak vždy s negatívnym záverom. Pozri napr.: Rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 21. 11. 2014, sp. zn. 6S/115/2014; Uznesenie Krajského súdu v Žiline zo dňa 24. 6. 2015, sp. zn. 21S/43/2015; Krajského súdu v Bratislave zo dňa 21. 11. 2014, sp. zn.

Druhým spomenutým protipólom je doručovanie písomností Finančnej správy adresovaných daňovým subjektom. Aj jeho regulácia spôsobila doslova chaos a neistotu daňových subjektov. Hoci už od začiatku stanovovalo ust. § 30 ods. 1 Daňového poriadku, že správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami a až pokiaľ toto nie je možné, doručuje sa „klasickými spôsobmi“, t.j. poskytovateľom poštových služieb, prípadne iným orgánom či verejnou vyhláškou, teda prioritu mal mať tento spôsob, jeho praktická aplikácia ostávala od začiatku účinnosti Daňového poriadku neistá. Daňový poriadok podrobne upravuje doručovanie elektronickými prostriedkami v ust. § 32. Písomnosti doručované elektronicky označuje ako elektronické dokumenty a doručuje ich elektronicky, t.j. do elektronickej osobnej schránky adresátov takýchto elektronických dokumentov, ktorými sú jednak osoby uvedené vo vyššie zmienenom ust. § 14, teda tie, ktoré sú samé povinné doručovať svoje podania orgánom finančnej správy elektronicky a jednak všetky ďalšie osoby, ktoré výslovne o elektronické doručovanie požiadajú. Takýto dokument podpisuje správca dane alebo iný orgán Finančnej správy kvalifikovaným elektronickým podpisom, (ktorý nahradzuje vlastnoručný podpis povereného zamestnanca konajúceho orgánu a odtlačok úradnej pečiatky). Elektronický dokument zaslaný do elektronickej osobnej schránky je doručený okamihom, keď jeho adresát, ktorý má prístup do elektronickej osobnej schránky, prijme uvedený dokument a ak ho neprijme do 15 dní odo dňa jeho zaslania do elektronickej osobnej schránky, považuje sa tento za doručený posledným dňom tejto lehoty, aj keď sa adresát o jeho doručení nedozvedel. Tento spôsob doručovania sa považuje za doručenie do vlastných rúk. V súlade s novou koncepciou počíta Daňový poriadok v § 33 (a § 56) s komplexnými elektronickými službami v prospech „klienta“ Finančnej správy, ktorých podstatou je vytvorenie osobnej internetovej zóny daňového subjektu, do ktorej bude mať daňový subjekt prístup po zadaní prístupových údajov na webovom sídle FR SR, a to buď cez identifikátor a heslo alebo cez kvalifikovaný elektronický podpis. Obsahom osobnej internetovej zóny sú 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 funkcií sú už prístupné registrovaným subjektom). Poslednou kategóriou je katalóg služieb, v ktorom podľa dôvodovej správy „budú uvedené mimoriadne služby, ktoré budú daňové a colné orgány na žiadosť daňového subjektu poskytovať a ich počet by sa mal meniť v súvislosti s vedecko-technickým vývojom spoločnosti. Pôjde najmä o zasielanie notifikácií prostredníctvom emailu alebo SMS o termínoch, ktoré je daňový subjekt povinný plniť, o zmenách právnych predpisov, sledovanie procesu vybavovania podaní daňového subjektu a pod.“<sup>543</sup> Popri týchto autorizovaných službách ponúka Finančná správa istý rozsah elektronických služieb, ktoré sú dostupné verejnosti bez potreby autorizácie či iného spôsobu overovania totožnosti subjektu, pričom ide najmä o zoznam colných a daňových formulárov, ktoré je možné elektronicky vyplniť a následne podať štandardným spôsobom, zistenie miestnej príslušnosti colného alebo daňového úradu on-line, kalendár daňových povinností a platenia daní, rôzne daňové kalkulačky (napr. AlcoCALC, ktorý umožňuje vypočítať údaje potrebné na zistenie základu spotrebnej dane z alkoholického nápoja), overenie či daňový subjekt z ktoréhokoľvek členského štátu EÚ je platiteľom DPH, špecifické služby pre daňové subjekty mimo EÚ, ktoré poskytujú elektronické služby v štátoch EÚ, umožňuje rýchle vyhľadanie daňového subjektu v zverejňovaných informačných zoznamoch ohľadne DPH, vedenie rôznych informačných zoznamov, overenie informácie o pridelenom osobnom účte daňového subjektu či overenie splnenia technických podmienok pre používanie autorizovaných elektronických služieb.<sup>544</sup> Do budúca sa ráta s inovatívnym projektom digitálnej aplikácie pre žiadosti o vrátenie zaplatenej DPH na území SR pre turistov<sup>545</sup>. Plnenie daňových

---

<sup>543</sup> Cit. in: Zákon č. 563/2009 Z. z.: Dôvodová správa. Osobitná časť. K § 33, s. 16.

<sup>544</sup> ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: Elektronická komunikácia podnikateľov s verejnou správou (právne aspekty). In *Aktuálne problémy podnikovej sféry 2016 : zborník vedeckých prác*. EKONÓM, Bratislava, 2016. s. 872.

<sup>545</sup> Finančná správa SR. *Slovensko ako pilot svetového projektu*, 18. 6. 2018.

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. 1. 2012, zákonom 546/2011 Z.z. sa posunula účinnosť na 1. 1. 2013, zákonom 440/2012 Z.z. na 1. 1. 2015 a zákonom 218/2014 Z. z. až najskôr na 1. 1. 2016 vo vzťahu k jednotlivým druhom daní podľa oznámenia FR SR uverejneného na jeho webovom sídle<sup>546</sup>. Finančná správa takto oznámila nie len posunutie elektronického doručovania svojich písomností, ale aj sprístupnenia osobnej internetovej zóny a sprístupnenie elektronického výpisu z osobného účtu daňového subjektu a potvrdenie o stave tohto osobného účtu.<sup>547</sup> Jedine v oblasti spotrebných daní Finančná správa od 11. januára 2016 doručuje písomnosti elektronickými prostriedkami, sprístupňuje vybrané elektronické služby (spis daňového subjektu) a sprístupňuje elektronický výpis z osobného účtu daňového subjektu. To znamená, že používateľ (daňový subjekt) mimo oblasti spotrebných daní môže vo svojej osobnej internetovej zóne podávať podania elektronicky, avšak funkcionality na prijímanie písomností doručovaných elektronickými prostriedkami, spis subjektu, osobný účet budú sprístupnené až pri spustení obojsmernej komunikácii pre ostatné dane.<sup>548</sup>

S poskytovaním služieb v elektronickej forme ráta aj *Zákon o miestnych daniach*, ktorý v §98b stanovuje, že obec môže poskytovať

---

Dostupné na:

[https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/\\_slovensko-ako-pilot-ts/bc](https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_slovensko-ako-pilot-ts/bc), 18.7. 2018.

<sup>546</sup> § 165b (3) Daňového poriadku.

<sup>547</sup> Finančná správa SR. *Oznámenie o zmene termínu elektronickej komunikácie zo strany správcu dane smerom k daňovému subjektu*, august 2014,

dostupné na:

[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Elektronicka\\_ko\\_munikacia/Aktualne\\_informacie/2014\\_08\\_14\\_Dorucovanie\\_elektronickymi\\_prostriedkami.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Elektronicka_ko_munikacia/Aktualne_informacie/2014_08_14_Dorucovanie_elektronickymi_prostriedkami.pdf), 2. 7. 2015.

<sup>548</sup> FR SR. *Informácia k elektronickej službám cez portál finančnej správy*, December 2016.

Dostupné

na:

[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Aktualne/Elektronicka\\_komunikacia/2016\\_12\\_16\\_elektronicke\\_sluzby\\_cez\\_PFS\\_eID.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/Elektronicka_komunikacia/2016_12_16_elektronicke_sluzby_cez_PFS_eID.pdf), 4. 7. 2018.

elektronické služby, a to formou autorizovaného prístupu daňovníka osobnej internetovej zóny daňovníka po zadaní prístupových údajov na webovom sídle obce. Ten obdobne ako pri štátnych daniach obsahuje najmä elektronizovaný spis daňovníka, elektronický výpis z jeho osobného účtu, prístup na elektronickú podateľňu, elektronickú osobnú schránku a katalóg služieb. Takéto služby ako aj podrobnosti ohľadom ich poskytovania musí obec ustanoviť všeobecne záväzným nariadením, ktoré uverejní na svojom webovom sídle.<sup>549</sup> V súčasnosti obce štandardne umožňujú príjem elektronických podaní v zmysle ich povinnosti podľa zákona č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o e-Governmente) v znení neskorších predpisov<sup>550</sup>.

Vo vnútorných procesoch finančnej správy bola nevyhnutná modernizácia, resp. obnova *informačného systému daňovej správy*, čo bol v podstate i dôsledok modernizácie komunikácie v oblasti správy daní s daňovými subjektmi. Tento fakt je spomenutý aj v dôvodovej správe k Daňovému poriadku: „Je potrebné zvýrazniť, že navrhované zmeny nie je možné technicky zabezpečiť bez vývoja nového informačného systému pre daňovú správu. Ďalší vývoj súčasného daňového informačného systému v súvislosti s navrhovanými zmenami je možné považovať za neefektívne a v niektorých prípadoch aj nemožné. Súčasťou programu UNITAS je preto aj zabezpečenie vývoja nového informačného systému spĺňajúceho požiadavky súčasného stavu vedy a techniky a zároveň zabezpečujúceho moderný výkon správy daní.“<sup>551</sup> Inovácia informačného systému bola však spojená s rôznymi zásadnými problémami, najmä technického charakteru. Práve kvôli nim sa téma informačného systému daňovej, resp. finančnej správy stala pomaly synonymom pre kolobeh zavádzania a zmien neúspešného

---

<sup>549</sup> ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: *Elektronická komunikácia podnikateľov s verejnou správou (právne aspekty)*. In: Aktuálne problémy podnikovej sféry 2016 : zborník vedeckých prác. EKONÓM, Bratislava, 2016, s. 872.

<sup>550</sup> Pozri viac: ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: *Implementation of e-Government in the Slovak Republic at the Level of Local self-Government*. In: *Proceedings of the 17th European Conference on Digital Government: 12. - 13. jún 2017*, Reading: Academic Conferences and Publishing International, Lisabon, 2017, s. 170-178.

<sup>551</sup> Cit. in: Zákon č. 563/2009 Z. z.: Dôvodová správa. Všeobecná časť. s. 2.

a permanentne kolabujúceho systému, ktorý viac nefunguje ako funguje. Pôvodne využívala Finančná správa systém RDS od spoločnosti NOVITECH, ktorý mal byť nahradený systémom KONS od spoločnosti IBM. Po prechode na tento nový informačný systém KONS vo februári 2012 tento spôsobil svojím zlyhaním v prvom štvrtroku 2012 kolaps daňovej správy a doslova návrat do „doby kamennej“, keď boli zamestnanci správcov dane dokonca nútení uskutočňovať niektoré úkony manuálne<sup>552</sup>. „Po kolapse finančnej správy v dôsledku zlyhania Informačného systému daňovej správy KONS IS v I. štvrtroku 2012 boli MF SR a Riadiacim výborom UNITAS prijaté viaceré opatrenia pre stabilizáciu situácie a zabezpečenie ďalšieho postupu realizácie programu UNITAS. Zmluvné vzťahy na zabezpečenie vývoja a technickej podpory prevádzky projektu Integrovaného systému finančnej správy pre správu daní IS FS – SD boli realizované MF SR s IBM Slovensko, spol. s r. o. v zmysle zmluvy o poskytovaní služieb č. 4600000697, ktorá bola uzatvorená 18.02.2010. V súvislosti s vývojom a technickou podporou prevádzky nového projektu Integrovaného systému finančnej správy pre správu daní IS FS – SD bolo rozhodnutie MF SR vrátiť sa k pôvodnému predmetu citovanej zmluvy vyhodnotenú kontrolnou skupinou NKÚ SR ako správne rozhodnutie.“<sup>553,554</sup> Významnou otázkou bola aj efektívnosť

---

<sup>552</sup> Pravda.sk. *Nefunkčný daňový systém stál už 29 miliónov eur*. 28. 2. 2012.

Dostupné na:

<http://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/199349-nefunkcny-danovy-system-stal-uz-29-milionov-eur/>.

<sup>553</sup> Národný kontrolný úrad SR. Súhrnná správa o výsledku kontrolnej akcie „Stav a vývoj realizácie zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov prostredníctvom programu UNITAS k 30.06.2015 a kontrola opatrení na odstránenie nedostatkov zistených predchádzajúcou kontrolou v Ministerstve financií SR a Finančnom riaditeľstve SR“, Bratislava, september 2015.

Dostupné na:

<https://www.nku.gov.sk/documents/10157/acbdf2f4-d603-4be0-835e-9b502a711afb>.

<sup>554</sup> „Namiesto zjednodušenia služieb pritom zavádzanie programu UNITAS paralyzovalo prácu daňových úradov. Jedným z príkladov bolo aj znemožnenie registrácie daňových subjektov. Vtedajší minister financií Ivan Mikloš preto vo februári 2012 odvolal šéfa finančného úradu Igora Krnáča. Miklošov nástupca Peter Kažimír po svojom príchode na čelo rezortu rozhodol o pozastavení celého projektu. Finančná správa sa tak musela vrátiť k pôvodnému systému, pričom škody boli vyčíslené na 8,8 milióna eur.“



výdavkov<sup>555</sup> na zavedenie tohto systému, ktorý mal slúžiť ako premostenie medzi predchádzajúcim systémom RDS a iným novým informačným systémom (SAP), ktorého zavedenie bolo plánované na rok 2013. Tento nový informačný systém sa zaviedol v marci 2015<sup>556,557</sup>. Napriek tomu sa správy o rôznych technických výpadkoch pravidelne opakujú.<sup>558</sup>

Celý program UNITAS však nebol ani doposiaľ realizovaný v plnej miere a jeho plná implementácia sa odďaľuje. Z jednotlivých oficiálnych zdrojov, či už webového portálu MF SR alebo samotného [www.unitas.gov.sk](http://www.unitas.gov.sk) nie je vlastne úplne jasné, ktoré čiastkové projekty tohto programu a ktoré jeho ciele sú už aktuálne spustené a funkčné. Napriek uvedomovaniu si významu daňového procesu a daňovej správy ako determinantu úspešnosti výberu daní je spôsob praktického výkonu reformy v rámci programu UNITAS podľa nášho názoru neodpušiteľne nedôsledný a nezodpovedný. Dôsledky nedostatkov v uskutočňovaní reformných krokov (vrátane výslovne technických problémov so zavádzaním nového

---

Aktuality.sk: *Bol pri kritizovaných štátnych tendroch, teraz radí Pellegrinimu.*

Dostupné na:

<https://www.aktuality.sk/clanok/359253/radil-sky-toll-u-aj-pri-programe-unitas-oblubil-si-ho-aj-pellegrini/>, 16. 7. 2018.

<sup>555</sup> Pozri viac: VOJNÍKOVÁ, I.: *Aktuálne východiská pri tvorbe verejných rozpočtov v Slovenskej republike*. In: Právni Rozpravy 2012, mezinárodná konferencia oblasti práva a právnych vied. MAGNANIMITAS, Hradec Králové, 2012. s.89-96.

<sup>556</sup> Denník N. *Daniari spustili nový informačný systém za 67 miliónov eur*, 2. 3. 2015, dostupné na: <https://dennikn.sk/61602/daniari-spustili-novy-informacny-system-za-67-milionov-eur/>; Denník N. *Daňový systém, ktorý zatiaľ hapruje, dodávajú cez IBM Brhelove firmy*, 9. 4. 2015.

Dostupné na:

<https://dennikn.sk/93468/danovy-system-ktory-zatial-hapruje-dodavaju-cez-ibm-brhelove-firmy/>

<sup>557</sup> ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: *Niekoľko poznámok k elektronizácii správy daní*. In *Právo, obchod, ekonomika V.: zborník vedeckých prác*. UPJŠ, Košice, 2015. s. 334.

<sup>558</sup> Žive.sk. *IT systém daniarov má vraj problémy. Tí sa bránia štatistikami*, 14.4.2017.

Dostupné na:

<https://www.zive.sk/clanok/124416/it-system-daniarov-ma-vraj-problemy-ti-spracovali-viac-podani-ako-pred-rokom/>, 18. 7. 2018; Noviny.sk. *Daňový úrad zaviedol nový informačný systém, má ale nedostatky*, 4. 10. 2016.

Dostupné na:

<https://www.noviny.sk/ekonomika/167535-danovy-urad-zaviedol-novy-informacny-system-ma-ale-nedostatky>, 18. 7. 2018.

informačného systému daňovej správy či neustáleho odkladania elektronickej komunikácie) sa nevyhnutne podpisujú pod zásah do efektivity daňovej správy, ktorá ešte podčiarkuje krízu verejných financií a namiesto snahy o maximalizáciu výťažku daňových príjmov je jednou zo sfér ich plytvania.<sup>559</sup> Pôvodne zamýšľaný a verejnosťou vítaný konečný cieľ zjednotenia plnenia daňových a odvodových povinností je teda zatiaľ zatienený nedôsledným spôsobom realizácie a jeho nekonceptným organizovaním. Tento prístup je nie len výrazným zásahom do právnej istoty daňových subjektov, ale aj priamym činiteľom brzdiacim modernizáciu výkonu verejnej správy, najmä jej toľko ospevovanej elektronizácie a preferovania pro-klientského prístupu. Pri komplexnom zhodnotení preto musíme vysloviť nevyhnutný záver, že uvedená reforma nebola zvládnutá a hodnotíme ju ako nevyužitú a niekoľko krát preplatenú šancu na zlepšenie systému správy daní a zníženie byrokracie. Boj s daňovými únikmi musí byť uskutočňovaný v každej právnej oblasti a úloha daňovej správy a jej procesného postupu nemôže byť nedoceňovaná. Dokončenie reformy v rámci programu UNITAS preto vnímame ako nevyhnutné k vytvoreniu modernej a efektívnej daňovej správy, ktorá bude podporovať daňové subjekty v plnení ich povinností a nebude plytvat' verejnými zdrojmi na neúspešné a nerentabilné účely.

---

<sup>559</sup> BUJŇÁKOVÁ, M. a kol.: *Dane a ich práva úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. UPJŠ, Košice, 2015, s.287.

## VI. KAPITOLA

### OBCHODNO-PRÁVNE, TRESTNO-PRÁVNE A EKONOMICKÉ ASPEKTY PREDCHÁDZANIA DAŇOVÝM PODVODOM A DAŇOVÝM ÚNIKOM

---

#### **1. Možnosti obchodného práva pri eliminácii daňových podvodov a daňových únikov a ich realizácia v obchodno- právnej oblasti**

**(R. Hučková)**

Obchodné právo patrí medzi kľúčové oblasti právneho poriadku regulujúce sféru podnikania. Spoločne s normami daňového práva, finančného práva, trestného práva a ďalšími odvetviami právneho poriadku vytvára regulačný rámec pre efektívne fungovanie hospodárstva štátu. V ostatnom období bola sféra obchodného práva konfrontovaná s viacerými legislatívnymi počínmi, ktorých jednotiacim zámerom bola v konečnom dôsledku ochrana zdravého podnikateľského prostredia, stimulácia podnikateľského prostredia a eliminácia defektných situácií vznikajúcich v podnikateľskej praxi. Je pritom prirodzené, že obchodné právo je v zornom poli legislatívy na prvom mieste, keďže právne predpisy spadajúce pod obchodné právo vytvárajú primárny regulačný rámec pre podnikanie, a tým by malo vytvárať aj primárne legislatívne bariéry pred nežiaducimi javmi.

Nepochybne pri skúmaní zvolenej problematiky, t.j. daňových podvodov a daňových únikov a zároveň možností obchodného práva pri ich eliminácii je potrebné vychádzať zo širšieho kontextu a skúmať opatrenia vo sfére obchodného práva v spojitosti s ďalšími opatreniami realizovanými vo sfére samotného daňového práva, trestného práva, prípadne v ďalších sférach právneho poriadku. Ako však bolo naznačené, obchodné právo patrí z hľadiska hierarchie alebo určitej postupnosti k tým primárnym odvetviam, ktorým je potrebné venovať dôslednú pozornosť. V nedávnej dobe ako jeden z nástrojov boja proti negatívnemu správaniu daňových subjektov došlo k viacerým priamym zmenám

Obchodného zákonníka, čo demonštruje s vyššie spomenutou potrebou komplexného prístupu k skúmanému problému. Súbežne so zmenou v rámci Obchodného zákonníka, boli prevedené zmeny aj v právnych predpisoch spadajúcich pod obchodné právo, ale aj v ďalších právnych predpisoch v oblasti trestného práva, daňového práva, etc.

Cieľom tejto časti je analýza nedávno prijatých modifikácií Obchodného zákonníka a ďalších právnych predpisov regulujúcich oblasť podnikania. Vzhľadom na rozsiahlosť problematiky sme sa rozhodli postupovať systematicky, a pozornosť postupne zameriame na opatrenia identifikované v oficiálnych dokumentoch orgánov a inštitúcií príslušných na skúmanú problematiku, t.j. najmä na akčné plány Vlády SR na boj proti daňovým podvodom, ku ktorým sa Vláda SR zaviazala v jednotlivých svojich programových vyhláseniach. V ďalšom texte sa v kontexte vyššie načrtnutého rámcového cieľa zameriame predovšetkým na sféru práva obchodných spoločností, keďže práve táto oblasť bola v posledných rokoch vystavená výraznejšej pozornosti legislatívy. V súvislosti so skúmanou problematikou daňových podvodov a daňových únikov poukážeme na vybrané legislatívne opatrenia identifikované vo vyššie spomenutých dokumentoch. Zameriame sa na vybrané okruhy problémov spájaných predovšetkým so spoločnosťou s ručením obmedzeným, príp. čiastočne aj s ďalšími obchodnými spoločnosťami. Dôvody a východiská objasníme v ďalšom texte. Naše úvahy sú lokalizované predovšetkým v oblasti práva obchodných spoločností, keďže ako sme vyššie uviedli obchodné právo, a najmä jeho časť regulujúca obchodné spoločnosti vytvára primárny regulačný rámec pre fungovanie subjektov realizujúcich podnikateľské aktivity.

Táto časť neašpiruje na vyčerpávajúci výpočet obchodnoprávných nástrojov a opatrení prijatých za účelom predchádzania daňových podvodov a únikov. Skúmanej problematike sa v širších súvislostiach venuje rozsiahla tuzemská a zahraničná spisba.<sup>560</sup>

---

<sup>560</sup> ŠULEKOVÁ, Ž., *Prehľad novodobých trendov v práve obchodných spoločností*. In: ČORBA, J. (ed.), *Slovenské a české obchodné právo v roku 2015: vybrané problémy*. UPJŠ, Košice, 2015, str. 41 a n.; HUSÁR, J.: *Zodpovednosť členov*

## **1.1 Obchodnoprávne súvislosti predchádzania daňovým podvodom a daňovým únikom**

Obchodný zákonník a niektoré ďalšie právne predpisy obchodného práva boli v súvislosti s dlhoročným bojom proti daňovým podvodom novelizované, prípadne boli prijaté aj úplne nové predpisy zavádzajúce do nášho právneho poriadku nové inštitúty. V rámci Konceptie boja proti daňovým podvodom na DPH, ktorá bola schválená vládou SR v máji 2011, boli podrobne identifikované možnosti, formy a spôsoby daňových podvodov a únikov, ako aj výsledky kontrolnej a exekučnej činnosti daňových úradov.<sup>561</sup> Výsledkom uvedených aktivít a analýz boli zistenia, že najvýznamnejšou mierou sa na objeme daňovej straty štátneho rozpočtu podieľali spoločnosti s ručením obmedzeným, a to najmä tie, ktoré sídlili na fiktívnych, či virtuálnych adresách, ich štatutárnym orgánom bola spravidla jedna osoba, ktorá so správcom dane nekomunikovala (spravidla tzv. „biely kôň“), a ktoré obchodné aktivity deklarovali papierovo, no skutočne ich nerealizovali.<sup>562</sup>

Masívna vlna opatrení v oblasti obchodného práva bola iniciovaná Akčným plánom boja proti daňovým podvodom pre roky 2012-2016, pričom v úvodnom období boli legislatívne opatrenia zamerané práve na vyššie dokumentované nekalé aktivity spojené s účelovým zakladaním obchodných spoločností s cieľom zneužiť

---

*štatutárných orgánov kapitálových obchodných spoločností a ochrana záujmov ich spoločníkov (akcionárov) a veriteľov.* In: Vybrané otázky zodpovednosti za škodu spôsobenú nesprávnym profesijným postupom. UPJŠ, Košice, 2010, s. 93 a n.; HUSÁR, J.: *Modernizácia práva obchodných spoločností na Slovensku.* In: SUCHOŽA, J. - HUSÁR, J. (eds.): Právo, obchod, ekonomika III. UPJŠ, Košice, 2013, s. 483 a n.; HUSÁR, J.: *Zmena prístupu k úprave ochrany veriteľov spoločností s ručením obmedzeným v Slovenskej republike.* In: ČORBA, J. (ed.): Slovenské a české obchodné právo v roku 2015. UPJŠ, Košice, 2015, s. 103 a n.; MICHAEOV, L. - TREŠČÁKOVÁ, D.: *Správca konkurznej podstaty a jednoosobová spoločnosť s ručením obmedzeným.* In: SUCHOŽA, J. - HUSÁR, J. - HUČKOVÁ, R. (eds.): Právo, obchod, ekonomika VI. UPJŠ, Košice, 2016, s. 394 a n.

<sup>561</sup> Dostupné na:

[http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-144566?prefixFile=m\\_](http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-144566?prefixFile=m_), citované: 20.7.2018

<sup>562</sup> Tamže.

nedostatočnú (či liberálnejšiu?) právnu úpravu a poškodiť záujmy štátu páchaním daňových podvodov. Medzi prvými opatreniami, ktoré nevyžadovali hlbšiu analýzu, ale vyplynuli z frekventovaných deformít praxe, boli reštriktívnejšie pravidlá vo vzťahu ku zakladaniu spoločností s ručením obmedzeným a vo vzťahu k disponovaniu s väčšinovým obchodným podielom v spoločnosti s ručením obmedzeným.

Spoločnosť s ručením obmedzeným je (nielen) v tuzemských podmienkach najčastejšie zakladanou obchodnou spoločnosťou. Svojimi zákonnými parametrami valcuje všetky ostatné druhy spoločností, prípadne ďalšie formy podnikania kreované právom Európskej únie. Z oficiálneho štatistického porovnania<sup>563</sup> vychádza spoločnosť s ručením obmedzeným ako jednoznačný víťaz voľby budúcich podnikateľov. Pri medziročnom porovnaní počtu zakladaných obchodných spoločností je ročný nárast nových spoločností s ručením obmedzeným v ostatnom období ustálený. V roku 2017 bolo založených takmer 20 tisíc nových subjektov v tejto právnej forme, a to z celkového počtu 21 690 podnikateľských subjektov. Rok predtým cca 18 tisíc (z celkového počtu 19 433 subjektov). Výnimkou bol len rok 2013, a to v súvislosti s legislatívnymi zmenami, ktoré predstavovali do určitej miery sťaženie procesu zakladania spoločností s ručením obmedzeným, a preto v tomto roku počet založených spoločností s ručením obmedzeným „vyskočil“ smerom k vyššiemu počtu.

Spoločnosť s ručením obmedzeným má spomedzi spektra ostatných obchodných spoločností viacero výhod, ktoré pútajú pozornosť budúcich podnikateľov zvažujúcich právnu formu realizácie podnikateľských aktivít. Podnikanie vo forme iného právneho subjektu, odlišného od fyzickej osoby stojacej v pozadí podnikateľského zámeru, je štandardným prístupom vzhľadom na výhodnosť oddelenia právnej subjektivity fyzickej osoby a subjektivity podnikateľského subjektu. Práve spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá vznikla odhliadnuc od ostatnej obchodnej spoločnosti – jednoduchšej spoločnosti na akcie, ako

---

<sup>563</sup> Štatistika počtu vzniknutých a zaniknutých podnikateľských subjektov – Finstat: <https://finstat.sk/analyzy/statistika-poctu-vzniknutych-a-zaniknutych-firiem#cele-slovensko>, citované 10.7.2018.

posledný typ obchodnej spoločnosti, v sebe spája zákonné parametre, ktoré „pútajú“ pozornosť budúcich podnikateľov.

Pôvodné ustanovenie Obchodného zákonníka regulujúce založenie spoločnosti s ručením obmedzeným zakotvovalo základné pravidlo týkajúce sa charakteristiky obchodnej spoločnosti a obmedzenia počtu spoločníkov v tejto spoločnosti.<sup>564</sup> Toto ustanovenie sa od prijatia Obchodného zákonníka nezmenilo. Za úvodné ustanovenie však boli včlenené ďalšie. Zákomom č. 11/1998 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa Obchodný zákonník bolo doplnené ustanovenie § 105a, avšak nie v dikcii de lege lata. Ustanovenie v podobe prijatej vyššie uvedenou novelou Obchodného zákonníka zakotvovalo zákaz reťazenia obchodných spoločností, no východiskové podmienky boli odlišné ako tie súčasné. V súlade s úpravou účinnou do 1.januára 2002 osoba, ktorá už založila spoločnosť ako jediný zakladateľ, alebo osoba, ktorá sa stala jediným spoločníkom v spoločnosti, mohla založiť ďalšiu spoločnosť len vtedy, ak preukázala, že spoločnosť, v ktorej participuje jednak ako jediný zakladateľ alebo ako jediný spoločník, nemá neuhradené pohľadávky voči štátu (vo forme daňových a colných záväzkov, poisťného na zdravotnom poistení, nemocenskom poistení a na dôchodkovom zabezpečení, príspevku na poistení v nezamestnaní) a voči svojim zamestnancom. V druhom a treťom odseku tohto ustanovenia zákonodarca zakotvil obmedzenia týkajúce sa možnosti založenia spoločnosti osobami, ktoré participovali v rámci spoločnosti, na ktorú bol vyhlásený konkurz. Toto ustanovenie bolo zásadne modifikované dvomi novelami Obchodného zákonníka<sup>565</sup>, pričom došlo k jeho postupnej redukcii do súčasnej podoby regulujúcej obmedzenie zakladania jednoosobových spoločností s ručením obmedzeným určením maximálneho počtu spoločností, v ktorých môže byť jedna fyzická osoba jediným spoločníkom<sup>566</sup>.

---

<sup>564</sup> Pozri § 105 Obchodného zákonníka (pôvodné znenie).

<sup>565</sup> Zákon č. 500/2001 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa Obchodný zákonník a zákon č. 87/2015 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa Obchodný zákonník a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré predpisy.

<sup>566</sup> HUSÁR, J.: In: SUCHOŽA, J. et al.: *Obchodný zákonník. Komentár.* EUROUNION, Bratislava, 2016, s. 365.

Zákonom č. 246/2012 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH, bolo do Obchodného zákonníka zavedené ustanovenie § 105b, v zmysle ktorého spoločnosť s ručením obmedzeným nemôže založiť osoba, ktorá má daňový nedoplatok alebo nedoplatok na cle. Predmetné ustanovenie bolo do OBZ implementované so zámerom zabránenia zakladania obchodných spoločností osobami, ktoré majú daňové nedoplatky alebo nedoplatky na cle, a tým minimalizovať riziko vzniku nevymáhateľných daňových nedoplatkov.<sup>567</sup> Na prvý pohľad by sa mohlo zdať, že uvedené ustanovenie je kategorické bez zreteľa na výšku nedoplatku, avšak v súlade s § 54 ods. 2 Daňového poriadku je zrejmé, že zakladateľ môže mať nedoplatok na dani a cle v úhrnnej výške do 170 eur, a aj napriek tomu mu správca dane môže vydať súhlas potrebný k návrhu na zápis spoločnosti do obchodného registra. Okrem fázy založenia obchodnej spoločnosti, sa do pozornosti zákonodarcu dostala aj dispozícia obchodným podielom v spoločnosti s ručením obmedzeným. Právna úprava disponovania s obchodným podielom predstavovala do účinnosti predmetnej novely záležitosť, ktorú si zakladatelia mohli upraviť v rámci zákonných mantinelov v spoločenskej zmluve. Zásadnú požiadavku teda predstavuje úprava tejto problematiky v rámci spoločenskej zmluvy. Ustanovenie § 115 (ods. 1 a 2) Obchodného zákonníka ako uvádza Ján Husár predstavuje akýsi stred medzi krajnými polohami, a to v konštrukcii spoločnosti s ručením obmedzeným podobnej s osobnými obchodnými spoločnosťami a naopak v priblížení ku kapitálovým obchodným spoločnostiam.<sup>568</sup> Novela zaviedla pri prevode väčšinového obchodného podielu podmienku súhlasu správca dane. Obchodný zákonník reflektuje výnimky, ktorým sa však nebudeme podrobnejšie venovať<sup>569</sup>.

V ďalšej vlnе opatrení bola pozornosť opätovne zameraná na oblasť obchodných spoločností, a konkrétne na zprehľadnenie finančných operácií spojených s peňažnými vkladmi. Novelou

---

<sup>567</sup> HUSÁR, J.: In: SUCHOŽA, J. et al.: *Obchodný zákonník. Komentár*. EUROUNION, Bratislava, 2016, s. 365.

<sup>568</sup> Tamže.

<sup>569</sup> Pozri k tomu bližšie ČORBA, J.: *Peripetie pri prevode väčšinového obchodného podielu*. In: Slovenské a české obchodné právo v roku 2015: vybrané problémy. UPJŠ, Košice, 2015, s. 140 a n.



Obchodného zákonníka zákonom č. 357/2013 Z.z. došlo k rozšíreniu ustanovenia § 60 ObchZ, pričom sa zaviedla povinnosť súvisiaca s peňažnými vkladmi a ich splácaním. Tieto prostriedky bol správca vkladu povinný spravovať na osobitnom účte zriadenom v banke alebo v pobočke zahraničnej banky. Ďalším obmedzením bol zákaz nakladania s prostriedkami na tomto účte pred vznikom spoločnosti. Výnimku predstavovali len úhrada nákladov súvisiacich so založením a vznikom spoločnosti a vrátenie peňažného vkladu alebo jeho časti zo zákonných dôvodov. V súčasnej zákonnej dikcii Obchodného zákonníka už vyššie uvedené ustanovenie chýba. Bolo zrušené zákonom č. 87/2015 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa Obchodný zákonník. Dôvody zrušenia spočívali v potrebe odstránenia neprimeranej administratívnej záťažže pri zakladaní obchodných spoločností.<sup>570</sup> Uvedené opatrenie bolo nadbytočné a pôvodné zámery zákonodarcu ním sledované sa podarilo dosiahnuť prostredníctvom ďalších inštitútov, o ktorých sa ďalej zmienime.

Nevyhnutnosť komplexného prístupu k riešeniu problémov podnikateľského prostredia prameniacych častokrát v nekalých úmysloch a praktikách niekoľkých jednotlivcov poškodzujúcich veriteľov a spotrebiteľov bola zohľadnená pri tzv. registri diskvalifikácií, ktorý bol zavedený novelou Obchodného zákonníka, zákonom č. 87/2015 Z.z. a zároveň boli zvláštne ustanovenia implementované i v ďalších právnych predpisoch (v zákone č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v zákone č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii, etc.).<sup>571</sup> Zámerom právnej úpravy zavádzajúcej novú formu evidencie diskvalifikovaných osôb bolo reagovať na problémy súvisiace s procesom konkurzu a reštrukturalizácie v Slovenskej republike a súvisiace otázky v obchodných vzťahoch a s tým súvisiacich sociálnych dopadoch.<sup>572</sup> Ako zdôrazňuje Janka Vykročová, tak právna schéma diskvalifikácie osôb nie je originálnym riešením

---

<sup>570</sup> Dôvodová správa k návrhu zákona č. 357/2013 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa Obchodný zákonník.

<sup>571</sup> Pozri podrobnú analýzu HUSÁR, J.: *Zmena prístupu k úprave ochrany veriteľov spoločností s ručením obmedzeným v Slovenskej republike*. In: ČORBA, J.(ed.), Slovenské a české obchodné právo v roku 2015. UPJŠ, Košice, 2015, s. 103 a n.

<sup>572</sup> Dôvodová správa k návrhu zákona č. 87/2015 Z.z.

tuzemského zákonodárcu, ale ide o inšpiráciu v zahraničí, najmä z britského právneho prostredia. Podobná úprava bola prijatá aj v českej právnej úprave<sup>573</sup>.

Ustanovenie § 13a Obchodného zákonníka zavádza základný zákonný rámec pre zriadenie registra diskvalifikácií, pričom inštitucionálna rovina tohto novozavedeného registra je obsiahnutá v § 82i zákona o súdoch. Podľa právnej úpravy môžu byť rozhodnutím o diskvalifikácii (vylúčení) dva typy súdneho rozhodnutia, a to právoplatné rozhodnutie, ktorým sa uložil trest zákazu činnosti podľa § 61 ods. 10 Trestného zákona alebo rozhodnutie, pri ktorom sa bude mať za to, že ide o rozhodnutie o diskvalifikácii (§ 74 ods. 6 zákona o konkurze a reštrukturalizácii). Dôvodom pre takéto rozhodnutie bude porušenie povinnosti podať návrh na vyhlásenie konkurzu včas v súvislosti s uložením zmluvnej pokuty. Rozhodnutím o vylúčení je teda iba rozhodnutie, ktoré zaň zákon explicitne označí, pričom zároveň z toho vyplýva, že individuálne žaloby na vylúčenie nie sú prípustné<sup>574</sup>.

Doba diskvalifikácie osoby vyplýva z rozhodnutia. Buď súd v trestnom konaní rozhodne o zákaze činnosti na príslušné obdobie, alebo v ostatných prípadoch bude doba diskvalifikácie 3 roky. Právoplatnosťou rozhodnutia o vylúčení prestáva byť vylúčený zástupca členom štatutárneho orgánu, členom dozorného orgánu, vedúcim organizačnej zložky podniku, vedúcim podniku zahraničnej osoby, vedúcim organizačnej zložky podniku zahraničnej osoby alebo prokuristom vo všetkých obchodných spoločnostiach a družstvách.<sup>575</sup> Vylúčený zástupca má vo vzťahu k „svojím“ obchodným spoločnostiam alebo družstvám notifikačnú povinnosť, je povinný oznámiť svoje vylúčenie bez zbytočného odkladu. Ďalší rozmer notifikačnej povinnosti predstavuje posunutie informácie o vylúčení súdu, ktorý vedie register diskvalifikácií. Týmto súdom je podľa platnej právnej úpravy Okresný súd Žilina.<sup>576</sup>

---

<sup>573</sup> Podrobnejšie pozri: VYKROČOVÁ, J.: In: SUCHOŽA, J. et al.: *Obchodný zákonník. Komentár*. EUROUNION, Bratislava, 2016, s. 87 a n.

<sup>574</sup> Dôvodová správa k návrhu zákona č. 87/2015 Z.z.

<sup>575</sup> § 13a ods. 3 Obchodného zákonníka.

<sup>576</sup> § 82i ods. 4 zákona o súdoch.

Toto legislatívne opatrenie, ktoré nepochybne ovplyvňuje celkovú podnikateľskú disciplínu, keďže determinuje výrazným spôsobom okruh osôb, ktoré môžu vystupovať v mene podnikateľského subjektu a konať na účet podnikateľského subjektu, je hodnotené pozitívne. Rovnako z nášho pohľadu je zavedenie osobitnej evidencie diskvalifikovaných osôb pozitívnym krokom smerom k vyčisteniu podnikateľského prostredia a eliminovaniu osôb vystupujúcich v pozícií tzv. bielych koní.

Novelou Obchodného zákonníka vykonanou zákonom č. 87/2015 Z.z. boli do kódexu obchodného práva vnesené aj ďalšie inštitúty, ktorých spoločným menovateľom je snaha posilniť postavenie veriteľov. Okrem vyššie analyzovanej novinky, t.j. registra diskvalifikácií, boli do Obchodného zákonníka zakomponované aj tieto zmeny:

- inštitút spoločnosti v kríze,
- inštitút plnenia nahradzujúceho vlastné zdroje,
- zákaz vrátenia plnenia nahradzujúceho vlastné zdroje,
- precizácia inštitútu zákazu vrátenia vkladu.

Do všeobecných ustanovení Obchodného zákonníka boli včlenené nové ustanovenia pod marginálnym označením Kríza (§ 66a-§ 66k)<sup>577</sup>, pričom stav krízy obchodnej spoločnosti sa vymedzuje vo vzťahu k úpadku, resp. k jeho hrozbe. Hroziaci úpadok sa vymedzuje ako nízky pomer vlastných a cudzích zdrojov. V § 67a ods. 2 sa ustanovuje pomer vlastného imania a záväzkov menej ako 8 ku 100. Tento pomer sa použil prvýkrát v roku 2018, do tohto obdobia sa použili pomery podľa prechodných ustanovení (§ 768n). Určenie, či spoločnosť je alebo nie je v kríze je kľúčové pre posúdenie charakteru plnení poskytnutých spoločnosti. Zámerom zákonodarcu bolo zabezpečiť, aby sa určité plnenia, ktoré sa

---

<sup>577</sup> Pozri komentárové diela tuzemskej proveniencie: SUCHOŽA, J. et al., *Obchodný zákonník. Komentár*. EUROUNION, Bratislava, 2016; MAMOJKA, M. et al.: *Obchodný zákonník. Veľký komentár*. I. zväzok. Eurokódex, Bratislava, 2016; OVEČKOVÁ, O. et al.: *Obchodný zákonník. Veľký komentár*. I. zväzok. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017; PATAKYOVÁ, M. et al.: *Obchodný zákonník. Komentár*. C.H.Beck, Bratislava, 2016.

poskytnú spoločnosti v kríze prostredníctvom použitia právnej fikcie považovali z pohľadu spoločnosti za plnenia, ktorých uspokojenie sa podriadi uspokojeniu nárokov iných veriteľov.<sup>578</sup> V súvislosti s krízovým stavom obchodnej spoločnosti zákonodarca zavádza osobitné ustanovenia vo vzťahu ku štatutárnemu orgánu a jeho povinnostiam, ďalej vo vzťahu k financovaniu kapitálových obchodných spoločností (inštitút plnenia nahradzujúceho vlastné zdroje, zákaz vrátenie plnenia nahradzujúceho vlastné zdroje, zabezpečenie záväzkov nahradzujúce vlastné zdroje, zákaz vrátenia vkladu).<sup>579</sup> Pre osobitné povinnosti štatutárneho orgánu a pre financovanie obchodnej spoločnosti platia v krízovom období neštandardné zákonné pravidlá a obmedzenia, ktoré vyplývajú z charakteru samotnej krízy a ktorých účelom je prekonanie tohto stavu. Štatutárny orgán spoločnosti, ktorý zistil, že obchodná spoločnosť je v kríze, je povinný vykonať všetky potrebné opatrenia potrebné na prekonanie tohto krízového stavu.<sup>580</sup>

Dňa 1.januára 2016 vstúpilo do účinnosti ustanovenie regulujúce ďalšiu formu registrácie, a to register úpadcov. Zásadná legislatívna zmena, prinášajúca komplexný prehľad o konkurzných a reštrukturalizačných konaniach, bola prevedená neštandardným spôsobom, a to vo forme legislatívneho prílepku k novele zákona č. 420/2004 Z.z. o mediácii. Táto zmena zákona bola zrealizovaná zákonom č. 390/2015 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 420/2004 Z.z. o mediácii a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

Register úpadcov upravený v ustanovení § 10a zákona o konkurze a reštrukturalizácii je informačný systém verejnej správy sprístupnený na webovom sídle Ministerstva spravodlivosti SR a predstavuje jedno z ďalších opatrení zameraných na sprehľadnenie podnikateľského prostredia a zvýšenie notifikačnej možnosti.<sup>581</sup>

---

<sup>578</sup> Dôvodová správa k návrhu zákona č. 87/2015 Z.z.

<sup>579</sup> Pozri podrobnú analýzu ustanovení o kríze v Obchodnom zákonníku: CSACH, K.: *Obchodná spoločnosť v kríze*. In: Súkromné právo, č. 4, roč. III, 2017, s. 166 a n.; DOLNÝ, J.: *Zmluvná vs. zákonná ochrana veriteľov s ohľadom na nové inštitúty Obchodného zákonníka*. In: Dny práva 2015 - Days of Law 2015, Zákonná regulácie vs. smluvní úprava? Masarykova univerzita, Brno, 2016, s. 26-40.

<sup>580</sup> § 67b Obchodného zákonníka.

<sup>581</sup> Webové sídlo: <https://ru.justice.sk/ru-verejnost-web/pages/home.xhtml>.

Do osobitnej pozornosti legislatívy sa dostali štatutárne orgány obchodných spoločností, osobitne konatelia spoločností s ručením obmedzeným. Dôvody sme uviedli v úvode tejto kapitoly, tou primárnou je nepochybne vysoká frekvencia zakladania spoločností s ručením obmedzeným, ktorá priamo úmerne súvisí aj s frekvenciou zneužívania tejto formy podnikania osobami častokrát stojacimi v pozadí obchodnej spoločnosti a riadiacimi obchodnú spoločnosť prostredníctvom tzv. bielych koňov. Ale štatutárnym orgánom je potrebné venovať pozornosť aj vo všeobecnej rovine zakotvenia optimálnych zákonných mantinelov ich aktivít a prípadnej zodpovednosti za porušenie ich povinností.

Okrem štatutárnych orgánov bolo nevyhnutné venovať pozornosť i osobám stojacím v bezpečnej pozícii de iure mimo obchodnej spoločnosti, avšak častokrát aktívne ovplyvňujúcim dianie v obchodnej spoločnosti a „pot'ahujúcim“ za pomyselné nitky riadiace samotné štatutárne orgány. Slovenské právo obchodných spoločností donedávna neponúkalo funkčné mechanizmy pre postih osôb stojacích v pozadí obchodných spoločností, ktoré spoločnosť riadili „len“ fakticky.<sup>582</sup> V súvislosti so skúmanou témou daňových podvodov majú štatutárne orgány a osoby fakticky vykonávajúce pôsobnosť štatutárneho orgánu zásadný význam, keďže sú tvorcami vôle obchodnej spoločnosti. Kým v prípade štatutárneho orgánu nachádzame v Obchodnom zákonníku relatívne ustálenú právnu úpravu, druhá kategória osôb do nedávnej doby existovala len v rovine fungovania množstva obchodných spoločností v praxi, avšak ich aktivity boli de iure nepostihnuteľné. Aj napriek nami prezentovanej relatívnej ustálenosti právnej regulácie štatutárneho orgánu obchodnej spoločnosti, s účinnosťou od 1.januára 2018 došlo k úprave niektorých situácií, ktoré do posledného decembrového dňa 2017 neboli regulované.

Jednou z takýchto situácií, ktoré boli v praxi frekventované a spôsobovali problémy vo vzťahu k tretím osobám i do vnútra obchodnej spoločnosti, bola spoločnosť bez štatutárneho orgánu,

---

<sup>582</sup> CSACH, K.: *Faktický orgán obchodnej spoločnosti a jeho zodpovednosť podľa § 66 ods. 7 Obchodného zákonníka*. In: Bulletin slovenskej advokácie, č. 7-8, 2018, s. 12 a n.

ak jediný štatutárny orgán ukončil z rôznych objektívnych alebo subjektívnych dôvodov svoju funkciu. V takomto prípade Obchodný zákonník ukladá povinnosť príslušnému orgánu spoločnosti (v závislosti od druhu obchodnej spoločnosti) v lehote do 3 mesiacoch ustanoviť nového člena orgánu. S účinnosťou od 1. januára 2018 došlo k zakotveniu novej povinnosti viažucej sa k vyššie spomenutej situácii a sankcionujúcej porušenie takejto povinnosti špecificky v obchodnej spoločnosti s jediným štatutárnym orgánom. Nie je nepochybne potrebné podrobnejšie rozvádzať dôvody zákonodarcu, ktorý sledoval zámer zákonne ošetriť patové situácie, keď v obchodnej spoločnosti nie je ustanovený jediný štatutárny orgán.

Od začiatku roka 2018 zákon vo vzťahu k spoločnosti, ktorá má jediného štatutára, upravuje, že ak tento jediný štatutár nie je zapísaný do obchodného registra do 60 dní po uplynutí lehoty, ktorú zákon stanovuje pre obsadenie uvoľnenej funkcie, je posledný štatutárny orgán povinný podať do 30 dní návrh na zrušenie obchodnej spoločnosti podľa § 68 ods. 6 písm. a) Obchodného zákonníka. Obchodný zákonník s účinnosťou od januára 2018 konečne poskytuje zákonné možnosti ako riešiť obchodné spoločnosti, ktoré sú častokrát založené účelovo a po splnení tohto (spravidla nekalého) účelu niet osoby, ktorá by bola zodpovedná za ďalší osud takejto obchodnej spoločnosti. Súčasne s týmito zmenami v Obchodnom zákonníku, boli prevedené zmeny aj v ďalších právnych predpisoch, ktoré systematicky doplnili vymožitelnosť ustanovení v Obchodnom zákonníku. V Trestnom zákone bola zavedená nová skutková podstata trestného činu nekalej likvidácie<sup>583</sup>, ktorá má postihovať tzv. biele kone, ako aj osoby participujúce na prevádzaní majetkovej účasti na právnických osobách na biele kone.<sup>584</sup> Tento zákon sa výrazne dotkol aj zákona o konkurze a reštrukturalizácii, a to v súvislosti so zodpovednosťou za nepodanie návrhu na vyhlásenie konkurzu včas.<sup>585</sup> Táto úprava predstavuje ďalší zo systematických nástrojov proti nekalým praktikám pri likvidácii obchodných spoločností.

---

<sup>583</sup> § 251b Trestného zákona.

<sup>584</sup> Dôvodová správa k návrhu zákona č. 264/2017 Z.z.

<sup>585</sup> § 11a zákona o konkurze a reštrukturalizácii.

V ustanovení § 66 ods. 5 Obchodného zákonníka implementovaného do zákona v jednom balíku s vyššie komentovanými zmenami je zakotvené všeobecné pravidlo, podľa ktorého aj po zániku funkcie je bývalý štatutárny orgán alebo bývalý člen štatutárneho orgánu povinný poskytovať súčinnosť za obdobie, v ktorom pôsobil ako štatutárny orgán, resp. ako člen štatutárneho orgánu. Rozsah súčinnosti je priamo zákonom limitovaný na rozsah, v akom možno predpokladať, že môže prispieť k bližšiemu objasneniu otázok, ktorých sa požadovaná súčinnosť týka. V podstate ide o súčasť povinnosti aj po zániku oprávnenia konať za spoločnosť a uskutočňovať úkony v záujme toho, aby spoločnosť, v ktorej osoba pôsobila ako štatutár, neutrpela ujmu<sup>586</sup>.

Ako sme už vyššie uviedli, okrem samotných štatutárnych orgánov, sa do zorného poľa legislatívy dostali aj osoby stojace mimo obchodnej spoločnosti, no zároveň majúce vplyv na obchodnú spoločnosť a jej aktivity. Prírodzene kým takéto javy nepriniesla podnikateľská prax, nebolo potrebné sa zamýšľať a tobôž zákonne riešiť a ukotviť vzťah medzi obchodnou spoločnosťou a ďalšou osobou okrem štatutárneho orgánu. Zároveň však treba poznamenať, že problém faktického riadenia obchodných spoločností a zodpovednosti zaň nie je len tuzemskou zvláštnosťou<sup>587</sup>. Ustanovenie § 66 ods. 7 Obchodného zákonníka de lege lata explicitne rieši situácie, keď v mene spoločnosti koná osoba, ktorá nie je štatutárnym orgánom. Povinnosti mandatára má aj osoba, ktorá fakticky vykonáva pôsobnosť štatutárneho orgánu alebo člena štatutárneho orgánu bez toho, aby bola do takejto funkcie vymenovaná alebo ustanovená. Nová úprava vychádza z myšlienky, že absencia formálneho ustanovenia do funkcie nemôže osobu, ktorá túto pôsobnosť v skutočnosti realizuje, zbaviť jej zodpovednosti za škodu<sup>588</sup>. Takto nastavené pravidlá považujeme za prelomové a vysoko pozitívne, keďže reflektujú reálne podnikateľské prostredie a postihujú faktické štatutárne orgány,

---

<sup>586</sup> Dôvodová správa k návrhu zákona č. 264/2017 Z.z.

<sup>587</sup> CSACH, K.: *Faktický orgán obchodnej spoločnosti a jeho zodpovednosť podľa § 66 ods. 7 Obchodného zákonníka*. In: Bulletin slovenskej advokácie, č. 7-8, 2018, s. 12 a n.

<sup>588</sup> Dôvodová správa k návrhu zákona č. 264/2017 Z.z.

pričom takéto osoby majú byť postihované podľa osobitných pravidiel o zodpovednosti za škodu štatutárnych orgánov.

V tejto kapitole sme postupne priblížili vybrané legislatívne opatrenia prijaté v nedávnom období s celkovým zámerom očistenia podnikateľského prostredia od defektných situácií, ktoré poškodzujú tretie strany, najmä veriteľov. Medzi veriteľmi zvláštne postavenie zastáva štát a jeho pohľadávky vo vzťahu k podnikateľským subjektom. So zreteľom na opatrenia, ktoré boli v nedávnom období zrealizované, možno skonštatovať, že práve frekventovanosť porušovania zákonných povinností vo vzťahu k štátu, bola spúšťačom mnohých novelizácií Obchodného zákonníka a súvisiacich predpisov. V tejto kapitole sme sa zamerali najmä na úpravu v oblasti práva obchodných spoločností regulovanej v Obchodnom zákonníku a podporne v súvisiacich predpisoch. Nepochybne sme nevyčerpali všetky opatrenia a nástroje obchodného práva, ktorých účelom je zabezpečenie efektívneho a včasného plnenia povinností podnikateľských subjektov, nielen jedného voči druhému, či voči spotrebiteľom, ale aj voči štátu. To však nebolo našim zámerom, keďže takáto ambícia by si vyžadovala rozsiahlejší priestor ako nám poskytuje táto kapitola. Naším zámerom bolo poukázať v kontexte posledných legislatívnych zmien na urgentnosť efektívnej legislatívnej úpravy primárneho legislatívneho rámca výkonu podnikania v (nielen) tuzemských podmienkach. V úvode tejto kapitoly sme naznačili, že normy obchodného práva považujeme za „nárazníkovú zónu“ pre rôznorodých moderných „podnikateľov“ vysvetľujúcich si zmluvnú slobodu „po svojom“. Na túto primárnu nárazníkovú zónu nadväzujú ďalšie legislatívne opatrenie teoreticky ukotvené v rôznych odvetviach práva. Nepochybne by bolo namieste venovať pozornosť i ďalším legislatívnym novinkám, ktoré by mali dotvoriť legislatívny rámec poctivého podnikania na Slovensku. Dlhú dobu sa odborne i politicky diskutovalo o tzv. protischránkovom zákone, t.j. zákone č. 315/2016 Z.z. o registri partnerov verejného sektora a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý vniesol určitú mieru transparentnosti do podnikania so štátom. Jeho účelom bola identifikácie majiteľov tzv. schránkových spoločností obchodujúcich so štátom. Aj tento právny predpis predstavuje ďalší dielik do skladačky konceptu poctivého podnikateľského prostredia.



Spolu s ďalšími opatreniami analyzovanými v ďalších častiach tejto monografie možno perspektívne optimisticky očakávať zlepšenie podnikateľskej disciplíny, ktorá by sa mala prejavovať aj v minimalizácii daňových únikov a podvodov. Náš optimizmus je však trochu limitovaný skutočnosťou, že aj tá najefektívnejšia (s otáznikom, či takáto vôbec je možná) právna úprava častokrát „stojí a padá“ na jednotlivých subjektoch, v našom prípade podnikateľských subjektoch a ich vôli, či nevôli plniť si svoje povinnosti voči veriteľom. Zákonodarca rieši „kreativnosť“ podnikateľského prostredia precizovaním právnej úpravy a regulovaním typových situácií, ktoré sa v praxi s určitou frekvenciou vyskytujú. V tejto kapitole sme poukázali na najmarkatnejšie situácie, ktoré sa zákonodarca rozhodol riešiť formou zákonných obmedzení a zavedenia pravidiel pre ich riešenie. Otázkou však ostáva, či si kreatívne podnikateľské prostredie nenájde iné spôsoby pre obídenie zákonnej úpravy a dosiahnutie svojich zámerov.

## **2. Trestnoprávne aspekty predchádzania a boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom**

**(S. Ferencčíková)**

Rozvoj ekonomiky determinuje nárast ekonomickej kriminality, čo následne negatívne determinuje vývoj verejných financií v podobe strát v štátnom rozpočte. Najväčší zásah do verejných financií spôsobujú daňové podvody a daňové úniky, najmä v oblasti vyberania DPH, ako aj v oblasti správy a výberu daní z príjmu osôb, resp. spotrebných daní. V dôsledku daňových podvodov (špeciálne v súvislosti s DPH) vznikajú veľké straty v príjmoch štátneho rozpočtu.

V piatej hlave osobitnej časti Trestného zákona sú upravené skutkové podstaty trestných činov, ktoré poskytujú ochranu predovšetkým hospodárskym záujmom SR. Ochrana hospodárskych záujmov je však upravená aj v ďalších ustanoveniach Trestného zákona, predovšetkým v jeho štvrtej hlave osobitnej časti, upravujúcich trestné činy proti majetku. DPH predstavuje jeden z významných príjmov do štátneho rozpočtu SR. Vytvára najväčší

priestor na daňové úniky a reťazové podvody. Predmetná daň je aj zo strany Európskej komisie považovaná za potenciálne najrizikovejšiu daň. Trestný čin daňového podvodu podľa § 277 TZ je zaraďovaný medzi daňové podvodné konania. Štát má záujem na eliminácii daňových podvodov, preto sa trestná politika štátu zameriava na právne možnosti predchádzania uvedenej trestnej činnosti. Za tým účelom využíva tak prostriedky, nástroje a opatrenia mimotrestné, najmä daňové, ako aj trestné. Pokiaľ ide o trestné opatrenia, dovoľme si vychádzať zo základného atribútu trestnoprávnej úpravy, jednak z jej subsidiarity a jednak z jej všeobecnej odstrašujúcej funkcie. V zmysle uvedeného nielen skutkové podstaty trestných činov uvedené v osobitnej časti Trestného zákona, ale aj hmotnoprávne inštitúty upravené vo všeobecnej časti Trestného zákona môžu slúžiť ako trestnoprávny prostriedok predchádzania či eliminácie protiprávnej činnosti spočívajúcej v daňových podvodných konaniach. Rovnako významné sú však aj inštitúty procesného charakteru, ktoré napomáhajú zisťovaniu, odhaľovaniu, objasňovaniu trestnej činnosti a usvedčovaniu jej páchatel'ov, čo následne vedie k ich trestnoprávnemu sankcionovaniu, čo môže taktiež disponovať odstrašujúcim preventívnym charakterom.

Problematika daňových únikov a daňových podvodov, najmä opatrenia slúžiace na ich elimináciu, si častokrát vyžadujú aplikáciu prierezových opatrení. Nemožno teda kategoricky aplikovať iba daňovoprávne inštitúty, resp. výlučne len trestnoprávne inštitúty, ale popri nástrojoch daňovoprávných je potrebné efektívne aplikovať aj nástroje trestnoprávne, ktoré v zmysle atribútu trestnoprávnej ochrany spočívajúceho v jej subsidiarite budú mať charakter prostriedkov *ultima ratio*. K prierezovým opatreniam na zefektívnenie eliminácie daňových únikov možno zaradiť aj inštitút tzv. daňovej kobry. Predmetný inštitút je od obdobia svojej existencie značne produktívny v kontexte odhaľovania daňových únikov, najmä pri trestnom čine daňového podvodu. Predstavuje podstatný fungujúci prvok eliminácie páchania daňových únikov, ako aj odhaľovania a objasňovania daňovej trestnej činnosti. Negatívom daného inštitútu je však otázka jeho právneho zakotvenia, keďže existencia daného inštitútu si vyžaduje jednak

precizovanie právnej úpravy a najmä inštitucionalizovanie.<sup>589</sup> Preto možno súhlasiť s názorom pertraktovaným v odbornej literatúre a za efektívne opatrenie determinujúce elimináciu daňových únikov a daňových podvodov možno považovať aj vypracovanie štandardizovaných metodických postupov pre zamestnancov FS a príslušníkov PZ k uskutočňovaniu jednotného postupu pri odhaľovaní a objasňovaní daňových únikov, ako aj určenie formálnych a materiálnych náležitostí zaslaného podania pri podozrení zo spáchania daňového trestného činu. Zo zákonnej dikcie kooperácie orgánov FS a orgánov PZ pri odhaľovaní daňových únikov nie je jednoznačný spoločný postup v problémových oblastiach, z čoho v bežnej praxi vznikajú nezrovnalosti či pochybenia. Existencia vzájomne záväzného usmernenia nepochybne determinuje efektivitu boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom.<sup>590</sup> Z analýz daňovej kriminality vyplýva, že smerovanie jej jednotlivých foriem sa v kontexte spoločenského vývoja mení a jej miera s modernizáciou spoločnosti rastie. Keďže však ide o oblasť, ktorá je typická vysokou latenciou, je veľmi ťažké skutočnú daňovú kriminalitu objektívne kvantifikovať. Tá istá skutočnosť spôsobuje, že vysoké percento daňových trestných činov nie je nikdy postihnutých. Pravdepodobnosť ich odhalenia a potrestania bola do istej miery sťažená aj nedostatočnou koordináciou postupov a vecným rozdelením kompetencií medzi FS a PZ vo fáze odhaľovania<sup>591</sup>.

Cieľom predmetnej kapitoly je analyzovať možnosti ochrany hospodárskych záujmov štátu normami trestného práva tak hmotného, ako aj procesného charakteru. Za tým účelom je potrebné analyzovať trestnoprávnu hmotnoprávnu úpravu obsiahnutú v Trestnom zákone. Predmetom analýzy budú jednak skutkové podstaty tzv. daňových trestných činov upravené v osobitnej časti Trestného zákona, ako aj jednotlivé inštitúty upravené vo všeobecnej časti Trestného zákona, ktoré svojou

---

<sup>589</sup> ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike. Možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 152.

<sup>590</sup> Bližšie pozri ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike. Možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 154.

<sup>591</sup> ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike. Možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 11.

podstatou a dôsledkom môžu prispieť k efektívite v boji s daňovou trestnou činnosťou. Ďalej bude potrebné analyzovať trestnoprocесnú úpravu obsiahnutú v Trestnom poriadku. Predmetom analýzy budú predovšetkým inštitúty procesného charakteru, najmä prostriedky operatívno-pátracej činnosti, či už podľa stavu de lege lata, alebo podľa návrhov de lege ferenda, subjekty podieľajúce sa na zisťovaní, odhaľovaní a objasňovaní daňovej trestnej činnosti, ich kompetencie, ako aj možnosti rozširovania samotných predmetných kompetencií alebo kompetentných subjektov. Opomenúť nemožno ani subjekty rozhodujúce v konečnom dôsledku o trestnoprávnom sankcionovaní páchatel'ov závažnej daňovej trestnej činnosti, keďže aj tomuto inštitútu možno pripísať nielen špeciálny, ale aj generálny preventívny účinok. Opomenúť taktiež nemožno ani charakteristiku opatrení, ktoré sú už v praxi v boji proti daňovým podvodom a daňovým únikom aplikované. Cieľom je však taktiež zhodnotiť opodstatnenosť či vhodnosť novonavrňovaných preventívnych opatrení, ako aj navrhnuť ďalšie opatrenia za účelom predchádzania a zamedzovania daňovým podvodom a daňovým únikom či už v rámci existujúcej trestnoprávnej úpravy, alebo v rámci návrhov de lege ferenda.

## ***2.1. Trestnoprávne aspekty predchádzania daňovým podvodom a daňovým únikom***

Daňové trestné činy sú vo všeobecnosti považované za najzávažnejšiu trestnú činnosť odbornou verejnosťou označovanú ako kriminalita bielych golierov. Závažnosť daňovej trestnej činnosti determinuje predovšetkým vysoká škoda, ktorá je dôsledkom páchania tejto trestnej činnosti. Vo vzťahu k daňovej trestnej činnosti sa osobitným spôsobom akcentuje význam princípu ultima ratio, kedy trestnoprávna ochrana nastupuje až po zlyhaní nástrojov daňovoprávnych. Z hľadiska trestnoprávnej charakteristiky rozumieme pod pojmom daňové úniky, resp. nelegálne daňové úniky páchanie daňovej trestnej činnosti.<sup>592</sup> Ide o zložitý jav, ktorý v sebe spája prienik dvoch právnych rovín, a to trestnoprávnej

---

<sup>592</sup> STIERANKA, J. - SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. EPOS, Bratislava, 2016, s. 167 a n.

a daňovoprávnej, resp. finančnoprávnej. Už len predmetný prienik spôsobuje vyššiu náročnosť, zložitost' odhaľovania či dokazovania daňovej trestnej činnosti a dôležitosť činnosti policajtov ako OČTK v poznávacom procese smerujúcom k zisteniu skutkového stavu veci a k vydaniu objektívneho rozhodnutia pri dokazovaní daňových trestných činov v súlade s dodržaním základných zásad trestného konania a európskych i medzinárodných noriem.<sup>593</sup> V teórii, ako aj ekonomickej praxi neexistuje jednotná definícia daňového úniku. Viktoryová a kol. charakterizujú daňový únik ako „výsledok ekonomickeho správania sa daňových subjektov, ktorého dôsledkom je úmyselná alebo neúmyselná redukcia daňovej povinnosti daňového subjektu.“<sup>594</sup> Podľa Šimonovej daňový únik predstavuje nezákonné konanie daňového subjektu, ktorý úmyselným alebo neúmyselným konaním minimalizuje, prípadne si neplní svoju daňovú povinnosť, a pritom porušuje právne predpisy. S daným konaním sa môže spájať aj vyodenie trestnoprávnej zodpovednosti v prípade naplnenia skutkovej podstaty daňového trestného činu.<sup>595</sup> V oblasti daňových únikov dochádza k stretu dvoch druhov právnych zodpovedností, a to zodpovednosti administratívnoprávnej a zodpovednosti trestnoprávnej. Z toho vyvstáva potreba precíznej koordinácie a spolupráce OČTK a správcu dane, pretože len efektívna kooperácia v činnosti zainteresovaných subjektov determinuje aj efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov.

K daňový únikom dochádza tak na úseku priamych daní, ako aj na úseku nepriamych daní.<sup>596</sup> K všeobecným spôsobom daňových únikov na úseku priamych daní využívajú daňové subjekty tieto základné druhy: nepriznanie, prípadne podhodnotenie daňových

---

<sup>593</sup> ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike. Možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 10-11.

<sup>594</sup> VIKTORYOVÁ, J. - BANGO, D. a kol.: *Metodika vyšetrovania trestných činov II. Časť*, Akadémia PZ v Bratislave, Bratislava, 2004, s. 109.

<sup>595</sup> ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike. Možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 21-22.

<sup>596</sup> Vychádzajúc z daňovej sústavy v SR, medzi dane priame zaraďujeme daň z príjmov, daň z motorových vozidiel a miestne dane; medzi dane nepriame zaraďujeme DPH a selektívne spotrebné dane: spotrebná daň z alkoholických nápojov, spotrebná daň z minerálneho oleja, spotrebná daň z tabakových výrobkov a spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu.

príjmov, umelé zvýšenie daňových výdavkov, resp. nákladov a fiktívne uplatnenie daňovej výhody. Za dve osobitné formy daňových únikov možno považovať tzv. transfer pricing a využívanie preferenčných daňových jurisdikcií. Na úseku priamych a nepriamych daní dochádza najmä k páchaniu daňových trestných činov: trestný čin skrátania dane a poistného, trestný čin neodvedenia dane a poistného, trestný čin daňového podvodu, trestný čin nezaplatenia dane a poistného a trestný čin marenie výkonu správy daní. Spôsoby realizácie daňových únikov nemajú jednoznačnú podobu, nachádzame ich v rôznych modifikáciách, čo môže spôsobiť z trestnoprávneho hľadiska súbeh s ďalšími trestnými činmi. Celková kvantifikácia reálnych daňových únikov nie je úplne možná vzhľadom na vysokú latentnosť tohto konania. Reálne daňové úniky sú tvorené známymi daňovými únikami a latentnými daňovými únikami. Rozsah latentných daňových únikov je možné len viac alebo menej presne odhadovať<sup>597</sup>. Nezákonný daňový únik zakladá trestnoprávnu zodpovednosť subjektu za spáchaný daňový trestný čin, ktorého skutková podstata bola konaním subjektu naplnená. Nelegálne daňové úniky možno kategorizovať na neúmyselné daňové úniky a úmyselné daňové úniky. Z trestnoprávneho hľadiska sú relevantné práve úmyselné daňové úniky, pretože daňové trestné činy sú z hľadiska formy zavinenia trestné činy dolozne (úmyselné). Nezákonný daňový únik sa môže vyskytovať napríklad vo forme daňovej defraudácie (zatajenie určitej časti majetku daňového subjektu), vo forme

---

<sup>597</sup> ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike. Možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 19. V ekonomickej praxi existujú dva základné prístupy, ako kvantifikovať možné daňové úniky. Prvý prístup je tzv. priamy a realizuje sa formou daňových kontrol, ktoré dokážu presne kvantifikovať výšku daňových únikov u subjektov, ktoré boli podrobené kontrole. Takto zistené daňové úniky predstavujú známe daňové úniky. Druhý prístup na kvantifikáciu daňových únikov je tzv. nepriamy a využíva iné ukazovatele, ktoré nepriamo dokazujú daňový únik. Ide napríklad o ukazovateľ spotreby energií a materiálov v skúmaných firmách, vývoj obratu firiem, recipročnú komparáciu údajov o kvantite príjmov z variabilných zdrojov alebo ich komparáciu s informáciami z nezávislých štatistických zdrojov.

daňovej malverizácie (zatajenie niektorých príjmov) alebo vo forme nadhodnotenia daňových výdavkov.<sup>598</sup>

V máji 2012 prijala vláda SR Akčný plán boja proti daňovým podvodom obsahujúci 50 opatrení, realizácia ktorých bola rozdelená do troch navzájom súvisiacich etáp v rozmedzí rokov 2012 až 2016. Predmetné opatrenia sa týkali právnych oblastí, finančného, daňového, obchodného a trestného práva, oblasti operatívnych činností FS a OČTK a prierezočných oblastí.<sup>599</sup> Jednalo sa o opatrenia, realizácia ktorých bola v kompetencii troch rezortov: MF SR, MV SR a MS SR a niekoľkých nimi riadených inštitúcií, primárne FS a PPZ. Dôležitú úlohu pri implementácii niektorých opatrení zohrávala aj GP SR a jej súčasť. Hlavným zámerom predmetných opatrení bolo efektívnou legislatívnou úpravou, ako aj sériou prierezočných nástrojov operatívneho, prípadne iného charakteru komplexne eliminovať a sankcionovať daňové úniky a zároveň colné podvody so zameraním na priame a nepriame dane. Významný akcent sa kládol aj na koordináciu práce FS a OČTK s cieľom zvýšiť efektívnosť boja proti daňovým únikom (aj s ohľadom na trestný systém). V roku 2015 došlo k aktualizácii Akčného plánu boja proti daňovým podvodom a k doplneniu ďalších 30 opatrení týkajúcich sa vyššie uvedených právnych oblastí, ako aj ich prieskumu.<sup>600</sup> V dôsledku zintenzívnenia a zefektívnenia spolupráce dotknutých zložiek výkonu boli postupne identifikované ďalšie oblasti, v ktorých bolo potrebné nastavenie nových, účinných opatrení v boji proti daňovým podvodom. V roku 2017 bol schválený Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018<sup>601</sup>, ktorý obsahuje 21 nových opatrení, ktoré reagujú na potreby aplikačnej praxe a ich cieľom je eliminácia nových foriem daňových podvodov.

---

<sup>598</sup> HARUMOVÁ, A. - KUBÁTOVÁ, K.: *Dane podnikateľských subjektov*. Poradca podnikateľa, Bratislava, 2006, s. 92.

<sup>599</sup> Uznesenie vlády SR č. 235 zo dňa 31. mája 2012 k návrhu Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2012 – 2016.

<sup>600</sup> Uznesenie vlády SR č. 380 zo dňa 8. júla 2015 k návrhu aktualizácie Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2012 – 2016.

<sup>601</sup> Uznesenie vlády SR č. 206 zo dňa 26. apríla 2017 k návrhu Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018.

## ***2.2. Hmotnoprávne aspekty boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom***

### **Trestná zodpovednosť právnických osôb**

Slovenské trestné právo bolo až do 30. júna 2016 založené na individuálnej trestnej zodpovednosti. Konceptia trestnej zodpovednosti teda vychádzala zo subjektívnej zodpovednosti fyzickej osoby za jej vlastné zavinené konanie. Slovenské trestné právo nepoznalo kolektívnu zodpovednosť. Zmena nastala v súvislosti s prijatím zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb s účinnosťou od 1. júla 2016, ktorým sa do právneho poriadku SR zaviedla tzv. priama alebo pravá trestná zodpovednosť právnických osôb, zaviedla sa koncepcia kolektívnej zodpovednosti v trestných veciach. Návrh zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb bol vypracovaný okrem iného aj na základe uznesenia vlády č. 235 z 31. mája 2012 k Akčnému plánu boja proti daňovým podvodom 2012 – 2016 a uznesenia vlády č. 380 z 8. júla 2015 k Aktualizácii Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2012 – 2016. V právnom poriadku SR nejde o prvú iniciatívu riešenia problematiky zavedenia trestnej zodpovednosti právnických osôb. Zavedenie trestnej zodpovednosti právnických osôb bolo navrhované už v rámci rekodifikácie trestného práva v roku 2005, pričom k jej schváleniu nedošlo. Rovnako tak bol odmietnutý samostatný zákon o trestnej zodpovednosti právnických osôb (v roku 2006 a následne v roku 2007). Vo všetkých vymenovaných prípadoch išlo o tzv. priamu zodpovednosť právnických osôb. K implementácii trestnej zodpovednosti právnických osôb do právneho poriadku SR, aj keď v nepriamej forme tzv. pseudo trestnej zodpovednosti, došlo až prijatím zákona č. 224/2010 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon. Týmto zákonom sa zaviedli nové trestnoprávne sankcie, a to ochranné opatrenia ktoré bolo možné uložiť iba právnickým osobám; konkrétne zhabanie peňažnej čiastky a zhabanie majetku. Uloženie týchto ochranných opatrení nebolo podmienené väzbou na trestné stíhanie fyzických osôb, ale splnením podmienok podľa §83a TZ a §83b TZ, ktoré do konca júna 2016 upravovali hmotnoprávne podmienky ukladania týchto ochranných opatrení. Materiálne tak SR naplnila požiadavku vyvodit' v trestnom konaní



voči právnickej osobe sankcie trestného charakteru a súčasne uznať trestnú zodpovednosť právnických osôb za trestné činy fyzických osôb konajúcich v jej mene, ale formálno-právne ju nevyjadřila. Vychádzajúc z dostupných štatistických údajov nie je evidované žiadne využitie týchto ustanovení v praxi, t.j. k aplikácii vyššie uvedených ustanovení, a teda k uloženiu vyššie uvedených ochranných opatrení nedošlo. V trestnom konaní nebola prostredníctvom tejto úpravy platnej od roku 2010 postihnutá žiadna právnická osoba.<sup>602</sup>

Páchateľom trestného činu môže byť v podmienkach SR od účinnosti vyššie uvedeného zákona okrem fyzickej osoby aj právnická osoba. Základy trestnej zodpovednosti právnických osôb sú upravené vo vyššie uvedenom osobitnom právnom predpise, ktorý je vo vzťahu špeciality k Trestnému zákonu, pričom odkazuje súčasne na subsidiárne použitie Trestného zákona.<sup>603</sup> Aby mohla byť právnická osoba páchatelom trestného činu, musia byť naplnené nasledujúce znaky: bol spáchaný trestný čin, za ktorý môže byť právnická osoba trestne zodpovedná (§ 3 zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb); trestný čin je spáchaný v prospech právnickej osoby, v jej mene, v rámci jej činnosti alebo jej prostredníctvom (§ 4 ods. 1 zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb); trestný čin je spáchaný konaním niektorej z osôb vymedzených v § 4 ods. 1 písm. a) až c) zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb<sup>604</sup> alebo zanedbaním ich dohľadu alebo kontrolnej činnosti (§ 4 ods. 2 zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb); nejde o právnickú osobu, ktorej trestná zodpovednosť je vylúčená (§ 5 zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb)<sup>605</sup>. Uvedené možno označiť ako zásadu trestnej zodpovednosti právnickej osoby za zákonom ustanovených podmienok. Taktiež musí byť trestný čin právnickej

---

<sup>602</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb*, s.4.

<sup>603</sup> § 1 ods. 2 zákona o trestnej zodpovednosti PO.

<sup>604</sup> Zákon o trestnej zodpovednosti PO, § 4 ods. 1 písm. a) štatutárny orgán alebo člen štatutárneho orgánu; písm. b) ten, kto vykonáva kontrolnú činnosť alebo dohľad v rámci právnickej osoby; písm. c) iná osoba, ktorá je oprávnená zastupovať právnickú osobu alebo za ňu rozhodovať.

<sup>605</sup> Bližšie pozri IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Všeobecná časť 1*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2016, s. 150-151.

osobe pričítateľný (§ 6 zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb). Zásada pričítateľnosti činu právnickej osobe je odlišná od inštitútu zavinenia u fyzických osôb. Ide len o určitú fikciu zavinenia právnickej osoby. V zmysle uvedenej zásady je páchatel'om právnická osoba, ktorej sa pričíta následok, teda porušenie alebo ohrozenie záujmu chráneného Trestným zákonom, a to spôsobom ustanoveným zákonom o trestnej zodpovednosti právnických osôb.<sup>606</sup> Koncept pričítateľnosti spáchania trestného činu právnickej osobe vychádza zo skutočnosti, že právnické osoby sú subjektom práva odlišným od fyzickej osoby, pričom ide o subjekty, ktoré sú právom umelo vytvorené s priznaním spôsobilosti k právam a povinnostiam, právnym a protiprávnym úkonom a zodpovednosti v právnych vzťahoch. Vzhľadom ku skutočnosti, že vznik a existencia právnických osôb predstavuje určitú právnú konštrukciu, musí byť právom konštruovaný i spôsob konania právnických osôb ako subjektov práva navonok, nakoľko právnická osoba ako celok nedisponuje vôľovou zložkou, nemôže teda podľa takejto vlastnej vôle jednat' a navonok ju prejavovať. Z uvedeného dôvodu právny poriadok stanovuje, že vlastné konanie právnickej osoby predstavujú tie prejavy vôle, ktoré menom právnickej osoby konajú ňou určené orgány alebo zástupcovia právnickej osoby ako fyzické osoby a právne následky spojené s týmito prejavmi sa pričítajú priamo právnickej osobe ako subjektu práva.<sup>607</sup> Súčasne je potrebné akcentovať zásadu súbežnej a nezávislej trestnej zodpovednosti fyzickej osoby a právnickej osoby, v zmysle ktorej trestná zodpovednosť právnickej osoby nie je podmienená vyodením trestnej zodpovednosti voči fyzickej osobe a nie je podmienená ani zistením, ktorá konkrétna fyzická osoba protiprávne konala (spôsobom ustanoveným podľa § 4 ods. 1 a ods. 2 zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb).<sup>608</sup> Trestná zodpovednosť právnickej osoby je úzko spätá s problematikou právneho nástupníctva právnickej osoby. Otázka prechodu trestnej zodpovednosti právnických osôb je exaktne upravená v zákone

---

<sup>606</sup> IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Všeobecná časť 1.* Wolters Kluwer, Bratislava, 2016, s. 32-33.

<sup>607</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb*, s.17.

<sup>608</sup> Blížšie pozri IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Všeobecná časť 1.*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2016, s. 32-33.

o trestnej zodpovednosti právnických osôb, čo eliminuje prípady, aby zrušenie právnickej osoby s právnym nástupcom znamenalo jednoduchý spôsob, ako sa trestnej zodpovednosti vyhnúť. Takáto právna úprava nie je ojedinelá a možno ju považovať za štandard v rámci právnych úprav trestnej zodpovednosti právnických osôb. Trestná zodpovednosť právnickej osoby prechádza na všetkých jej právnych nástupcov. Právne nástupníctvo je úzko previazané najmä s prechodom imania zrušenej právnickej osoby, ktorý pojem vyjadruje najadekvátnejšie väzbu na (pôvodný) majetkový substrát právnickej osoby. Toto pravidlo má jedinú výnimku, a to prípad, keď celé imanie po zrušení právnickej osoby preberá fyzická osoba. Prechod trestnej zodpovednosti na jej právnych nástupcov sa týka aj uložených trestov. V prípade viacerých právnych nástupcov trestná zodpovednosť zatiaľčuje všetkých z nich, a to v rozsahu, ktorý určí súd v zmysle zásad pre ukladanie trestu (§ 11 ods. 3 zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb)<sup>609</sup>.

---

<sup>609</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb*, s. 20: Podľa platnej právnej úpravy všetky úkony smerujúce k zmene právnickej osoby (zlúčenie, splynutie alebo rozdelenie právnickej osoby, prevod imania na spoločníka, zmena právnej formy a premiestnenie sídla právnickej osoby do zahraničia) od momentu začatia trestného stíhania a vznesenia obvinenia proti právnickej osobe podliehajú písomnému súhlasu súdu. Nie je vylúčené, aby k zmene právnickej osoby došlo aj počas trestného stíhania danej právnickej osoby, pričom súd pri ukladaní trestu pre právnickú osobu, resp. nástupnícku právnickú osobu prihliada na okolnosti podľa § 11 ods. 3 zákona o trestnej zodpovednosti PO. Osobitne zákon upravuje problematiku zmeny alebo zrušenia právnickej osoby počas vykonávacieho konania, t.j. v čase, keď sa už neuplatňujú obmedzenia týkajúce sa zmeny, zrušenia alebo zániku právnickej osoby podľa § 25 zákona o trestnej zodpovednosti PO. Zákon v tomto prípade vychádza zo zásady, že trestná zodpovednosť postihuje aj právnych nástupcov odsúdenej právnickej osoby, ktorí sú právnickými osobami. Uvedené sa vzťahuje aj na nevykonané tresty a ochranné opatrenie. Pre prípad, že právnická osoba sa zlúči s inou právnickou osobou, alebo sa rozdelí, zmení právnu formu a podobne počas vykonávacieho konania, ex lege nastane prechod trestnej zodpovednosti na všetky právnické osoby, ktoré sú právnym nástupcom pôvodnej právnickej osoby. Tento záver je nevyhnutné prijať, a to v záujme zamedzenia vyhnutia sa výkonu uloženého trestu (alebo ochranného opatrenia) po právoplatnom skončení trestného konania. Súčasne sa však zohľadňuje fakt, že nástupnícke právnické osoby nie sú totožným subjektom ako pôvodná právnická osoba, a preto sa umožňuje, aby na ich návrh trestný súd zmenil účinky prechodu trestnej zodpovednosti, t.j. rozhodol, či trestná zodpovednosť prechádza na všetkých právnych nástupcov a ak áno, tak v akom rozsahu.

Právnická osoba sa teda môže ako páchatel' dopustiť len trestných činov, ktoré sú taxatívne uvedené v § 3 zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb. Vymedzený katalóg trestných činov zohľadňuje jednak medzinárodné záväzky SR, ktoré jej vyplývajú z medzinárodných nástrojov, ktorými je SR viazaná, ako aj záväzky SR vyplývajúce z jej z členstva v Európskej únii.<sup>610</sup> Katalóg trestných činov, u ktorých vzniká trestná zodpovednosť právnickej osoby, bol doplnený o tie trestné činy, u ktorých je s ohľadom na ich povahu a na poznatky aplikačnej praxe ich stíhanie v záujme SR. Katalóg trestných činov bola tak doplnený o tzv. daňové trestné činy.<sup>611</sup> Z vyššie uvedeného ustanovenia vyplýva, že právnická osoba sa môže dopustiť trestného činu skrátenia dane a poistného podľa § 276 TZ, trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ, trestného činu daňového podvodu podľa § 277a TZ, trestného činu nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 TZ a trestného činu marenia výkonu správy daní podľa § 278a TZ.

### **Skutkové podstaty daňových trestných činov**

Skutkové podstaty trestných činov majú povahu zákazu (normatívnej vety). Ich adresátom pri ich porušení je páchatel' trestného činu, voči ktorému pôsobia represívne a pred spáchaním trestného činu je ich adresátom každý, kto by sa trestného činu mohol dopustiť, a to s účinkami preventívnymi. Skutková podstata „prehovára“ ku každej trestne zodpovednej osobe (možnému páchatel'ovi) s obsahom, za akých podmienok (hypotéza a dispozícia právnej normy) ho môže postihnúť následok (sankcia)<sup>612</sup>.

---

<sup>610</sup> Zoznam medzinárodných nástrojov, ako aj príslušných právne záväzných aktov Európskej únie, ktoré zaväzujú k vyvodeniu zodpovednosti voči právnickej osobe za spáchanie alebo jej účasť na trestnej činnosti, je uvedený vo všeobecnej časti dôvodovej správy k návrhu zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb.

<sup>611</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o trestnej zodpovednosti právnických osôb*, s. 13. S ohľadom na stály vývoj medzinárodnej agendy vyvstala potreba ďalšej modifikácie tohto katalógu a došlo k jeho rozšíreniu doplnením ďalších trestných činov s účinnosťou od 1. júla 2018.

<sup>612</sup> BAĎO, T.: K problematike pojmológie a analógie k trestnému činu výroby detskej pornografie.

Dostupné na:

<http://www.pravnelisty.sk/clanky/a653-k-problematike-pojmologie-a-analogie-k-trestnemu-cinu-vyroby-detskej-pornografie>.

Trestný čin daňového podvodu je upravený v § 277a TZ. Vo vzťahu k uvedenému podvodnému daňovému konaniu je potrebné uviesť, že DPH sa v SR uplatňuje od roku 1993, pričom konania, ktorými páchatelia úmyselne neoprávnene uplatňovali nároky na vrátenie DPH, boli do 31. augusta 1999 trestne postihnuteľné ako trestný čin podvodu podľa § 250 TZ (zákon č. 140/1961 Zb.), od 1. septembra 1999 do 31. decembra 2005 ako trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 148a ods. 1 alinea druhá TZ (zákon č. 140/1961 Zb.), od 1. januára 2006 do 30. septembra 2012 ako trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ (zákon č. 300/2005 Z. z.) a od 1. októbra 2012 ako trestný čin daňového podvodu podľa § 277a TZ (zákon č. 300/2005 Z. z.). Skutková podstata trestného činu daňového podvodu bola zavedená do nášho právneho poriadku zákonom č. 246/2012 Z.z., ktorý s účinnosťou od 1. októbra 2012 novelizoval Trestný zákon a ktorý je vlastne prejavom realizácie opatrenia trestnoprávneho charakteru vyplývajúceho z Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2012 -2016. Ako už bolo vyššie uvedené, nejedná sa o úplne nový trestný čin. V skutočnosti došlo k samostatnému zakotveniu pôvodného ustanovenia § 277 ods. 1, druhá alinea TZ (trestný čin neodvedenia dane a poistného) ako samostatného trestného činu. Trestný čin daňového podvodu podľa § 277a TZ bol do osobitnej časti Trestného zákona zaradený ako samostatná skutková podstata trestného činu pod vplyvom aplikačnej praxe. Pôvodné zaradenie tejto skutkovej podstaty ako druhej alinei trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ sa javilo ako máťúce. Neoprávnené uplatnenie nároku na vrátenie DPH sa totiž svojím charakterom podobá skôr podvodu, neodvedenie už zrazenej či vybranej dane možno považovať za istý druh sprenevery. Zákonodarca v dôvodovej správe k vyššie uvedenej novele odôvodnil predmetnú zmenu snahou znemožniť zneužívanie systému DPH, zlepšiť legislatívne nástroje s cieľom odradiť subjekty páchajúce podvody v oblasti DPH od takýchto aktivít a v konečnom dôsledku prispieť k zlepšeniu podnikateľského prostredia pre legálne podnikajúce subjekty<sup>613</sup>.

---

<sup>613</sup> *Dôvodová správa k vládnemu návrhu zákona, ktorým sa mení a doplní zákon o DPH.*

Dostupné na:

<http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=4033>.

Trestného činu daňového podvodu sa dopustí ten, kto neoprávnene vo väčšom rozsahu uplatní nárok na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech.<sup>614</sup> K naplneniu kvalifikovanej skutkovej podstaty dôjde, ak k uvedenému konaniu pristúpi kvalifikačný znak podmienajúci použitie vyššej trestnej sadzby, a to odsúdenie za taký čin (špeciálna recidíva), značný rozsah, závažnejší spôsob konania, veľký rozsah alebo spáchanie uvedeného konania členom nebezpečného zoskupenia. Daňový podvod je vo svojej základnej skutkovej podstate úmyselným prečinom. Z tohto dôvodu je potrebné obligatórne skúmať závažnosť spáchaného prečinu. V prípade nepatrnej závažnosti by sa v zmysle § 10 ods. 2 TZ nejednalo o prečin, nešlo by teda o trestnoprávny postih. V prípade naplnenia kvalifikovaných skutkových podstát daňového podvodu sa už jedná o zločiny. Keďže ide o rýdzo formálnu kategóriu, v prípade kvalifikovaných skutkových podstát daňového podvodu nedochádza k posudzovaniu závažnosti. Ale v prípade zločinov už možno uvažovať o trestnoprávnom postihnutí prípravy ako vývojového štádia trestnej činnosti. Trestný čin daňového podvodu používa v znení svojej skutkovej podstaty právne pojmy z mimotrestnej právnej úpravy, napríklad pojem „daň“, „nárok na vrátenie DPH“ ako tzv. normatívny znak skutkovej podstaty, ktoré je nevyhnutné vykladať v spojitosti s príslušnými daňovými právnymi predpismi, pretože Trestný zákon tieto pojmy na svoje účely nedefinuje. Trestný čin daňového podvodu však nemá skutkovú podstatu s tzv. blanketovou dispozíciou, ktorá by vyslovene odkazovala na daňové právne predpisy. Daňový trestný čin teda sám popisuje zakázané konanie, a to bez toho, aby sa dovoľával porušenia mimotrestnej právnej úpravy. Vzhľadom na uvedené, Trestný zákon v základných rysoch síce vychádza z daňového práva pri výklade tzv. normatívnych znakov skutkovej podstaty daňového trestného činu, no niektoré čiastkové otázky si trestné právo definuje autonómne, teda odlišne od daňového

---

<sup>614</sup> Na účely predmetnej podkapitoly sa budeme bližšie venovať najmä neoprávnene uplatňovaným nárokom na vrátenie DPH – pozn. autora.

práva<sup>615</sup>. Trestný zákon ponecháva vymedzenie dane na mimotrestnú právnu úpravu, teda vychádza z daňového poriadku<sup>616</sup>, ktorý využíva tzv. širokú definíciu dane, ktorá je ale využívaná iba pre potreby a na účely daňového poriadku. Trestný zákon v skutkových podstatách daňových trestných činov z hľadiska rozsahu ich spáchania pracuje s tzv. užšou definíciou pojmu „daň“, ktorou sa rozumie len daň podľa osobitných hmotnoprávnych daňových predpisov (teda daň z príjmov, daň z pridanej hodnoty, spotrebná daň a podobne).<sup>617</sup> Osobitne je potrebné akcentovať, že pod pojem daň nemožno zahrnúť daňový preplatok, napríklad nadmerný odpočet DPH.<sup>618</sup> Trestnosť trestného činu daňového podvodu nezaniká účinnosťou fiktosťou. Vo vzťahu k daňovému podvodu nemožno aplikovať § 85 TZ, ktorý upravuje všeobecný inštitút účinnej fiktosti, ale ani § 86 TZ, ktorý upravuje špeciálne prípady účinnej fiktosti. Trestnosť trestného činu daňového podvodu zaniká premlčaním trestného stíhania v zmysle § 87 TZ.

Z hmotnoprávneho hľadiska je potrebné v prvom rade analyzovať vybrané znaky základnej skutkovej podstaty trestného činu daňového podvodu, ktorá spĺňa atribúty popisného charakteru. Objektom trestného činu daňového podvodu je záujem spoločnosti na ochrane majetku štátu (SR) proti neoprávneným podvodným konaniam, ktoré spočívajú v obohacovaní sa na úkor majetku štátu predstieraním nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane.<sup>619</sup> Objektom tohto prečinu je záujem štátu na tom, aby nároky na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane boli uplatňované len v prípade, keď sú na to splnené zákonné podmienky. Objektívna stránka tohto trestného činu spočíva v neoprávnenom uplatnení nároku na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane vo väčšom rozsahu, so

---

<sup>615</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 19.

<sup>616</sup> Daňový poriadok; § 2 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z.

<sup>617</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 21.

<sup>618</sup> Nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 212/217-65 zo dňa 31.8.2017.

<sup>619</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 93.

zámerom zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech.<sup>620</sup> Takéto konanie v zásade predstavuje osobitný druh podvodu, keď páchatel' uplatňuje nárok na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane, hoci na jej vrátenie nemá zákonný nárok.<sup>621</sup> Pri trestnom čine daňového podvodu páchatel' predstiera, že má nárok na vrátenie DPH, resp. spotrebnej dane, no v skutočnosti tento nárok nemá, prípadne ho má, ale len v nižšej výške, než akú deklaruje.<sup>622</sup> Neoprávneným uplatnením nároku na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane rozumieme uplatnenie tohto nároku v rozpore s právnymi predpismi upravujúcimi DPH a jednotlivé spotrebné dane.<sup>623</sup> Neoprávnené uplatnenie nároku spočíva v klamlivom predstieraní splnenia podmienok na takýto nárok, čím dochádza k uvádzaniu správcu dane do omylu.<sup>624</sup> Páchatel' uvádza SR zastúpenú príslušným správcom dane do omylu (predstiera, že má nárok na vrátenie DPH), no v skutočnosti tento nárok nemá, prípadne ho má, ale len v nižšej výške, než akú deklaruje. Napriek tomu, že „klamanie“ či „uvádzanie do omylu“ nie je výslovným znakom základnej skutkovej podstaty trestného činu daňového podvodu podľa § 277 a ods. 1 TZ, prvok „klamania“ vyplýva z definície skutkovej podstaty, a to zo spojenia „neoprávnené uplatní nárok na vrátenie“, z ktorého vyplýva, že uplatňovaný nárok sa predstiera (finguje), t. j. žiada sa napriek tomu, že nie je na neho nárok, resp. je, ale v nižšej než požadovanej výške. Uvedené podvodné konanie charakterizuje omyl alebo klamanie SR (zastúpenej príslušným správcom dane) o podstatných skutkových okolnostiach týkajúcich sa vlastnej daňovej povinnosti daňového subjektu alebo vzniku a výšky daňového preplatku, ktorý má správca dane vrátiť daňovému subjektu. Daňovým preplatkom v danom prípade máme na mysli neoprávnené uplatňovanie nároku na

---

<sup>620</sup> MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*, Heuréka, Šamorín, 2014, s. 186.

<sup>621</sup> MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*, Heuréka, Šamorín, 2014, s. 187.

<sup>622</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*, Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 13.

<sup>623</sup> Zákonné uplatnenie nárokov na vrátenie DPH a spotrebnej dane upravuje Zákon o DPH a zákony upravujúce jednotlivé spotrebné dane.

<sup>624</sup> ČENTÉŠ, J. a kol.: *Trestný zákon: Veľký komentár*. Eurokódex, Bratislava, 2013, s. 520.



vrátenie DPH či spotrebnej dane, teda prevýšenie „dane na vstupe nad daňou na výstupe“ a nie vznik preplatku na dani, teda nesprávne vypočítanie vlastnej daňovej povinnosti s tým, že daňový subjekt uhradil na dani vyššiu sumu, než v skutočnosti mal.<sup>625</sup> Na naplnenie skutkovej podstaty trestného činu daňového podvodu sa nevyžaduje, aby osoba vykonávajúca majetkovú dispozíciu musela konať v omyle, pričom osoba uvádzaná do omylu a osoba vykonávajúca majetkovú dispozíciu za SR nemusí byť jedna a tá istá osoba a skutková podstata ani nevyžaduje, aby osoba vykonávajúca majetkovú dispozíciu (pracovník správcu dane) musela konať v omyle.<sup>626</sup> Neoprávneným uplatnením nároku na vrátenie DPH je také konanie, keď páchatel', napríklad na základe fiktívnych zdaniteľných plnení, požaduje od štátu tzv. nadmerný odpočet DPH, t. j. vrátenie DPH. Ak páchatel' podvodným konaním dosiahne, že daň na výstupe je nižšia ako daň na vstupe, a uplatní si voči štátu nárok na vrátenie tohto rozdielu, dopúšťa sa trestného činu daňového podvodu. K neoprávnenému uplatneniu nároku na vrátenie spotrebnej dane dochádza napríklad v prípade, keď páchatel' predstiera vývoz určitého tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do cudziny, ktorý v skutočnosti vôbec nebol vyvezený a uplatní si voči štátu nárok na vrátenie spotrebnej dane.<sup>627</sup> Podvodné konanie páchatel'a je zamerané na neoprávnené získanie daňového preplatku vo forme predstieraného vzniku nadmerného odpočtu od štátu a týmto konaním dochádza k tomu, že majetok štátu sa zmenší o sumu neoprávnenne uplatňovaného a vráteného daňového preplatku, t. j. príde k reálnemu úbytku (zmenšeniu) majetku štátu<sup>628</sup>. Je potrebné akcentovať, že trestný čin daňového podvodu sa netýka daní, ale týka sa nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane, t. j. týka sa daňových preplatkov. Uplatňovanie nároku na vrátenie DPH sa síce týka DPH, nadmerný odpočet však nie je možné považovať za daň, pretože podstatou dane je aj to, že

---

<sup>625</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 13-14.

<sup>626</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 15.

<sup>627</sup> MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Heuréka, Šamorín, 2014, s. 187.

<sup>628</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 17.

sa hradí štátu a nie naopak. Nadmerný odpočet je v podstate daňovým preplatkom, ktorý vzniká z mechanizmu hradenia DPH na vstupe a následného vyberania dane na výstupe.<sup>629</sup>

Subjektom tohto trestného činu môže byť každá trestne zodpovedná fyzická osoba, teda osoba spĺňajúca podmienky trestnej zodpovednosti, podmienky veku a pričetnosti, pričom z hľadiska teórie trestného práva, podľa znakov skutkovej podstaty charakterizujúcich páchatel'a pôjde o subjekt všeobecný. Subjektom tohto trestného činu však môže byť iba osoba, ktorá v zmysle osobitných právnych predpisov má právo uplatniť si nárok na DPH alebo spotrebnej dane. Páchatel'om predmetného trestného činu však môže byť s účinnosťou od 1. júla 2016 aj právnická osoba. Subjektívna stránka si vyžaduje úmyselnú formu zavinenia, čo možno nepochybné vyvodit' z § 17 TZ, v rámci ktorého je upravená zásada zodpovednosti za zavinené protiprávne konanie, zaradená medzi zásady trestnej zodpovednosti. Subjektívna stránka okrem obligatórneho znaku zavinenia obsahuje aj inak fakultatívny znak, a to motív trestného činu, ktorý zodpovedá zákonnému znaku „v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech“. Ak by sa páchatel' dopustil protiprávneho konania bez uvedeného špecifického motívu, nemohlo by dôjsť k naplneniu skutkovej podstaty trestného činu daňového podvodu, ale subsidiárne by bolo možné dané konanie posudzovať v rámci administratívnej zodpovednosti<sup>630</sup>. Administratívna zodpovednosť na úseku daní nie je v súčasnosti upravená v zákone č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov ako priestupok na úseku financií a slovenskej meny podľa § 27 ods. 1 písm. a), ale v osobitnom zákone, ktorým je procesná norma týkajúca sa daní – Daňový poriadok. V praxi dochádza často k páchaniu trestného činu daňového podvodu formou spolupáchatel'stva podľa § 20 TZ, pričom trestne zodpovedný je jednak ten, kto neoprávnené priamo na daňovom úrade uplatňuje nárok na vrátenie DPH, ale aj ten, kto napríklad faktúrou alebo inými listinami deklaruje dodanie tovaru

---

<sup>629</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 16.

<sup>630</sup> BURDA, E. - ČENTĚŠ, J. - KOLESÁR, J. - ZÁHORA, J. a kol.: *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel*. 1.vydanie, C.H. Beck, Praha, 2010, s. 516.

jeho fiktívnemu vývozcovi, hoci v skutočnosti žiaden takýto tovar nevlastnil a ani nikomu ho nedodal.<sup>631</sup> Pri trestnom čine daňového podvodu by sme však mohli uvažovať aj o ďalších hmotnoprávných inštitútoch, a to o účastníctve podľa § 21 TZ, najmä o organizátorstve a pomoci.

Trestný čin daňového podvodu je koncipovaný ako tzv. predčasne dokonaný trestný čin, t. j. zákonodarca tu právne povýšil konanie, ktoré je fakticky (reálne) pokusom, na dokonaný trestný čin. Pokus daňového podvodu podľa § 14 ods. 1 TZ nie je možný, nakoľko pokus (neoprávnené uplatňovanie nároku na vrátenie DPH) je už právne považovaný za dokonaný trestný čin daňového podvodu. Ak štát následne vyplatí neoprávnene uplatňovaný nárok na DPH, môžeme hovoriť o dokončení (nie o dokonaní) trestného činu daňového podvodu, pretože páchatel' už získal sebe alebo inému neoprávnený prospech. Vzhľadom na uvedené neprichádza do úvahy ani zánik trestnosti trestného činu daňového podvodu podľa § 14 ods. 3 TZ<sup>632</sup> a súčasne nemožno hodnotiť ako správny ten postup OČTK, pri ktorom uplatnenie si nároku na vrátenie DPH bez jej vyplatenia hodnotia ako pokus trestného činu a uplatnenie si nároku na vrátenie dane s jej vyplatením hodnotia ako dokonaný trestný čin. Podľa nášho názoru by však mohla vzniknúť polemika, či pri predčasne dokonaných trestných činoch nemusí skutočnosť, že už fáza prípravy alebo pokusu je považovaná za dokonaný trestný čin, vyplývať jednoznačne zo skutkovej podstaty trestného činu. Potom by bolo možné považovať vyššie popísaný postup OČTK za správny.

Trestný čin daňového podvodu je v teórii trestného práva z hľadiska delenia trestných činov podľa následku zaradovaný do kategórie poruchových trestných činov. Ako už bolo vyššie uvedené vo vzťahu k objektívnej stránke trestného činu daňového podvodu, táto vyžaduje následok vo forme neoprávneného uplatnenia nároku na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane vo väčšom rozsahu. Neoprávnenou výhodou (neoprávneným prospechom) je zväčšenie

---

<sup>631</sup> ČENTĚŠ, J. a kol.: *Trestný zákon: Veľký komentár*. Eurokódex, Bratislava, 2013, s. 520.

<sup>632</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 94.

majetku daňového subjektu či inej osoby o sumu neoprávnene žiadaného a vráteného nadmerného odpočtu, ktorý v skutočnosti buď vôbec nevznikol, prípadne vznikol v nižšej výške, ako bol nárokovaný.<sup>633</sup> Je však nevyhnutné vrátiť sa k poznatku, že trestný čin daňového podvodu nevznikol ako úplne nový trestný čin, ale došlo k zakotveniu druhej alinei pôvodného § 277 ods. 1 TZ ako samostatného trestného činu. Pôvodné ustanovenie § 277 TZ upravujúce trestný čin neodvedenia dane a poistného stanovovalo podľa vyššie uvedeného trestnosť páchatel'a, ktorý neoprávnene v malom rozsahu uplatnil nárok na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech. Pri komparácii právnej úpravy účinnej do konca septembra 2012 a právnej úpravy účinnej od októbra 2012 dospejeme k rezultátu, že jediným diferenciačným znakom oboch úprav je rozsah činu, resp. následok vo forme škody, ktorá sa protiprávnym konaním spôsobí SR, keďže v oboch prípadoch sa jedná o poruchový trestný čin. Pôvodná úprava vyžadovala ako znak skutkovej podstaty malý rozsah, nový trestný čin daňového podvodu vyžaduje väčší rozsah. Podľa § 125 ods. 1 TZ sa malou škodu rozumie škoda prevyšujúca sumu 266,- EUR. Škodou väčšou sa rozumie suma dosahujúca najmenej desaťnásobok takej sumy, teda suma dosahujúca 2.660,- EUR. Tieto hľadiská sa použijú rovnako na určenie výšky prospechu, hodnoty veci a rozsahu činu. Pri stanovovaní činu minimálne väčšieho, t. j. dosahujúceho najmenej sumu 2.660,- EUR, nemožno v trestnom konaní mechanicky preberať výsledky daňových zistení a záverov, ale je nevyhnutné ustáliť tento obligatórny znak trestného činu v trestnom konaní, zohľadňujúc pritom tú skutočnosť, že aj na tento znak sa vzťahuje úmyselné zavinenie<sup>634</sup>.

Trestný čin marenia výkonu správy daní je upravený v § 278a TZ a do právneho poriadku bol spolu s trestným činom daňového podvodu zavedený zákonom č. 246/2012 Z.z., ktorý s účinnosťou od 1. októbra 2012 novelizoval Trestný zákon a je vlastne prejavom

---

<sup>633</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 14.

<sup>634</sup> ČENTĚŠ, J. a kol.: *Trestný zákon: Veľký komentár*. Eurokódex, Bratislava, 2013, s. 520.

realizácie opatrenia trestnoprávneho charakteru vyplývajúceho z Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2012 - 2016. Uvedená skutková podstata bola zavedená za účelom vytvorenia prísnejších sankčných mechanizmov pre prípadné porušovanie povinností daňových subjektov v rámci správy daní. Pri výkone správy daní bol totiž správca dane stále častejšie vystavovaný pokusom zo strany daňových subjektov vyhýbať sa plneniu svojich daňových povinností (aj nepenažného charakteru) v tom zmysle, že daňový subjekt so správcom dane prestal komunikovať, predkladať doklady potrebné pre správne určenie dane, plniť si svoje zákonom ustanovené povinnosti, prípadne preberať všetky od správcu dane mu adresované poštové zásielky.<sup>635</sup> Uvedeného trestného činu sa dopustí ten, kto marí výkon správy daní tým, že: a) v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatají povinné údaje o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane, b) pozmení, znehodnotí alebo zničí doklady rozhodujúce pre správne určenie dane, c) nesplní zákonom uloženú mu oznamovaciu povinnosť, alebo d) nesplní povinnosť uloženú mu zákonom pri daňovej kontrole, hoci bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý. Ide o štyri samostatné základné skutkové podstaty. Kvalifikovanú skutkovú podstatu páchatel' naplní, ak uvedený čin spácha z osobitného motívu, závažnejším spôsobom konania alebo ako člen nebezpečného zoskupenia. Objektom trestného činu je záujem na riadnom fungovaní daňového systému, predovšetkým včasnom a riadnom plnení daňových povinností.<sup>636</sup> Objektívna stránka spočíva v konaní páchatel'a, ktorý v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatají povinné údaje o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo pozmení, znehodnotí alebo zničí doklady rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo nesplní zákonom uloženú mu oznamovaciu povinnosť, alebo nesplní povinnosť uloženú mu zákonom pri daňovej kontrole, hoci bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý; jednotlivé konania ako spôsoby konania vyplývajúce zo

---

<sup>635</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona č. 246/2012 Z. z.*, s. 28-29.

<sup>636</sup> IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť 2*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 255.

skutkovej podstaty trestného činu sú dané alternatívne, teda postačí, ak páchatel' koná iba niektorým zo stanovených spôsobov. Pre vznik trestnej zodpovednosti sa vyžaduje predchádzajúci postih za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch. Táto skutková podstata je koncipovaná na báze postihovania opakovaného protiprávneho konania spočívajúceho v porušovaní noriem daňového práva už normami trestného práva, t.j. recidíva daňového subjektu bude postihovaná normami trestného práva. Postihnutým za obdobný čin sa rozumie ten, komu bola za obdobný čin uložená sankcia alebo iné opatrenie za priestupok alebo iný obdobný delikt. V zmysle tohto ustanovenia to bude predovšetkým postih za správny delikt v zmysle § 154 a n. Daňového poriadku<sup>637</sup>. Je potrebné akcentovať, že rozhodnutie o sankcionovaní zo strany správcu dane bude musieť byť právoplatné. Rozhodujúca bude lehota dvanástich mesiacov spätne, pričom rozhodujúci bude deň, kedy rozhodnutie správcu dane nadobudlo právoplatnosť, a nie deň spáchania skutku. Je nutné taktiež dodať, že musí ísť o skutok, ktorý bol postihnutý správcom dane a nepôjde o skutok, ktorý už bol trestným činom. Preto pri trestnoprávnej recidíve nepôjde o trestný čin marenia výkonu správy daní.<sup>638</sup> Okrem predchádzajúceho postihu za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch je spoločným znakom všetkých konaní popísaných v skutkovej podstate skutočnosť, že determinujú marenie výkonu správy daní, teda spôsobili alebo môžu spôsobiť, teda mať výkon správy daní, čo je nevyhnutné v trestnom konaní dokázať, aby mohlo dôjsť k naplneniu znakov skutkovej podstaty, a teda k vyvodu trestnej zodpovednosti. Vždy bude potrebné skúmať, či konkrétne konanie páchatel'a (napríklad spočívajúce v nesplnení povinnosti uloženej mu daňovým poriadkom pri daňovej kontrole) bolo alebo mohlo byť aj objektívne spôsobilé spôsobiť následok spočívajúci v marení výkonu správy daní (napríklad výzva správcu dane, aby daňový subjekt predložil v určitej lehote účtovné doklady s tým, že daňový subjekt túto stanovenú lehodu nedodrží a predloží účtovné doklady až po piatich dňoch po uplynutí

---

<sup>637</sup> IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť 2*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 255-256.

<sup>638</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 220.

stanovenej lehoty, nebude možné objektívne považovať za konanie, ktoré by bolo spôsobilé mať výkon správy dane). Pokiaľ ide o výklad následku predmetného trestného činu, tak je potrebné uviesť, že správou dane je nutné rozumieť postup správcu dane pri zisťovaní daňovej povinnosti u jednotlivých daňových subjektov, teda to, či má byť určitá osoba subjektom dane, či má vlastnú daňovú povinnosť a v akej výške. Konaním, ktoré je uvedené v základných skutkových podstatách v § 278a ods. 1 písm. a) až d) TZ sa páchatel snaží vedome ovplyvniť práve tento postup správcu dane a spôsobiť to, aby správca dane napríklad nemal vedomosť o tom, že niekomu vznikla daňová povinnosť, teda, že je niekto daňovým subjektom, respektíve v akej výške je jeho vlastná daňová povinnosť a podobne. Trestným teda môže byť ten, kto uvedie nesprávny údaj, vedomí si toho, že môže vzápätí viesť k mareniu či zmareniu vymierania zákonnej dane, alebo tak spôsobí vymieranie nižšej dane, než aká mala byť zákonne vymieraná. Páchatel mári, kazí či sťažuje správne zisťovanie daňovej povinnosti a daňových subjektov najmä konaním, ktoré smeruje voči jeho účtovníctvu, teda dokladom, ktoré slúžia na kontrolu hospodárenia daňového subjektu. Páchatel napríklad úmyselne nevedie riadne účtovníctvo, nezakladá do účtovníctva všetky potrebné doklady, napríklad faktúry, prípadne falšuje účtovníctvo tak, že do neho zakladá účtovné doklady, ktoré nemajú reálny podklad, napríklad faktúry, ktoré deklarujú zdaniteľné plnenia, ktoré vôbec neprebehli, respektíve ničí účtovné doklady a podobne. Tieto konania páchatel'a by mohli napĺňať znaky skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní podľa § 278a ods. 1 písm. a) a písm. b) TZ.<sup>639</sup> Subjektom trestného činu je ktorákoľvek trestne zodpovedná fyzická osoba, ako aj právnická osoba, ktorá však musí byť v postavení daňového subjektu (špeciálny subjekt), aj keď normatívne znenie Trestného zákona pri použití slova „kto“ v skutkovej podstate zvädza k záveru, že pôjde o subjekt všeobecný. Subjektívna stránka trestného činu vyžaduje zavinenie vo forme úmyslu, pričom postačuje aj úmysel nepriamy.

---

<sup>639</sup> ŠAMKO, P.: Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy. Dostupné na <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>, s.8.

Úmyselné konania páchatel'a voči účtovným dokladom, teda dokladom, ktorých podstatou je kontrola hospodárenia konkrétneho subjektu, boli postihované aj pred zavedením trestného činu marenie výkonu správy daní, a to prostredníctvom skutkovej podstaty trestného činu skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie podľa § 259 ods. 1 písm. c) TZ (najmä pokiaľ išlo o klamanie v účtovníctve) a podľa § 259 ods. 2 písm. b) TZ (najmä pokiaľ išlo o ničenie, poškodzovanie či nevedenie účtovných dokladov). Zo skutkovej podstaty trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie boli vyčlenené konania, ktoré sa týkali daňových subjektov a ovplyvňovania daňovej povinnosti v daňovom konaní a z týchto konaní bol vytvorený samostatný trestný čin. Ako trestný čin skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie je možné posúdiť aj hneď prvé protiprávne konanie páchatel'a voči účtovným dokladom s cieľom (úmyslom) ovplyvniť výkon správy daní, nakoľko pri tomto trestnom čine (na rozdiel od nového trestného činu marenia výkonu správy daní) nie je ani nevyhnutné, aby pred trestnoprávnym postihom nasledoval aj postih administratívny. Ak sa teda páchatel' dopustí konaní voči účtovným dokladom s cieľom pôsobiť negatívne na výkon správy daní a nebol predtým postihnutý za správny delikt v daňovom konaní, nemôže sa dopustiť trestného činu marenia výkonu správy daní, avšak mohol by sa dopustiť trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a účtovnej evidencie (rovnako by to bolo aj v prípadoch, ak by síce páchatel' bol predtým postihnutý za správny delikt v daňovom konaní za obdobný čin, avšak bolo by to v lehote presahujúcej 12 mesiacov). Jednočinný súbeh trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie a trestného činu marenia výkonu správy daní je vylúčený z dôvodu špeciality s tým, že ak budú naplnené znaky skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní, bude sa konanie tohto páchatel'a právne kvalifikovať len podľa tohto ustanovenia a nie aj podľa trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie.<sup>640</sup> Len pre úplnosť tu je potrebné uviesť, že ak páchatel' útočí napríklad na svoje účtovníctvo

---

<sup>640</sup> ŠAMKO, P.: Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy.

Dostupné na:

<http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>, s.9.



(ničí ho, odstraňuje a podobne), môže ísť aj o prípravné konanie páchatel'a, ktoré má smerovať k spáchaniu napríklad daňového trestného činu (skrátene dane a podobne), prípadne môže ísť o dokončovanie už dokonaného iného trestného činu (opätovne napríklad skrátene dane a poisťného) a konanie páchatel'a smerujúce voči účtovným dokladom má za cieľ už len sťažiť odhalenie spáchaného daňového trestného činu. V oboch uvedených prípadoch (ak sa podarí odhaliť spáchanie daňového trestného činu) bude konanie páchatel'a právne kvalifikované len napríklad ako spáchanie trestného činu skrátene dane a poisťného, v ktorom už bude zahrnuté prípravné konanie páchatel'a, ktorý ničí účtovníctvo, či rovnaké konanie páchatel'a po spáchaní trestného činu skrátene dane a poisťného. Takéto prípravné či následné konanie páchatel'a sa osobitne páchatel'ovi nepričíta a nebude použitá ani právna kvalifikácia napríklad trestného činu marenia výkonu správy daní, pretože takéto prípravné či následné konanie páchatel'a je už subsumované pod skutkovú podstatu trestného činu napríklad skrátene dane a poisťného. Aj z týchto stručných úvah možno uzavrieť, že zavedenie nového trestného činu marenia výkonu správy daní nebolo nevyhnutným a potrebným krokom, nakoľko Trestný zákon už obsahuje obdobnú skutkovú podstatu trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie, prípadne postačilo len rozšíriť túto skutkovú podstatu o niektoré špecifické otázky týkajúce sa daňového konania (napríklad neplnenie si povinností pri daňovej kontrole a podobne).

Predmetný nový trestný čin tak len zbytočne zneprehľadňuje už aj tak pomerne rozbitú časť Trestného zákona, ktorá sa týka trestných činov hospodárskych (vytváraním nových a nových trestných činov sa nedosiahne odstránenie protiprávnych konaní, ale práve naopak, môže dôjsť k takému zneprehľadneniu skutkových podstatách, že bude problematickým podradiť určité konanie pod konkrétnu skutkovú podstatu, nakoľko zákonodarca neustále vytvára nové skutkové podstaty, ktoré si ale vzájomne konkurujú s už existujúcimi skutkovými podstatami trestných činov<sup>641</sup>. Zavedenie trestného činu

---

<sup>641</sup> ŠAMKO, P.: Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy.

Dostupné na:

marenia výkonu správy daní nemožno hodnotiť ako nevyhnutý krok, pretože náš Trestný zákon obsahoval a stále obsahuje skutkovú podstatu trestného činu, ktorá je spôsobilá postihovať konania zahrnuté pod marenie výkonu správy daní, a to trestný čin skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie. Postačovalo iba pozmeniť, resp. doplniť v zmysle jej rozšírenia už existujúcu skutkovú podstatu trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie o problematiku, ktorá sa týka špecifických daňových otázok. Uvedená skutočnosť by determinovala transparentnosť právnej úpravy, ako aj jej aplikovateľnosť v praxi.

Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018 navrhoval v trestnoprávnej oblasti zmeniť skutkovú podstatu trestného činu marenia výkonu správy daní podľa § 278a TZ.<sup>642</sup> Cieľom navrhovanej zmeny skutkovej podstaty je zvýšiť zodpovednosť daňových subjektov za správnosť údajov uvádzaných v daňových priznaniach, výkazoch a hláseniach a súčasne rozšíriť okruh zodpovedných osôb. Uvedenou zmenou sa teda navrhuje rozšíriť pôsobnosť zodpovednosti za správnosť údajov uvádzaných daňovým subjektom v daňovom priznaní, výkazoch a hláseniach aj na zodpovedné osoby, pričom sa poukazuje na skutočnosť, že súčasná právna úprava nedostatočne postihuje povinnosť subjektu určiť daň a takúto zaplatiť v správnej výške. Súčasne je potrebné zdefinovať povinnosť uhradenia dane na základe údajov uvedených daňovým subjektom v kontrolnom výkaze DPH. Zákon o DPH umožňuje legislatívne uložiť povinnosť uhradiť daň uvedenú na faktúre aj v prípade, že faktúra bola vystavená neopodstatnene, preto je potrebné obdobným spôsobom aplikovať zodpovednosť subjektu za uvedenie takýchto údajov aj v daňovom priznaní, či kontrolnom výkaze DPH. Od predmetného opatrenia možno dôvodne očakávať preventívny tlak na dodržiavanie právnych predpisov a zodpovednosť za údaje predkladané správcovi dane. Zdôvodnenie predmetného opatrenia taktiež uvádza, že štát prenáša správu daní na samotné daňové

---

<http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>, s.10.

<sup>642</sup> Opatrenie č. 11 Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017-2018.

subjekty v podobe predkladania daňových priznaní, a teda určitého „samozdaňovania sa“, čo determinuje skutočnosť, aby daňové subjekty niesli za plnenie tejto štátom prenesenej povinnosti adekvátnu zodpovednosť. Z uvedeného možno implicitne vyvodit', že v uvedenom prípade sa prejaví princíp ultima ratio, pretože trestnoprávny mechanizmus nastúpi v prípade nedostatočnosti mechanizmu administratívnoprávnych sankcií.

Vyššie popísanú zmenu možno dosiahnuť iba návrhom na novelizáciu Trestného zákona. Predmetná novelizácia bola navrhnutá nepriamo, teda prostredníctvom návrhu zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku a správe zaisteného majetku a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „návrh zákona o výkone rozhodnutia zaisteného majetku“). Bod 28 predmetného návrhu obsahuje úpravu nového znenia ods. 1 § 278a TZ, v rámci ktorého sú upravené samostatné základné skutkové podstaty v znení: Kto marí výkon správy daní tým, že: a) v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatají povinné údaje o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane, b) falšuje, pozmení, alebo marí dôkaz rozhodujúci pre správne určenie dane, správcovi dane predloží dôkaz, o ktorom vie, že je sfalšovaný alebo pozmenený alebo marí získanie dôkazu, vrátane výpovede svedka alebo znalca pri správe daní, c) nesplní zákonom uloženú mu oznamovaciu povinnosť, d) nesplní povinnosť poskytnúť súčinnosť pri správe daní uloženú mu zákonom, e) nesplní nepeňažnú povinnosť uloženú mu rozhodnutím správcu dane, f) ako svedok v konaní pred správcom dane uvedie nepravdu o okolnosti, ktorá má pre správu dane podstatný význam, alebo kto takú okolnosť zamlčí.<sup>643</sup> Pri trestnom čine marenia výkonu správy daní sa navrhuje koncipovať objektívnu stránku širšie oproti súčasnej úprave tak, aby

---

<sup>643</sup> Súčasné znenie § 278a ods. 1 TZ: Kto marí výkon správy daní tým, že: a) v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatají povinné údaje o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane, b) pozmení, znehodnotí alebo zničí doklady rozhodujúce pre správne určenie dane, c) nesplní zákonom uloženú mu oznamovaciu povinnosť, alebo d) nesplní povinnosť uloženú mu zákonom pri daňovej kontrole, hoci bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý, potrestá sa odňatím slobody až na dva roky.

bolo možné postihovať aj konanie spočívajúce vo falšovaní a marení dôkazov rozhodujúcich pre správne určenie dane. Trestnoprávne postihované má byť každé konanie, ktoré spočíva v marení dôkazu bez ohľadu na spôsob konania (znemožňovanie, kazenie, ničenie dôkazu) vrátane marenia získania dôkazu. Zároveň sa navrhuje, aby bolo trestné aj konanie spočívajúce v nesplnení zákonom stanovenej povinnosti poskytnúť súčinnosť pri správe daní a tiež nesplnení nepenažnej povinnosti, ktorú uložil správca dane. Objektívna stránka sa dopĺňa tiež o osobitnú formu krivej výpovede v konaní pred správcom dane.<sup>644</sup>

Otázkou zostáva, či navrhovaná zmena skutočne patrí do pôsobnosti trestného práva a či by nebolo vhodné predmetné konania postihovať normami mimo trestného práva, keďže dostatočnú právnu úpravu v tomto smere poskytujú normy daňového práva. Súčasne je potrebné sa zamyslieť, či by nepostačovalo len rozšírenie pôsobnosti skutkovej podstaty existujúceho trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie, ktorá by bola doplnená o špecifické otázky daňového charakteru, ako sme uviedli vyššie. Súčasne je potrebné akcentovať, že by uvedenou zmenou dochádzalo ku kriminalizovaniu takmer každého konania, ktoré možno subsumovať pod konanie v rámci správy daní. Za výraznú zmenu však považujeme skutočnosť, že v novom znení skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní absentuje požiadavka postihnutia páchatel'a za obdobný delikt v predchádzajúcom období. Tým vlastne dochádza k rozširovaniu podmienok trestnej zodpovednosti. Okrem toho by mohlo dochádzať k porušeniu princípu zákazu sebaobviňovania. Navrhovaná novelizácia Trestného zákona sa rovnako dotkne aj trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ, kde sa navrhuje v ods. 3 nahradiť slovné spojenie „ak činom uvedeným v odseku 1 spôsobí značnú škodu“ slovami „ak spácha čin uvedený v odseku 1 v značnom rozsahu“. Cieľom navrhovanej zmeny je zosúladiť vyjadrenie škodlivého následku s ostatnými príbuznými ustanoveniami upravujúcimi skutkové podstaty daňových trestných činov, v ktorých sa uvádza „rozsah“ spôsobeného škodlivého následku, ako

---

<sup>644</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o výkone rozhodnutia o zaisnení majetku*, s.16.

aj zosúladiť vyjadrenie škodlivého následku v súvislosti s vyjadrením uvedeným v ostatných odsekoch tohto trestného činu.<sup>645</sup>

Trestný čin skrátenia dane a poistného je upravený v § 276 T'Z. Spolu s trestným činom daňového podvodu sú označované ako tzv. podvodné daňové konania. Uvedeného trestného činu sa dopustí ten, kto v malom rozsahu skráti daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie. Kvalifikovanú skutkovú podstatu páchatel' naplní, ak uvedený čin spácha a už bol za taký čin odsúdený, ak uvedený čin spácha a na uľahčenie spáchania takeého činu poruší úradný uzáver, ak uvedený čin spácha závažnejším spôsobom konania, vo väčšom rozsahu, v značnom rozsahu, vo veľkom rozsahu. Objektom tohto trestného činu je záujem na správnom vymeraní dane, poistného na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie a príspevku na starobné dôchodkové sporenie. Objektívna stránka spočíva v skrátení dane, poistného na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie a príspevku na starobné dôchodkové sporenie v malom rozsahu. V podstate sa jedná o osobitný druh podvodu, keď je v rozpore so zákonom ovplyvňovaná daňová povinnosť (alebo povinnosť platiť poistné) určitého subjektu tak, že ten v rozpore so skutočnosťou predstiera nižší rozsah tejto povinnosti alebo predstiera, že takúto povinnosť vôbec nemá.<sup>646</sup> Do omylu sa dostáva SR, ktorá je zastúpená príslušným správcou dane. Páchatel' nemusí použiť žiadne špeciálne prostriedky na to, aby uviedol správcu dane do omylu.<sup>647</sup> Podstatné je, aby predkladaný údaj bol spôsobilý uviesť správcu dane do omylu.<sup>648</sup> Stačí teda objektívna spôsobilosť nepravdivého údaju determinovať výšku daňovej povinnosti. Skrátením dane, resp. poistného rozumieme akékoľvek konanie páchatel'a, v dôsledku ktorého je páchatel'ovi alebo inej osobe zo strany príslušného orgánu vymeraná nižšia daň, než ako mala byť vymeraná podľa zákona alebo nie je vymeraná vôbec. Definícia uvedeného pojmu vyplynula aj z rozhodovacej

---

<sup>645</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o výkone rozhodnutia o zaisťení majetku*, s.16.

<sup>646</sup> MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Heuréka, Šamorín, 2014, s. 182.

<sup>647</sup> R 6847/1934.

<sup>648</sup> R 3955/1931.

praxe súdov<sup>649</sup>. Ku skráteniu dane môže dôjsť aktívnym konaním páchatel'a (napríklad podanie daňového priznania, ktoré obsahuje nepravdivé údaje), ako aj jeho pasívitou (napríklad nepodanie daňového priznania subjektom, ktorý bol na to povinný). Takýmto konaním chce páchatel' dosiahnuť pre seba alebo pre iného, aby v konečnom dôsledku zaplatil príslušnú daň (alebo poistné, resp. príspevok) v nižšej, než zákonom určenej sume, alebo nezaplatil vôbec. Takýmto konaním je napríklad pri dani z príjmov nepriznanie určitých príjmov v účtovníctve (zinkasovanie príjmu bez vystavenia príjmového pokladničného dokladu) alebo deklarovanie určitých neexistujúcich výdavkov (zaradenie fiktívneho výdavku do účtovníctva, t.j. výdavku, ktorý nebol reálne vynaložený), čím páchatel' znižuje základ dane, a teda v konečnom dôsledku znižuje i samotnú daňovú povinnosť, alebo tiež nepodanie daňového priznania a podobne.<sup>650</sup> Skrátením dane je tiež vylákание daňovej výhody; daňové zvýhodnenia, napríklad daňový bonus podľa § 33 Zákona o dani z príjmov, ak sú uplatnené neoprávnene, taktiež naplňajú skutkovú podstatu skrátenia dane. Skrátením dane je napríklad aj konanie pri DPH, ak daňový subjekt zvyšuje svoj nárok na odpočet DPH na základe fiktívnych zdaniteľných plnení. Od tejto situácie je však potrebné odlíšiť stav, keď páchatel' na základe fiktívnych zdaniteľných plnení požaduje od štátu nárok na vrátenie DPH – tzv. nadmerný odpočet.<sup>651</sup> Zo súdnej judikatúry vyplýva, že skrátenie dane prichádza do úvahy len do takej výšky, v akej je vlastná daňová povinnosť. Nemožno skrátiť daň, ak číslo vlastnej daňovej povinnosti je záporné alebo nula.<sup>652</sup> Subjektom trestného činu je ktorákoli trestne zodpovedná fyzická osoba (subjekt všeobecný), ako aj právnická osoba. Páchatel'om aj spolupáchatel'om trestného činu skrátenia dane a poistného môže byť nielen subjekt dane, ale ktokoľvek, kto svojím úmyselným konaním spôsobí, že zákonná daň (poistenie) nebola jemu alebo inému subjektu dane (poistenia) vymeraná buď vôbec, alebo nie

---

<sup>649</sup> Pozri R 4/1995.

<sup>650</sup> MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Heuréka, Šamorín, 2014, s. 183.

<sup>651</sup> MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Heuréka, Šamorín, 2014, s.183.

<sup>652</sup> Uznesenie NS SR sp zn. To 10/2012.

v zákonnej miere. Subjekt dane a páchatel' trestného činu skrátenia dane nemusia byť totožní a nemožno preto zamienat' daňovú zodpovednosť (povinnosť zaplatiť daň) a trestnú zodpovednosť za skrátenie dane. Subjektívna stránka trestného činu vyžaduje zavinenie vo forme úmyslu, pričom postačuje aj úmysel nepriamy. Skrátenie dane z nedbanlivosti môže preto naplniť iba znaky správneho deliktu podľa § 154 Daňového poriadku<sup>653</sup>.

Trestný čin neodvedenia dane a poistného je upravený v § 277 TZ. V odbornej literatúre sa možno stretnúť taktiež s označením tzv. sprenevera dane. Uvedeného trestného činu sa dopustí ten, kto v malom rozsahu zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, ktoré zrazí alebo vyberie podľa zákona, v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech. Kvalifikovanú skutkovú podstatu páchatel' naplní, ak uvedený čin spácha závažnejším spôsobom konania, vo väčšom rozsahu, ak spôsobí značnú škodu, ak uvedený čin spácha vo veľkom rozsahu. Objektom uvedeného trestného činu je záujem na tom, aby povinné platby, ktoré boli zrazené iným osobám, boli odvedené oprávneným subjektom.<sup>654</sup> Objektívna stránka trestného činu spočíva v konaní páchatel'a, ktorý v malom rozsahu zadrží a neodvedie príjemcovi splatnú daň, ktorú zrazí alebo vyberie podľa zákona.<sup>655</sup> Zadržaním a neodvedením dane rozumieme stav, keď určitý subjekt neodvedie určenému príjemcovi daň, ktorú vyberie, resp. zrazí od iného subjektu.<sup>656</sup> Trestný čin je dokonaný, keď páchatel' zadržal a neodviedol splatnú daň, resp. splatné odvody, ktoré zrazil alebo vybral určenému príjemcovi. Táto podmienka je splnená, ak páchatel' zadrží a súčasne neodvedie splatné odvody, ktoré má k dispozícii, zákonom určenému príjemcovi. Pre trestnú zodpovednosť sa vyžaduje, aby páchatel' neodviedol daň v malom

---

<sup>653</sup> IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť 2*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s.252.

<sup>654</sup> MADLIAK, J. a kol.: *Trestné právo hmotné II. Osobitná časť*. 1.vydanie. UPJŠ, Košice, 2010, s. 124.

<sup>655</sup> IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť 2*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s.253.

<sup>656</sup> MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Heuréka, 2014, Šamorín, s. 185.

rozsahu, t.j. v rozsahu viac ako 266,- EUR.<sup>657</sup> Subjektom trestného činu je ktorákoľvek trestne zodpovedná fyzická osoba (subjekt všeobecný), ako aj právnická osoba. Subjektívna stránka trestného činu vyžaduje zavinenie vo forme úmyslu, pričom postačuje aj úmysel nepriamy. Súčasťou subjektívnej stránky je aj pohnútko (motív), ktorá zodpovedá normatívnemu zneniu „v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech“.

Trestný čin nezaplattenia dane a poistného je upravený v § 278 TZ. Uvedeného trestného činu sa dopustí ten, kto vo väčšom rozsahu nezaplatí splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie. Kvalifikovanú skutkovú podstatu páchatel' naplní, ak uvedený čin spácha v značnom rozsahu a vo veľkom rozsahu. Pri využití komparatívnej metódy môžeme vyvodit' rezultat, že diferenciacným znakom trestného činu nezaplattenia dane a poistného, ako aj daňového podvodu od ostatných daňových trestných činov je rozsah činu, ktorý je v danom prípade rozsah väčší, čiže suma dosahujúca najmenej 2.660,- EUR. Na rozdiel od daňového podvodu, ako aj skrátania dane a poistného, pri trestnom čine nezaplattenia dane a poistného nejde o podvodný spôsob konania. Objektom trestného činu je záujem na riadnom platení dane a poistného v určenej výške a stanovených termínoch.<sup>658</sup> Objektívna stránka trestného činu spočíva v konaní páchatel'a, ktorý vo väčšom rozsahu nezaplatí splatnú daň. Pod pojmom nezaplattenie dane rozumieme neuskutočnenie platby povinným subjektom vo väčšom rozsahu<sup>659</sup>. Pre trestnú zodpovednosť sa vyžaduje, aby páchatel' nezaplatil daň vo väčšom rozsahu, teda v rozsahu najmenej 2.660,- EUR. Subjektom trestného činu je ktorákoľvek trestne zodpovedná fyzická osoba (subjekt všeobecný), ako aj právnická osoba. Subjektívna stránka trestného činu vyžaduje zavinenie vo forme úmyslu, pričom postačuje aj úmysel nepriamy. Úmysel sa

---

<sup>657</sup> IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť 2*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 253.

<sup>658</sup> IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť 2*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 255.

<sup>659</sup> MADLIAK, J. a kol.: *Trestné právo hmotné II. Osobitná časť*. 1.vydanie. UPJŠ, Košice, 2010, s. 125.



musí vzťahovať aj na okolnosť, že ide o nezaplatenie dane, ktorá je splatná.<sup>660</sup>

### **Hmotnoprávne aspekty daňového podvodu v kontexte pokračovacieho trestného činu**

Ako už bolo vyššie uvedené, neoprávneným uplatnením nároku na vrátenie DPH je také konanie, keď páchatel', napríklad na základe fiktívnych zdaniteľných plnení, požaduje od štátu tzv. nadmerný odpočet DPH, t. j. vrátenie DPH; páchatel' podvodným konaním dosiahne, že daň na výstupe je nižšia ako daň na vstupe, a tak si uplatní voči štátu nárok na vrátenie tohto rozdielu. Takéto konanie páchatel'a môže byť realizované jednorázovo, ale taktiež môže dôjsť k opakovaniu, prípadne aj k páchaniu pokračovacieho trestného činu daňového podvodu. V praxi sa stáva, že neoprávnené uplatnený nárok na vrátenie DPH nebude dosahovať väčší rozsah, a tak bude konanie páchatel'a beztrestné.<sup>661</sup> Nebude totiž naplnený znak základnej skutkovej podstaty trestného činu daňového podvodu – väčší rozsah. V súvislosti s vyššie naznačenou beztrestnosťou vzniká v kontexte pokračovacieho trestného činu zaujímavá polemika, ktorú možno považovať za aplikačný problém. Môže totiž nastať situácia, že páchatel' si vo viacerých zdaňovacích obdobiach bude neoprávnené uplatňovať nárok na vrátenie DPH, ale iba v malom rozsahu; neoprávnené uplatňovaný nárok ani v jednom prípade nedosiahne/ nepresiahne sumu 2.660,- EUR. Podľa § 122 ods. 10 TZ sa za pokračovací trestný čin považuje, ak páchatel' pokračoval v páchaní toho istého trestného činu. Trestnosť všetkých čiastkových útokov pokračovacieho trestného činu sa posudzuje ako jeden trestný čin, ak všetky čiastkové útoky spája objektívna súvislosť v čase, spôsobuje ich páchania a v predmete útoku a subjektívna súvislosť, najmä jednotiaci zámer páchatel'a spáchať uvedený trestný čin. Ako jeden trestný čin sa posudzujú iba tie čiastkové útoky, ktoré boli spáchané na území SR. Pokračovací trestný čin teda predstavuje situáciu, kedy páchatel' spácha jeden trestný čin, ale viacerými čiastkovými útokmi, pričom každý z týchto

---

<sup>660</sup> SAMAŠ, O. - STIFFEL, H. - TOMAN, P. *Trestný zákon. Stručný komentár*. 1.vydanie. Wolters Kluwer, Bratislava, 2006, s. 583.

<sup>661</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 150.

čiastkových útokov sám osebe napĺňa všetky znaky skutkovej podstaty trestného činu, ale trestnosť týchto čiastkových útokov sa bude posudzovať v súhrne ako jeden skutok, ako jeden trestný čin.

Vychádzajme zo skutočnosti, že podľa našej modelovej situácie budú splnené podmienky pokračovacieho trestného činu daňového podvodu, teda že bude existovať niekoľko čiastkových útokov, ktoré sú spojené subjektívnou a objektívnou súvislosťou. Jednotiaci zámer páchatel'a je prítomný už pri prvom čiastkovom útoku (pri prvom neoprávnene uplatnenom nároku na vrátenie DPH). Je dôležité akcentovať, že páchatel' nemusí disponovať konkrétnou predstavou o ďalších útokoch, ale postačuje, že s nimi počíta aj do budúcnosti, nemusí však vedieť dopredu, kedy ich zrealizuje („Jednotlivé útoky, z ktorých každý napĺňa znaky toho istého trestného činu, sú po subjektívnej stránke spojené jediným a tým istým zámerom v tom zmysle, že páchatel' už od začiatku zamýšľal aspoň v najhrubších obrysoch i ďalšie útoky, a že po objektívnej stránke sa tieto jednotlivé útoky javia ako postupné realizovanie tohto jediného zámeru.“).<sup>662</sup> Pokračovací trestný čin vyžaduje, aby každý čiastkový útok spĺňal všetky znaky skutkovej podstaty trestného činu; pri trestnom čine daňového podvodu teda musí byť každým čiastkovým útokom neoprávnene uplatnený nárok na vrátenie DPH vo výške dosahujúcej najmenej 2.660,- EUR, aby bol splnený väčší rozsah. Ale v modelovom prípade, kedy dôjde k neoprávnenému uplatňovaniu nároku na vrátenie DPH v rozsahu, ktorý neprekračuje požadovaný „väčší“ rozsah, žiadny z realizovaných čiastkových útokov nebude sám o sebe napĺňať skutkovú podstatu trestného činu daňového podvodu. Keďže škody spôsobené čiastkovými útokmi pri pokračovacom trestnom čine sa zrátať, odborná literatúra k podobným situáciám uvádza, že nie je problém, pokiaľ čiastkové útoky nespôsobia škodu požadovanú skutkovou podstatou, pretože sa škody sčítavajú a až výsledná škoda potom determinuje kvalifikáciu skutku podľa príslušnej skutkovej podstaty, a tým teda sčítané škody zakladajú trestnú postihnutelnosť skutku. Dovolíme si však s týmto názorom nesúhlasiť, pretože z legálnej definície pokračovacieho trestného činu jednoznačne vyplýva, že každý čiastkový útok pokračovacieho

---

<sup>662</sup> R 3/1972.

trestného činu je sám o sebe trestným činom, teda splňa všetky znaky skutkovej podstaty. Zastávame názor, že ak pri pokračovacom trestnom čine ani jeden z čiastkových útokov nenaplnia skutkovú podstatu trestného činu z dôvodu nespôsobenía požadovanej škody, resp. ani jeden z čiastkových útokov nenaplnia skutkovú podstatu trestného činu daňového podvodu z dôvodu nesplnenia väčšieho rozsahu, pôjde o hromadný trestný čin, kde čiastkový útok sám o sebe nemôže byť trestným činom, teda že pôjde o hromadný trestný čin daňového podvodu. Podobne možno nájsť v odbornej literatúre argumentáciu podporujúcu náš názor, že ak páchatel' jednotlivými útokmi nenaplnil skutkovú podstatu trestného činu alebo ju len nenaplnil niektorými útokmi z dôvodu, že následkom útokov bola škoda nižšia, než sa vyžaduje pre naplnenie základnej skutkovej podstaty daného trestného činu, ide o hromadný trestný čin, ak ani jeden z čiastkových útokov samostatne nenaplnia skutkovú podstatu daného trestného činu. A v prípade, že aspoň jeden z čiastkových útokov samostatne naplnia skutkovú podstatu daného trestného činu, ide o trestný čin zmiešanej povahy, sčasti pokračovací, sčasti hromadný.<sup>663</sup>

Podstata hromadného trestného činu spočíva v tom, že na jeho spáchanie sa vyžaduje viacero samostatných čiastkových útokov, ktoré však sami o sebe ešte nie sú trestnými činmi a trestným činom sa stanú až vo svojom súhrne, kedy sa trestnosť týchto samostatných činov posudzuje spoločne. Mnohosť čiastkových útokov je v prípade hromadných trestných činov väčšinou obligatórnym znakom skutkovej podstaty. O hromadný trestný čin ide aj v prípade skutkových podstát, kedy je skutkovú podstatu trestného činu možné naplniť aj jedným čiastkovým útokom, avšak v konkrétnom prípade ide o naplnenie skutkovej podstaty až súhrnom viacerých čiastkových činov. Medzi týmito činmi však musí byť preukázaná objektívna a subjektívna súvislosť, inak nemôže ísť o naplnenie skutkovej podstaty trestného činu, pretože jedným útokom nie je skutková podstata trestného činu naplnená a jednotlivé čiastkové činy inak do jedného skutku nemá čo

---

<sup>663</sup> K tomu porovnaj R 22/1991 a BURDA, E. - ČENTĚŠ, J. - KOLESÁR, J. - ZÁHORA, J. a kol.: *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel.* 1.vydanie. C.H. Beck, Praha, 2010, s.755.

spájať.<sup>664</sup> V modelovom prípade možno páchatel'a stíhať za hromadný trestný čin daňového podvodu podľa § 277a TZ. Máme za to, že tu sú splnené všetky podmienky pre posudzovanie čiastkových konaní ako hromadného trestného činu, pretože konanie pozostáva z viacerých čiastkových útokov, tieto sú spojené subjektívnou a objektívnou súvislosťou, pričom každý čiastkový útok nie je sám o sebe trestným činom, pretože nenapĺňa skutkovú podstatu trestného činu daňového podvodu podľa § 277a TZ. Medzi čiastkovými útokmi musí existovať subjektívna súvislosť, teda spoločný zámer, pretože inak by nemalo čo čiastkové útoky spájať a nemohlo by dôjsť k naplneniu skutkovej podstaty trestného činu, pretože jeden útok ju nenapĺňa a útoky nemá čo navzájom spojiť. Vo vzťahu k hromadným trestným činom, ktorých zákonným znakom nie je mnohosť útokov (táto je spravidla znakom hromadného trestného činu), našu argumentáciu podporuje aj rozhodnutie R 22/1991: Za trestný čin krádeže podľa § 247 ods. 1 TZ ... (teraz § 212 ods. 1 – pozn. autora) je nevyhnutné považovať i jednotlivé útoky, ktorými páchatel' spôsobil škodu nižšiu, než je škoda nie nepatrná (teraz škoda malá – pozn. autora), ak ide o útoky spáchané spolu s ďalšími formou pokračovania v trestnom čine a celková škoda túto hranicu dosiahne. V takom prípade ide o jeden pokračovací trestný čin (vzhľadom na definíciu hromadného trestného činu podľa § 122 ods. 11 TZ a pokračovacieho trestného činu podľa § 122 ods. 10 TZ ide o kombináciu hromadného a pokračovacieho trestného činu, pretože tieto jednotlivé útoky sami o sebe ešte nie sú trestným činom, ak sú však spojené objektívnou a subjektívnou súvislosťou, dohromady spolu tvoria trestný čin vo forme hromadného trestného činu, až kým nenaplnia všetky znaky skutkovej podstaty trestného činu; následne každý ďalší útok, ktorý sa k takémuto trestnému činu pripočítava, na základe objektívnych a subjektívnych súvislostí, dopĺňa charakter tohto hromadného trestného činu aj o prvky pokračovania).<sup>665</sup> Na základe uvedeného možno vyvodit' výsledok o tzv. subsidiárnom vzťahu pokračovacieho a hromadného trestného činu. Pokiaľ budú splnené všetky

---

<sup>664</sup> BURDA, E. - ČENTĚŠ, J. - KOLESÁR, J. - ZÁHORA, J. a kol.: *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel.* 1.vydanie. C.H. Beck, Praha, 2010, s. 758.

<sup>665</sup> BURDA, E. - ČENTĚŠ, J. - KOLESÁR, J. - ZÁHORA, J. a kol.: *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel.* 1.vydanie. C.H. Beck, Praha, 2010, s. 772.

podmienky vyžadované Trestným zákonom pre aplikáciu inštitútu pokračovacieho trestného činu s jednou výnimkou, a to, že jednotlivé čiastkové útoky nebudú sami o sebe trestným činom z dôvodu nesplnenia požadovanej škody, možno subsidiárne uvažovať o aplikácii inštitútu hromadného trestného činu. Riešenie naznačenej situácie bude mať nepochybne praktický význam v rovine trestania trestne postihniteľného skutku.

Naznačený aplikačný problém však môže mať vo svetle stanoviska trestnoprávneho kolégia NS SR na zjednotenie výkladu a aplikácie ustanovenia § 122 ods. 10 TZ, Tpj 57/2017 zo dňa 16.04.2018 (ďalej len „stanovisko NS SR“ alebo „stanovisko“), aj iné riešenie, ktoré možno vyvodit' z právnych viet vyššie uvedeného stanoviska. Predseda trestnoprávneho kolégia NS SR na základe podnetu generálneho prokurátora SR zistil výkladové rozdiely v právoplatných rozhodnutiach senátov trestnoprávneho kolégia NS SR. Otázkou, ktorú bolo potrebné výkladovo riešiť, bola vymedzená nasledovne: „Je potrebné, aby u každého z čiastkových útokov pokračovacieho trestného činu podľa § 122 ods. 10 TZ boli naplnené všetky znaky príslušného trestného činu, t.j. aby v prípade trestných činov, ktorých zákonným znakom je (aspoň malá) škoda, dosahovala výška škody pri každom čiastkovom útoku viac než 266,- EUR?“ V rámci odôvodnenia návrhu na zaujatie stanoviska<sup>666</sup> na str. 3 sa uvádza, že ustanovenie § 122 ods. 10 TZ označuje za pokračovací trestný čin len také konanie páchatel'a, ktorým pokračoval v páchaní toho istého trestného činu a zároveň sú splnené ďalšie formy pokračovania v trestnom čine. Z uvedeného vyplýva, že za pokračovací trestný čin môže byť posúdené len také konanie páchatel'a, pri ktorom boli každým čiastkovým útokom naplnené všetky znaky skutkovej podstaty trestného činu. Ustanovenie § 122 ods. 10 TZ nemožno pri trestnom čine krádeže vykladať tak, že za pokračovací trestný čin krádeže by bolo možné posúdiť aj také viaceré čiastkové útoky, ktorými si síce páchatel' prisvojil cudziu vec jej zmocnením, ale hodnota tejto veci (vecí) nedosiahla aspoň škodu malú. Spočítaním škôd spôsobených páchatel'om prisvojením si cudzej veci jej zmocnením

---

<sup>666</sup> *Návrh na zaujatie stanoviska* – vyjadrenie predsedu trestnoprávneho kolégia NS SR zo dňa 20. februára 2018.

nepresahujúcich škodu malú, ktorými útokmi sa páchatel' dopustil viacerých priestupkov proti majetku, nemožno vyvodit' voči nemu trestnú zodpovednosť za pokračovací trestný čin krádeže, pretože jednotlivými čiastkovými útokmi neboli naplnené všetky znaky skutkovej podstaty prečinu krádeže (absentuje objektívna stránka a jej súčasť - následok) tak, ako to predpokladá ustanovenie § 122 ods. 10 TZ. Iný rozširujúci výklad označeného zákonného ustanovenia by znamenal výrazné zhoršenie postavenia páchatel'a viacerých priestupkov a jeho kriminalizáciu bez zákonného podkladu. Princíp počítavania jednotlivých škôd tak, ako to vyslovil NS SR v rozhodnutí 3 Urto 6/2014 zo dňa 1. októbra 2014 je možný, ak každá z týchto škôd dosiahne aspoň škodu malú, a teda každým čiastkovým útokom boli naplnené všetky znaky skutkovej podstaty trestného činu krádeže. Spočítanie škôd potom môže mať dopad na právnu kvalifikáciu trestného činu v zmysle prípadného použitia kvalifikovanej skutkovej podstaty trestného činu.

V bode I. predmetného stanoviska sa uvádza: „Formulácia „trestnosť všetkých čiastkových útokov sa posudzuje ako jeden trestný čin“ uvedená v druhej vete § 122 ods. 10 TZ znamená, že sa hodnota výšky spôsobenej škody alebo získaného prospechu pri jednotlivých čiastkových útokoch na účel posúdenia právnej kvalifikácie spočítava“. Podľa bodu II. predmetného stanoviska bez ohľadu na splnenie podmienok podľa § 122 ods. 10 TZ právoplatný priestupkový postih (ak nebol zrušený osobitným postupom v správnom konaní) vytvára vo vzťahu ku skutku, ktorý by inak mohol byť čiastkovým útokom pokračovacieho trestného činu, prekážku *res iudicata* v zmysle § 9 ods. 1 písm. g) TPO, pokiaľ sú splnené kritériá aplikácie čl. 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, vytvorené rozhodovacou praxou Európskeho súdu pre ľudské práva. V zmysle bodu III. stanoviska pri trestnom čine krádeže sú pravidlá uvedené v bodoch I. a II. modifikované ustanovením § 212 ods. 2 písm. f) TZ; predchádzajúci skutok, ktorý bol postihnutý ako priestupok, teda vo vzťahu k opakovane spáchanému konaniu - prisvojeniu si cudzej veci (ktoré je už trestným činom bez ohľadu na výšku škody) nemôže byť skorším čiastkovým útokom pokračovacieho trestného činu (neprihádza teda do úvahy revízia rozhodnutia o priestupku z tohto dôvodu). Aj keď sa podľa nášho názoru nejedná

o jednoznačný význam právnych viet, z ktorého by vyplývala exaktná odpoveď, máme za to, že účelom predmetného stanoviska NS SR bolo odpovedať na otázku „Je potrebné, aby u každého z čiastkových útokov pokračovacieho trestného činu podľa § 122 ods. 10 TZ boli naplnené všetky znaky príslušného trestného činu, t.j. aby v prípade trestných činov, ktorých zákonným znakom je (aspoň malá) škoda, dosahovala výška škody pri každom čiastkovom útoku viac než 266,- EUR?“ konštatovaním nie je potrebné, aby u každého z čiastkových útokov pokračovacieho trestného činu podľa § 122 ods. 10 TZ boli naplnené všetky znaky príslušného trestného činu. Čiže v prípade trestných činov, ktorých zákonným znakom je aspoň malá škoda, nie je potrebné, aby dosahovala výška škody pri každom čiastkovom útoku viac než 266,- EUR. Ak vychádzame z výsledku, že nie je potrebné, aby dosahovala výška škody pri každom čiastkovom útoku viac než 266,- EUR v prípade škody malej, potom ani v našom modelovom prípade pri pokračovacom trestnom čine daňového podvodu nie je potrebné, aby každý čiastkový útok pokračovacieho trestného činu daňového podvodu dosiahol väčší rozsah, ale postačuje aj rozsah malý. Relevantné bude, aby po zrátaní rozsahu spôsobeného každým jednotlivým čiastkovým útokom bol konečný spôsobený rozsah väčší, čím sa naplní základná skutková podstata trestného činu. Pri rozsahu značnom či veľkom už dôjde k naplneniu kvalifikovanej skutkovej podstaty trestného činu daňového podvodu.

Jednoznačnosť významu právnych viet vyplýva z komplexného stanoviska NS SR, ktorý argumentuje nasledovne: „Základ riešenia problematiky pokrýva právna veta I. Pojem pokračovacieho trestného činu, charakterizovaného v prvej vete § 122 ods. 10 TZ pokračovaním v páchaní toho istého trestného činu, vystihuje v jeho podstate a hmotnoprávných dôsledkoch druhá veta dotknutého ustanovenia. Zákon tu ustanovuje, že trestnosť všetkých čiastkových útokov sa posudzuje ako jeden trestný čin. To platí napriek tomu, že ide o súhrn čiastkových konaní toho istého páchatel'a a súhrn nimi vyvolaných čiastkových následkov, ktoré (konania a následky) tvoria z procesného hľadiska samostatné a samostatne stíhateľné skutky (§§ 9 ods. 2, 10 ods. 16 TPO). Trestnosť čiastkových útokov, ak je daná kvalifikačná rovnorodosť (pokračovanie v páchaní toho istého trestného činu) a ak sú splnené

kritériá uvedené v druhej časti druhej vety § 122 ods. 10 TZ (objektívna súvislosť v čase, spôsobe ich páchania a v predmete útoku, ako aj subjektívna súvislosť, najmä jednotiaci zámer páchatel'a spáchať uvedený trestný čin), sa v zmysle prvej časti naposledy citovanej vety posudzuje ako jeden trestný čin. Posúdenie „ako jeden trestný čin“ znamená aj posúdenie „ako jeden následok“. To znamená, že jednotne (v súhrne) sa posudzuje nielen konanie, ale aj následok pokračovacieho trestného činu. Až v súčte súm, zodpovedajúcich pri jednotlivých čiastkových útokoch výške škody alebo rozsahu činu, sa teda posudzuje trestnosť celého „súskutčia“ kvalifikovaného ako pokračovací trestný čin. Nie je v dôsledku uvedeného kvalifikačne relevantné, aká je výška škody alebo rozsah činu pri ktoromkoľvek čiastkovom útoky, ale až pri ich finálnom súčte. Od tejto okolnosti závisí, či vôbec pôjde o (pokračovací) trestný čin a ak áno, či pôjde o jeho posúdenie v rámci len základnej alebo kvalifikovanej skutkovej podstaty, resp. v ktorom jej odseku - podľa výšky škody alebo rozsahu činu (§ 125 ods. 1 TZ). Pri „pokračovaní v páchaní toho istého trestného činu“ pritom nejde o vývojové štádiá úmyselného trestného činu (jednotiaci zámer páchatel'a vylučuje pokračovací nedbanlivostný trestný čin), teda o prípravu, pokus (§§ 13, 14 TZ) alebo o dokonaný trestný čin. V tomto smere má každý čiastkový útok svoj samostatný priebeh, s možným dokonaním a spôsobením čiastkového (samostatne kvalifikačne irelevantného) následku. Pokračovací trestný čin je teda páchaný „na etapy“, ktoré môžu, ale nemusia byť dokonané. Pri súčte následkov na účel právneho posúdenia sa však spočítava aj výška škody alebo hodnota rozsahu činu, ku ktorému nedokonané čiastkové konanie páchatel'a (pri príprave alebo pokuse) smerovalo. Až ak obvinený pokračuje v konaní, pre ktoré je stíhaný, aj po oznámení vznesenia obvinenia, posudzuje sa také konanie od tohto procesného úkonu ako nový skutok (§ 122 ods. 13 TZ), a teda aj ako nový, samostatne (v tzv. viacčinnom rovnorodom súbehu) spáchaný trestný čin“<sup>667</sup>. Uvedené stanovisko NS SR možno

---

<sup>667</sup> Druhá právna veta sa týka aplikácie ustanovenia § 9 ods. 1 písm. g) TPO, podľa ktorého trestné stíhanie nemožno začať, a ak už bolo začaté, nemožno v ňom pokračovať a musí byť zastavené, ak tak ustanovuje medzinárodná zmluva. Touto zmluvou je Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), resp. ustanovenie čl. 4 (ods. 1) protokolu č. 7 k dohovoru, v



považovať v tomto smere za juristický nástroj eliminácie a predchádzania daňových podvodov. V zmysle doterajšieho chápania by každý čiastkový útok pokračovacieho daňového podvodu musel spĺňať väčší rozsah, aby mohlo dôjsť k trestnoprávnemu postihu takýchto konaní ako jedného skutku – trestného činu daňového podvodu, ak by sme nevzali do úvahy subsidiaritu hromadného trestného činu. V súčasnosti však už na trestnoprávny postih nebude nutné, aby každý čiastkový útok pokračovacieho daňového podvodu spĺňal väčší rozsah, ale bude postačovať aj rozsah malý. Aj čiastkový útok s malým rozsahom sa pojme do skutku pokračovacieho trestného činu daňového podvodu, a teda sa trestnoprávne postihne.

### **Inštitút účinnej ľútosti vo všeobecnosti a vo vzťahu k daňovým trestným činom**

K inštitútu účinnej ľútosti možno úvodom konštatovať, že je jedným zo spôsobov zániku trestnosti v zmysle normatívneho znenia Trestného zákona. Právnym dôsledkom aplikácie uvedeného inštitútu je beztrestnosť páchatel'a. Dôvody zániku trestnej zodpovednosti možno označiť za tzv. negatívne podmienky trestnosti, pretože trestná zodpovednosť nastupuje len vtedy, ak tieto podmienky nenastali.<sup>668</sup> Dôvody zániku trestnej zodpovednosti predstavujú vo všeobecnosti okolnosti, ktoré nastali až po spáchaní trestného činu, ale skôr, ako bolo o trestnom čine právoplatne rozhodnuté. Uvedené okolnosti spôsobujú zánik práva štátu na potrestanie páchatel'a. Z hľadiska problematiky trestného práva

---

interpretácii Európskeho súdu pre ľudské práva, ktorého relevantné rozhodnutia sú uvedené v poznámke pod čiarou, označenej hviezdíčkou. Túto prekážku však možno odstrániť príslušným postupom v správnom konaní [najmä § 62 ods. 1 písm. a) zákona č. 71/1967 Zb. v znení neskorších predpisov]. Tretia právna veta sa týka osobitnej zákonnej úpravy - § 212 ods. 2 písm. f) TZ. Toto ustanovenie znie: „Rovnako ako v odseku 1 sa potrestá, kto si prisvojí cudziu vec tým, že sa jej zmocní a bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý.“ Táto konštrukcia sa vymyká z koncepcie pokračovacieho trestného činu, aj keby boli splnené jeho kritériá. Predchádzajúci skutok, ktorý bol postihnutý ako priestupok, nemôže byť vo vzťahu k opakovane spáchanému konaniu - prisvojeniu si cudzej veci (ktoré je už trestným činom bez ohľadu na výšku škody).

<sup>668</sup> ŠÁMAL, P. a kol.: *Trestní zákoník. Komentár*. II. díl. 6. doplněné a přepracované vydání. C. H. Beck, Praha, 2004, s. 576.

hmotného je medzi dôvody zániku trestnosti činu, a teda dôvody zániku trestnej zodpovednosti, zaraďovaný aj inštitút účinnej ľútosti. TZ obsahuje všeobecnú úpravu účinnej ľútosti obsiahnutú v § 85 TZ a taktiež špeciálnu úpravu účinnej ľútosti obsiahnutú v § 86 TZ. Vo vzťahu k daňovým podvodným konaniam spočívajúcim v neoprávnenom uplatňovaní nárokov na vrátenie DPH (alebo spotrebnej dane), ako aj vo vzťahu k ostatným daňovým trestným činom možno, pokiaľ ide o aplikáciu inštitútu účinnej ľútosti, rozlišovať niekoľko časových úsekov viažucich sa na účinnosť trestnoprávnej úpravy novelizujúcej buď ustanovenia účinnej ľútosti, alebo skutkové podstaty daňových trestných činov upravené v osobitnej časti Trestného zákona.

#### Ustanovenia o účinnej ľútosti platné a účinné do 30. septembra 2012<sup>669</sup>.

Trestný zákon účinný do 30. septembra 2012 neupravoval protiprávne konania týkajúce sa neoprávneného uplatňovania nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane v samostatnej skutkovej podstate, ale tieto konania boli trestnoprávne postihované v rámci trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ. Predmetná skutková podstata obsahovala dve samostatné základné skutkové podstaty s tým, že pokiaľ išlo o dane, tak prvá sa týkala zadržania a neodvedenia splatnej dane, ktorú páchatel' zrazil alebo vybral podľa zákona a druhá sa týkala neoprávneného uplatňovania nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane. Pokiaľ ide o účinnú ľútosť, tak predmetného trestného činu sa týkalo ustanovenie § 86 písm. e) TZ (účinného do 30. septembra 2012), podľa ktorého trestnosť trestného činu zanikla, aj vtedy, ak išlo o trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ alebo nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 TZ, ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel' po skončení vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami.

V praxi bolo pomerne sporné, či sa ustanovenie § 86 písm. e) TZ vzťahovalo aj na trestný čin neodvedenia dane a poistného

---

<sup>669</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 191-196.

podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ, t.j. aj na prípady, v ktorých páchatel' žiadal neoprávnene vrátenie DPH alebo spotrebnej dane, resp. sa ustanovenie o účinnej ľútosti vzťahovalo len na trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea prvá TZ, t.j. teda len na prípady, v ktorých dochádza k tzv. sprenevere vybranej či zrazenej dane a k jej neodvedeniu príslušnému správcovi dane. Časť odbornej verejnosti zastávala právny názor, že pod ustanovenie § 86 písm. e) TZ možno podradiť aj skutkovú podstatu trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ, nakoľko ustanovenie o účinnej ľútosti obsahuje len všeobecný odkaz na trestný čin podľa § 277 TZ bez toho, aby Trestný zákon bližšie špecifikoval, či sa ustanovenie o účinnej ľútosti vzťahuje na obidve základné skutkové podstaty uvedené v ustanovení § 277 ods. 1 TZ, alebo len na jednu z nich.<sup>670</sup> Prax všeobecných súdov, ako aj časť odbornej verejnosti však vychádzala z názoru, že ustanovenie § 86 písm. e) TZ o účinnej ľútosti sa vzťahuje len na základnú skutkovú podstatu trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea prvá TZ, pretože nie je možné pod predmetné ustanovenie o účinnej ľútosti podradiť aj neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane. Tento právny záver mal svoj podklad v tom, že pojem „splatná daň“ uvedený v ustanovení § 86 písm. e) TZ nie je zákonným znakom základnej skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ (neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane), nakoľko konštrukcia tejto skutkovej podstaty nie je postavená na zákonnej povinnosti platcu odvieť alebo platiť daň štátu v určitých zákonom stanovených termínoch (lehotách splatnosti), ale práve na opačnej povinnosti štátu vrátiť prípadný preplatok dane (tzv. nadmerný odpočet). Túto povinnosť štátu nemožno označiť za povinnosť platiť daň, pretože tu nejde o hradenie dane zo strany štátu jednotlivým platcom (napokon, daňovú povinnosť má vždy len platca voči štátu a nie naopak), ale ide o povinnosť vrátiť daňový preplatok, a preto, ak páchatel' vráti spätne štátu neoprávnene vyplatený nadmerný odpočet, nemožno

---

<sup>670</sup> K tomu pozri ŠANTA, J.: Účinná ľútosť a daňové trestné činy. In: *Justičná revue*, 2008, č. 6-7, s. 975-981.

toto jeho konanie označiť za „dodatočné zaplatenie splatnej dane“ tak, ako to vyžaduje ustanovenie § 86 písm. e) TZ.

Predmetnou problematikou sa zaoberal aj ÚS SR, ktorý vo svojom náleze sp. zn. I. ÚS 316/2011-37 dospel k záveru, že vzhľadom na skutočnosť, že relevantná právna úprava obsiahnutá v Trestnom zákone v § 86 písm. e) nevymedzuje, nerozlišuje, resp. nekonkretizuje účinky účinnej Pútosti vo vzťahu k § 277 TZ, je nutné označiť za ústavne konformný ten výklad, ktorý je v prospech obvineného, t.j. taký, že ustanovenie § 86 písm. e) TZ o účinnej Pútosti sa vzťahuje na celé ustanovenie § 277 TZ, teda aj na skutkovú podstatu týkajúcu sa neoprávneného uplatňovania nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane. Uvedené závery ÚS SR ohľadom ustanovenia o účinnej Pútosti pri neoprávnené uplatňovaných nárokoch na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane boli podstatné aj pri súčasnej právnej úprave, pretože existuje pomerne veľké množstvo trestných stíhaní pre podozrenie zo spáchania skutkov, ktoré sa stali do 30. septembra 2012 a pri ktorých, práve s ohľadom na právny záver ÚS SR ohľadom ustanovenia § 86 písm. e) TZ, môže byť právna úprava účinná do 30. septembra 2012 pre páchatel'a priaznivejšia. V súčasnosti sa však vyššie uvedené konštatovanie stáva predmetom polemiky vzhľadom na nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 212/217-65. V predmetnom náleze totiž ÚS SR vyslovil právny názor ohľadom ustanovenia o účinnej Pútosti pri neoprávnené uplatňovaných nárokoch na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane spočívajúci v tom, že ak si páchatel' neoprávnené uplatnil nárok na vrátenie DPH, nemá čo dodatočne zaplatiť, takže nemôže ani naplniť zákonnú dikciu účinnej Pútosti podľa § 86 písm. e) TZ.

Pokiaľ ide o trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276 TZ, účinná Pútosť bola v danom prípade aplikovateľná, ale podľa všeobecného ustanovenia § 85 TZ. Uvedené ustanovenie obsahuje všeobecné podmienky, ktoré musia byť splnené pre všetky trestné činy taxatívne vymedzené v ods. 1 predmetného ustanovenia. Trestnosť trestného činu skrátenia dane a poistného zanikla, ak páchatel' dobrovoľne škodlivému následku trestného činu zamedzil alebo ho napravil, alebo ak páchatel' urobil o trestnom čine oznámenie v čase, keď sa škodlivému následku ešte dalo zabrániť,

pričom uvedené oznámenie malo relevantné právne účinky iba vtedy, ak sa oznámenie urobilo vo vzťahu k orgánom taxatívne vymedzeným v § 85 ods. 2 písm. b) TZ.<sup>671</sup> Uvedené ustanovenie teda predpokladá splnenie podmienok, že páchatel' dokonaneho trestného činu skrátene dane a poistného koná (zaplatí daň) dobrovoľne, teda nie pod tlakom už začateho trestného stíhanie, ale ešte pred odhalením jeho trestnej činnosti, kedy mu bezprostredne nehrozí trestné stíhanie, vyžaduje aktivitu páchatel'a, ktorou napravi, resp. odstráni škodlivý následok, čiže zaplatenie dane, ktorú v daňovom priznaní uviedol v nižšom rozsahu, alebo neuviedol vôbec. Ak by páchatel' zaplatil daň po začatí trestného stíhanie, jeho konanie by mohlo byť hodnotené ako poľahčujúca okolnosť v zmysle § 36 písm. k) TZ. Ustanovenie § 85 TZ sa považuje za všeobecné a súčasne prísnejšie ustanovenie v komparácii so špeciálnym ustanovením § 86 TZ, ktoré možno v smere požadovaných podmienok považovať za menej prísne ustanovenie, keďže páchatel' nemusí spĺňať podmienku dobrovoľnosti a daň môže zaplatiť aj po začatí trestného stíhanie (prípadne po vznesení obvinenie).

#### Ustanovenia o účinnej ľútosti platné a účinné od 1. októbra 2012 do 31. decembra 2012<sup>672</sup>

Zákon č. 246/2012 Z. z. s účinnosťou od 1. októbra 2012 vyňal zo skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 TZ účinného do 30. septembra 2012 konania, ktoré sa týkajú neoprávneného uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane, a z tejto skutkovej podstaty vytvoril samostatný trestný čin pod názvom daňový podvod (§ 277a TZ účinného od 1. októbra 2012). Ako trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 TZ sa už naďalej trestnoprávne postihujú len konania, ktoré sa týkajú zadržania a neodvedenia dane

---

<sup>671</sup> § 85 ods. 2 písm. b) TZ: „...urobil o trestnom čine oznámenie v čase, keď sa škodlivému následku trestného činu mohlo ešte zabrániť; oznámenie treba urobiť OČTK alebo PZ, vojak môže toto oznámenie urobiť aj svojmu nadriadenému alebo služobnému orgánu a osoba vo výkone trestu odňatia slobody alebo vo výkone väzby aj príslušníkovi Zboru väzenskej a justičnej stráže.“

<sup>672</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 198.

a poistného, ktoré páchatel' zrazil alebo vybral. Zároveň došlo aj k úprave ustanovenia § 86 písm. e) TZ s tým, že od 1. októbra 2012 zaniká trestnosť činu podľa tohto ustanovenia pri trestnom čine neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 TZ, t.j. len v prípadoch, keď pôjde o tzv. spreneveru dane, ktorá bola riadne zrazená a vybratá, no oprávnenému subjektu nebola odvedená. Pokiaľ ide o účinnú ľútost' podľa § 86 písm. e) TZ pri trestnom čine nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 TZ, táto právna úprava zostala nezmenená. Právna úprava účinnej ľútosti ako všeobecného inštitútu obsiahnutá v § 85 TZ vo vzťahu k trestnému činu skrátenia dane a poistného zostala bez zmeny. Trestný čin daňového podvodu absentuje v ustanovení § 86 písm. e) TZ, z čoho možno vyvodit' rezultat, že pri tomto trestnom čine neprichádza zánik trestnosti činu v dôsledku ustanovení o účinnej ľútosti vôbec do úvahy, a to na rozdiel od právnej úpravy účinnej do 30. septembra 2012, ktorá vo svetle nálezu ÚS SR pripúšťala aplikáciu ustanovenia o účinnej ľútosti aj pri týchto konaniach. Právna úprava účinná od 1. októbra 2012 úplne vylúčila zánik trestnosti pri neoprávnenom uplatňovaní nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane.

#### Ustanovenia o účinnej ľútosti platné a účinné od 1. januára 2013<sup>673</sup>

Zákonom č. 334/2012 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2013 došlo k opätovným zmenám v ustanoveniach o účinnej ľútosti vo vzťahu k daňovým trestným činom, najmä pokiaľ ide o trestný čin skrátenia dane a poistného. Trestný čin daňového podvodu však zostal bez zmeny, teda vo vzťahu k trestnému činu daňového podvodu nie je možné aplikovat' inštitút účinnej ľútosti. Inštitút účinnej ľútosti však je možné aplikovat' za nezmenených podmienok vo vzťahu k trestnému činu neodvedenia dane a poistného, ako aj trestnému činu nezaplatenia dane a poistného. Pokiaľ ide o trestný čin skrátenia dane a poistného, tak k zásadným zmenám došlo z dôvodu, že tento trestný čin bol vyňatý zo všeobecného ustanovenia o účinnej ľútosti podľa § 85 TZ a zakomponovaný do špeciálneho ustanovenia o účinnej ľútosti podľa § 86 ods. 1 písm. e) TZ. Na aplikáciu inštitútu účinnej ľútosti

---

<sup>673</sup> ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 199 – 205.

pri trestnom čine skrátenia dane a poistného sa teda už nevyžaduje, aby páchatel' dobrovoľne napravil alebo zamedzil škodlivý následok tak, ako to vyžadovalo ustanovenie § 85 TZ. Páchatel' môže zaplatiť sumu, o ktorú skrátil daň, nielen pred začatím trestného stíhania, ale aj pod tlakom prebiehajúceho trestného stíhania, pred vznesením obvinenia, aj po vznesení obvinenia, čo možno považovať za priaznivejšiu právnu úpravu. Taktiež je irelevantné, kto štátu zaplatí daň (skrátenú, neodvedenú, nezaplatenú) a jej príslušenstvo, či samotný páchatel', spolupáchatel', účastník, resp. iná osoba, ktorej sa trestné stíhanie vôbec netýka. K zásadnej zmene došlo aj doplnením ustanovenia ods. 2 v § 86 TZ, podľa ktorého trestnosť trestného činu podľa ods. 1 písm. e) TrZ nezaniká, ak ide o páchatel'a, ktorý bol za obdobný čin v predchádzajúcich 24 mesiacoch postihnutý, alebo trestné stíhanie páchatel'a za obdobný čin bolo v predchádzajúcich 24 mesiacoch zastavené z dôvodu zániku trestnosti trestného činu podľa ods. 1. Ustanovenie ods. 2 § 86 TZ sprísňuje inak priaznivú právnu úpravu obsiahnutú v § 86 ods. 1 písm. e) TZ. Podstata tohto nového ustanovenia spočíva v tom, že zánik trestnosti trestného činu skrátenia dane a poistného, neodvedenia dane a poistného a nezaplatenia dane a poistného neprichádza do úvahy vtedy, ak bol páchatel' administratívne postihnutý za spáchanie správneho deliktu podľa § 154 Daňového poriadku, pričom k právoplatnému rozhodnutiu o daňovom delikte došlo v období dvoch rokov počítaného späť od spáchania skutku, ktorý je predmetom trestného stíhania. Vylučujúca podmienka obmedzujúca aplikáciu ustanovenia o účinnej ľútosti sa týka len prípadov, v ktorých ako páchatel' daňového trestného činu prichádza do úvahy daňový subjekt, pretože len ten môže byť v predchádzajúcej dvojročnej lehote postihnutý za spáchanie správneho deliktu. Vzhľadom na to, že pri trestnom čine skrátenia dane a poistného je subjekt trestného činu všeobecný a tohto trestného činu sa môže dopustiť aj iná osoba ako daňový subjekt, nebude pri takejto inej osobe vylučujúca podmienka týkajúca sa predchádzajúceho postihnutia vôbec aplikovateľná.<sup>674</sup> Zánik trestnosti trestného činu skrátenia dane a poistného, neodvedenia

---

<sup>674</sup> Pozri ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015, s. 202 – 203.

dane a poistného a nezaplatenia dane a poistného neprichádza do úvahy aj vtedy, ak bolo trestné stíhanie páchatel'a za obdobný čin v predchádzajúcich dvoch rokoch zastavené z dôvodu zániku trestnosti činu podľa ods. 1, čím sa má na mysli § 86 ods. 1 písm. e) TZ. Obdobným trestným činom sa rozumie len trestný čin skrátenia dane a poistného, neodvedenia dane a poistného a nezaplatenia dane a poistného, pretože na nich ustanovenie ods. 2 § 86 TZ vyslovene odkazuje. Zastavením trestného stíhania sa rozumie zastavenie trestného stíhania podľa § 215 ods. 1 písm. h) TPO, teda ide o uznesenie prokurátora o zastavení trestného stíhania, ktoré sa viedlo voči konkrétnej osobe, teda po vznesení obvinenia. Vzhľadom na normatívne znenie § 86 ods. 2 TZ možno vyvodit' výsledok, že predmetné ustanovenie sa nevzťahuje na prípady, kedy bol páchatel' v predchádzajúcich dvoch rokoch právoplatne odsúdený za spáchanie trestného činu skrátenia dane a poistného, neodvedenia dane a poistného a nezaplatenia dane a poistného, čiže sa nevzťahuje na prípady recidívy.

Na tomto mieste je však nutné ešte raz sa vrátiť k nálezom ÚS SR sp. zn. I. ÚS 212/217-65<sup>675</sup> (ďalej len „nálež ÚS SR z roku 2017“) a sp. zn. I. ÚS 316/2011<sup>676</sup> (ďalej len „nálež ÚS SR z roku 2011“), ktorých závery a argumentácie sú v protichodnom význame. Relevantnou je aj tá skutočnosť, podľa záverov ktorého nálezu bude potrebné postupovať. V prvom rade poukážeme na zásadné argumentácie uvedené v náleze ÚS SR z roku 2011, pretože máme za to, že argumentácia všeobecných súdov, rozhodnutia ktorých boli napadnuté sťažnosťou, je relevantná a aplikovateľná aj v súčasnosti, dokonca podporujúca závery nálezu ÚS SR z roku 2017. Na str. 4 nálezu z roku 2011 je citovaná argumentácia z písomných stanovísk

---

<sup>675</sup> Len pre úplnosť uvádzame, že v danom prípade šlo o protiprávne konanie spáchané v roku 2001 spočívajúce v neoprávnenom uplatnení nároku na vrátenie DPH kvalifikované ako pokračujúci trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 148a ods. 1 a ods. 2 TZ č. 140/1961 Zb. účinného do 31.12.2005 (trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ účinného od 1.01.2006 do 30.09.2012).

<sup>676</sup> Len pre úplnosť uvádzame, že v danom prípade šlo o obzvlášť závažný zločin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 a ods. 3 TZ účinného od 1.01.2006 do 30.09.2012. Zo strany páchatel'a – sťažovateľa došlo po vznesení obvinenia k poukázaniu peňažného plnenia na účet príslušného Daňového úradu, ktoré zodpovedalo výške uplatneného nároku na vrátenie DPH.



všeobecných súdov, ktoré zhodne uvádzajú, že v prípade aplikácie § 86 písm. e) TZ musia byť splnené dve podmienky, a to vedenie trestného stíhania pre trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ a dodatočné zaplatenie splatnej dane a jej príslušenstva. Súčasne uvádzajú, že skutková podstata trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 TZ sa skladá v podstate z dvoch samostatných skutkových podstát, kde podľa prvej alinei je objektom záujem štátu na riadnom odvádzaní dane, kde vlastne ide o špecifický druh sprenevery, kde možno aplikovať ustanovenie o účinnej ľútosti podľa § 86 písm. e) TZ, a to zaplatením splatnej dane s príslušenstvom po rozhodnutí príslušného daňového úradu. V druhej alinei ide z hľadiska objektívnej stránky o neoprávnené uplatnenie nároku na vrátenie dvoch druhov daní, a to DPH a spotrebnej dane, čo predstavuje špeciálny druh podvodu, kde poškodeným je štát. Vrátenie nadmerného odpočtu DPH nie je možné si zamieňať s dodatočným zaplatením splatnej dane a jej príslušenstva, a preto neprichádza do úvahy účinná ľútosť podľa § 86 písm. e) TZ, keďže nie sú splnené zákonné podmienky. K predmetnému právnomu názoru všeobecných súdov ÚS SR na str. 9 nálezu skonštatoval, že predmetný právny názor je z hľadiska ústavy (ústavnej konformity) a účinného zákonného stavu (obsah § 277 ods. 1 v spojitosti s § 86 pís. e) TZ) neudržateľný. ÚS SR ďalej skonštatoval, že ak páchatel' v zákonom čase vráti vyplatený daňový preplatok, došlo v konečnom dôsledku k dodatočnému zaplateniu splatnej dane. Súčasne uzavrel, že ak by zákonodarca protiprávnemu konaniu páchatel'a spočívajúcemu v neoprávnenom uplatnení nároku na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane chcel pripísať iný protispoločenský dôsledok ako neodvedenie (nezaplatenie) dane, nepochybne by tak urobil. Keďže Trestný zákon nevymedzuje/ nerozlišuje účinky účinnej ľútosti vo vzťahu k prvej a druhej alinei trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ, je potrebné vykladať toto ustanovenie v prospech páchatel'a.<sup>677</sup> Na str. 13 nálezu z roku 2011 ÚS SR podotkol, že pokiaľ chcel/ chce zákonodarca zo zákonných podmienok účinnej ľútosti vylúčiť trestný čin spočívajúci v neoprávnenom uplatnení nároku na

---

<sup>677</sup> Nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 316/2011-37 zo dňa 14.12.2011, s.12.

vrátenie DPH, potom to musí (ústavne konformne) stanoviť v rámci hmotnoprávnej úpravy. V súčasnosti je už daná situácia vyriešená, keďže s účinnosťou od 1. októbra 2012 je protiprávne konanie spočívajúce v neoprávnenom uplatňovaní nároku na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane postihované ako samostatný trestný čin daňového podvodu podľa § 277a TZ, na ktorý sa účinná ľútosť v zmysle § 86 písm. e) TZ nevzťahuje. Podľa odbornej verejnosti ÚS SR neprípustne zamenil pojem „splatná daň“ s úplne odlišným pojmom „daňový preplatok“ a za dodatočne zaplatenie splatnej dane považuje aj vrátenie neoprávneného vráteného nadmerného odpočtu, t.j. za zaplatenie splatnej dane považuje aj prípady, keď žiadna daňová povinnosť daňovému subjektu nevznikla, a teda ani nemá povinnosť platiť splatnú daň.<sup>678</sup>

Ako už bolo vyššie uvedené, v náleze z roku 2017 ÚS SR skonštatoval, že ak si páchatel' neoprávnenne uplatnil nárok na vrátenie DPH, nemá čo dodatočne zaplatiť, takže nemôže ani naplniť zákonnú dikciu účinnej ľútosti podľa § 86 písm. e) TZ. Vzhľadom na vyššie uvedené protichodné závery ÚS SR o identickej skutkovej otázke je potrebné prijať aj výsledok týkajúci sa ich aplikovateľnosti. Keďže ide o nálezy ÚS SR prijaté senátom v konaní o sťažnostiach fyzických osôb, ktorými namietali porušenie svojich základných práv alebo slobôd, nemožno týmto nálezom priznať všeobecnú záväznosť. Z uvedeného možno implicitne vyvodit', že v konkrétnych trestných veciach týkajúcich sa neoprávnenne uplatnených nárokov na vrátenie DPH pred 1. októbrom 2012 použije strana v trestnom konaní na podporu svojej právnej argumentácie ten nález, ktorý bude z hľadiska svojich záverov v jej prospech.

### Ustanovenia o účinnej ľútosti platné a účinné od 1. júla 2018

Posledná a zároveň aktuálna zmena týkajúca sa inštitútu účinnej ľútosti vo vzťahu k trestnému činu skrátenia dane a poistného, neodvedenia dane a poistného a nezaplatenia dane a poistného bola

---

<sup>678</sup> ŠAMKO, P.: Nad jedným sporným rozhodnutím Ústavného súdu SR o účinnej ľútosti. [cit. 2018-05-22].

Dostupné na:

<http://www.pravnelisty.sk/rozhodnutia/a116-nad-jednym-spornym-rozhodnutim-ustavneho-sudu-sr-o-ucinne-lytosti-pri-danovom-trestnom-cine>.

zavedená zákonom, ktorý NR SR schválila dňa 15.mája 2018 a ktorý novelizuje Trestný zákon s účinnosťou od 1. júla 2018. Predmetná novela sa týka konkrétne ustanovenia § 86 ods. 1 písm. e) TZ. Podľa uvedeného ustanovenia trestnosť trestného činu zaniká aj vtedy, ak ide o trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276, neodvedenia dane a poistného podľa § 277 alebo nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 , ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel' po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami. Súčasne je potrebné poukázať na § 86 ods. 2 TZ, podľa ktorého trestnosť trestného činu podľa odseku 1 písm. e) nezaniká, ak ide o páchatel'a, ktorý bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch postihnutý, alebo ak trestné sťaženie páchatel'a za obdobný čin bolo v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch zastavené z dôvodu zániku trestnosti trestného činu podľa odseku 1. Zmena účinná od 1.júla 2018 spočíva v tom, že inštitút účinnej ľútosti pri trestnom čine skrátenia dane a poistného podľa § 276 TZ, neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ alebo nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 TZ bude možné aplikovať len u tých páchatel'ov, ktorí sa uvedených trestných činov nedopustili ako členovia organizovanej alebo zločineckej skupiny. Zmenené ustanovenie § 86 ods. 1 TZ teda znie, že trestnosť trestného činu zaniká aj vtedy, ak ide o trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276, neodvedenia dane a poistného podľa § 277 alebo nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 , ak páchatel' nespáchal trestný čin ako člen organizovanej skupiny alebo ako člen zločineckej skupiny a ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel' po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami. Uvedenú legislatívnu zmenu možno vnímať ako jeden z hmotnoprávných trestných nástrojov predchádzania a eliminácie páchania daňových trestných činov, a teda daňových únikov, pretože v praxi sa vyskytuje páchanie tejto trestnej činnosti aj vo forme organizovaných a zločineckých skupín, pričom v takomto prípade aj pri splnení všetkých doteraz požadovaných náležitostí u páchatel'a ako člena organizovanej či zločineckej skupiny nedôjde k zániku trestnej zodpovednosti, a teda k beztrestnosti, čo by mohlo

efektívne pôsobiť v smere predchádzania daňových únikov. Máme za to, že aj samotná nemožnosť aplikácie inštitútu účinnej ľútosti pri trestnom čine daňového podvodu disponuje atribútom odstrašenia, a teda generálnym preventívnym charakterom.

### **Trest zákazu činnosti a trest prepadnutia majetku ako opatrenie proti daňovým podvodom a daňovým únikom**

Za legislatívny nástroj boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom trestnoprávneho charakteru v rovine trestného práva hmotného možno považovať aj ustanovenie § 61 ods. 6 TZ, v rámci ktorého je obsiahnutá úprava trestu zákazu činnosti. Trest zákazu činnosti je jedným z druhov trestov, ktoré majú priamo zabrániť páchaniu ďalších trestných činov. Zmyslom trestu zákazu činnosti je ďalej znemožniť páchatelovi trestného činu, ktorého sa dopustil v súvislosti s výkonom určitého povolania alebo funkcie, aby taký trestný čin v budúcnosti opätovne spáchal. Účelom trestu zákazu činnosti je predovšetkým zabrániť ďalšiemu páchaniu trestných činov, ktoré táto činnosť podnietila, alebo k nim vytvorila príležitosť. Súčasne sa tým chráni aj nezávadný výkon takej činnosti alebo povolania. Účelom trestu je zároveň vychovávať páchatel'a a ostatné osoby k náležitému morálnemu vzťahu k nezávadnému výkonu činnosti. Trest zákazu činnosti je ukladaný aj za trestné činy hospodárske. Tento druh trestu môže mať výrazný generálne preventívny účinok.<sup>679</sup> Argumentáciu v naznačenom smere podporuje aj základná funkcia trestného práva, a to funkcia regulatívna a súčasne preventívna. Vychádzajúc zo základnej tézy, že trestné právo, resp. právna úprava obsiahnutá v Trestnom zákone má odstrašujúce účinky v rovine preventívnej, možno usudzovať aj na preventívny a odstrašujúci charakter ustanovenia, ktoré prísnejšie postihuje kvalifikované skutkové podstaty daňových trestných činov. Predmetné ustanovenie bolo do Trestného zákona zavedené ako § 61 ods. 5 zákonom č. 246/2012 Z. z. s účinnosťou od 1. októbra 2010 a bolo jedným z opatrení, ktoré navrhoval Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2012 - 2016. V zmysle dôvodovej správy bolo účelom zavedenia tohto ustanovenia obligatórne

---

<sup>679</sup> MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. Heuréka, Šamorín, 2014, s. 369.

ukladanie trestu zákazu činnosti v hornej polovici trestnej sadzby pri trestných činoch daňových, ak protiprávnym konaním došlo k naplneniu znakov kvalifikovanej skutkovej podstaty trestného činu. Z dôvodovej správy teda vyplýva obligatórne ukladanie trestu zákazu činnosti pri spáchaní určených trestných činov daňových. Podľa platného a účinného znenia § 61 ods. 6 TZ ak súd odsudzuje páchatel'a za trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 2, 3 alebo ods. 4, trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 2, 3 alebo ods. 4, trestný čin daňového podvodu podľa § 277a ods. 2 alebo ods. 3, trestný čin nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 ods. 2 alebo ods. 3 a trestný čin marenia výkonu správy daní podľa § 278a ods. 2 alebo ods. 3, uloží mu trest zákazu činnosti v hornej polovici trestnej sadzby uvedenej v ods. 2 § 61 TZ. Z uvedeného ustanovenia možno implicitne vyvodit' niekoľko relevantných skutočností. V prvom rade je potrebné upriamiť pozornosť na skupinu trestných činov, vo vzťahu ku ktorým sa predmetné ustanovenie aplikuje. Spoločným prvkom taxatívne vymenovaných trestných činov je skutočnosť, že sa jedná o tzv. daňové trestné činy. Z hľadiska delenia skutkových podstát trestných činov podľa závažnosti sa v danej skupine trestných činov jedná o kvalifikované skutkové podstaty taxatívne vymenovaných daňových trestných činov. Aplikácia analyzovaného ustanovenia je vylúčená v prípade základných skutkových podstát, ktoré sú obsiahnuté v prvých odsekoch jednotlivých menovaných ustanovení. Podstata protiprávneho konania zostáva zachovaná, diferencovaná je len výška spôsobenej škody, resp. rozsah činu. Podľa § 61 ods. 2 TZ. môže súd uložit' trest zákazu činnosti na jeden rok až desať rokov, ak sa páchatel' dopustil trestného činu v súvislosti s touto činnosťou. Z normatívneho znenia § 61 ods. 2 TZ možno rezultovať, že trest zákazu činnosti je vo všeobecnosti trestom fakultatívnym a súčasne je v zmysle trestnoprávnej teórie prejavom relatívne určitej sankcie, kedy je daný druh trestu (zákaz činnosti) a súčasne sadzba (dolná a horná hranica trestnej sadzby), v rámci ktorej sa môže súd pri svojom rozhodovaní v otázke trestania, teda určovaní konkrétnej výmery pohybovať. Pokiaľ ide o výklad § 61 ods. 6 TZ v kontexte možnosti alebo povinnosti ukladať trest zákazu činnosti, vyvstáva otázka, či z daného ustanovenia vyplýva obligatórnosť uloženia trestu zákazu činnosti,

kedy súd musí uložiť trest zákazu činnosti, v súvislosti s ktorou bol spáchaný niektorý z taxatívne vymenovaných daňových trestných činov, alebo ide iba o ustanovenie, ktoré upravuje sprísnenie ukladania tohto trestu u taxatívne vymedzených daňových trestných činov v prípade, ak sa súd rozhodne za ne uložiť trest zákazu činnosti. Vzhľadom na zdôvodnenie dôvodovej správy uvedené vyššie je potrebné pristúpiť k prvému výkladu, a síce k obligatórnemu ukladaniu trestu zákazu činnosti v prípade daňových trestných činov naplňajúcich kvalifikovanú skutkovú podstatu. V prípade spáchania protiprávneho konania naplňajúceho kvalifikovanú skutkovú podstatu daňového trestného činu súd nemá možnosť uvažovať, či trest zákazu činnosti uloží, ale ho uložiť musí. Navyše je stanovená povinnosť, aby súd uložil trest v hornej polovici zákonom určenej trestnej sadzby, ktorú musí dodržať. Konkrétna výmera trestu zákazu činnosti za spáchaný daňový trestný čin v kvalifikovanej skutkovej podstate je tak súdom určená v rozpätí päť rokov až desať rokov, teda najnižšia výmera trestu zákazu činnosti je päť rokov. Pokiaľ ide o druhý výklad pertraktovaný v odbornej literatúre, a síce, že ide iba o sprísnenie ukladania trestu zákazu činnosti v prípade daňových trestných činov naplňajúcich kvalifikovanú skutkovú podstatu, musíme konštatovať, že v tomto zmysle je potrebné prijať výklad, že si trest zákazu činnosti zachováva svoj fakultatívny charakter, teda súd môže tento trest za daňový trestný čin uložiť, a pokiaľ sa rozhodne tento druh trestu uložiť, potom musí obligatórne aplikovať § 61 ods. 6 TZ a uložiť trest zákazu činnosti v hornej polovici trestnej sadzby ustanovenej Trestným zákonom. Inak povedané, prísnejšie potrestanie je výnimkou zo všeobecného pravidla, že súd určuje konkrétnu dĺžku (výmeru) trestu zákazu činnosti podľa svojej úvahy a rozhodnutia. Uvedený druhý prístup argumentačne podporuje aj komparatívne porovnanie s § 61 ods. 5 TZ, ktoré upravuje obligatórne ukladanie trestu zákazu činnosti na doživotie. Prísnejšie trestanie daňových trestných činov naplňajúcich kvalifikovanú skutkovú podstatu možno vnímať ako pozitívny krok berúc do úvahy skutočnosť, že prísnejšie potrestanie páchatel'a môže mať generálne účinky na potenciálnych páchatel'ov daňových trestných činov. Práve z uvedeného dôvodu je potrebné vychádzať z prvého prístupu (výkladu), podľa ktorého je stanovená obligatornosť

ukladania trestu zákazu činnosti za daňový trestný čin naplňajúci kvalifikovanú skutkovú podstatu, ktorý je navyše doplnený obligatornosťou prísnejšieho trestania. Za účelom predchádzania daňových podvodov a daňových únikov navrhujeme zaviesť obligatornosť ukladania trestu zákazu činnosti aj za daňové trestné činy v základných skutkových podstatách, u ktorých by v porovnaní s kvalifikovanými skutkovými podstatami absentovala obligatornosť prísnejšieho trestania, teda ukladania trestu zákazu činnosti v hornej polovici trestnej sadzby.

Za hmotnoprávny nástroj prevencie daňových podvodov a daňových únikov možno okrem trestu zákazu činnosti považovať aj trest prepadnutia majetku. Aj keď by sme mohli uvažovať o treste prepadnutia majetku, ktorý je ukladateľný fakultatívne podľa § 58 ods. 1 TZ, na myslí máme skôr obligatorne ukladanie trestu za taxatívne vymedzené trestné činy podľa § 58 ods. 2 TZ. Uvedené ustanovenie vymedzuje okruh trestných činov, za ktoré súd musí uložiť trest prepadnutia majetku, ak je súčasne splnená ďalšia zákonná požiadavka, a to, že páchatel nadobudol majetok aspoň v značnom rozsahu trestnou činnosťou alebo z príjmov pochádzajúcich z trestnej činnosti. Do uvedeného okruhu v zmysle zákonnej úpravy sú zaraďované aj kvalifikované skutkové podstaty trestného činu skrátania dane a poistného, trestného činu neodvedenia dane a poistného, trestného činu nezaplatenia dane a poistného a trestného činu daňového podvodu.

V uvedenom smere je potrebné spomenúť aj ďalšiu legislatívnu zmenu, ktorá sa týka trestnoprávneho postihovania aj daňovej trestnej činnosti. Návrh zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku navrhuje nepriamo novelizovať aj Trestný zákon, pričom navrhuje zaviesť nový druh ochranného opatrenia ako druhu trestnoprávnej sankcie, ktorým je zhabanie časti majetku. Použitie ochranného opatrenia vychádza z talianskeho modelu, ktorý nekladie dôraz na uznanie viny, ale na ochranu spoločnosti pred páchaním trestnej činnosti. V tomto prípade sa postihuje majetok, ktorý nemá priamu súvislosť s trestným činom. Zhabanie takejto časti majetku je potrebné z dôvodu ochrany spoločnosti pred ďalším páchaním trestnej činnosti. Navrhovaný inštitút vychádza z princípu, že štát je povinný zhabať akýkoľvek majetok, ktorý bol

získaný trestnou činnosťou, čím sa má zabezpečiť ochrana pred recidívou páchatel'ov a súčasne odradiť potenciálnych páchatel'ov trestnej činnosti. Páchatel'om sú skonfiškované zisky z trestnej činnosti a potenciálne nástroje k jej ďalšiemu páchaniu, čo je vo verejnom záujme. Cieľom navrhovaného ochranného opatrenia je konfiškácia (zhabanie) časti majetku, u ktorého je veľký a odôvodnený predpoklad nelegálneho pôvodu, čím sa má predchádzať ďalšiemu páchaniu trestnej činnosti a súčasne zhabanie časti majetku pravdepodobne pochádzajúceho z neodhalenej trestnej činnosti. Ochranné opatrenie má preventívny a ochranný charakter. Navrhovaná úprava nevyžaduje preukázanie časti majetku ako nástroja alebo výnosu z konkrétneho trestného činu. Prostredníctvom tohto ochranného opatrenia sa postihujú prípady, keď nie sú žiadne dôkazy svedčiace o tom, že majetok bol nadobudnutý legálnym spôsobom vo vymedzenom časovom období súvisiacom so spáchaním trestného činu, za ktorý bola osoba odsúdená a s ohľadom na všetky skutočnosti má súd za to, že takáto časť majetku pochádza z neodhalenej trestnej činnosti. Podmienkou pre uloženie ochranného opatrenia páchatel'ovi je, že páchatel' je uznaný za vinného za trestný čin, ktorým získal majetkový prospech. Ďalšou podmienkou sú skutočnosti, na základe ktorých má súd za to, že majetok má pôvod v trestnej činnosti, napríklad majetok, ktorý páchatel' v 5-ročnom období previedol na iné osoby.<sup>680</sup>

### **Sprísenie trestných sadzieb ako opatrenie proti daňovým podvodom a daňovým únikom**

V naznačenom smere obligatórneho prísnejšieho trestania možno uviesť ďalší legislatívny nástroj boja proti daňovým podvodom trestnoprávneho charakteru v rovine trestného práva hmotného, a síce prísnejšie trestné sadzby daňových trestných činov. Je potrebné akcentovať, že skutkové podstaty daňových trestných činov sú ustanovené v rámci osobitnej časti Trestného zákona, konkrétne v piatej hlave s názvom „Trestné činy hospodárske“, tret'om diely s názvom „Trestné činy proti mene a trestné činy daňové“. Súčasťou vnútornej štruktúry trestnoprávnej normy je okrem dispozície aj sankcia, pričom špecifikom

---

<sup>680</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o výkone rozhodnutia o zaisťení majetku*, s. 10-11.



trestnoprávnej normy v osobitnej časti Trestného zákona je skutočnosť, že pri každej skutkovej podstate trestného činu, ktorá sa prekrýva s dispozíciou právnej normy, je vyjadrený iba jediný druh sankcie, a sice trest odňatia slobody. Trest odňatia slobody je pri daňových trestných činoch vyjadrený dolnou a hornou hranicou trestnej sadzby, resp. iba hornou hranicou trestnej sadzby. Trestný čin skrátenia dane a poistného, trestný čin neodvedenia dane a poistného a trestný čin daňového podvodu majú v základných skutkových podstatách ustanovený trest odňatia slobody v sadzbe jeden rok až päť rokov. Trestný čin nezaplatenia dane a poistného má ustanovený trest odňatia slobody až na tri roky, trestný čin marenia výkonu správy daní má ustanovený trest odňatia slobody až na tri roky. Kvalifikované skutkové podstaty daňových trestných činov sú oveľa prísnejšie čo do výšky dolnej a hornej hranice trestnej sadzby, resp. iba hornej hranice trestnej sadzby. V prípade trestného činu skrátenia dane a poistného podľa § 276 TZ a trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ sú v kvalifikovaných skutkových podstatách podľa odsekov 2, 3 a 4 príslušných ustanovení zhodne stanovené sadzby tri roky až osem rokov, štyri roky až desať rokov, sedem rokov až dvanásť rokov. Pri trestnom čine daňového podvodu podľa § 277a TZ sú v kvalifikovaných skutkových podstatách podľa odsekov 2 a 3 príslušného ustanovenia stanovené sadzby jeden rok až päť rokov a tri roky až osem rokov. V prípade trestného činu nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 TZ a trestného činu marenia výkonu správy daní podľa § 278a TZ sú v kvalifikovaných skutkových podstatách podľa odsekov 2 a 3 príslušných ustanovení zhodne stanovené sadzby jeden rok až päť rokov, tri roky až osem rokov. Uvedené trestné sadzby vyplývajú zo stavu de lege lata. Pri porovnaní predchádzajúcej právnej úpravy trestných činov daňových dospejeme k záveru, že neupravovali oveľa miernejší postih. Napriek skutočnosti, že Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2012 – 2016 stanovoval ako jeden z cieľov<sup>681</sup> sprísnenie trestných sadzieb pri spáchaní daňových trestných činov v značnom a veľkom rozsahu, k uvedeným zmenám nedošlo. Trestnoprávna úprava obsiahnutá v osobitnej časti TZ pred prijatím vyššie

---

<sup>681</sup> Opatrenie č. 18 Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2012 – 2016.

uvedeného akčného plánu aj súčasná právna úprava ustanovujú identické trestné sadzby nielen v základných, ale aj v kvalifikovaných skutkových podstatách. Sprísnenie trestnoprávneho postihu protiprávnych daňových konaní možno považovať za vhodný legislatívny nástroj všeobecného charakteru, ktorým by bola naplnená odstrašujúca funkcia trestného práva. Nemožno a priori vylúčiť, že zvýšenie trestných sadzieb nebude mať odstrašujúci vplyv na potenciálnych páchatel'ov trestných činov. Súčasne je potrebné akcentovať, že efektívnosť sprísnenia trestnoprávneho postihu daňových trestných činov bude možné implicitne vyvodit' z porovnania štatistik evidujúcich počet spáchaných trestných činov daňových za jednotlivé pozorované obdobie (napríklad Štatistika kriminality MV SR za jednotlivé roky). Okrem sprísnenia trestných sadzieb pri spáchaní daňových trestných činov v značnom a veľkom rozsahu sa súčasne navrhovalo zrušiť trestnosť pri škode malého rozsahu do výšky 2.660,- EUR. Uvedenú podmienku napĺňa iba trestný čin daňového podvodu podľa § 277a ods. 1 TZ, ktorý v základnej skutkovej podstate vyžaduje neoprávnené uplatnenie nároku na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane vo väčšom rozsahu a trestný čin nezaplatenia dane a poisťného podľa § 278 TZ, ktorý v základnej skutkovej podstate vyžaduje nezaplatenie splatnej dane vo väčšom rozsahu, čo v zmysle § 125 ods. 1 TZ znamená rozsah 2.660,- EUR až 26.600,- EUR. Trestný čin skrátenia dane a poisťného podľa § 276 ods. 1 TZ a trestný čin neodvedenia dane a poisťného podľa § 277 ods. 1 TZ v základných skutkových podstatách zhodne vyžadujú malý rozsah, teda rozsah 266.- EUR až 2.660, EUR. Nestotožňujeme sa s návrhom, aby v prípade škody malého rozsahu došlo k zrušeniu trestnosti. Práve naopak, pozitívne hodnotíme trestnoprávne postihovanie protiprávnych konaní v daňovej oblasti aj v prípadoch, kedy ich dôsledkom je spôsobenie škody vo vzťahu k štátu v rozsahu malom, pretože práve aj takýmto trestnoprávnym postihom možno naplnit' generálnu preventívnu funkciu, funkciu odstrašenia potenciálnych páchatel'ov. Naopak, aj pri trestnom čine daňového podvodu podľa § 277a ods. 1 TZ by sme navrhovali zníženie väčšieho rozsahu na rozsah malý, ako tomu bolo aj za predchádzajúcej právnej úpravy účinnej do konca septembra 2012, kedy neoprávnené uplatňovanie nadmerného odpočtu DPH bolo trestnoprávne postihované ako trestný čin

neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 druhá alinea TZ. V záujme eliminácie a predchádzania daňových podvodov mala byť podľa nášho názoru zachovaná požiadavka spôsobenia škody vo vzťahu k štátu v malom rozsahu, pretože zvýšením požadovaného rozsahu na rozsah väčší sa vytvoril priestor na páchanie nežiaduceho konania bez trestného postihu. S návrhom zrušiť trestnosť pri škode malého rozsahu do výšky 2.660,- EUR sa nestotožňujeme aj z ďalšieho dôvodu, a síce, že platný a účinný Trestný zákon umožňuje trestnoprávne nepostihovať daňové trestné činy (s výnimkou daňového podvodu a nezaplatenia dane a poistného) v prípadoch, kedy SR vznikne škoda malá. V tomto smere je potrebné akcentovať § 10 ods. 2 TZ, podľa ktorého nejde o prečin, ak vzhľadom na spôsob vykonania činu a jeho následky, okolnosti, za ktorých bol čin spáchaný, mieru zavinenia a pohnútku páchatel'a je jeho závažnosť malá. Uvedené ustanovenie zakotvuje tzv. negatívne vymedzenie prečinu, kedy napriek tomu, že sú naplnené všetky formálne znaky prečinu ako kategórie trestného činu, nepôjde v danom prípade o prečin, ale iba o menej závažné protispoločenské konanie – priestupok. Súčasná právna úprava exaktne stanovuje kritéria posudzovania závažnosti ako materiálneho korektívu, aplikáciou ktorého možno dosiahnuť vylúčenie trestnoprávneho postihu. Inak povedané, ak bude závažnosť spáchaného prečinu nepatrná, vôbec nepôjde o trestnoprávnu problematiku. Jedným z požadovaných kritérií posudzovania závažnosti je aj následok, a práve tu vzniká priestor, kedy by spôsobenie škody v malom rozsahu do výšky 2.660,- EUR spôsobovalo iba administratívnoprávny postih. Súčasná právna úprava je postavená na koncepcii obligatórneho posudzovania závažnosti každého spáchaného prečinu, preto nie je nevyhnutné a ani potrebné, aby sa zrušovala trestnosť daňových trestných činov pri škode malého rozsahu do výšky 2.660,- EUR.

### ***2.3. Trestnoprocesné aspekty boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom***

#### **Vybrané trestnoprocesné aspekty boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom**

K trestnoprocesným aspektom boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom môžeme zaradiť niekoľko vybraných inštitútov, pričom je nutné poznamenať, že prevažná väčšina týchto inštitútov zaradená do praxe dosiahla pozitívne a očakávané výsledky. Z uvedeného dôvodu preto charakterizujeme dané inštitúty iba stručne.

Zásadnou v naznačenom smere bola zmena organizačnej štruktúry PZ s cieľom vytvorenia špecializovaných pracovísk pre boj so závažnou hospodárskou trestnou činnosťou. Ku dňu 1. decembra 2012 vznikla Národná kriminálna agentúra PPZ (NAKA) ako organizačná zložka PPZ. Stala sa nástupníckym útvarom dovtedy samostatných úradov boja proti korupcii a boja proti organizovanej kriminalite PPZ. V NAKA boli konštituované výkonné pracoviská, konkrétne: Národná jednotka finančnej polície (NJFP); Národná protizločinecká jednotka; Národná protikorupčná jednotka; Národná protidrogová jednotka; Národná protiteroristická jednotka. Charakteristickým znakom uvedených výkonných pracovísk je zameranie na odhaľovanie a vyšetrovanie konkrétnych druhov trestnej činnosti. NJFP je určená na odhaľovanie a vyšetrovanie najzávažnejších foriem trestných činov proti majetku a trestných činov hospodárskych, kde bola spôsobená škoda alebo získaný prospech dosahujúci najmenej dvadsaťpäťtisíc násobok malej škody podľa Trestného zákona (6.638.783,- EUR), na ktoré sa súčasne vzťahuje pôsobnosť Špecializovaného trestného súdu. Súčasne predmetom činnosti NJFP sú aj podozrenia z trestných činov vykazujúce prvky organizovaného zločinu so zistením účasti organizovaných a zločineckých skupín alebo zastúpením osôb z prostredia organizovaného zločinu.<sup>682</sup> Jednou z podstatných zmien

---

<sup>682</sup> Najčastejšie sú to prípady karuselových daňových podvodov, fingovaných intrakomunitárnych dodaní tovaru, daňových podvodov pri dovoze tovaru z tretích krajín a jeho vývoze, prípady podvodov a únikov súvisiacich s fakturáciou a vedením účtovníctva, ako aj prípady nezákonných finančných operácií,

bola taktiež navrhovaná zmena organizačnej štruktúry PZ so zameraním na odhaľovanie hospodárskej trestnej činnosti na úrovni krajských a okresných riaditeľstiev. Uvedenú zmenu determinovali aspekty ako vysoká prácnosť, dĺžka, kvantita a náročnosť činností pri odhaľovaní hospodárskej trestnej činnosti, ako aj počet hospodárskych trestných činov.

Ako najúčinnější inštitút sa javí zriadenie špecializovaných tripartitných tímov (daňový špecialista, vyšetrovateľ, prokurátor) na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti. Pod zriadením špecializovaných tripartitných tímov na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti je potrebné rozumieť inštitút tzv. daňovej kobry. Daňová kobra zoskupuje tri inštitúcie: FS, GP SR a NAKA PPZ.

Ako už bolo vyššie uvedené, daňová kobra je zaraďovaná k prierezovým opatreniam na zefektívnenie eliminácie daňových únikov, jej produktivita je akcentovaná najmä pri trestnom čine daňového podvodu. Správnosť, odôvodnenosť a efektívnosť tohto opatrenia jednoznačne potvrdzujú výsledky činnosti daňovej kobry. Zriadenie špecializovaných tripartitných tímov na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti možno hodnotiť aj na základe dostupných údajov o výsledkoch činnosti ako vysoko efektívny inštitút eliminácie a zamedzovania daňových podvodov.

V rámci trestnoprávných opatrení boja proti daňovým podvodom figuruje aj zavedenie špecializácie súdov v oblasti daňovej trestnej činnosti. Možno sa iba domnievať, že podstata takejto špecializácie spočíva v kreovaní špeciálnych senátov (prípadne samosudcov), ktorým by bola pridelovaná agenda daňovej trestnej činnosti. V súčasnosti je nutné konštatovať, že takáto špecializácia súdov v oblasti daňovej trestnej činnosti bola de facto zavedená len prostredníctvom programu špecializovaného a kontinuálneho vzdelávania sudcov a prokurátorov pre oblasť daňového práva, resp. boja proti daňovým podvodom.<sup>683</sup> Uvedený

---

nezákonných operácií v oblasti kapitálového a finančného trhu, a taktiež prípady falšovania, pozmeňovania a neoprávnenej výroby peňazí a cenných papierov. Dostupné na: <https://www.minv.sk>.

<sup>683</sup> Relevantnou informáciou v tomto smere je skutočnosť, že Justičná akadémia v spolupráci s FS pripravila študijný program špecializovaného a kontinuálneho

krok možno vnímať pozitívne, pretože nepochybne prispieva z pohľadu rozhodovacej činnosti súdov k rýchlosti trestného konania. Rýchle a spravodlivé potrestanie disponuje generálnym preventívnym účinkom na potenciálnych páchatel'ov daňovej trestnej činnosti, pričom predmetný odstrašujúci účinok trestného konania je možné akcentovať prostredníctvom masovokomunikačných (mediálnych) prostriedkov.

V tomto smere je ale nutné poukázať na § 14 TPO, ktorý upravuje vecnú druhovú príslušnosť (pôsobnosť) Špecializovaného trestného súdu ako osobitného druhu súdu s postavením krajského súdu. Podľa § 14 písm. l) TPO sa pôsobnosť Špecializovaného súdu vzťahuje aj na trestné činy hospodárske podľa piatej hlavy osobitnej časti Trestného zákona, ak takým trestným činom bola spôsobená škoda alebo získaný prospech dosahujúci najmenej dvadsaťpäťtisíc násobok malej škody podľa Trestného zákona, alebo ak taký čin bol spáchaný v rozsahu dosahujúcom výšku najmenej dvadsaťpäťtisíc násobku malej škody podľa Trestného zákona; rovnako podľa písm. n) pôsobnosť sa vzťahuje aj na trestné činy súvisiace s uvedenými trestnými činmi, ak sú splnené podmienky na spoločné konanie. O najzávažnejšej daňovej trestnej činnosti z hľadiska spôsobenej škody (ako aj o súvisiacej trestnej činnosti za splnenia podmienok spoločného konania upraveného v §§ 18-19 TPO) rozhoduje iba Špecializovaný trestný súd.

Implementácia opatrení schváleného Akčného plánu boja proti podvodom 2012 - 2016 priniesla relevantné výsledky, a to v oblasti eliminácie daňových podvodov na DPH, v oblasti zvýšenia disciplíny podnikateľov, vo zvýšení príjmov ŠR a znížení strát, ako aj v oblasti synergických efektov na súvisiace prostredia. Implementácia relevantnej časti vyššie uvedeného akčného plánu do praxe splnila sledovaný cieľ, ktorým bolo zníženie rozsahu daňových podvodov a únikov, ich rýchlejšia identifikácia, ako aj účinnejšie sankcionovanie páchatel'ov.<sup>684</sup> Prezident FS avizoval, že

---

vzdelávania sudcov a prokurátorov pre oblasť daňového práva, resp. boja proti daňovým podvodom.

<sup>684</sup> Dostupné na:

[http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-188989?prefixFile=m\\_](http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-188989?prefixFile=m_)

FS pokračuje v zavádzaní efektívnych nástrojov v boji proti daňovým podvodom<sup>685</sup>. Avizoval tiež zrýchlenie výmeny informácií medzi FS, PZ a GP SR, čo nepochybne prispeje k rýchlejšiemu odhaľovaniu a objasňovaniu daňovej trestnej činnosti, následne postihovaniu páchatel'ov daňovej trestnej činnosti. Pre efektivitu činnosti NJFP je absolútnou nevyhnutnosťou spolupráca s orgánmi FS, realizovaná najmä v súvislosti s plnením opatrení vyplývajúcich z Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2012–2016. K uvedenému však nepochybne prispeje aj systém pravidelného vzdelávania policajtov, prokurátorov, sudcov a zamestnancov FS, čo akcentuje a garantuje prehľad a odborné znalosti subjektov podieľajúcich sa na odhaľovaní a dokumentovaní daňovej trestnej činnosti, najmä s poukazom na neustály legislatívny vývoj, náročnosť a rozsah dokazovania a v konečnom dôsledku aj na modifikácie a vyššiu sofistikovanosť trendov páchania daňovej trestnej činnosti. Rovnaký efekt sa dosiahne aj metodickými pomôckami k postupom pri odhaľovaní a dokumentovaní hospodárskych (daňových) trestných činov pre policajtov a zamestnancov FS.

### **Navrhované procesné aspekty boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom**

Ustanovenie § 46 ods. 1 TPo definuje pojem poškodený, ktorým je osoba, ktorej bolo trestným činom ublížené na zdraví, spôsobená majetková, morálna alebo iná škoda alebo boli porušené či ohrozené jej iné zákonom chránené práva alebo slobody. Poškodeným teda môže byť fyzická aj právnická osoba. V zmysle predmetnej definície poškodeným na účely trestného konania je v tomto zmysle aj štát, ak protiprávnym konaním páchatel'a bola štátu spôsobená škoda. Poškodený je v zmysle § 10 ods. 11 TPo subjektom trestného konania a v konaní pred súdom aj stranou trestného konania. Postavenie poškodeného v trestnom konaní determinujú práva, ktoré poškodenému priznáva Trestný poriadok. V poslednom období možno zaznamenať trend posilňovania jeho postavenia v trestnom konaní. K uvedeným zákonným právam uvádzame

---

<sup>685</sup>Dostupné na:

[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Pre\\_media/Tlaco\\_ve\\_spravy/Rok\\_2017/2017.12.20\\_TS\\_DPH\\_spolocne.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Pre_media/Tlaco_ve_spravy/Rok_2017/2017.12.20_TS_DPH_spolocne.pdf)

najmä právo poškodeného na náhradu škody, ktorá mu bola spôsobená trestným činom. V súvislosti s uvedeným má poškodený aj právo na zaistenie nároku na náhrady škody, ak je dôvodná obava, že uspokojenie návrhu poškodeného na náhradu škody bude zmarené alebo sťažené. Dôvodná obava prichádza do úvahy vtedy, keď obvinený disponuje svojím majetkom tak, aby znemožnil alebo sťažil uspokojenie poškodeného z tohto majetku (napríklad majetok ukrýva, predáva, daruje).<sup>686</sup> Uvedené právo poškodeného, ako aj mechanizmus zaist'ovania majetku obvineného v trestnom konaní upravuje § 50 až § 52 TPO. K zabezpečeniu majetkových nárokov štátu v trestnom konaní je však potrebné uviesť aj nasledovné.

MS SR predložilo do medzirezortného pripomienkového konania návrh zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku a správe zaisteného majetku o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „návrh zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku“). Návrhom zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku okrem iného dochádza k realizácii Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018. Nosnou právnou úpravou je samotný zákon o výkone rozhodnutia o zaistení majetku. Cieľom tejto právnej úpravy je zaviesť režim správy majetku zaisteného najmä v trestnom konaní, pričom táto právna úprava sa bude používať aj v rámci iných procesov, ako sú napríklad daňové konanie, výkon medzinárodných sankcií či preukazovanie pôvodu majetku. Návrh zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku upravuje štátne orgány, ktoré budú zodpovedné za správu zaisteného majetku, práva a povinnosti osôb dotknutých zaistením majetku a správcu zaisteného majetku. S navrhovanou úpravou úzko súvisí rozšírenie katalógu zaist'ovacích inštitútov v Trestnom poriadku. Prostredníctvom navrhovaného zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku sa vykonáva aj novelizácia Trestného zákona, v rámci ktorej sa navrhuje úprava niektorých daňových trestných činov, a to práve v nadväznosti na schválený Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018 (viď trestný čin marenia výkonu správy daní). V rámci novelizácie Trestného poriadku sa návrh zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku zameriava

---

<sup>686</sup> IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo procesné 1*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017, s. 251.



primárne na rozšírenie inštitútov slúžiacich na zaistenie majetku určeného na páchanie trestných činov alebo ktorý je výnosom z trestnej činnosti (zaistenie nehnuteľnosti, zaistenie obchodného podielu, zaistenie inej majetkovej hodnoty, zaistenie náhradnej hodnoty).<sup>687</sup> Absencia výslovnej právnej úpravy v Trestnom poriadku neumožňuje OČTK efektívnym spôsobom uchopovať najmä výnosy z trestnej činnosti. Charakter a právna úprava niektorých navrhovaných inštitútov však zvädza k záveru, že v praxi môže dochádzať k zneužitiu, aby bol dosiahnutý účel trestného konania. V nadväznosti na Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018 sa navrhuje rozšíriť pôsobnosť KÚFS na celú oblasť daňových trestných činov, rozšíriť využitie agenta, ktorý nie je príslušníkom Policajného zboru aj na oblasť daňových trestných činov a precizovať využitie niektorých procesných inštitútov a zaist'ovacích úkonov vo vzťahu ku KÚFS. V zákone o Policajnom zbore sa navrhuje nanovo vymedziť pôsobnosť PZ pri odhaľovaní daňových únikov, nezákonných finančných operácií, nelegálnych príjmov, nelegálneho majetku, financovania terorizmu a trestnej činnosti. S touto zmenou bezprostredne súvisí aj novelizácia zákona č.483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Analogická zmena ako v zákone o Policajnom zbore sa navrhuje vykonať aj v zákone o orgánoch štátnej správy v colníctve. Navrhovaná novelizácia zákona o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva nadväzuje na zmenu Trestného poriadku, ktorou sa rozširuje pôsobnosť KÚFS na celú oblasť daňových trestných činov<sup>688</sup>.

V rámci opatrenia č. 15 Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018 sa navrhuje rozšírenie inštitútov ochrany záujmov štátu v oblasti daní. Cieľom predmetného opatrenia je zvýšiť ochranu záujmov štátu vytvorením adekvátnych inštitútov zabezpečenia plnenia povinnosti daňových subjektov. V rámci uvedeného postupu sa okrem iného navrhuje postihnúť osoby, ktoré majú konečný prospech z prevodov majetku od majetkovo - personálne prepojených osôb. Uvedená skutočnosť je odôvodnená

---

<sup>687</sup> V tejto súvislosti sa navrhuje umožniť zaistenie majetku aj v rámci postupu pred začatím trestného stíhania.

<sup>688</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku*, s. 1-2.

nasledovnou kazuistikou: Správca dane získal informácie, že daňový subjekt previedol majetok na osobu blízku štatutárnemu orgánu. Správca dane pozná právnu možnosť odporovateľného právneho úkonu, ktorá je však viazaná na súkromnoprávne použitie, pre ktoré nemá správca dane hmotnoprávnu subjektivitu a zároveň nejde o inštitút správy daní. Zároveň však musí preukazovať vedomostnú a vôľovú stránku konania osôb konajúcich za daňový subjekt, čo marí akékoľvek šance na konečný výsledok možnosti dosiahnutia výsledku potrebného pre účinné vymáhanie daňového nedoplatku. Osoba požívajúca konečný prospech z transakcie zároveň postihnutá nebude. Otázkou zostáva, akým spôsobom chce navrhovateľ dosiahnuť postihovanie osôb majúcich konečný prospech z prevodov majetku od majetkovo - personálne prepojených osôb. Budú postačovať normy mimo trestného práva alebo je potrebné, aby na uvedenom mieste už nastúpilo trestné právo v súlade s princípom ultima ratio, čím sa prejaví subsidiarita trestnoprávnej represie? Vzhľadom na skutočnosť, že navrhovateľ vyššie uvedeného opatrenia požaduje zmenu Trestného zákona, je zrejmé, že pôjde o trestnoprávnu problematiku. Tu vyvstáva ďalšia otázka, či pôjdeme cestou zavádzania nových skutkových podstatí trestných činov, ktoré by postihovali aj vymedzenú kategóriu osôb s konečným majetkovým prospechom, alebo skúsime využiť už existujúce hmotnoprávne inštitúty. Je namieste prezentovať obavu, že existujúce hmotnoprávne inštitúty postačovať nebudú. Isté riešenie, ktoré by vyžadovalo precíznejšiu právnu úpravu, poskytuje novo navrhované ochranné opatrenie zhabanie časti majetku, keďže ochranné opatrenia sú druhom trestnoprávnej sankcie<sup>689</sup> a súčasne na rozdiel od trestov možno ochranné opatrenie uložiť aj osobe odlišnej od páchatel'a v zmysle § 35 ods. 3 TZ<sup>690</sup>

V rámci boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom sa navrhuje ďalšie opatrenie trestnoprávneho charakteru v procesnej

---

<sup>689</sup> Podľa § 31 ods. 1 TZ je sankciou trest a ochranné opatrenie, ktoré sú právnym následkom spáchaného trestného činu alebo činu inak trestného.

<sup>690</sup> Podľa § 35 ods. 3 TZ možno ochranné opatrenie uložiť aj páchatel'ovi činu inak trestného alebo inej osobe, ak je to nevyhnutné na zabezpečenie ochrany spoločnosti pred páchaním nových trestných činov.

rovine, ktorým sa má naplniť požadovaný účel.<sup>691</sup> Uvedeným opatrením je rozšírenie oprávnení KÚFS. Konkrétne ide o rozšírenie trestno-procesných inštitútov v zmysle TP. Cieľom predmetného opatrenia je rozšíriť okruh orgánov oprávnených využívať prostriedky operatívno-pátracej činnosti, informačno-technické prostriedky a ďalšie vybrané inštitúty Trestného poriadku<sup>692</sup>. Uvedeným opatrením sa sleduje zefektívnenie procesu vyšetrovania vyšetrovateľmi FS, pričom trestno-procesné postupy by si FS zabezpečovala vlastnými silami a prostriedkami. Očakáva sa, že uvedené povedie k využiteľnosti získaných dôkazných prostriedkov v trestnom konaní, dokonca aj v rámci medzinárodnej spolupráce. Podľa platného znenia § 10 ods. 8 písm. b) TPo sa policajtom na účely Trestného poriadku rozumie vyšetrovateľ finančnej správy, ak ide o trestné činy spáchané v súvislosti s porušením colných predpisov alebo daňových predpisov v oblasti DPH pri dovoze a spotrebných daní; podľa § 10 ods. 8 písm. f) TPo sa policajtom na účely Trestného poriadku rozumie poverený pracovník FS, ak ide o trestné činy spáchané v súvislosti s porušením colných predpisov alebo daňových predpisov v oblasti DPH pri dovoze a spotrebných daní. Návrhom zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku sa navrhuje v predmetných dvoch ustanoveniach vypustenie slovného spojenia „v oblasti DPH pri dovoze a spotrebných daní“. Cieľom navrhovanej zmeny je rozšírenie pôsobnosti KÚFS SR na všetky trestné činy v oblasti daňových predpisov. Súčasná právna úprava obmedzuje pôsobnosť KÚFS len na trestné činy v oblasti DPH pri dovoze a v oblasti spotrebných daní<sup>693</sup>. Možno konštatovať, že predmetná zmena predstavuje zásah do pôsobnosti OČTK.<sup>694</sup> Súčasne možno namietat, že bezdôvodne rozširuje právomoci KÚFS.

---

<sup>691</sup> Návrh na zmenu právnej úpravy postavenia vyšetrovateľov FS a poverených pracovníkov FS vychádza z Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018, opatrenie č. 17.

<sup>692</sup> Predovšetkým § 111, § 113, § 114, § 115, § 120 a § 128 TPo.

<sup>693</sup> Rovnako *Dôvodová správa k návrhu zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku*, s. 18.

<sup>694</sup> Aj z uvedeného dôvodu sa navrhuje, aby sa takáto zmena uplatňovala pro futuro len na trestné stíhanie začaté po nadobudnutí účinnosti zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku.

V nadväznosti na opatrenie č. 17 Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018 sa navrhuje zefektívnenie vyšetrovania zo strany vyšetrovateľov FS tým, že budú zabezpečovať niektoré trestno-procesné postupy vlastnými silami a prostriedkami FS. Za tým účelom sa navrhuje, aby FS vo vlastnej réžii realizovala kontrolovanú dodávku podľa § 111 TPO, sledovanie osôb a vecí podľa § 113 TPO, vyhotovovanie obrazových, zvukových alebo obrazovo-zvukových záznamov podľa § 114 TPO, predvolanie a predvedenie obvineného podľa § 120 TPO a predvolanie, predvedenie a zabezpečenie svedka podľa § 128 TPO. Navrhovaná zmena sa má doceliť novelizáciou príslušných ustanovení platného Trestného poriadku. V prípade kontrolovanej dodávky podľa § 111 TPO sa navrhuje k súčasnej úprave doplniť ods. 8, podľa ktorého ak ide o trestné činy spáchané v súvislosti s porušením colných predpisov alebo daňových predpisov sledovanie dodávky vykonáva FS; ustanovenia odsekov 4 až 7 platia rovnako.“ V § 113 TPO, ktoré upravuje sledovanie osôb a vecí, sa v ods. 3 prvej vete navrhuje na konci pripojiť slová „a ak ide o trestné činy spáchané v súvislosti s porušením colných predpisov alebo daňových predpisov sledovanie vykonáva FS“. Rovnaká zmena sa navrhuje zaviesť aj vo vzťahu k vyhotovovaniu obrazových, zvukových alebo obrazovo-zvukových záznamov v § 114 ods. 4 TPO (prvá veta na konci). Vo vzťahu k inštitútu predvedenia obvineného podľa § 120 TPO sa v ods. 4 predmetného ustanovenia navrhuje doplniť možnosť, aby OČTK alebo súd požiadali v prípade trestných činov spáchaných v súvislosti s porušením colných predpisov alebo daňových predpisov o predvedenie obvineného FS. Rovnaká zmena sa navrhuje aj vo vzťahu k inštitútu zabezpečenia svedka podľa § 128 TPO, kde sa v ods. 3 navrhuje doplniť, aby v prípade trestných činov spáchaných v súvislosti s porušením colných predpisov alebo daňových predpisov požiadal OČTK alebo súd o predvedenie alebo zabezpečenie svedka FS.

Významná zmena sa navrhuje aj vo vzťahu k dokazovaniu vo všeobecnosti<sup>695</sup>, konkrétne ide o zisťovanie majetkových pomerov páchatel'a v trestnom konaní, ktoré má obligatórny charakter. Predmetné zisťovanie by malo slúžiť na účel zaistenia výkonu trestu

---

<sup>695</sup> Doplnenie súčasného § 119 TPO o nový odsek 2.

prepadnutia majetku, ochranného opatrenia zhabania časti majetku<sup>696</sup> alebo zaistenia nároku poškodeného. Súčasne sa demonštratívny spôsobom vypočítava, aké opatrenia za účelom zistenia majetkových pomerov páchatel'a možno využiť: najmä vyhládavanie, dokumentáciu a zaist'ovanie výnosov z trestnej činnosti, ako aj vyhotovovanie majetkového profilu páchatel'a.

Za najdiskutovanejšie opatrenie v rámci boja proti daňovým podvodom možno považovať zavedenie možnosti použitia inštitútu agenta pri odhaľovaní daňových trestných činov (aj pri trestnom čine machinácií pri verejnom obstarávaní a verejnej dražbe). Cieľom takéhoto opatrenia je rozšíriť inštitút agenta aj o možnosť, aby pri najzávažnejších formách daňovej trestnej činnosti mohla byť agentom aj iná osoba ako príslušník PZ, a to najmä z toho dôvodu, že do protiprávných zdaniteľných obchodov je v podstate nereálne zaviesť agenta príslušníka PZ (čo vyplýva z poznatkov aplikačnej praxe), pretože zdaniteľné obchody prebiehajú výlučne medzi už vopred určenými daňovými subjektmi, ktoré ovládajú vopred určené osoby, bez akéhokoľvek čo i len predpokladu a možnosti zavedenia iných osôb a daňových subjektov do týchto obchodov.<sup>697</sup> Aplikačná prax súčasne potvrdzuje, že zisťovanie a usvedčovanie páchatel'ov (hlavne organizátorov) uvedených trestných činov iným spôsobom je podstatne sťažené, resp. až nemožné, čo je jednou z podmienok aplikácie inštitútu agenta podľa § 117 ods. 1 TPo. Očakáva sa, že navrhovaná zmena môže prispieť k efektívnejšiemu odhaľovaniu a vyšetrovaniu trestnej činnosti. Ustanovenie § 10 ods. 20 TPo, ktoré legálne definuje agenta a súčasne vymedzuje jeho pôsobnosť čo do kategórie trestných činov, by sa tak v druhej vete doplnilo o ďalšie trestné činy: „trestný čin skrátenia dane a poistného, trestný čin neodvedenia dane a poistného, trestný čin daňového podvodu, trestný čin nezaplatenia dane a poistného, trestný čin marenia výkonu správy daní alebo trestný čin machinácií pri verejnom obstarávaní a verejnej dražbe“. Inak povedané, pri odhaľovaní, zisťovaní a usvedčovaní páchatel'ov korupcie, trestných

---

<sup>696</sup> *Návrh zákona o výkone rozhodnutia o zaisťení majetku* rozširuje katalóg ochranných opatrení a navrhuje zaviesť nové ochranné opatrenie zhabanie časti majetku, ktoré bolo nevyhnutné zaviesť v súvislosti s transpozíciou článku 5 smernice 2014/42/EÚ (rozšírená konfiškácia).

<sup>697</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o výkone rozhodnutia o zaisťení majetku*, s. 18.

činov terorizmu alebo trestného činu skrátenia dane a poistného, trestného činu neodvedenia dane a poistného, trestného činu daňového podvodu, trestného činu nezaplatenia dane a poistného, trestného činu marenia výkonu správy daní alebo trestného činu machinácií pri verejnom obstarávaní a verejnej dražbe môže byť agentom aj iná osoba ako príslušník PZ ustanovená prokurátorom na návrh policajta alebo príslušníka PZ povereného ministrom vnútra SR. Z uvedeného navrhovaného znenia jednoznačne vyplýva skutočnosť, že by sa malo jednať o tzv. agenta provokatéra. Inštitút agenta provokatéra je v podmienkach SR do istej miery kontroverzným a často diskutovaným inštitútom. V odbornej verejnosti sa objavujú aj názory proti aplikácii daného inštitútu, keďže nie je v súlade ani s rozhodnutiami Európskeho súdu pre ľudské práva. Máme za to, že pri odhaľovaní závažnej daňovej trestnej činnosti by mal byť použitý agent kontrolór, pretože aplikovanie daného inštitútu vo vyššie naznačených podmienkach si vyžaduje profesionálnu prípravu. Aj profesionálna príprava príslušníka PZ ako agenta však negarantuje, že pri vykonávaní svojej činnosti nebude páchatel'ov priamo alebo nepriamo nabádať na spáchanie daňového trestného činu, čím chceme naznačiť zjavnú zneužitelnosť daného inštitútu. Nedá sa však ignorovať skutočnosť, že inštitút agenta by výrazne prispel k zjednodušeniu zisťovania a objasňovania daňových trestných činov pre OČTK. Je však potrebné poukázať aj na skutočnosť, že navrhovaná zmena sa týka jednotlivých daňových trestných činov ako celku, teda bez ohľadu na to, či ide o základnú skutkovú podstatu, ktorá vyžaduje spôsobenie malej škody alebo kvalifikovanú skutkovú podstatu, ktorá vyžaduje spôsobenie škody väčšej, značnej či veľkého rozsahu.

Ako opatrenie proti daňovým podvodom sa navrhovalo zaviesť aj inštitút použitia „krycieho subjektu“, ktorým by bola obchodná spoločnosť, a to za účelom trestného konania pri najzávažnejších formách daňovej trestnej činnosti. Z požiadavky „najzávažnejšie formy daňovej trestnej činnosti“ možno vyvodit' rezultát, že sa bude jednať o prípady daňovej trestnej činnosti, ktorá spadá do druhej pôsobnosti Špecializovaného trestného súdu. Krycím subjektom by bol daňový subjekt, podnikateľ vystupujúci pod legendou. Spolu s agentom by bol zaradený medzi prostriedky operatívno-pátracej činnosti podľa § 10 ods. 22 TPO. V podstate by šlo o analogický

inštitút ako agent s tým rozdielom, že v danom prípade by krycím subjektom bola právnická osoba (obchodná spoločnosť), agentom (či už kontrolórom alebo provokatórom) je fyzická osoba. Potreba zavedenia predmetného inštitútu je determinovaná rovnakými dôvodmi, ako sú vyššie uvedené pri agentovi provokatórovi za účelom odhaľovania závažnej daňovej trestnej činnosti. Máme za to, že požiadavka popísaného opatrenia sa modifikovala na požiadavku zavedenia agenta za účelom odhaľovania závažnej daňovej trestnej činnosti, ktorým by bola aj právnická osoba. Tým by sa nezaviedol nový prostriedok operatívno-pátracej činnosti v podobe „krycieho subjektu“, ale v podstate by sa iba zmodifikoval existujúci inštitút agenta, ktorého podrobná právna úprava je obsiahnutá v Trestnom poriadku. Bez ohľadu na skutočnosť, či bude agentom provokatórom fyzická alebo právnická osoba, aj naďalej zotrávame na vyššie uvedenom názore vo vzťahu k použitiu daného inštitútu.

V nadväznosti na opatrenie č. 19 Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018 sa navrhuje zaviesť efektívnu správu zaisteného majetku, finančné vyšetrowanie a absolútnu prioritu zaist'ovacích inštitútov v trestnom konaní. Cieľom predmetného opatrenia je rozšíriť využívanie inštitútu finančného vyšetrowania pri určených kategóriách trestných činov vrátane daňových trestných činov, umožniť efektívnejšie odhaľovanie výnosov z trestnej činnosti, umožniť efektívnejšie zisťovanie majetkových pomerov páchatel'ov trestných činov a vytvoriť hmotnoprávnu úpravu správy zaisteného majetku, ako aj inštitucionálne zabezpečenie výkonu správy cudzieho majetku (Asset Management Office), keďže v súčasnosti v podmienkach SR absentuje hmotnoprávna úprava správy zaisteného majetku v trestnom konaní, ako aj inštitucionálne zabezpečenie výkonu správy cudzieho majetku. Súpis majetku páchatel'a ako súčasť finančného vyšetrowania môže významným spôsobom determinovať ďalší procesný postup v trestnom konaní, napríklad efektívne vykonať zisťovanie majetku páchatel'a v trestnom konaní. Súpis majetku páchatel'a má význam nielen z hľadiska využitia zaist'ovacích inštitútov v procesnej rovine, ale aj z hľadiska uloženia trestu prepadnutia majetku odsúdenému páchatel'ovi v hmotnoprávnej rovine, či z hľadiska zabezpečenia náhrady škody poškodeného v smere posilňovania jeho postavenia v trestnom

konaní, ale súčasne je spôsobilý eliminovať riziko úspešného zbavovania sa majetku páchatelom s cieľom vyhnúť sa prepadnutiu majetku. Finančným vyšetrovaním tak možno dosiahnuť efektívnejší postih páchatelov na majetku, čo môže nepochybne pôsobiť v smere odstrašujúcej generálnej prevencie na potenciálnych páchatelov aj daňových trestných činov. Finančné vyšetrovanie má svoje opodstatnenie najmä pri trestných činoch, pri ktorých páchatel nadobudol určitý výnos z trestnej činnosti, a to vrátane daňových trestných činov.

Významná zmena sa navrhuje zaviesť aj v zákone o PZ. V ustanovení § 29a, ktoré upravuje oprávnenie pri odhaľovaní daňových únikov, nezákonných finančných operácií, legalizácie príjmov z trestnej činnosti a financovania terorizmu, sa navrhuje úprava, ktorá umožní policajtom služby finančnej polície a služby kriminálnej polície vykonávať predmetné oprávnenia nielen pri konkrétnom trestnom čine legalizácie príjmov z trestnej činnosti, ale v širšej súvislosti (bez potreby preukazovania existencie konkrétneho trestného činu) pri odhaľovaní nelegálnych príjmov a nelegálneho majetku, a to tým, že sa navrhuje slová „legalizácie príjmov z trestnej činnosti“ nahradiť slovami „nelegálnych príjmov, nelegálneho majetku, financovania terorizmu“. Zároveň sa dopĺňa možnosť vykonať také oprávnenia aj vo všeobecnosti pri trestnej činnosti s predpokladanou značnou škodou alebo škodou veľkého rozsahu. Možnosť realizovať predmetné oprávnenia sú významné najmä z hľadiska včasnosti odhalenia trestnej činnosti a úspešnosti realizovania následného trestného konania vrátane vykonania potrebných zaisťovacích úkonov. Navrhovanou úpravou sa má taktiež rozšíriť rozsah využitia oprávnenia policajtov služby finančnej polície a kriminálnej polície pri prelamaní bankového tajomstva, resp. zisťovaní údajov z bánk a pobočiek zahraničných bánk. Takéto rozšírenie oprávnení policajta je však spôsobilé determinovať narušenie zásad a zákonných garancií trestného konania<sup>698</sup>.

Azda najzásadnejším opatrením je navrhovaná zmena § 25 zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve.

---

<sup>698</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o výkone rozhodnutia o zaisťovaní majetku*, s. 26.



Návrh spočíva v tom, že podľa ods. 3 predmetného ustanovenia je colník KÚFS oprávnený pri odhaľovaní trestných činov spáchaných v súvislosti s porušením colných alebo daňových predpisov v oblasti DPH a spotrebných daní a pri pátraní po osobách, ktoré porušili colné alebo daňové predpisy: a) vstupovať do obydľia, ak slúži na podnikanie, vstupovať na pozemky, ktoré nie sú súčasťou obydľia, do skladov, obchodných, výrobných, prevádzkových a iných nebytových priestorov, uzavrieť tieto priestory a verejné miesta a vykonať ich prehliadku; b) nazeráť do evidencií, účtovných písomností, listín a iných dokladov, spisov a záznamov na technickom nosiči dát, robiť si z nich výpisky, poznámky a kópie, žiadať vydanie týchto vecí alebo ich zaistiť podľa § 22; c) písomne žiadať od bánk a pobočiek zahraničných bánk správy, ktoré sa týkajú klientov bánk alebo pobočiek zahraničných bánk, aj keď sú predmetom bankového tajomstva <sup>39a)</sup>“. Doterajšie oprávnenie colníka KÚFS vstupovať do zákonom vymedzených priestorov pri odhaľovaní trestných činov spáchaných v súvislosti s porušením daňových predpisov v oblasti DPH a pri pátraní po osobách, ktoré porušili daňové predpisy sa rozširuje aj na odhaľovanie trestných činov spáchaných v súvislosti s porušením colných predpisov a predpisov v oblasti spotrebných daní. Zároveň sa dopĺňa oprávnenie colníka KÚFS vstupovať do obydľia, ak slúži na podnikanie a právo nazeráť do účtovných a iných dokladov. Vytvárajú sa tiež legislatívne predpoklady na získavanie informácií od bánk a pobočiek zahraničných bánk a na prelomenie bankového tajomstva, ak je to potrebné pri odhaľovaní vyššie uvedených trestných činov.<sup>699</sup> Diskutabilnou sa v právnom štáte javí skutočnosť, aby colník mohol vstupovať bez príkazu súdu do obydľia. Samotný Trestný poriadok vyžaduje v prípade domovej prehliadky existenciu písomného a odôvodneného príkazu súdu. Navrhovaná zmena by determinovala realizáciu protiústavných domových prehliadok, keďže zasahuje aj do ústavného čl. 21 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorého „domová prehliadka je prípustná len v súvislosti s trestným konaním, a to na písomný a odôvodnený príkaz sudcu. Spôsob vykonania domovej prehliadky ustanoví zákon“.

---

<sup>699</sup> *Dôvodová správa k návrhu zákona o výkone rozhodnutia o zaistení majetku*, s. 27.

### **3. Hodnotenie daňového systému a daňových opatrení z ekonomického pohľadu a ich vplyv na daňové úniky a daňové podvody**

**(K. Červená)**

Skúmanie daňových únikov a daňových podvodov, v zmysle identifikovanie príčin ich vzniku (motívov), ako aj hľadania riešení (opatrení) na ich elimináciu s dlhodobými účinkami, by malo primárne vychádzať z podrobnej analýzy podstaty zdanenia a fungovania súčasného daňového systému, a to z viacerých pohľadov (ekonomického, politického, právneho, etického, sociologického), v ich vzájomnej interakcii.

Ako východisko komplexného pohľadu na vznik a existenciu daňových únikov a neplnenia si daňových povinností, s cieľom hľadania alternatív poskytujúcich návody na riešenie tohto fenoménu, je potrebné aplikovať teoretické poznatky z rôznych vedných disciplín. V rámci skúmania tejto problematiky v súčasných podmienkach globalizujúceho sa hospodárskeho prostredia je potrebné využívať v synergii poznatky z oblasti ekonómie a politickej ekonómie v interakcii s ďalšími vednými odbormi (ako právom, politológiou, psychológiou, etikou).

Cieľom tejto podkapitoly je poskytnúť ekonomický, trestnoprávny a obchodnoprávny pohľad na problematiku daňových únikov a daňových podvodov, v zmysle identifikácie zdrojov, súčasného stavu a hľadania možností ich eliminácie, resp. minimalizácie. Podkapitola bola vypracovaná s využitím štandardných metód vedeckého bádania: analýzy, komparácie, dedukcie, indukcie a deskriptívnej štatistiky.

Z analytického skúmania historického vývoja zdaňovania vyplýva, 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<sup>700</sup>). Východiskom hľadania

---

<sup>700</sup> Aplikáciu teoretických poznatkov a praktických skúseností z oblasti zdaňovania, predstavuje v hospodárskej praxi daňová politika, ako súčasť hospodárskej politiky. V praxi je hospodárska politika odrazom politicko-ekonomického usporiadania

efektívneho riešenia na elimináciu daňových únikov a daňových podvodov je identifikácia všetkých možných motívov vedúcich k takémuto konaniu subjektov (daňovníkov) v synergiu s ich makroekonomickými aj mikroekonomickými dopadmi (efektami). V rámci nášho bádania, z pohľadu makroekonomického, sme vychádzali z dvoch odlišných koncepcií: **a/** Teórie strany ponuky, ktorá ponúkla pre prax opodstatnenú tézu, že zvyšovanie daní v konečnom dôsledku v dlhodobom horizonte znamená menej verejných daňových príjmov, taktiež odporúča zavedenie rovnakej dane (rovnaká daňová sadzba)<sup>701</sup>; **b/** odlišný pohľad na zdaňovanie priniesla Keynesovská makroekonomická teória, ktorá rozhodujúci význam, v rámci hospodárskej politiky, prisudzuje práve rozpočtovým opatreniam, pričom významnú úlohu zohrávajú dane (hlavne progresívne zdanenie) a to ako stabilizátor hospodárskeho vývoja<sup>702</sup>.

Problematika *daňových únikov a daňových podvodov* sa v praxi spája s permanentným hľadaním riešení na ich úplnú elimináciu. Vychádzame z premisy, že v praxi existoval, existuje a zrejme aj naďalej bude existovať v oblasti zdaňovania rozpor medzi záujmami súkromných podnikateľských entít a záujmami štátu.<sup>703</sup> Zdroje vnímania nesúlady sú predovšetkým charakteru ekonomického, ale

---

hospodárstva konkrétneho štátu alebo hospodárskeho celku (zoskupenie suverénnych štátov do hospodárskeho celku, ako je napríklad Európska únia, ak uplatňujú spoločnú hospodársku politiku). Historicky sa vznik a opodstatnenosť hospodárskej politiky primárne spája s fenoménom cyklických výkyvov ekonomiky, s potrebou regulácie, resp. eliminácie ich pôsobenia na celkový hospodársky vývoj. Pozri bližšie: BUJŇÁKOVÁ, M. a kol.: *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. UPJŠ, Košice, 2015, 408 s.

<sup>701</sup> Neúspech týchto odporúčaní v praxi je výsledkom skutočnosti, že sa vlády nezamerali na zníženie celkovej daňovej záťaž, čo neprineslo želateľný efekt (napríklad k tomu došlo v 80-tých a 90-tých rokoch 20-teho storočia v Spojených štátoch amerických a Veľkej Británii, kedy v prvých rokoch po zavedení daňových opatrení došlo k celkovému zefektívneniu ekonomiky, neskôr ale došlo k oslabeniu tohto trendu).

<sup>702</sup> Pozri bližšie LISÝ, J. a kol.: *Dejiny ekonomických teórií*. Iura Edition, spol. s. r. o. Bratislava, 2003, 386 s.

<sup>703</sup> Pozri bližšie ČERVENÁ, K. - ČAKOCI, K.: *Daňová politika a jej vplyv na kreovanie podnikateľského prostredia (teoretické východiská)*. In: Dny práva 2017 – časť III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí. Masarykova univerzita, Brno, 2018, s.106-120.

nemôžeme opomenúť aj dôvody iného charakteru (napríklad administratívna náročnosť zdaňovania, správanie sa správcov dane, účel použitia vybraných daňových príjmov na verejné účely<sup>704</sup>). K. Engliš konštatuje, že každý politický a hospodársky poriadok má svoje záujmové sféry spojené s konkrétnymi subjektmi, ktoré podliehajú povinnostiam a majú svoje práva, pričom právo jedného je právom len so zreteľom na povinnosti druhého, resp. všetkých subjektov v spoločnosti,<sup>705</sup> s čím neodmysliteľne súvisia základné princípy zdaňovania. Za klasické *princípy zdaňovania* z ekonomického pohľadu môžeme považovať predovšetkým ekonomickú spravodlivosť (rovnosť v zdanení), efektívnosť použitia daňového výnosu, ale aj daňovú neutralitu<sup>706</sup>, minimalizáciu nákladov na správu daňového systému a ďalšie. Súčasné *všeobecné princípy zdaňovania* sa prelínajú s klasickými princípmi (požiadavkami) ako sú: administratívna jednoduchosť (správa daní má byť prehľadná a nenáročná na administratívne úkony), určitosť, resp. jednoznačnosť pri výklade právnych noriem a plnenia daňových povinností), daňová spravodlivosť (podľa úžitku aj platobnej schopnosti), flexibilita (reakcia daňových subjektov na vývoj a zmeny daňového systému), daňová stabilita, princíp nediskriminácie (súvisí so slobodou podnikania), princíp daňovej korektnosti (prehľadnosť, určitosť, účinnosť), princíp zdaňovania podľa zdroja (zamedzenie dvojitého zdanenia<sup>707</sup>), princíp netto zdanenia (zrážka všetkých výdavkov, nákladov). Z pohľadu jednotlivých štátov, ktoré sú súčasťou hospodárskeho zoskupenia viacerých krajín (ako je hospodárske zoskupenie štátov v rámci Európskej únie) je potrebné vnímať aj princíp daňovej subsidiarity

---

<sup>704</sup> Každá spoločnosť (reprezentovaná konkrétnym štátom alebo aj zoskupením štátov) musí realizovať v čase konkrétne rozhodnutia o svojom vlastnom smerovaní s čím neodmysliteľne súvisia aj opatrenia v rámci realizácie daňovej politiky.

<sup>705</sup> ENGLIŠ, K.: *Věčné ideály lidstva*. Vyšehrad, Praha, 1992, s. 149.

<sup>706</sup> Daňová neutralita je založená na predpoklade, že dane neovplyvňujú, a ak áno, tak minimálne, subjekty pri ich hospodárskych činnostiach.

<sup>707</sup> K tomu pozri HUBA, P.: *Niekoľko slov k zamedzeniu medzinárodného dvojitého zdanenia a dvojitého nezdanenia v Slovenskej republike*. In: *Financie, účtovníctvo, dane 2014* so zameraním na súčasné problémy. Vydavateľstvo Ekonóm, Košice, 2014, s.109-125.

(súvisí s efektívnosťou riadenia<sup>708</sup>), princíp daňovej suverenity s čím úzko súvisí aj *daňová konkurencia*,<sup>709</sup> pričom v súčasnosti sa za primárne ciele daňovej konkurencie medzi štátmi považuje získanie zahraničného kapitálu, zákazníkov, podnikateľov (investorov). Ekonomická teória vníma daňovú konkurenciu ako pozitívnu, ale aj ako negatívnu a to vtedy ak sa realizuje z politicko-ekonomických dôvodov a taktiež aj ako irelevantnú, teda bez následného výraznejšieho vplyvu na ekonomiku.

### **3.1. Vplyv daňových opatrení z pohľadu makroekonomického a mikroekonomického**

Účinky (efekty) zdanenia vo všeobecnosti môžeme vnímať ako pozitívne a negatívne. Z pohľadu makroekonomického je jedným zo smerodajných makroekonomických ukazovateľov zdaňovania (optimalizácie), ktorý je zároveň určujúcim pre váhu výhody v oblasti daňovej konkurencie *daňové zaťaženie*, resp. miera daňového zaťaženia<sup>710</sup>. Pre ilustráciu uvádzame tabuľke č. 1 vývoj miery daňového zaťaženia na Slovensku v čase (za obdobie rokov 2013 až 2018) a komparatívny pohľad v rámci vybraných štátov Európskej únie uvádzame v tabuľke č. 2.

**Tabuľka 1** Miera daňového zaťaženia v SR

Roky	2013	2014	2015	2016	2017	2018
HDP (v b. c. mil. eur)	74169,9	75946,4	78685,6	81154	85032,8	89495,3

<sup>708</sup> Európska únia by sa mala zobrať len takými oblasťami a problémami, ktoré môže riešiť efektívnejšie ako jednotlivé členské štáty samostatne.

<sup>709</sup> V súčasnosti medzi jednotlivými štátmi prebieha daňová konkurencia, pri ktorej sa využívajú daňové nástroje: daňová sadzba, oslobodenie od dane, daňové prázdniny, vrátenie dane, zvýhodnený režim odpisovania, presun daňovej straty, daňové dohody, prípadne aj ďalšie.

<sup>710</sup> Ukazovateľ miera daňového zaťaženia vyjadruje podiel celkových príjmov štátu (daní, odvodov, poplatkov) na hodnote hrubého domáceho produktu, táto hodnota vyjadruje, akú časť ročnej produkcie hospodárstva štát vyberá a následne prerozdeľuje. Podiel celkových výdavkov štátu na hodnote hrubého domáceho produktu vyjadruje mieru, akou štát zasahuje do ekonomiky prostredníctvom verejných výdavkov.

rast HDP	1,4%	2,4%	3,9%	3,3%	3,4%	4,2%
<b>dane a odvody</b>	<b>20838,3</b>	<b>22022,4</b>	<b>23809,6</b>	<b>23726,6</b>	<b>25271,6</b>	<b>26565,9</b>
príjmy štátu (v mil. eur)	28719,1	29927,4	33532,3	31910,2	33310,1	34432,3
rast príjmov štátu (%)	8,9%	4,2%	12%	- 4,8%	4,4%	3,4%
podiel výd. štátu na HDP	40,7%	41,4%	45,3%	39,7%	40,6%	39,3%

Zdroj: INESS Institute of Economic and Social Studies

Podľa údajov European Commission (2016) bola priemerná hodnota *daňovej kvóty*<sup>711</sup> v krajinách severnej Európy 45,5%, v krajinách strednej Európy 32,6% a v krajinách východnej Európy 28,8%<sup>712</sup>.

**Tabuľka 2** Porovnanie daňového zat'azenia v EÚ

Roky	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Slovensko	38,6%	36,5%	36,3%	38,7%	39,3%	42,5%	39,3%
Česká republika	43%	40,3%	40,5%	41,4%	40,3%	41,1%	40,1%
Poľsko	45%	39,1%	39,1%	38,5%	38,8%	38,9%	38,7%
Maďarsko	38,4%	44,2%	46,2%	46,8%	46,9%	48,2%	44,8%
Nemecko	34,7%	43,8%	44,3%	44,5%	44,7%	44,5%	45%
Švédsko	51,1%	50,5%	50,8%	51%	50%	49,8%	50,6%

<sup>711</sup> Makroekonomický ukazovateľ (vyjadruje sa v percentách), ktorého hodnota je vyjadrením podielu daní na HDP, rozlišujeme daňovú kvótu I, II a III (zahŕňame tu aj náklady daňového subjektu v súvislosti so zdaňovaním), ktorý má väzbu na daňové zat'azenie. Reálna vypovedacia hodnota tohto ukazovateľa závisí na kvalite použitej metodiky ako aj obsahovej a časovej súvislosti.

<sup>712</sup> Zdroj: European Commission (2016): *Taxation Trends in the European Union*. [cit. 5. 3. 2017].

Dostupné na:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2016/econ\\_analysis\\_report\\_2016.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf).

EÚ (28)	43,6%	44%	44,7%	45,4%	45,2%	44,6%	44,7%
---------	-------	-----	-------	-------	-------	-------	-------

Zdroj: INESS Institute of Economic and Social Studies

Z pohľadu mikroekonomického za negatívny dopad zdaňovania je možné považovať daňovú destimuláciu pracovných výkonov,<sup>713</sup> ktorá sa prejavuje pri zvyšujúcom sa daňovom zaťažení príjmov (podnikateľských, zamestnaneckých). Mikroekonomický účinok zdanenia je možné pozorovať aj v zmysle *daňovej distorzie*<sup>714</sup>, ktorá má vplyv na rozhodovanie spotrebiteľov, podnikateľov, investorov (v zmysle ich preferencií). V súčasnosti má väčšina daní distorzne účinky – aj keď napríklad Piketty uvádza, že optimálna najvyššia možná progresívna daňová sadzba pri dôchodkových daniach v rozvinutých (predovšetkým ekonomicky stabilných) krajinách je až nad 80 percent a to bez poklesu ekonomickej výkonnosti, pričom takéto tvrdenie sa nestretáva s pozitívnym ohlasom predovšetkým v skupinách daňovníkov s najvyššími dôchodkami (príjmami). Je faktom, že história progresívneho zdanenia v 20-tom storočí nevedla k očakávaným zmenám v prerozdelení bohatstva, resp. plošnému zvyšovaniu životnej úrovne obyvateľstva a súčasná daňová politika naďalej vytvára podmienky smerujúce k oligarchii.<sup>715</sup>

Vzájomná permanentná diskusia zástupcov verejného sektora so zástupcami súkromného sektora (podnikateľmi), ktorá sa týka výšky daní aj odvodov (povinných platieb), je podmienená protirečivosťou funkcií daňového systému. Z pohľadu podnikateľov<sup>716</sup>, sú transfery

<sup>713</sup> Účinok dane prejavujúci sa uprednostnením iných aktivít pred pracovnými (aj podnikateľskými aktivitami) – substitučný efekt zdaňovania. Opakom môže byť daňová stimulácia, ktorá vyvoláva zvyšovanie intenzity pracovných (aj podnikateľských činností) - dôchodkový efekt zdaňovania.

<sup>714</sup> Znamená deformáciu (skreslenie, posun) vplyvu jednej alebo viacerých daní na ekonomický vývoj. Dane ovplyvňujú, okrem iného, ekonomickú rovnováhu na trhu prostredníctvom zmeny cien produktov, čo má vplyv na rozhodovanie daňových subjektov v zmysle ich preferencií s ohľadom na tvorbu úspor, investovania a spotreby.

<sup>715</sup> Pozri: PIKETTY, T.: *Le Capital au XXI<sup>e</sup> Siècle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad: Fridner, P. - Míňarik, J. Ikar, a. s., Bratislava, 2015, s. 563-565.

<sup>716</sup> Z výsledkov prieskumu (realizovaného poradenskou spoločnosťou PricewaterhouseCoopers) vyplýva, že 57% podnikateľských subjektov na Slovensku už permanentne očakáva výrazný až kritický dosah zmien daňovej a odvodovej

do verejného sektora zväčša považované za príliš vysoké (resp. ich spätná úžitková hodnota je nízka). Rast daňového zaťaženia, zvyšovanie ceny práce a odvodov je len negatívnou motiváciou pre podnikateľov (zamestnávateľov), ktorý sa snažia z krátkodobého hľadiska reagovať na vzniknutú situáciu predovšetkým znižovaním nákladov (mzdových, režijných) alebo aj zvyšovaním cien produktov, z hľadiska dlhodobého aj prípadným presunom výroby<sup>717</sup> do iných krajín – teda ak vláda permanentne vytvára podnikaniu nákladné a časovo náročné prekážky znižuje sa v konečnom dôsledku počet nových podnikateľských subjektov, vytváranie pracovných príležitostí a inovácií, čím dochádza k znižovaniu výkonnosti ekonomiky<sup>718</sup> a práve preto by na dosahovanie udržateľného dlhodobého ekonomického rastu<sup>719</sup> by mali mať záujem ako podnikatelia, tak aj štát. V čase expanzie dochádza v podnikateľom sektore k zvyšovaniu príjmov a štátu sa potenciálne vytvárajú možnosti na zvyšovanie daňových príjmov, pričom ale tvorcovia daňovej politiky (politici) sa v praxi ocitajú pred výberom medzi dlhodobými alebo krátkodobými cieľmi, teda medzi ekonomickým rastom a navyšovaním rozpočtových príjmov verejného sektora. Ak je z pohľadu daňovej politiky prioritným cieľom podpora podnikania, resp. stimulovanie podnikateľskej

---

legislatívy. Zdroj: ŠÁTEK, L.: *Ficon úsporný balík tvrdo zasiahne firmy*. In: Hospodárske noviny, 2. – 4. novembra 2012, č. 212, s. 1.

<sup>717</sup> Daňové nástroje sú regulátormi podnikateľskej činnosti a nemali by pôsobiť destimulačne na podnikanie (predovšetkým brzdiť, obmedzovať a utlmať podnikateľské prostredie), dane ale zároveň majú plniť aj rozpočtovú funkciu (sú príjmami štátneho rozpočtu). Aj keď vlády negatívny vplyv zvyšovania daní neradi pripúšťajú, a to s odôvodnením, že výška daní nie je rozhodujúcim faktorom pre investorov, faktom je, že práve daňové, odvodové zaťaženie ako aj cena práce sú skutočnosti, ktoré výrazne ovplyvňujú rozhodovanie podnikateľov (investorov). K tomu pozri SUCHOŽA, J. a kol.: *Účinnosť vybraných právnych inštitútov a ekonomicko-finančných nástrojov v systéme regulácie ekonomiky*. UPJŠ, Košice, 2013, 208 s; ČERVENÁ, K.: *Business environment in the Slovak republic after the accession of the SR to EU - legal and economic aspects*. In: *Gospodarka i finanse w warunkach globalizacji*. Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń, 2008, s. 101-109.

<sup>718</sup> Podnikateľské subjekty sa na avizované legislatívne zmeny (v daňovej a odvodovej legislatíve) vedľa (aspoň čiastočne) vopred pripravujú, resp. reagujú, čím sa účinok implementovaných opatrení oslabuje.

<sup>719</sup> Ekonomický rast chápeme ako zvyšovanie reálneho produktu v čase, pričom úroveň dosahovaného ekonomického rastu v čase je vždy výsledkom činnosti a kooperácie všetkých ekonomických subjektov.



činnosti, môžeme očakávať ako primárny krátkodobý efekt pokles daňových príjmov, pričom ale sekundárnym dlhodobým efektom by mal byť rast daňových príjmov. Ak sú prioritou štátu daňové rozpočtové príjmy dochádza primárne k zvyšovaniu daňového zaťaženia, so sekundárnym efektom a to k poklesu súkromných investičných, resp. podnikateľských aktivít, čím sa oslabujú dlhodobé rozvojové podnikateľské stratégie a práve preto je nevyhnutné hľadanie riešenia smerujúceho k optimálnej veľkosti *daňového zaťaženia*, ktoré súčasne zodpovedá krátkodobým úlohám verejného rozpočtu a zároveň aj dlhodobým záujmom podnikateľských subjektov. Z ekonomického pohľadu je potrebné vziať do úvahy hodnotu hraničného daňového zaťaženia<sup>720</sup>, ako aj veľkosť daňového zaťaženia, pri ktorom sú príjmy štátneho rozpočtu maximálne a ďalšie zvyšovanie daňového zaťaženia už nemá ekonomický význam (nulová hodnota). Z uvedeného vyplýva, že aktuálnou úlohou kompetentných (politikov) je nájsť a navrhnúť také opatrenia a nástroje v rámci daňovej politiky, ktoré by nevedli daňovníkov k neustálemu hľadaniu možností ako sa vyhnúť daňovej povinnosti.

### **3.2. Optimalizácia daňového systému**

Požiadavky na dobrý daňový systém sú už známe od dôb antiky<sup>721</sup>. *Daňový systém* sa v čase vyvíjal až do súčasnej komplikovanej podoby, ktorá neumožňuje daňovníkovi mať prehľad o kumulatívnej hodnote daní, ktoré zaplatil<sup>722</sup> a o spôsobe, čase a efekte ich použitia, a práve preto by mal každý daňovník trvať na požiadavke zavedenia optimálneho zdanenia<sup>723</sup> v celom

---

<sup>720</sup> Vyjadruje takú hodnotu (úroveň) daňového zaťaženia, pri ktorom sa začína znižovať objem výroby.

<sup>721</sup> Už grécky filozof Aristoteles, konštatoval, že „peniaze by nemali plodiť ďalšie peniaze“ (vo forme úroku), predovšetkým v krajinách s nízkym ekonomickým rastom je táto skutočnosť nebezpečná. K tomu pozri ČERVENÁ, K. - ROMÁNOVÁ, A.: *Peniaze v procese civilizáčného vývoja (vybrané aspekty)*. In: Peníze v právu a ekonomice. Iuridicum Olomoucense, Olomouc, 2015, s. 27-54.

<sup>722</sup> Niektoré (nepriame) dane platí spotrebiteľ automaticky, keďže sú súčasťou ceny alebo ich za neho platí iný subjekt.

<sup>723</sup> Daňové optimum je výraz ktorý sa používa v daňovej politike – vyjadruje najvýhodnejšie, najpriaznivejšie riešenie zdaňovania vzhľadom na daňové ciele. V rámci daňovej optimalizácie sa sleduje vývoj daňového bremena v rôznych

rozsahu tohto pojmu. Stanovit' optimálnu štruktúru dane je ale zložitou záležitosťou, keďže je potrebné zohľadniť viacero premenných (správanie sa daňovníkov nevyvímajúc). Prioritne je potrebné prekonať vzájomný rozpor daňových princípov, z čoho vyplýva, že optimalizácia daňového systému (a tým aj vytváranie podmienok pre elimináciu daňových únikov a daňových podvodov) sa začína hľadaním kompromisu (predovšetkým medzi efektívnosťou a spravodlivosťou alebo skôr solidárnosťou) medzi požiadavkami všetkých subjektov. Daňový systém by mal zabezpečiť spoločensky potrebnú a prijateľnú redistribúciu príjmov (dôchodkov) s minimálnymi nákladmi na administráciu (daňová správa) – v praxi to ale nie je jednoznačne viditeľné (mysliet' ekonomicky, koncepcne v súvislostiach a konať tak, aby rozhodovanie a konanie nepodliehalo rôznym neželaným praktikám<sup>724</sup> zrejme ešte stále nie je vlastné tvorcom a implementátorom opatrení v oblasti daňovej politiky, či už na národnej ako aj nadnárodnej úrovni<sup>725</sup>).

Ak vychádzame z tézy, že vlastníctvo kapitálu poskytuje svojmu majiteľovi nespochybniteľný vlastnícky nárok na dôchodok, tak potom je podstatné (a potrebné), aby sa takto získané dôchodky (aspoň ich časť) využili na ďalšiu reálnu produkciu. Z historického pohľadu sa ale stretávame aj s radikálnymi návrhmi (tiež aj s ich realizáciou) zdaňovania kapitálu, ktoré ponúkali hospodárskej praxi predovšetkým socialisti (ako napr. K. Marx, F. Engels)<sup>726</sup> a to v podobe zrušenia súkromného vlastníctva výrobných prostriedkov (priemyselného, obchodného, finančného kapitálu), čo ale z dnešného pohľadu nehodnotíme ako ekonomicky zmysluplné a perspektívne. Ako sa ukazuje (a história to dokumentuje) existovali už v praxi viaceré varianty riešenia regulácie kapitálu, ale bez želaného výsledného trvalého (dlhodobého) efektu. Ďalší z realizovaných modelov (prístupov) v zdaňovaní predstavovalo

---

ekonomických súvislostiach. Ak chceme hľadať skutočné daňové optimum, tak je potrebné chápať význam a úlohu daní a zdaňovania komplexne a v súvislostiach.

<sup>724</sup> Ako sú korupcia, lobbying, logrolling, stranické (politické) záujmy.

<sup>725</sup> Pozri: ŠAFRÁNEK, I.: *Daně aneb cesta do otroctví?* OREGO productions, Praha, 2016, s. 25-35.

<sup>726</sup> K tomu pozri: LISÝ, J. a kol.: *Dejiny ekonomických teórií*. Iura Edition, spol. s. r. o., Bratislava, 2003, 386 s.

zavedenie progresívneho zdanenia (predovšetkým dane z príjmu a dedičstva) – tento model bol súčasťou daňovej politiky 20-teho storočia (niektoré krajiny ako Švédsko, Nemecko zaviedli progresivitu v zdanení už koncom 19-teho storočia), pričom v tomto období v iných krajinách (ako Spojené štáty americké, Veľká Británia), bol kapitál zdaňovaný nízkou sadzbou, ale zároveň určenie daňového základu malo ekonomický nedostatok<sup>727</sup> - nebolo založené na trhovej hodnote majetku, ale na nepravidelných výmeroch hodnoty majetku určovanej daňovými úradmi, pričom takéto odhady daňových úradov nakoniec eliminovali užitočnosť tejto dane, keďže stratili kontakt s reálnou trhovou hodnotou<sup>728</sup>.

Zo štúdií autorov Diamonda a Saeza (2011)<sup>729</sup> a Mankiw, Weinzierl, Yagan (2009)<sup>730</sup> tematicky zameraných na odporúčania ekonomického výskumu pre nastavenie daňových systémov vyplývajú okrem iného tieto konštatovania a závery:

1. dane sú pre ekonomiku škodlivé, lebo väčšinou deformujú ekonomickú aktivitu (výnimku tvorí daň z hlavy<sup>731</sup>) - obe štúdie sa zhodujú v tom, že reálny svet nie je až taký jednoduchý a tvorcovia daňovej politiky sa musia pozerat' aj na schopnosti a ochotu daňovníkov platiť dane (optimálne hraničné sadzby dane teda závisia od schopností daňovníkov);
2. rozdelenie schopností platiť dane nepoznáme, poznáme len rozdelenie príjmov, ktoré závisia nielen od schopností, ale aj od vynaloženého úsilia daňovníkov, pričom problémom je, že zdaňovaním znižujeme úsilie (ochotu) daňovníkov pracovať

---

<sup>727</sup> Obdobný nedostatok sa prejavil aj vo Francúzsku, čo viedlo k oslabeniu významu dane z majetku a to predovšetkým vplyvom inflácie.

<sup>728</sup> Zdroj: PIKETTY, T.: *Le Capital au XXI<sup>e</sup> Siècle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad: Fridner, P. - Minárik, J. Ikar, a. s., Bratislava, 2015, s. 566-573.

<sup>729</sup> DIAMOND, P. - SAEZ, E.: *The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations*. In: Journal of Economic Perspectives. Vol. 25, Num. 4, Fall 2011, pp. 165–190.

<sup>730</sup> MANKIW G. N. - WEINZIERL, M. - YAGAN, D.: *Optimal Taxation in Theory and Practice*. In: Journal of Economic Perspectives. Vol. 23, no. 4, FALL 2009, pp. 147-74.

<sup>731</sup> Každý daňovník platí rovnakú sumu bez ohľadu na veľkosť (hodnotu) svojho majetku.

- (podnikat') a zároveň poskytovanie transferov pre nižšie príjmové skupiny znižuje motiváciu hľadať si prácu;
3. Diamond a Saez sú zástancami progresívnej schémy zdaňovania<sup>732</sup> pri vyšších príjmoch, a pri nižších príjmoch poukazujú na užitočnosť negatívnej dane (podpora pre pracujúcich), ktorá dokáže zvýšiť motiváciu k pracovným (aj podnikateľským) výkonom;
  4. autori štúdií sa zhodujú v tom, že optimálna miera prerozdelenia sa znižuje s rastom mzdových nerovností (čím sú vyššie rozdiely v príjmoch, tým vyššie sú výdavky na sociálne dávky);
  5. Mankiw, Weinzierl a Yagan uvádzajú, že dane by okrem príjmov mali zohľadňovať aj iné personálne charakteristiky, veličiny (dodatočné informácie),<sup>733</sup> ktoré by o týchto indikátoroch vypovedali viac;
  6. autori štúdií sa zhodujú aj v názore, že len produkcia na finálnu spotrebu by mala byť zdanená a nemali by sa vyskytovať veľké rozdiely v zdaňovaní jednotlivých tovarov a služieb, s akceptovaním výnimky, ktorú tvorí zdaňovanie negatívnych externalít, ktorých zdrojom sú napr. alkohol, cigarety alebo znečisťovanie životného prostredia;
  7. rozpor medzi štúdiami je v otázke zdanenia kapitálu, keďže autori Mankiw, Weinzierl, Yagan, poukazujú na to, že v dlhodobom horizonte by sme nemali zdaňovať kapitál vôbec a to najmä preto, lebo takéto zdanenie obmedzuje rast ekonomiky, Diamond a Saez s týmto návrhom nesúhlasia, pričom argumentujú problematickým jasným identifikovaním príjmu z práce a kapitálu, neracionalitou daňovníkov, aj neistotou budúcich príjmov.

Z uvedených konštatovaní a odporúčaní vyplýva, že čím komplexnejšie teoretické modely budujeme, tým komplexnejšie vyzerá aj návrh na optimálny daňový systém, takže by bolo potrebné a vhodné sa (aj na Slovensku) podrobnejšie zaoberať interakciami

---

<sup>732</sup> Diamond a Saez tvrdia, že je možné stanoviť optimálne progresívne zdanenie príjmu až do výšky 76%, ale len vo vyspelých ekonomikách.

<sup>733</sup> Ako napríklad pohlavie, vek, národnosť, ale aj úroveň všeobecnej inteligencie.

daňového a sociálneho systému nielen na makroekonomickej, ale aj na mikroekonomickej úrovni (príjmovou distribúciou jednotlivcov a domácností), pričom v centre pozornosti tvorcov a realizátorov zdaňovania by mala byť predovšetkým jeho efektívnosť, čo znamená nastavenie jednotlivých daňových sadzieb v systéme vo väzbe na generovanie dodatočných príjmov pre verejné financie, odstránenie deformácií zdaňovania, minimalizovať náklady na správu daní (minimalizovaním byrokracie), znížením administratívnej záťaž - napríklad napriek tomu, že sa progresívna daň z príjmu považuje za automatický stabilizátor<sup>734</sup> ekonomiky, otázkou je či by nebolo efektívnejšie zavedenie jednej všeobecnej dane, čím by sa dosiahla administratívna, finančná, prevádzková úspora, sprehľadnenie zdanenia.

Súčasnú *daňovú* *systému* sa vyznačujú existenciou variabilných daní v jednotlivých štátoch, pričom makroekonomický pohľad na dane sa sústreďuje na hľadanie odpovedí na otázku aký vplyv majú dane na agregátne veličiny (celkový dopyt, celkovú ponuku, nezamestnanosť a ďalšie) a ako ich efektívne využiť<sup>735</sup> v rámci rozpočtovej politiky štátu. V zmysle základných makroekonomických teórií<sup>736</sup> existujú tri možné podoby prístupu a to: **1.** podporovať celkový dopyt štátnymi, resp. verejnými výdavkami, **2.** podporovať celkovú ponuku znížením daní, **3.** zabezpečiť stabilne mierny rast peňazí v obeh. Z pozície udržania si národnej ekonomickej suverenity predstavuje najjednoduchší spôsob koncepcia protekcionizmu (ako súčasť hospodárskej politiky)<sup>737</sup> a taktiež regulácia kapitálu, čo ale

---

<sup>734</sup> Potenciálne účinnými stabilizátormi sú tie dane, ktoré sú pružné vzhľadom na celkovú produkciu ekonomiky.

<sup>735</sup> Tvorcovia daňovej politiky by nemali zabúdať na skutočnosť, že najdôležitejším prostriedkom na zabezpečenie ekonomickej prosperujúcej spoločnosti vždy bolo, je a bude vytváranie reálnych hodnôt a ich efektívneho využitia.

<sup>736</sup> K tomu pozri LISÝ, J. a kol.: *Dejiny ekonomickej teórie*. Iura Edition, spol. s. r. o., Bratislava, 2003, 386 s.

<sup>737</sup> Protekcionistická hospodárska politika sa realizuje na ochranu záujmov domácich producentov predovšetkým pomocou opatrení v podobe ciel a dovozných kvót, ako aj daňových zvýhodnení. Najčastejším primárnym efektom zavedenia protekcionizmu do hospodárskej praxe je nárast cenovej hladiny a v konečnom dôsledku dochádza aj k strate (poklesu) čistého príjmu krajiny. Pozri bližšie: VINCÚR, P. a kol.: *Teória a prax hospodárskej politiky*. Sprint, Bratislava, 2007, 432 s.

z dlhodobého hľadiska môže priniesť aj negatívne efekty – **zdôvodnenie:** v oblasti regulácie kapitálu sa od 80–tych rokov minulého storočia vlády väčšiny hospodársky vyspelých štátov sveta pokúšali o absolútnu liberalizáciu kapitálových tokov bez možnosti ich riadenia, ovládania a bez výmeny informácií o vlastníctve majetku až kým finančná kríza<sup>738</sup> z roku 2008 neprivedla odborníkov k pochybnostiam o efektívite takéhoto liberálneho prístupu, čo dokumentujú už aj snahy o zavedenie konkrétnych nástrojov na reguláciu kapitálu, s cieľom vyhnúť sa globálnej finančnej nestabilite.<sup>739</sup> Koncom 80-tych a začiatkom 90-tych rokov minulého storočia sa objavili nové impulzy<sup>740</sup> pre rozvoj, resp. rozsah podnikateľských aktivít, takže zavedenie *globálnej dane z kapitálu* zdá sa byť výhodným riešením na uspokojenie rastúcich potrieb národných vlád, aj keď je toto riešenie zatiaľ vnímané ako nepopulárne<sup>741</sup> a to napriek tomu, že už existujúce alternatívne formy regulácie kapitálu sú neuspokojivé, nepostačujúce, resp. nekopírujú aktuálny stav a vývoj hospodárskych procesov a meniacich sa globálnych podmienok.

Vo väčšine ekonomík (aj v sociálne orientovaných) funguje daňový systém vo vzťahu ku zdaňovaniu ekonomických dôchodkov ich majiteľov benevolentne, či úplne bezvýznamne, keďže efektívna horná daňová sadzba (vyjadrená ako percento ekonomického dôchodku) je nízka, čo spôsobuje permanentne narastajúcu nerovnosť v rozdelení bohatstva a to nie len medzi jednotlivcami, ale aj medzi krajinami. Premisa konštrukcie *globálneho daňového systému* by mala byť nevyhnutne spojená s jeho funkciou utlmiť dynamiku vznikajúcich disproporcií rozdeľovania celosvetového bohatstva. Do úvahy by mohlo prichádzať viacero spôsobov ako premietnuť uvedenú premisu do praxe a to ako: **a/** zdaňovanie dôchodkov fyzickej osoby (majiteľa), vrátane tej časti dôchodkov,

---

<sup>738</sup> K tomu pozri KRUGMAN, P.: *Návrat ekonomickej krízy*. (z originálu *Economics and the Crisis of 2008*). Vydavateľstvo Vyšehrad, Praha, 2009, 176s.

<sup>739</sup> Podľa PIKETTÝ, T.: *Le Capital au XXI<sup>e</sup> Siècle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad: Fridner, P. - Minárik, J. Ikar, a. s., Bratislava, 2015, s. 577-589.

<sup>740</sup> Transformácia socialistického hospodárstva vo viacerých krajinách Európy, postupujúca globalizácia, rozvoj medzinárodného obchodu.

<sup>741</sup> Z pohľadu medzinárodnej komparácie môže byť niekedy aj výhodou ak je krajina v rozpore s ostatnými rozvinutými krajinami v oblasti daňovej politiky.

ktoré sa nakumulujú v rámci, trustov, holdingov, partnerstiev a ďalších obdobných štruktúr; **b/** zdaňovanie kapitálového dôchodku; **c/** zavedenie progresívnej dane priamo z celkového majetku daňovníka - **zdôvodnenie:** v praxi sa stretávame s prípadmi, kedy daňovník s výrazne rastúcou hodnotou majetku platí nízke (prípadne aj žiadne) dôchodkové dane, pričom z právneho hľadiska nedošlo k *daňovému podvodu* ani *daňovému úniku* a práve preto, že rastúce bohatstvo (majetok) generuje rastúce výnosy, ktorých zdanenie je často len symbolické je potrebné sa zamyslieť či okrem dane z príjmu by nemala v daňovom systéme existovať aj všeobecná (globálna) daň z kapitálu – **zdôvodnenie:** z globálneho hľadiska sa zvyšuje počet jednotlivcov, ktorých zdaniteľný dôchodok je evidentne príliš nízky vo vzťahu k ich celkovej hodnote kapitálu (majetku) – napríklad ak vezmeme do úvahy súčasnú majetkovú hodnotu bohatstva v Európskej únii ročná progresívna daň z majetku by mohla členským štátom poskytnúť daňové výnosy cca v hodnote 2% hrubého domáceho produktu<sup>742</sup> a to aj pri relatívne nízkej daňovej sadzbe (1 percento z majetku s hodnotou od 1 do 5 miliónov eura a 2 percentá z majetku s hodnotou nad 5 miliónov eur). **Predpoklady:** podmienkou pre naplnenie obsahovej podstaty takejto formy zdanenia je bezpodmienečne komplexná automatická výmena bankových informácií (a to nielen v rámci členských štátov Európskej únie), ale aj mimo jej územia, a to bez výnimiek, čo sa zatiaľ (aj napriek pokusom) úplne implementovať nepodarilo ani v rámci krajín európskeho hospodárskeho zoskupenia - **príklad z praxe:** Taliansko sa v roku 2012 rozhodlo zaviesť novú daň z majetku, ale napokon z obavy úniku zahraničného ako aj domáceho kapitálu stanovilo daňové sadzby neprogresívne a nízko (0,1 percentnú sadzbu pri vkladoch v bankách a iných finančných aktívach, pričom akcie boli zo zdanenia vyňaté a 0,8 percentnú sadzbu pri nehnuteľnostiach) - uvedený príklad dokumentuje nevyhnutnosť spolupráce všetkých krajín pri zavedení globálne fungujúceho a optimálne nastaveného daňového systému.

---

<sup>742</sup> Súkromné bohatstvo (majetok) v Európskej únii dosahuje hodnotu vyššiu ako 5% hodnoty hrubého domáceho produktu.

Dostupné na:

<https://Europa.EU/>.

Z dnešného pohľadu sa v uvedenom kontexte *globálna daň z kapitálu*, ako inštitút zdaňovania spĺňajúci požiadavky demokraticky fungujúcich a zároveň ekonomicky vyspelých spoločností, s cieľom dlhodobu udržateľného hospodárskeho rastu, zdá byť vhodným nástrojom modernej daňovej politiky - v tejto súvislosti ale zároveň upozorňujeme na skutočnosť, že chyba (v nastavení daňovej sadzby, určení daňového základu) pri plánovaní dane môže byť fatálna aj pre progresívnu daň z kapitálu, keďže marginálna hodnota<sup>743</sup> pre každú kategóriu majetku (kapitálu) závisí, v určitom rozsahu, aj od náhodných faktorov (ako napríklad od dátumu ostatného daňového odhadu ceny nehnuteľností v konkrétnom meste, obci, štvrti) – **zdôvodnenie**: problémy, ku ktorým už v praxi reálne došlo v prípadoch náhodného určovania hodnoty zdanenia sa začali po roku 1960 vyskytovať častejšie a to z dôvodu intenzívnejšieho zvyšovania ceny nehnuteľností a akcií, pričom do tohto procesu vstupovali aj súdy svojimi rozsudkami vo veci porušovania princípů rovnosti zdanenia<sup>744</sup>.

### **3.3. Daňové úniky a daňové podvody (ekonomická percepčia)**

Podľa empirických výskumov a dostupných poznatkov z praxe,<sup>745</sup> patria medzi profitujúce aktivity, spojené s *daňovými únikmi* a *daňovými podvodmi*, najmä: aktivity spojené s hospodárskou a inou kriminalitou, resp. činnosťou ako je predaj drog, prostitúcia, vydieranie, terorizmus, ilegálne pristáhovalectvo, obchodovanie so zbraňami, úžerníctvo, prevádzkovanie nelegálnych herní, pašovanie cigariet a alkoholu, falšovanie peňazí, krádeže, ale aj komunálne podvody, výnosy z korupcie, podvody s cennými papiermi, ilegálna

---

<sup>743</sup> K tomu pozri: LISÝ, J. a kol.: *Dejiny ekonomických teórií*. Iura Edition, spol. s. r. o., Bratislava, 2003, 386 s.

<sup>744</sup> Nemecko a Švédsko následne postupne zrušili ročnú daň z kapitálu v rokoch 1990-2010. Daň z majetku vo Francúzsku, ktorá bola zavedená v 80-tych rokoch minulého storočia je modernejšia, keďže rešpektuje trhovú hodnotu rôznych typov majetku, ktorá je aj každoročne prehodnocovaná. Zdroj: PIKETTY, T.: *Le Capital au XXI<sup>e</sup> Siècle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad: Fridner, P. - Minárik, J. Ikar, a. s., Bratislava, 2015, s. 566-573.

<sup>745</sup> K tomu pozri ŠRAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer s. r. o., Bratislava, 2015, s. 419; ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike: možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*. Wolters Kluwer s. r. o., Bratislava, 2017, 176 s.



redistribúcia autorských diel, poisťovacie podvody, privatizačné prevádzkovanie herní a automatov. Komparácia veľkosti dosahovaných hodnôt daňových únikov,<sup>746</sup> v rámci jednotlivých krajín, je komplikovaná (aj keď samozrejme takéto štatistiky sú publikované<sup>747</sup>, keďže už jednotlivé daňové systémy štátov sú komplikované a diferencované. Niektoré odhady hodnoty daňových únikov vychádzajú priamo z objemu zistených hodnôt tieňovej ekonomiky upravených pomocou sadzby vybranej dane krajiny alebo sa táto hodnota násobí daňovou kvótou,<sup>748</sup> pričom je potrebné vziať do úvahy, že takéto vyčísľovanie hodnôt podlieha často nepresnostiam a práve preto sú najčastejšie hodnoty daňových únikov odhadované pre konkrétne dane a konkrétne krajiny samostatne<sup>749</sup>. Osobitnú dôležitosť z pohľadu dosahovanej hodnoty majú špeciálne internacionálne *daňové úniky*, ktoré súvisia najmä: s používaním transferového oceňovania (vznikajú medzi vzájomne závislými subjektmi, ktorých cieľom je umelo ovplyvniť tvorbu zisku v teritóriách s nižším zdanením na úkor teritórií s vyšším zdanením), s manipuláciou so sídlom spoločnosti a s dvojitou daňovou registráciou (princíp spočíva vo využívaní, resp. zneužívaní rozdielnych národných predpisov), s kapitalizáciou dcérskej

---

<sup>746</sup> Metódy odhadov daňových únikov môžeme rozdeliť do troch základných skupín: priame, nepriame, kombinované - ich využitie je závislé na type dane a na dostupných primárnych údajoch (napr. metódy typu bottom-up sú založené na mikroekonomických údajoch pochádzajúcich z dotazníkov a daňových kontrol). Niektoré krajiny v rámci odhadovania daňových únikov realizujú náhodné kontroly daňových subjektov (random audits ako napríklad Dánsko, Švédsko, Veľká Británia), ktoré umožňujú odhadnúť veľkosť nepriznaných príjmov a neplnenia si daňových povinností, treba ale pripustiť, že táto metóda má aj nedostatky a to výber kontrolovanej vzorky nezaručuje objektivitu získaných informácií.

<sup>747</sup> Štatistické údaje sú dostupné napríklad na oficiálnych stránkach Európskej únie. Dostupné na: [www.europa.eu](http://www.europa.eu).

<sup>748</sup> Makroekonomický ukazovateľ (vyjadruje sa v percentách), ktorý má väzbu na daňové zaťaženie, je vyjadrením podielu daní na hodnote hrubého domáceho produktu, rozlišujeme daňovú kvótu I, II a III (zahŕňame tu aj náklady daňového subjektu v súvislosti so zdaňovaním), pričom reálna vypovedacia hodnota tohto ukazovateľa závisí na kvalite použitej metodiky ako aj obsahovej a časovej súvislosti.

<sup>749</sup> Výnimku môže predstavovať, v rámci hospodárskeho zoskupenia štátov, odhad daňových únikov v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty, keďže harmonizácia tejto dane v rámci Európskej únie, aj keď tiež s obmedzeniami, umožňuje komparatívny odhad daňových únikov.

spoločnosti na základe vzniknutého dlhu (obchádzanie zdanenia úrokov). V prípade daňových únikov prostredníctvom transferov a alokácie kapitálu do offshore teritórií (označovaných ako daňové raje<sup>750</sup>, daňové oázy), predstavuje najväčšie riziko jeho umiestnenia potenciálne zneužívanie získaných finančných zdrojov v rámci kriminálnych činností (ako je obchodovanie so zbraňami, s ľudmi, s narkotikami, finančná podpora extrémnych skupín, resp. medzinárodný terorizmus).

Ekonomovia považujú za optimálne prostredie vzniku daňových únikov a daňových podvodov skôr ekonomiku neštandardnú (z pohľadu dnešných demokratických spoločností)<sup>751</sup> ako štandardnú. Autori Allinghamem a Sandmo sa v článku „Income tax evasion: A theoretical analysis“ (publikované v roku 1972),<sup>752</sup> zameraného na problematiku daňových únikov, inšpirovali ekonomickým kriminálnym správaním (economics of criminal activity),<sup>753</sup> pričom základom ich modelu<sup>754</sup> je rozhodovanie sa

---

<sup>750</sup> V tomto kontexte zjednodušene pod pojmom daňový raj rozumieme krajinu (územie) so zvýhodneným daňovým resp. aj colným režimom, ktorý dovoľuje daňovému subjektu, aby umiestnením svojho kapitálu v tomto teritóriu získal finančnú úsporu na základe existujúceho daňového alebo aj colného zvýhodnenia. Podľa odhadov je v daňových rajoch dnes alokovaných 70 až 80 percent privátneho likvidného kapitálu z celého sveta.

<sup>751</sup> Sú to predovšetkým krajiny s nízkou úrovňou ekonomického rastu, resp. s nízkym stupňom ekonomického rozvoja (štáty s rozvojovou ekonomikou a s transformujúcou sa ekonomikou).

<sup>752</sup> ALLINGHAM, M. G. - SANDMO, A.: *Income tax evasion: a theoretical analysis*. In: *Journal of Public Economics*. Vol. 1, 1972, s. 323–338.

<sup>753</sup> Vychádzali z modelu, ktorý vytvoril a publikoval v roku 1968 Becker, ktorý využil ekonomickú analýzu k stanoveniu optimálnej verejnej a súkromnej politiky v boji proti ilegálnemu daňovému správaniu sa.

<sup>754</sup> V modeli sú zohľadnené premenné: skutočný príjem daňovníka, daňová sadzba (čo je rozhodovacia premenná daňového subjektu), pravdepodobnosť vykonania kontroly a udelenia pokuty. Daňový subjekt sa musí rozhodnúť tak, aby maximalizoval svoju úžitkovú funkciu – teda daňový subjekt zatají časť svojho príjmu, pokiaľ je očakávaná dodatočná platba (pokuta, úroky, penále) z nepriznaného príjmu nižšia ako daňová sadzba. Z modelu vyplýva, že výška skutočného príjmu a daňovej sadzby nenaznačili jasné výsledky vplyvu, pričom ale parametre pravdepodobnosť vykonania daňovej kontroly a výška pokuty sú faktormi ovplyvňujúcimi rozhodovanie daňovníka, keďže vyššia percentuálna sadzba pokuty vedie ku zvyšovaniu priznaných príjmov a taktiež vyššia pravdepodobnosť vykonania daňovej kontroly má vplyv na priznanú výšku príjmu.

daňových subjektov (daňovníkov) za podmienky neistoty, kedy sa rozhodujú medzi dvoma variantami: **a/** priznanie celého príjmu alebo **b/** priznanie iba časti príjmu - pokiaľ sa daňovník rozhodne časť svojho príjmu správcovi dane zatajiť tak jeho konečný úžitok bude záležať na skutočnosti či mu bude vykonaná daňová kontrola s následkom odhalenia a potrestania jeho nelegálnej daňovej činnosti. Z empirického pohľadu skúmali podnety správania sa daňovníkov vedúce k daňovým únikom, v rámci slovenského a českého prostredia, autori Hanousek a Palda<sup>755</sup> - z výsledkov ich zisťovania okrem iného vyplýva aj skutočnosť, že v realizácii daňových podvodov sú aktívnejší viac muži ako ženy a taktiež z ich prieskumu vyplynulo, že po dosiahnutí dôchodkového veku podiel daňových únikov výraznejšie klesá; zaujímavým bolo aj zistenie autorov, že českí daňovníci boli (v čase realizácie prieskumu) zapojení do daňových únikov intenzívnejšie ako slovenskí daňovníci a to aj napriek skutočnosti, že slovenskí daňovníci podliehali v tom období vyššiemu zdaneniu.

Medzi faktory medzinárodného charakteru, ktoré majú vplyv na vznik a existenciu daňových únikov môžeme zaradiť fenomén *daňových rajov*, ako globálny faktor makroekonomického charakteru, ktorý poskytuje daňovníkom možnosti rôznej formy daňového zvýhodňovania, v rámci daňovej konkurencie<sup>756</sup> medzi krajinami, keďže podnikateľské subjekty (daňovníci) si v rámci možností môžu vybrať, kde budú umiestňovať svoje investície, resp. kde a ako budú zdaňovať svoje dôchodky (príjmy), čo vedie jednotlivé krajiny ku konkurenčnému správaniu sa, v zmysle konštrukcie vlastného daňového systému, keďže vlády demokratických krajín často realizujú skôr hospodárske opatrenia politicky populistické ako

---

<sup>755</sup> HANOUSEK, J. - PALDA, F.: *Quality of government services and the civic duty to pay taxes in the Czech and Slovak Republics, and other transition countries*. *Kyklos* [online]. 57(2), s. 237–252.

Dostupné na:

<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.0023-5962.2004.00252.x/epdf>.

<sup>756</sup> Jednotlivé krajiny sa snažia náľakať investorov prostredníctvom lepších daňových podmienok, čo v konečnom dôsledku vedie k plošnému znižovaniu daňových sadzieb.

opatrenia efektívne regulujúce<sup>757</sup> ekonomické a sociálne prostredie a ak tak učinia, tak sa to deje výnimočne, resp. nekomplexne s celou legalizáciou výnimiek, resp. výhod a práve preto aj keď sa ekonomické procesy môžu javiť ako navzájom antagonistické - kedy na jednej strane existujú záujmy subjektov, ktoré sa snažia podnikat' efektívne (s minimálnymi vstupmi pri maximálnych výstupoch) a zároveň existuje tendencia nových konceptov spoločensky zodpovedného podnikania, ktoré vyzývajú k dobrovoľnému záväzku podnikov voči všetkým skupinám (vonkajšiemu aj vnútornému prostrediu), z ktorých sa skladá ľudská spoločnosť, pričom súčasťou tejto koncepcie je aj zodpovednosť štátu, resp. jedincov a inštitúcií, ktoré štát zastupujú (ide predovšetkým o vytváranie priaznivých podmienok na vykonávanie podnikateľskej činnosti a kvalitu verejných služieb), je potrebné permanentné hľadanie a nastavenie vhodných podmienok optimálneho modelu fungovania ekonomík 21-ho storočia.

Fundamentálny dôvod vzniku daňových únikov a daňových podvodov z ekonomického pohľadu, na národnej úrovni, predstavuje skutočnosť, že v praxi neexistuje optimálny daňový systém. Vo väčšine krajín sa v daňovej politike aplikuje *daňový mix*, ktorý pozostáva najmä z priamych a nepriamych daní, pričom najčastejšie vyskytujúcou sa formou dane je daň z pridanej hodnoty. Zatiaľ čo prevažujú daňové systémy s odstupňovanými sadzbami dane,<sup>758</sup> systémy rovnej sadzby dane ponúkajú významnú administratívnu jednoduchosť<sup>759</sup>, ktorá znižuje náklady na

---

<sup>757</sup> Napríklad v čase ekonomického rastu by mala vláda hospodáriť minimálne s vyrovnaným (a ešte lepšie s prebytkovým rozpočtom), čo ale vo väčšine krajín EÚ nie je prioritným zámerom rozpočtovej politiky.

<sup>758</sup> Argumenty pre existenciu odstupňovaných sadzieb dane: výkonnosť (tovar s nižšou cenovou elasticitou by mal byť zdanený vyššou daňovou sadzbou) a majetkové aspekty (takýto tovar má nízku elasticitu príjmov vyplývajúcu z nízkeho dopytu a preto bude viac nedostupný pre nízkopríjmové skupiny) a súvislosti medzi nimi - rovnováha medzi výkonnosťou a majetkovým aspektom by mala vplývať na optimálnu štruktúru odstupňovaných daňových sadzieb – t. j. vo väčšej miere zdaňovať bohatších a na druhej strane znižovať daňové zaťaženie nízkopríjmovým skupinám..

<sup>759</sup> Administratívna jednoduchosť je špecificky dôležitá najmä kvôli viacúrovňovej povahe daní a kvôli tomu, že každý subjekt v spoločnosti si musí plniť zákonnú

dodržovanie pravidiel a výber dane. Za nedostatky existujúcich daňových systémov považujeme ich: neefektívnosť<sup>760</sup>, zložitosť, netransparentnosť, nejednoznačnosť, nestabilitosť, vo vzťahu k daňovníkom neinformovanosť o zmenách, o použití daňových príjmov, taktiež aj vlastné správanie sa štátu (úradníkov), ako aj priame a nepriame negatívne účinky zdanenia<sup>761</sup>.

Z pohľadu vnímania podnikateľských subjektov môžeme konštatovať, že súčasná daňová politika SR nesmeruje k výraznej podpore podnikania (predovšetkým v súvislosti s financovaním a rozvojom podnikov a možnosti podnikateľov financovať svoju podnikateľskú činnosť) veľkosťou malých a stredných podnikateľských subjektov,<sup>762</sup> čo dokumentuje aj prieskum

---

daňovú povinnosť či už sa jedná o jednotlivca (občana) alebo podnikateľský subjekt.

<sup>760</sup> Daňová legislatíva, ako produkt politických rozhodnutí, chápaná ako výsledok kolektívneho rozhodovania (aj v prípade ak by sa skutočne na rozhodovaní podieľali všetci občania), je proces ktorý je svojou podstatou odlišný od rozhodovania v rámci trhových procesov, keďže „v trhových procesoch sa subjektívne nehlasuje, nediskutuje a nevyjednáva, resp. nelobbuje, tieto procesy (v prenesenom slova zmysle) sú objektívne, keďže prijatím pravidla väčšiny nezabráname dobre organizovaným menšinám v ovplyvňovaní rozhodovania“. Podľa LEONI, B.: *Freedom and the Law. Indianapolis: Liberty Fund*, 1991. Preklad: Froněk, M. a kol. Liberální institut, Praha, 2007, s. 175 a 180.

<sup>761</sup> Napríklad krátkodobé finančné stimuly vlády (financované z pôžičiek) budú v dlhodobom horizonte viesť k zvýšeniu daní a zároveň si je potrebné uvedomiť, že dlhodobé náklady krátkodobých výdavkov prinášajú ekonomicky neefektívne profity. Niektorí daňovníci sú si zrejme vedomí uvedeného rizika a v prípade uvedomenia si tejto skutočnosti, môžu začať s obmedzovaním svojich výdavkov (aj pri zavedení finančných stimulov), takže ekonomický efekt takéhoto opatrenia sa automaticky oslabuje, ale aj znižovanie daní nemusí priniesť očakávaný efekt - napríklad v roku 2008 a 2009 v Spojených štátoch amerických, kedy nedošlo k výraznejšiemu navýšeniu spotreby, keďže spotrebiteľia využili finančné prostriedky získané poklesom daní a z daňových úľav na úhradu svojich súkromných dlhov – čím v podstate nedošlo k podpore dopytu, výsledkom daňového opatrenia bol teda presun v rámci zadlženosti ekonomiky – znížil sa objem súkromných dlhov a došlo k navýšeniu verejného dlhu. Podľa ROUBINI, N. - MIHM. S.: *Crisis Economics, A Crash Course in the Future of Finance*. Preklad Vránová, D. Grada Publishing, a. s., Praha, 2011, s. 147-148.

<sup>762</sup> Tento fakt môžeme podložiť výsledkami ako je napríklad pokles hodnoty indexu podnikateľského prostredia o 2,88%, ako aj hodnotenie konkurencieschopnosti SR podľa svetového fóra, kde Slovensko zaznamenalo v

realizovaný spoločnosťou Deloitte, z ktorého vyplýva: **74%** podnikateľov (vlastníci a manažéri malých a stredných podnikov<sup>763</sup>) si myslí, že na Slovensku je neprimerane vysoké daňové zaťaženie taktiež podnikatelia (vlastníci a manažéri malých a stredných podnikov) by si želali ľahší prístup k podnikaniu, zníženie odvodov, dvojročné daňové úľavy pre začínajúcich podnikateľov; **73%** podnikateľov označuje získanie kapitálových zdrojov od banky za takmer nemožné; **94%** podnikateľov si myslí, že štát začínajúcich podnikateľov (predovšetkým podnikajúcich v rozsahu malých a stredných podnikov) nijako nepodporuje; **77%** subjektov si myslí, že slovenské súdy sú skorumpované, pomalé a neschopné (na Slovensku je veľký problém získania úhrady pohľadávok, čo zabraňuje financovaniu podnikateľských aktivít).<sup>764</sup> Taktiež z výsledkov prieskumu (2018),<sup>765</sup> ktorý pravidelne realizuje a štvrťročne aktualizuje aliancia podnikateľov Slovenska (PAS), týkajúceho sa hodnotenia stavu podnikateľského prostredia z pohľadu podnikateľov vyplýva, že index podnikateľského prostredia<sup>766</sup> dosiahol hodnotu cca **47,5** percentuálneho bodu,

---

rámci tohto hodnotenia oproti predchádzajúcemu roku pokles o 7 miest, dosiahla 78. miesto. Zdroj: Podnikateľská aliancia Slovenska, 2013).

Dostupné na: <http://alianciapas.sk/podnikatelske-prostredie>.

<sup>763</sup> Podnikanie malého a stredného rozsahu má v súčasnosti rôzne podoby, keďže v dnešnom zložitom podnikateľskom prostredí môžu mať podnikateľské subjekty úzke finančné, prevádzkové alebo riadiace vzájomné vzťahy, pričom vzhľadom na tieto vzťahy je často ťažké presne rozlíšiť, či ide o podnikanie malého alebo stredného rozsahu - jednu z možností charakteristiky predstavuje definícia, v rámci odporúčania Komisie 2003/361/ES zo 6. mája 2003 o definícii malých a stredných podnikov. Zdroj: Ú. v. ES L 124, 20.5.2003, s. 36.

Dostupné na:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK>.

<sup>764</sup> Zdroj: Deloitte, 2013.

Dostupné na:

<https://www2.deloitte.com/sk/sk.html>.

<sup>765</sup> Zdroj: Podnikateľská aliancia Slovenska, [cit. 15. februára 2018].

Dostupné na:

<http://alianciapas.sk/podnikatelske-prostredie>.

<sup>766</sup> Súhrnný ukazovateľ - skladá sa z hodnotenia v rámci troch samostatných oblastí: **a/** vplyv hlavných prvkov právneho a regulačného rámca (napr. funkčnosť politického systému v štáte, vymáhateľnosť práva, funkčnosť súdnictva, legislatíva upravujúca dane, poplatky, investície, zrozumiteľnosť, použiteľnosť, stálosť právnych predpisov a ďalšie); **b/** vplyv iných rozhodujúcich vonkajších podmienok

oproti ostatnému hodnoteniu klesol o **2,2%** (negatívny trend hodnotenia). Najväčší pokles, v rámci súhrnnej hodnoty tohto indikátora, bol vykázaný v položke „zrozumiteľnosť,<sup>767</sup> použiteľnosť a stálosť právnych predpisov“, kde došlo k najvýraznejšiemu poklesu od 2. polovice roka 2016 (**-5,40%**), pričom z oblasti aktuálnych legislatívnych zmien podnikateľa najviac negatívne hodnotia novelu zákona o účtovníctve,<sup>768</sup> ako aj zákona o zdravotnej starostlivosti<sup>769</sup>, taktiež aj legislatívne zmeny týkajúce sa oblasti zdaňovania (aj poplatkov) a investovania (**-4,80%**) a predovšetkým odvodov<sup>770</sup> (**-5,40**).

**Zhrnutie:** koncom roka 2017 vstúpilo do platnosti na Slovensku viacero legislatívnych zmien, resp. právnych úprav, ktoré majú dopad na podnikateľské prostredie - z vyhodnotenia prieskumu vyplýva, že podnikatelia najnegatívnejšie hodnotia legislatívne úpravy (zmeny), ktorých dopad zvyšuje byrokratickú záťaž (napríklad v podobe predĺženej doby archivácie účtovníctva, či administratívy spojenej s ochranou osobných údajov v elektronickej evidencii dát); podnikatelia taktiež negatívne vnímajú aktuálne schválený štátny rozpočet, ktorý počíta s nárastom

---

(napr. byrokracia, prieťahy v konaní na úradoch, výkazníctvo, rozsah korupcie, efektívnosť hospodárenia štátu, prístup k štátnej pomoci a ďalšie); c/ vplyv podnikania na kvalitu podnikateľského prostredia (napr. výkonnosť, produktivita, ziskovosť podniku, vzťah k životnému prostrediu, podpora miestneho regiónu, dobročinnosť a ďalšie). Základným obdobím na výpočet hodnoty indexu podnikateľského prostredia bol 1. júl 2001, kedy respondenti (podnikatelia) prvý raz hodnotili zmeny v podnikateľskom prostredí za štvrtročné obdobie (3. štvrtrok 2001). V súčasnosti PAS publikuje v poradí už 66. hodnotu tohto indexu, ktorá zachytáva jeho zmeny v 4. štvrtroku 2017. Hodnotenie (pozitíva, negatíva) stavu podnikateľského prostredia (konkrétne opatrenia, regulácie, iniciatívy) by malo poskytovať tvorcom hospodárskej politiky spätnú väzbu, ich snahy o zabezpečenie kvalitného podnikateľského prostredia na Slovensku.

<sup>767</sup> Množstvo prijatých výnimiek a obmedzení v zákonoch je zrejme dôvodom zhoršenia (pokles o 6,09%) hodnotenia zrozumiteľnosti právnych predpisov.

<sup>768</sup> V zmysle novely (zákon č. 275/2017 Z. z.) zákona o účtovníctve, podnikatelia napríklad negatívne vnímajú predĺženie povinnosti archivovať účtovné doklady po dobu minimálne desiatich rokov.

<sup>769</sup> Zákon č. 576/2004 Z. z. o zdravotnej starostlivosti, službách súvisiacich s poskytovaním zdravotnej starostlivosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

<sup>770</sup> Novely zákona č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení a zákona č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení.

výdavkov štátu (dokladované hodnotou indikátora „efektívnosť hospodárenia štátu, prístup k štátnej pomoci“, ktorý zaznamenal zhoršenie **(-5,97%)**); podnikatelia vnímajú pozitívne novelu obchodného zákonníka, ktorá má zamedzovať nekalým praktikám (napr. „nepoctivým“ fúziám), ako aj novelu Zákona o DPH, ktorá má zrýchliť vyplácanie nároku na vrátenie DPH, ako aj skvalitniť kontrolu a transparentnosť, taktiež pozitívne hodnotenie získala právna úprava, ktorá znižuje byrokratickú záťaž a zmiernuje hrozbu sankcií v prípade neokamžitého prihlásenia zamestnanca na Úrad práce, sociálnych vecí a rodiny SR, ako aj zavádzanie elektronizácie<sup>771</sup> do správy daní; najnegatívnejšie hodnotenie súčasného stavu sa týkalo dostupnosti pracovných síl, byrokracie a permanentne aj efektívnosti fungovania štátu, rovnosti pred zákonom ako aj možnosti práva.

*Daňové podvody a daňové úniky* sú reálnou súčasťou demokraticky vyspelých krajín, keďže stále neexistuje optimálny daňový systém (neexistuje absolútna daňová spravodlivosť) a taktiež motívy konania daňových subjektov sú variabilné. Eliminovať daňové úniky a daňové podvody úplne nie je možné, ale potrebné je ich aspoň minimalizovať, čo je teoreticky možné, ak budú splnené predovšetkým tieto **predpoklady**<sup>772</sup>:

1. zrozumiteľnosť, jednoduchosť a funkčnosť správy daní (od búranie daňovej administrácie, byrokratizácie), zabezpečenie úplnej informovanosti, tak aby daňové subjekty poznali vopred svoje povinnosti aj sankcie za ich prípadné neplnenie;
2. relatívne nízka progresivita zdanenia a únosné daňové zaťaženie (zásada nízkych daní motivujúcich k pracovným výkonom a podnikaniu);
3. transparentnosť alokácie výnosov z daňového hľadiska a racionálneho prerozdelenia výdavkov verejných financií

---

<sup>771</sup> K tomu pozri ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: *Niekoľko poznámok k elektronizácii správy daní*. In: Právo, obchod, ekonomika V. UPJŠ, Košice, 2015, s. 329-335.

<sup>772</sup> Pozri BURÁK, E.: *Daňová politika a daňová ilúzia*. [20. 6. 2013].

Dostupné na:

[http://www.danovecentrum.sk/aktuality/danova-politika-a-danovailuzia\\_.htm](http://www.danovecentrum.sk/aktuality/danova-politika-a-danovailuzia_.htm).



(daňový subjekt by mal čo najpresnejšie vedieť, ako štát s jeho daňami hospodári, predovšetkým či výnosy z nich sú vynakladané efektívne);

4. aktuálnosť a objektívnosť daňovej kontroly s vylúčením subjektívnych prvkov a automatizáciou merateľnosti parametrov správania sa daňových subjektov (vylúčiť možnosť daňovej úľavy pre veľké podnikateľské subjekty so silným politickým vplyvom);
5. poskytnúť možnosť daňovému subjektu neodviesť časť svojich daní štátu, ale rozhodnúť o ich investovaní do lokálneho verejného sektora (od roku 2002 existuje takáto možnosť pri dani z príjmov aj na Slovensku);
6. postihovať trestami (v zmysle Trestného zákona) a zároveň zverejňovať zoznam dlžníkov - neplatičov (v zmysle Daňového poriadku);
7. realizovať hospodársku politiku na báze šetrenia verejnými výdavkami, resp. ich efektívnym využívaním.

V novodobej histórii zdaňovania sa stretávame ako s obdobím liberalizmu, kedy sa aplikuje v hospodárskej praxi čo najnižšie daňové zaťaženie, tak aj (v období 30. rokov 20. storočia) s tendenciou maximalizácie daní<sup>773</sup> (ako hlavného zdroja aktívnej hospodárskej politiky). Podľa nášho názoru jednou z možností súčasného prístupu v zdaňovaní, ako hlavného opatrenia (nástroja) ekonomickej povahy, v boji proti daňovým únikom je zavedenie *globálnej dane z kapitálu*. **Zdôvodnenie:** **1.** súčasný protekcionizmus a existujúca kontrola kapitálu sú v skutočnosti len neuspokojivé náhrady ideálnej daňovej regulácie; **2.** globálna (všeobecná) daň z kapitálu<sup>774</sup> ponúka riešenie, ktoré dokáže zachovať ekonomickú

---

<sup>773</sup> V 70-tych rokoch 20-teho storočia boli zavedené dane také vysoké, že sa strácala motivácia podnikat' čo následne viedlo k vysokým daňovým únikom, zrejme aj preto v 80-tych rokoch 20-teho storočia došlo k znižovaniu daní.

<sup>774</sup> Jedným z nosných cieľov zavedenia všeobecnej dane z kapitálu by bolo spresnenie definície rôznych kategórií majetku a zavedených pravidiel na výpočet hodnoty majetku, záväzkov a čistého bohatstva. Predpísané procesy podľa účtovných štandardov, ktoré sú v súčasnosti v platnosti nie sú zosúladené s potrebami vykazovania daňového základu, resp. je potrebné realizovať účtovný a

otvorenosť a zároveň účinne regulovať globálnu ekonomiku a zároveň spravodlivo rozdeľovať úžitok v rámci ekonomík (štátov). **Predpoklady:** 1. zavedenie takejto dane by si vyžadovalo predovšetkým automatickú výmenu bankových informácií<sup>775</sup>; 2. zavedenie progresívnej dane z majetku fyzických osôb<sup>776</sup>, pričom zároveň k eliminácii daňových únikov a daňových podvodov (aj na Slovensku) by mohlo prispieť zrýchlenie činnosti súdov, zlepšenie vymožitelnosti práva (najmä v oblasti záväzkovo-právnych vzťahov), zlepšenie poskytovaných služieb a zefektívnenie alokácie daňových príjmov smerom k verejnosti, kvalitná elektronizácia verejnej správy, ale taktiež výchova a vzdelávanie.

Ako zásadný problém súčasnej daňovej politiky v SR vidíme skutočnosť, že existenciu daňových únikov a daňových podvodov sa snaží vyriešiť prostredníctvom zvyšujúcej sa administratívnej záťaže (nové administratívne povinnosti v súvislosti s elektronizáciou verejnej správy<sup>777</sup>), daňovej kontroly (ako je zavedenie kontrolného výkazu dane z pridanej hodnoty) a taktiež zabezpečiť príjmy do rozpočtu prostredníctvom neštandardného zdaňovania podnikateľov (napríklad pôvodne zavedenou daňovou

---

daňový pohľad osobitne, čo môže v praxi viesť k chybám, nepresnostiam. Účel, resp. funkcia všeobecnej dane z kapitálu, pre hospodársku prax, je predovšetkým príspevková a motivačná.

<sup>775</sup> Problematika finančnej transparentnosti a výmeny informácií je úzko spätá s ideálnou daňou z kapitálu, pričom bez účelu na aký majú byť všetky tieto informácie použité je nízka pravdepodobnosť, že súčasné návrhy na realizáciu výmeny bankových informácií (údajov) prinesú aj očakávaný efekt. K tomu pozri napríklad JANOŠÍKOVÁ, M.: *Bankové tajomstvo a daňové orgány*. In: Bulletin slovenskej advokácie. Roč. XXII, č. 6 (2016), s. 35-36.

<sup>776</sup> Podľa názoru T. Piketta by práve preto mala byť zavedená ročná daň z majetku fyzických osôb - takáto daň by zahŕňala všetky typy aktív a majetku (t. j. nehnuteľnosti, finančný majetok, podnikateľské aktíva) s progresívnou daňovou sadzbou. Primárnym účelom takejto dane nie je financovanie sociálneho štátu ale regulácia kapitalizmu, pričom jedným z cieľov je zastaviť nekonečný nárast nerovnosti bohatstva a následne tiež zaviesť účinnú reguláciu finančného a bankového systému s dlhodobým zámerom zabrániť krízovým stavom. Pozri bližšie PIKETTY, T.: *Le Capital au XXI<sup>e</sup> Siècle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad: Fridner, P. - Minárik, J. Ikar, a. s., Bratislava, 2015. 749 s.

<sup>777</sup> Povinná elektronická komunikácia s daňovým úradom - podnikatelia od 1. januára 2018 (živnostníci od 1. júla 2018) budú mať, v zmysle novely Daňového poriadku, povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami.

licenciou,<sup>778</sup> resp. povinnosťou platenia dane a to aj v prípade, keď daňovník vykázal záporný výsledok hospodárenia) – takéto opatrenia môžu viesť k poklesu počtu podnikateľských subjektov (najmä malých a stredných), taktiež tieto opatrenia vedú k vyššej finančnej náročnosti výkonu podnikateľskej činnosti, čo môže viesť k neochote začať podnikat', čo sa vo výslednom efekte prejaví aj na úrovni celkovej zamestnanosti a úrovni dosahovaného ekonomického rastu (aj v zmysle životnej úrovne).

Prioritným vedeckým cieľom autorského kolektívu pri spracovaní tohto diela bolo v kontexte uvedeného vyhodnotenie reálneho stavu a perspektív riešenia daňových únikov v rámci procesu začlenenia SR do EÚ. V zmysle cieľov formulovaných v úvode monografie sme dospeli k nasledujúcim výsledkom a z nich vyplývajúcim záverom:

Hľadanie konštruktívnych riešení na elimináciu daňových únikov<sup>779</sup> a daňových podvodov by malo pokračovať naďalej a to predovšetkým so zámerom aby sa daňovníci nevyhýbali svojim daňovým povinnostiam, čo ale primárne predpokladá nastavenie skutočne globálneho optimálneho daňového systému, čo samozrejme vyžaduje spoluprácu všetkých krajín. Ak sa podarí štátom spoločnou globálnou daňovou politikou postupne minimalizovať hodnoty daňových únikov a daňových podvodov, tak pozitívnym efektom bude nárast rozpočtových príjmov, čo pri ich efektívnom využití povedie k zvyšovaniu ekonomického rastu a tým aj k zvyšovaniu životnej úrovne obyvateľstva. Optimálny daňový systém závisí od rozdelenia a využitia schopností daňovníkov platiť dane a od toho ako pružne reagujú daňovníci na zdanenie dodatočného úsilia (napríklad znížením odpracovaných hodín). Zmysluplné a efektívne riešenia v oblasti daňovej politiky musia vychádzať zo spoľahlivých, presných a objektívnych informácií (dlhodobých štatistických údajov), teoretických poznatkov ako aj historických skúseností. Podľa nášho názoru

---

<sup>778</sup> Daňová licencia ako inštitút zdaňovania bola na Slovensku zavedená do daňovej sústavy v roku 2014 a následne zrušená od roku 2018 (novelou Zákona o dani z príjmov č. 341/2016 Z. z.)

<sup>779</sup> K tomu pozri ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike: možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami*. Wolters Kluwer s. r. o., Bratislava, 2017, 176 s.

všeobecná (globálna) daň z majetku predstavuje v súčasnosti zrejme najvhodnejší nástroj hospodárskej politiky na riešenie problémov makroekonomickej (aj sociálnej)<sup>780</sup> povahy v moderných demokratických spoločnostiach.

Proces stotožnenia sa s platením spravodlivých daní objektívne trvá celé desaťročia, pričom narušiť ho môže akýkoľvek nevhodný podnet zo strany negatívnej alokácie daní. Daňovník by sa zrejme dobrovoľne stotožnil s makroekonomickou zmyslupnosťou platenia daní, ak by nebol konfrontovaný s často sa vyskytujúcimi negatívnymi spoločenskými javmi a praktikami ako sú korupcia, fungovanie tieňovej ekonomiky, narastajúce rozdiely v životnej úrovni jednotlivých príjmových skupín obyvateľov, ako aj politizácia závislého riadenia daňovej politiky na úkor stability maximálnej odbornosti a nezávislej profesionalizácie. Daňová sústava SR je z pohľadu početnosti zákonov a rôznorodosti daňových sadzieb v rámci daňového systému komplikovaná a tiež administratívne náročná. Za ďalšie problémy daňovej politiky Slovenskej republiky považujeme časté zmeny v daňových zákonoch, politizáciu riadenia daňovej politiky čo vyvoláva negatívny postoj k plateniu daní. V Slovenskej republike stále pretrváva korupcia, nelegálne finančné transakcie, stagnujúca životná úroveň širokých vrstiev obyvateľstva,<sup>781</sup> zo strany daňovej správy<sup>782</sup> existujú stále rezervy v kvalite poskytovaných daňových služieb a taktiež neefektívna alokácia daňových príjmov – čo považujeme taktiež za zdroj daňových únikov a daňových podvodov.

---

<sup>780</sup> Skutočnosť, že majitelia kapitálu si nárokuje podiel na národnom dôchodku, často bez toho, aby pracovali, vyvolávala a naďalej vyvoláva v demokratických spoločnostiach diskusie a nesúhlasné reakcie.

<sup>781</sup> Za rok 2013 bola na Slovensku stále vysoká úroveň korupcie, čo dokazuje aj umiestnenie na 61. mieste v celosvetovom hodnotení indexu vnímania korupcie. Pretrvávajúca korupcia je dôvodom dvadsať rokov nezmeneného stavu fungovania tzv. tieňovej ekonomiky (definujeme ju ako sféru hospodárskych činností zameraných na dosiahnutie zisku, ktoré nepodliehajú účtovnej, daňovej, odvodovej a štatistickej evidencii), ktorá tvorila približne 15% z hodnoty HDP v roku 2012, čo viedlo približne k daňovým únikom vo výške troch miliárd €. Zdroj: Transparency International, 2013.

Dostupné na: [www.transparency.sk](http://www.transparency.sk).

<sup>782</sup> Napríklad čo sa týka e-služieb a využívania e-formulárov.

Základné ekonomické požiadavky na optimálny daňový systém modernej demokratickej krajiny: **z pohľadu štátu:** daňové príjmy predstavujú finančné zdroje na realizáciu zámerov hospodárskych opatrení (napr. sociálnu politiku), spravodlivosť, efektívnosť,<sup>783</sup> dane ako zdroj transferu peňažných prostriedkov subjektov (daňovníkov) do verejných rozpočtov; **z pohľadu daňovníkov:** jednoduchosť, prehľadnosť, zrozumiteľnosť, primeranosť, spravodlivosť, únosnosť daňového systému. V zmysle hľadania kompromisu v rámci uvedených požiadaviek je úlohou tvorcov a koordinátorov daňovej politiky pokúsiť sa optimalizovať daňový systém, čo samozrejme nie je jednoduchá úloha ani na úrovni teórie, keďže je potrebné pracovať s viacerými premennými, pričom niektoré z nich je ale problematické objektívne nadefinovať. Z koncepcného hľadiska sa javia fundamentálne črty nastavenia optimalizácie slovenského daňového systému v súlade s ekonomickými odporúčaniami ako sú rovnaká daňová sadzba, zamestnanecká prémie<sup>784</sup> alebo takmer rovnaká sadzba<sup>785</sup> pri dani z pridanej hodnoty, ale ak vezmeme do úvahy aj ďalšie „nedaňové“ (pridružené) položky ako sú odvody (povinné poistné a poplatky), ako aj odlišný prístup k jednotlivým formám získavania<sup>786</sup> a zdaňovania príjmov a taktiež niektoré daňové výnimky, tak vidíme, že dochádza permanentne a účelovo k deformácii snáh o optimalizáciu daňového systému, ako základného nástroja na elimináciu daňových únikov a daňových podvodov, čím následne dochádza k celospoločenským ekonomickým stratám.

---

<sup>783</sup> Dane vyvolávajú dodatočné náklady a tým znižujú efektívnosť celej ekonomiky, preto by sa štátny aparát (politici, úradníci) mal usilovať o minimalizáciu nákladov v súvislosti so zdanením. Presun nákladov z verejného sektora do súkromného sektora nie je znižovaním nákladov v rámci ekonomiky.

<sup>784</sup> Podľa Zákona o dani z príjmov.

<sup>785</sup> V zmysle Zákona o DPH sa na Slovensku uplatňuje základná sadzba 20% a znížená sadzba 10% na vybrané produkty.

<sup>786</sup> Príjmy právnických osôb, príjmy fyzických osôb (najmä pochádzajúcich z činností vykonávaných na základe živnostenského oprávnenia, dohody o vykonaní práce, dohody o pracovnej činnosti).

## ZÁVER

---

Prioritným vedeckým cieľom autorov pri spracovaní tohto diela bolo na základe analýzy súčasného stavu daňovo-právnych vzťahov a ich právnej regulácie navrhnúť možnosti eliminácie právnych a mimoprávných faktorov podmieňujúcich protispoločenské konania v oblasti daní. Vplyv týchto faktorov je umocnený najmä pri spoločenských vzťahoch vytvárajúcich sa v globalizovanom prostredí – najmä v rámci vnútorného trhu EÚ.

Táto monografia vychádza z jednotného konceptuálneho rámca, ktorý sme navrhli pre vymedzenie protispoločenských konaní v daňovo-právnych vzťahoch. Na základe uvedeného nemožno daňové podvody v praktickom slova zmysle oddeľovať od daňových únikov či vyhýbania sa daniam. Vo vzťahu k faktorom podmieňujúcim vznik daňových únikov, resp. daňových podvodov bol postulovaný postoj, podľa ktorého v oblasti daní v každom jednom členskom štáte EÚ ide o symbiózu pôsobenia ekonomických, politických, právnych, psychologických a morálnych kritérií. Vychádzajúc z tohto stanoviska sme venovali samostatnú pozornosť hodnoteniu daňového systému a daňových opatrení z ekonomického pohľadu.

Harmonizácia daňovo-právnych inštitútov viedla k prehĺbeniu daňovej neutrality pri cezhraničných transakciách. S uvedeným bolo spojené posilnenie možností transferov určitých kategórií zdaniteľných príjmov bez ich daňového zaťaženia. Na uvedenom základe bola primárna pozornosť výskumu prezentovaného v tejto monografii koncentrovaná na daňové úniky a daňové podvody pri DPH a spotrebných daniach, ako aj na daňové úniky a vyhýbanie sa plateniu daní pri dani z príjmov. V tejto súvislosti sme akcentovali potrebu včasnosti zásahov proti daňovým únikom / daňovým podvodom, pred tým ako nadobudnú neprimeraný rozsah.

Po obsahovej stránke táto vedecká monografia prezentuje ako aktuálny stav, tak aj hodnotí možnú budúcu podobu a charakter právnych inštitútov predchádzania daňových únikov.

Analýza daňovo-právnych inštitútov v podobe *de lege lata* poukazuje na viaceré diskrepancie medzi možnosťami, ktoré

členským štátom priznávajú právne akty EÚ a legislatívnou podobou opatrení predchádzania daňovým únikom prijatých vo vnútroštátnom práve SR. Tieto nedostatky boli identifikované najmä v súvislosti s inštitútmi korporatívneho zdanenia pri cezhraničných situáciách spadajúcich do harmonizovaného rámca práva EÚ. Zároveň sme zdôraznili potrebu užšieho funkčného prepojenia vnútroštátnych daňovo-právnych opatrení na ďalšie mimo-právne faktory tak, aby sa maximalizoval ich prevenčný a stimulačný efekt. Tieto nedostatky sme identifikovali najmä pri zabezpečovacích inštitútoch, akými sú ručenie za daň a zábezpeka na daň. Ďalej sme odvodili, že efektívnosť vnútroštátnych opatrení predchádzania daňovým únikom narušajú taktiež faktické nedostatky činnosti správcov dane pri správe daní (najmä pri daňovej kontrole).

Vo vzťahu k budúcej podobe daňovo-právnych inštitútov táto monografia okrem vlastných návrhov *de lege ferenda* približuje taktiež právne akty v nedávnej dobe prijaté EÚ, návrhy nových právnych aktov z dielne Komisie, iniciatívy na boj s daňovými únikami na vnútroštátnej a európskej úrovni a iniciatívy zamerané na elektronizáciu správy daní a program UNITAS.

Za najvýznamnejšie zmeny na poli zdaňovania príjmov, ktoré čakajú daňovníkov členských štátov, možno považovať zavádzanie daňovo-právnych opatrení harmonizovaných na základe smernice ATAD. SR je viazaná tieto opatrenia premietnuť do svojho vnútroštátneho právneho poriadku. Zároveň však musí rešpektovať nielen samotný text smernice ATAD, ale širší právny rámec EÚ upravujúci fungovanie vnútorného trhu (základné slobody predovšetkým s ohľadom na zákaz diskriminácie). V tejto vedeckej monografii sme venovali podrobnú pozornosť jednotlivým opatreniam upraveným v texte ATAD. Na základe našich záverov prebehlo preberanie smernice ATAD do vnútroštátneho práva SR eurokonformným spôsobom, avšak načrtnuté obavy sa v rámci implementačného procesu nepodarilo rozptýliť. Na druhej strane, fungovanie opatrení implementovaných na základe smernice ATAD preverí až ich aplikácia pri správe daní. Môžeme konštatovať, že správne pochopenie ich právnej konštrukcie a zmyslu je potrebné pre správcov dane pri zavádzaní týchto opatrení do praxe.

Naše závery potvrdzujú, že spoločný systém DPH je osobitne náchylný na podvodné konania. Je to dané predovšetkým mechanizmom viacstupňového zdanenia pri dodaní tovarov. V nadväznosti na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu – na základe princípu zdanenia v krajine spotreby (tzv. intra-komunitárne dodania), absencia hraničných kontrol oslabuje efektívnosť správy DPH. Preto vo vzťahu k DPH pozitívne hodnotíme návrhy na zavedenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti a kroky k posilneniu (skvalitneniu) administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi. Odstránenie systémových nedostatkov spoločného systému DPH predovšetkým prijatím jednotného definitívneho systému DPH považujeme za rozhodujúce pre limitovanie podvodných konaní na DPH.

Pri skúmaní iniciatív na boj s daňovými únikmi sme venovali pozornosť Akčným plánom boja proti daňovým podvodom na úrovni SR a EÚ a jeho realizácii. Uvedené nás viedlo ku konštatovaniu, že tieto iniciatívy nezostali len v rovine politických deklarácií, ale začali sa razantne uplatňovať. Výsledný právny stav však vedie k otázke rovnováhy medzi ochranou fiskálnych záujmov štátu a zachovávaním práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Odpoveď na túto otázku vidíme v nájdení praktickej rovnováhy na báze princípu zákonnosti správy daní a legality zdaňovania tak, aby zostalo zachované maximum z oboch.

Problém vyvažovania záujmov (resp. neželaných dôsledkov) opatrení predchádzania daňovým únikom bol centrálny aj v častiach monografie venovaných interdisciplinárnym otázkam.

V časti venovanej obchodno-právnym aspektom daňových únikov sme poukázali na nutnosť vyvážiť zvýšenú administratívnu náročnosť nových obchodno-právnych inštitútov s efektívnosťou ich pôsobenia. Neprimerane administratívne náročne pôsobila v súčasnosti už derogovaná požiadavka zloženia vkladu do základného imania obchodnej spoločnosti na osobitný bankový účet pri založení obchodnej spoločnosti. Namiesto toho sme ako pozitívne hodnotili cieľené opatrenie prevenčného charakteru, ktorým je zavedenie registra diskvalifikácií a taktiež legislatívne prijatie inštitútu faktického riadenia obchodných spoločností.



V časti venovanej trestno-právnym aspektom daňových únikov a daňových podvodov sme venovali pozornosť vzťahu medzi princípom zákonnosti trestania a potrebou efektívne vyvodzovať trestno-právnu zodpovednosť za konania naplňajúce znaky daňových trestných činov. Takto približujeme nielen charakteristiku daňových trestných činov, ale túto konfrontujeme s rozhodovacou činnosťou súdnych autorít. V nadväznosti na uvedené sme kriticky zhodnotili zmeny trestno-právnej legislatívy navrhované v rámci Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018.

Záverom možno poukázať na to, že v súčasnosti je projekt spoločnej rodiny európskych štátov podrobený najmä v zahraničí čoraz väčšej kritike. Dovoľujeme si týmto vysloviť názor, že daňové právo a súvisiace právne inštitúty z iných právnych odvetví v tejto situácii nemôžu byť vnímané len cez prizmu národných fiskálnych záujmov. Daňové právo prekračuje túto svoju tradičnú úlohu a stáva sa jedným z kľúčových právnych odvetví napomáhajúcim zachovaniu dôvery verejnosti v ideály, na ktorých bola budovaná EÚ. Parafrázovaním názvu známeho diela Honoré de Balzaca možno konštatovať, že daňové právo dneška v sebe odzrkadľuje ako lesk, tak žiaľ aj biedu európskej integrácie. Preto ako autorský kolektív veríme, že táto vedecká monografia pridá na „lesku“ spravodlivého, efektívneho a zákonného fungovania daňovo-právnych vzťahov a napomôže ubrať na „biede“ daňových únikov a daňových podvodov.

## RESUME

---

The scientific monograph *Tax Evasions and Tax Frauds and Legal Possibilities of their Prevention (by institutes of tax law, commercial law and criminal law)* provides an analysis of the current state of tax law relations focusing on the proposal of possibilities to eliminate legal and non-legal factors that determine anti-social actions within the field of taxation. The influence of such factors is in the contemporary world rather global - special attention is given to tax relations performed within EU internal market.

Authors of the monograph try to approach the issue of tax evasions, tax frauds and tax avoidance under one (unified) conceptual framework. After providing definitions of abovementioned terms, the motivation factors that lead to tax evasions are examined. In our view, such actions present in itself the symbiosis of economic, political, legal, psychological and moral aspects. Particular attention is devoted to the evaluation of tax system and tax measures from the economic point of view.

The monograph with its complex nature tries to cover areas of both indirect taxes and direct taxes, with respect to tax evasions/tax frauds and tax avoidance phenomena. Harmonisation efforts of the EU brought significant changes with respect to the existing (and new) legal institutes and led to the deepening of tax neutrality by cross-border transactions.

The scientific monograph aims not only towards the analysis of the current state of legal regulation but rather evaluates potential future forms and characteristics of measures to prevent tax evasions and tax frauds. The analysis of tax institutes *de lege lata* reveals potential discrepancies between EU level and national level of measures provided by EU law and their subsequent forms in the national law. Such weaknesses were identified mostly with regard to the corporate taxation institutes and cross-border issues.

Apart from *de lege ferenda* proposals included in the monograph, new legal regulation and the proposals of the legal regulation at the EU level are presented. Attention is thus devoted to both EU and national initiatives in prevention tax evasions and tax frauds, as well

as to the issues of electronisation of public administration and the UNITAS program.

Tax optimizing in the field of direct taxation and the state aid mechanisms are currently one of the most prominent issues at the EU level. In order to examine reasons of tax evasions and tax avoidance, recent rulings of European Commission in the field of unlawful state aid are analysed. The area of the direct taxation has never been under such a legislative effort of the EU law. Taxpayers across the EU will be forced to face the challenges that are brought by the implementation of ATAD. Slovak Republic is bounded to implement these anti-avoidance measures into national tax law. However, not only the particular wording of the measure under ATAD, but rather the broader legal framework of the EU (functioning of the internal market with special attention to the non-discrimination principle) has to be followed. After the analysis of the measures that were implemented into national law under ATAD, some threats concerning the application of the fundamental freedoms are still present. Their correct understanding will be a challenge for the tax administration within the application practice of upcoming days.

In the field of indirect taxation, our conclusions confirm the well known fact that VAT system is predisposed for the fraudulent actions. This is given mostly by the more-levels taxation issue. The effectiveness of the processes of tax audits is diminished by intra EU supplies. Proposals on the introduction of the mechanism of the transfer of tax duty together with measures devoted to the strengthening of the tax cooperation between member states could be therefore positively evaluated. The most crucial issue by limiting tax frauds on VAT is thus in our view the adoption of unified and definitive system of VAT.

The Action Plan in Fight against Tax Frauds at the EU and national level is no longer only the political declaration as its measures started to apply in the practice. The final legal state brings us however to the question of balancing the fiscal interest of the state and the protection of taxpayer's rights on the other side. The practical balance has to be always found under the principle of legality of taxation, which always has to be necessary followed.

The balancing interest was present in the other parts of the monograph as well. With this respect, newly adopted measures in the commercial law were analysed. Their effectiveness in the everyday practice have to be however, balanced by increased administrative difficulties in their application. Some positive and negative examples of the legal regulation had been included within this chapter.

Critical evaluations of the new legal regulation implemented under Action Plan were included in the monograph with respect to the criminal law as well. The core issue was to define the relation between the principle of lawfulness of punishing and the effective application of criminal law liability for actions that constitute tax crimes - offences. The characteristics of the particular offences were confronted with the case law of judicial authorities.

Despite some criticism on the whole EU project, the tax law and its institutes cannot be seen only from the perspective of national fiscal interests. Under recent development at the EU level, the role and importance of tax law evidently becomes more remarkable. Tax law could be seen in our opinion as a branch of law that could preserve the ideals of the public in building the EU. We strongly believe that this monograph will do so, despite the fact that it is primarily written for academic audience.

Monograph's structure comprises following chapters:

- I. Theoretical aspects of the issue - basic forms of anti-social actions in the field of taxes
  1. The nature and forms of tax frauds on VAT
  2. Tax evasions and tax avoidance - theoretical aspects
- II. EU initiatives and transposition of the legal acts devoted to abuse of tax systems
  1. The EU policy and the combat against the abuse of tax systems
  2. Institutes of tax evasions prevention in the secondary EU law and case law of ECJ
  3. Action Plan in Fight against Tax Frauds at the national level and EU level and its application in the practice
  4. Combat against abuse of tax system de lege ferenda

- III. Tax frauds in the area of indirect taxes
  - 1. The institute of guarantee on VAT
  - 2. The institute of guarantee on consumption taxes
  - 3. The current initiatives in combat against tax frauds at the EU level and national tax law
  - 4. Recommendations in combat against frauds in indirect taxation
  
- IV. Tax evasions and tax avoidance in the area of direct taxation
  - 1. The reasons of tax avoidance in corporate taxation
  - 2. The analysis of selected anti-avoidance measures in corporate taxation
  - 3. Tax audit as an instrument in revealing tax evasions
  
- V. International cooperation in combat against tax frauds and tax evasions
  - 1. Basic instruments of international cooperation of EU member states by eliminating abuse of tax systems
  - 2. The analysis of development of UNITAS program and the electronisation of tax administration
  
- VI. Commercial law, criminal law and economic aspects of tax frauds and tax evasions prevention
  - 1. The possibilities of commercial law by elimination of tax frauds and tax evasions and their realisation in the application practice
  - 2. Criminal law aspect of the combat against tax frauds and tax evasions
  - 3. The evaluation of tax system and tax measures from the economic point of view and their impact on tax evasions and tax frauds

## REGISTER

---

### A

Agent, 129, 378, 382, 383, 384  
Agresívne daňové plánovanie, 4, 33, 34, 36, 47, 74, 75, 76, 84  
Akčné plány, 301  
ATAD, 22, 31, 32, 36, 80, 81, 88, 136, 210, 217, 226, 227, 228, 229, 234, 236, 239, 240, 241, 242, 417, 421  
ATAP, 79, 82  
ATFS, 71, 271

### B

Boj proti daňovým podvodom a únikom, 6, 27, 70, 82, 83, 85, 86, 90, 91, 166, 167, 168, 170, 172, 177, 183, 193, 269, 271, 301  
Boj proti zneužívaniu daňových systémov, 2, 135

### C

CCCTB, 78  
CFC pravidlá, 31, 228, 236, 238

### D

Dane  
    nepriame dane, 7, 12, 20, 41, 51, 53, 56, 86, 157, 184, 196, 267, 268, 318, 319, 320, 405  
    priame dane, 6, 66, 68, 80, 135, 169, 267, 268, 269, 276, 318  
    spotrebné dane, 69, 157, 165, 268, 276, 280, 288, 318, 329  
Daňová defraudácia, 4, 319  
Daňová distorzia, 392  
Daňová konkurencia, 41, 56, 390  
Daňová kontrola, 243, 244, 247, 250, 253, 257, 258, 259, 261  
Daňová kriminalita, 181, 263, 316  
Daňová kvóta, 391, 402  
Daňová malverizácia, 4, 320  
Daňová optimalizácia, 3, 4  
Daňová spravodlivosť, 57, 58, 389, 409  
Daňová transparentnosť, 40, 61, 67, 68  
Daňová výhoda, 4, 35

Daňové „kauzy“, 60, 64, 204  
Daňové plánovanie, 4, 34, 35, 37  
Daňové raje, 54, 61, 66, 219, 240, 403, 404  
Daňové zaťaženie, 50, 206, 209, 390, 391, 402, 405, 407, 409, 410  
Daňový bonus, 343  
Daňový mix, 405  
Daňový podvod, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 22, 358  
Daňový systém, 41, 44, 45, 47, 56, 57, 58, 93, 168, 212, 297, 394, 397, 399, 405, 409, 412, 414  
Daňový únik, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 22, 48, 70, 71, 103, 107, 114, 115, 248, 262, 263, 318, 319  
Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach, 279  
Dôvody vyhýbania sa daniam, 54, 168, 204, 211

## **E**

EBITDA, 222  
Elektronické doručovanie, 289, 290, 293  
Elektronizácia komunikácie a procesov, 288  
Elektronizácia správy daní, 282, 288, 411  
Eurofisc, 73, 271, 272

## **F**

Finančná správa, 64, 67, 130, 284, 285, 286, 291  
Finančné vyšetrowanie, 384  
Formy daňových podvodov, 1, 2

## **G**

GAAR, 2, 24, 25, 26, 30, 31, 32, 33, 80, 96, 136, 137, 216, 218, 287  
Globálna daň z kapitálu, 399, 400, 401

## **H**

Harmful tax competition, 38  
Hybridné nesúlady, 31, 37, 80, 91, 212, 228, 241, 242

## **I**

Informačný systém daňovej správy, 297, 298, 309

Inštitút agenta, 382, 383, 384  
Inštitút finančného vyšetrovania, 384

## **K**

Karuselové podvody, 13, 18, 41  
Korporatívne zdaňovanie, 23, 31, 32, 38, 210, 215, 226, 227, 229, 235, 240  
Krajina s privilegovaným daňovým režimom, 54

## **L**

Latentné daňové úniky, 319

## **M**

Medzinárodná spolupráca pri správe daní, 68, 169, 199, 264, 265, 267, 268, 269, 271, 278, 279, 380  
Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti (reverse charge), 13, 72, 173, 176, 274, 275  
Mechanizmus rýchlej reakcie, 90, 176, 187, 275  
Motív (pohnútko), 331, 345  
Motivačné faktory v daňovom práve, 56, 135, 215

## **N**

Neoprávnený prospech, 10, 327, 329, 331, 332, 333, 344, 345  
Neúmyselné daňové úniky, 319  
Nezaplatenie dane, 8, 10, 16, 125, 126, 141, 142, 143, 146, 147, 149, 153, 156, 195, 343, 345

## **O**

Objekt trestného činu, 328, 334, 342, 344, 345  
Objektívna stránka trestného činu, 344, 345  
Ochranné opatrenia, 321, 324, 368, 369, 379, 382  
Omyl, 329, 330, 342

## **P**

Poškodený, 362, 376, 377



Povinná automatická výmena informácií, 76, 134, 174, 181, 271, 272, 273, 280, 281, 400  
Pravidlá boja proti hybridným nesúladom, 80, 82, 228, 241  
Princíp ultima ratio, 315, 317, 340, 379  
Princíp zákazu sabaobviňovania, 341  
Princípy zdaňovania, 159, 168

## R

Ručenie za daň, 73, 97, 112, 120, 122, 124, 125, 126, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 179, 195, 417

## S

SAAR – špeciálne pravidlo proti vyhýbaniu sa daňovým, 24, 26, 27, 31  
Spontánna výmena informácií, 276, 280, 281  
Subjekt trestného činu, 360  
Subjektívna stránka trestného činu, 331, 336, 344, 345  
Systém VIES, 273

## Š

Škoda, 317, 333, 347, 348, 349, 350, 352, 372, 373, 375, 376  
Škodlivá daňová súťaž (tzv. harmful tax competition), 38, 47  
Štátna pomoc, 38, 87, 204, 206, 207, 208, 209, 213, 214, 408, 409

## T

Trest prepadnutia majetku, 365, 368, 382, 384  
Trest zákazu činnosti, 179, 307, 365, 366, 367, 368  
Trestná zodpovednosť  
    individuálna, 321  
    kolektívna, 321  
    právnických osôb, 321, 323, 324, 325  
Trestné činy daňové  
    daňový podvod, 10, 121, 127, 327  
    neodvedenie dane a poisťného, 8, 10, 319, 325, 326, 333, 341, 344, 355, 356, 358, 359, 360, 361, 362, 363, 364, 366, 368, 370, 371, 372, 382, 383  
    nezaplatenie dane a poisťného, 319, 325, 345, 355, 359, 360, 361, 363, 364, 366, 368, 370, 371, 372, 382, 383

skrátene dane a poisťného, 319, 325, 338, 342, 343, 344, 345, 357, 358, 359, 360,  
361, 363, 364, 366, 368, 370, 371, 382, 383  
Tzv. daňová kobra, 263, 315, 374  
Tzv. sprenevera dane, 326, 344, 359, 362

## **U**

Účel trestu, 365  
Účinná Púťosť, 355, 357, 359, 362, 363  
Úmyselné daňové úniky, 70, 319  
UNITAS, 282, 283, 284, 285, 286, 296, 297, 298, 417, 421  
UNITAS I, 284, 285, 286

## **V**

Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (GAAR), 79, 80, 81, 137, 218, 228  
Vyhýbanie sa daniam, 2, 3, 21, 22, 26, 34, 35, 75, 76, 77, 84, 114, 115, 207, 213, 214,  
239, 269, 416  
Výmena informácií na požiadanie, 274, 280

## **Z**

Zábezpeka na daň, 122, 124, 160, 161, 162, 163, 164, 233, 417  
Zavinenie, 155, 333, 336, 344, 345  
Zdaňovanie pri odchode (tzv. exit tax), 31, 228, 229  
Zneužívanie daňového práva, 3, 9, 16, 25, 26, 28, 33, 42, 44

**1. Literárne pramene:**

1. ALLINGHAM, M. G. - SANDMO, A.: *Income tax evasion: a theoretical analysis*. In: *Journal of Public Economics*. Vol. 1, 1972, s. 323–338.
2. ARNOLD, B.: *A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)* In: *Comparative Perspectives on Revenue Law*. University Press, Cambridge, 2008, s. 1-20.
3. ASHTA, A.: *The Taxation of Mergers Directive (90/434/EEC)*. In: *Cahier du CEREN č. 3*, Finance Department –Groupe ESC, Dijon, 2003, s. 1 -11.
4. BABČÁK, V.: *Slovenské daňové právo*. EPOS, Bratislava, 2012.
5. BABČÁK, V.: The reform of procedural tax-legal relationships in Slovakia, In *Publičníje financy i nalogovoje pravo: ežegodnik* : vypusk 1. Voronež: Izdatel'stvo Boronežskovo gosudarstvenno universiteta, 2010. s. 183-193.
6. BABČÁK, V.: *Slovenské daňové právo*. EPOS, Bratislava, 2012.
7. BABČÁK, V.: *Daňové právo ako forma a nástroj pôsobenia štátu na ekonomické vzťahy*. In: *Právo-Obchod-Ekonomika IV*. UPJŠ, Košice, 2014, s. 9-26.
8. BABČÁK, V.: *Právo Európskej únie a boj proti podvodom v oblasti DPH*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion)*, nekonferenčný zborník vedeckých prác, I. diel, Košice, UPJŠ, 2015, s.9-36.
9. BABČÁK, V.: *Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia)*. In: *Ius et Administratio*, 1/2015, Uniwersytet Rzeszowski, Rzeszów, 2015, s.4-46.
10. BABČÁK, V.: *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava, EPOS, 2015.
11. BABČÁK, V.: *Úvahy o daňových oprávneniach Európskej únie*. In: *Implementacja Prawa unijnego do systemów prawa krajowego w Polsce i na Słowacji po dziesięciu latach członkostwa w Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów, 2015, s. 9-33.

12. BABČÁK, V.: *Zneužívnie daňového systému v EÚ*. In: I. slovensko-české dni daňového práva na tému „*Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*“, recenzovaný zborník vedeckých prác, UPJŠ, Košice, 2017, s.9-50.
13. BOHÁČ, R.: *Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových úniků a podvodů*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), I. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.37-46.
14. BONK, F.: *Limitation-on-Benefits Clauses and their Relevance in Tax Frauds and Tax Evasions Prevention*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác), I. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s. 47-57.
15. BONK, F.: *Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave*. UPJŠ, Košice, 2016, s.11-24.
16. BONK, F.: *Zásada zákazzu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ)*, dizertačná práca. Košice, UPJŠ, 2017.
17. BONK, F.: *Inštitút zdanenia pri odchode ako nástroj boja proti daňovým únikom v Európskej únii*. In: Justičná revue, 2018-4, s. 466-484.
18. BONK, F.: *Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (1. časť)*. In: Justičná revue : časopis pre právnu teóriu a prax. Roč. 70, č. 1 (2018), s.52-67.
19. BONK, F.: *Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (2. časť)*, In: Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax. č. 2/ 2018, s. 175-188.
20. BONN, J. S.: *CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive*. In: EC Tax Review, 2017-3, s. 145-152.
21. BUJŇÁKOVÁ, M.: *Dodržiavanie princípov právneho štátu*. In: Právny obzor, 1997, č.3.
22. BUJŇÁKOVÁ, M.: *Opodstatnenosť daňového práva ako samostatného odvetvia práva v právnom poriadku Slovenskej republiky*, In: Mezinárodní a srovnávací právní revue, 14/2005, s. 4-12.
23. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. UPJŠ, Košice, 2015.
24. BUJŇÁKOVÁ, M.: *Daňové úniky - môžeme im predchádzať alebo ich akceptovať?* In: I.slovensko-české dni daňového práva na tému „*Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*“,

- recenzovaný zborník vedeckých prác. UPJŠ, Košice, 2017, s. 77-85.
25. BURÁK, E.: *Daňová prevencia (v príkladoch z praxe)*. Ján Šindléry – TESFO, Ružomberok, 2014.
  26. BURÁK, E.: *Daňová kontrola očami praxe*. Ján Šindléry – TESFO, Ružomberok, 2016.
  27. BURDA, E. - ČENTĚŠ, J. - KOLESÁR, J. - ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár*. I. diel. 1. Vydanie. Praha : C.H. Beck, 2010.
  28. CACHIA, F.: *Aggressive Tax Planning: An Analysis from an EU Perspective*. In: EC Tax Review, 2017-5, s. 257-273. ISSN 0928-2750.
  29. CÉDELLE, A.: *The EU Anti Tax Avoidance Directive: a UK perspective*. In: British Tax Review, 2016-4, s. 490-507. Dostupné cez Westlaw, 2017 (Thomson Reuters).
  30. CSACH, K.: Faktický orgán obchodnej spoločnosti a jeho zodpovednosť podľa § 66 ods. 7 Obchodného zákonníka. In: Bulletin slovenskej advokácie, č. 7-8, 2018.
  31. CSACH, K.: *Obchodná spoločnosť v kríze*. In: Súkromné právo, č. 4, roč. III, 2017.
  32. CORDEWENER, A.: *Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?* In: EC Tax Review 2017-2, s. 60-66.
  33. ČENTĚŠ, J. a kol.: *Trestný zákon: Veľký komentár*. Eurokódex, Bratislava, 2013.
  34. ČERVENÁ, K.: *Business environment in the Slovak republic after the accession of the SR to EU - legal and economic aspects*. In: Gospodarka i finanse w warunkach globalizacji. Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń, 2008, s. 101-109.
  35. ČERVENÁ, K.: *Ekonomicko-politické pohľady na vznik a existenciu daňových únikov*. In: I. slovensko-české dni daňového práva na tému „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam“. UPJŠ, Košice, 2017, s. 107-119.
  36. ČERVENÁ, K. - ČAKOČI, K.: *Daňová politika a jej vplyv na kreovanie podnikateľského prostredia (teoretické východiská)*. In: Dny práva 2017 - časť III. Stabilita a stabilizace podnikateľského prostředí. Masarykova univerzita, Brno, 2018, s. 106-120.

37. ČERVENÁ, K. - ČIPKÁR, J.: *Etické a ekonomické aspekty hospodárskej politiky s akcentom na zdaňovanie v modernej dobe*. In: *Dny práva 2016 - časť III. Karel Engliš - zdroj inspirácie pro rozvoj práva i národního hospodářství*. Masarykova univerzita, Brno, 2017, s. 38-50.
38. ČERVENÁ, K. - HUČKOVÁ, R.: *Náčrt príčin (ako východiská pre kreovanie opatrení) v kontexte eliminácie daňových únikov*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s. 115-127.
39. ČERVENÁ, K. - ROMÁNOVÁ, A.: *Peniaze v procese civilizáčného vývoja (vybrané aspekty)*. In: *Peníze v právu a ekonomice*. Iuridicum Olomoucense, Olomouc, 2015, s.27-54.
40. ČOLLÁK, J.: *Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu*. In: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva*. UPJŠ, Košice, 2016. s. 39-58.
41. DIAMOND, P. - SAEZ, E.: *The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations*. In: *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 25, Num. 4, Fall 2011, pp. 165–190.
42. DE LA FERIA, R.: *Prohibition of Abuse of (Community) Law - The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax?* In: *Common Market Law Review*, 2008-vol. 45, s. 395-441.
43. DOLNÝ, J.: *Zmluvná vs. zákonná ochrana veriteľov s obľadom na nové inštitúty Obchodného zákonníka*. In: *Dny práva 2015 - Days of Law 2015, Zákonná regulace v. smluvní úprava?* Masarykova univerzita, Brno, 2016, str. 26-40.
44. ENGLISCH, J.: *National measures to counter tax avoidance under the Merger Directive*, working paper WP 11/13, Oxford University Centre For Business Taxation, Oxford.
45. ENGLIŠ, K.: *Věčné ideály lidstva*. Vyšehrad, Praha, 1992, 168 s.
46. FIBBE, G. K. - STEVENS, A. J. A.: *Hybrid Mismatches under the ATAD I and II*. In: *EC Tax Review 2017-3*, s. 153-166.
47. FILO, M.: *Registrácia pre daň z pridanej hodnoty a zábezpeka na daň*. In: *Bulletin slovenskej advokácie*, č.5/2015, s. 17-26.
48. FORRAIOVÁ, I. - PRIEVOZNÍKOVÁ, K.: *The Role of the Code of Tax Procedure in the Fight Against Tax Evasion and*

- Tax Fraud, In *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Temida 2, Bialystok, 2016, s. 245-253.
49. GERLOCH, A.: *Teorie práva*, 2. rozšířené vydání, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., Dobrá voda, 2001.
  50. GERLOCH, A.: *Teorie práva*, 3. rozšířené vydání, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., Plzeň, 2004.
  51. GERLOCH, A. - TRYZNA, J.: *Nad vázaností soudce zákonem z pohledu některých soudních rozhodnutí*. In *Právní rozhledy*, 2007, č.1.
  52. GOMUŁOWICZ, A. - MAŁECKI, J.: *Podatki i prawo podatkowe*. Wydanie IV. Warszawa, LexisNexis, 2008. 744 s. ISBN 978-837334-863-9.
  53. HANOUSEK, J. - PALDA, F.: *Quality of government services and the civic duty to pay taxes in the Czech and Slovak Republics, and other transition countries*. In: *Kyklos* [online]. 57(2), s. 237–252. Dostupné na: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.0023-5962.2004.00252.x/epdf>.
  54. HARUMOVÁ, A., KUBÁTOVÁ, K. *Dane podnikateľských subjektov*. Poradca podnikateľa, Bratislava, 2006.
  55. HELMINEN, M.: *EU Tax Law Direct Taxation*, IBDF, Amsterdam, 2013.
  56. HUBA, P.: *Niekoľko slov k zamedzeniu medzinárodného dvojitého zdanenia a dvojitého nezdanenia v Slovenskej republike*. In: *Financie, účtovníctvo, dane 2014 so zameraním na súčasné problémy*. Vydavateľstvo Ekonóm, Košice, 2014, s. 109-125.
  57. HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTROLEC, M.: *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. UPJŠ, Košice, 2016.
  58. HUSÁR, J.: *Modernizácia práva obchodných spoločností na Slovensku*. In: *Právo, obchod, ekonomika III*. UPJŠ, Košice, 2013.
  59. HUSÁR, J.: *Zmena prístupu k úprave ochrany veriteľov spoločnosti s ručením obmedzeným v Slovenskej republike*. In: Čorba, J.(ed.), *Slovenské a české obchodné právo v roku 2015*. UPJŠ, Košice, UPJŠ, 2015.
  60. HUSÁR, J.: *Ochrana veriteľov kapitálových obchodných spoločností – očakávania a riziká*. In: *Právo, obchod, ekonomika VI*. UPJŠ, Košice, 2016.

61. HUSÁR, J.: *Právne dôsledky krízy obchodnej spoločnosti*. In: Právo, obchod, ekonomika VII. UPJŠ, Košice, 2017.
62. HORNIAČEK, P.: *Pravidlá nízkej kapitalizácie v zákone o dani z príjmov*. In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa, 9/2015.
63. IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Všeobecná časť 1*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2016.
64. IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť 2*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017.
65. IVOR, J. - POLÁK, P. - ZÁHORA, J.: *Trestné právo procesné 1*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017.
66. JÁNOŠÍKOVÁ, P.: *Zajišťovací príkaz, jeho význam a úloha ve správe daní*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), I. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s. 217-223.
67. JANOŠÍKOVÁ, M.: *Bankové tajomstvo a daňové orgány*. In: Bulletin slovenskej advokácie. Roč. XXII, č. 6 (2016), s. 35-36.
68. KAČALJAK, M.: *Vybrané súvislosti transpozície smernice ATAD do slovenského právneho poriadku*. In: I.slovensko-české dni daňového práva na tému „Daňové úniky a vyhlásenie sa daňovým povinnostiam“, recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice, UPJŠ, 2017, s. 197-206.
69. KARFÍKOVÁ, M. - KARFÍK, Z.: *Předcházení daňovým únikům v ČR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), I. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s.253-260.
70. KARFÍKOVÁ, M.: *CZECH TAX PROCEDURE CODE*, In: Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe, Temida 2, Białystok, 2016, s. 121-145.
71. KARFÍKOVÁ, M. a kol.: *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Wolters Kluwer, Praha, 2018.
72. KICOVÁ, A.: *Economic aspects of tax administration*. In *Dny práva - 2010 (Days of Law), sborník příspěvků*. Masarykova univerzita, Brno, 2010, s.376-390.
73. KICOVÁ, A.: *Daňové konanie a jeho osobitosti, dizertačná práca*, UPJŠ, Košice, 2011.
74. KLIMEŠOVÁ, L.: *Daňová optimalizace, Ústav práva a právní vědy*, Praha, 2014.



75. KOČIŠ, M.: *Úvod do práva transferového oceňovania*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2015.
76. KOČIŠ, M.: *Medzinárodné zdaňovanie: zmeny v ZDP v roku 2016*. In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa. 4-5/2016.
77. KOHAJDA, M. - SEJKORA, T.: *Institut ručení v daňové legislatíve*. In: Daně a finance, č. 1/2014, s. 8–13.
78. KORONCZIOVÁ, A.- KAČALJAK, M.: *GAAR as Tax Treaty Override - Slovak Perspective*. In: Danube: Law and Economic Review 8-(3), s. 139-155.
79. KOSIKOWSKI, C.: *Hranice zdaňovania – hlavné problémy* (Limits of taxation – main problems). In: STUDIA IURIDICA Cassoviensia, Košice, UPJŠ, roč. 2, 2014, č.1, s.4-10.
80. KREVER, R.: *General Report: GAARs*. In: GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Amsterdam, IBFD, 2016, s. 1-20.
81. KRUGMAN, P.: *Návrat ekonomickej kríže (Economics and the Crisis of 2008)*. Vydavateľstvo Vyšehrad, Praha, 2009.
82. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teória a politika*. 6.aktualizované vydání. Praha, Wolters Kluwer, 2015.
83. KUBINCOVÁ, S.: *Daňové úniky veržus právna istota*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), I. diel, UPJŠ, Košice, 2015, s. 321-333.
84. LANG, M. - PISTONE, P. - SCHUCH, J. et al.: *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. IBFD, Amsterdam, 2010.
85. LENÁRTOVÁ, G.: *Faktory vzniku daňových únikov*. In: Ekonomické rozhlady, VŠE, Bratislava, 2000, roč.29, č.3
86. LEONI, B.: *Freedom and the Law*. Indianapolis, Liberty Fund, 1991. Preklad: Froněk, M. a kol. Liberální institut, Praha, 2007, s. 17-127.
87. LISÝ, J. a kol.: *Dejiny ekonomických teórií*. Iura Edition, spol. s. r. o., Bratislava, 2003, 386 s.
88. LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*, HZ Praha, 1996.
89. MADLIAK, J. a kol.: *Trestné právo hmotné II. Osobitná časť. 1.* Vydanie, UPJŠ v Košiciach, Košice, 2010.

90. MARCHGABER, CH.: *Double (Non-) Taxation and EU Law*. Alphen aan den Rijn, WoltersKluwer, 2018.
91. MARTINEZ, J. C.: *Daňový únik*. 1. vyd. HZ Editio, Praha, 1995.
92. MATOUŠEK, P.: *Prevenca proti porušovaniu právnych predpisů a proti podvodným jednaním – kvalitní poradenství*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel, Košice, UPJŠ, 2015, s.23-33.
93. MEDVEĎ, J. a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Sprint, Bratislava, 2009.
94. MEDVEĎ, J. - NEMEC, J. a kol.: *Verejné financie*. Sprint, Bratislava, 2011, s.185
- MENCEROVÁ, I. a kol.: *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*, Heuréka, Šamorín, 2014.
95. MICHLITS, M.: *Anti-Abuse Rules in the Merger, Parent-Subsidiary, and Interest and Royalty Directive*. In: *Limits to Tax Planning*. Linde, Vienna, 2013. s. 569 - 590.
96. MITROYANNI, I.: *Chapter: European Union*. In: GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. IBFD, Amsterdam, 2016, s. 21-44.
97. MORENO, A. B.: *A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodži line of cases*. In: *British Tax Review*, 2016 - 2, s. 143-151. Dostupné cez Westlaw, 2017 (Thomson Reuters).
98. MRKÝVKA, P.: *Zneužití práva a svévole*. In: NECKÁŘ J. (ed.): *Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva*, Masarykova univerzita, Brno, 2014, s.11-19.
99. ONDRÝSEK, R.: *Legalita aplikace zneužití práva v daňovém právu*. In: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva (recenzovaný zborník vedeckých prác)*, UPJŠ v Košiciach, Košice, 2016, s.225-240.
100. OVEČKOVÁ, O. a kol.: *Obchodný zákonník. Veľký komentár*, Zväzok I, Wolters Kluwer, Bratislava, 2017.
101. PIKETTY, T.: *Le Capital au XXI<sup>e</sup> Siècle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad: Fridner, P.-Minárik, J. Ikar, a. s., Bratislava, 2015.
102. PISTONE, P.: *The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in the European Union Tax Law: Some thoughts in*

- connection with the reaction to such practices by the European Union.*  
In: Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context (EATLP Annual Congress Munich). IBFD, Amsterdam, 2017, s. 73-100.
103. PRIEVOZNIKOVÁ, K.: *Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku.* In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s.161-168.
  104. ROMÁNOVÁ, A.: *Boj proti obchádzaniu zákona pri priamych daniach v SR.* In *Dny práva 2016 (Days of Law 2016), časť II. Rekodifikácie daní z príjmov (90 let od Englišovy daňové reformy).* Masarykova univerzita, Brno, 2017, s. 239-250.
  105. ROMÁNOVÁ, A.: *The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty?* In: System of Financial law: System of Tax Law. Masaryk University, Brno, 2015, s. 212-228.
  106. ROMANOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: *Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v daňovom poriadku.* In: “Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania“. EU v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, Košice, 2014.
  107. ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: *Implementation of e-Government in the Slovak Republic at the Level of Local self-Government.* In: Proceedings of the 17th European Conference on Digital Government: 12. - 13. jún 2017, Reading: Academic Conferences and Publishing International, Lisabon, 2017, s. 170-178.
  108. ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K.: *Niekoľko poznámok k elektronizácii správy daní.* In: *Právo, obchod, ekonomika V. : zborník vedeckých prác.* UPJŠ, Košice, 2015. s. 329-335.
  109. ROMÁNOVÁ, A., ČERVENÁ, K.: *Elektronická komunikácia podnikateľov s verejnou správou (právne aspekty).* In: *Aktuálne problémy podnikovej sféry 2016: zborník vedeckých prác.* EKONÓM, Bratislava, 2016, s. 865-875.
  110. ROUBINI, N. - MIHM, S.: *Crisis Economics, A Crash Course in the Future of Finance.* Preklad Vránová, D. Grada Publishing, a.s., Praha, 2011, 295 s.

111. SÁBO, J.: *Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EÚ alebo keď sa smernice berú vážne*. In: Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác, UPJŠ, Košice, 2013, s. 303-327.
112. SÁBO, J.: *GAAR (Všeobecné pravidlo predchádzania daňovým únikom) v právnom poriadku SR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), II. diel, Košice, UPJŠ, 2015, s.199-208.
113. SÁBO, J.: *Daňová politika Európskej únie* (dizertačná práca). Košice, UPJŠ, 2016, 172 s.
114. SÁBO, J.: *Smernica o úrokoch a licenčných poplatkoch v práve Českej republiky a Slovenskej republiky* In: Acta Universitatis Carolinae – Iuridica, Právnická fakulta Univerzity Karlovy, Praha, 2018, roč. 64, č. 1, s. 145-153.
115. SAMAŠ, O. - STIFFEL, H. - TOMAN, P.: *Trestný zákon. Stručný komentár*. 1. Vydanie, Wolters Kluwer, Bratislava, 2006.
116. SEILER, M.: *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Linde, Vienna, 2016.
117. SCHULTZOVÁ A. a kol.: *Daňovníctvo (daňová teória a politika I.)*. Bratislava, Wolters Kluwer, 2015.
118. SCHWEIGL, J.: *Pojednání o teoreticko-etických aspektech zneužití práva s přesahem do práva finančního*. In: NECKÁŘ J. (ed.): *Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva*, Masarykova univerzita, Brno, 2014, s.21-30.
119. STIERANKA, J. - SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. BIATEC, Bratislava, 2016.
120. STRAKOVÁ I.: *Zneužívanie práva pri uplatňovaní nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty*. In: Zborník „Zneužitie a iné formy obchádzania práva“ (recenzovaný zborník vedeckých prác), UPJŠ, Košice, 2016, s.307-320.
121. SUCHOŽA, J. a kol.: *Účinnosť vybraných právnych inštitútov a ekonomicko-finančných nástrojov v systéme regulácie ekonomiky*. UPJŠ, Košice, 2013.
122. SUCHOŽA, J. et al.: *Obchodný zákonník a súvisiace predpisy. Komentár*. EUROUNION, Bratislava, 2016.
123. ŠAFRÁNEK, L.: *Daně aneb cesta do otroctví?* OREGO productions, Praha, 2016.

124. ŠÁMAL, P. a kol.: *Trestní zákoník. Komentár. II. díl. 6. doplněné a přepracované vydání*, C. H. Beck, Praha, 2004.
125. ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava, Wolters Kluwer, 2015.
126. ŠANTA, J.: Účinná Pútost' a daňové trestné činy. In: *Justičná revue*, 2008, č. 6-7, s. 975-981.
127. ŠÁTEK, L.: *Ficov úsporný balík tvrdo zasiahne firmy*. In: *Hospodárske noviny*, 2.-4. novembra 2012, č. 212, s. 1.
128. ŠIMONOVÁ, J.: *Daňové úniky v Slovenskej republike (možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami)*. Wolters Kluwer, Bratislava, 2017.
129. ŠRAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Wolters Kluwer s. r. o., Bratislava, 2015.
130. ŠTIEBEROVÁ, I.: *Kontrolný výkaz ako vybraný inštitút daňového práva v boji s daňovými únikmi a daňovými podvodmi na DPH*. In *Zborník príspevkov z 3. ročníka Jarnej školy doktorandov UPJŠ: 14.6.-16.6.2016 Liptovský Ján, UPJŠ, Košice*, 2016, s. 169-175.
131. ŠTRKOLEC, M.: *Zabezpečovacie prostriedky pri správe daní*. Košice, UPJŠ, 2017.
132. ŠTRKOLEC, M.: *Fighting Tax Evasion and its Reflection in the Procedural Tax Law*. In: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Temida 2, Bialystok, 2016, s. 465-476.
133. TAVARES, R.-BOGENSCHNEIDER, B.: *The New de Minimis Anti-Abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?* In: *Intertax* (43), 2015-8/9, s. 484-494.
134. THÖMMES, O. - LINN, A.: *Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?* In: *Intertax*, 2012-8/9, s. 485-493.
135. VANISTENDAEL, F.: *EU vs BEPS: Conflicting Concepts of Tax Avoidance*. In: *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law - EU BEPS and State Aid*. IBFD, Amsterdam, 2017, s. 249-274.
136. VERNARSKÝ, M.: *Nová právna úprava daňového konania*. In: *Aktuálne otázky správneho konania: zborník príspevkov zo sekcie*

- správne právo medzinárodnej vedeckej konferencie "Právo ako zjednocovateľ Európy - veda a prax"*, UK, Bratislava, 2010, s.205-212.
137. VERNARSKÝ, M.: *Zdaniteľná osoba v právnej úprave dane z pridanej hodnoty*. In: Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác, UPJŠ, Košice, 2013, s. 409-427.
  138. VIKTORYOVÁ, J. - BANGO, D. a kol.: *Metodika vyšetrovania trestných činov II. Časť*, Akadémia PZ v Bratislave, Bratislava, 2004.
  139. VINCÚR, P. a kol.: *Teória a prax hospodárskej politiky*. Sprint, Bratislava, 2007.
  140. VLACHYNSKÝ, K. a kol.: *Finančný slovník výkladový*. Iura Edition, spol. s r. o., Bratislava, 2012.
  141. VOJNÍKOVÁ, I.: *Aktuálne východiská pri tvorbe verejných rozpočtov v Slovenskej republike*. In: *Právni Rozprawy 2012: mezinárodní konference oblasti práva a právních věd*. MAGNANIMITAS, Hradec Králové, 2012, s. 89-96.
  142. VYBÍRAL, R.: *Vývoj a současný stav aktivit mezinárodních organizací v oblasti boje proti daňovým únikům*, In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion), II. díl*, UPJŠ, Košice, 2015, s. 357-364.
  143. ZORIČÁKOVÁ, V., LAJOŠ, B.: *Vybrané problémy v boji sa daňovými únikmi v Slovenskej republike*. In: Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác, UPJŠ, Košice, 2013. s. 429-442.

## 2. Články na internete:

1. BAĎO, T. K problematike pojmológie a analógie k trestnému činu výroby detskej pornografie.  
Dostupné na:  
<http://www.pravnelisty.sk/clanky/a653-k-problematike-pojmologie-a-analogie-k-trestnemu-cinu-vyroby-detskej-pornografie>
2. BURÁK, E.: Daňová politika a daňová ilúzia. [20. 6. 2013].  
Dostupné na:

[http://www.danovecentrum.sk/aktuality/danova-politika-a-danovailuzia\\_.htm](http://www.danovecentrum.sk/aktuality/danova-politika-a-danovailuzia_.htm).

3. ROMÁNOVÁ, A.: *K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku*. In: *Studia Iuridica Cassoviensia*. Roč.1, č.1 (2013), s.38-51.

Dostupné na:

[http://sic.pravo.upjs.sk/files/4\\_romanova\\_-\\_k\\_vnutornej\\_strukture\\_danoveho.pdf](http://sic.pravo.upjs.sk/files/4_romanova_-_k_vnutornej_strukture_danoveho.pdf).

4. ŠAMKO, P.: Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy.

Dostupné na:

<http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>

5. ŠAMKO, P.: Nad jedným sporným rozhodnutím Ústavného súdu SR o účinnej ľútosti. [cit. 2018-05-22].

Dostupné na:

<http://www.pravnelisty.sk/rozhodnutia/a116-nad-jednym-spornym-rozhodnutim-ustavneho-sudu-sr-o-ucinnej-lutosti-pri-danovom-trestnom-cine>

### 3. Právne predpisy SR:

1. zákon NR SR č. 171/1993 Z. z. o Policajnom zbore v znení neskorších predpisov
2. zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov
3. zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
4. zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 221/2003 Z. z.
5. zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov
6. zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov
7. zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov
8. zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

9. zákon č. 576/2004 Z. z. o zdravotnej starostlivosti, službách súvisiacich s poskytovaním zdravotnej starostlivosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
10. zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
11. zákon č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
12. zákon č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
13. zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov
14. zákon č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok v znení neskorších predpisov
15. 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
16. zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
17. zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov
18. zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov
19. zákon č. 91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb v znení neskorších predpisov.

#### **4. Právne záväzné akty EÚ (v platnom znení):**

##### **A. Nariadenia**

1. Nariadenie Rady (EHS, EURATOM, ESUO) č.260/68 z 29.februára 1968, ktorým sa určujú podmienky a postup uplatňovania dane v prospech Európskych spoločenstiev
2. 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
3. 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)
  4. Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č.282/2011 z 15.marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie)
  5. 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)
  6. Nariadenie Rady (EÚ) č.389/2012 z 2.mája 2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní a zrušení nariadenia (ES) č.2073/2004
  7. Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.815/2012 z 13.septembra 2012, ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010, pokiaľ ide o osobitné úpravy pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania alebo elektronické služby nezdaniteľným osobám
  8. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č.1286/2013 z 11.decembra 2013, ktorým sa stanovuje akčný program na zlepšenie fungovania daňových systémov v Európskej únii na obdobie rokov 2014 - 2020 (Fiscalis 2020) a ktorým sa zrušuje rozhodnutie č.1482/2007/ES
  9. Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.17/2014 z 10.januára 2014, ktorým sa stanovuje štandardizovaný formulár na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH

## **B. Smernice**

1. Tretia smernica Rady č.69/463/EHS z 9.decembra 1969 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa

- daní z obratu – zavedenia dane z pridanej hodnoty v členských štátoch
2. Smernica Rady 91/680/EHS zo 16.decembra 1991, ktorým sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice
  3. Smernica Rady č.92/83/EHS z 19.októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje
  4. Smernica Rady č.92/84/EHS z 19.októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje
  5. Smernica Rady č.95/60/ES z 27.novembra 1995 o daňovom označovaní plynových olejov a petroleja
  6. Smernica Rady č.2003/49/ES z 3.júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov
  7. Smernica Rady č.2003/96/ES z 27.októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (Text s významom pre EHP)
  8. Smernica Rady č.2006/79/ES z 5.októbra 2006 o oslobodení od daní pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín (kodifikované znenie)
  9. Smernica Rady č.2006/112/ES z 28.novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty
  10. Smernica Rady č.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
  11. Smernica Rady č.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
  12. Smernica Rady 2008/117/ES zo 16.12.2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s cieľom bojovať proti daňovým podvodom spojeným s transakciami v rámci Spoločenstva

13. Smernica Rady č.2008/118/ES zo 16.decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS
14. Smernica Rady 2009/69/ES z 25. júna 2009, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o daňové úniky súvisiace s dovozom
15. 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 (kodifikované znenie)
16. Smernica Rady č.2010/24/EÚ zo 16.marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení
17. Smernica Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o pravidlá fakturácie
18. Smernica Rady 2010/66/EÚ zo 14. októbra 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2008/9/ES, 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
19. Smernica Rady č.2011/16/EÚ z 15.februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS
20. Smernica Rady č.2011/64/EÚ z 21.júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov (kodifikované znenie)
21. 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)
22. Smernica Rady 2013/42/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH,

23. Smernica Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod
24. Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/40/EÚ z 3. apríla 2014 o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa výroby, prezentácie a predaja tabakových a súvisiacich výrobkov a o zrušení smernice 2001/37/ES (Text s významom pre EHP)
25. Smernica Rady 2014/107/EÚ z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní
26. Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu.

### **C. Rozhodnutia**

1. Rozhodnutie Komisie z 3. júla 2012 o zriadení fóra EÚ pre DPH (2012/C 198/05)
2. Rozhodnutie Komisie z 23. apríla 2013 o zriadení expertnej skupiny Komisie, ktorá bude nazvaná Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie
3. Rozhodnutie Komisie z 26. januára 2015, ktorým sa zriaďuje skupina expertov s názvom „Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie“ (2015/C 28/05)

### **D. Iné európske akty**

1. Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach zo dňa 25. januára 1988
2. Dohovor č.90/436/EHS z 23. júla 1990 o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov

## **5. Iné pramene:**

Sú uvedené v marginálnych poznámkach, ako sú napríklad akčné plány, dôvodové správy k návrhom zákonov, rozhodnutia a nálezy súdnych orgánov, unesenia vlády SR atď.

## AUTORSKÝ KOLEKTÍV

---

Prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc. pôsobí na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach už viac ako 43 rokov. V odbornej komunite sa všeobecne pokladá za zakladateľa tzv. „košickej školy daňového práva“. Ako prvý vo vtedajšom Československu začal presadzovať myšlienku samostatného postavenia daňového práva v právnom poriadku, ktorú zdôvodnil vo viacerých publikáciách. V roku 2001 založil Katedru finančného a daňového práva, ktorej sa stal aj vedúcim katedry. Túto funkciu zastáva do dnešných dní. Neskôr sa katedra premenovala na Katedru finančného práva, daňového práva a ekonómie. V roku 2001 ho prezident Slovenskej republiky vymenoval za profesora. Profesor Vladimír Babčák je uznávaná vedecká autorita, o čom svedčí okrem iného aj jeho výrazná publikačná činnosť najmä v oblasti daňového práva. Je autorom 7 vedeckých monografií vydaných v domácich vydavateľstvách, 1 štúdie charakteru vedeckej monografie vydané v zahraničí, vo 4 zahraničných monografiách má publikované kapitoly, je autorom 12 vysokoškolských učebníc z oblasti finančného práva a daňového práva, je autorom viac ako 100 vedeckých štúdií publikovaných v domácich a zahraničných časopisoch a zborníkoch, vykazuje 454 citácií doma a v zahraničí. Na UPJŠ a jej Právnickej fakulte zastával vaceré funkcie, z ktorých za všetky stačí uviesť funkciu rektora UPJŠ v rokoch 2003 až 2007.

Kontakt: [vladimir.babcak@upjs.sk](mailto:vladimir.babcak@upjs.sk).

Prof. h. c. doc. JUDr. Mária Bujňáková, CSc., je uznávanou autoritou v oblasti daňového práva a finančného práva v stredo európskom 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](mailto:maria.bujnakova@upjs.sk).

Doc. JUDr. Karin Čakoci, PhD., pôsobí ako docentka na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach, kde aj úspešne obhájila dizertačnú prácu na tému „Právne aspekty colného konania“. Aktívne sa podieľala na viacerých úspešných vedeckých projektoch, okrem iného vo funkcii vedúcej projektu VEGA. Vo svojej výskumnej činnosti sa špecializuje najmä na colné právo.

Kontakt: [karin.cakoci@upjs.sk](mailto:karin.cakoci@upjs.sk).

Doc. JUDr. Simona Ferencíková, PhD. pôsobí ako docentka na Katedre trestného práva na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach, kde aj úspešne obhájila dizertačnú prácu na tému „Kriminologické aspekty trestných činov proti životu a zdraviu.“ Je autorkou a spoluautorkou monografií, vysokoškolských učebníc, množstva vedeckých článkov a štúdií. Aktívne sa podieľala na úspešných vedeckých grantových projektoch. Vo svojej vedeckej práci sa zaoberá trestným právom hmotným, najmä otázkami ochranných opatrení.

Kontakt: [simona.ferencikova@upjs.sk](mailto:simona.ferencikova@upjs.sk).

Doc. JUDr. Regina Hučková, PhD. je docentkou na Katedre obchodného práva a hospodárskeho práva Právnickej fakulty. Je autorkou monografie venovanej rozhodcovskému konaniu („Rozhodcovské konanie“) a množstva vedeckých a odborných článkov venovaných problematike mimosúdneho riešenia sporov a problematike elektronického obchodu. Absolvovala viacero zahraničných pobytov a stáží (na Medzinárodnom inštitúte pre zjednotenie súkromného práva so sídlom v Ríme, na Rozhodcovskom súde zriadenom pri Medzinárodnej obchodnej komore v Paríži, na viacerých európskych univerzitných pracoviskách v Rakúsku, Slovinsku, Chorvátsku, Ruskej federácii, Poľsku a Maďarsku). Pôsobí ako rozhodkyňa Rozhodcovského súdu zriadeného pri Slovenskej obchodnej a priemyselnej komore v Bratislave a členka Dozornej rady Ústavu štátu a práva Akadémie vied Českej republiky.

Kontakt: [regina.hučkova@upjs.sk](mailto:regina.hučkova@upjs.sk).

Doc. JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD., pôsobí ako docent na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie 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](mailto:miroslav.strkolec@upjs.sk).

JUDr. František Bonk, PhD. pôsobí aktuálne ako výskumný pracovník na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach, kde v roku 2017 úspešne obhájil dizertačnú prácu na tému: Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii: Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ. V rámci svojej vedecko-výskumnej činnosti participuje ako spoluriešiteľ v troch výskumných projektoch, kde sa primárne zaoberá otázkami implementácie opatrení v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Absolvoval výskumné pobyty na popredných európskych výskumných inštitútoch - na Inštitúte rakúskeho a medzinárodného daňového práva vo Viedni, na Inštitúte Maxa Plancka pre daňové právo a verejné financie v Mníchove, ako aj na inštitúte IBFD v Amsterdame.

Kontakt: [frantisek.bonk@upjs.sk](mailto:frantisek.bonk@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](mailto:karolina.cervena@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 členkou 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 Białystoku.

Kontakt: [anna.romanova@upjs.sk](mailto:anna.romanova@upjs.sk).

JUDr. Jozef Sábó, PhD. je výskumným pracovníkom na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie na Právnickej fakulte UPJŠ v Košiciach. Počas svojho pôsobenia v rámci akademického výskumu sa zaoberá predovšetkým daňovou legislatívou na úrovni EÚ, najmä oblasťou priamych a nepriamych daní.

Kontakt: [jozef.sabo@upjs.sk](mailto:jozef.sabo@upjs.sk).

JUDr. Adrián Popovič v súčasnosti pôsobí ako interný doktorand na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie Právnickej fakulty UPJŠ v Košiciach. Počas doktorandského štúdia absolvoval v období posledného štvrt'roku 2016 študijno-výskumný pobyt na Právnickej fakulte Štátnej univerzity v Petrohrade v Ruskej federácii. V rámci svojej vedecko-výskumnej činnosti sa zameriava najmä na problematiku finančného práva EÚ so zameraním na jej rozpočet a na daňové právo

procesné. Participoval na viacerých vedeckých grantových projektoch.

Kontakt: [adrian.popovic@student.upjs.sk](mailto:adrian.popovic@student.upjs.sk).

## AUTHORS' AFFILIATION

---

Prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc. has been working at the Faculty of Law of UPJŠ in Košice for more than 43 years. In the academic community, he is recognized as the founder of the so-called "Košice School of Tax Law". In then Czechoslovakia, he is the first person to promote the idea that the tax law has the independent status in the legal order, which he justified in several publications. He founded the Department of Financial and Tax Law and became the Head of this Department in 2001. He has held this position to date. Later, the Department was renamed to "the Department of Financial Law, Tax Law and Economics". The President of the Slovak Republic appointed him professor in 2001. Professor Vladimír Babčák is respected scientific authority, as evidenced, among other things, by his considerable publishing activity, especially in the field of tax law. He is the author of 7 scientific monographs published in domestic publishing houses, 1 study of the characteristics of a scientific monograph published abroad and several chapters in 4 published monographs. He is also the author of 12 academic books in the field of financial law and tax law, moreover he authored more than 100 scientific studies published in domestic and foreign journals and collections. His publications have 454 citations at home and abroad. At UPJŠ in Košice and at the Faculty of Law of UPJŠ in Košice, he has held several offices, and it is enough to mention that he held the post of Rector of the UPJŠ in Košice from 2003 to 2007.

Contact at: [vladimir.babcak@upjs.sk](mailto:vladimir.babcak@upjs.sk).

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 an associate professor, 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](mailto:maria.bujnakova@upjs.sk).

Doc. JUDr. Karin Čakoci, PhD., works as an associate professor at the Department of Financial Law, Tax Law and Economics at Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice. She successfully defended her thesis on "Legal aspects of the customs law procedure". She participates in several research projects, as well as the principal investigator of VEGA project. In her research, she deals primarily with customs duties.

Contact at: [karin.cakoci@upjs.sk](mailto:karin.cakoci@upjs.sk).

Doc. JUDr. Simona Ferenčíková, PhD., works as an associate professor at the Department of Criminal at Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice. She successfully defended her thesis on "Criminological aspects of crimes against life and healthy". She is an author/co-author of monographs, university textbooks and a large number of scientific articles and studies. She has actively participated in scientific projects. In her scientific work she mainly deals with Criminal Substantive Law, particularly the issue of protective measures.

Contact at: [simona.ferencikova@upjs.sk](mailto:simona.ferencikova@upjs.sk).

Doc. JUDr. Regina Hučková, PhD. is an associate professor of the Department of Commercial Law and Business Law of the Faculty of Law. She is the author of the monograph regarding arbitration and multitude of other scientific articles regarding the issue of non-judicial resolution of disputes and electronic commerce. She participated on many foreign research studies (in the International Institute for the Unification of Private Law seated in Rome, the International Court of Arbitration established by the International Chamber of Commerce in Paris, in various European university workplaces in Austria, Slovenia, Croatia, Russian Federation, Poland and Hungary). She acts as an arbitrator of the Arbitration Court established by the Slovak Chamber of Commerce in Bratislava and as a member of the Board of Supervisors of the Institute of State and Law of the Czech Academy of Sciences.

Contact at: [regina.huckova@upjs.sk](mailto:regina.huckova@upjs.sk).

Doc. JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD., works as an associate professor at the Department of Financial Law, Tax Law and Economy 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](mailto:miroslav.strkolec@upjs.sk).

JUDr. František Bonk, PhD. holds the position of research associate at Department of financial law, tax law and economy at Faculty of law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice. In 2017, he obtained his PhD. degree by defending the dissertation on the topic: The principle of abuse of tax law in the European Union: Judicial and statutory GAARs in the selected EU member states. He is currently involved in three research projects where he deals primarily with the issue of implementation of measures in combat against tax evasions and tax avoidance practices into Slovak tax system. He has been previously visiting researcher at Institute for Austrian and International Tax Law in Vienna, at Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance in Munich, as well as at IBFD in Amsterdam.

Contact email: [frantisek.bonk@upjs.sk](mailto:frantisek.bonk@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](mailto:karolina.cervena@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 scientific publications. Main focus of her activities concerns scientific research in the field of tax administration and direct taxes (also by participating in grant projects APVV, VEGA, VVGS). She is a member of International Property Tax Institute (IPTI), Toronto representing Slovak Republic and Information and Organization Center for the Research on the Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe in Bialystok.

Contact at: [anna.romanova@upjs.sk](mailto:anna.romanova@upjs.sk).

JUDr. Jozef Sábó, PhD. holds the position of researcher at the Department of Financial Law, Tax Law and Economics 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 direct and indirect taxation.

Contact at: [jozef.sabo@upjs.sk](mailto:jozef.sabo@upjs.sk).

JUDr. Adrián Popovič works as an internal PhD. student at the Department of Financial Law, Tax Law and Economics of the Law Faculty of UPJŠ in Košice. In the last quarter of 2016 during his post-graduate studies he took part on the research stay at the Faculty of Law at the State University in Saint Petersburg in the Russian Federation. He focuses mainly on the issue of EU financial law (its budget) and on procedural tax law. He has participated in several scientific grant projects.

Contact at: [adrian.popovic@student.upjs.sk](mailto:adrian.popovic@student.upjs.sk).

Cite as: BABČÁK, V. et al. *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. UPJS, Košice, 2018, 455 p.

Authors: prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.  
prof. h. c. assoc. prof. JUDr. Mária Bujňáková, CSc.  
assoc. prof. JUDr. Karin Čakoci, PhD.  
assoc. prof. JUDr. Simona Ferenčíková, PhD.  
assoc. prof. JUDr. Regina Hučková, PhD.  
assoc. prof. JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.  
JUDr. František Bonk, PhD.  
Ing. Karolína Červená, PhD.  
JUDr. Adrián Popovič, PhD.  
JUDr. Anna Románová, PhD.  
JUDr. Jozef Sábo, PhD.

Scientific editor: prof. JUDr. Ján Husár, CSc.

Reviewers: prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.  
assoc. prof. JUDr. Soňa Kubincová, PhD.  
assoc. prof. JUDr. Martin Vernarský, PhD.

© Pavol Jozef Šafárik University in Košice, 2018

This scientific monograph represents the outcome of implementation of the project VEGA No. 1/0375/15 „*Tax evasions and tax frauds and legal possibilities of their prevention (by institutes of tax law, commercial law and criminal law)* and partial outcome of implementation of project APVV č. 16-0160.





---

**DAŇOVÉ ÚNIKY A DAŇOVÉ PODVODY A PRÁVNE  
MOŽNOSTI ICH PREDCHÁDZANIA**

*(inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*

---

Vladimír Babčák a kolektív

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Vydavateľstvo ŠafárikPress

Rok vydania: 2018

Náklad: 250 kusov

Rozsah strán: 472

Rozsah: 25,6 AH

Vydanie: prvé

Tlač: EQUILIBRIA, s.r.o.

Účelová publikácia, nepredajná.

ISBN 978-80-8152-661-9

# DAŇOVÉ ÚNIKY A DAŇOVÉ PODVODY A PRÁVNE MOŽNOSTI ICH PREDCHÁDZANIA

(inštitútmi daňového,  
obchodného a trestného práva)

ISBN 978-80-8152-661-9



9 788081 526619