

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA
V KOŠICIACH

**INTERPRETÁCIA NORIEM
DAŇOVÉHO PRÁVA
ORGÁNMI VEREJNEJ SPRÁVY
A SÚDNEJ MOCI**

MIROSLAV ŠTRKOLEC

a kolektív

Košice 2011

Vzor citácie: ŠTRKOLEC, M. a kol. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. 204 s. ISBN 978-80-7097-897-9.

© 2011

JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD. (kap. 2. 1.; 4.)

JUDr. Anna Kicová (kap. 1.; 2. 2.; 3.)

JUDr. Michal Karabinoš (kap. 2. 3.; 2. 4.)

JUDr. Mgr. Michal Kočiš (kap. 5.)

JUDr. Martina Chmurová (kap. 6.)

Ing. Tomáš Bačo, PhD. (kap. 6.)

Recenzenti:

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

JUDr. Peter Molitoris, PhD.

Táto monografia vznikla ako výstup z riešenia grantovej úlohy projektu VVGS č. 10/10-11 „Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci“.

© Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

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

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

ISBN 978-80-7097-897-9

OBSAH

| | |
|---------------------------------------|----------|
| ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK..... | 7 |
|---------------------------------------|----------|

| | |
|-----------------------|----------|
| PREDHOVOR..... | 9 |
|-----------------------|----------|

| | |
|--|-----------|
| 1. VŠEOBECNE O INTERPRETÁCII DAŇOVO- PRÁVNÝCH NORIEM..... | 11 |
|--|-----------|

| | |
|---|----|
| 1. 1. Podstata, účel a význam interpretácie | 12 |
| 1. 2. Metódy interpretácie | 14 |

| | |
|---|-----------|
| 2. INTERPRETÁCIA NORIEM DAŇOVÉHO PRÁVA REALIZOVANÁ ORGÁNMI DAŇOVEJ SPRÁVY..... | 21 |
|---|-----------|

| | |
|--|----|
| 2. 1. Všeobecne záväzné podzákonné právne predpisy..... | 22 |
| 2. 1. 1. <i>Právne východiská, historické súvislosti a cieľ interpretácie</i> | 22 |
| 2. 1. 2. <i>Právna forma</i> | 24 |
| 2. 1. 3. <i>Sféry uplatňovania interpretácie podzákonnými aktmi</i> | 25 |
| 2. 2. Interné normatívne akty..... | 28 |
| 2. 2. 1. <i>Všeobecne o interných aktoch</i> | 29 |
| 2. 2. 2. <i>Orgány daňovej správy oprávnené vydávať interné akty</i> | 32 |
| 2. 2. 3. <i>Interné akty v daňovej oblasti</i> | 33 |
| 2. 2. 4. <i>Aplikačné problémy interných aktov</i> | 35 |
| 2. 2. 5. <i>Záväznosť a dodržiavanie interných aktov</i> | 38 |
| 2. 2. 6. <i>Závery</i> | 43 |
| 2. 3. Individuálne právne akty ako akty aplikácie práva..... | 43 |
| 2. 3. 1. <i>Aplikácia práva a akty aplikácie práva</i> | 44 |
| 2. 3. 2. <i>Individuálne právne akty v daňovej oblasti</i> | 47 |
| 2. 3. 3. <i>Nedostatky pri vydávaní individuálnych právnych aktov</i> | 61 |
| 2. 4. Interpretácia daňovo-právnych noriem v rámci plnenia informačných povinností daňovými orgánmi | 64 |

3. INTERPRETÁCIA NORIEM DAŇOVÉHO PRÁVA VŠEOBECNÝMI SÚDMI 71

| | |
|---|----|
| 3. 1. Úloha a význam správneho súdnictva | 72 |
| 3. 2. Rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov..... | 74 |
| 3. 3. Konanie proti nečinnosti orgánu verejnej správy | 77 |
| 3. 4. Konanie o súlade všeobecne záväzného nariadenia obce a vyššieho územného celku | 82 |
| 3. 5. Interpretáčne pôsobenie všeobecných súdov v daňovej oblasti..... | 83 |
| 3. 6. Záväznosť a precedenčný význam rozhodnutí v správnom súdnictve | 90 |

4. INTERPRETÁCIA NORIEM DAŇOVÉHO PRÁVA ÚSTAVNÝM SÚDOM SLOVENSKEJ REPUBLIKY 95

| | |
|---|-----|
| 4. 1. Ústavný súd SR ako ochranca a garant ústavnosti..... | 95 |
| 4. 2. Abstraktná kontrola ústavnosti..... | 97 |
| 4. 3. Konkrétna kontrola ústavnosti | 102 |
| 4. 3. 1. <i>Subsidiarita ústavného súdu a právomoc správnych súdov.....</i> | 105 |
| 4. 3. 2. <i>Interpretácia daňových noriem ústavným súdom v konkrétnych prípadoch</i> | 107 |
| 4. 3. 3. <i>Stručné zhodnotenie rozhodovacej činnosti ústavného súdu vo veciach individuálnych sťažností.....</i> | 119 |

5. INTERPRETÁCIA NORIEM DAŇOVÉHO PRÁVA SÚDNYM DVOROM EURÓPSKEJ ÚNIE..... 123

| | |
|---|-----|
| 5. 1. Daňové právo v Európskej únii..... | 125 |
| 5. 2. Súdny dvor Európskej Únie a daňové právo | 133 |
| 5. 3. Priame dane..... | 140 |
| 5. 3. 1. <i>Zákaz diskriminácie.....</i> | 140 |
| 5. 3. 2. <i>Transferové oceňovanie.....</i> | 145 |
| 5. 3. 3. <i>Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.....</i> | 149 |
| 5. 4. Nepriame dane..... | 155 |

| | |
|---|-----|
| 5. 4. 1. Dodanie tovaru a dodanie služby..... | 155 |
| 5. 4. 2. Základ dane pri DPH..... | 158 |
| 5. 5. Zhrnutie..... | 161 |

6. INTERPRETÁCIA PROTIPRÁVNOSTI KONANIA NA ÚSEKU DANÍ REALIZOVANÁ DAŇOVÝMI ORGÁNMI A ORGÁNMI ČINNÝMI V TRESTNOM KONANÍ, RESP. SÚDMI 163

| | |
|---|-----|
| 6. 1. Vzájomný vzťah medzi daňovým a trestným právom..... | 166 |
| 6. 2. Špecifické vlastnosti trestno-právnej úpravy daňových trestných činov | 169 |
| 6. 3. Všeobecná charakteristika vybraných daní a niektorých daňových pojmov pre účely trestného konania | 170 |
| 6. 3. 1. Charakteristika dane z príjmov a výklad vybraných pojmov. | 171 |
| 6. 3. 2. Charakteristika dane z pridanej hodnoty a výklad vybraných pojmov | 173 |
| 6. 3. 3. Výklad ostatných daňových pojmov | 176 |
| 6. 4. Posudzovanie protiprávnosti v daňovom a trestnom konaní | 178 |
| 6. 5. Vывodzovanie zodpovednosti a uplatnenie sankcií..... | 180 |
| 6. 6. Odlišný subjekt v rámci daňového a trestného konania | 182 |
| 6. 7. Odlišný nositeľ dôkazného bremena | 184 |
| 6. 8. Odlišnosť posudzovania protiprávnosti v konkrétnych prípadoch | 185 |
| 6. 9. Odlišné vnímanie škody pri daňových trestných činoch ... | 187 |
| 6. 10. Závery | 191 |

LITERATÚRA..... 193

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK

| | |
|-----------------------------------|---|
| colné riaditeľstvo | Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky |
| daňové riaditeľstvo | Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky |
| daňový poriadok | zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov |
| dohovor | Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd |
| DPH | daň z pridanej hodnoty |
| EÚ | Európska únia |
| IPA | individuálny právny akt |
| ministerstvo | Ministerstvo financií Slovenskej republiky |
| ministerstvo životného prostredia | Ministerstvo životného prostredia Slovenskej republiky |
| NR SR | Národná rada Slovenskej republiky |
| NS SR | Najvyšší súd Slovenskej republiky |
| NSS ČR | Nejvyšší správní soud České republiky |
| ObZ | zákon č. 513/1991 Zb., Obchodný zákonník |
| OČTK | orgány činné v trestnom konaní |
| OECD | Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj |
| OSP | zákon č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok |
| SD EÚ | Súdny dvor Európskej únie |
| TZ | zákon č. 300/2005 Z. z., Trestný zákon |
| ÚS ČR | Ústavní soud České republiky |
| ÚS SR | Ústavný súd Slovenskej republiky |
| ústava | zákon č. 460/1992 Zb., Ústava Slovenskej republiky |
| VÚC | vyšší územný celok |
| VZN | všeobecne záväzné nariadenie |
| zákon o daňových orgánoch | zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon |

| | |
|---------------------------------|--|
| | č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly |
| zákon o miestnych daniach | zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a o 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 |
| ZFEÚ | Zmluva o fungovaní Európskej únie |

PREDHOVOR

Odbornej verejnosti predkladáme monografiu pod názvom „Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci“, ktorá je výsledkom riešenia grantového projektu VVGS Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.

Monografia vznikla ako záverečný výstup z riešenia uvedeného projektu a prispeli do nej mladí vysokoškolskí učitelia a doktorandi Právnickej fakulty Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.

Zámerom autorského kolektívu bolo predložiť odbornej verejnosti monotematicky zamerané literárne dielo, zaoberajúce sa interpretáciou noriem daňového práva hmotného a procesného tak v rámci rôznych foriem činnosti príslušných orgánov daňovej správy, ako aj v rámci rozhodovacej činnosti súdnych orgánov.

Monografia vychádza zo všeobecných teoreticko-právnych východísk výkladu práva, analyzuje interpretáciu daňovo-právnych noriem v rámci normotvorby (všeobecne záväzné podzákonné právne predpisy a interné inštrukcie) a v rámci rozhodovacej činnosti daňových orgánov. Podstatná časť je venovaná súdnym zásahom do rozhodovacej činnosti orgánov daňovej správy tak vo sfére správneho súdnictva, ako aj ústavného súdnictva Slovenskej republiky a Českej republiky. V záujme komplexného pohľadu autorský kolektív neopomenul ani daňovú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a osobitný pohľad na interpretáciu noriem daňového práva v rozhodovacej činnosti orgánov činných v trestnom konaní.

Za autorský kolektív verím, že monografia naplnila ciele, ktoré si riešitelia rovnomenného projektu vytýčili, a že sa u čitateľov stretne s priaznivým ohlasom.

Košice, august 2011

za autorský kolektív

JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.

1.

VŠEOBECNE O INTERPRETÁCII DAŇOVO-PRÁVNÝCH NORIEM

BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, Bratislava : EPOS, 2010.; BABČÁK, V. *K problematike princípov a zásad daňového konania*. In *Acta oeconomica cassoviensia*, No. 5, Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach, 2001.; BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, 2004.; BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva*. In *Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku : zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie* : Danišovce, 23. apríl 2004. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2004.; DORKOVÁ, M. *Historický výklad a jeho limity*. In *Dny práva - 2010 - Days of Law* : sborník príspevků : 4.ročník mezinárodní konference : [10.- 11. november 2010], Brno. Brno : Masarykova univerzita, 2010.; GERLOCH, A. *Teorie práva*. 1. Vydání, Dobrá voda : Aleš Čeněk, 2000.; GERLOCH, A., MARŠÁLEK, P. *Problémy interpretace a argumentace v soudobé právní teorii a právní praxi*. Eurolex Bohemia, 2003. KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha : C. H. Beck, 1995.; HANUŠ, L. *Ke smyslu a účelu práva z pohledu interpretace právních předpisů.argumentaci teleologickým výkladem (vázanosti soudce zákonem)*. *Právní obzor*, roč. 92, 2009, č. 2.; MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009.; MIKESSELL, J. *Tax administration: The link between the tax law and tax collections*. In THOMPSON, F., GREEN, M.T. (edit) *Handbook of public finance (Public administration and public policy)*. 1st ed. CRC Press, 1998.; MORSE, G., WILLIAMS, D.D. *Davies: Principles of Tax Law*. 5th Revised edition. London : Thompson Sweet & Maxwell, 2004.; MRKÝVKA, P. a kolektiv autorů. *Finanční právo a finanční správa 2. díl, 1. Vydání*. Brno : Masarykova univerzita, 2004.; THURONYI, V. *Tax Law design and*

1. 1. Podstata, účel a význam interpretácie

Správne pochopenie zmyslu právnej normy je základom jej správnej aplikácie. Interpretáciou rozumieme vo všeobecnosti „objasnenie zmyslu a obsahu platných právnych noriem, vyjadrených v normatívnych právnych aktoch, za účelom ich správneho pochopenia a používania“¹. „Výklad právneho predpisu možno chápať aj ako logický postup smerujúci k poznaniu skutočnej vôle zákonodarcu.“²

Práve v daňovej oblasti sú na interpretáciu daňovo-právnych noriem, hlavne na jej jednoduchosť, kladené zvýšené požiadavky z dôvodu tzv. autoaplikácie³ daňového práva adresátmi daňovo-právnych noriem. Toto je hlavným dôvodom prečo sa od daňovo-právnych noriem vyžaduje ich jasnosť, jednoznačnosť a jednoduchosť. Keďže od daňových subjektov sa vyžaduje takéto samoaplikovanie, je nevyhnutné aby rozumeli tomu, čo sa od nich očakáva⁴ (čo je však vo väčšine prípadov len zriedkavo naplnené⁵). Adresátom daňovo-právnych noriem však zákonodarca ich neľahkú úlohu interpretovať normy daňového nie vždy uľahčuje. Ako

¹ BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 127.

² KNAPP, V. *Teorie práva*, s. 168 – 169.

³ MRKÝVKA, P. a kolektív autorů. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*, s. 40.

⁴ MIKESELL, J. *Tax administration: The link between the tax law and tax collections*, s. 180.

⁵ Nie vždy je to však vina nekvalitného zákonodarstva, vzhľadom na rozsah a rôznorodosť pravidiel, ktoré musí daňovo-právna norma pokrývať, je to niekedy skôr skutočnosť, ktorej sa nedá vyhnúť.

GORDON, L.K. *Law of tax administration and procedure*. In THURONYI, V. *Tax law design a drafting*, s. 96.

uvádza M. Bujňáková, jedným zo závažných nedostatkov nášho daňového systému je, že práve pri tvorbe daňových predpisov nie sú rešpektované základné zákonitosti, ktoré si zložitost' daňového práva vyžaduje.⁶ Ako ďalej uvádza, tieto právne predpisy by mali vykazovať isté základné znaky, a to: jednoduchosť v zmysle prehľadnosti, stabilita, právna istota, efektívnosť, záväznosť.⁷ Obdobne podľa V. Thuronyiho sú základnými požiadavkami navrhovaného predpisu zrozumiteľnosť, usporiadanosť (tak vnútorná ako aj previazanosť s inými predpismi), efektívnosť a ucelenosť (konzistentnosť).⁸ Zákon má byť precízny, no nie komplikovaný.⁹ Objektívna schopnosť daňového subjektu správne interpretovať daňovú normu teda v prvom rade závisí od samotnej kvality normotvorby.

Osobitne významná je existencia princípov a zásad, predovšetkým tých, ktoré sú zakotvené procesným kódexom daňového práva a ovládajú postup daňových orgánov i daňových subjektov, ale aj tých, ktoré vo všeobecnosti ovládajú zdaňovanie a daňové právo ako také¹⁰. Slúžia totiž ako dôležité interpretačné

⁶ BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva*, s. 48.

⁷ Tamtiež, s. 48.

⁸ „Efektívnosť daňovej normy je vyššia, pokiaľ je jej znenie zmysluplné, zrozumiteľné, dobre vymyslené a dobre usporiadané.“ A zároveň dodáva, že „pochybenia pri príprave zákonov vedú k neskorším problémom pri implementovaní nového zákona, ktorým sa dalo predísť.“

THURONYI, V. *Tax Law design and drafting. Vol. I.*, s. 72.

⁹ Tamtiež, s. 73.

¹⁰ Pozri napr. MORSE, G., WILLIAMS, D. D. *Davies – Principles of Tax Law. 5th Revised edition*, s. 5-9., BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 82 a nasl.

pravidlá, na ktoré musí aplikujúci orgán prihliadať a dodržiavať ich v každej fáze svojho konania, aplikovania práva.¹¹

Je však potrebné myslieť aj na to, že interpretácia má isté hranice, a že ani interpretáciou normy nemožno opravovať chyby zákona či zákonodarcu. Výklad teda nemôže ísť nad rámec zákona a ani vyplňať medzery či opravovať zle sformulované normy.

1. 2. Metódy interpretácie

Poznáme viacero interpretačných metód (okrem iných členení aj) v závislosti od subjektu, ktorý výklad podáva:

- **výklad autentický** – realizovaný orgánom, ktorý predmetnú právnu normu vydal. Tento je právne záväzný cez uplatňovanie legálnych definícií, ktoré sú obvyklým sprievodným javom daňovo-právnych noriem,
- **výklad legálny** – uskutočňovaný orgánom zmocneným k jeho podávaniu ústavou (teda hovoríme o právomoci ÚS SR podávať výklad ústavy alebo ústavného zákona, ak je vec sporná¹²), alebo zákonom (ministerstvo môže vydať opatrenia v zmysle § 103 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov „na zamedzenie nezrovnalostí vzniknutých z uplatňovania ustanovení daňového predpisu alebo na zamedzenie nezrovnalostí vzniknutých z uplatňovania daňových predpisov. Toto opatrenie uverejňuje ministerstvo

¹¹ „Pravidlá, podľa ktorých sú v daňovom konaní povinní postupovať správcovia daní, daňové subjekty a tretie osoby a ktoré majú podstatný vplyv na začatie a priebeh daňového konania a na rozhodnutie správcu dane. Sú to vedúce myšlienky, ktoré sú pre daňové konanie záväzné, určujúce a nezastupiteľné.“

BABČÁK, V. - *K problematike princípov a zásad daňového konania*, s. 13-14.

¹² Čl. 128 ods. 1 ústavy.

vo svojom publikačnom orgáne a vyhlasuje v zbierke zákonov uverejnením oznámenia ministerstva o jeho vydaní.“ Toto zjednocujúce pôsobenie má mimoriadny význam pre správne rozhodovanie o právach a povinnostiach daňových subjektov.)

- **výklad orgánu aplikujúceho právo** – dá sa označiť ako najčastejšie uplatňovaný v súvislosti s vydávaním aktov aplikácie práva (predovšetkým správcami dane). V tejto fáze má interpretácia pri aplikovaní jednotlivých zákonných ustanovení najširšie uplatnenie vzhľadom na početnosť aktov aplikácie práva vydávaných v individuálnych prípadoch,
- **výklad interný** – smerujúci od nadriadených orgánov k podriadeným, nachádza v daňovej oblasti mimoriadne široké uplatnenie. Jeho záväznosť s ohľadom na rôzne subjekty je podrobne špecifikovaná v príslušnej kapitole,
- **výklad realizovaný súdnymi orgánmi** – ide o výklad vyšších súdov, zameraný na zjednocovanie rozhodovacej praxe súdov, v našom prípade cez systém správneho súdnictva,
- **výklad doktrinálny** – je sprievodným javom každého právneho odvetvia, daňové právo nevynechajúc. Hoci mu chýba právny záväznosť, jeho skutočná autorita je často výrazne vysoká.

V konkrétnom prípade môže dôjsť k viacerým stupňom interpretácie, napr. vo veci, ohľadom ktorej zaujal postoj nadriadený orgán z titulu svojej pozície (napr. vykonávacím predpisom či internou inštrukciou), následne prvostupňový orgán pri rozhodovaní v individuálnom prípade, ktorý bude neskôr predmetom prieskumu, a teda aj interpretácie, v rámci správneho súdnictva. Možno teda

skonštatovať, že konečný výklad daňových noriem je v rukách súdnych orgánov.¹³

Pokiaľ ide o výklad daňovo-právnych noriem podľa metód výkladu, rozlišujeme:

- **gramatický výklad** – ide o primárnu metódu výkladu textu právnej normy. Jazykový výklad vychádza z výkladu textu normy na základe pravidiel jazyka, ktorý bol pri jej tvorbe použitý. Predmetom skúmania je dikcia (text) právneho predpisu, lebo tá je primárnou indíciou jeho zmyslu, t. j. stanovenia normy s určitým obsahom.¹⁴ Aj napriek prednosti pred inými výkladovými metódami, nie vždy je jazykový význam v kontexte konkrétnej situácie možný, o čom svedčí aj postoj ÚS SR¹⁵.

¹³ VANISTENDAEL, F. *Legal Framework for Taxation* In THURONYI, V. *Tax law design and drafting*. Vol. I., s. 34.

¹⁴ MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*, s. 89.

¹⁵ Pozri napr.:

Nález ÚS SR III. ÚS 341/07-38:

„V prípadoch nejasnosti alebo nezrozumiteľnosti znenia ustanovenia právneho predpisu (umožňujúceho napr. viac verzií interpretácie) alebo v prípade rozporu tohto znenia so zmyslom a účelom príslušného ustanovenia, o ktorého jednoznačnosti niet pochybnosti, možno uprednostniť výklad e ratione legis pred doslovným gramatickým (jazykovým) výkladom.

Viazanosť štátnych orgánov zákonom v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy totiž neznamená výlučnú a bezpodmienečnú nevyhnutnosť doslovného gramatického výkladu aplikovaných zákonných ustanovení. Ustanovenie čl. 2 ods. 2 ústavy nepredstavuje iba viazanosť štátnych orgánov textom, ale aj zmyslom a účelom zákona.“

Nález ÚS SR I. ÚS 243/07:

„17. Pri výklade právnych úkonov je nepísaným právnym pravidlom tiež predpoklad, podľa ktorého žiaden normotvorca nezamýšľa dať ním tvorenému aktu neurčité, absurdné alebo nerozumné, a tým vlastne aj neplatné (čo aj čiastočne) dôsledky. Ak výklad zmluvy vedie z pohľadu strán touto zmlouvou viazaných k absurdným výsledkom, treba sa im vyhnúť inou aplikáciou príslušných ustanovení. Súd by sa

- **systematický výklad** – V podmienkach daňového práva zohráva, tak ako v iných právnych odvetviach, mimoriadnu úlohu vzhľadom na systematiku daňových predpisov pravidelne obsahujúcich všeobecné a osobitné ustanovenia, či rozdelenie právnej úpravy procesných otázok tak do všeobecného procesno-právneho predpisu, ako aj do jednotlivých právnych predpisov upravujúcich dane tvoriace našu daňovú sústavu. Tento výklad však vychádza zo systematiky nie len konkrétneho predpisu ale celého zákonodarstva. Vždy totiž musíme mať na pamäti čl. 152 ods. 4 ústavy, v zmysle ktorého „výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.“¹⁶

preto mal pri výklade zmluov vyhnúť hlavne takému výkladu, ktorý je pochybný, hlavne s ohľadom na problematiku dôsledky, ku ktorým vedie.

18. Všeobecné súdy nemôžu rozhodovať na základe síce zdanlivo ľahko sa ponúkajúceho formalistického argumentu aj podľa doloženej judikatúry, v skutočnosti však argumentu, ktorý bol v zjavnom rozpore s obsahom spisu.“

Nález ÚS ČR Pl. ÚS 33/97:

„Mechanické ztotožnenie práva s právnými texty se stalo vítaným nástrojem totalitní manipulace. Učinilo zejména z justice poslušný a nemyslivý nástroj prosazování totalitní moci.

Dalším naprosto neudržiteľným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu.

Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e racione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevědomosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“

¹⁶ V tejto súvislosti však F. Melzer hovorí o tzv. **výklade podľa nadradeného práva**, kde rozoznáva výklad podľa práva vyššej právnej sily a výklad podľa nadradeného iného právneho poriadku, t. j. eurokonformný výklad a výklad podľa medzinárodného práva (čl. 1 ods. 2 ústavy).

Tamtiež, s. 172 a nasl.

- **historický výklad** – je „výkladová metóda, pri ktorej sa z okolností vydania právneho predpisu usudzuje jeho zmysel.“¹⁷ „K použitiu historického výkladu by malo dochádzať len výnimočne, najmä pri existencii medzier v práve, pri rozporoch, riešeníach zložitých prípadov a len vtedy, ak štandardné interpretačné metódy zlyhávajú.“¹⁸ Najdôležitejším prameňom tohto druhu výkladu sú dôvodové správy, avšak tie sú v podmienkach sústavne sa meniaceho daňového práva nie vždy použiteľné, nie vždy zodpovedajú schválenému textu právnej normy a často predstavujú len „prerозprávaný text normy bez jej zdôvodnenia či poskytnutia nejakého komentáru“¹⁹.
- **teleologický výklad** – t. j. výklad účelový, má zabezpečiť nájdanie účelu a zmyslu (cieľ, ratio legis) právnej normy.²⁰ V tomto smere je potrebné zmieniť sa i o tzv. teleologickej redukcii, pri ktorej sa na určitý skutkový stav neaplikuje ustanovenie zákona, hoci tento skutkový stav spadá do jadra pojmu tohto ustanovenia a to z dôvodu, že jazykovo nesporný význam ustanovenia obsahuje viac, než by zodpovedalo jeho teleológii (zmyslu a účelu).²¹ Teda ide o prípad, keď by bol doslovný výklad absurdný.^{22,23}

¹⁷ WEINBERGER, O. *Logika. Učebnice pro právníky*, s. 208. In GERLOCH, A., MARŠÁLEK, P. *Problémy interpretace a argumentace v soudobé právní teorii a právní praxi*, s. 121.

¹⁸ DORKOVÁ, M. *Historický výklad a jeho limity*, s. 2822.

¹⁹ Pozri Dôvodovú správu k zákonu č. 563/2009 Z. z. . o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov .

²⁰ HANUŠ, L. *Ke smyslu a účelu práva z pohledu interpretace právních předpisů:argumentaci teleologickým výkladem (vázanosti soudce zákonem)*, s. 97.

²¹ MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*, s. 248.

²² Tamtiež, s. 250.

- **logický výklad** – podľa F. Melzera by logický výklad nemal byť považovaný za samostatnú výkladovú metódu, nakoľko logické pravidlá sú pravidlami správneho myslenia a preto je nevyhnutné rešpektovať ich pri každom výklade,²⁴ čo má svoju logiku.

²³ Pozri taktiež problémy súvisiace s uplatňovaním usmernenia Ministerstva financií SR č. 5900/1999-73 k zákonu o dani z pridanej hodnoty rozoberané na s. 36 a nasl.

²⁴ MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*, s. 128.

2.

INTERPRETÁCIA NORIEM DAŇOVÉHO PRÁVA REALIZOVANÁ ORGÁNMI DAŇOVEJ SPRÁVY

AMATUCCI, A. *International Tax law*. Kluwer Law International, 2006.; BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010.; BABČÁK, V. *Daňové právo procesné*. Košice : ATOM computers, 2000.; BABČÁK, V. *Daňová správa a daňové konanie*. Bratislava : Eurounion, 1998.; BABČÁK, V. a kol. *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*. Košice : UPJŠ, 2010.; BABČÁK, V., ŠTRKOLEC, M. *Wykladnia i urzedowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Slowackiej*. In *Urzedowe Interpretacje Prawa Podatkowego w Polsce i w innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*: Bialystok, 2006.; BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. Praha : ASPI Publishing, 2004.; BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*. Košice : UPJŠ v Košiciach, 2004.; BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva*, 2004.; GAŠPAR, M. A kol. *Československé správne právo*, Obzor, Bratislava, 1973.; GERLOCH, A. *Teorie práva*. 1. Vydání, Dobrá voda : Aleš Čeněk, 2000.; KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha : C. H. Beck, 1995.; KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem. Komplexní pohled na problémy správy daní*. Olomouc : ANAG, 2007.; KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2010.; OTTOVÁ, E. *Teória práva*, 3. vydanie, Šamorín : Heuréka, 2010.; PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Colné právo*. Žilina : Knižné centrum, 2008.; STEPHAN, P.B. *Comparative Taxation Procedure and Tax Enforcement*. 2009.

2. 1. Všeobecne záväzné podzákonné právne predpisy

2. 1. 1. Právne východiská, historické súvislosti a cieľ interpretácie

Ústavné základy kreácie ako aj činnosti orgánov reprezentujúcich jednotlivé zložky štátnej (verejnej) moci sú zakotvené v ústave. V súlade s článkom 123 ústavy ministerstvá a iné orgány štátnej správy na základe zákonov a v ich medziach môžu vydávať všeobecne záväzné právne predpisy, ak sú na to splnomocnené zákonom. Tieto všeobecne záväzné právne predpisy sa vyhlasujú spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Od tohto ústavného článku sa teda odvíja oprávnenie ministerstva vydávať na základe zákona a v jeho medziach všeobecne záväzné právne predpisy, ktorých účelom je spravidla vykonanie, resp. spresnenie niektorých zákonných ustanovení. Obligatornou podmienkou pre realizáciu normotvornej činnosti ministerstva je však príslušné zákonné splnomocnenie, ktoré je spravidla vyjadrené v poslednej časti zákona nazývanej „Spoločné, splnomocňovacie a záverečné ustanovenia“.

Najvýznamnejšia reforma daňového systému v období nasledujúcom po spoločensko – ekonomických zmenách v roku 1989 prebehla v Slovenskej republike (resp. v Českej a Slovenskej federatívnej republike) v rokoch 1992 až 1993. V týchto rokoch došlo k prijatiu viacerých právnych predpisov, ktoré po kvalitatívnej stránke v rozhodujúcej miere modifikovali dovedajšiu daňovú legislatívu. V rámci daňového práva došlo k takým zásadným zmenám v právnej úprave, že vlastne neostal v platnosti žiaden právny predpis pochádzajúci z obdobia pred rokom 1989. Toto konštatovanie sa týka tak hmotnej zložky daňového práva ako aj jeho procesnej podstaty. Daňové právo sa stalo najdynamickejšie sa

rozvíjajúcou časťou slovenského právneho poriadku²⁵. V tejto súvislosti však možno rovnako tak poznamenať, že zrejme aj najnestabilnejšou.

Už v prvých rokoch účinnosti porevolučných zákonov regulujúcich práva a povinnosti daňových subjektov (aj správcov dane) pristúpilo ministerstvo k realizácii svojich normotvorných právomocí. Samotné zákony totiž už v tom čase predpokladali takýto postup. Príkladmo možno uviesť vykonávaciu vyhlášku ministerstva k zákonu o dani z nehnuteľností²⁶ alebo vyhlášku ministerstva o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou²⁷.

Cieľ interpretácie predpisov daňového práva zo strany ministerstva možno vnímať vo viacerých rovinách. V nasledujúcich riadkoch rozdelíme všeobecné interpretácie z hľadiska cieľov, ktoré podľa nášho názoru čo najcharakteristickejšie vyjadrujú ich zámer a podstatu. Takto možno rozlišovať:

- **vykonávacie.** Vykonávacie predpisy sú ministerstvom vydávané za účelom vykonania jednotlivých zákonných ustanovení daňového práva;
- **pojmoslovné (výkladové, resp. sémantické).** Ich základným cieľom je zakotviť a bližšie objasniť legálne definície pojmov, obsiahnuté v zákonných ustanoveniach daňových predpisov;
- **určujúce.** Tieto majú za cieľ určovať spravidla často sa meniace číselné hodnoty, ktoré práve z dôvodu potreby ich

²⁵ BABČÁK, V. *Daňové právo procesné*, s. 15.

²⁶ Vyhláška Ministerstva financií č. 58/1993 Z.z., ktorou sa vykonáva zákon Slovenskej národnej rady č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľností.

²⁷ Vyhláška Ministerstva financií č. 55/1994 Z.z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou.

častej modifikácie nie sú zakotvené v zákonnej forme, prípadne matematické vzorce a

- ***nabradzujúce zákon.*** Ide o formy daňového práva, ktoré podzákonnou formou upravujú otázky, ktoré z dôvodu ich závažnosti by mali byť upravené formou zákona. Tieto formy výkladu daňového práva sú podľa nášho názoru jednoznačne neprípustné, nakoľko právnym predpisom nižšej právnej sily nie je možné nahrádzať, meniť či dopĺňať právnu úpravu obsiahnutú v právnom predpise vyššej právnej sily.

2. 1. 2. Právna forma

Vyhlášky, výnosy a opatrenia ministerstiev ako aj ostatných ústredných orgánov štátnej správy Slovenskej republiky, sa vyhlasujú uverejnením v Zbierke zákonov Slovenskej republiky. Ich zverejnením sa totiž zabezpečuje, aby sa tieto stali známe každému koho sa týkajú. V slovenskom právnom poriadku rovnako ako aj v iných platí všeobecná právna zásada, ktorú rímski právnici vyjadrili slovami „Ignorantia iuris non excusat“. Neznalosť práva neospravedlňuje, čo ináč povedané znamená, že nikto sa nemôže zbaviť zodpovednosti za porušenie práva s tým že nepoznal právo. O všetkom, čo bolo uverejnené v Zbierke zákonov pritom platí nevyvrátiteľná domnienka, že dňom uverejnenia sa stalo známym každému, koho sa to týka²⁸. Okamihom uverejnenia v Zbierke zákonov sa táto nevyvrátiteľná domnienka vzťahuje aj na vykonávacie predpisy vydávané ministerstvom.

V súlade s tým čo už bolo uvedené, všeobecné interpretácie daňového práva realizované cez normotvornú právomoc ministerstva majú formu vyhlášok, výnosov a opatrení. Tieto majú

²⁸ § 2 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky.

povahu všeobecne záväzných právnych predpisov uverejňovaných v Zbierke zákonov.

2. 1. 3. Sféry uplatňovania interpretácie podzákonými aktmi

V tejto subkapitole poukážeme na niektoré konkrétne všeobecne záväzné právne predpisy vydané ministerstvom podľa jednotlivých úsekov regulovaných daňovo-právnych vzťahov.

V oblasti zdaňovania príjmov (podnikateľov) mala osobitné postavenie Vyhláška Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 55/1994 Z. z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou, ktorá bola účinná až do jej zrušenia zákonom 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, ktorý nadobudol účinnosť v podstatnej časti (vrátane zrušovacieho ustanovenia) 1. marca 2009.

Táto vyhláška mala vykonávací charakter a ustanovovala rozsah, podmienky a ďalšie podrobnosti používania elektronických registračných pokladníc s tlačiarňou ako aj spôsob vedenia evidencie tržieb. Taktiež mala svoj interpretačný význam, keď uvádzala napríklad jednotlivé služby, pri ktorých poskytovaní daňový subjekt používa na účely evidencie tržieb elektronickú registračnú pokladnicu s tlačiarňou. Bolo možné v nej nájsť aj určujúce ustanovenia, keď upravovala povinné náležitosti pásky dennej a mesačnej uzávierky vytláčenej pokladnicou.

Predmetná vyhláška bola nahradená zákonom č. 289/2008 Z. z., ktorý precíznejšie upravil podmienky používania elektronickej

registračnej pokladnice na evidenciu tržieb na území Slovenskej republiky ako aj postavenie a činnosť servisnej organizácie súvisiace s používaním elektronickej registračnej pokladnice.

V oblasti účtovníctva, ktoré je úzko prepojené so sférou daňovo-právnych vzťahov (najmä v oblasti dane z príjmov) dochádza zo strany ministerstva zrejme k najfrekventovanejším interpretáciám. Podľa zákona o dani z príjmov²⁹ je vedené účtovníctvo východiskom pri zisťovaní základu dane. Správne zistenie základu dane je pritom rozhodujúce pre správny výpočet daňovej povinnosti konkrétneho daňového subjektu. Zákon o účtovníctve už vo svojich všeobecných ustanoveniach³⁰ zakotvil pomerné široké a rozsiahle splnomocnenie pre ministerstvo. Na základe tohto zákonného ustanovenia je ministerstvo oprávnené vydávať opatrenia, ktoré sa uverejňujú v Zbierke zákonov, a ktorými ustanoví podrobnosti o:

- rámcových účtovných osnovách pre jednotlivé skupiny účtovných jednotiek účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva,
- dni uskutočnenia účtovného prípadu,
- postupoch účtovania, usporiadaní a označovania položiek individuálnej účtovnej závierky a konsolidovanej účtovnej závierky vo verejnej správe a o obsahovom vymedzení týchto položiek,
- rozsahu údajov určených z účtovnej závierky na zverejnenie, termínoch, spôsoboch a mieste predkladania účtovnej závierky a výročnej správy,

²⁹ § 17 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.

³⁰ § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve.

- obsahovom vymedzení účtovných kníh v sústave jednoduchého účtovníctva a v sústave podvojného účtovníctva a tiež o účtovných zásadách a účtovných metódach určujúcich spôsoby oceňovania a ich použitia,
- o zásadách pre tvorbu a zúčtovanie opravných položiek,
- odpisovaní,
- zásadách pre tvorbu a použitie rezerv, zásadách pre členenie majetku a záväzkov, zásadách pre vytváranie analytických účtov a analytickej evidencie,
- metódach a postupoch konsolidácie vo verejnej správe a
- účtovných sústavách.

Tieto opatrenia ministerstva, ktoré majú najmä vykonávací a interpretačný význam sú všeobecne záväzné a účtovné jednotky sú povinné ich dodržiavať.

Významné normotvorné a interpretačné oprávnenia ministerstva však vyplývajú aj **procesného kódexu daňového práva**, čiže zo zákona o správe daní. V zmysle tohto zákona³¹ ministerstvo môže vydať opatrenia na zamedzenie nezrovnalostí vzniknutých z uplatňovania ustanovení daňového predpisu alebo na zamedzenie nezrovnalostí vzniknutých z uplatňovania daňových predpisov. Práve touto cestou je možné zo strany ministerstva zabezpečiť jednotnú aplikáciu konkrétnych hmotno-právnych ako aj procesných daňových noriem jednotlivými správcami dane. Toto opatrenie uverejňuje ministerstvo vo svojom publikačnom orgáne (Finančný spravodajca) a vyhlasuje v Zbierke zákonov uverejnením oznámenia ministerstva o jeho vydaní.

³¹ § 103 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.

Keďže zákon o správe daní bude zrušený s účinnosťou od 1. januára 2012 a nahradený daňovým poriadkom, obdobné splnomocňovacie ustanovenie zakotvil aj daňový poriadok. V zmysle jeho ustanovenia § 160 ods. 1 ministerstvo môže vydať opatrenie na zamedzenie nezrovnalostí vzniknutých z uplatňovania tohto zákona alebo osobitných predpisov, ktorými sú hmotnoprávne zákony, ktorými alebo na základe ktorých sa ukladajú jednotlivé dane. Toto opatrenie uverejňuje ministerstvo vo svojom publikačnom orgáne a vyhlasuje sa v Zbierke zákonov uverejnením oznámenia ministerstva o jeho vydaní.

Pokiaľ ide o vydávanie podzákonných právnych aktov v daňovej oblasti, najnovší vývoj nasvedčuje tomu, že to nemusí vždy patriť do pôsobnosti ministerstva. Na vykonanie novely zákona o dani z príjmov vykonanej zákonom č. 548/2010 Z. z. účinným od 1. januára 2011, ktorý zaviedol daň z emisných kvót, boli vydané podzákonné právne akty ministerstvom životného prostredia, čo je prejavom vecnej súvislosti predmetu zdanenia s pôsobnosťou tohto ministerstva.

Vyhláškou č. 177/2011 Z. z. ministerstvo životného prostredia stanovilo spôsob výpočtu a vykázania úspory emisií skleníkových plynov na účely výpočtu dane z emisných kvót a vyhláškou č. 178/2011 Z. z. spôsob vedenia a rozsah evidencie na účely dane z emisných kvót. Obidve vyhlášky majú vykonávací (prípadne určujúci) charakter.

2. 2. Interné normatívne akty

Popri výklade pri vydávaní podzákonných aktov normatívneho charakteru pôsobiacich *erga omnes* a majúciich postavenie prameňov

práva vyplývajúce z ich uverejňovania v Zbierke zákonov sa orgány daňovej správy stretávajú s povinnosťou interpretovať ustanovenia zákona aj v ďalších sférach svojej činnosti. Interpretáčnne oprávnenia či povinnosti nadriadených orgánov zodpovedných za jednotné uplatňovanie právnych predpisov podriadenými orgánmi, zahŕňajú aj vydávanie metodických pokynov a usmernení, ktoré majú charakter interných inštrukcií. Takéto oprávnenie vyplýva jednak zo zodpovednosti nadriadených orgánov za jednotné uplatňovanie osobitných právnych predpisov podriadenými orgánmi a jednak zo samotného zákona o správe daní a poplatkov, v zmysle ďalej uvádzaných skutočností.

2. 2. 1. Všeobecne o interných aktoch

Interné inštrukcie predstavujú skupinu aktov, ktorými nadriadený orgán riadi a usmerňuje činnosť podriadených orgánov.³² Označujú sa rôznymi termínmi, ako interné predpisy, interné inštrukcie, pokyny, vnútro - organizačné akty, akty riadenia a pod³³. Ide o akty, ktoré nie sú prameňmi práva, teda nemajú všeobecne záväzný charakter. Ich obsah zaväzuje podriadené orgány, ktorým sú určené a osoby vo vnútorných vzťahoch verejnej správy³⁴, ako aj podriadené štátne rozpočtové a príspevkové

³² To platí nie len v našom právnom poriadku, ale generálne. Blížšie pozri AMATUCCI, A. *International Tax law*, s. 100 a nasl.

³³ Obdobne „administrative provision“, „directive“ („Richtlinie“), „decree“ („Erlass“), „provision“ („Verfügung“), „guidance“.

Tamtiež, s. 100, STEPHAN, P.B. *Comparative Taxation Procedure and Tax Enforcement*, s. 11.

³⁴ Je vhodné poznamenať, že riadenie podriadených vo všeobecnosti samozrejme nie je problematikou len verejnej správy, ale je bežnou súčasťou aj súkromného sektora, napríklad vo forme štátutov.

OTTOVÁ, E. *Teória práva*. s. 198.

organizácie, či iné štátne organizácie.³⁵ Tretie osoby nimi nie sú a ani nemôžu byť viazané. Napriek tomu majú tieto interné akty nepriamy, faktický dosah aj na tretie osoby prostredníctvom rozhodovacej činnosti orgánov povinných podľa týchto interných aktov postupovať. V žiadnom prípade však nimi nie sú viazané súdy pri rozhodovacej činnosti a ani argumentácia účastníka konania odvolávajúca sa na výklad daný takýmto interným predpisom nemá nijaký právny základ, ktorý by súd mohol či mal brať do úvahy, pokiaľ nie je takýto výklad výslovne súladný so zákonom.

Ich forma ani spôsob vydávania nie sú upravené právnymi normami, preto ani nemusia nevyhnutne mať písomnú formu a stačí, že sú vhodným spôsobom oznámené tým, ktorých sa týkajú.³⁶ Takéto akty napríklad ministerstiev ako ústredných orgánov štátnej správy sú uverejňované v rezortných publikačných nástrojoch, napr. vestníkoch³⁷. Chýba im teda aj ďalší znak charakterizujúci pramene práva okrem záväznosti, a to štátom stanovená alebo uznaná forma. Aj keď niektoré z nich môžu byť sprístupnené verejnosti³⁸, najmä prostredníctvom internetových portálov, tretie osoby k nim nemusia mať vždy prístup. Na vydávanie takýchto aktov nie je potrebné osobitné splnomocnenie, to je dané už postavením týchto orgánov a vzťahmi ich nadriadenosti a podriadenosti.³⁹ Ich vydávanie je uskutočňovaním oprávnenia riadiť činnosť podriadených a ich

³⁵ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 78.

³⁶ Tamtiež, s. 79.

³⁷ OTTOVÁ, E. *Teória práva*. s. 198.

³⁸ „Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní...“

Rozsudok NSS ČR vo veci 8 Afs 3/2005 – 59 zo dňa 25. 10. 2006.

³⁹ AMATUCCI, A. *International Tax law*, s. 102, rovnako BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 79.

plnenie je zachovávaním právnej povinnosti riadiť sa pokynmi nadriadených, ktoré vyplývajú zo všeobecne záväzných, normatívnych právnych aktov, ktoré sú prameňmi práva.⁴⁰

Dôvod ich vydávania je buď konkretizácia oprávnení a povinností, vyplývajúcich zo všeobecne záväzných normatívnych právnych aktov, interpretácia nesprávne chápaných (či už vopred alebo následne na základe získanej praxe) ustanovení právnych noriem, či poskytnutie riešenia spornej situácie v konkrétnych, individuálnych prípadoch.⁴¹ Na základe toho ich možno aj rozdeliť do dvoch skupín v závislosti od rozsahu ich pôsobnosti. Normatívne interné inštrukcie sa vzťahujú na viaceré prípady rovnakého druhu ale neurčitého počtu. Opakom sú inštrukcie individuálneho charakteru vzťahujúce sa na konkrétny prípad, zväčša v prípade riešenia konkrétneho, individuálneho problému.⁴² „Nesmú byť v rozpore s právnymi predpismi po stránke obsahovej a štátne orgány a úradné osoby nesmú pri ich vydávaní prekročiť rozsah svojich oprávnení.“⁴³ Nemôžu teda obmedzovať subjektívne práva osôb vyplývajúce z právnych noriem.⁴⁴ Dôležité je

⁴⁰ Tamtiež, s. 102, Tamtiež, s. 79.

⁴¹ Vo všeobecnej rovine plnia v rámci rôznych právnych poriadkov rôzne účely od regulácie vnútornej organizácie sústavy orgánov („*organisational administrative provisions*“, „*organisatorische Verwaltungsvorschriften*“), interpretácie právnych noriem („*interpreting administrative provisions*“, „*norminterpretierende Verwaltungsvorschriften*“), usmernenia pri uplatňovaní voľnej úvahy („*ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften*“), konkretizovania právnej úpravy („*law-concretising administrative provisions*“, „*normkonkretisierende Verwaltungsvorschriften*“) či zjednodušenia výberu daní („*simplifying administrative provisions*“, „*Vereinfachungsvorschriften*“).

AMATUCCI, A. *International Tax law*, s. 101.

⁴² Na základe toho sa potom zvyknú označovať ako verejné a súkromné.

STEPHAN, P.B. *Comparative Taxation Procedure and Tax Enforcement*, s. 11

⁴³ BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 66.

⁴⁴ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 80.

poznamenat' aj, že sa z týchto dôvodov nevyznačujú prezumpciou správnosti.⁴⁵

2. 2. 2. Orgány daňovej správy oprávnené vydávať interné akty

Postavenie nadriadených orgánov v zmysle platnej legislatívy (zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly) majú:

- ministerstvo,
- daňové riaditeľstvo a
- colné riaditeľstvo.

Tieto tri orgány⁴⁶ predstavujú subjekty oprávnené vydávať akty charakteru interných inštrukcií. Podľa § 103 ods. 9 zákona o správe daní a poplatkov je ministerstvo⁴⁷ oprávnené vydávať metodické usmernenia na zabezpečenie jednotnej aplikácie citovaného zákona a osobitných zákonov, ktoré publikuje vo svojom publikačnom orgáne, a ktoré sú pre orgány vykonávajúce správu daní záväzné. Zároveň sa tu výslovne ustanovuje, že tým nie je dotknuté právo

⁴⁵ Tamtiež, s. 80.

⁴⁶ Ku dňu spracovania tejto monografie došlo k schváleniu zmeny v sústave týchto orgánov, ktorá spočíva v zlúčení daňového riaditeľstva a colného riaditeľstva do nového orgánu - Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky. Zmena uskutočnená zákonom o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva má nadobudnúť účinnosť 1.1.2012, avšak vzhľadom na skutočnosť, že zákon zatiaľ nebol publikovaný v Zbierke zákonov SR, uvádzame túto skutočnosť len v rámci poznámky pod čiarou.

⁴⁷ Podrobnejšie k úlohe ministerstva najmä pri podávaní výkladu v individuálnych veciach pozri BABČÁK, V., ŠTRKOLEC, M. *Wykladnia i urzedowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Slowackiej*, s. 142-167.

daňového subjektu domáhať sa ochrany svojich práv súdnou cestou. V zmysle § 3 ods. 5 písm. a) zákona o daňových orgánoch v platnom znení daňové riaditeľstvo zodpovedá za jednotné uplatňovanie osobitných (t. j. daňových) predpisov daňovými orgánmi a navrhuje ich zmeny. Colné riaditeľstvo v zmysle § 8 ods. 3 písm. q) zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve zodpovedá za jednotné uplatňovanie osobitných predpisov colnou správou a dáva podnety na ich zmenu⁴⁸.

2. 2. 3. Interné akty v daňovej oblasti

Tieto akty nesú rôzne označenia. V prípade aktov vydávaných daňovými orgánmi ide o „metodické pokyny“, „pokyny“, „informácie“ či „nariadenia generálneho riaditeľa“. Dôvodom na vydávanie týchto aktov je teda zabezpečenie jednotného uplatňovania právnych noriem prostredníctvom jednotného výkladu neurčitých či nejednoznačných pojmov, prípadne vysvetlenie situácií, ktoré v praxi spôsobujú problémy v dôsledku prípustnosti ich rôznej interpretácie. Najčastejšie sa prijímajú v súvislosti s novelizáciami právnych predpisov, kedy sa objavujú nové zákonné ustanovenia obnášajúce aj nové situácie a tým nové problémy ich praktického uplatňovania. Sú prijímané buď vopred, s cieľom predísť eventuálnym rozporom v ich uplatňovaní, alebo následne ako reakcie na v praxi sa vyskytujúci problém. Časté sú aj odpovede na konkrétne žiadosti fyzických a právnických osôb o zaujatie stanoviska v prípade, že riešenie ich individuálneho prípadu je nejasné a tieto subjekty majú záujem na správnom posúdení svojej situácie. Obdobne však v konkrétnych prípadoch dopytujú daňové riaditeľstvo i colné riaditeľstvo aj im podriadené orgány.

⁴⁸ Bližšie k problematike colných orgánov a ich postavenia pozri: PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Colné právo*, s. 76 – 82.

Akty takéhoto charakteru hrajú dôležitú úlohu pri správnej interpretácii noriem daňového práva zvlášť v tých prípadoch, keď faktický stav či spôsob aplikácie toho ktorého ustanovenia zákona prináša komplikácie, na ktoré jednotliví správcovia dane reagujú rôzne, a síce tak správne ako aj nesprávne. Ich prínos je o to väčší v momentoch prijímania nových právnych úprav či novelizácií, ktoré zakotvujú do právnych predpisov situácie doteraz v praxi sa nevyskytujúce, pri ktorých sa ešte nevytvorila istá aplikačná prax. V niektorých prípadoch predstavujú metodické usmernenia skôr sumarizovanie ustanovení zákona, ktoré sú v konkrétnom právnom predpise roztrúsené, v dôsledku čoho v praxi dochádza k opomínaniu niektorých zákonných ustanovení z dôvodu neuvedomenia si potreby ich vzájomnej a spoločnej aplikácie. K týmto aktom majú prístup aj potenciálne i skutočné daňové subjekty, nakoľko sú tieto dostupné na internetových portáloch daňovej správy v členení podľa orgánu, ktorý je ich autorom, podľa konkrétnej daňovej oblasti, ktorej sa týkajú a konečne podľa obdobia, v ktorom boli prijaté. Otázkou však je, aký zmysel má poznať ich obsah pre konkrétne daňové subjekty. Aj keď to záleží od konkrétnej situácie, zásadne možno konštatovať, že ide o interpretačnú pomôcku, ktorá má slúžiť ako usmernenie v situácii, ktorú daňový subjekt nevie vyriešiť na základe vlastnej interpretácie daňovo-právnej normy. Taktiež môže slúžiť ako ilustrácia očakávaného výsledku – rozhodnutia nadriadeného orgánu správcu dane v prípade podaného opravného prostriedku. Táto zásada však neplatí vždy, nakoľko existuje aj možnosť nesprávneho výkladu nadriadeným orgánom, a teda, ak obsah takéhoto aktu nie je súladný s obsahom textu zákona, nie len že pre daňový subjekt neslúži ako pomôcka, ale môže spôsobiť aj jeho pochybenie. Správca dane a jemu nadriadený orgán je totiž pri rozhodovaní v prvom rade

viazaný zákonom a v zmysle tohto princípu zákonnosti⁴⁹ nehrá výklad použitý v internom normatívnom akte žiadnu úlohu.

2. 2. 4. Aplikáčné problémy interných aktov

Individuálne daňovo-právne akty by vlastne mali byť jedinou formou, ktorou daňové orgány aplikujú normy daňového práva do života. Interné inštrukcie a pokyny smerujúce voči podriadeným orgánom a zaväzujúce len tieto podriadené orgány nie sú ani prameňmi práva ani aktmi aplikácie práva. Táto špecifická oblasť aj tak spôsobuje v praxi nemalé problémy. Možno ich vysvetliť na príklade. Daňové riaditeľstvo vydáva metodické pokyny za účelom usmernenia a vysvetlenia postupov v sporných či nejednoznačných otázkach upravených zákonom o správe daní a poplatkov či osobitnými daňovými zákonmi. Niekedy si však aj daňové riaditeľstvo môže určitú problematiku vyložiť nesprávne. A tu vyvstáva problém. Správca dane v konaní a rozhodovaní sa riadi predmetným metodickým pokynom, ktorý nie vždy musí byť správny, a tým de facto sám pri vydávaní rozhodnutí, ako aktov aplikácie práva, aplikuje konkrétne ustanovenie zákona nesprávne, a to len na základe metodického pokynu, ktorý ani nie je prameňom práva. Takéto chyby sa však často odhalia až v procese preskúmania rozhodnutia v rámci správneho súdnictva. Tento fenomén však nie je žiadnou novinkou a upozorňujú naň odborníci daňového práva už dlhšie obdobie⁵⁰.

Problémom ďalej ostáva, čo ak v podobných veciach žiaden daňový subjekt nevyužije prostriedky správneho súdnictva. V takej situácii sa eventuálne pochybenie ani nemusí zistiť a správcovia

⁴⁹ Princíp zákonnosti platí bezo zvyšku a nepripúšťa výnimku zo svojej aplikácie. Bližšie pozri BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 378-382 a GAŠPAR, M. a kol. *Československé správne právo*, s. 122.

⁵⁰ Pozri napr. BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva*, s. 49.

dane budú naďalej rozhodovať v rozpore so zákonom. Taktiež je vhodné zaoberať sa situáciou tých daňových subjektov, o ktorých daňovej povinnosti sa rozhodlo do času prípadného zrušenia takéhoto nesprávneho vnútorného pokynu. Podľa nášho názoru by v takýchto prípadoch, teda ak sa dodatočne zistí nesprávnosť internej inštrukcie, mal orgán najbližšie nadriadený orgánu, ktorý predmetné rozhodnutie vydal, z vlastného podnetu preskúmať toto rozhodnutie mimo odvolacieho konania⁵¹ a v prípade, že dôjde k záveru, že rozhodnutie bolo vydané v rozpore so zákonom, toto rozhodnutie zmeniť alebo zrušiť.

Typický príklad, na ktorom je možné ilustrovat' často rozpornú situáciu okolo interných inštrukcií, predstavoval metodický pokyn daňového riaditeľstva č. 14/SD/2001⁵², ktorý sa týkal prechodu záväzkov a ručenia pri predaji podniku. Podľa § 43 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov v platnom znení dohody uzavreté s tým, že daňovú povinnosť znáša namiesto daňového subjektu úplne iná alebo čiastočne iná osoba, nie sú pre daňové konanie právne účinné, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis inak. Z tohto metodického pokynu vyplýval názor daňového riaditeľstva, že k prechodu daňovej povinnosti dochádza i pri predaji podniku v zmysle § 477 ods. 1 ObZ, podľa ktorého prechádzajú na kupujúceho všetky práva a záväzky, na ktoré sa predaj vzťahuje, pričom podľa § 263 citovaného zákona ide o kogentné ustanovenie, od ktorého sa účastníci záväzkového vzťahu nemôžu v zmluve odchyliť, toto ustanovenie nemôžu v zmluve vylúčiť, ani sa nemôžu dohodnúť inak, teda ObZ považovalo daňové riaditeľstvo za osobitný predpis v zmysle § 43 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov. Tento právny názor bol podrobený rozboru v rámci prejednávaneho sporu v konaní vedenom NS SR pod sp. zn. 2 Sž –

⁵¹ I keď ide skôr o ideálny, či želaný stav než reálnu aplikačnú prax.

⁵² Predmetný metodický pokyn bol vydaný dňa 20. novembra 2001 pod číslom 1/2404/2949-17979/200169.

o-KS 56/04. Po podaní žaloby v správnom súdnictve, konkrétne 12. júna 2003 bol tento metodický pokyn zrušený oznámením pod číslom V255/15656-2117/03/69 a jeho nesprávnosť bola konštatovaná aj NS SR: „Platenie dane nie je možné v súvislosti s výkladom a aplikáciou ustanovenia § 477 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. ObZ podradiť pod záväzky v zmysle súkromného práva. Ide o platbu v prospech štátu na základe zákona bez toho, aby štát poskytoval daňovému subjektu za túto platbu akýkoľvek ekvivalent. Daňová povinnosť je verejnoprávnou povinnosťou, preto dohoda uzatvorená s tretou osobou o prevode daňovej povinnosti je voči daňovému orgánu právne neúčinná.“⁵³

Objavujú sa i situácie, keď interný pokyn rieši situáciu síce textom právnej normy neupravenú, no zároveň takú, ohľadne ktorej už právny názor vyjadril iný relevantný subjekt – NS SR v rámci svojej judikatúry. Takto napríklad nájdeme usmernenie daňového riaditeľstva ako má postupovať zamestnávateľ v súvislosti s náhradou mzdy vyplatenej z dôvodu neplatne skončeného pracovného pomeru, v prípade, že v rozsudku je zaviazaný na vyplatenie určitej sumy bez uvedenia či sa jedná o sumu hrubej alebo čistej mzdy. Z tohto usmernenia vyplýva, že je jeho povinnosťou zraziť preddavok dane, s odôvodnením, že ho na tento postup zaväzuje zákon. Podľa uznesenia NS SR vo veci 4Cdo95/2010 však tento zaujal iný postoj: *„Keďže povinný bol súdom zaviazaný na ubradenie presne určenej dlžnej sumy (bez určenia, že ide o jej brutto vyčíslenie) a nebola mu zároveň uložená povinnosť (priznané právo) zraziť na úkor priznanej sumy preddavok na daň, prípadne realizovať iné odvodové povinnosti, túto sumu mal povinnosť ubrať v plnej výške bez ohľadu na povinnosti, ktoré mu zákon ako zamestnávateľovi ukladá. Povinnosť dôsledne rešpektovať autoritatívny prejav vôle súdu vyjadrený vo výroku súdneho rozhodnutia vyplýva zo skutočností, že právoplatné rozhodnutie súdu zaväzuje*

⁵³ Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2 Sž –o-KS 56/04 z 28. februára 2005 (R 53/2005).

nielen súd samotný (§ 156 ods. 4 O.s.p.), ale i účastníkov konania a všetky orgány (§ 159 ods. 2 O.s.p.), a v exekučnom konaní i samotného súdneho exekútora (mutatis mutandis rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 26. septembra 1997, sp. zn. 5 Cdo 72/1997).“

Iným príkladom je situácia, keď interná inštrukcia môže spôsobiť takú rigidnosť v postupe orgánu, že v konečnom dôsledku pôsobí proti zmyslu a účelu samotného zákona. Podľa ustanovenia § 20 ods. 2 písm. d) 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 1. aprílu 1999 mal platiteľ nárok na odpočet dane, ak mal daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktorý vyhotovil platiteľ, a doklad o zaplatení dane, pričom dokladom o zaplatení dane v prípade, že daň na vstupe bola 200 000 Sk a viac, bol len doklad o bezhotovostnej platbe uskutočnenej prostredníctvom banky alebo doklad o platbe na pošte poštovou poukážkou. Účelom tejto úpravy bolo zabrániť fingovaným platbám. Žalovaný orgán však vychádzal z usmernenia ministerstva č. 5900/1999-73 k zákonu o dani z pridanej hodnoty, keď neuznal ako doklad o uskutočnenej platbe potvrdenie banky o vklade daňovníka na účet svojho dodávateľa. Súd v predmetnom konaní mal za to, že predmetné metodické usmernenie *„je v zásade len výkladovou pomôckou pre daňové orgány. Nie je však všeobecne záväzným právnym predpisom, a preto jeho nedodržanie daňovými subjektmi pri uplatňovaní zákonných podmienok na uplatnenie nároku nemožno považovať za postup v rozpore so zákonom.“*⁵⁴

2. 2. 5. Záväznosť a dodržiavanie interných aktov

Na vnútorné predpisy je potrebné, z hľadiska ich záväznosti nazerať z viacerých hľadísk. Ako už bolo spomenuté v úvode, vo vzťahu k podriadeným orgánom či zamestnancom ide nesporne o akty záväzné. V prvom vyššie uvedenom prípade z aplikačnej

⁵⁴ Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 5 Sž 50-51/01 z 25. júla 2001, (R 70/2002).

praxe je však zaujímavá aj tá skutočnosť, že tak správca dane ako aj odvolací orgán – daňové riaditeľstvo, pracovisko Košice, rozhodli v danej veci v rozpore s vlastným metodickým pokynom. Vystáva teda množstvo otázok.

Prvou z nich je, či možno vôbec nejako postihovať podriadené orgány za to, že nepostupovali v súlade s nesprávnou, a teda v skutočnosti nezákonnou internou inštrukciou? Podľa nášho názoru je logickou a jedinou správnu odpoveďou jednoznačné „nie“. Je totiž nemysliteľné, aby bol zákonný postup sankcionovaný z dôvodu, že je v rozpore s postupom stanoveným interným aktom. Pokiaľ je totiž interný akt v rozpore so zákonom, správca dane sa ním ani nesmie riadiť.⁵⁵

Ďalšou otázkou je skutočný vplyv takýchto pokynov na tretie subjekty stojace mimo štruktúru týchto nadriadených a podriadených orgánov – teda účastníkov konania. Ak totiž zosumarizujeme to, čo už bolo povedané získame dva viac-menej protichodné postoje. Jednak ide o akty, ktoré nie sú prameňmi práva a nezaväzujú nepodriadené subjekty a tie sa na ne ani nemôžu odvolávať, no jednak ide o akty, na základe ktorých sa zosúladuje a zjednocuje (teda malo by sa) konanie daňových orgánov, čím sa nimi nepriamo zasahuje do práv a povinností daňových subjektov, o ktorých sa v konaní rozhoduje. Navyše, u daňového subjektu sa vytvára isté očakávanie v zmysle rovnakého postupu v prípadoch rovnakého alebo podobného charakteru. Ako uvádza Nejvyšší správní soud ČR *„vnitřní předpis však není pro soukromé osoby, jichž se činnost finančních úřadů týká, bez právního významu. Vnitřním předpisem totiž správní orgán sám sobě v rámci pravomocí stanovených mu zákonem a bez tobo, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktně definovaný okruh případů určitá pravidla specifikující zákon. V takovém případě lze hovořit o vytvoření správní praxe, od níž se správní*

⁵⁵ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*, s. 32.

*orgán nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libůlí, která je v právním státě nepřipustná.*⁵⁶ Tým teda aj nazeranie na interné akty nadobúda nový rozmer. Pokiaľ ide o aplikačnú prax, zaujímavý je taktiež rozsudok NSS ČR zo dňa 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57: „*Pokynem D-144 správní orgán sám sobě v rámci pravomoci stanovených mu zákonem (který žádné konkrétní maximální lhůty pro uzavření vytykáčho řízení neurčuje) a bez toho, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktne definovaný okruh případů pravidla přísnější, než která na něj klade zákon. Tato přísnější pravidla jsou finančními úřady nepochybně všeobecne dodržována a pracovníci těchto úřadů považují za nezbytné tak činit. Vytvořila-li se na základě pokynu Ministerstva financí č. D-144 z roku 1996, o stanovení lhůt pro uzavření vytykáčho řízení (§ 43 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), správní praxe spočívající v tom, že vytykáč řízení se uzavírají v určitých lhůtách, případně ve lhůtách prodloužených podle přesně určených pravidel, vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod), že pro správní orgán je takováto správní praxe právně závazná.*“ Obdobné závěry závaznosti interných aktov sa objavujú aj v nemeckej daňovej judikatúre.⁵⁷

Taktiež je potrebné zamyslieť sa nad tým, aký zmysel má interný pokyn, ktorý nie je dodržiavaný, resp. ako zabezpečiť reálne dodržiavanie vlastných interných inštrukcií. Ide teda o faktor vnútornej viazanosti podriadených orgánov internými inštrukciami tých nadriadených. Pokiaľ ide o vzťahy v rámci colných orgánov, colníci sa riadia zákonom č. 200/1998 Z. z. o štátnej službe colníkov a o zmene a doplnení niektorých ďalších zákonov v platnom znení, ktorý zakotvuje pomerne silné postavenie nadriadených voči podriadeným. Pripadá u nich teda do úvahy aj kvalifikovanie ich

⁵⁶ Rozsudok NSS ČR vo veci 1 Afs 107/2008 - 60 zo dňa 5. 11. 2008.

⁵⁷ Pozri: AMATUCCI, A. *International Tax law*, s. 107.

zavineného porušenia povinností ako disciplinárneho previnenia, za ktoré je možné uplatniť výčitku, ak postačí na nápravu a na obnovenie služobnej disciplíny za menej závažné konanie, ktoré má znaky disciplinárneho previnenia alebo znaky priestupku, alebo až uložiť disciplinárne opatrenie⁵⁸. V oblasti daňových orgánov (v užšom slova zmysle) je však situácia oveľa menej konkrétna. Jediná zmienka v zákone o štátnej službe, ktorým sa riadia zamestnanci daňových orgánov, a ktorá by sa mohla týkať dodržiavania interných noriem nadriadených orgánov, sa týka pojmu služobná disciplína. Tento pojem však nie je definovaný. Podľa § 62 ods. 1 písm. d) zákona č. 400/2009 Z. z. o štátnej službe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení, je jednou z povinností vedúceho zamestnanca viesť štátnych zamestnancov k dodržiavaniu služobnej disciplíny. To, ktoré porušenie povinností štátneho zamestnanca sa považuje za závažné porušenie služobnej disciplíny, ako aj špecifikácia služobných podmienok je predmetom služobného poriadku⁵⁹, ktorý vydá služobný úrad (po predchádzajúcom súhlase zástupcov zamestnancov). Existuje teda istý (i keď rôznorodý) mechanizmus na sankcionovanie postupu v rozpore s internými inštrukciami.

Tento mechanizmus však môže nastúpiť až po tom, čo sa o takomto nesúladnom postupe podriadeného zamestnanca či orgánu jeho nadriadený dozvie. To je možné viacerými spôsobmi, napríklad vlastným konaním nadriadeného orgánu, napr. vo forme metodického dohľadu, alebo z podnetu daňového subjektu v rámci konania o opravných prostriedkoch.

⁵⁸ Zväčša môže ísť o písomné pokarhanie či zníženie služobného platu až o 15 % najdlhšie na tri mesiace.

§ 49 a nasl. zákona č. 200/1998 Z. z. o štátnej službe colníkov a zmene a doplnení niektorých ďalších zákonov v platnom znení.

⁵⁹ § 75 zákona č. 400/2009 Z. z. o štátnej službe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení.

Tu v prvom rade pripadá do úvahy uplatnenie námietky ako bezprostredného (do ôsmich dní odo dňa, kedy sa subjekt o namietaných skutočnostiach dozvedel) riadneho opravného prostriedku, ktorého váha však je pomerne mizivá vzhľadom na skutočnosť, že o podanej námietke rozhoduje orgán, ktorého konania sa podaná námietka týka, čo znižuje možnosť dosiahnutia nápravy. Ostatné opravné prostriedky už vyžadujú existenciu vydaného rozhodnutia.

Ďalším využívaným prostriedkom je postup podľa zákona č. 9/2010 Z. z. o sťažnostiach v platnom znení, ktorým sa fyzické a právnické osoby domáhajú ochrany svojich práv a právom chránených záujmov, o ktorých sa domnievajú, že boli porušené činnosťou alebo nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo poukazujú na konkrétne nedostatky, najmä na porušenie právnych predpisov, ktorých odstránenie je v pôsobnosti orgánu verejnej správy. Zároveň je však nutné poznamenať, že vzhľadom na vysoký počet metodických usmernení je potrebné uprednostňovať možnosť špecializácie zamestnancov správcu dane na vybrané úseky správy jednotlivých daní, nakoľko sledovať aj takéto inštrukcie v rámci všetkých oblastí je mimoriadne náročné⁶⁰ a aj to môže byť celkom reálnym dôvodom, prečo sa nie vždy postupuje v súlade s internými inštrukciami.

⁶⁰ V našich podmienkach sa uplatňuje tzv. funkčný model organizácie daňových orgánov, pri ktorom sú zamestnanci organizovaní hlavne na základe funkčného zoskupenia (registrácia, výber, kontrola, informačné systémy a pod.) a všeobecne pracujú na viacerých/všetkých daniach. Vo všeobecnosti sa takýto model hodnotí ako lepší a účinnejší v porovnaní s modelom podľa typu dane, teda takým, kde sa multifunkčné oddelenia venujú každému jednotlivému druhu dane osobitne a sú pomerne sebestačné a navzájom nezávislé.

2. 2. 6. Závěry

Na vyššie popísaných príkladoch možno akcentovať, aký zodpovedný prístup sa vyžaduje od nadriadených orgánov a ako významná je ich úloha v procese riadenia a kontroly svojich podriadených orgánov. Napriek občasným pochybeniam však nemožno poprieť skutočnosť, že práve interpretačnými pomôckami, akými interné akty nepochybne sú, sa prispieva k lepšej a jednoznačnejšej aplikácii právnych noriem, obzvlášť v tak komplikovaných veciach, akými sú otázky daňovej problematiky „V praxi totiž možno pozorovať skôr tendenciu dodržiavať jednoznačný pokyn, namiesto nejednoznačného ustanovenia zákona a možno, či práve preto, je potrebné zdôrazniť veľký význam pokynov pre vznik správnej praxe a s tým súvisiacim princípom predvídateľnosti postupu správcu dane pri správe daní.“^{61, 62}

2. 3. Individuálne právne akty ako akty aplikácie práva

Cieľom tejto kapitoly je upriamiť pozornosť na vydávanie individuálnych právnych aktov ako aktov aplikácie práva v oblasti správy daní. Pred samotným rozborom tejto problematiky však považujeme za potrebné vymedziť základné pojmy ako realizácia práva, aplikácia práva a akt aplikácie práva.

⁶¹ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*, s. 32.

⁶² K tomu pozri: Rozsudok NSS ČR vo veci 38 Ca 386/2002 – 42.

2. 3. 1. Aplikácia práva a akty aplikácie práva

Právo, ako normatívny systém záväzne upravujúci pravidlá ľudského správania⁶³, sa vyznačuje svojou základnou regulatívnou funkciou. Táto funkcia má 2 základné stupne. Prvým stupňom je **tvorba práva**, resp. právnych noriem. Právne normy od svojho vydania stanovujú vzorové pravidlá správania adresované neurčenému počtu druhovo rovnakých subjektov. Regulatívne pôsobenie právnych noriem nachádzame v rozhodnutí adresátov právnej normy vstúpiť do právnych vzťahov v prípadoch, ak ustanovenia právnej normy splnili ich očakávania. Druhým stupňom regulatívnej funkcie práva je **realizácia práva**. Zmyslom a cieľom tvorby práva je jeho realizácia v spoločenských vzťahoch. Realizáciou daňovo-právnych noriem treba rozumieť ich uvádzanie do právnej praxe.⁶⁴

Samotná realizácia práva sa môže uskutočňovať prostredníctvom:

- 1) relatívnych právnych vzťahov
- 2) zakazujúcich právnych noriem
- 3) absolútnych právnych vzťahov (potenciálne)⁶⁵

Pre účel tejto kapitoly je potrebné sa zamerať na realizáciu práva prostredníctvom vytvárania relatívnych právnych vzťahov, čo sa môže uskutočniť dvoma spôsobmi:

- právnym konaním fyzických a právnických osôb (právnou skutočnosťou je právny súkromnoprávny úkon – napr. zmluva)

⁶³ BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 99.

⁶⁴ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 135.

⁶⁵ BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*. 2004. s. 100.

- aplikáciou práva (právnou skutočnosťou je individuálny právny akt, ktorý má povahu verejnoprávneho aktu).⁶⁶

Aplikáciu práva môžeme charakterizovať ako **uskutočňovanie práva štátnymi orgánmi**, kde do popredia vystupuje ich rozhodovacia činnosť.⁶⁷ Dôležité je pripomenúť, že nie každá rozhodovacia činnosť štátneho orgánu sa považuje za aplikáciu práva.⁶⁸

Pri aplikácii práva orgány verejnej moci na základe svojej kompetencie vydávajú ako výsledok svojej činnosti **individuálne právne akty (akty aplikácie práva)**.⁶⁹ Pojem individuálne právne akty jednoznačne upresňuje, že akty sa vzťahujú na konkrétne určené subjekty v individuálnom prípade. Niektorí autori považujú tieto akty za akty konkretizačné.⁷⁰ Tieto individuálne právne akty môžu vydávať len orgány verejnej moci, ktoré sú na to splnomocnené zákonom a v rozsahu svojej právomoci a pôsobnosti.

Proces rozhodovania orgánmi verejnej moci zahŕňa proces poznávaciu a rozhodovaciu činnosť týchto orgánov. V rámci tohto procesu je potrebné rozlišovať:

- zistenie skutkového stavu (*quaestiones facti*) – v rámci tejto fázy orgány verejnej moci uskutočňujú dokazovanie za účelom presného a úplného zistenia skutkového stavu v rámci súdneho konania, daňového konania atď.
- zistenie právnych noriem, podľa ktorých prípad musí byť vyriešený (*quaestiones iuris*) – orgány verejnej moci po zistení

⁶⁶ Tamtiež, s. 101.

⁶⁷ KNAPP, V. *Teorie práva*. 1995. s. 186.

⁶⁸ Napr. rozhodnutie správneho úradu o obmedzení rýchlosti na určitom úseku v obci.

⁶⁹ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 143.

⁷⁰ Pozri BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 136.

skutkového stavu určia normu, pod ktorú môžu subsumovať konkrétny prípad, teda normu, ktorá predvída a upravuje takýto prípad.

- po zistení skutkového stavu a po určení právnej normy pristúpia štátne orgány k aplikácii práva a k vydaniu samotného individuálneho právneho aktu.⁷¹

Na druhej strane je nutné spomenúť, že činnosť štátnych orgánov pri aplikácii práva nie je obmedzená len na vydávanie aktov aplikácie práva, ale zahŕňa aj kontrolnú, organizačnú, výchovnú činnosť a tieto činnosti nemusia smerovať vždy k vydaniu aktu aplikácie práva.

IPA je teda výsledkom aplikačnej činnosti kompetentného orgánu verejnej moci (resp. štátneho orgánu), ktorým sa zakladajú, menia alebo rušia, prípadne autoritatívne zisťujú oprávnenia a právne povinnosti konkrétne určených subjektov.⁷²

IPA sa vyznačujú štátomocenským charakterom, pretože sú prijímané orgánmi verejnej moci, čo podmieňuje aj určité vlastnosti, ktoré sú pre nich príznačné:

- IPA je právne záväzný – nerešpektovanie jeho ustanovení je vynútitel'né donucovacou mocou štátu
- jeho zrušenie alebo zmena je možná len spôsobom uvedenom v normatívnom právnom akte a orgánom na to splnomocneným (napr. na základe odvolania odvolací orgán)
- orgán, ktorý ho vydal, je taktiež ním viazaný
- jeho vydanie a obsah sú zväčša nezávislé od vôle adresáta aktu – individuálny právny akt jednostranne zakladá práva alebo povinnosti bez ohľadu na vôľu subjektov. Výnimku budú predstavovať rozhodnutia, ktoré boli vydané na základe

⁷¹ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 144.

⁷² BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 103.

návrhu daňových subjektov napr. v konaní o povolení zaplatiť daň v splátkach.

- pri IPA platí prezumpcia správnosti, t.j. je platný a účinný až do momentu jeho zrušenie alebo zmeny.

Na záver tejto teoretickej rozpravy o aplikácii práva a aktoch aplikácie práva považujeme za potrebné uviesť význam a jednotlivé formy aktov aplikácie práva.

Význam vydania individuálneho právneho aktu spočíva v tom, že zakotvuje istotu, pevnosť a stáva sa medzníkom vo vývoji spoločenského vzťahu, ktorý upravuje. Individuálne právne akty sú rozlične nazývané v rôznych právnych predpisoch, ktoré umožňujú ich vydania. Poznáme napr. rozhodnutia, uznesenia, rozsudky, rozkazy.

2. 3. 2. Individuálne právne akty v daňovej oblasti

Podobne ako iné orgány verejnej moci (napr. súdy, stavebné úrady, katastrálne úrady) aj orgány daňovej správy vydávajú pri vykonávaní vo svojej činnosti t.j. správy daní **daňovo-právne akty**, ktoré teória daňového práva považuje za právnu formu, ktorou sa uskutočňuje nariaďovacia a výkonná činnosť daňových a iných príslušných orgánov.⁷³

Tieto akty môžeme členiť na

- **normatívne právne akty** - majú podobu podzákonných právnych predpisov napr. vyhlášky, výnosy, opatrenia ministerstva. Ich adresátmi sú subjekty daňového práva neurčeného počtu v druhovo rovnakých prípadoch (napr. daňovníci s neobmedzenou daňovou povinnosťou).

⁷³ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 135.

- **individuálne právne akty** - tento druh je aktom aplikácie daňového práva, ktorý sa vzťahuje na konkrétny, individuálne určený prípad vymedzenia práv a povinností daňových subjektov.⁷⁴ Tieto akty môžu byť zakladať, meniť alebo rušiť individuálne daňovo-právne vzťahy (tzv. konštitutívne akty) alebo autoritatívne potvrdzovať existenciu alebo neexistenciu individuálnych daňovo-právnych vzťahov (tzv. deklaratívne akty). Najtypickejším príkladom individuálneho právneho aktu je **rozhodnutie správcu dane**.

Úprava daňového procesného práva v slovenskom právnom poriadku je komplexne upravená v zákone o správe daní a poplatkov. Tento zákon teda obsahuje aj otázku vydávania individuálnych daňovo-právnych aktov, a to najmä ustanovenia týkajúce sa vydávania rozhodnutí v § 30. V daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím.

Teória daňového práva považuje **rozhodnutie** za logické vyvrcholenie činnosti príslušného daňového orgánu, za akt cieleného a cieľového použitia právnej normy na konkrétny prípad.⁷⁵ Takýto akt má teda povahu individuálneho právneho aktu. Rozhodnutie správcu dane je najväznejším právnym aktom, ktorý zasahuje do osobných a majetkových pomerov daňových subjektov. Tieto rozhodnutia sú zmyslom, účelom a cieľom daňového konania.⁷⁶

Daňovo-právne normy samy o sebe nedokážu detailne vymedziť právny režim konkrétnej daňovej veci a je preto potrebné, aby k priznaniu práv a povinností pristúpil aj špeciálny postup správcu dane, ktorý vyvrcholí aplikáciou právnej normy na konkrétnu

⁷⁴ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 136.

⁷⁵ Tamtiež, s. 497.

⁷⁶ BABČÁK, V. *Daňová správa a daňové konanie*, s. 148.

daňovú vec vo forme vydania rozhodnutia ako individuálneho právneho aktu.

Nevyhnutným predpokladom platnosti a účinnosti rozhodnutia je dodržanie základných skutočností, ktoré musí mať správca dane na zreteli pri vydávaní rozhodnutia:

- rozhodnutie musí byť vydané v súlade so zákonom
- rozhodnutie musí byť vydané vecne a miestne príslušným správcom dane
- rozhodnutie musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu daňovej veci
- rozhodnutie musí obsahovať predpísané náležitosti⁷⁷

Rozhodnutie by sme mohli teda charakterizovať ako podzákonný, záväzný akt aplikácie práva, ktorý je jednostranným prejavom vôle správcu dane.

Výsledkom konkrétneho daňového konania však nemusí byť vždy rozhodnutie, keďže daňový subjekt môže plniť svoje povinnosti alebo uplatňovať svoje práva aj bez vydania rozhodnutia správcu dane. Napr. pri dani z príjmov daňovník podá daňové priznanie v zákonnej lehote a zároveň zaplatí splatnú daň bez toho aby správca dane vydal rozhodnutie.⁷⁸

Pre lepšie pochopenie samotnej podstaty inštitútu rozhodnutia v daňových veciach je nevyhnutné spomenúť aj jednotlivé druhy týchto rozhodnutí. Toto delenie rozhodnutí je výsledkom pôsobenia teórie daňového práva.

Rozhodnutia vydané v daňovom konaní môžeme deliť na:

- konštitutívne a deklaratórne

⁷⁷ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 499.

⁷⁸ ŠTRKOLEC, M. *Nulitné rozhodnutie v daňovom poriadku* In BABČÁK, V. a kol. *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*, s. 152.

Konštitutívne rozhodnutia zakladajú novú právnu situáciu, keďže sa nimi zakladá, mení alebo ruší právo resp. povinnosť. Tieto rozhodnutia majú účinky od momentu ich vydania, t.j. ex nunc. Typickým príkladom takéhoto rozhodnutia je platobný výmer, ktorým správca dane vyrubuje daňovú povinnosť povinnému subjektu.

Deklaratórne rozhodnutia autoritatívne konštatujú existenciu resp. neexistenciu subjektívnych práv a povinností. Ich význam spočíva v autoritatívnom zabezpečení istoty v konkrétnom právnom vzťahu.⁷⁹ Jeho účinky pôsobia ex tunc, teda od okamihu, keď subjektívne práva alebo povinnosti vznikli. Príkladom tohto rozhodnutia je rozhodnutie správcu dane, ktorým sa prehlasuje za existujúci právny nárok na zníženie dane daňovníka.⁸⁰

- konečné rozhodnutia a rozhodnutia vydané v priebehu konania (delenie na základe toho, v akom časovom úseku sa daňové konanie nachádza⁸¹)

Konečné rozhodnutie je rozhodnutie, proti ktorému sa nedá podať riadny ani mimoriadny opravný prostriedok napr. rozhodnutie o pozastavení činnosti.

Rozhodnutia vydané v priebehu konania majú často povahu procesných rozhodnutí, ktorých cieľom je zabezpečiť plynulý priebeh daňového konania. napr. rozhodnutie o delegovaní miestnej príslušnosti, rozhodnutie o prerušení konania.

- rozhodnutia znejúce na peňažné a nepeňažné plnenie

⁷⁹ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 152.

⁸⁰ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 500.

⁸¹ Tamtiež, s. 500.

Cieľom daňového konania je určiť, vyrubiť a vybrať daň. K naplneniu tohto cieľa je nutné vydávať nielen rozhodnutia znejúce na peňažné plnenia (napr. platobný výmer), ale aj rozhodnutia znejúce na nepeňažné plnenia (napr. rozhodnutie o vylúčení zo zastupovania).

- rozhodnutia vo veci samej a iné rozhodnutia

Rozhodnutia vo veci samej sú meritórnymi rozhodnutiami, ktorými správca dane rozhodne o predmete daňového konania. Iné rozhodnutia môžeme považovať za rozhodnutia vydané v priebehu daňového konania.

Zákon o správe daní a poplatkov jasne zakotvil náležitosti, ktoré musí obsahovať rozhodnutie v daňovej veci. Tieto náležitosti zákon nerozdeľuje na formálne a obsahové, ale ich výpočet je stanovený demonštratívne.⁸²

Rozhodnutie musí obsahovať najmä:

- označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal
- číslo konania, prípadne i číslo platobného výmeru, dátum rozhodnutia
- meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a daňové identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené, alebo rodné číslo, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie podľa tohto zákona alebo osobitného zákona
- výrok, ktorý obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa

⁸² Tamtiež, s. 502.

rozhodovalo, prípadne lehotu plnenia, rozhodnutie o náhradách konania, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená. Výrok je ústredným bodom celého rozhodnutia, pretože vyjadruje záverečný úsudok správcu dane, a teda vôľu štátu. Výrok obsahuje vlastné rozhodnutie, t.j. priznáva práva alebo stanovuje povinnosti, prípadne deklaruje existenciu alebo neexistenciu určitého práva alebo povinnosti.⁸³

- poučenie o mieste, dobe a forme podania opravného prostriedku s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku. Toto poučenie chráni účastníka daňového konania, ktorý je neznalý práva, pred ujmu, ktorá by ho mohla postihnúť bez takéhoto poučenia a ďalej obsahuje údaj, či rozhodnutie je konečné alebo možno proti nemu podať opravný prostriedok.⁸⁴ Zákon explicitne ustanovuje dôsledky chýbajúceho poučenia - ak chýba v rozhodnutí poučenie o opravných prostriedkoch alebo v poučení bolo nesprávne uvedené poučenie, že proti rozhodnutiu nie je možné podať opravný prostriedok, prípadne bola skrátená lehota na podanie opravného prostriedku alebo nie je v poučení určená lehota vôbec, uzná správca dane opravný prostriedok podaný do šiestich mesiacov po doručení rozhodnutia, za včas podaný. Ak je v rozhodnutí určená pre podanie opravného prostriedku lehota dlhšia ako v tomto zákone, platí lehota uvedená v rozhodnutí. Obe tieto ustanovenia sú prijaté za účelom zachovania práv povinnej osoby na spravodlivý proces. t.j. aby nedostatky rozhodnutia správcu dane nespôsobili zmenšenie práv na strane adresáta rozhodnutia.

⁸³ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatkú s komentářem*, s. 338.

⁸⁴ Tamtiež, s. 339.

- vlastnoručný podpis povereného zamestnanca daňového riaditeľstva, colného riaditeľstva alebo správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, s uvedením jeho mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky, ak ide o správcu dane, ktorým je obec, podpis starostu obce alebo ním povereného zamestnanca obce s uvedením mena, priezviska starostu obce a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie doručuje elektronickými prostriedkami, vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky sa nahrádzajú zaručeným elektronickým podpisom. Vlastnoručný podpis zamestnanca podáva dôkaz o tom, že bolo vydané štátnym orgánom a tým pádom rozhodnutie získava status verejnej listiny⁸⁵
- odôvodnenie, ak tak ustanovuje zákon o správe daní a poplatkov⁸⁶ (napr. rozhodnutie o pozastavení činnosti). V odôvodnení sa uvedie:
 - o ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia
 - o aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov
 - o aké právne predpisy slúžili na vydanie rozhodnutia

Správca dane sa teda v odôvodnení vysporiada so skutkovými otázkami daňovej veci a ich právnym posúdením. Zákon výslovne stanovuje, že rozhodnutie o riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch musí obsahovať odôvodnenie. Odôvodnenie nie je potrebné, ak sa navrhovateľovi vyhovuje v plnom rozsahu. Odôvodnenie je nevyhnutné aj pri rozhodnutiach, ktorými sa daň vyrubuje odchyľne od priznania, hlásenia, dohody alebo iného oznámenia. Odôvodnenie by malo byť spracované na takej

⁸⁵ Tamtiež, s. 338.

⁸⁶ Daňový poriadok však stanovuje, že každé rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak daňový poriadok neustanovuje inak. Táto úprava sa použije od 1.1.2012.

úrovni, aby presvedčilo povinný daňový subjekt a viedlo tak k dobrovoľnému plneniu uloženej povinnosti.⁸⁷

Ďalšou dôležitou parciálnou otázkou, ktorou sa zaoberá zákon o správe daní a poplatkov a zároveň aj teória práva, je otázka **časových účinkov rozhodnutia - platnosť, právoplatnosť a vykonateľnosť rozhodnutia.**

Zákon o správe daní a poplatkov stanovuje, že rozhodnutie je pre adresáta **platné**, len ak je riadnym spôsobom doručené alebo oznámené, ak zákon o správe daní a poplatkov alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Doručovanie rozhodnutí sa spravuje režimom ustanoveným v zákone o správe daní a poplatkov v § 17 – § 19. Platnosť rozhodnutia znamená, že správca dane po formálnej stránke splnil všetky zákonné požiadavky na vydanie a doručenie rozhodnutia. Samotné platné rozhodnutie však nezaväzuje adresáta konať spôsobom uvedenom v rozhodnutí. Považujeme za nutné doplniť, že teória práva pri aktoch aplikácie práva nepozná platnosť ako vlastnosť týchto aktov, ale používa termín účinnosť, ktorého význam je však odlišný.⁸⁸

Od dátumu doručenia rozhodnutia plynú lehoty pre nadobudnutie právoplatnosti a vykonateľnosti rozhodnutia.

Právoplatnosť rozhodnutia znamená, že sa od istého okamihu stáva relatívne nezmeniteľným a záväzným pre subjekty právneho vzťahu, ktorého sa týka.⁸⁹ Judikatúra stanovila, že právoplatnosť má dvojitý právny účinok – formálny a materiálny.⁹⁰ Relatívna nezmeniteľnosť (formálna stránka právoplatnosti) znamená, že

⁸⁷ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 505.

⁸⁸ Pozri napr. BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 150., BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 112.

⁸⁹ BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 112.

⁹⁰ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 359.

rozhodnutie nemôže byť zmenené riadnom opravným prostriedkom (v daňovom konaní odvolaním), môže však byť napadnuté mimoriadnym opravným prostriedkom (v daňovom konaní obnovou konania, preskúmaním rozhodnutia mimo odvolacieho konania). Záväznosť je materiálnou stránkou právoplatnosti, pod ktorou je potrebné rozumieť vlastnú záväznú moc právneho aktu.⁹¹

Zákon o správe daní a poplatkov definuje právoplatné rozhodnutie ako rozhodnutie, ktoré:

- bolo riadne (zákonným spôsobom) doručené
- proti ktorému nemožno uplatniť riadny opravný prostriedok.

Z výkladu ustanovení zákona o správe daní a poplatkov je možné vyvodiť 4 situácie, za ktorých nie je možné uplatniť voči rozhodnutiu riadny opravný prostriedok:

- lehota pre uplatnenie riadneho opravného prostriedku uplynula (16.deň po riadnom doručení rozhodnutia už nie je možné podať odvolanie – teda 16.deň po doručení rozhodnutia nadobudne právoplatnosť)⁹²
- účastník konania sa písomne alebo ústne do zápisnice vzdal odvolania – v tomto prípade mu zákon už neumožňuje podať odvolanie ani v 15 dňovej lehote po doručení rozhodnutia
- ak o rozhodnutí rozhodol v druhom stupni príslušný orgán a jedná sa o rozhodnutie, ktoré je konečné – napr. proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu sa nemožno odvolať
- zákon výslovne nepripúšťa možnosť podať riadny opravný prostriedok napr. ak účastník vezme svoje odvolanie späť,

⁹¹ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatkov s komentářem*, s. 359.

⁹² Zákon o správe daní a poplatkov v § 46 ods. 5 stanovuje, že odvolanie možno podať do pätnástich dní odo dňa doručenia rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje, ak nie je stanovené inak.

nemôže v tej istej veci podať nové odvolanie. Dňom späťvzatia odvolania je deň uvedený v písomnom oznámení odvolávajúceho sa alebo v zápisnici o späťvzati odvolania; týmto dňom je rozhodnutie právoplatné.

Ak je teda daň vymeraná a vyrubená právoplatným rozhodnutím, potom takéto rozhodnutie je zásadne konečné, teda nezmeniteľné, pretože takéto účinky má právoplatnosť rozhodnutia. Právoplatnosť nastoľuje istotu v právnych vzťahoch a prielom do tejto istoty je potrebné chápať ako zásah do právnej istoty. Z tohto dôvodu musí ísť o mimoriadne a odôvodnené prípady zmeny právoplatných rozhodnutí.⁹³ Podľa slovenského právneho poriadku možno docieľiť zmenu právoplatných rozhodnutí použitím mimoriadnych opravných prostriedkov alebo pomocou inštitútu preskúmania rozhodnutia podľa 5. Časti OSP.⁹⁴

Vykonateľnosťou rozhodnutia rozumieme vlastnosť rozhodnutia, ktorá spočíva v možnosti nútene, teda proti vôli adresáta rozhodnutia, vymôcť právnymi prostriedkami splnenie povinnosti stanovenej rozhodnutím. O vykonateľnosti možno hovoriť pri tých rozhodnutiach, ktoré stanovujú povinnosť niečo vykonať, niečo sa zdržať alebo niečo strpieť.⁹⁵

Pojem vykonateľnosť nie je možné zamieňať s pojmom právoplatnosť, aj keď s ním môže časovo splyvať.⁹⁶ Rozhodnutie sa môže stať vykonateľným aj bez ohľadu na právoplatnosť napr. ak podanie odvolania nemá odkladný účinok⁹⁷, potom podanie

⁹³ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatkú s komentárem*, s. 359.

⁹⁴ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 509.

⁹⁵ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatkú s komentárem*, s. 360.

⁹⁶ BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 113.

⁹⁷ V súčasnej právnej úprave má odvolanie v daňovom konaní odkladný účinok, ak nie je stanovené inak.

odvolania spôsobí neprávoplatnosť rozhodnutia, ktoré síce nadobudne vykonateľnosť (ak je stanovená lehota na plnenie, po uplynutí tejto lehoty).

Zákon o správe daní a poplatkov stanovuje, že vykonateľnosť nadobudne rozhodnutie:

- voči ktorému nie je možné podať riadne opravné prostriedky
- alebo aj keď zákon umožňuje sa voči nemu odvolať, ale toto odvolanie má odkladný účinok a zároveň uplynie lehota na plnenie

Požiadavka uplynutia lehoty na plnenie platí aj voči právoplatnému rozhodnutiu, aj neprávoplatnému, keďže nemožno vymáhať splnenie právnej povinnosti bez toho, aby uplynula lehota na jej dobrovoľné splnenie.

V súvislosti so stanovením lehôt na plnenie zákon o správe daní a poplatkov výslovne stanovuje, že daň podľa tohto zákona je splatná do **15 dní** odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak zákon o správe daní a poplatkov alebo osobitný zákon neustanovuje inak.

Vykonateľné rozhodnutie má povinný subjekt splniť dobrovoľne. Ak k dobrovoľnému plneniu zo strany povinného subjektu nedôjde, nastupuje výkon rozhodnutia na základe priameho štátneho donútenia. Vykonateľnosť je teda inštitút, ktorý spája právoplatnosť a výkon rozhodnutia.⁹⁸

Nesporne dôležitou otázkou týkajúcou sa daňového konania a povinnosti správcu dane rozhodnúť vo veci, je problematika lehôt na rozhodnutie. Túto otázku upravuje zákon o správe daní a poplatkov v § 30a.

⁹⁸ BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 113.

Stanovenie lehôt na rozhodnutie vyplýva z ústavy, ktorá v článku 48 ods. 2 zakotvuje, že každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala **bez zbytočných priet'ahov**.

Správca dane má teda povinnosť vydat' rozhodnutie v lehotách, ktoré ustanovuje zákon o správe daní a poplatkov. Zákon tieto lehoty diferencuje v závislosti od toho, aká je daňová vec, o ktorej má príslušný súd rozhodnúť, z hľadiska svojej podstaty zložitá.⁹⁹ Do tejto podstaty zahŕňame jej náročnosť, obtiažnosť, nadväznosť na rozhodnutia iných orgánov. Lehoty však musia byť stanovené tak, aby pri zachovaní požiadavky hospodárnosti a rýchlosti konania bolo výsledkom konania správne a objektívne rozhodnutie vo veci samej.

S prihliadnutím na vyššie spomenuté môžeme rozlišovať 4 lehoty:

- správca dane je povinný vydat' rozhodnutie alebo vykonať iný úkon **bezodkladne** v jednoduchých veciach, najmä ak možno rozhodnúť na podklade dokladov predložených daňovým subjektom.
- v ostatných prípadoch (nie jednoduchých veciach) je správca dane príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní povinný vo veci rozhodnúť do **30 dní** odo dňa začatia konania.
- v osobitne zložitých prípadoch je správca dane a odvolací orgán povinný vo veci rozhodnúť do **60 dní**
- špecifickou je lehota na rozhodnutie o registrácii daňového subjektu, pri ktorej zákon stanovuje, že o registrácii je správca dane povinný rozhodnúť do **siedmich dní** odo dňa doručenia žiadosti o registráciu alebo do siedmich dní odo dňa vysvetlenia, zmeny alebo doplnenia tejto žiadosti

⁹⁹ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky* s. 505.

Tieto zákonné lehoty sa nemôžu meniť individuálnym právnym aktom (rozhodnutím)¹⁰⁰. Zákon však umožňuje, ak vzhľadom na **mimoriadnu zložitost' prípadu** alebo **iné závažné okolnosti** alebo **osobitnú povahu** tohto prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť orgán najbližšie nadriadený správcovi dane. Ak rozhoduje orgán najbližšie nadriadený správcovi dane, môže túto lehotu na základe písomného odôvodnenia **primerane** predĺžiť ministerstvo, a ak rozhoduje ministerstvo, minister financií.

Jednou z podmienok na tento postup je podanie písomného upovedomenia s uvedením dôvodov daňovému subjektu o tom, že vo veci nemožno rozhodnúť ani do 60 dní od začatia konania. Druhou podmienkou je podanie žiadosti príslušného správcu dane (resp. daňové riaditeľstvo, ministerstvo) o predĺženie maximálnej zákonnej lehoty najbližšiemu nadržanému orgánu. Táto žiadosť musí mať písomnú formu, musí byť odôvodnená a príslušný orgán ju musí podať skôr ako uplynie zákonná lehota 60 dní.¹⁰¹

Orgán oprávnený rozhodovať o tejto žiadosti môže (nie je povinný) maximálnu zákonnú lehotu primerane predĺžiť. Podobne ako pri pojme „bezodkladne“, ani pojem „primerane“ nie je bližšie špecifikovaný v zákone o správe daní a poplatkov. Pri rozhodovaní o tejto žiadosti bude vychádzať zo skutočností a okolností, ktoré viedli k tomu, že rozhodnutie vo veci nebolo vydané v lehote 60 dní. Bude sa zaoberať najmä opodstatnenosťou žiadosti, teda či vec spĺňa kritérium zložitosti, náročnosti a obtiažnosti, ktoré zákon predvída, aby mohla byť vec rozhodnutá aj v dlhšej lehote ako 60 dní. Pri tomto skúmaní sa musí zaoberať aj otázkou do akej miery je márne uplynutie lehoty na rozhodnutie vecou nečinnosti orgánu

¹⁰⁰ Tamtiež, s. 506.

¹⁰¹ BABČÁK, V. *Daňová správa a daňové konanie*, s. 153.

a do akej miery je to vecou objektívnych činiteľov (napr. rozhodnutie vo veci bolo závislé od rozhodnutia predbežnej otázky).¹⁰² O tejto žiadosti oprávnený orgán rozhodne formou opatrenia.

Pravidlá týkajúce sa lehôt na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní sa vzťahujú aj na konanie o riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch okrem preskúmania rozhodnutia mimo odvolacieho konania.

Plynutie lehôt sa spravuje procesnoprávnou teóriou, teda lehota na rozhodnutie je zachovaná, ak v posledný deň lehoty daňový subjekt prevezme rozhodnutie u správca dane alebo ak správca dane odovzdá rozhodnutie na poštovú prepravu prostredníctvom pošty alebo doručí rozhodnutie elektronickými prostriedkami.

Imanentnou súčasťou ustanovení týkajúcich sa lehôt na vydanie rozhodnutia je aj úprava opatrení proti nečinnosti správcu dane. Nečinnosť správcu dane by sme mohli charakterizovať jeho pasívnym prístupom k predmetu konania. Tento prístup sa môže prejaviť v jeho neochote začať daňové konanie, hoci mu to zákon ukladá, príp. nevydá rozhodnutie vo veci samej v zákonnej lehote bez toho, aby na to mal dôvod. Táto nečinnosť spôsobuje nedôveru daňových subjektov voči orgánom daňovej správy. Táto pasivita je predvídaná zákonom o správe daní a poplatkov, dôsledkom je existencia osobitného právneho inštitútu – **opatrenia proti nečinnosti**. Jeho podstatou je atrahovanie (stiahnutie) príslušnosti na rozhodovanie - ak správca dane príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní je v tomto konaní nečinný a nerozhodne ani v lehotách ustanovených zákonom a nápravu nemožno dosiahnuť inak a povaha veci to nevyklučuje, je príslušný vo veci rozhodnúť orgán najbližšie nadriadený správcovi dane. Cieľom je rozhodnúť

¹⁰² Tamtiež, s. 154.

vo veci čo najskôr po zistení nečinnosti príslušného orgánu, a tak naplniť požiadavku hospodárnosti a rýchlosti daňového konania.

2. 3. 3. Nedostatky pri vydávaní individuálnych právnych aktov

Záverečná časť kapitoly venovaná individuálnym právnym aktom v daňovom konaní sa bude zaoberať osobitnými problémami, s ktorými sa stretla judikatúra pri posudzovaní správnosti a úplnosti, či platnosti individuálnych právnych aktoch správcov dane a iných príslušných orgánov

Základným problémom je existencia **nedostatkov rozhodnutí**, ktoré môžu mať za následok nulitosť, nezákonnosť alebo neplatnosť týchto rozhodnutí. Zákon o správe daní a poplatkov sa týmito otázkami nezaoberá, preto pri výklade týchto pojmov je nevyhnutné vychádzať z právnej teórie a judikatúry.

Nulitosť (ničotnosť) právneho aktu je dôsledkom takých závažných nedostatkov rozhodnutia, že aj napriek vydaniu takéhoto rozhodnutia, považuje sa rozhodnutie za právne neúčinné, nenadobudne ani právoplatnosť ani vykonateľnosť. Takéto rozhodnutie teda nemá schopnosť vyvolať právne následky.¹⁰³

NSS ČR uviedol, že za ničotné rozhodnutie sa považuje také daňové rozhodnutie, ktorému chýba niektorá zo základných náležitostí (formálny aspekt) a zároveň sa musí jednať o náležitosť zásadného charakteru (materiálny aspekt). Tieto nedostatky musia byť tak závažné, že nemožno od adresátov takéhoto rozhodnutia

¹⁰³ GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 138.

spravodlivo žiadať, aby ho rešpektovali.¹⁰⁴ Česká literatúra rozoznáva 2 prípady ničotnosti:

1. akt aplikácie práva vydal orgán, ktorý nie je orgánom verejnej moci, alebo nemal príslušnosť na vydanie rozhodnutia
2. akt bol síce vydaný príslušným orgánom verejnej moci, ale bol zjavne nezákonný a neústavný.¹⁰⁵

Daňový poriadok, ktorý nadobudne účinnosť 1.1.2012, už obsahuje ustanovenia týkajúce sa nulitnosti rozhodnutia.¹⁰⁶ Nulitné rozhodnutie charakterizuje ako rozhodnutie, ktoré nemá právne účinky a hľadá sa na neho ako keby nebolo prijaté. Daňový poriadok vymedzuje 3 prípady, kedy nastane nulitnosť rozhodnutia:

- rozhodnutie vydal správca dane na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný
- rozhodnutie bolo vydané omylom inej osobe
- rozhodnutie nadväzuje na nulitné rozhodnutie.

Nulitu rozhodnutia posudzuje z vlastného podnetu alebo iného podnetu druhostupňový orgán, a to kedykoľvek; ak ide o rozhodnutie ministerstva, posudzuje také rozhodnutie minister na základe návrhu ním určenej osobitnej komisie.

K nezákonnosti právneho aktu dochádza v prípadoch, ak rozhodnutie má iné vady, ktoré však nie sú tak závažného charakteru, aby sme takéto rozhodnutie považovali za nulitné. Takéto rozhodnutie môže byť zrušené alebo zmenené, a to

¹⁰⁴ Rozsudok NSS ČR vo veci 2 Afs 13/2003.

¹⁰⁵ GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 138.

¹⁰⁶ § 64 daňového poriadku.

prostredníctvom uplatnenia opravných prostriedkov v daňovom konaní.

Medzi takéto nedostatky môžeme zaradiť:

- vo výroku rozhodnutia správca dane neuvedie konkrétne ustanovenie právneho predpisu, z ktorého vychádzal pri rozhodovaní. t.j. nepostačuje uviesť o aký právny predpis opiera svoje rozhodnutie
- správca dane v odôvodnení neuvedie dôkazy, ktoré sú základom pre posúdenie skutkového stavu veci
- správca dane nepresne označí právny subjekt rozhodnutia. Judikatúra však ustanovila, že táto chyba nie je tak podstatného charakteru, aby spôsobila sama o sebe porušenie základného práva na súdnu ochranu a spravodlivý proces, takže nie je to dôvodom na vyhlásenie neplatnosti takéhoto rozhodnutia¹⁰⁷
- v rozhodnutí je nesprávne, resp. nie je uvedená funkcia zamestnanca správcu dane
- dôležitým problémom sa javí aj otázka zdôvodňovania rozhodnutí, ktorými sa daň vyrubuje odchyľne od podaných daňových priznaní. Správcovia dane často neposkytujú uspokojujúce odôvodnenia, čo vedie k zvýšenému počtu podaných opravných prostriedkov voči týmto rozhodnutiam.

Ak daňový subjekt takéto vadné rozhodnutie nenapadne opravným prostriedkom, takéto rozhodnutie aj napriek svojim vadám nadobudne právoplatnosť s jej dôsledkami. V takom prípade teda môžeme hovoriť o prezumpcii správnosti verejnoprávných aktov, ktoré sa považujú za správne, dokiaľ sa nepreukáže opak.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Stanovisko pléna ÚS vo veci Pl. ÚS – st.16/02.

¹⁰⁸ GERLOCH, A. *Teorie práva*, s. 138.

Zaujímavou problematikou sa javí otázka neplatnosti právnych aktov. V českej literatúre sa objavujú názory, že neplatnosť rozhodnutia a ničotnosť rozhodnutia sú pojmy identické.¹⁰⁹ S týmto názorom však nesúhlasí judikatúra NSS ČR, ktorá rozlišuje medzi neplatnými, nezákonnými a ničotnými rozhodnutiami. NSS ČR sa vyjadril, že pojmy neplatnosť a ničotnosť sa nesmú navzájom zamieňať, lebo každý z nich má svoj vlastný a vzájomne odlišný obsah. Ničotný právny akt má tak závažné vady (napr. nezmyselné a neurčité rozhodnutie, nedostatok príslušnosti orgánu verejnej moci, požiadavka nemožného plnenia) , že ho za akt aplikácie ani nemôžeme považovať a súd k jeho ničotnosti musí prihliadnuť z úradnej povinnosti. Na druhej strane na neplatnosť rozhodnutia bude prihliadať súd len na základe námietky žalobcu a musí ísť o taký nedostatok v rozhodnutí, ktorý musí dosahovať určitú intenzitu.¹¹⁰

2. 4. Interpretácia daňovo-právnych noriem v rámci plnenia informačných povinností daňovými orgánmi

Interpretáciou rozumie teória práva objasnenie zmyslu a obsahu platných právnych noriem, vyjadrených v normatívnych právnych aktoch, za účelom ich správneho pochopenia a používania.¹¹¹ Najdôležitejšou činnosťou daňových orgánov pri vydávaní daňových rozhodnutí je **správne interpretovať** a aplikovať daňovo-právnu normu na zistený skutkový stav. V prípade, ak správca dane alebo iný príslušný orgán oprávnený rozhodovať v daňovom konaní v tejto činnosti pochybí, môže to mať za

¹⁰⁹ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*, s. 343.

¹¹⁰ Rozsudok rozšíreného senátu NSS ČR, 6 A 76/2001 z 22.júla 2005

¹¹¹ BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 127.

následok zmenu alebo zrušenie rozhodnutia prostredníctvom systému opravných prostriedkov.

Daňové orgány sa v rámci svojej činnosti dostávajú aj mimo ich rozhodovacích právomocí k interpretácii daňovo-právnych noriem. Uskutočňuje sa to prostredníctvom ich povinnosti informovať daňové subjekty o ich právach a povinnostiach a na základe zodpovednosti daňového riaditeľstva za jednotné uplatňovanie osobitných daňových predpisov daňovými orgánmi. Cieľom takeého výkladu noriem daňového práva je teda zabezpečiť právnu istotu a stabilitu v rozhodovaní daňových orgánov, teda aby skutkovo rovnaké daňové veci boli právne posudzované rovnakým spôsobom rozličnými daňovými orgánmi.

Medzi najzložitejšie otázky, s ktorými sa dostávajú do styku daňové orgány, sú požiadavky daňových subjektov na výklad ustanovení týkajúcich sa:

1. možnosti znižovania daňovej povinnosti – výklad ustanovení zaoberajúcich sa inštitútom daňového bonusu, zamestnaneckej prémie, uplatňovania daňových výdavkov, možnosti odpisovania hmotného a nehmotného majetku, napr.:

Má nárok na daňový bonus rodič dieťaťa, ktoré študuje na vysokej škole v dennej forme štúdia, ak pracuje - má uzatvorený trvalý pracovný pomer alebo podniká ?

Zárobková činnosť dieťaťa počas sústavnej prípravy na povolanie štúdiom nemá vplyv na uplatnenie nároku na daňový bonus. Daňový bonus si môže uplatniť daňovník, ktorý spĺňa podmienky uvedené v § 33 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, a to na každé vyživované dieťa žijúce s ním v domácnosti počas

sústavnej prípravy na povolanie, bez ohľadu na príjem dieťaťa.¹¹²

2. podávania daňových priznaní, hlásení a prehľadov. Často nejasnou je otázka je lehôt, do kedy sa musia tieto podania podať, na akých tlačivách musia byť podávané v závislosti na zdaňovanom príjme alebo zdaňovacom období, možnosti podávania opravných a dodatočných daňových priznaní, napr.:

Daňovník podá v roku 2011 dodatočné daňové priznanie za rok 2008. Na akom tlačive a v akej mene (Sk alebo euro) má toto dodatočné daňové priznanie podať?

Na podávanie daňových priznaní po dni zavedenia eura za zdaňovacie obdobia, ktoré končia pred dňom zavedenia eura, sa použijú tlačivá, ktoré platia pre príslušné zdaňovacie obdobie. Teda aj dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby podá daňovník za zdaňovacie obdobie, ktoré končí pred dňom zavedenia eura na tlačive, ktoré platilo pre príslušné zdaňovacie obdobie v slovenských korunách. Údaje v dodatočnom daňovom priznaní uvedie v slovenských korunách.

Ak daňovníkovi vznikne daň na úhradu, daňovník túto sumu prepočíta konverzným kurzom na eurá, sumu zaokrúhli na euro centy nadol a zaplatí najneskôr v lehote na podanie dodatočného daňového priznania.¹¹³

3. povinnosti registrácie na príslušnom daňovom úrade, napr.:
Je daňovník, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie povinný zaregistrovať sa na daňovom úrade?
Ak daňovník, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie splní podmienky uvedené v § 31 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších

¹¹² Portál daňovej správy SR - www.drsr.sk.

¹¹³ Tamtiež.

predpisov, je povinný registrovať sa do 30 dní u miestne príslušného daňového úradu alebo ak začne vyplácať príjmy zo závislej činnosti (§ 31 ods. 4), je povinný registrovať sa na miestne príslušnom daňovom úrade najneskôr do 15 dní od vzniku povinnosti zrážať daň alebo preddavky na daň, alebo daň vyberať.

Z uvedeného vyplýva, že daňovník musí posúdiť, či mu vzniká povinnosť zaregistrovať sa na miestne príslušnom daňovom úrade a v akej lehote (30 dní alebo 15 dní).¹¹⁴

4. miestnych daní, napr.:

Dokedy je správca dane (obec) povinný vyrubiť daň z nehnuteľností?

Výklad tejto otázky je zaujímavý najmä z pohľadu novely zákona o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, pretože do účinnosti novely zákona (1.12.2007) bol správca dane z nehnuteľností (obec) povinný vyrubiť daň z nehnuteľností (§ 20 ods. 1) na základe vydaného platobného výmeru do 15. mája bežného zdaňovacieho obdobia. Takto vyrubená daň bola splatná do 31. mája bežného zdaňovacieho obdobia (§ 21 ods. 1). Účinnosťou novely zákona došlo k zmene ustanovení §§ 20 a 21 upravujúcich vyrubenie dane a splatnosť dane. Novelou zákona sa vypustila lehota na vyrubenie dane, t. z., daň z nehnuteľností vyrubuje správca dane každoročne podľa stavu k 1. januáru príslušného zdaňovacieho obdobia. Daň z nehnuteľností vyrubená platobným výmerom je splatná do 15 dní od dňa nadobudnutia právoplatnosti platobného výmeru.¹¹⁵

5. platenia preddavkov ako pri dani z príjmov fyzickej osoby tak aj právnickej osoby, napr.:

¹¹⁴ Tamtiež.

¹¹⁵ Tamtiež.

Musí platiť preddavky daňovník, ktorý prestal vykonávať podnikateľskú činnosť, a naďalej poberá zdaniteľné príjmy zo závislej činnosti?

Ak daňovník skončil podnikanie, inú samostatnú zárobkovú činnosť, prenájom, nie je povinný platiť preddavky na daň, a to od platby preddavku, ktorá je splatná po dni, v ktorom došlo k zmene rozhodujúcich skutočností (§ 34 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov). Tieto skutočnosti však musí oznámiť správcovi dane.¹¹⁶

Okruh otázok, ktorými sa daňové orgány pri interpretácii daňovo-právnych noriem zaoberajú je však podstatne širší. Hore uvedené okruhy predstavujú len jadro ich interpretačnej činnosti.

Cieľom daňových subjektov pri kladení týchto interpretačných otázok je snaha vyhnúť sa plateniu tzv. daňových sankcií (v prípade neskorého podania daňového priznania alebo podania daňového priznania v nesprávnej forme) a snaha platiť čo najmenšiu daň (otázky súvisiace s možnosťou uplatnenia daňových výdavkov, daňový bonus).

Daňové riaditeľstvo zverejňuje odpovede na tieto otázky prostredníctvom internetu na Portáli daňovej správy SR.¹¹⁷ Na jednej strane tieto výklady slúžia na objasnenie nejasností v daňovo-právnych normách, na druhej strane je nutné uviesť, že tieto výklady nemajú všeobecnú záväznosť. Majú teda podobný charakter ako výklady právnej normy obsiahnuté v odôvodnení rozhodnutia. Daňové subjekty musia tieto výklady pri skutkovo podobných otázkach aplikovať s prihliadnutím na osobitosti ich konkrétneho prípadu. Nemôžu sa teda automaticky domáhať u správcu dane na totožný výklad tej ktorej právnej normy. Význam týchto výkladov

¹¹⁶ Tamtiež.

¹¹⁷ Tamtiež.

v rámci zabezpečovania zjednocovania aplikácie a interpretácie daňovo-právnych noriem je však nezastupiteľný.

Považujeme za dôležité pripomenúť, že výklad všetkých otázok smeruje k správne mu určeniu, vyrubeniu a vybratiu vlastnej daňovej povinnosti. Aj výklad otázok nepeňažnej povahy pomáha dosiahnuť tento účel daňového konania.

Záverom tejto kapitoly by sme radi priblížili základné zmeny, ktoré prinesie daňový poriadok v ustanoveniach venovaných rozhodnutiam v daňovom konaní.

Rozhodnutia ako individuálne právne akty vydávané orgánmi daňovej správy majú nezastupiteľné miesto v daňovom konaní, keďže len nimi možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva. Na tomto tvrdení sa nič nezmení ani podľa daňového poriadku, ktorý zakotvil 3 základné zmeny týkajúce sa rozhodnutí:

- každé rozhodnutie bude obsahovať odôvodnenie, ak daňový poriadok neustanoví inak
- rozhodnutie v jednoduchých prípadoch sa má vydať bezodkladne, a to **do 8 dní** od začatia konania
- zakotvená existencie nulitného rozhodnutia¹¹⁸

Pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie, ktoré:

- o vydal správca dane na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný
- o bolo vydané omylom inej osobe
- o nadväzuje na nulitné rozhodnutie

¹¹⁸ Pozri viac ŠTRKOLEC, M. *Nulitné rozhodnutie v daňovom poriadku*. In BABČÁK, V. a kol. *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*, s. 151 – 162.

Zákon stanovuje, že takéto rozhodnutie nemá právne účinky a hľadí sa naň, akoby nebolo vydané.

3.

INTERPRETÁCIA NORIEM DAŇOVÉHO PRÁVA VŠEOBECNÝMI SÚDMI

ADAMIAK, B., BORKOWSKI, J. *Postępowanie administracyjne i sadowoadministracyjne*. 2009.; BABČÁK, V., ŠTRKOLEC, M.: *Wykladnia i urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Slowackiej*, 2006.; ČIČ, M. a kol. *Komentár k Ústave Slovenskej republiky*. Martin : Vydavateľstvo Matice slovenskej, 1997.; HOETZEL, J. *Československé správní právo*. 1937.; KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2010.; KRAJČO, J., SUČANSKÁ, D., ČIERNA, A., KRAJČO, O.: *Občiansky súdny poriadok I. diel. Komentár*. 2010.; MACHAJOVÁ, J. a kol. *Všeobecné správné právo*. 2010.; MAZÁK, J. a kolektív. *Základy občianskeho procesného práva*. 2009.; MELZER, F. *Methodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 2010.; MIKULE, V. *Význam správního soudnictví pro všeobecnou právní kultivaci veřejné správy*. 1997.; MOLITORIS, P., VERNARSKÝ, M. *Rozsah súdneho prieskumu správnych aktov v správnom súdnictve (v kontexte aktuálnej judikatúry Ústavného súdu SR)*. In Rada Európy a verejná správa : zborník príspevkov z česko-slovenskej vedeckej konferencie konanej 21. - 22. apríla 2009 v Trnave. - Trnava : Typi Universitatis Tyrnaviensis, 2009.; PIPA, M. *Judikatura a stanoviská Najvyššieho súdu Slovenskej republiky*. 2010.; SLÁDEČEK, V., TOMOSZKOVÁ, V. a kol. *Správní soudnictví v České republice a ve vybraných státech Evropy*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010.; STEPHAN, P. B. *Comparative Taxation Procedure and Tax Enforcement*. 2009; SVÁK, J. *Súdna moc a moc súdov na Slovensku. Inauguračná prednáška*. Trnavská univerzita. Bratislavská vysoká škola práva; THURONYI, V. *Comparative tax law*. 2003.

Ústava dáva právo každému, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy (teda aj správcov dane a ostatných daňových orgánov), aby sa obrátil na súd, ktorý preskúma zákonnosť takeého rozhodnutia, za podmienky, že zákon neustanoví inak¹¹⁹ a zároveň dodáva, že z právomoci súdu takýmto zákonom nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

3. 1. Úloha a význam správneho súdництва

Interpretácia daňovo-právnych noriem všeobecnými súdmi¹²⁰ zohráva veľmi dôležitú úlohu v rovine správneho súdництва, teda v rámci konaní podľa piatej časti OSP, najmä prostredníctvom rozhodovania o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov podľa § 247 a nasl. citovaného zákona. V zmysle § 244 ods. 1 a 2 OSP v správnom súdnictve preskúmavajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Preskúmavajú zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy. Správne súdnictvo možno vymedziť aj ako „procesným právom upravený priebeh procesných úkonov správneho súdu alebo iných subjektov tohto konania, konaných s cieľom rozhodnúť spor o tom, či konanie alebo nekonanie

¹¹⁹ Čl. 46 ods. 2 ústavy.

¹²⁰ Hoci v našich podmienkach rozhodujú v tomto smere všeobecné súdy, až 18 krajín v rámci OECD disponuje špecializovanými súdmi s výlučnou právomocou v daňových veciach.

STEPHAN, P.B. *Comparative Taxation Procedure and Tax Enforcement*, s. 13.

orgánov verejnej správy bolo v súlade s právom.¹²¹ V. Mikule uvádza ako funkcie správneho súdnictva ochranu subjektívnych práv fyzických a právnických osôb, ochranu objektívneho práva, ochranu politických zákonodarých kompromisov, ochranu deľby štátnej moci a funkciu právne kultivačnú.¹²²

„Správní soudnictví svým specifickým způsobem pomáhá nalézat správné interpretační pozice pro účely veřejnosprávní činnosti.“¹²³ Správne súdnictvo sa teda stáva tým nástrojom, ktorý prispieva k správnej interpretácii noriem daňového práva v prípadoch nesprávneho výkladu či už zo strany aplikujúceho daňového orgánu, alebo zo strany daňového subjektu, a teda pôsobí často ako rozhodca v spore, ktorý z názorov týchto dvoch protichodných strán je správny, súladný so zákonom. Podľa J. Hoetzla je správne súdnictvo „zařízení, která mají garantovati dobré aplikování norem veřejného práva.“¹²⁴

Zároveň možno skonštatovať, že správne súdnictvo patrí „medzi najdôležitejšie formy vonkajšej kontroly verejnej správy a je zárukou legality verejnej správy.“¹²⁵

¹²¹ ADAMIAK, B., BORKOWSKI, J. *Postępowanie administracyjne i sadowoadministracyjne*, s. 384.

¹²² MIKULE, V. *Význam správního soudnictví pro všeobecnou právní kultivaci veřejné správy*, s. 139 a nasl.

¹²³ MACHAJOVÁ, J. a kol. *Všeobecné správné právo*, s. 550.

¹²⁴ HOETZEL, J. *Československé správní právo*, s. 404.

¹²⁵ Tamtiež, s. 329.

3. 2. Rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov

Ak zlyhá interpretačná schopnosť správcu dane, účastník daňového konania má možnosť využiť systém riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkov, ktoré zákon o správe daní a poplatkov ako procesný kódex daňového práva ponúka. O opravných prostriedkoch rozhoduje buď v rámci autoremedúry orgán, ktorý rozhodnutie vydal alebo pri opravných prostriedkoch s devolutívnym účinkom nadriadený orgán. Ani tento devolutívny účinok však nie vždy musí znamenať dosiahnutie nápravy, napríklad v situáciách, keď oba dotknuté orgány rozhodujú na základe jednej a tej istej internej inštrukcie. Ako ďalší možný prostriedok nápravy teda pripadá do úvahy správne súdnictvo.

Netreba však zabúdať na jednu podstatnú skutočnosť, a síce, že *„žalobou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov (súd nemá na to kompetenciu), ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, teda či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok (vymedzených žalobou) rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesné predpisy.“*¹²⁶

V prvom rade je uplatnenie právnych prostriedkov správneho súdnictva vylúčené v prípade podľa § 248 O. s. p. - súdy nepreskúmajú rozhodnutia správnych orgánov predbežnej povahy a procesné rozhodnutia týkajúce sa vedenia konania a rozhodnutia správnych orgánov, ktorých preskúmavanie vylučujú osobitné zákony.

Zákon o správe daní a poplatkov v tejto súvislosti ustanovuje, ktoré daňové rozhodnutia sú z preskúmavania súdmi vylúčené. Ide o rozhodnutia o odklade platenia dane alebo daňového nedoplatku, platení dane alebo daňového nedoplatku v splátkach, odpustení

¹²⁶ Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 4 Sž 136/99 z 30. mája 2000, (R 34/2001).

daňového nedoplatku alebo jeho časti a odpustení sankcie. „Tieto rozhodnutia sa netýkajú samotnej daňovej povinnosti, ale len možnosti časovo oddialiť jej splnenie, prípadne z jej splnenia daňový subjekt úplne alebo čiastočne oslobodiť. To znamená, že takémuto rozhodovaniu predchádzalo riadne daňové konanie, v ktorom došlo k určeniu daňovej povinnosti daňového subjektu v súlade s príslušnou hmotno-právnou a procesno-právnou úpravou.“¹²⁷ Ide teda o také rozhodnutia, ktoré vyjadrujú istý sociálny či hospodársky aspekt a prejavuje sa v nich „dobrá vôľa“ správcu dane, resp. jeho prostredníctvom štátu, keďže na takéto rozhodnutie neexistuje právny nárok.

Vo všetkých ostatných prípadoch má teda daňový subjekt možnosť po vyčerpaní opravných prostriedkov upravených v zákone o správe daní využiť aj možnosti súdnej ochrany v rámci ustanovení OSP o správnom súdnictve.

V tomto prípade má daňový subjekt možnosť podať žalobu na súde do dvoch mesiacov od doručenia napadnutého rozhodnutia v poslednom stupni. Znamená to nutnosť využiť najprv tie opravné prostriedky¹²⁸, ktoré sú upravené daňovo-právnym predpisom – zákonom o správe daní a poplatkov. Možnosť napadnúť žalobou právoplatné rozhodnutie v správnom konaní však nie je viazaná na uplatnenie aj mimoriadnych opravných prostriedkov, keďže lehoty na uplatnenie mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní sú dlhšie než lehota na podanie žaloby v správnom súdnictve. Potvrďuje to aj zákon o správe daní a poplatkov, keď v §

¹²⁷ BABČÁK, V., ŠTRKOLEC, M. *Wykładnia i urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Slowackiej*, s. 146.

¹²⁸ Hoci zákon o správe daní a poplatkov pozná štyri druhy riadnych opravných prostriedkov: odvolanie, sťažnosť, námietka a reklamácia, pre účely uplatnenia prostriedkov správneho súdnictva možno uvažovať len o prvom z nich, t. j. odvolaní a to vzhľadom na odlišný charakter ostatných menovaných opravných prostriedkov.

53 ods. 11 stanovuje, že ak súd právoplatne rozhodol o žalobe, ktorou bolo napadnuté rozhodnutie, nemožno toto rozhodnutie preskúmať mimo odvolacieho konania v rozsahu, v akom rozhodol súd.

Predmetom tohto konania je teda zákonnosť rozhodnutia, ale aj postupu daňového orgánu v konaní, ktoré jeho vydaniu predchádzalo. Viazanosť súdu rozsahom a dôvodmi uvedenými v žalobe sa odlišuje v závislosti od charakteru pochybenia daňového orgánu, a síce:

- súd preskúma rozhodnutie a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe a zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak dospeje k záveru, že (§ 250j ods. 2 OSP):
 - o rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
 - o zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov,
 - o zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci,
 - o rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov,
 - o v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.
- súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby v týchto prípadoch (§ 250j ods. 3 OSP):
 - o rozhodnutie bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,

- o rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov,
- o rozhodnutie je nepreskúmateľné pre neúplnosť spisov správneho orgánu alebo z dôvodu, že spisy neboli predložené.

V týchto prípadoch súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie

- o rozhodnutie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený.

Súd v tomto prípade rozhodnutie správneho orgánu zruší a konanie zastaví.

Proti rozhodnutie správneho súdu (ktorým je krajský súd) je prípustné odvolanie, a teda týmto spôsobom sa daňové veci dostávajú pred NS SR, ktorý v nich často zaujíma svoje v právnej praxi mimoriadne cenné interpretačné postoje.¹²⁹

3. 3. Konanie proti nečinnosti orgánu verejnej správy

Pre sféru daňového práva je taktiež typické uplatňovanie postupu podľa štvrtej hlavy – konanie proti nečinnosti orgánu verejnej správy. Porušovanie ústavného práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy na prerokovanie vecí bez zbytočných priet'ahov bolo po dlhý

¹²⁹ Jednotnosť interpretačných postojov zvyrazňuje aj ust. § 250ja ods. 7 OSP: „Ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.“

čas predmetom konania pred ÚS SR¹³⁰ v rámci tzv. ústavných sťažností, avšak s účinnosťou od 1. 1. 2003¹³¹ bol v tomto smere založená právomoc všeobecných súdov v rámci správneho súdnictva - §§ 250t a 250u OSP. Nečinnosť sa najčastejšie prejavuje v opomenutí predpísaných úkonov (vykonávaní úkonov bez vedomia účastníkov) alebo v zbytočných priet'ahoch (v nerobení žiadnych úkonov).¹³²

V tomto smere je problematickou oblasťou dodržiavanie zákonných ustanovení o lehotách. Predovšetkým sa to týka lehôt, v ktorých je príslušný orgán povinný vydať rozhodnutie. Hoci zákon hovorí o bezodkladnom rozhodnutí v jednoduchých veciach o 30 dňoch v ostatných veciach a o 60 dňoch v osobitne zložitých prípadoch, z praxe sú známe prípady, keď správca dane vydal rozhodnutie až po uplynutí aj niekoľkých mesiacov či dokonca rokov. Konajúci orgán, predovšetkým správca dane má síce zákonnú možnosť požiadať nadriadený orgán o predĺženie lehoty na rozhodnutie, pokiaľ z objektívnych dôvodov nie je možné dodržať ani 60-dňovú lehotu, túto možnosť však nie vždy využije (a nie vždy nadriadený orgán jeho žiadosti vyhovie) a jednoducho je v konaní nečinný. Pokiaľ nadriadený orgán vyhovie žiadosti správcu

¹³⁰ „Ak fyzická osoba bez akéhokoľvek vlastného zavinenia nemá reálnu možnosť obrátiť sa na súd a byť účastníkom súdneho konania, v ktorom by mu bola poskytnutá súdna ochrana, tak ako to upravuje čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky, štátny orgán, ktorý túto situáciu spôsobil, sa dopustil porušenia základného práva tejto fyzickej osoby na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Ak štátny orgán nedodrží zákonom ustanovenú lehotu na rozhodnutie vo veci v správnom konaní a ani nepožiadá orgán najbližšie nadriadený o primerané predĺženie tejto lehoty, tak ako mu to umožňuje zákon, a až niekoľko mesiacov po uplynutí lehoty ustanovenej zákonom na rozhodnutie zistí, že je dôvod toto konanie prerušiť z dôvodu podania podnetu na začatie konania o predbežnej otázke, dopustí sa zbytočných priet'ahov v konaní.“

Nález ÚS SR vo veci sp. zn. II. ÚS 14/01 z 23. augusta 2001, (R 29/2001).

¹³¹ Zákonom č. 424/2002 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov.

¹³² MAZÁK, J. a kolektív. *Základy občianskeho procesného práva*, s. 559.

dane o predĺženie lehoty, môže mu je „primerane“ predĺžiť. Táto primeranosť však nie je zákonom nijako špecifikovaná a ani limitovaná. Bude teda plne vecou úvahy nadriadeného orgánu. Obdobný problém predstavuje inštitút prerušenia konania. Pokiaľ totiž nejde o prípad, že prerušenie konania zhodne navrhnú účastníci konania, kde je lehota na prerušenie obmedzená zákonom na 30 dní, má konajúci orgán znovu možnosť rozhodnúť o prerušení konania bez časového obmedzenia. Zákon v tomto smere stanovuje, že správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo. Takáto voľnosť je síce z hľadiska dôvodu prerušenia potrebná, ba až nevyhnutná, no zároveň prináša riziko praktického zneužívania a sklznutia správcu dane k nečinnosti.

Ďalším zásadným problémom pokiaľ ide o „priet’ahy“ v konaní je inštitút daňovej kontroly, a to aj napriek v zákone explicitne zakotveným lehotám) či v jej rámci dodržanie lehôt na vrátenie zapožičaných dokladov a písomností. Zároveň však považujeme za potrebné podotknúť, že česká právna úprava v tomto ohľade pre mnohé inštitúty ani nestanovuje zákonné lehoty, tak ako to robí slovenská právna úprava.¹³³

Pokiaľ ide o uplatnenie tohto postupu pred všeobecným súdom, domáhat’ sa (podľa ust. § 250t OSP) súdneho vyslovenia povinnosti orgánu verejnej správy vo veci konať a rozhodnúť’ je oprávnená fyzická alebo právnická osoba, ktorá tvrdí, že orgán verejnej správy

¹³³ Nestanovuje napr. lehoty na vybavenie opravných prostriedkov či na ukončenie daňovej kontroly. Podľa názoru NSS ČR (č. kon. 2 AFS 144/2004 – 110 zo dňa 31. 8. 2005) „Daňový řád je předpisem, který lhůtami přísně váže daňové subjekty, nikoli však správce daně.“ Toto konštatovanie sa síce vzťahovalo na pred 1. 1. 2011 platný zákon o správe daní a poplatkú, avšak podľa J. Kobičky sa plne vzťahuje aj na nový Daňový řád.

nekoná bez vážneho dôvodu spôsobom ustanoveným príslušným právnym predpisom tým, že je v konaní nečinný. Návrh však nie je prípustný, pokiaľ navrhovateľ nevyčerpal prostriedky, ktoré má k dispozícii podľa daňovo-právnych predpisov, resp. iných právnych predpisov, čím sa myslí aj postup podľa zákona č. 9/2010 Z. z. o sťažnostiach.¹³⁴ Prostriedkami upravenými daňovo-právnymi predpismi sú postupy riešenia nečinnosti v ZSDP/DP¹³⁵. Možno len skonštatovať, že DP v § 66 „Opatrenia proti nečinnosti“ takmer do slova prebral text pôvodného § 30a ods. 5 ZSDP: „Ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní je v tomto konaní nečinný a nerozhodne ani v lehotách ustanovených v § 65 ods. 1 a 2 a nápravu nemožno dosiahnuť inak a povaha veci to nevyklučuje, je príslušný vo veci rozhodnúť druhostupňový orgán“, pričom táto právna úprava je pomerne chabá.

Ak sa daňový subjekt domnieva, že správca dane je v konaní nečinný, má na základe tohto ustanovenia možnosť podať podnet na prijatie opatrení proti nečinnosti a hoci zákon presne neustanovuje, ktorému orgánu by ho mal adresovať, prikláňame sa k názoru, že by ním mal byť druhostupňový orgán. Vzhľadom na reálnu prax je však len ťažko predstaviteľné, že by nadriadený orgán naozaj takto na seba sťahol príslušnosť (z praxe nie sú takéto prípady známe), a preto je takáto situácia skôr riešená na úrovni správneho súdництва.

Pokiaľ ide o dobu, po ktorej možno konštatovať nečinnosť, táto nie je v OSP nijako špecifikovaná, a nie je ju možné ani všeobecne

¹³⁴ Vyjadruje princíp subsidiarity správneho súdництва, ktorého právomoc by nemala suplovať iné účinné prostriedky nápravy (právej ochrany).

MAZÁK, J. a kolektív. *Základy občianskeho procesného práva*, s. 559.

¹³⁵ Čo napokon potvrdzuje aj judikatúra: NSS ČR č. 1348/2007 Sb. NSS, zošit číslo 11/2007.

vymedziť.¹³⁶ V základnom chápaní sa však spája s nedodržaním procesných lehôt, ktoré ustanovujú konkrétne procesnoprávne predpisy na rozhodnutie vo veci.¹³⁷ V tomto smere je významný Nález ÚS SR sp. zn. II. ÚS 22/96, odkazujúci aj na medzinárodný štandard v zmysle dohovoru¹³⁸.

Významné je aj ustanovenie § 250u, ktoré zakotvuje možnosť súdu, v prípade nedodržania lehoty uvedenej v uznesení súdu podľa § 250t, na opakovaný návrh účastníka, ak je správny orgán naďalej nečinný, uložiť pokutu do 3 280 €, a to aj opakovane. Pred

¹³⁶ KRAJČO, J., SUČANSKÁ, D., ČIERNA, A., KRAJČO, O. *Občiansky súdny poriadok I. diel. Komentár*, s. 1120.

¹³⁷ MAZÁK, J. a kolektív. *Základy občianskeho procesného práva*, s. 558.

¹³⁸ "Dĺžka konania môže signalizovať nielen prieťahy v konaní, ale aj zložitosť veci. Preto je dôležité oddeliť konanie pomalé a neúčinné, to znamená konanie s prieťahmi alebo prejednávanie vecí v neprímeranej lehote od konania, ktoré dlho trvá z dôvodu zložitosti prípadu. Rovnako je dôležité vypořiadat sa s námietkami štátnych orgánov, ktoré skutočné prieťahy v konaní môžu odôvodňovať zložitou veci. Z oboch príčin sa treba zaoberať kritériami rozhodujúcimi pre hodnotenie veci ako zložitej. Základnými kritériami pre hodnotenie veci ako zložitej je skutkový stav veci a platná právna úprava relevantná pre rozhodnutie o veci.

Medzinárodný štandard vytvorený pri uplatnení čl. 6 ods. 1 Dohovoru zahŕňa niekoľko pravidiel.

Od štátu sa vyžaduje, aby jeho orgány s právomocou a príslušnosťou o veci rozhodnúť postupovali s náležitou usilovnosťou a vec rýchlo vybavili (Eckle Case. Publications of the European Court of Human Rights. Series A. Judgements and Decisions. Köln-Berlin-Bonn-München, Carl Heymans Verlag KG, 1982, č. 51, s. 39).

Zodpovednosť štátu sa môže spojiť s nesprávnym postupom, ako aj s nečinnosťou, pričom štát znáša zodpovednosť nielen za nedostatky v postupe sudcov, ale aj za ďalšie osoby vstupujúce do konania v oficiálnom postavení. Aj takto zapríčinené nedostatky sa pripisujú sudcovi, ktorý "je zodpovedný za prípravu veci a rýchle vedenie konania" (Capuano Case. Publications of the European Court of Human Rights. Series A. Judgements and Decisions. Köln-Berlin-Bonn-München, Carl Heymans Verlag KG, 1987, č. 119-A, s. 13; rovnako Case of Pierazzini v. Italy, Publications of the European Court of Human Rights. Series A. Judgements and Decisions. Köln-Berlin-Bonn-München, Carl Heymans Verlag KG, 1992, č. 231-C, s. 30)."

rozhodnutím o pokute si však musí vyžiadať stanovisko nadriadeného správneho orgánu.

3. 4. Konanie o súlade všeobecne záväzného nariadenia obce a vyššieho územného celku

VZN obcí a VÚC majú osobitné postavenie v oblasti daňového práva. Ich význam je daný ústavným zakotvením dvoch spôsobov ukladania daní v čl. 59 ods. 2, a síce zákonom alebo na základe zákona. Daňami ukladanými na základe zákona sú miestne dane a podzákonnými aktmi, ktorými sa tak deje, sú práve spomenuté VZN obcí a VÚC. Zákon, na základe ktorého, v rámci ktorého a v súlade s ktorým sa VZN vydávajú, je zákon o miestnych daniach, ktorý splnomocňuje územnú samosprávu rozhodovať o zavedení a zrušení miestnych daní taxatívne vypočítaných v tomto zákone a taktiež určovať ďalšie zákonom výslovne ustanovené náležitosti týchto daní. Tieto akty teda musia spĺňať dôležitú podmienku – musia byť vždy v medziach zákona, nemôžu ísť nad jeho rámec¹³⁹. Práve zákonnosť VZN je predmetom posudzovania v konaní podľa ustanovenia § 250zfa OSP, ktoré bolo do OSP zahrnuté¹⁴⁰

¹³⁹ „Podzákonné normatívne právne akty, vykonávacie právne predpisy, medzi ktoré bezpochyby patria aj všeobecne záväznú nariadenia vo veciach samosprávy podľa čl. 68 ústavy, musia rešpektovať ústavný princíp ukladania povinností uvedený v čl. 13 ods. 1 písm. a) ústavy, podľa ktorého povinnosti musia byť uložené vždy v medziach zákona (tiež v rámci alebo v rozsahu zákona). Pokiaľ ide o realizáciu ústavného príkazu povinnosti ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd vyplývajúceho z čl. 13 ods. 1 písm. a) ústavy, nemôže byť vo všeobecne záväznom nariadení uložená nová povinnosť, ktorá neexistuje v zákone. Nerešpektovanie uvedeného príkazu ústavy by znamenalo negáciu zvrchovanosti zákona, a tým popretie samotného princípu právneho štátu.“

Nález ÚS SR sp. zn. III. ÚS 100/02 z 30. januára 2003 – (R 4/2003).

¹⁴⁰ Zákomom č. 384/2008 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

s účinnosťou od 15. októbra 2008¹⁴¹. V tomto zmysle, ak obec alebo vyšší územný celok nezruší alebo nezmení na základe protestu prokurátora svoje všeobecne záväzné nariadenie, môže prokurátor vo veciach územnej samosprávy podať na súd návrh na vyslovenie nesúladu všeobecne záväzného nariadenia so zákonom. V prípade vyslovenia nesúladu stráca všeobecne záväzné nariadenie, jeho časť, prípadne niektoré jeho ustanovenia účinnosť dňom nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia súdu. Obci alebo VÚC plynie od právoplatnosti tohto rozhodnutia šesťmesačná lehota na uvedenie nariadenia do súladu so zákonom, v opačnom prípade je sankciou strata jeho platnosti.

3. 5. Interpretáčné pôsobenie všeobecných súdov v daňovej oblasti

„Úloha súdov pri ochrane ústavných práv daňových subjektov sa neustále zvyšuje. Súdny vo zvyšujúcej sa miere zastávajú cieľavedomý prístup k interpretácii daňových noriem, v protiklade k ich prísnej konštrukcii“¹⁴² Príkladov situácií, v ktorých môže byť daňový subjekt na svojich právach ukrátený rozhodnutím správcu dane je nespočetné množstvo. Okrem predmetného nesprávneho právneho posúdenia veci (teda interpretácie) ide o nedostatočné zistenie skutkového stavu¹⁴³, nečinnosť¹⁴⁴, porušenie či upretie

¹⁴¹ O ústavnosti VZN vydaných vo veciach územnej samosprávy (teda o súlade VZN s ústavou, ústavnými zákonmi a medzinárodnými zmluvami) však rozhoduje aj naďalej Ústavný súd SR podľa čl. 125 ods. 1 písm. c).

¹⁴² THURONYI, V. *Comparative tax law*, s. 16.

¹⁴³ „Ak daňové orgány nezistili v náležitom rozsahu skutkový stav vecí, je záver žalovaného, že žalobca nemal podľa § 20 ods. 2 písm. a) zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, predčasný. Nedostatočné zistenie skutkového stavu vecí je dôvodom, aby súd podľa § 250j ods. 2 O. s. p. rozsudkom zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného.“

procesných práv, ktoré zákon o správe daní a poplatkov účastníkom daňového konania priznáva¹⁴⁵ a iné.

Existuje viacero prípadov, pri ktorých súdne rozhodnutia priniesli významné zmeny v náhľade na isté parciálne otázky a mali zásadný význam pre výklad noriem daňového práva. Nie každé rozhodnutie súdu sa hneď dostáva do pozície judikátu – teda istého vzoru vyslovujúceho zásadný postoj k určitej problematickej otázke. Mnoho rozhodnutí v rámci správneho súdnictva totiž neprináša nový pohľad na vec či nevňuje viac svetla do istej problematickej, nejednoznačnej či vágnej záležitosti, ale ide o bežné, na prvý pohľad jasné riešenie. Z dôvodu mimoriadnej obsiahlosti sa na tomto mieste obmedzíme len na ilustráciu interpretačného pôsobenia slovenskej judikatúry, hoci plénum judikátov v daňových veciach (a to predovšetkým českej judikatúry Nejvyššího správního soudu ČR) zahŕňa i iné právne významné otázky.

Takýto zásadný charakter má aj poukázanie na fakt, či má rozhodnutie o povolení obnovy konania charakter procesného rozhodnutia, teda vylúčeného z preskúmania súdmi:

Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 5 Sž 198/00 z 30. mája 2001, (R 107/2002).

¹⁴⁴ Pozri predchádzajúci text.

¹⁴⁵ „Predpokladom na zistenie, ktoré má byť podkladom na rozhodnutie daňového orgánu je, že daňovému subjektu bude poskytnutá príležitosť splniť svoju dôkaznú povinnosť, navrhnuť, vykonať dôkazy, ktoré zo svojej pozície súkromnoprávnej osoby nemôže zabezpečiť, vyjadriť sa ku zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich získania. Nedodržanie tohto procesného postupu je nielen ohrozením účelu daňového konania, ale, a to predovšetkým, porušením práv daňového subjektu, ktoré mu výslovne zákon priznáva (§ 2 ods. 2, § 15, § 28 ods. 9 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov).“

Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 4 Sž 65, 66/01, 4 Sž 113, 114/01 z 30. októbra 2001, (R 91/2002).

„Rozhodnutie, ktorým správny orgán zamietol návrh na povolenie obnovy konania, nie je rozhodnutím o práve alebo povinnosti daňového subjektu, ale rozhodnutím procesnej povahy, a teda je vylúčené zo súdneho preskúmavania.“¹⁴⁶ Neskôr však dochádza k judikatórnym posunom v tejto veci, keď NS SR uzatvára konanie s výsledkom, že:

„Podľa ustanovenia § 248 ods. 2 písm. e¹⁴⁷) O. s. p. súdy nepreskúmajú rozhodnutia správnych orgánov predbežnej, procesnej alebo poriadkovej povahy vrátane rozhodnutí o poriadkových pokutách. Z ustanovenia § 244 O. s. p. vyplýva zásada, že súdy vždy preskúmajú rozhodnutie správneho orgánu, pokiaľ fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola ukrátená na svojich právach rozhodnutím správneho orgánu. V správnom konaní, v danom prípade v daňovom konaní, príslušný orgán mal zákonom uloženú povinnosť skúmať, či na strane žalobcu vznikli dôvody na obnovu konania alebo nie. Preto sa musel zaoberať nielen formálnymi otázkami, ale meritom veci. Rozhodnutie o obnove konania totiž pre účastníka konania bolo dôležité, pretože nepovolenie obnovy konania alebo jeho povolenie mohlo mať pre účastníka správneho konania hmotnoprávne následky. Za uvedených okolností preto nebolo možné konštatovať, že rozhodnutie o povolení obnovy konania malo len procesný charakter, aj keď niektoré jeho znaky obsahovalo. Íšlo o rozhodnutie zásadného charakteru aj s právnymi následkami, preto vec bola preskúmateľná súdom z vecného hľadiska, podľa ustanovenia § 247 a nasl. O. s. p. Súd sa preto následne zaoberal meritom veci, teda preskúmal rozhodnutie správneho orgánu z toho hľadiska, či jeho rozhodnutie o nepovolení obnovy konania bolo v súlade s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a) až c) zákona č. 511/1992 Zb.“¹⁴⁸

Iným príkladom je inštitút opravy zrejmych omylov a nesprávnosti, ktorý je jedným z mimoriadnych opravných

¹⁴⁶ Uznesenie NS SR vo veci sp. zn. 5 Sž 125/98 z 28.októbra 1998, (R 33/2000).

¹⁴⁷ Poznamenávame, že v súčasnosti už § 248 OSP nie je členený na odseky, avšak zmysel a obsah rozhodnutia súdu je stále aktuálny a platný aj pre súčasný právny stav.

¹⁴⁸ Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 6 Sž 131-133/01 z 28. novembra 2001, (R 67/2002).

prostriedkov. Zákon o správe daní a poplatkov hovorí, že sa uplatní v prípade, ak bola daň vyrubená niekomu, kto ju podľa zákona nie je povinný platiť alebo ak došlo k chybe v písaní, počítaní alebo k inému omylu. V predmetnej veci došlo k právnenému nástupníctvu u daňového subjektu, na čo správca dane nesprávne reagoval práve využitím predmetného inštitútu.

„Dôvodom opravy,“ podľa výkladu správcu dane, „bola „nesprávnosť, ktorá vznikla pri písaní adresy kontrolovaného subjektu na platobnom výmere z 15.12.1994“. Uvedené dôvody však nezodpovedajú obsahu spisu, pretože k oprave adresy kontrolovaného subjektu nedošlo, ale došlo k zmene subjektu, ktorému boli platobné výmery adresované (z pôvodného š. p. na s.r.o.). Podľa § 54 zákona SNR číslo 511/1992 Zb. pod zrejým omylom či nesprávnosťou treba rozumiť také chyby v písaní a počítaní, ku ktorým došlo zjavným a okamžitým zlyhaním duševnej či mechanickej činnosti osoby, ktorá rozhodnutie vyhotovila a ktoré je každému zjavné. O také pochybenie nejde, ak zmena adresáta daňovej povinnosti je podmienená posudzovaním hmotnoprávných podmienok prechodu práv a povinností z jedného subjektu na iný subjekt. Nemožno stotožniť prípad zmeny (opravy) v adrese daňového subjektu s prípadom, keď dochádza k zmene adresáta daňovej povinnosti, t. j. v osobe daňovníka.“¹⁴⁹

Obdobne orgány súdnej moci opravili názor daňových orgánov pri výklade situácie v prípade zmeny právneho režimu daňového subjektu:

„Súkromný podnikateľ zapísaný v obchodnom registri, ktorý bol na vlastnú žiadosť ku dňu 31.12.1992 vymazaný z obchodného registra, ako daňovník nezanikol, zmenil sa iba jeho daňový režim. Pojem zánik daňovníka nemožno zamieňať so zánikom tej - ktorej daňovej povinnosti.“¹⁵⁰

¹⁴⁹ Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 5 Sž 64/96, 5 Sž 152/96, 5 Sž 153/96, 5 Sž 154/96, 5 Sž 155/96 z 29. novembra 1996, (R 76/1993).

¹⁵⁰ Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici vo veci 23 S 534/93 z 26. januára 1994, (R 94/1994).

Ďalší významný medzník v interpretácii sa týkal práva na náhradu škody spôsobenej nezákonným rozhodnutím štátneho orgánu alebo nesprávnym úradným postupom (upraveného zákonom č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov) a jeho možnej kolízie s vrátením daňových preplatkov podľa § 63 zákona o správe daní a poplatkov a úroku v prípade vrátenia týchto súm daňovému subjektu po zákonom ustanovenej lehote. Podľa názoru NS SR toto ustanovenia zákona o správe daní a poplatkov nijako nevyučuje uplatnenie práva na náhradu škody podľa vyššie uvedeného zákona:

„Aj podľa záveru dovolacieho súdu tým, že zákonodarca v ustanovení § 63 ods. 5, 6 zákona č. 511/1992 Zb. upravil problematiku vrátenia daňových preplatkov a úroku, nedošlo k vylúčeniu aplikácie zákona¹⁵¹ č. 58/1969 Zb. o zodpovednosti za škodu spôsobenú rozhodnutím orgánu štátu alebo nesprávnym úradným postupom v daňovom konaní. Treba poukázať aj na skutočnosť, že o vrátení preplatku a úroku v zmysle § 63 zákona č. 511/1992 Zb. rozhoduje správny orgán, prípadne súd v správnom konaní, kým zodpovednosť za škodu spôsobenú rozhodnutím štátu je vzťahom občianskoprávnym. Ide o dva rozdielne nároky, ktoré nemožno zamieňať, pri ktorých uplatnenie jedného nároku (nárok na vrátenie daňového preplatku a úroku) nevyučuje v prípade splnenia zákonných podmienok uplatnenie nároku druhého, t. j. zodpovednosti za škodu spôsobenú rozhodnutím orgánu štátu.“¹⁵²

Obdobný charakter malo rozhodnutie týkajúce sa mylného uplatnenia nároku na vrátenie daňového preplatku cestou občiansko-právneho vydania bezdôvodného obohatenia:

¹⁵¹ V súčasnosti je spomínaný zákon č. 58/1969 Zb. nahradený zákonom č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov.

¹⁵² Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. I Cdo 16/2005 z 31. mája 2005, (R 28/2006).

„Vzťah medzi správcom dane a daňovníkom je vzťahom verejnoprávnym, vyplývajúcim z finančnej činnosti štátu a jeho orgánov, prípadne orgánov miestnej samosprávy. Takýto vzťah nemožno považovať za vzťah občianskoprávny, ani za vzťah obchodnoprávny. Nárok daňovníka na vrátenie daňového preplatku nie je nárokom na vydanie bezdôvodného obohatenia v zmysle ustanovenia § 451 ods. 2 Občianskeho zákonníka vzniknutý plnením z právneho dôvodu, ktorý dodatočne odpadol. Na prejednanie a rozhodovanie takeéhoto návrhu nie je daná právomoc súdu v zmysle ustanovenia § 7 O. s. p. Ak súdy prejednali a rozhodli vec, ktorá je osobitným zákonom zverená do rozhodovacej činnosti správcovi daní, rozhodli o veci, ktorá nepatrí do ich právomoci v zmysle ustanovenia § 237 písm. a) O. s. p.“¹⁵³

Interpretačné problémy spôsobuje aj otázka daňových výdavkov. Medzi podmienky ich uplatnenia patrí aj preukázateľnosť a zaevidovanie, resp. zaúčtovanie výdavku.¹⁵⁴ V praxi sa však tieto dva pojmy zamieňajú a daňové subjekty sa odvolávajú proti rozhodnutiam správcov dane o neuznaní výdavkov, hoci tie boli riadne zaevidované/zaúčtované. Preukázateľné vynaloženie sa síce dokladuje predovšetkým riadnym zaevidovaním/zaúčtovaním, avšak to nezakladá nevyvrátiteľnú premisu. To, že je príslušný výdavok vedený v evidencii ešte neznamená, že bol skutočne vynaložený, ak správca dane napr. z iného zdroja získa pochybnosti o jeho pravosti a daňový subjekt ich nebude schopný odstrániť a preukázať tak jeho pravosť, resp. dôvodnosť:

¹⁵³ Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2 Cdo 46/2000 z 27. septembra 2000, (R 24/2002).

¹⁵⁴ Porovnaj s judikatúrou, ktorá sa vzťahovala k zákonu č. 389/1990 Zb. o dani z príjmov obyvateľstva v znení neskorších predpisov: "Tam, kde nie je hodnoverný doklad o nákupe tovaru, nie je možné bez ďalšieho vyvodiť záver, že nebol nakúpený žiaden tovar. V takom prípade kontrolný orgán uloží daňovému subjektu daňovú povinnosť na základe vlastných podkladov alebo preukázaných skutočností, resp. aj overovaním ďalších skutočností rozhodujúcich pre výpočet dane."

Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici vo veci sp. zn. 23 S 366/93 zo 6. októbra 1993, (R 93/1994).

"Predpokladom uznania odpočtu výdavku, resp. nákladu, je preukázateľnosť jeho vynaloženia, ktorej základ tvoria predovšetkým účtovné doklady vyhotovované účtovnou jednotkou podľa príslušných ustanovení zákona č. 563/1991 Zb. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Ich predloženie však nezabavuje správcu dane oprávnenia skúmať prvotnosť operácie, na základe ktorej bol účtovný doklad vyhotovený, pričom sa do úvahy berie skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej na určenie alebo vybratie dane."¹⁵⁵ „Vychádzajúc z citovanej zásady preferovania skutočného obsahu právneho úkonu pred jeho formálnym prejavom, je nedostatočné, ak sa správca dane opiera len o deklarované účtovanie dane z pridanej hodnoty na pokladničných blokoch a nezisťoval skutkový stav spôsobom umožňujúcim objektívne rozhodnúť vo veci.“¹⁵⁶

Azda jeden z najvýznamnejších judikátov sa týka zákazu prevodu daňovej povinnosti na iný subjekt súkromno-právnu dohodou v zmysle § 43 zákona o správe daní a poplatkov, kde kľúčovou bola posledná časť ustanovenia tohto paragrafu: „...ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.“ Daný subjekt za takýto osobitný predpis považoval ObZ, avšak jeho postoj označil súd za nesprávny:

„Platenie dane nie je možné v súvislosti s výkladom a aplikáciou ustanovenia § 477 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka podradiť pod záväzky v zmysle súkromného práva. Ide o platbu v prospech štátu na základe zákona bez toho, aby štát poskytoval daňovému subjektu za túto platbu akýkoľvek ekvivalent. Daňová povinnosť je verejnoprávnou povinnosťou, preto dohoda uzatvorená s treťou osobou o prevode daňovej povinnosti je voči daňovému orgánu právne neúčinná.“¹⁵⁷

¹⁵⁵ Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 6 Sž 109/99 z 24. novembra 1999, (R 55/2000).

¹⁵⁶ Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 6 Sž 99/99 z 24. novembra 1999, (R 56/2000).

¹⁵⁷ Rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2 Sž-o-KS 56/04 z 28. februára 2005, (R 53/2005).

Napriek nespornému pozitívnemu pôsobeniu NS SR svojou judikatúrou, nemožno opomenúť skutočnosť, že judikatúra slovenských súdnych orgánov ani zďaleka nedosahuje rozmer judikatórneho pôsobenia českých súdov, predovšetkým, v tomto kontexte, NSS ČR, čo je aj dôvodom odvolávania sa účastníkov konaní pred slovenskými súdmi práve na judikatúru nášho západného suseda.

Tu je potrebné pripomenúť ešte jednu skutočnosť, a síce, že ani interpretačné pôsobenie súdu nemôže nahrádzať zákon, resp. pochybenia zákonodarcu pri formulovaní textu právnej normy. Ako uvádza F. Melzer, sudcovské dotváranie práva je totiž s ohľadom na ústavou formulovaný právny základ ukladania daní a poplatkov zákonom alebo na základe zákona v daňovom práve vylúčené.^{158, 159}

3. 6. Záväznosť a precedenčný význam rozhodnutí v správnom súdnictve

Na tomto mieste je potrebné venovať pozornosť záväznosti, ktorú tento súdny výklad právnej normy má. Tú treba rozlišovať hľadisko záväznosti rozhodnutia súdu v konkrétnom prípade, *inter partes* a všeobecnú záväznosť pôsobením do budúca pre iné obdobné prípady, teda hľadisko záväznosti judikátu.

V konkrétnom prípade je viazanosť daňového orgánu právnym názorom správneho súdu nesporná. Vyplýva totiž z exaktného textu

¹⁵⁸ MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*, s. 234-237.

¹⁵⁹ Porovnaj nález ÚS ČR vo veci sp. zn. I. ÚS 22/99: „soud za použití neústavního výkladu k tíži nositele základních práv a svobod vyložil § 20 odst. 6 písm. g) zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění zákona č. 73/1994 Sb., v pochybnostech ve prospěch státní moci, čímž porušil základní princip vztahu jednotlivce a státu. V právním státě nesmí soud napravovat pochybení zákonodárce při formulaci právních předpisů interpretací, která takto změni ústavně konformní, ale z pohledu státní moci nevýhodný text právního předpisu.“

právnej normy (konkrétne § 250j ods. 6 OSP), čo má o to väčší význam v prípade zrušenia napadnutého rozhodnutia daňového orgánu týmto súdom a vrátenia veci na ďalšie konanie a rozhodnutie. V danej situácii daňový orgán nemá na výber, no slovenská prax dokáže priniesť aj prípady, kedy sa ešte aj v takomto prípade daňový orgán odchýlil od vysloveného právneho názoru, resp. vydal rozhodnutie až po uplynutí niekoľkých rokoch, či dokonca nevydal rozhodnutie vôbec.

Kontinentálny typ právnej kultúry je vybudovaný na základnom prameni práva, ktorým je zákon. Súdne rozhodnutia nie sú formálnymi prameňmi práva a význam judikatúry je síce značný, no vo všeobecnosti sa chápe skôr v rovine faktickej záväznosti. „Na rozdiel od angloamerického systému, kde je rozhodný a záväzný čo i len jeden jediný precedens najvyššieho súdu, v kontinentálnom práve sa najčastejšie stretávame s odkazmi na ustálenú alebo konštantnú judikatúru.“¹⁶⁰ NS SR má v zmysle § 8 ods. 3 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch povinnosť dbať o jednotný výklad a jednotné používanie zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov (teda aj tých daňových) vlastnou rozhodovacou činnosťou a tým, že prijíma stanoviská k zjednocovaniu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov a zverejňuje právoplatné súdne rozhodnutia zásadného významu v Zbierke stanovisk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Takéto zjednocujúce pôsobenie, hoci by sme mu formálne nepriznali silu prameňa práva, má svoj faktický vplyv (na činnosť nie len daňových orgánov) práve kvôli afinite rozhodnúť istým spôsobom z dôvodu, že takýto právny názor zastáva v rovnakej veci aj generálne uznávaná autorita, ktorá zároveň odôvodnením svojho názoru dokáže vecnými argumentmi ovplyvniť postoj subjektov vykladajúcich predmetné ustanovenia

¹⁶⁰ PIPA, M. *Judikatúra a stanoviská Najvyššieho súdu Slovenskej republiky*. s. 70.

zákona. Nerešpektovanie takéhoto názoru by totiž s veľkou pravdepodobnosťou malo za následok zrušenie rozhodnutia v rámci konania o opravných prostriedkoch, resp. následne uplatneného správneho súdnictva.

Musíme však skonštatovať, že kontinentálne právo v tomto smere nadobúda postupne nový rozmer. Ten vychádza práve z neustále silnejúceho vplyvu judikatúry chápaného už von koncom nie len v zmysle faktickej záväznosti. Podľa J. Sváka „formálnu podobu súdneho precedensu v našom prostredí získava práve táto právna veta, či judikát, ktorý síce vychádza z konkrétneho rozhodnutia, ale tým, že ho samotný autor vybral z tohto rozhodnutia, upravil do podoby samostatného normatívneho aktu a formálne ho vyčlenil z textu súdneho odôvodnenia (spravidla vo zvýraznenej podobe ešte pred samotný výrok súdneho rozhodnutia) sa súdny precedens v podobe právnej vety alebo judikátu stáva právnou normou veľmi podobnou právnemu predpisu.“¹⁶¹ Práve NSS ČR v tomto smere vyjadril postoj, podľa ktorého:

*„Ustálená judikatúra vrcholných súdů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má. Tato skutečnost má tedy v projednávané věci nasledující účinky: Soudy rozhodující ve správném soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zabývaných řízeních.“*¹⁶²

¹⁶¹ SVÁK, J. *Súdna moc a moc súdov na Slovensku. Inauguračná prednáška*, s. 30 In PIPA, M. *Judikatúra a stanoviská Najvyššieho súdu Slovenskej republiky*, s. 74.

¹⁶² Rozsudok NSS ČR vo veci sp. zn. 8 As 47/2005 – 86 zo dňa 21. 10. 2008.

Takéto vnímanie zjednocovania rozhodovania je spojené so zásadou legitímneho očakávania či predvídateľnosti rozhodnutí¹⁶³, ktorá je nerozlučne spätá s princípom právnej istoty¹⁶⁴ a v konečnom dôsledku i existenciou dôvery adresátov právnych noriem v právo¹⁶⁵.

¹⁶³ Výslovne zakotvenou aj zákonom č. 280/2009 Sb., daňový ráđ v § 8 ods. 2. Pozri aj Nález ÚS ČR vo veci sp. zn. IV.ÚS 690/01, či rozsudok NSS ČR vo veci sp. zn. 8 Afs 59/2005 – 83 zo dňa 20. 7. 2007. Nový daňový poriadok zakotvil túto zásadu v § 3 ods. 9, kde výslovne ustanovuje, že „správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.“ K zahrnutiu tohto ustanovenia do daňového poriadku došlo jeho novelou zákonom zo 14. septembra 2011, avšak tento právny predpis ku dňu spracovania monografie ešte nebol publikovaný v Zbierke zákonov.

¹⁶⁴ „Postup všeobecného súdu, ktorý aplikuje určité ustanovenie zákona bez relevantných dôvodov v rozpore s konštantnou rozhodovacou praxou, treba považovať za postup arbitrárny. Takýto postup je zároveň aj zásahom do princípu právnej istoty ako súčasťou právneho štátu podľa čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.“

Nález ÚS ČR vo veci sp. zn. I. ÚS 335/06.

¹⁶⁵ „Ochrana jednaní učiněného v důvěře v právo předpokládá, že právnícká nebo fyzická osoba jedná v důvěře nejen v text relevantního právního předpisu, ale zejména též v důvěře v tvořící výklad takového předpisu ze strany orgánů veřejné oči, včetně praxe správních úřadů a výkladu práva správními soudy. Takováto konstantní správní praxe a na ni případně navazující rozhodování správních soudů a interpretace v nich obsažená tvoří, v materiálním smyslu, součást příslušné interpretované právní normy, od níž se odvíjí ochrana důvěře adresátů právních norem v právo.“ (Nález ÚS ČR vo veci sp. zn. IV.ÚS 503/06).

4.

INTERPRETÁCIA NORIEM DAŇOVÉHO PRÁVA ÚSTAVNÝM SÚDOM SLOVENSKEJ REPUBLIKY

BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, Bratislava : EPOS, 2010. 638 s.; ČIČ, M. a kol. *Komentár k Ústave Slovenskej republiky*. Martin : Vydavateľstvo Matice slovenskej, 1997.; DRGONEC, J. *Ochrana ústavnosti Ústavným súdom Slovenskej republiky*. Bratislava : EUROKÓDEX, s.r.o., 2010.; DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky – Komentár*. Šamorín : HEURÉKA, 2007.; MOLITORIS, P., VERNARSKÝ, M. *Rozsah súdneho prieskumu správnych aktov v správnom súdnictve (v kontexte aktuálnej judikatúry Ústavného súdu SR)*. In Rada Európy a verejná správa : zborník príspevkov z česko-slovenskej vedeckej konferencie konanej 21. - 22. apríla 2009 v Trnave. - Trnava : Typi Universitatis Tyrnaviensis, 2009.

4. 1. Ústavný súd SR ako ochranca a garant ústavnosti

Prvotné priblíženie skúmanej parciálnej témy môže vyvolať viaceré otázky, keďže ÚS SR je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) a nie interpretátorom noriem daňového práva hmotného či procesného. Je ochrancom a zároveň garantom ústavnosti a jeho právomoc vymedzuje siedma hlava ústavy v prvom oddiele, a v rovine podústavného práva je jeho právomoc bližšie upravená v zákone č. 38/1993 Z. z. o organizácii ÚS SR, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov. Základné právomoci zverené ÚS SR sú rozhodovať o súlade právnych predpisov, podávať výklad ústavy a ústavných zákonov ak je vec sporná, rozhodovať o volebných

st'aznostiach či o individuálnych st'aznostiach osôb namietajúcich porušenie základných práv a slobôd podľa ústavy eventuálne ľudských práv a základných slobôd podľa kvalifikovanej medzinárodnej zmluvy (napr. dohovor). Toto je prvotné a základné priblíženie právomocí ústavného súdu.

Z pohľadu interpretačných právomocí ústavného súdu tento ex constitutione podáva iba výklad ústavy a ústavných zákonov podľa čl. 128 ústavy (aj to len ak je vec sporná), pričom táto právomoc z pohľadu skúmanej témy má minimálny reálny význam. Ústava sa totiž explicitne zaoberá otázkami daní a poplatkov len v čl. 59 ods. 1 a 2, ktoré ustanovujú princíp klasifikácie daní a poplatkov (štátne a miestne) a princíp zákonnosti ich ukladania (zákonom alebo na základe zákona) a v čl. 93 ods. 3, ktorý v negatívnom zmysle vymedzuje predmet referenda (nemôžu ním byť ani dane, odvody a štátny rozpočet). Za necelých dvadsať rokov od prijatia ústavy žiadna ústavne relevantná spornosť uvedených ústavných noriem nenastala, a aktuálna teoretická, či právno-aplikačná situácia nenasvedčuje, že by v budúcnosti bolo na mieste oprávnenými osobami iniciovať konanie v tomto smere pred ÚS SR.

Rovnako tak v inom, ústavou predpokladanom type konania o súlade predmetu referenda s ústavou alebo s ústavným zákonom podľa čl. 125b ústavy, ÚS SR zatiaľ nedostal príležitosť, aby rozhodol o spornom predmete referenda.

Aké sú potom možnosti ÚS SR ovplyvňovať svojou rozhodovacou činnosťou interpretáciu noriem daňového práva? Odpoveď na nastolenú otázku sa pokúsime formulovať v nasledujúcich riadkoch.

4. 2. Abstraktná kontrola ústavnosti

Základom rozhodovacej činnosti ÚS SR v rámci abstraktnej kontroly ústavnosti je rozhodovanie o súlade právnych predpisov podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) až d) ústavy s fakultatívnou možnosťou pozastaviť účinnosť napadnutých právnych predpisov, ich častí, prípadne niektorých ich ustanovení, ak ich ďalšie uplatňovanie môže ohroziť základné práva a slobody, ak hrozí značná hospodárska škoda alebo iný vážny nenapraviteľný následok (čl. 125 ods. 2 ústavy).

Analýza rozhodovacej činnosti ÚS SR vo vzťahu k posudzovaniu ústavnej súladnosti daňových noriem ponúka prípady, kde ÚS SR (aj keď v obmedzenej miere) rozhodoval a aj v súčasnosti rozhoduje vo veciach daňových zákonov.

Ad 1) Majetkové priznania vo svetle základného práva na ochranu pred neoprávneným zasahovaním do súkromného a rodinného života (čl. 19 ods. 2 ústavy) a práva na ochranu pred neoprávneným zhromažďovaním údajov (čl. 19 ods. 3 ústavy).

V súčasnosti sa javí ako zabudnutá novela zákona o správe daní a poplatkov, ktorá bola vykonaná zákonom č. 493/2001 Z. z., ktorým boli v podstatnom rozsahu novelizované ustanovenia týkajúce sa povinnosti fyzických osôb podávať majetkové priznanie. Uvedená novela zákona o správe daní nadobudla účinnosť 1. decembra 2001.

V zmysle novelizovaného znenia § 40 zákona o správe daní sa povinnosť podávať majetkové priznania mala týkať fyzických osôb, ktoré majú v Slovenskej republike trvalý pobyt alebo majú povolenie na trvalý pobyt, ktorí v ňom mali uvádzať majetok, ktorý vlastní na území Slovenskej republiky i v zahraničí. Majetkové

priznanie bola fyzická osoba povinná podať, ak vlastnila nehnuteľný majetok (vrátane bytov a nebytových priestorov) nadobudnutý od 1. septembra 1999, ktorého súhrnná hodnota je vyššia ako 1 500 000 Sk. Povinnosť podať majetkové priznanie fyzickej osobe mala byť daná aj vtedy, ak vlastnila hnuťný majetok (vrátane peňažných prostriedkov v hotovosti a vkladov v banke), majetkové práva a iné majetkové hodnoty, ktorého súhrnná hodnota je vyššia ako 1 500 000 Sk. Novela zákona z tejto súhrnnej hodnoty vyňala napr. majetok sanitárneho charakteru, vlastné umelecké diela, vlastné nehmotné práva priemyselného vlastníctva či vlastné autorské práva.

Majetok sa mal v majetkovom priznaní uvádzať v podrobnom členení podľa vykonávacieho predpisu, ktorý malo vydať ministerstvo.

Skupina poslancov NR SR podala 21. januára 2002 na ÚS SR návrh na začatie konanie o súlade novelizovaného znenia § 40 zákona o správe daní s čl. 19 ods. 2 a 3 ústavy, v zmysle ktorých každý má právo na ochranu pred neoprávneným zasahovaním do súkromného a rodinného života a právo na ochranu pred neoprávneným zhromažďovaním, zverejňovaním alebo iným zneužívaním údajov o svojej osobe. Súčasne namietali nesúlad uvedeného zákonného ustanovenia s inými článkami ústavy a neústavnosť vykonávacích predpisov ministerstva (vyhlášky o členení majetku na účely majetkového priznania a opatrenia, ktorým sa ustanovil vzor majetkového priznania).

Ústavnému súdu trvalo len tri dni, kým uznesením sp. zn. PL. ÚS 4/02-19 z 24. januára 2002 (i) prijal návrh skupiny poslancov na ďalšie konanie a (ii) pozastavil účinnosť novelizovaného znenia § 40 zákona o správe daní vrátane vykonávacích predpisov. V odôvodnení tej časti uznesenia, ktorou pozastavil účinnosť predmetných ustanovení ÚS SR uviedol: „*Ústavný súd na základe žiadosti navrhovateľa po prijatí návrhu na ďalšie konanie rozhodol o*

pozastavení účinnosti § 40 zákona, účinnosti vyhlášky a účinnosti opatrenia, pretože dospel k záveru, že ich ďalším uplatňovaním v rozsahu a spôsobom upravenými týmito právnymi predpismi môže dôjsť k obrozeniu práva na ochranu pred neoprávneným zasahovaním do súkromného a rodinného života (čl. 19 ods. 2 ústavy), ako aj práva na ochranu pred neoprávneným zhrmažďovaním údajov o fyzických osobách podliehajúcich režimu podávania majetkových priznaní (čl. 19 ods. 3 ústavy).“

Napriek tomu, že išlo o pomerne stručné odôvodnenie pozastavenia účinnosti ustanovení týkajúcich sa majetkových priznaní, možno ho považovať za výstižné a do istej miery prejedukujúce rozhodnutie ÚS SR vo veci samej. Keďže iné dôvody pozastavenia účinnosti ÚS SR na škodu veci neuviedol, možno sa len domnievať, že uprednostnil ochranu súkromnej sféry jednotlivca (privátnej autonómie) vrátane jeho majetkovej sféry pred záujmom štátu mať na daňové účely informácie o majetkových prírastkoch daňových subjektov – fyzických osôb.

Meritórneho nálezu ÚS SR sme sa však nedočkali z dôvodu, že ÚS SR uznesením predmetné konanie zastavil z dôvodu, že preskúmané napadnuté ustanovenia v priebehu konania stratili platnosť. Novelou zákona o správe daní a poplatkov vykonanou zákonom č. 233/2002 Z. z. účinnou 8.5.2002 došlo k zmene napadnutých ustanovení a ďalšou novelou vykonanou zákonom č. 114/2003 Z. z. účinnou od 1.5.2003 došlo ku konečnému zrušeniu ustanovení o majetkových priznaniach.

Z interpretačného pohľadu je teda význam uvedeného konania a uznesenia o pozastavení účinnosti pomerne obmedzený, pretože neodhaľuje bližší postoj ÚS SR k sporným ustanoveniam zákona o správe daní upravujúcich majetkové priznania.

Ad 2) Daň z emisných kvót a jej súlad s ústavou, dohovorom a Zmluvou o fungovaní Európskej únie

Na rozhodnutie ÚS SR čakajú aj ustanovenia zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení novely vykonanej zákonom č. 548/2010 Z. z. a novely vykonanej zákonom č. 129/2011 Z. z. zavádzajúce do našej daňovej sústavy novú obsahovú zložku dane z príjmov, a to daň z emisných kvót (§ 51b zákona o dani z príjmov).

Skupina poslancov NR SR podala na ústavnom súde 10.5.2011 návrh na začatie konanie o súlade zákona o dani z príjmov – v časti zavádzajúcom daň z emisných kvót – s označenými článkami ústavy, dohovoru a ZFEÚ¹⁶⁶.

Nevedno, či z dôvodu rozsahu argumentácie navrhovateľov (návrh na začatie konania má 74 strán), alebo z dôvodu doplnenia právnej argumentácie navrhovateľov z 11.7.2011, či z iných dôvodov ÚS SR ku dňu finalizácie tejto monografie nerozhodol ani o prijatí, či odmietnutí návrhu a ani o návrhu navrhovateľov na pozastavenie účinnosti napadnutého ustanovenia, kde sú navrhovatelia názoru, že jeho uplatňovaním môžu byť ohrozené základné práva a slobody a hrozí značná hospodárska škoda, resp. iný nenapraviteľný následok. Navrhovatelia v tejto súvislosti uvádzajú, že *„Prijaté opatrenie v podobe 80 % daňovej sadzby pre účely platenia preddavkov na daň z emisných kvót má navyše konfiškačné dôsledky.“*

Keďže ÚS SR zatiaľ o uvedenej veci súladu právnych predpisov nerozhodoval, akékoľvek úvahy na tému ne/ústavnosti dane z emisných kvót by boli predčasné.

Ad 3) Inšpirácie z Českej republiky

¹⁶⁶ http://www.concourt.sk/rozhod.do?id_submenu=d&urlpage=akt_cin.

Odbornou verejnosťou nezostali nepovšimnuté čerstvé nálezy ÚS ČR, ktorými boli zrušené ustanovenia českých daňových predpisov, konkrétne zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu v znení neskorších predpisov.

Nálezom Pl. ÚS 9/08 z 12.7.2011 ÚS ČR zrušil prechodné ustanovenie novely zákona o dani příjmov, ktorá nadobudla účinnosť 1.9.2002 s tým, že sa ustanovenia novely mali použiť už za zdaňovacie obdobie 2002. Z odôvodnenia nálezu¹⁶⁷ do popredia vyvstáva argumentácia týkajúca sa možnej retroaktivity v oblasti daňového práva. Ako uviedol ÚS ČR:

„Napadená úprava byla schválena až 24. 5. 2002, platnosti nabyla 28. 6. 2002 a účinnosti od 1. 9. 2002, přičemž měla platit již pro zdaňovací období roku 2002. Ve věci jde o přijetí právní úpravy v průběhu zdaňovacího období a její aplikaci na totéž zdaňovací období. Nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměrování "zklamané" důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti...“

Ukládá-li zákonodárce plátcům daně a účetním jednotkám např. povinnost dodržovat pravidla, která si zvolili pro stanovené účetní a zdaňovací období na jeho počátku (zde vedení účetnictví v určité soustavě, podávání daňového příznání na základě účtování v předem zvolené soustavě, nemožnost podat dodatečné daňové příznání v průběhu daňové kontroly, jak to plynulo ze zákona o účetnictví, ze zákona o daních z příjmu a zákona o správě daní a poplatků ve znění platném pro rok 2002 a z prováděcích předpisů k nim vydaných), musí sám zákonodárce v podmínkách právního státu tato pravidla pro takové období rovněž respektovat a neměnit je bez závažných důvodů k tíži plátce daně, který během tohoto účetního a zdaňovacího období jedná s důvěrou v právo. Zákonodárce proto musí respektovat tuto zvláštnost daňového práva s

¹⁶⁷ Celé znenie nálezu je uverejnené na <http://nalus.usoud.cz/Search/Word.aspx?id=70768>.

ohľadom na to, aké potíže by vedení účetnictví a výběru daní působilo odlišné hodnocení povahy daňově relevantních skutečností v průběhu účetního roku a zdaňovacího období. Přitom nutno zdůraznit, že stejně tak nemůže odlišné hodnocení právních skutečností rozhodných pro výpočet daně a daňového zatížení založit pouze na tom, v jaké účetní soustavě vede daňový poplatník své účetnictví.“

Ináč povedané ÚS ČR zopakoval základný princíp, v zmysle ktorého pravidlá sa počas hry nemenia, a keď na začiatku zdaňovacieho obdobia platí pre výpočet daňovej povinnosti určité pravidlo, nemôže zákonodarca toto pravidlo v priebehu zdaňovacieho obdobia zmeniť so spätnými účinkami viazanými na celé zdaňovacie obdobie.

Ďalším nálezom (Pl. ÚS 53/10 z 19.4.2011) ÚS ČR taktiež zrušil napadnuté ustanovenia zákona o dani z príjmu a to v súvislosti so stavebným sporením – retroaktívnym znížením a zdanením štátnej podpory¹⁶⁸.

4. 3. Konkrétna kontrola ústavnosti

Orgány daňovej správy, ktorých základnou zložkou sú správcovia dane sú rovnako ako všetky ostatné štátne orgány viazané čl. 1 ods. 1 ústavy, ktorý charakterizuje Slovenskú republiku adjektívom právny štát. Znakom právneho štátu je aj právna istota, ktorú možno vyjadriť aj požiadavkou na predvídateľnosť rozhodovacej činnosti správcov dane. Účastník každého konania (daňový subjekt) musí vedieť v právnom štáte predpokladať akým smerom sa bude rozhodovacia činnosť konkrétneho orgánu (správcu dane) uberať. Základným prvkom právneho štátu je

¹⁶⁸ Celé znenie nálezu zverejnené na nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=69917&pos=4&cnt=101&typ=result.

povinnosť štátnych orgánov konať vo všetkých právnych procesoch len na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon (čl. 2 ods. 2 ústavy). Z tohto pohľadu je to potom najmä zákonnosť, ktorá musí charakterizovať všetky druhy právnych procesov – ide o bezpodmienečnú požiadavku na konanie v súlade so zákonom, a to nielen v súlade s príslušnou procesnou úpravou ale taktiež a najmä v súlade s hmotnoprávnou normou, ktorá stanovuje konkrétne práva a povinnosti adresátov daňovo-právnych noriem.

Zotrvávajúc v medziach ústavy je potrebné poukázať aj na mimoriadne dôležité ustanovenie ústavy formulované v jej záverečných ustanoveniach, podľa ktorého výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou¹⁶⁹. Ide o základné ústavné interpretačné pravidlo, ktoré v záujme a v prospech ústavnosti vyžaduje ústavne konformný výklad (interpretáciu) a aplikáciu všetkých v daňovom konaní uplatňovaných právnych predpisov. Ústavnoprávna teória¹⁷⁰ ako aj doktrína ÚS SR¹⁷¹ v tejto súvislosti používa označenie generálna interpretačná a realizačná norma. Požiadavka ústavne konformného výkladu zákonov je formulovaná najmä so zreteľom na ochranu základných práv a slobôd fyzických osôb a právnických osôb, ktoré vyplývajú tak z ústavy ako aj dohovoru.

Základom zákonosti je postup v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V intenciách vyššie uvedeného ide predovšetkým o postup v súlade s ústavou ako aj so zákonmi tak z oblasti daňového práva hmotného ako aj daňového práva procesného. Vzťah ústavnosti a zákonosti je pritom hierarchický.

¹⁶⁹ Článok 152 odsek 4 ústavy.

¹⁷⁰ ČIČ, M. a kol. *Komentár k Ústave Slovenskej republiky*, s. 586.

¹⁷¹ Napr. nález ÚS SR I. ÚS 117/07 zo 4. februára 2009.

Zákonnosť sa odvodzuje z princípov ústavnosti a musí byť s nimi v súlade¹⁷². Ústavnosť je teda jadrom zákonnosti. Napriek tomu, že hovoríme o daňovom konaní teda o procese regulovanom normami procesného daňového práva, požiadavka zákonnosti sa vzťahuje s rovnakou vážnosťou aj na postup v súlade s hmotno-právnymi predpismi. Sú to práve hmotno-právne normy, ktorých správna aplikácia je v konečnom dôsledku podmienkou zákonného rozhodnutia v daňovom konaní. Hmotno-právne normy totiž stanovujú základné daňové prvky (subjekt, predmet, základ a sadzba dane). Tak napríklad otázka oprávnenosti zahrnutia výdavkov konkrétneho daňovníka dane z príjmov do daňových výdavkov, ktoré znižujú základ dane, a teda v konečnom dôsledku znižujú aj daňovú povinnosť, je výlučne otázkou, ktorú upravujú hmotno-právne ustanovenia zákona o dani z príjmov¹⁷³. Inak povedané, samotná zákonnosť vo formálnom procese (v daňovom konaní) a dodržanie príslušných procesno-právných ustanovení zákona o správe daní a poplatkov ešte nezaručuje zákonné rozhodnutie z pohľadu hmotno-právnej úpravy. Zákonné rozhodnutie je výsledkom daňového konania len vtedy ak správca dane postupoval v súlade s príslušnými hmotno-právnymi normami, ktoré správne aplikoval na riadne zistený skutkový stav, a v konaní rešpektoval príslušné procesno-právne normy. Opačný postup zakladá porušenie práva, ktorého nápravy sa možno domáhať predovšetkým pred všeobecnými súdmi (správnymi súdmi) a po splnení ústavou a zákonom stanovených podmienok aj pred ÚS SR.

¹⁷² Napr. nález ÚS SR II. ÚS 58/98.

¹⁷³ §§ 19 až 21 zákona č. 595/2003 Z. z.

4. 3. 1. Subsidiarita ústavného súdu a právomoc správnych súdov

Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, ÚS SR rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd. Ako to vyplýva z citovaného čl. 127 ods. 1 ústavy, právomoc ÚS SR poskytovať ochranu základným právam a slobodám je daná iba subsidiárne, teda iba vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhodujú iné súdy, t.j. všeobecné súdy.

Rozhodovacia činnosť daňových orgánov má dôležité ústavné medze – preskúmateľnosť zákonnosti ich rozhodnutí súdom v rámci správneho súdnictva ako súčasť ústavou garantovaných základných práv a slobôd podľa čl. 46 ods. 2 ústavy. Rovnako tak ústavná kompetenčná norma (čl. 142 ods. 1 ústavy) stanovuje, že súčasťou právomoci všeobecných súdov je preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

Preskúvanie zákonnosti rozhodovacej činnosti orgánov verejnej správy správnymi súdmi je pritom založené na princípe generálnej klauzuly, z ktorej vyplýva, že súdom je preskúmateľné v zásade každé rozhodnutie orgánu verejnej správy, vrátane toho, o ktorom zákon výslovne neuvádza, že je preskúmateľné. Zároveň však princíp generálnej klauzuly umožňuje, aby zákonom boli z preskúvania súdmi vylúčené na princípe negatívnej enumerácie rozhodnutia, ktorých súdny prieskum je vylúčený. Takto však z právomoci súdu nemôže ani zákon vylúčiť preskúvanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Vychádzajúc z ústavy teda správne súdy preskúmajú zákonnosť, nie však vhodnosť, účelnosť či účinnosť rozhodnutí, opatrení či zásahov daňových orgánov. Právomoc správnych súdov je bližšie upravená v 5. časti OSP.

V rámci preskúvania zákonnosti v oblasti správy daní je vychádzajúc z uvedených ústavných a zákonných noriem úlohou správnych súdov aj rozhodovať o prípadných porušeníach základných práv a slobôd fyzických osôb a právnických osôb (daňových subjektov). ÚS SR už opakovane uviedol¹⁷⁴, že ochrana ústavou, resp. dohovorom garantovaných práv a slobôd nie je zverená len ÚS SR, ale aj všeobecným súdom, ktorých sudcovia sú pri rozhodovaní viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 ústavy a zákonom (čl. 144 ods. 1 ústavy).

Správne súdy sú teda v právnom poriadku Slovenskej republiky oprávneným orgánmi naprávať nezákonnosť v rozhodovacej činnosti a postupoch správcov dane a iných príslušných orgánov rozhodujúcich v rámci výkonu správy daní¹⁷⁵. Správne súdy sú pritom vybavené aj kasačnou právomocou oprávňujúcou ich zrušovať (nie však meniť) rozhodnutia orgánov daňovej správy v prípadoch stanovených zákonom (§ 250j ods. 2, ods. 3 OSP). V prípade zrušenia rozhodnutia je orgán daňovej správy po vrátení veci na ďalšie konanie viazaný právnym názorom správneho súdu (§ 250j ods. 6 OSP).

Otázka, ktorú si je potrebné v tejto súvislosti (aj vzhľadom na úvod tohto príspevku) položiť je, aké sú možnosti právnej ochrany dotknutého daňového subjektu v prípade, že správny súd nenapraví

¹⁷⁴ Napr. Nález ÚS SR II. ÚS 13/01.

¹⁷⁵ Pozri napr. MOLITORIS, P., VERNARSKÝ, M. *Rozsah súdneho prieskumu správnych aktov v správnom súdnictve (v kontexte aktuálnej judikatúry Ústavného súdu SR)*.

svojim rozhodnutím nezákonnosť v rozhodovacej činnosti správcu dane (orgánu daňovej správy).

Prostriedkom ochrany daňového subjektu v prípade tvrdeného zlyhania správnych súdov (príslušného krajského súdu ako prvostupňového a NS SR – ako odvolacieho súdu) je sťažnosť podľa čl. 127 ods. 1 ústavy. V rámci rozhodovania o individuálnych sťažnostiach (ich počet sa ročne ráta v tisícoch, z toho v daňových veciach v desiatkach), ÚS SR pomerne často pristupuje aj k interpretácii noriem daňového práva, hľadaniu ich zmyslu a významu a posudzovaniu toho, či všeobecné správne súdy tieto nevykladajú a neinterpretujú svojvoľne, resp. arbitrárne.

Samozrejme platí, že rozhodovacia činnosť ÚS SR v konaní o individuálnych sťažnostiach je tak rozsiahla, že pre účely tejto monografie znemožňuje detailnú analýzu. Napriek tomu sme sa pokúsili vybrať a analyzovať vybrané nálezy ÚS SR, ktoré obsahujú interpretáciu konkrétnych daňových noriem (tak z hmotného ako aj z procesného práva), a ktorých závery sú podľa nášho názoru použiteľné aj v iných analogických daňových veciach.

4. 3. 2. Interpretácia daňových noriem ústavným súdom v konkrétnych prípadoch

Ad. 1. Uznateľnosť daňových výdavkov (I. ÚS 241/07)

Podstatné námietky sťažovateľky (obchodnej spoločnosti) v konaní pred ÚS SR spočívali v tom, že žalobou na správnom súde sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia daňového riaditeľstva. Krajský súd rozsudkom žalobu zamietol a na odvolanie sťažovateľky bol jeho rozsudok potvrdený rozsudkom NS SR. Sťažovateľka poukazovala v žalobách na nezákonnosť napádaných rozhodnutí daňového riaditeľstva, ako aj prvostupňových

rozhodnutí správca dane, ktorými správca dane dorubil rozdiel na dani z príjmov právnických osôb. Podstatu nezákonnosti týchto rozhodnutí sťažovateľka videla predovšetkým v tom, že správca dane nesprávne posúdil otázku platnosti lízingových zmlúv (konštatoval ich neplatnosť) a v dôsledku toho neuznal lízingové splátky platené sťažovateľkou na základe lízingových zmlúv za náklady vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Krajský súd v odôvodnení svojho zamietavého rozsudku uviedol, že v danom prípade je rozhodujúcou skutočnosťou posúdenie, či nájomné hradené na základe lízingových zmlúv je výdavkom (nákladom) podľa zákona o daniach z príjmov. Krajský súd dospel po preskúmaní žalobou napadnutých právoplatných rozhodnutí daňového riaditeľstva k záveru, že lízingové zmluvy sú neplatné od samého začiatku a preto nájomné hradené sťažovateľkou na základe týchto neplatných zmlúv nemožno v zmysle zákona o daniach z príjmov uznať za náklady vynaložené na dosiahnutie zabezpečenie a udržanie príjmov. Obdobne NS SR dospel k záveru, že lízingové zmluvy sú neplatné od samého začiatku.

Podstata rozhodovania ÚS SR teda spočívala v otázke, či správne súdy poskytli sťažovateľke (daňovému subjektu) súdnu ochranu pred namietaným nezákonným rozhodnutím daňového orgánu. ÚS SR nálezom I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008 rozhodol tak, že základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu rozsudkom NS SR porušené bolo, tento rozsudok zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. V odôvodnení nálezu ÚS SR okrem iného uviedol: *„Ústavný súd zdôrazňuje, že pri súdnom preskúmaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov musí všeobecný súd zohľadňovať, že týmito rozhodnutiami sa ukladá daňovému subjektu daňová povinnosť, ktorá priamo zasahuje do jeho majetkovej sféry a redukuje rozsah jeho majetku. Všetky daňové normy sú zo svojej podstaty založené na tom, že prioritne chránia záujem štátu, resp. iného verejného telesa (obce, vyššieho územného celku) na zabezpečení dostatočného objemu príjmov v prospech ich rozpočtov. Základným účelom daňového konania,*

v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, je vybratie dane tak, aby v globálnom vyjadrení výsledkov všetkých daňových konaní pred všetkými orgánmi daňovej správy nedošlo k zníženiu daňových príjmov verejných rozpočtov.

Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - in dubio mitius (ÚS ČR, rozhodnutie sp. zn. IV. ÚS 666/02).

Z hľadiska ústavno-súdnej ochrany práva sťažovateľky na súdnu ochranu je však dôležitejšia sporná otázka, či najvyšší súd správne posúdil otázku možného uznania platieb realizovaných na základe lízingových zmlúv do daňových výdavkov. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že podľa hmotno-právnej úpravy dane z príjmov v posudzovanom zdaňovacom období platnosť, resp. neplatnosť zmluvy (právneho úkonu) z pohľadu súkromnoprávneho nemala vplyv na skutočnosť, či výdavky realizované na jej základe sú, alebo nie sú daňovým výdavkom. Pokiaľ ide o posudzovanie konkrétneho výdavku a jeho uznanie, resp. neuznanie za daňový výdavok, rozhodujúce je to, či ide o výdavok, ktorý je vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržiavanie zdaniteľných príjmov (§ 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov) pri rešpektovaní časovej a vecnej súvislosti v danom zdaňovacom období.

Najvyšší súd v odôvodnení rozsudku na strane jednej citované ustanovenia zákona o daniach z príjmov (§ 24 ods. 1 a 4) uvádza, avšak bez toho, aby v súlade s ústavne formulovaným princípom ústavne konformného výkladu správne vyložil ich obsah a zmysel. Odôvodnením svojho rozsudku nedal

náležite odôvodnenú odpoveď na otázku, či sťažovateľkou realizované výdavky boli, alebo neboli podľa ustanovení zákona o daniach z príjmov daňovými výdavkami. Odôvodnenie rozhodnutia a použitý výklad obsahu a zmyslu právnej normy súdom je takto v rozpore nielen s čl. 152 ods. 4 ústavy, ale aj s čl. 1 ods. 1 ústavy, a teda s princípom právneho štátu, ktorého súčasťou je aj princíp právnej istoty zabráňajúci prvok predvídateľnosti práva. Podľa § 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov výdavky (náklady) vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sa pre zistenie základu dane odpočítajú vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške ustanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Bolo preto primárne povinnosťou najvyššieho súdu pri preskúmaní rozsudku krajského súdu zisťovať naplnenie týchto hmotno-právnych predpokladov na uznanie daňových výdavkov. Ústavný súd v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že v daňovom konaní, ktoré predchádzalo súdnemu konaniu o preskúmanie rozhodnutí daňového riaditeľstva, bol tieto skutočnosti povinný preukázať daňový subjekt (sťažovateľka). Sťažovateľka v žalobe na krajskom súde uviedla, že tieto podmienky splnené boli. Sťažovateľka bola povinná preukázať v daňovom konaní, že tieto výdavky boli v ekonomickej súvislosti s príjmami, ktoré podliehali zdaneniu, zároveň bola povinná preukázať ich výšku a taktiež súlad ich výšky so zákonom a osobitnými predpismi. Ak sťažovateľka toto dôkazné bremeno v daňovom konaní uniesla, a napriek tomu jej všeobecný súd neposkytol ochranu pred účinkami nezákonného rozhodnutia správneho orgánu, porušil jej ústavné práva.

Ako totiž vyplýva z rozhodnutí daňového riaditeľstva (na správnosti a zákonnosti ktorých postavili odôvodnenie svojich rozsudkov aj všeobecné súdy), splnenie podmienky vecnosti, teda že predmetný majetok obstaraný formou finančného lízingu sa v danom období využíval na dosiahnutie zdaniteľných príjmov, nebolo v konaní spochybnené. Daňové orgány (a rovnako aj všeobecné súdy) však nesprávne vykladali ďalšiu zákonnú podmienku uznania daňových výdavkov, a to preukázanie ich výšky. Ústavný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že zákon o daniach z príjmov účinný v rozhodnej dobe požadoval, aby daňovník preukázal výšku realizovaného výdavku. Ústavný súd rešpektuje, že každý výdavok má svoj právny dôvod, ktorý sa v daňovom konaní taktiež môže

skúmať, avšak zákonnú podmienku preukázateľnosti treba spájať primárne s preukázaním výšky výdavku, a nie s preukázaním právneho dôvodu jeho realizácie. Ani prípadná neplatnosť právneho úkonu (ktorá môže nastať len zo zákonných dôvodov), nemusí mať vždy za následok nemožnosť uznania výdavku na jeho základe realizovaného do daňových výdavkov. Napokon táto skutočnosť vyplýva aj zo správania orgánov daňovej správy voči sťažovateľke, keď výdavky na základe tých istých lízingových zmlúv podľa tvrdení sťažovateľky v rámci daňovej kontroly za iné zdaňovacie obdobie uznali za daňové výdavky.“

V uvedenej veci teda ÚS SR pred formalizmom všeobecných súdov a daňových orgánov (neplatná zmluva = neuznaný daňový výdavok), uprednostnil materiálne hľadisko a vyslovil požiadavku na skúmanie daňových výdavkov prizmou daňových noriem (konkrétnych ustanovení zákona o dani z príjmov) a nie prizmou prípadnej ne/platnosti právneho úkonu, na základe ktorého boli tieto výdavky realizované.

Súčasne ÚS SR zvýraznil požiadavku na šetrenie podstaty vlastníckeho práva v súvislosti s ukladaním daňových povinností, ktoré zo svojej podstaty zasahuje do majetkovej sféry jednotlivca či spoločnosti a odníma daňovému subjektu časť legálne nadobudnutého majetku.

Ad. 2. Lehoty na vykonanie daňovej kontroly (III. ÚS 24/2010)

Sťažovateľka (obchodná spoločnosť) namietala porušenie jej práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru rozsudkom NS SR pri súdnom prieskume zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov. Predmetom skúmania a rozhodovania ÚS SR bol v tomto prípade aj charakter lehôt na vykonanie daňovej kontroly z hľadiska zákonnosti protokolu obsahujúceho jej výsledky

a jeho následnej použiteľnosti ako zákonného dôkazu v daňovom konaní.

ÚS SR v danom prípade uzavrel:

„Podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov účinného v čase vykonávania daňovej kontroly u sťažovateľa (v súčasnosti podľa § 15 ods. 17) správca dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedení v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov...

Lehota, ktorá bola ustanovená v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až 4 zákona o správe daní a poplatkov. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

Pri daňovej kontrole boli v čase jej vykonávania u sťažovateľa uvedené limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly ustanovené v § 15 ods. 1 druhej vete zákona o správe daní a poplatkov (daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného zákona), ale aj v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov.

Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon. Tento záver potvrdzuje aj neskoršia zmena zákona o správe daní a poplatkov (zákon č. 215/2007 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov), ktorej účinnosťou boli ustanovenia obmedzujúce časový rozsah daňovej kontroly systematicky preradené z § 30a upravujúceho lehoty na rozhodnutie do § 15 regulujúceho komplexne daňovú kontrolu. Ústavný súd však v zbode so stabilizovanou judikatúrou najvyššieho súdu neopomína, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (rozsudok najvyššieho súdu z 29. januára 2009 v konaní sp. zn. 3 Sžf 1/2009).

V sťažovateľovom prípade daňová kontrola dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 začala 3. septembra 2002. Jej prvá etapa trvala do 16. decembra 2003. Neskôr však samotné daňové riaditeľstvo konštatovalo, že daňová kontrola nebola riadne ukončená, a preto daňový úrad v daňovej kontrole pokračoval. Ukončil ju až 29. januára 2007. Z toho teda plynie, že daňová kontrola u sťažovateľa prebiehala viac ako 4 roky a 4 mesiace, čo je v rozpore so zákonom ustanoveným limitom jej trvania. V tejto súvislosti nie je rozhodné, či v uvedenom časovom úseku sa vyskytli aj prestávky v kontrolných aktivitách spôsobené procesným priebehom daňového konania. Podstatné je, že daňová kontrola nebola zákonom predpísaným spôsobom ukončená. Pritom z obsahu sťažnosti, z jej príloh ani z vyjadrenia najvyššieho súdu nevyplýva, že by sťažovateľ v pozícii kontrolovaného daňového subjektu nebol poskytoval daňovému úradu pri daňovej kontrole potrebnú súčinnosť.

Ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného

dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zat'ažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.“

Odôvodnenie tohto nálezu ÚS SR v tomto prípade znamenalo interpretačný posun v otázke charakteru a záväznosti lehôt na vykonanie a ukončenie daňovej kontroly. Postoj daňových orgánov k tejto otázke bol totiž dovtedy taký, že lehota na ukončenie daňovej kontroly je procesnou poriadkovou lehotou a jej nedodržanie nemá za následok nezákonnosť následne vydaného platobného výmeru. Poriadková lehota na ukončenie daňovej kontroly plynie len v rámci prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane podľa § 45 zákona o správe daní a poplatkov.

Predmetný nález ÚS SR tento výklad orgánov daňovej správy prekonal, a v podstate jasne deklaroval, že nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly má za následok nezákonnosť protokolu z nej vyhotoveného, ktorý potom nie je použiteľný ako dôkaz v daňovom (vyrubovacom) konaní.

Ad. 3. Začatie daňovej kontroly – vylúčenie svojvôle (Nález Ústavného súdu Českej republiky I.ÚS 1835/07 z 18.11.2008)

Napriek tomu, že ide o nález ÚS ČR, nemohol ostať pre účely tejto práce nepovšimnutý, pretože vyvolal rozsiahlu diskusiu v odbornej verejnosti. V predmetnom náleze ÚS ČR riešil v podstatnom otázku, či na začatie daňovej kontroly musí existovať relevantný dôvod – napr. podozrenie z porušenia daňových predpisov na strane daňového subjektu. Na odôvodnenie nálezu uviedol:

„Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce (zákon o správě daní a poplatků ukládá v průběhu daňové kontroly daňovému subjektu řadu povinností od poskytování vhodného místa a prostředí k provádění kontrolních úkonů, přes umožnění vstupu pracovníka správce daně do všech provozních budov, místností, obydlí, dopravních prostředků, až po povinnost vydat pracovníku správce daně všechny požadované doklady, písemnosti atd.). Z pohledu ústavněprávního se tedy jedná o zákonem aprobované omezení osobní sféry jednotlivce. Takové omezení, kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nybrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl...

Jinými slovy řečeno, každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.

V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nybrž je třeba vyžadovat existenci správce daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (být i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv

a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřikajíc "na zkoušku".

Vyloučení svévole zde má pak ještě jeden rozměr. V případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkerátil, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit. Takový přístup by ovšem předpokládal, že daňovou kontrolu by měli správci daně provádět automaticky u všech daňových subjektů. Prvek libovůle a nabadilosti by byl v takovém případě dán i výběrem subjektů, u nichž je daňová kontrola prováděna, není-li a nemusela-li by být odůvodněna existencí konkrétního podezření...

S ohledem na shora uvedené skutečnosti je Ústavní soud přesvědčen, že za formální daňovou kontrolu je třeba, a to především, považovat tu, která byla zahájena bez toho, že by zde a priori existovalo podezření o zkerácení daňové povinnosti a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven. Takový postup správce daně je nepřijatelným porušením shora vymezené autonomní sféry jednotlivce a proto i realizací pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny. Ústavní soud je navíc přesvědčen, že neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke zkerácení daně ze strany stěžovatele (daňového subjektu) skutečně došlo. To nejen proto, že daňová kontrola představuje jeden (nedělitelný) procesní úkon, ale též proto, že "usvědčující" důkazy byly opatřeny protiústavním postupem. "

V záujme objektivitivy je potřebné uviesť, že k uvedenému nálezu ÚS ČR bol pripojený disent členky senátu, ktorá pomerne razantne odmietla väčšinovú argumentáciu týkajúcu sa nutnosti existencie dôvodov pre začatie daňovej kontroly a ich oznámenia daňovému subjektu. V podstatnom v disente uvádza:

„Uvedený záver dle mého soudu není přijatelný, neboť nedostatečně rozlišuje mezi daňovou kontrolou ve smyslu § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. (dále

jen "daňový řád") na straně jedné a vytykáčím řízením ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu na straně druhé, a to do té míry, že rozdíly mezi oběma stírá a požadavky kladené na vytykáčím řízení vztahuje nesprávně i na daňovou kontrolu. Oba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyrstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytykáčím řízení...

Rozdílný účel obou institutů se promítá, jak bylo řečeno, do odlišných předpokladů pro jejich aplikaci a do náležitostí procesních úkonů, jimiž správce daně přistupuje ke jejich použití. V případě vytykáčím řízení se vyžaduje, aby zde byly pochybnosti charakterizované v § 43 daňového řádu (slovy nálezu, aby zde bylo "podezření"); tyto pochybnosti je správce daně ve své výzvě povinen daňovému subjektu sdělit, a to natolik konkrétně a určitě, aby se ke nim mohl daňový subjekt vyjádřit. Naproti tomu předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci "podezření" a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytykáčím řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly. "

Ostrá diskusia odbornej verejnosti prezentovaná na národných a medzinárodných vedeckých a odborných fórach bola založená na konfrontácii väčšinového názoru senátu ÚS ČR a pripojeného

disentu. Väčšinové stanovisko (na prospech daňových subjektov) vyžaduje v záujme ochrany ústavnosti existenciu konkrétneho dôvodu pre začatie daňovej kontroly a jeho predchádzajúce oznámenie daňovému subjektu. Odhliadnuc od konkrétnych okolností uvedeného prípadu (daňová kontrola sa začala 20. decembra, t.j. posledný pracovný deň správcu dane pred Vianočnými sviatkami), sa však len ťažko možno stotožniť s aplikovaním záverov nálezu v bežnej daňovej praxi.

Daňová kontrola totiž plní významnú preventívnu funkciu. Keďže daňové subjekty pri vedení účtovníctva a podávaní daňových priznaní v podstate zo strany správcov dane kontrolované nie sú, a kontrola už podaných daňových priznaní je spravidla formálna, práve potenciálna možnosť daňovej kontroly a následného dodatočného vyrubenia dane (rozdielu na dani) predstavujú nástroj nepriameho donútenia daňových subjektov k dodržiavaniu daňových predpisov.

Z tohto pohľadu sa teda javí ako vhodnejšia argumentácia obsiahnutá v disente, keďže zvyrazňuje (síce nepriamo) práve spomenutú preventívnu funkciu daňovej kontroly a jej význam pri zisťovaní skutkového stavu v daňovom konaní. Konečnú odpoveď týkajúcu sa správnosti či presvedčivosti uvedeného nálezu, či disentu dá však až súdna prax.

Ad. 4. Spektrum odmietajúcich uznesení

Z vyššie uvedených náleзов súdneho orgánu ochrany ústavnosti vyplývajú určité interpretačné postoje v daňových veciach. Aby sme však načrtli objektívny obraz o početnosti a rozsahu zásahov ÚS SR do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov v daňových veciach, je potrebné uviesť, že prevažná väčšina sťažností je odmietaná (najmä z dôvodu tzv. zjavnej neopodstatnenosti, či z iných dôvodov podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde).

Príkladom možno naprieč senátmi ÚS SR uviesť uznesenia sp. zn. III. ÚS 116/2011 (pokuta za správny delikt), II. ÚS 464/2010 (pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja a vznik daňovej povinnosti), IV. ÚS 419/09 (námetka v daňovom konaní) či I. ÚS 416/2010 (oprávnenosť daňových výdavkov), kde ÚS SR sťažnosti namietajúce porušenie ústavných práv odmietol pre zjavnú neopodstatnenosť. Ináč povedané, ÚS SR v týchto prípadoch považoval napádané rozhodnutia NS SR ako odvolacieho správneho súdu v daňových veciach za ústavne konformné.

4. 3. 3. Stručné zhodnotenie rozhodovacej činnosti ústavného súdu vo veciach individuálnych sťažností

Aké závery potom možno vyvodit' z príkladmo uvedených nálezov ÚS SR? Predovšetkým súdny prieskum zákonnosti konania a rozhodovania správcov dane a im nadriadených orgánov prislúcha v zásade všeobecným súdom (správnym súdom). Tie sú nielen oprávnené ale aj povinné poskytnúť daňovému subjektu súdnu ochranu pred nezákonným rozhodnutím správcu dane. Táto ich povinnosť je daná generálne vo vzťahu k všetkým nezákonným rozhodnutiam všetkých orgánov verejnej správy. V daňovom konaní to platí o to viac, že rozhodnutia v ňom vydané zasahujú do majetkovej a tým aj do osobnej slobody jednotlivca¹⁷⁶. Kasačné oprávnenie správnych súdov a s tým spojená následná viazanosť daňového orgánu právnym názorom správneho súdu je dostatočným prostriedkom právnej (súdnej) ochrany daňových subjektov pred nezákonnosťou pri výkone správy daní.

¹⁷⁶ Podľa V. BABČÁKA zásah v podobe rozhodnutia o daňovej povinnosti je vždy zásahom do majetkovej slobody daňového subjektu, ktorý však spôsobuje dôsledky aj v osobnej slobode daňového subjektu, keďže zužuje možnosti na slobodné rozhodovanie o nakladaní s finančnými prostriedkami.

BABČÁK, V. *Dane a daňové právo na Slovensku I.*, s. 43.

Neposkytnutie súdnej ochrany správnymi súdmi však pre daňový subjekt otvára ďalšiu možnosť a tou je ústavná sťažnosť smerujúca (rešpektujúc princíp subsidiarity) proti konečnému rozhodnutiu správneho súdu. Rozhodnutie ÚS SR je pritom konečné a v prípade uplatnenia kasačnej právomoci ÚS SR, je správny súd v ďalšom konaní viazaný právnym názorom ÚS SR (§ 56 ods. 3 zákona o ústavnom súde).

Z načrtnutých procesných postupov a právnych procesov je zrejmé, že ÚS SR svojou rozhodovacou činnosťou môže ovplyvňovať rozhodovaciu činnosť správcov dane a do istej miery aj vykladať účel, obsah a zmysel hmotnoprávných a procesnoprávných noriem daňového práva. Výklad daňových noriem spočívajúcich v rovine podústavného práva ÚS SR by však mal byť zdržanlivý a podávaný iba v nevyhnutných prípadoch zlyhania správnych súdov. Im totiž primárne prislúcha prieskum zákonnosti rozhodovacej činnosti správcov dane a v jeho rámci aj výklad daňových noriem a to s ohľadom na viazanosť daňových orgánov nimi vysloveným právnym názorom.

Výklad daňových noriem ÚS SR možno s ohľadom na nutnosť vyslovenia určitého právneho názoru pre ďalší postup správneho súdu považovať za prípustný. Nemal by však presahovať rámec potreby v každom individuálnom prípade a to vzhľadom na požiadavku minimalizácie zásahov ÚS SR.

Pokiaľ ide o záväznosť výkladu daňovo-právnych noriem, tento vzhľadom na kontinentálnu tradíciu písaného práva nie je všeobecne použiteľný (v zásade nemá precedenčný význam) a je záväzný len pre konkrétny správny súd rozhodujúci o konkrétnej daňovej veci (*inter partes*). Následne v prípade zrušenia rozhodnutí daňových orgánov správnymi súdom a vrátení veci na ďalšie (už daňové) konanie budú daňové orgány vychádzať z právneho názoru

vysloveného správneho súdom, ktorý vychádza z právneho názoru vysloveného ÚS SR.

Napriek absencii precedenčného významu nálezov, prípadne uznesení ÚS SR je zrejmé, že právna prax sa na nich odvoláva (a bude odvolávať) aj v iných druhovo obdobných daňových veciach. Tak súdy (v odôvodnení rozhodnutí) ako aj daňové subjekty, resp. ich advokáti (v žalobách, či iných podaniach) sa často podporne opierajú práve o výklad daňových noriem podaný ÚS SR.

ÚS SR teda svojou judikatúrou najmä v individuálnych sťažnostných veciach v konaní podľa čl. 127 ústavy môže (a aj tak robí) významným spôsobom zasahovať do rozhodovacej činnosti správcov dane. V zásade však nie priamo, ale prostredníctvom ústavno-súdnej kontroly rozhodovacej činnosti správnych súdov preskúmavajúcich zákonnosť rozhodnutí, opatrení a postupov správcov dane.

Každý zásah ÚS SR však môže byť realizovaný len v nevyhnutných prípadoch, keď správne súdy neposkytli daňovému subjektu súdnu ochranu pred nezákonným rozhodnutím správcu dane, teda porušili (mohli porušiť) ústavné základné právo daňového subjektu na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, resp. jeho základné právo na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy súdom na princípe generálnej klauzuly (článok 46 ods. 2 ústavy). ÚS SR však vždy musí brať zreteľ na svoje ústavné postavenie a ústavou vymedzenú právomoc. Musí mať na zreteli aj vyššie uvedenú skutočnosť, že jeho rozhodnutia napriek tomu, že nie sú precedenčné, významným spôsobom ovplyvňujú právnu prax. Advokáti daňových subjektov orientovaní v judikatúre ÚS SR sa potom dovoľávajú aplikácie rozhodnutí ÚS SR aj v iných (niekedy obdobných, niekedy úplne iných) daňových veciach. Správne súdy sú potom akýmsi filtrom posudzovania ich

použitelnosti v iných daňových veciach, pričom napätie medzi správnymi súdmi patriacimi do sústavy všeobecného súdnictva a ÚS SR je všeobecne známe.

5.

INTERPRETÁCIA NORIEM DAŇOVÉHO PRÁVA SÚDNYM DVOROM EURÓPSKEJ ÚNIE

AMTENBRINK, F., RAULUS, H. *Contribution to: Fiscal Policy in the European Union Context – The Semi-detached Sovereignty of Member States in the European Union*. In JANSEN, S.J.J.M. (edit) *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market. Past and Future*. Netherlands : Kluwer Law International, 2011.; BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, Bratislava : EPOS, 2010. 638 s.; BARRY, F., HEALY-RAE, R. *FDI Implications of Recent European Court of Justice Decisions on Corporation Tax Matters*. In *European Business Organization Law Review*, Vol. 11.; BOGDANDY, A., BAST, J. *Principles of European constitutional law – Revised 2nd edition*. Oxford : Hart-CHBeck-Nomos, 2010.; CRAIG, P., de BURCA, G. *Eu law – Texts, Cases, and Materials. Fourth Edition*. New York : Oxford University Press, 2008.; CUSSONS, P., FRANKLAND, M. *Why the ECJ is the most powerful tax force in Europe*. In *International Tax review*, Vol. 14, 2003, Issue 1.; ERDŐS E. *The Legal Sources And Steps Of The European Tax Harmonization*. *Juridical Current* [serial online]. June 2011, 14(2): Available from: Academic Search Complete, Ipswich, MA. Accessed August 20, 2011.; FAIRHURST, J. *Law of the European Union – 5th Edition*. Glasgow : Pearson Education Limited, 2010.; KUHN, Z., BOBEK, M., POLČÁK, R. *Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha : Auditorium, 2006.; LYČKA, M., KUNC, B., ŠLÉGLOVÁ, K. a kol. *Komentovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie*. Praha : Linde Praha, 2010.; MAZÁK, J. *Súdy Európskej únie po Lisabonskej zmluve*. *Justičná revue*, roč. 62, 2010, č. 1.; NERUDOVIČ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. Vydání. Praha : ASPI, 2008. In KOPŘIVA, J. *Význam judikátu*

Evropského soudního dvora pro harmonizaci daní v EÚ. In Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2009.; O'BRIEN, M. *Direct Taxation, the ECJ and Implications for Member State Budgets.* In CALDEWELL, T.B. *Taxation – 21st Century Issues and Challenges.* Nova Science Publishers, 2008.; SYLLOVÁ, J., PÍTROVÁ, L., PALDUSOVÁ, H. a kol. *Lisabonská zmluva – Komentár.* C.H. Praha : Beck, 2010.

Rozbor problematiky výkladu a aplikácie daňovoprávných noriem si vyžaduje venovať náležitú pozornosť aj otázke úlohy SDEÚ v tomto procese. Je to dané jednak významom európskeho práva ako dôležitého zdroja právnych noriem daňovej povahy, ako aj samotným postavením a činnosťou SDEÚ v systéme orgánov a inštitúcií EÚ. Pred samotným pojednaním o konkrétnom príspevku Súdneho dvora v oblasti daňového práva sa preto v úvode tejto state venujeme európskemu kontextu daňovoprávnej regulácie a postaveniu a činnosti Súdneho dvora, ktoré ho predurčujú byť dôležitým článkom výkladu a aplikácie európskeho práva¹⁷⁷. Nakoľko nám šírka zvolenej problematiky nedovoľuje venovať sa jej na tomto mieste v jej komplexnosti, zameriavame našu pozornosť na vybrané aspekty predstavujúce parciálne otázky súdneho výkladu daňovo-právne relevantných ustanovení.

¹⁷⁷ V súvislosti s označením „európske právo“ sa v odbornej literatúre môžeme stretnúť s jeho využívaním tak v širšom, ako aj užšom zmysle. Kým v prvom prípade tento pojem zahŕňa okrem práva Európskej únie tiež právo a systém Rady Európy a predovšetkým systém Európskeho dohovoru o ľudských právach, v druhom prípade ide zvyčajne o jeho stotožňovanie s jednotlivými prvkami jeho širšieho významu. Nakoľko je však naša pozornosť na tomto mieste venovaná výkladu a aplikácii daňovoprávných noriem Súdny dvorom Európskej únie, odkazom na európske právo budeme brať zreteľ na jeho zúžený obsah a budeme nim rozumieť výhradne právo Európskej únie.

Vo vzťahu k obsahu pojmu „európske právo“ pozri napr. KUHN, Z., BOBEK, M., POLČÁK, R. *Judikatura a právní a argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*, s. 78.

5. 1. Daňové právo v Európskej Únii

Vo všeobecnosti je možné daňové právo vymedziť ako „súhrn právnych noriem, ktoré regulujú daňovo-právne vzťahy vznikajúce medzi správcom dane, resp. iným príslušným orgánom a daňovými subjektmi, príp. aj tretími osobami pri ukladaní, vyberaní a vymáhaní daní a poplatkov“.¹⁷⁸ Takéto poňatie tohto právneho odvetvia verejného práva zdôrazňuje okrem jeho postavenia v systéme práva aj charakteristiku daňovoprávnych noriem a rovnako aj povahu daňovoprávnych vzťahov.¹⁷⁹

Integrácia Slovenskej republiky v európskom priestore v podobe jej členstva v EÚ sa v dôsledku zamerania a činnosti tohto spoločenstva štátov nevyhnutne odrazila aj na obsahu pojmu daňové právo, v dôsledku čoho získalo toto označenie súboru právnych noriem špecifickej povahy svoj nový rozmer. Tento nový rozmer je daný osobitným okruhom prameňov daňového práva, ktoré majú svoj pôvod v práve EÚ a ktoré sa významnou mierou podieľajú na regulácii daňovoprávnych vzťahov. Okrem vnútroštátnych prameňov daňového práva vyjadrených v ústave, v ústavných zákonoch, v zákonoch a v podzákonných právnych aktoch a okrem osobitnej skupiny právnych noriem daňového práva obsiahnutých v prameňoch medzinárodného práva verejného tak právne normy európskeho práva predstavujú ďalšiu osobitnú skupinu prameňov tohto samostatného právneho odvetvia.¹⁸⁰

¹⁷⁸ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 53.

¹⁷⁹ Okrem ponúknutého vymedzenia daňového práva sa môžeme stretnúť aj s diferenciáciou významu tohto pojmu v závislosti od zahrnutia, resp. nezahrnutia tzv. „poplatkového práva“ do jeho obsahu.

Bližšie pozri. Tamtiež, s. 51-52.

¹⁸⁰ Takáto členitá štruktúra prameňov daňového práva si v záujme správneho výkladu a aplikácie týchto noriem vyžaduje aj náležité skúmanie ich

Právo EÚ je možné označiť ako právny poriadok osobitnej povahy¹⁸¹. Jedným zo základných atribútov tohto právneho systému je jeho autonómne postavenie, čo platí tak vo vzťahu k vnútroštátnemu, ako aj k medzinárodnému právu. Táto jeho povaha bola potvrdená aj rozhodovacou činnosťou SDEÚ keď konštatoval, že „Spoločenstvo ustanovuje nový právny poriadok medzinárodného práva, v prospech ktorého štáty obmedzili, hoci vo vymedzených oblastiach, svoje zvrchované práva a ktorých subjektmi sú nielen členské štáty, ale rovnako aj ich príslušníci. Právo spoločenstva, nezávislé na právnom poriadku členských štátov, neukladá len povinnosti jednotlivcom, ale im tiež priznáva práva, ktoré sa stávajú súčasťou ich právneho dedičstva.“¹⁸²

Súdny dvor tiež poukazuje na skutočnosť, že zakladajúce zmluvy európskych spoločenstiev vytvorili vlastný systém právnych noriem, ktorý je integrálnou súčasťou právnych poriadkov členských štátov a ktorý sú sudy členských štátov povinné aplikovať. Nad právom, ktoré vzniká na základe primárneho práva Spoločenstva, ako nezávislého prameňa práva, nemôžu vzhľadom na jeho zvláštnu a pôvodnú povahu prevážiť ustanovenia vnútroštátneho práva. V opačnom prípade by totiž bolo toto právo zbavené charakteru práva Spoločenstva¹⁸³ a bol by spochybnený právny základ samotného Spoločenstva¹⁸⁴.

vzájomného vzťahu, aby tak mohlo byť zabezpečené plnenie daňových povinností a realizácia právom predvídaných daňových oprávnení subjektov daňového práva. V tejto súvislosti považujeme za dôležité najmä skúmanie vzťahu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom a európskeho práva, pričom aj v tejto oblasti je potrebné zohľadňovať judikatúru SDEÚ.

¹⁸¹ Bližšie k povahe európskeho práva pozri BOGDANDY, A., BAST, J. *Principles of European constitutional law – Revised 2nd edition*, s. 320 – 323.

¹⁸² Rozsudok Súdneho dvora z 5. Februára 1963, vo veci 26/62 (*Van Gend & Loos*).

¹⁸³ Pri použití pojmu „spoločenstvo“ na tomto mieste vychádzame z dobovej judikatúry Súdneho dvora. V dôsledku prijatia Lisabonskej zmluvy však už čl. 1 ZFEÚ ustanovuje, že „Únia nahrádza spoločenstvo a je jeho právnym nástupcom“. Rovnako od nadobudnutia účinnosti Lisabonskej zmluvy

Vnútoraná štruktúra práva EÚ nám dovoľuje rozlišovať medzi právom primárnym, právom sekundárnym, rozhodnutiami SDEÚ, všeobecnými právnymi zásadami a zmluvnými prameňmi, ktorými sú medzinárodné zmluvy uzavreté medzi EÚ a tretími štátmi, príp. medzi členskými štátmi EÚ navzájom. V tejto časti sa zameriavame predovšetkým na primárnu a sekundárnu normotvorbu EÚ a na úlohu a postavenie SDEÚ v procese ich výkladu a interpretácie.

V primárnom práve EÚ nachádzame daňovo-právne ustanovenia predovšetkým v čl. 110 až 113 ZFEÚ, spoločne označených ako „daňové ustanovenia“. Ich obsahom sú ustanovenia priamo sa dotýkajúce daňovo-právnych otázok, pričom väčšina týchto ustanovení sa vzťahuje na dane nepriame. Členské štáty predovšetkým nemôžu zdanit' výrobky pochádzajúce z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou, ktorá by prevyšovala priame alebo nepriame dane ukladané na podobné domáce výrobky. Členský štát tiež nemôže zdanit' výrobky iných členských štátov nijakou vnútroštátnou daňou, ktorý by nepriamo ochraňovala iné výrobky. Vo vzťahu k vývozu výrobkov na územie iného členského štátu zmluva vyžaduje, aby navrátenie vnútroštátnych daní pri týchto výrobkoch nepresiahlo vnútroštátne dane, ktoré sa priamo alebo nepriamo ukladajú.

S problematikou nepriamych daní súvisí aj ustanovenie čl. 113 ZFEÚ, upravujúce možnosť prijatia pravidiel na zosúladienie právnych predpisov dotýkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania. Rada tak jednomyselne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom a po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijíma pravidlá na zosúladienie právnych predpisov upravujúcich

namiesto označení „komunitárne“ a „únieové“ hovoríme o „práve EÚ“, resp. o „únieovom práve“.

¹⁸⁴ Rozsudok Súdneho dvora z 15. Júla 1964, vo veci 6/64 (*Flaminio Costa / Enel*)

vyššie uvedené dane. Cieľom tohto postupu má byť zabezpečenie vytvorenia a fungovania vnútorného trhu, ako aj zabránenie narušovaniu hospodárskej súťaže.

V súvislosti s nepriamym zdanením je potrebné pozornosť upriamiť aj na ustanovenia čl. 114 ZFEÚ, upravujúci prijímanie opatrení zo strany EÚ smerujúcich k vytváraniu a fungovaniu vnútorného trhu. Uvedené ustanovenia je možné aplikovať na prípady, v ktorých zmluvy tvoriace primárne právo únie neustanovujú inak. Podstata týchto opatrení spočíva v dosiahnutí aproximácie ustanovení zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, pričom v tomto prípade sa už výslovne nevyžaduje jednomyseľné rozhodnutie príslušných orgánov. V ods.2 tohto článku sa zároveň z rozsahu jeho uplatnenia vylučujú ustanovenia o daniach, ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu osôb, ako aj ustanovenia pojednávajúce o právach a záujmoch zamestnancov. Súdny dvor v súvislosti s prijímaním harmonizačných opatrení na základe tohto článku konštatuje, že jeho aplikácia nie je možná v prípade, ak vytvorenie alebo fungovanie vnútorného trhu je len vedľajším dôsledkom prijímaného opatrenia. Rovnako nepostačuje, ak aj harmonizácia trhových podmienok v EÚ je len vedľajším dôsledkom takéhoto opatrenia.¹⁸⁵

Aj napriek skutočnosti, že otázky spojené s priamym zdaňovaním sú vo veľkej miere ponechané do daňovej právomoci členských štátov, je možné identifikovať niektoré ustanovenia práva EÚ, ktoré s touto oblasťou zdanenia priamo či sprostredkované súvisia. Z vyššie naznačeného rámca ustanovení ZFEÚ označených ako daňové ustanovenia, ide napr. o čl. 112 ZFEÚ. Jeho obsahom je stanovenie podmienok poskytovania zľavy a vrátenia dane pri

¹⁸⁵ Pozri bližšie Rozsudok Súdneho dvora C-155/1991 zo 17. Marca 1993 - Commission of the European Communities v. Council of the European Communities.

vývoze výrobkov do iných členských štátov a poskytovanie vyrovnávacích poplatkov pri dovoze výrobkov, ktoré je možné realizovať len ak boli vopred na obmedzené obdobie schválené Radou na návrh Komisie.

V súvislosti s harmonizáciou práva členských štátov v oblasti priameho zdaňovania je potrebné pozornosť upriamiť aj na ustanovenie čl. 115 ZFEÚ, ktorý predstavuje právny základ pre prijímanie smerníc na zblížovanie zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie vnútorného trhu alebo jeho fungovanie. Na rozdiel od vyššie popisovaných ustanovení zmluvy, ktoré predpokladajú prijímanie harmonizačných opatrení zameraných priamo na vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu, uvedený článok je základom pre úijnú harmonizáciu predpisov členských štátov, ktoré majú na toto vytvorenie alebo fungovanie vnútorného trhu priamy vplyv. Tento článok zmluvy je zároveň historicky prvou klauzulou flexibility dotýkajúcou sa vnútorného trhu, na základe ktorej boli uskutočnené viaceré harmonizačné opatrenia.¹⁸⁶ Na základe tohto ustanovenia boli prijaté aj viaceré smernice tvoriace podstatnú súčasť prameňov daňového práva v oblasti priameho zdanenia.¹⁸⁷

Popri vyššie uvedených daňových ustanoveniach v užšom slova zmysle, je potrebné brať v rámci primárneho práva EÚ ohľad aj na

¹⁸⁶ Porov. SYLLOVÁ, J., PÍTROVÁ, L., PALDUSOVÁ, H. a kol. *Lisabonská zmluva – Komentár*, s. 501-502.

¹⁸⁷ Ide napr. o Smernicu Rady č. 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, či Smernicu Rady č. 90/435/EHS z 23. Júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch. Prijatie týchto smerníc na základe súčasného čl. 115 ZFEÚ je dôsledkom skutočnosti, že čl. 113 a čl. 114 ZFEÚ neumožňujú ich aplikáciu na oblasť priameho zdanenia.

ďalšie jeho ustanovenia, ktoré významne ovplyvňujú členské štáty pri prijímaní národných daňových právnych úprav. Ide tu predovšetkým o ustanovenia zmlúv dotýkajúce sa vytvorenia a fungovania vnútorného trhu, v ktorom má byť zaručený voľný pohyb tovaru¹⁸⁸, osôb, služieb a kapitálu. Nemenej významné je tiež napr. ustanovenie čl. 18 ZFEÚ, zakazujúce akúkoľvek diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti. Práve vo vzťahu k týmto ustanoveniam je možné identifikovať viacero rozhodnutí SDEÚ významných pre oblasť daňového práva, ktoré sú bližšie rozoberané nižšie v tejto stati.

V rámci sekundárneho práva EÚ môžeme rozlíšiť pramene daňového práva na základe právnej formy, v ktorej sú daňovo-právne normy obsiahnuté. Okrem nariadení¹⁸⁹, ktoré majú všeobecnú platnosť a ktoré sú záväzné vo svojej celistvosti a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch bude naša pozornosť na tomto mieste smerovať predovšetkým na smernice, ako ďalšiu z foriem sekundárnych právnych aktov EÚ. Tieto sú na rozdiel od nariadení záväzné pre každý členský štát, ktorému sú určené, a to vzhľadom na výsledok, ktorý má byť dosiahnutý. Smernice sú tak

¹⁸⁸ Podľa Čl. 28 ZFEÚ (pôvodný článok 23 ZES) Únia predstavuje colnú úniu, ktorá sa vzťahuje na celý obchod s tovarom a zahŕňa zákaz ciel na dovoz a vývoz tovaru medzi členskými štátmi, zákaz všetkých poplatkov, ktoré majú rovnaký účinok ako clá, ako aj prijatie Spoločného colného sadzovníka vo vzťahu k tretím krajinám.

¹⁸⁹ Ako príklad nariadení z oblasti daňového práva je možné uviesť napr. nariadenie Rady č. 260/68 z 29. februára 1968, ktorým sa určujú podmienky a postup uplatňovania dane v prospech Európskych spoločenstiev, nariadenie Rady č. 2073/2004 zo 16. novembra 2004 o správnej spolupráci v oblasti spotrebných daní.

Ďalším je napríklad nariadenie rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH, ktoré sa má uplatňovať od 1. januára 2012 a ktorým sa ruší nariadenie (ES) č. 1798/2003 s účinnosťou od 1. januára 2012. Účinky článku 2 ods. 1 uvedeného nariadenia však zostávajú zachované dovtedy, pokiaľ Komisia neuverejní zoznam príslušných orgánov uvedených v článku 3 tohto nariadenia.

príkladom teleologických noriem, pri ktorých je voľba foriem a metód na dosiahnutie výsledku ponechaná vnútroštátnym orgánom členských štátov. Pri rozbere rozhodovacej činnosti SDEÚ sa venujeme smerniciam s ohľadom na oblasť daní, na ktorú sú zamerané a osobitne rozoberáme smernice z oblasti nepriamych¹⁹⁰ a priamych daní¹⁹¹.

¹⁹⁰ Z oblasti nepriameho zdanenia ide napr. o smernice vzťahujúce sa na DPH:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú.v. EÚ L 347, 11.12.2006) v znení smernice Rady 2006/138/ES z 19.12.2006 (Ú.v. EÚ L 384, 29.12.2006)

Smernica Rady 2007/74/ES z 20. decembra 2007 o oslobodení tovaru, ktorý dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín, od dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane (Ú. v. EÚ L 346, 29. 12. 2007)

Ôsma smernica Rady 79/1072/EHS zo 6.12.1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Mimoriadne vydanie Ú.v. EÚ, 09/zv. 01) v znení smernice 86/560/EHS zo 17.11.1986 (Mimoriadne vydanie Ú.v. EÚ, 09/zv. 01) a smernice 2006/98/ES z 20.11.2006 (Ú.v. EÚ L 363, 20.12.2006)

Trinásta smernica Rady 86/560/EHS zo 17.11.1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území Spoločenstva (Mimoriadne vydanie Ú.v. EÚ, 09/zv. 01)

Smernica Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte

¹⁹¹ Priamemu zdaneniu sú venované predovšetkým nasledujúce smernice:

Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 20.08.1990), Smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplat úrokov (Ú. v. EÚ L 157, 26.06.2003)

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 (Ú. v. EÚ L 157, 26.06.2003)

Smernica Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach

Úprava daňovo-právnych otázok je v práve EÚ zameraná predovšetkým na oblasť nepriameho zdaňovania. Prispieva k tomu citlivosť otázky harmonizácie priamych daní, nakoľko daňová suverenita členských štátov je podstatou súčasťou ich štátnej suverenity. Rozhodovanie vo veciach daní je jedným z najdôležitejších nástrojov štátu na riešenie sociálnych a ekonomických otázok. Harmonizácia v oblasti nepriamych daní a s tým súvisiace vzdanie sa časti daňovej suverenity sa tak premieta do neochoty štátov zdať sa aj zvyšku svojej daňovej právomoci v oblasti priamych daní.¹⁹²

V súvislosti s diferenciáciou prameňov európskeho práva v oblasti daní je možné stretnúť sa aj s vyčleňovaním osobitnej skupiny prameňov, ktoré vo svojej podstate nepredstavujú právne pramene, avšak napriek absencii právnych sankcií sa vyznačujú určitou dávkou právnej relevantnosti.¹⁹³ Uvedené je možné pozorovať aj napriek pretrvávajúcemu ponímaniu priameho zdaňovania ako oblasti ponechanej do pôsobnosti členských štátov.

z navyšovania kapitálu (Ú. v. EÚ L 46, 21.2.2008)

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 (Ú. v. EÚ L 310, 25.11.2009).

¹⁹² Porov. ERDŐS E. *The Legal Sources And Steps Of The European Tax Harmonization*, p. 40-54.

¹⁹³ Ako príklad takéhoto prameňa „daňových pravidiel“ sa uvádza „Code of conduct for Business Taxation“, predstavujúci politický záväzok štátov a nie právne vynútiteľné pravidlá. Tento dokument definuje škodlivé daňové opatrenia, ktoré sú spôsobilé negatívne ovplyvniť alokáciu podnikateľských aktivít v rámci Európskej únie.

Bližšie pozri: Tamtiež, p. 40-54.

5. 2. Súdny dvor Európskej Únie a daňové právo

SD EÚ je súčasťou inštitucionálneho rámca EÚ¹⁹⁴, ktorého cieľom je podporovať hodnoty a sledovať ciele únie. Má tiež slúžiť záujmom únie, jej občanov a členských štátov a zabezpečovať konzistentnosť, efektívnosť a kontinuitu politik a činností únie. SD EÚ, obdobne ako aj ostatné inštitúcie, môže konať len v medziach právomocí, ktoré mu boli zverené zmluvami a v súlade s postupmi, podmienkami a cieľmi ustanovenými primárnym právom únie.

V súvislosti s charakteristikou SDEÚ ako orgánu súdnej moci sa môžeme stretnúť s jeho prirovnávaním k rôznym článkom súdnej sústavy členských štátov, a to tak k súdom ústavným, správny, ako aj k súdom najvyšším, v závislosti od jednotlivých zložiek činnosti, ktoré vykonáva. Postavenie ústavného súdu pripomína SDEÚ predovšetkým ako strážca cieľov a hodnôt stanovených primárnym právom. Rozhoduje tiež vo veciach žalôb členských štátov a inštitúcií EÚ, ktorých význam je tiež možné označiť ako ústavný. Ide napr. o posudzovanie zákonnosti únijných právnych aktov, zachovávanie inštitucionálnej rovnováhy, či deľby právomoci medzi EÚ a členské štáty. Do tejto skupiny rozhodnutí je možné zaradiť tiež ochranu základných práv, ktoré sú zakotvené v Charte základných práv EÚ. Prirovnanie k činnosti najvyšších súdov je pri SDEÚ dané predovšetkým jeho činnosťou pri zjednocovaní aplikácie a interpretácie práva EÚ, čo sa deje rozhodovaním o prejudiciálnych otázkach vnútroštátnych súdov. Činnosti správneho súdu sa zase SDEÚ pripodobňuje poskytovaním ochrany subjektívnym právam pred protiprávnymi aktami únijných inštitúcií.¹⁹⁵

¹⁹⁴ V zmysle čl. 13 ZEÚ sú inštitúciami únie Európsky parlament, Európska rada, Rada, Európska komisia, Súdny dvor Európskej únie, Európska centrálna banka a Dvor audítorov.

¹⁹⁵ Porov. SYLLOVÁ, J., PÍTROVÁ, L., PALDUSOVÁ, H. a kol. *Lisabonská zmluva – Komentár*, s. 110-111.

Štruktúru SD EÚ tvoria Súdny dvor, Všeobecný súd (ktorý v dôsledku prijatia Lisabonskej zmluvy¹⁹⁶ nahradil Súd prvého stupňa) a osobitné súde. Poslaním tohto orgánu je v zmysle čl. 19 ZEÚ zabezpečenie dodržiavania práva pri výklade a uplatňovaní zmlúv. Rozhodovaciu činnosť SDEÚ je na základe uvedeného ustanovenia možné klasifikovať na nasledujúce oblasti:

- a) rozhodovanie o žalobách podaných členským štátom, inštitúciou alebo fyzickou alebo právnickou osobou,
- b) rozhodovanie o prejudiciálnych otázkach¹⁹⁷ o výklade práva EÚ alebo o platnosti aktov prijatých inštitúciami na základe žiadosti vnútroštátnych súdnych orgánov,
- c) rozhodovanie v iných prípadoch ustanovených zmluvami.

Obdobne ako pri klasifikácii ustanovení primárneho a sekundárneho práva EÚ, aj rozhodnutia SDEÚ je možné rozdeliť na základe ich zamerania na problematiku priameho alebo

Obdobne tiež pozri *Report of the Court of Justice on Certain Aspects of the Application of the Treaty on European Union for the Purposes of the 1996 Inter-Governmental Conference (May 1995)* In FAIRHURST, J. *Law of the European Union - 5th Edition*, s.158; porov. KUHN, Z., BOBEK, M., POLČÁK, R. *Judikatura a právní a argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*, s. 60-61.

¹⁹⁶ Dôsledkom prijatia Lisabonskej zmluvy je aj nový čl. 255 ZFEÚ, ktorý predpokladá zriadenie výboru na účely poskytnutia stanoviska k vhodnosti kandidátov vykonávať funkciu sudcu a generálneho advokáta na Súdnom dvore a na Všeobecnom súde predtým, ako vlády jednotlivých členských štátov vykonajú vymenovanie podľa čl. 253 a 254.

¹⁹⁷ Ani po prijatí Lisabonskej zmluvy Všeobecný súd nezískal priamo vecnú príslušnosť na konanie o prejudiciálnych otázkach (čl. 256 (3) ZFEU). Takáto možnosť závisí od znenia Štatútu, ktorý to zatiaľ nepredpokladá. Rovnako sa nezmenilo ani usporiadanie funkčnej príslušnosti, t. j. príslušnosti na rozhodovanie o riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkoch.

Bližšie pozri MAZÁK, J. *Súdy Európskej únie po Lisabonskej zmluve*, s. 90 – 102.

nepriameho zdanenia. Bližší pohľad na takého členenie súdnych rozhodnutí umožňuje zísť ešte ďalej a zamerať sa na podstatu rozhodovacej činnosti SDEÚ pri priamych a nepriamych daniach. Kým pri nepriamych daniach ide zväčša o výklad ustanovení primárneho a sekundárneho práva únie, pri priamom zdanení môžeme pozorovať osobitný význam rozhodovacej činnosti Súdneho dvora, označovaný ako tzv. negatívna harmonizácia.¹⁹⁸

Z vyššie vymedzenej právomoci SDEÚ sa na tomto mieste zameriavame predovšetkým na jeho rozhodovaciu činnosť v oblasti výkladu primárneho a sekundárneho práva EÚ. Osobitne si však v rámci tejto kategórie rozhodnutí všimame tie, ktorých výsledkom je tzv. negatívna harmonizácia práva EÚ a ktoré sa v prevažnej miere dotýkajú otázok súvisiacich s priamym zdanením.

Kým pozitívna harmonizácia predstavuje vzájomné zblížovanie právnych poriadkov členských štátov prostredníctvom smerníc ako sekundárnych právnych aktov práva EÚ, negatívna harmonizácia sa uskutočňuje prostredníctvom rozhodovacej činnosti SDEÚ. Pri tomto spôsobe harmonizácie sa nevytvárajú rovnaké pravidlá pre všetky štáty, ale na základe judikatúry Súdneho dvora sa vo vzťahu ku konkrétnemu štátu konštatuje nesúlad jednotlivých ustanovení jeho vnútroštátneho právneho poriadku s právom EÚ. V prípade pozitívnej harmonizácie tak ide o uskutočňovanie príslušných opatrení tzv. „zhora“, prostredníctvom regulačnej činnosti orgánov EÚ. Nepriama harmonizácia zase predstavuje dosahovanie minimálnych štandardov zakotvených v práve EÚ tzv. „zdola“,

¹⁹⁸ V súvislosti s označením „negatívna harmonizácia“ pozri bližšie napr.:

LYČKA, M., KUNC, B., ŠLÉGLOVÁ, K. a kol. *Komentovaná rozhodnutí Soudního dvora Eoropské únie*, s.351; AMTENBRINK, F., RAULUS, H. *Contribution to Fiscal Policy in the European Union Context – The Semi-detached Sovereignty of Member States in the European Union*. In JANSEN, S.J.J.M. (edit) *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market. Past and Future*, s. 27-28; O'BRIEN, M. *Direct Taxation, the ECJ and Implications for Member State Budgets*. In CALDEWELL, T.B. *Taxation – 21st Century Issues and Challenges*, s. 111-112.

v dôsledku povinnosti štátov rešpektovať základné princípy, na ktorých je EÚ postavená.¹⁹⁹

Význam negatívnej harmonizácie daňových ustanovení vystupuje do popredia ako dôsledok náročného procesu nevyhnutného pre uskutočnenie opatrení na pozitívnu harmonizáciu. To je dané predovšetkým vyššie popisovaným čl. 115 ZFEU, ktorý síce predstavuje právny základ pre takéto opatrenia, avšak v dôsledku požiadavky na jednomyselnosť pri ich schvaľovaní je súčasne značným sťažením takéhoto postupu.

Pozornosť sa preto upriamuje na činnosť SDEÚ, ktorý v tejto súvislosti konštatuje, že aj keď otázky súvisiace s priamym zdanením spadajú do právomoci členských štátov, tieto sú povinné túto právomoc vykonávať v súlade s právom EÚ²⁰⁰. V poslednej dekáde je preto možné pozorovať negatívnu harmonizáciu realizovanú prostredníctvom rozhodovacej činnosti SDEÚ, ktorá zohráva dôležitú úlohu v prípadoch, kedy členské štáty v dôsledku vyššie uvedených skutočností nepristúpili k priamej harmonizácii daňovo-právnych ustanovení.²⁰¹

Problematika výkladu noriem daňového práva SD EÚ si vyžaduje aspoň v krátkosti a vo všeobecnosti priblížiť základné

¹⁹⁹ Porov. AMTENBRINK, F., RAULUS, H. *Contribution to: Fiscal Policy in the European Union Context – The Semi-detached Sovereignty of Member States in the European Union*. In JANSEN, S.J.J.M. (edit) *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market. Past and Future*, s. 27-28.

²⁰⁰ Pozri bližšie napr. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-319/04 Manninen (2004) ECR I-7477.

²⁰¹ Porov. O'BRIEN, M. *Direct Taxation, the ECJ and Implications for Member State Budgets*. In CALDEWELL, T.B. *Taxation – 21st Century Issues and Challenges*, s. 111-112.

interpretačné metódy využívané touto súdnou inštitúciou. V tejto súvislosti je možné uviesť nasledujúce štyri metódy výkladu²⁰²:

- a) gramatický výklad,
- b) historický výklad,
- c) systematický výklad,
- d) teleologický výklad.

Ad a) V súvislosti s gramatickým výkladom je možné poukázať na skutočnosť, že jeho uplatnenie môže byť sťažené v dôsledku absencie legálnej definície pojmu v konkrétnom právnom akte. V takom prípade bude na Súdnom dvore aby prostredníctvom súdneho výkladu dospel k obsahu dotknutého pojmu alebo slovného spojenia. Príkladom ustanovení práva EÚ, ktoré si vyžadovali takúto aktivitu SDEÚ sú napr. pojmy „poplatok s rovnocenným účinkom“ (čl. 28 a čl. 30 ZFEU), „pracovníci“ (čl. 45 ZFEU), „verejný poriadok“ (čl. 45 ZFEU) alebo pojem „zneužívanie dominantného postavenia“.²⁰³

Ad b) Historický výklad predpokladá zohľadnenie subjektívneho úmyslu autora textu a skúmanie napr. aj diskusií predchádzajúcich prijatiu konkrétneho právneho aktu. V rozhodovacej činnosti SDEÚ však môže byť jeho využitie obmedzené napr. nedostupnosťou záznamov z rokovaní jednotlivých inštitúcií EÚ. Napriek tomu však v niektorých prípadoch vyhlásenia a výpisy týchto orgánov poslúžili ako interpretačná pomôcka v konaní pred Súdny dvorom.²⁰⁴ Vo väčšine prípadov však ich uplatnenie

²⁰² Porov. FAIRHURST, J. *Law of the European Union – 5th Edition*, s.159.

²⁰³ Porov. Tamtiež, s. 159.

²⁰⁴ Pozri bližšie Rozsudky SDEÚ napr. vo veciach: Case 136/78 *Ministre Public v Auer* [1979] ECR 3347, par. 25-26, Case 131/86 *UK v. Council* [1988] ECR

v procese interpretácie práva bolo zamietnuté s odvolaním sa na ich absenciu v konkrétnom znení interpretovaných predpisov.²⁰⁵

V súvislosti s uplatnením historického výkladu pri interpretácii sekundárnych právnych aktov je potrebné vyzdvihnúť ustanovenie čl. 296 ZFEU, v zmysle ktorého sa v právnych aktoch majú uviesť odôvodnenia a odkazy na všetky návrhy, iniciatívy, odporúčania, žiadosti alebo stanoviská ustanovené v zmluvách. Tieto časti právnych aktov potom predstavujú základ pre využitie historického výkladu v rozhodovacej činnosti SDEÚ.²⁰⁶

Ad c) Pri systematickom výklade, ktorý je využívaný tak pri právnych aktoch primárneho ako aj sekundárneho práva, SDEÚ interpretuje dotknuté ustanovenie berúc do úvahy kontext právnej úpravy do ktorej je toto ustanovenie zasadené a jeho vzťah k ostatným ustanoveniam práva EÚ. Ide o výraz skutočnosti, že jednotlivé ustanovenia nemajú byť vykladané izolovane, ale vo vzájomnej súvislosti.²⁰⁷ Pri nepriamych daniach je táto interpretačná metóda využívaná Súdny dvorom v dôsledku potreby chápať právnu úpravu v tejto oblasti ako súčasť daňového systému ako celku. Význam a dôležitosť jednotlivých ustanovení môže byť preto stanovený súčasným skúmaním súvisiacich ustanovení. Pri rozhodovaní vo veciach priamych daní sa uplatnenie tejto metódy

905, par. 26-27, In CRAIG, P., de BURCA, G. *Eu law - Texts, Cases, and Materials. Fourth Edition*, p. 73-74.

²⁰⁵ Pozri bližšie Rozsudky SDEÚ napr. vo veciach: Case 38/69 Commission v. Italy [1970] ECR 47, par. 12, Case 143/83 Commission v. Denmark [1991] ECR 5863, par. 6 and 8, Case C-292/89 Antonissen [1991] ECR I-745, In tamtiež, p. 73-74.

²⁰⁶ Porov. FAIRHURST, J. *Law of the European Union - 5th Edition*, s. 161.

²⁰⁷ Porov. Tamtiež, s. 160.

prejavuje v požiadavke na realizáciu zákazu diskriminácie daňových subjektov pri zdaňovaní ich príjmu.²⁰⁸

Ad d) Súdny dvor pri teleologickom výklade interpretuje dotknuté ustanovenia práva EÚ s ohľadom na zámer a ciele Únie ako celku. Už v čl. 1 ZEÚ sa napr. ustanovuje, že vysoké zmluvné strany medzi sebou zakladajú EÚ, na ktorú členské štáty preniesli právomoci na dosiahnutie spoločných cieľov. V čl. 2 ďalej nachádzame vyjadrenie hodnôt na ktorých je Únia založená a čl. 3 sa zase stanovuje, že cieľom Únie je presadzovať mier, svoje hodnoty a blaho svojich národov. V tejto súvislosti je možné poznamenať, že zmluvy na ktorých je EÚ založená neprinášajú detailný plán toho čo má byť dosiahnuté, ale skôr predstavujú široký program, ktorý sa má uskutočniť. O tieto zámer a ciele Únie sa SD EÚ opiera, čím dochádza k uplatneniu teleologického výkladu²⁰⁹ v jeho rozhodovacej činnosti.²¹⁰

²⁰⁸ Porov. ERDŐS E. *The Legal Sources And Steps Of The European Tax Harmonization*, p. 40-54.

²⁰⁹ Uplatnenie teleologického výkladu je možné vidieť napr. v Rozsudku SDEÚ vo veci C-70/88 Parliament v. Council, kde v súvislosti s možnosťou Európskeho parlamentu podať žalobu o neplatnosť proti aktu inej inštitúcie Súdny dvor konštatoval, že: „skutočnosť, že v Zmluvách nie je upravené právo Parlamentu podať žalobu o neplatnosť, môže predstavovať procesnú medzeru, ktorá však nemôže prevážiť nad základným záujmom spočívajúcim v zachovaní a dodržaní inštitucionálnej rovnováhy stanovenej Zmluvami zakladajúcimi Európske spoločenstvo. V dôsledku toho žaloba o neplatnosť podaná Parlamentom na Súdny dvor proti aktu Rady a Komisie je prípustná pod podmienkou, že žaloba smeruje k ochrane jeho výhradných práv a že sa zakladá na dôvodoch založených na porušení týchto práv. Ak je splnená táto podmienka, žaloba o neplatnosť podaná Parlamentom podlieha pravidlám upraveným Zmluvami vo vzťahu k žalobe o neplatnosť iných inštitúcií.“

²¹⁰ Porov. FAIRHURST, J. *Law of the European Union – 5th Edition*, s.161.

5. 3. Priame dane

V rozhodovacej činnosti SDEÚ v oblasti priamych daní je možné sa stretnúť s vymedzením niekoľkých základných oblastí, ktorých sa tieto rozhodnutia najčastejšie dotýkajú. Ide o oblasti²¹¹:

- a) zdaňovania cezhraničných pracovníkov,
- b) zdaňovania dividend,
- c) medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia,
- d) smernicu o dcérskych a materských spoločnostiach.

Okrem uvedených oblastí môžeme pozorovať aj členenie rozhodnutí SDEÚ na tie, ktoré sa dotýkajú zákazu diskriminácie, slobôd spätých s vnútorným trhom, cezhraničných prevodov aktív, či problematiky transferového oceňovania.²¹² Z naznačeného rozsahu sa na tomto mieste venujeme len vybraným aspektom priamych daní v rozsudkoch SDEÚ a bližšie rozoberáme zákaz diskriminácie, otázky spojené s aplikáciou medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a s pravidlami transferového oceňovania.

5. 3. 1. Zákaz diskriminácie

Otázkou diskriminácie daňových nerezidentov, teda osôb s obmedzenou daňovou povinnosťou, voči daňovým rezidentom, ktorí majú neobmedzenú daňovú povinnosť, sa SDEÚ zaoberal vo

²¹¹ Porov. NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 2. Vydání, s. 95 In KOPŘIVA, J. *Význam judikátu Evropského soudního dvora pro harmonizaci daní v EÚ*.

²¹² Bližšie pozri BARRY, F., HEALY-RAE, R. *FDI Implications of Recent European Court of Justice Decisions on Corporation Tax Matters*, p. 126-146.

veci *Schumacker*²¹³, v ktorej sa belgický štátny občan domáhal svojich práv poukazom na diskrimináciou spôsobenú nesúlalom vnútroštátnych právnych noriem so súčasným čl. 45 ZFEÚ²¹⁴.

Súdny dvor v úvode svojho rozhodnutia konštatoval, že aj keď otázky priameho zdanenia ako také nespádajú do právomoci Spoločenstva (dnes EÚ), členské štáty sú povinné svoju právomoc vykonávať v súlade s právom Európskych spoločenstiev. Súčasný čl. 45 ZFEÚ má byť preto vykladaný v tom zmysle, že limituje členské štáty v stanovení podmienok zdanenia daňových nerezidentov, nakoľko neumožňuje v porovnateľných prípadoch stanoviť podmienky zdanenia príjmov nerezidentov menej výhodne, ako vo vzťahu k svojim daňovým rezidentom.

Aj keď čl. 45 ZFEÚ ako taký nevyklučuje aplikáciu vnútroštátnej daňovej úpravy, v zmysle ktorej by daňový nerezident členského

²¹³ Rozsudok SDEÚ C-279/93 *Roland Schumacker v. Finanzamt Köln Altstadt* z 14.2.1995.

V tejto veci Súdny dvor rozhodoval na základe skutkového stavu, kde belgický štátny občan Roland Schumacker bol zamestnaný v Spolkovej republike Nemecko, pričom mal trvalý pobyt v Belgicku a v SRN bol považovaný za daňového nerezidenta. Ako nerezident podliehal v SRN dani z príjmov vo vzťahu k tým príjmom, ktorých zdroj bol v SRN, avšak zároveň sa naňho nevzťahovali daňové zvýhodnenia, ktoré sa za iných okolností poskytovali manželom, ktorí boli daňovými rezidentmi v SRN a ktorí tam mali trvalý pobyt. R. Schumacker a jeho manželka si v dôsledku týchto skutočností nemohli uplatniť daňovú výhodu ani v SRN z dôvodu nesplnenia podmienky trvalého pobytu, a ani v Belgicku z dôvodu, že v tomto štáte nedosahovali žiadne príjmy. R. Schumacker sa preto domnieval, že bol neodôvodnene ukrátený na svojich právach s poukazom na súčasný čl. 45 ZFEÚ.

²¹⁴ V ods. 1 a 2 čl. 45 ZFEÚ (pôvodný článok 39 ZES) sa ustanovuje:

1. Zabezpečí sa voľný pohyb pracovníkov v rámci Únie.
2. Voľný pohyb pracovníkov zahŕňa zrušenie akejkoľvek diskriminácie pracovníkov členských štátov na základe štátnej príslušnosti, pokiaľ ide o zamestnanie, odmenu za prácu a ostatné pracovné podmienky.

štátu podliehal vyššej miere zdanenia ako daňový rezident, takýto postup nebude možný v prípadoch, kedy daňový nerezident nepoberá v štáte svojej rezidencie príjem umožňujúci tomuto štátu priznať mu výhody vyplývajúce z jeho osobného alebo rodinného stavu a kedy hlavná časť príjmu tejto osoby má zdroj v štáte, v ktorom je považovaný za daňového nerezidenta. V takomto prípade je v zmysle rozhodnutia SDEÚ potrebné vyhodnotiť túto situáciu nerezidenta ako porovnateľnú so situáciou daňového rezidenta, v dôsledku čoho nie je možné v oblasti zdanenia ich príjmu uplatňovať odlišnú mieru zdanenia, ktorá by tak mala za následok nepriamu diskrimináciu daňového nerezidenta. Inými slovami tak nepriama diskriminácia prichádza do úvahy v prípadoch, kedy sa daňoví rezidenti a daňoví nerezidenti nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii.

Nepriamou diskrimináciou sa vo vzťahu k súčasnému čl. 45 ZFEÚ zaoberal Súdny dvor napr. aj vo veciach *Bachmann*²¹⁵ a *Komisija v. Belgicko*²¹⁶. V prvom prípade²¹⁷, ktorý sa týkal možnosti odpočítať od základu dane výdavky na životné a dôchodkové poistenie, SDEÚ konštatoval, že podmieňovanie odpočtu týchto poistných príspevkov právnymi predpismi členského štátu tým, že sa platia v tomto štáte, je v rozpore so súčasnými čl. 45 a 56 ZFEÚ.

²¹⁵ Rozsudok SDEÚ vo veci C-204/90 *Bachmann v. Belgium* [1992] ECR I-249.

²¹⁶ Rozsudok SDEÚ vo veci C-300/90 *Commission v. Belgium* [1992] ECR I-305.

²¹⁷ Skutkový základ tohto rozhodnutia spočíval v odmietnutí Belgických daňových orgánov uznať nemeckému občanovi H.M. Bachmannovi, zamestnanému v Belgicku, odpočet príspevkov zaplatených v Nemecku v súlade so zmluvou o nemocenskom a invalidnom poistení a zmluvou o životnom poistení, ktoré uzavrel pred svojím príchodom do Belgicka, od celkového základu dane z príjmu. Toto odmietnutie zo strany belgických orgánov bolo odôvodnené čl. 54 belgického zákona o daniach z príjmov, podľa ktorého iba dobrovoľné príspevky na nemocenské a invalidné poistenie zaplatené vzájomnej poisťovni uznanej Belgickom a príspevky na dôchodkové a životné poistenie zaplatené v Belgicku je možné odpočítať zo základu dane z príjmov.

Zároveň však SDEÚ konštatoval, že takéto podmieňovanie odpočítania výdavkov od základu dane nebude v rozpore s uvedenými ustanoveniami zmluvy, ak takéto postup bude odôvodnený potrebou zachovať súdržnosť uplatňovaného daňového systému.

Pripustenie tohto postupu zo strany Súdneho dvora vychádzalo zo skutočnosti, že odpočítateľnosť výdavkov na poistenie zaplatené v Belgicku bolo vyvážené následným zdanením príjmov plynúcich poistencom z takéhoto poistenia v Belgicku. Vo vzťahu k príjmom vyplateným na základe poistnej zmluvy uzavretej v iných štátoch by totiž Belgicko nemalo záruku, že aj takéto príjmy budú zdanené obdobne ako tie, vo vzťahu ku ktorým bol umožnený odpočet výdavkov na platby poistného.²¹⁸

Kým vo vyššie uvedených prípadoch SDEÚ napriek rozporu vnútroštátnej právnej úpravy s ustanoveniami čl. 45 a 56 ZFEÚ uznal argumenty členského štátu odvolávajúce sa na súdržnosť daňového systému, v celom rade ďalších rozhodnutí argumentáciu členských štátov neprijal. Ako príklad je možné uviesť rozhodnutie SDEÚ vo veci *Komisia v. Dánske Kráľovstvo*, kde Súdny dvor uvádza: „členský štát, ktorý stanovuje, že právo na odpočet alebo nezabrnutie do zdaniteľného základu dane pri platbách zaplatených v rámci dôchodkového poistenia je priznávané len pre platby na základe zmlúv uzavretých s dôchodkovými inštitúciami, ktorých sídlo je na vnútroštátnom území, zatiaľ čo žiadna takáto daňová úľava nie je priznávaná pri platbách na základe zmlúv uzavretých s dôchodkovými inštitúciami, ktorých sídlo je v iných členských štátoch, si neplní povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 39 ES, 43 ES a 49 ES“.

²¹⁸ Porov. CRAIG, P., de BURCA, G.: *Eu law – Texts, Cases, and Materials. Fourth Edition.* Oxford University Press : New York 2008, p. 763, ISBN 978-0-19-927389-8.

Vo vzťahu k prípustnosti argumentu odvolávajúceho sa na koherenciu vnútroštátneho daňového systému Súdny dvor ďalej v tejto veci konštatoval, že: „*právna úprava, ktorá všeobecným spôsobom odmieta priznať daňovú výhodu platbám zaplateným dôchodkovej inštitúcii so sídlom v inom členskom štáte, nemôže byť odôvodnená potrebou zabezpečenia koherencie vnútroštátneho daňového systému, keďže faktor, ktorý by mohol poškodzovať jeho koherenciu, spočíva v možnosti premiestnenia pobytu osoby podliehajúcej dani medzi momentom zaplatenia platieb na zmluvu o dôchodku a momentom vyplatenia im zodpovedajúcich plnení, lebo iba v tomto prípade by bol tento členský štát zbavený právomoci zdaníť plnenia zodpovedajúce odpočítaným platbám alebo platbám nezahrnutým do základu dane*“.²¹⁹

Okrem vyššie popisovaných prípadoch diskriminácie voči fyzickým osobám sa môžeme v judikatúre Súdneho dvora stretnúť aj s prípadmi dotýkajúcimi sa diskriminácie právnických osôb. Ako na to poukazujú F. Barry a R. Healy-Rae²²⁰, otázka objektívnej porovnateľnej situácie je v prípade právnických osôb trochu odlišná a porovnávanie v tejto oblasti sa týka prevažne posúdenia, či spoločnosť, ktorá nie je daňovým rezidentom môže využívať rovnaké výhody daňového zaobchádzania ako spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom určitého členského štátu. Súdny dvor napríklad v jednom zo svojich rozhodnutí²²¹ uviedol, že na príjmy pobočky zahraničnej spoločnosti sa nemôže uplatniť vyššia daňová sadzba ako na príjmy domácich spoločností. Takýto prístup zo strany štátu by bol totiž chápaný ako prípad priamej diskriminácie.

²¹⁹ Obdobe pozri aj rozhodnutia Súdneho dvora vo veciach: C-385/00 *De Groot v. Staatssecretaris van Financien* [1992] ECR I-11819, C-169/03 *Wallentin v. Riksskatteverket* [2004] ECR I-6443, C-152/03 *Ritter-Coulais v. Finanzamt Germersheim* [2006] ECR I-1711.

²²⁰ Bližšie pozri BARRY, F., HEALY-RAE, R. *FDI Implications of Recent European Court of Justice Decisions on Corporation Tax Matters*, p. 126-146.

²²¹ Rozsudok SDEÚ vo veci C-311/97 *Royal Bank of Scotland v. Ellinko Dimosio*.

5. 3. 2. *Transferové oceňovanie*

Problematika transferového oceňovania je veľmi úzko spojená s existenciou a činnosťou podnikateľských subjektov presahujúcou hranice jednotlivých štátov. Vo svojej podstate sa transferové oceňovanie vzťahuje na činnosť zahraničných závislých osôb pri určovaní cien za operácie v ich vzájomných obchodných vzťahoch. Systém transferových cien sa medzi týmito subjektmi uplatňuje s cieľom umelo ovplyvniť tvorbu zisku v oblastiach s nižšou úrovňou zdanenia na úkor teritórií s vyšším zdanením²²². Na strane dotknutého štátu je potom možné v závislosti od miery právnej regulácie v tejto oblasti konštatovať legálny alebo nelegálny daňový únik. Ekonomické správanie sa podnikateľských subjektov svojim dopadom na verejné rozpočty motivuje štáty k prehľbovaniu právnej úpravy a zohľadňovaniu ekonomických aspektov v procese tvorby pravidiel správania sa v tejto oblasti spoločenských vzťahov.

Význam právnej úpravy v oblasti transferového oceňovania nachádza svoju reflexiu aj v činnosti EÚ. Potvrdzujú to výsledky činnosti Európskej komisie²²³, ktoré zdôrazňujú vysoký stupeň relevancie tejto problematiky s fungovaním vnútorného trhu. Aj keď členské štáty EÚ uplatňujú smernicu OECD o transferovom oceňovaní adresovanú nadnárodným spoločnostiam a správcom daní, rozdiely vo výklade a uplatňovaní týchto pravidiel sa negatívne odrážajú na fungovaní vnútorného trhu, čo spôsobuje dodatočné náklady tak pre podnikateľský sektor, ako aj pre správcov daní. V dôsledku týchto skutočností navrhla Európska komisia vytvorenie Fóra pre transferové oceňovanie²²⁴, aby tak prispela k redukcii

²²² BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 97.

²²³ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: *Company taxation in the Internal Market*. COM(2001)582Final.

²²⁴ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: *Communication from the Commission to the Council, The European parliament and The Economic and social committee: Towards an Internal Market without tax obstacles*

nákladov na uplatňovanie noriem transferového oceňovania, ako aj k zamedzeniu a eliminácii prípadov dvojitého zdanenia vznikajúceho v prípadoch cezhraničných transakcií v rámci skupiny nadnárodných spoločností.²²⁵

Povinnosť daňových subjektov uplatňovať princíp nezávislého vzťahu sa uplatňuje aj v prípadoch poskytovania pôžičiek a úverov medzi závislými osobami. S tým súvisí problematika tzv. malej kapitalizácie, ktorá spočíva v neprimeranom zvyšovaní kapitálu dcérskej spoločnosti materskou spoločnosťou prostredníctvom poskytovania úverov a pôžičiek, na úkor zvyšovania ich základného imania. Takýmto spôsobom dochádza zároveň k znižovaniu ich základu dane prostredníctvom uplatňovania daňových výdavkov v podobe úrokov za prijatý úver alebo pôžičku. Vzhľadom na fiskálne záujmy štátu pri výbere daní pristupujú preto niektoré štáty k prijímaniu právnych noriem zakotvujúcich zákaz takejto malej kapitalizácie. Daňovými výdavkami sú následne len výdavky v podobe úrokov za prijaté úvery a pôžičky v stanovenej výške, resp.

- A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities. COM(2001)582.

²²⁵ Pôvodný dvojročný mandát Fóra, jeho následné predĺženie a trvanie súčasného mandátu do marca 2011, sú ďalšími skutočnosťami vyzdvihujúcimi význam ďalšieho rozvoja v tejto oblasti. Fórum pre transferové oceňovanie je tvorené odborníkmi z prostredia podnikateľského sektora, poradenských spoločností a správcov daní a predstavuje platformu pre prerokovanie a hlbšie skúmanie praktických problémov transferového oceňovania. V medziach činnosti Fóra je potrebné vyzdvihnúť najmä odporúčanie vzťahujúce sa k povinnej dokumentácii v rámci Európskej únie, ktoré aj napriek svojej právnej nezáväznosti prispieva k riešeniu otázky druhu dokumentácie potrebnej na preukázanie uplatnenia princípu nezávislého vzťahu v tvorbe cien posudzovaných spoločností, a ktoré vyústilo do uznesenia Rady Európskej únie a zástupcov vlád členských štátov o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní.

V tejto súvislosti pozri bližšie aj COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION: *Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing for associated enterprises in the European Union. 2006/C 176/01.*

vo výške nepresahujúcej stanovený pomer k základnému imaniu dcérskej spoločnosti.²²⁶

Súdny dvor sa tejto oblasti daňovoprávnej regulácie venoval vo svojom rozhodnutí *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt*²²⁷. Nemecké orgány v tomto prípade považovali pôžičku poskytnutú holandskou materskou spoločnosťou nemeckej dcérskej spoločnosti za rozdeľovanie zisku a v súlade s tým postupovali pri zdanení tejto transakcie. Nemecká dcérska spoločnosť však argumentovala

²²⁶ V Slovenskej republike bolo takéto ustanovenie až do prijatia zákona č. 504/2009 Z.z., ktorým sa zmenil a doplnil zákon č. 595/2003 o dani z príjmov, obsiahnuté v §21 ods.2 písm. k) zákona č. 595/2003 Z. z.:

„Daňovými výdavkami nie sú tiež

k) úroky platené daňovníkom poskytovateľovi z úverov a pôžičiek, ak poskytovateľ má na základnom imaní tohto daňovníka priamy podiel alebo nepriamy podiel najmenej 25 %, alebo ak tento daňovník má na základnom imaní poskytovateľa priamy podiel alebo nepriamy podiel najmenej 25 %, a to vo výške úrokov zo sumy, o ktorú priemerný stav úverov a pôžičiek od týchto osôb počas zdaňovacieho obdobia presahuje šesťnásobok výšky vlastného imania vykázaného ku koncu zdaňovacieho obdobia, ktoré predchádza zdaňovaciemu obdobiu, za ktoré je výška úrokov vyčísľovaná, a u daňovníka, ktorý vznikol v priebehu zdaňovacieho obdobia, sa namiesto vlastného imania použije výška základného imania vykázaná ku koncu prvého zdaňovacieho obdobia, pričom tento postup sa použije, iba ak vypočítaný priemerný stav úverov a pôžičiek presahuje 100 000 000 Sk; priemerný stav úverov a pôžičiek sa vypočíta zo stavu úverov a pôžičiek vykázaných k poslednému dňu kalendárneho mesiaca alebo zo stavu úverov a pôžičiek vykázaných k poslednému dňu kalendárneho štvrtka.“

V súčasnosti už takého explicitné ustanovenie v zákone o dani z príjmov absentuje a na takéto prípady je potrebné uplatniť princíp nezávislého vzťahu, pričom spôsob stanovenia výšky úrokov by mal byť obsiahnutý v dokumentácií o transferovom oceňovaní.

²²⁷ Rozsudok SDEÚ vo veci C-324/00 [2002] ECR I-11779.

V tejto veci sa Súdny dvor venoval rozdielnemu prístupu Nemeckej právnej úpravy pri zdaňovaní dcérskych spoločností v závislosti od sídla materskej spoločnosti. Nemecká obchodná spoločnosť Lankhorst-Hohorst mala sídlo v Nemecku a jej jediným akcionárom bola spoločnosť Lankhorst-Hohorst BV so sídlom v Holandsku. Jediným akcionárom tejto spoločnosti zas bola spoločnosť Lankhorst Taselaar BV, taktiež so sídlom v Holandsku. Posledná menovaná spoločnosť poskytla pôžičku spoločnosti Lankhorst-Hohorst sídlajúcej v Nemecku, pričom podstata vzniknutého sporu spočívala v úrokoch platených nemeckou spoločnosťou na základe poskytnutej pôžičky.

nevyhnutnosťou takejto finančnej pomoci zo strany materskej spoločnosti a tvrdila, že úrok plynúci z takejto transakcie nemôže byť vyhodnotený ako skryté rozdeľovanie zisku. Rovnako tiež poukazovala, že ustanovenia nemeckej vnútroštátnej právnej úpravy sú v rozpore so súčasným čl. 49 ZFEÚ, ktorý zakazuje obmedzovanie slobody usadzovania pri zriaďovaní obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností.

Súdny dvor v tejto veci konštatoval, že ustanovenia nemeckej právnej úpravy pristupovali k zdaneniu obchodných spoločností odlišne, a to v závislosti od ich sídla. Uvedené tak spôsobuje nesúlad nemeckej vnútroštátnej úpravy so súčasným čl. 49 ZFEÚ. Dotknuté nemecké daňové ustanovenia totiž vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte znižovali atraktivitu realizácie slobody usadiť a zakladať dcérske spoločnosti v tomto štáte.

Súdny dvor sa v tejto veci zaoberal aj otázkou možnosti odôvodnenia takejto vnútroštátnej úpravy sledovaním cieľa, ktorý by bol v súlade s právom EÚ a ochranou verejného záujmu. Nemecko, podporené Dánskom, Veľkou Britániou a Európskou komisiou zdôvodnilo účel svojej vnútroštátnej úpravy záujmom na zabráňovaní daňových únikov vo forme tzv. malej kapitalizácie, kde v dôsledku pôžičky poskytnutej materskou spoločnosťou dochádza k znižovaniu základu dane dcérskej spoločnosti, čo je uskutočnené na úkor zvýšenia jej základného imania, kedy by vyplácanie dividend neznižilo jej zdaniteľný príjem.

V tejto súvislosti však SDEÚ poukázal na skutočnosť, že samotné zníženie zdaniteľných príjmov nie je dôvodom na prijatie opatrení vo verejnom záujme, ktoré by odporovali základným slobodám. Nemecká právna úprava totiž nesledovala cieľ zabránenia účelovým dohodám materských a dcérskych spoločností zameraných na získanie daňových výhod, ale vzťahovala sa na všetky prípady, v ktorých mala materská spoločnosť sídlo mimo územia Spolkovej republiky Nemecko. Takýto prípad podľa SDEÚ

ešte sám osebe nemusí spôsobovať riziko daňového úniku, nakoľko spoločnosť by v takom prípade podliehala zdaneniu v štáte svojho založenia. Súdny dvor rovnako odmietol aj argumenty odvolávajúce sa na potrebu zabezpečenia koherencie daňového systému, nakoľko tieto by bolo možné pripustiť len v prípade ak by diskriminačné ustanovenia vzťahujúce sa na daňovníka boli spojené s daňovou výhodou realizovanou týmto daňovníkom.

V nadväznosti na toto rozhodnutie viaceré členské štáty EÚ zmenili svoje daňové ustanovenia upravujúce zákaz tzv. malej kapitalizácie, aby tak eliminovali nerovné zaobchádzanie so spoločnosťami v závislosti od miesta ich daňovej rezidencie. Kým napr. Španielsko s cieľom zabezpečenia tejto rovnosti pristúpilo k vyčleneniu európskych spoločností z rámca pôsobnosti pravidiel upravujúcich zákaz malej kapitalizácie, Veľká Británia rozšírila pôsobnosť svojich pravidiel transferového oceňovania tak, aby tieto zahŕňali ako domáce, tak aj zahraničné transakcie.²²⁸

5. 3. 3. Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

S problematikou medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia sa stretávame predovšetkým v oblasti medzinárodného zdanenia príjmov. Ide napr. o situácie, kedy daňový rezident jedného štátu má príjmy, ktorých zdroj je na území iného štátu, v dôsledku čoho hrozí dvojité zdanenie jeho príjmov. Riziko dvojitého zdanenia však môže nastať aj v prípadoch dvojitej daňovej rezidencie daňového subjektu, či v prípadoch tzv. ekonomického dvojitého zdanenia. Jednotlivé štáty preto v záujme potlačovania negatívnych dôsledkov tohto javu pristupujú

²²⁸ Porov. BARRY, F., HEALY-RAE, R. *FDI Implications of Recent European Court of Justice Decisions on Corporation Tax Matters*, p. 126-146.

k uzatváraniu medzinárodných daňových zmlúv, ktorých účelom je takémuto dvojitému zdaneniu predchádzať a zvyčajne sú do ich obsahu zahrnuté aj ustanovenia smerujúce k zabráneniu daňových únikov.

Právna povaha a záväznosť týchto medzinárodných zmlúv je v kontexte práva EÚ konfrontovaná popri vnútroštátnych právnych úpravách aj právnymi normami európskeho práva. Je preto na mieste pýtať sa, aký je vzťah týchto zmlúv k právu vnútroštátnemu, no s ohľadom na zameranie tejto kapitoly predovšetkým k právu európskemu. Vzájomný vzťah medzinárodných daňových zmlúv a práva EÚ sa nevyhnutne odvíja od charakteru úniového práva ako právneho poriadku osobitnej povahy²²⁹. Jedným zo základných atribútov tohto právneho systému je jeho autonómne postavenie, čo platí tak vo vzťahu k vnútroštátnemu, ako aj k medzinárodnému právu.

Odpovede na niektoré otázky týkajúce sa tohto vzťahu môžeme objaviť aj v rozhodovacej činnosti SDEÚ, ktorý poukazuje na vzájomný pomer týchto prameňov daňového práva²³⁰. Vo vzťahu

²²⁹ Bližšie k povahe európskeho práva pozri BOGDANDY, A., BAST, J. *Principles of European constitutional law – Revised 2nd edition*, s. 320 – 323.

²³⁰ Vzhľadom na načrtnuté otázky vzájomného vzťahu európskeho práva a medzinárodných zmlúv na zamedzenie dvojitého zdanenia je potrebné upriamiť pozornosť aj na činnosť Európskej komisie. Vo svojej najnovšej správe z januára 2011 uvádza celý rad opatrení za účelom zladenia daňových systémov členských štátov. V priebehu roka 2011 plánuje vypracovať oznámenie dvojitom zdaňovaní, v ktorom preskúma rozsah a závažnosť tejto problematiky v EÚ, na ktoré by mal v roku 2012 nadväzovať legislatívny návrh s načrtom riešení. V priebehu roka 2011 tiež plánuje vypracovať návrhy týkajúce sa problémov cezhraničného zdaňovania dedičstva, zaviesť opatrenia na riešenie dvojitého zdanenia pri prevoze a evidencii vozidiel do iného členského štátu, či rozšíriť systém jedného kontaktného miesta na elektronický obchod s cieľom zjednodušiť ohlasovaciu povinnosť pre podniky a uľahčiť im ponúkanie tovaru a služieb on-line zákazníkom v zahraničí. Do roku 2012 zase Komisia plánuje vypracovať návrhy riešenia problémov súvisiacich so zdaňovaním dividend zo zahraničia. Zastrešujúcim cieľom je v týchto súvislostiach podpora širokého dialógu medzi vnútroštátnymi

k fungovaniu vnútorného trhu má význam konštatácia ESD o kompetencii členských štátov na určenie kritérií pre zdanenie príjmu a kapitálu s cieľom predchádzať dvojitému zdaneniu. V prípade absencie opatrení Spoločenstva na unifikáciu alebo harmonizáciu²³¹ právnej regulácie tejto oblasti spoločensko-ekonomických vzťahov, sú členské štáty slobodné v uzatváraní medzinárodných zmlúv na predchádzanie dvojitého zdanenia.²³² Právo EÚ v tejto súvislosti od členských štátov nevyžaduje aby daňové subjekty pri realizácii ich základných slobôd mali možnosť využiť najvýhodnejšiu z daňových sústav.²³³ Cieľom zakotveným v primárnom práve je v tejto súvislosti zabránenie zdaneniu daňového subjektu v dvoch rôznych štátoch a nie zabezpečiť, aby výška daňovej povinnosti daňového subjektu nebola v konkrétnom štáte vyššia, než aká by bola v inom štáte.²³⁴ Napriek kompetencii

orgánmi a zainteresovanými subjektmi s cieľom identifikovať možnosti zjednodušenia zdaňovania v prospech občanov a vnútorného trhu.

Bližšie pozri napr. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – COM(2001)582 final of 23. October 2001; Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – COM(2003)726 final of 24.11.2003.

Pozri tiež:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1751&format=HTML.&aged=1&language=SK&guiLanguage=en>

²³¹ Pre oblasť priamych daní majú význam najmä nasledujúce právne akty: Smernica č. 90/434/EHS, Smernica č. 90/435/EHS, Smernica č. 2003/48/ES, Smernica č. 2003/49/ES, Smernica č. 2009/55/ES.

²³² Rozsudok Súdneho dvora z 21. Septembra 1999, vo veci C-307/97 (*Compagnie de Saint-Gobain*).

²³³ Porov. EUROPEAN COMMISSION: *EC Law nad Tax treaties – Workshop of experts*. Working document 2005, s.6-7, In:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_en.pdf

²³⁴ Rozsudok SDEÚ z 12. Mája 1998, vo veci C-336/96 (*Gilly*), ods. 46.

členských štátov v oblasti priameho zdanenia, musí byť ich právomoc podľa ESD vykonávaná v súlade s právom Spoločenstva.²³⁵

Okrem uvedeného je možné vo vzťahu k uplatňovaniu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia upriamiť pozornosť aj na otázku, či ustanovenia takejto medzinárodnej zmluvy prinášajúce určitú daňovú výhodu daňovému rezidentovi zmluvného členského štátu je potrebné aplikovať aj vo vzťahu k rezidentom iných členských štátov. Inými slovami, či v podmienkach EÚ je prípustné daňové zvýhodnenie rezidentov určitého zmluvného členského štátu a zároveň neuplatnenie takejto výhody voči rezidentom iných členských štátov, s ktorými dotknutý členský štát takúto medzinárodnú zmluvu neuzavrel. Súdny dvor sa touto problematikou zaoberal vo veci *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*²³⁶.

²³⁵ Rozsudok SDEÚ zo 14. februára 1995, vo veci C-279/93 (*Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker*); Rozsudok SDEÚ z 21. septembra 1999, vo veci C-307/97 (*Compagnie de Saint-Gobain*) ods. 57.

²³⁶ Rozsudok SDEÚ z 5. júla 2005, vo veci C-376/03 *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*.

Pri tomto rozhodnutí sa zameriavame na odpoveď Súdneho dvora na druhú z predložených prejudiciálnych otázok, v ktorej sa Súdny dvor venoval vyššie načrtnutej problematike.

Pán D. mal bydlisko v Nemecku a 10% jeho majetku predstavovali nehnuteľnosti v Holandsku, pričom zvyšný majetok mal v Nemecku. Pán D. tak podliehal zdaneniu majetku v Holandsku ako daňový nerezident. Táto druhá prejudiciálna otázka sa dotýkala uplatňovania belgicko-holandskej dohody so zreteľom na ustanovenia práva EÚ zakazujúce diskrimináciu v oblasti voľného pohybu kapitálu. Podľa tejto dohody sa v Holandsku malo poskytnúť fyzickej osobe s bydliskom v Belgicku zníženie základu dane a iného výhody, ktoré Holandsko poskytovalo svojim obyvateľom. Rezident v Belgicku, ktorý by bol v porovnateľnej situácii ako pán D. a vlastnil by nehnuteľnosti tvoriace 10% jeho majetku v Holandsku, by na rozdiel od pána D. požíval v Holandsku výhodu zníženia základu dane. Vnútroštátny súd sa preto v tejto otázke Súdneho dvora pýtal, či odporuje súčasným čl. 63 a čl. 65 ZFEÚ (pojednávajúcim o zákaze obmedzenia pohybu kapitálu medzi

Pán D. v tejto súvislosti argumentoval, že rozlišovanie medzi jeho situáciou a situáciou belgického daňového rezidenta nachádzajúceho sa v rovnakej situácii, je v dôsledku uplatňovania belgicko-holandskej medzinárodnej zmluvy diskrimináciou, ktorú právo EÚ zakazuje. Poukázal na skutočnosť, že aj keď Súdny dvor uznal rozdielne zaobchádzanie s občanmi Únie, ktoré vyplýva z rozdelenia daňových kompetencií, v tomto prípade toto rozdelenie nebolo dôsledkom takéhoto rozdelenia. Upozornil totiž na skutočnosť, že zaobchádzanie s belgickými rezidentmi zo strany Holandska nie je založené na vzájomnosti, nakoľko Belgické kráľovstvo už nestanovuje majetkovú daň a preto ani neposkytuje zníženie základu dane pre holandských daňových rezidentov.

Opačné stanovisko Súdnemu dvoru prezentovali vlády, ktoré predložili svoje pripomienky a tiež Európska komisia, ktoré zastávali názor, že takého zaobchádzanie s osobou ako je pán D. nie je diskrimináciou. Podľa ich vyjadrenia totiž členský štát, ktorý je zmluvnou stranou bilaterálnej dohody, nie je na základe takejto dohody povinný rozšíriť výhody z nej plynúce na všetkých obyvateľov Spoločenstva. Upozornili na nebezpečenstvo pre uplatňovanie existujúcich a budúcich zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a na právnu neistotu, ktoré by vyplynuli z opačného stanoviska v tejto veci.

Súdny dvor vo svojej odpovedi upozornil, že druhá prejudiciálna otázka predložená vnútroštátnym súdom (ktorá je na tomto mieste predmetom nášho záujmu) vychádza z predpokladu, že *„situácia nerezidenta, ako je pán D., nie je porovnateľná so situáciou rezidenta v Holandsku. V otázke ide predovšetkým o to, či situácia pána D. je*

členskými štátmi), ak členský štát pri uplatňovaní dvojstrannej medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia priznáva zníženie základu dane, akú poskytuje vlastným obyvateľom, len obyvateľom druhého zmluvného štátu, a súčasne ak takúto výhodu nerozšíri aj na obyvateľov ostatných členských štátov.

porovnateľná so situáciou iného nerezidenta, ktorý na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia požíva zvláštne zaobchádzanie“.

„Rovnaké zaobchádzanie s daňovým poplatníkom s bydliskom v Nemecku, ako je pán D., a daňovým poplatníkom s bydliskom v Belgicku vzhľadom na majetkovú daň v Holandsku predpokladá, že situácia týchto dvoch daňových poplatníkov je považovaná za rovnakú. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že belgicko-holandská dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia stanovuje v článku 24 rozdelenie daňovej kompetencie medzi tieto dva členské štáty a v článku 25 ods. 3 určuje, že fyzické osoby, ktoré majú bydlisko v jednom z týchto štátov, v druhom štáte požívajú osobné úľavy, ktoré tento štát poskytuje vlastným rezidentom, aby rovnaké príjmy a majetky v Holandsku a v Belgicku neboli dvojito zdaňované.

Skutočnosť, že tieto vzájomné práva a povinnosti platia len pre osoby, ktoré majú bydlisko na území jedného zo zmluvných členských štátov, je dôsledkom vyplývajúcim z podstaty bilaterálnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia. Preto sa daňový rezident Belgicka nenachádza v rovnakej situácii ako daňový poplatník s bydliskom mimo územia Belgicka, pokiaľ ide o majetkovú daň vyrubenú na nehnuteľnosť v Holandsku. Ustanovenie, akým je článok 25 ods. 3 belgicko-holandskej dohody, nemožno považovať za vyhodu oddeliteľnú od ostatnej časti dohody, ale tvorí jej integrálnu súčasť a prispieva k jej všeobecnej vyváženeosti.“

V závere preto Súdny dvor konštatoval, že „na základe uvedeného treba na druhú otázku odpovedať tak, že článkom 56 ES a 58 ES neodporuje, že pravidlo stanovené v bilaterálnej dohode o zamedzení dvojitého zdanenia, aké je v konaní vo veci samej v situácii a za okolností ako vo veci samej, nie je rozšírené na rezidenta členského štátu, ktorý nie je zmluvnou stranou tejto dohody.“

5. 4. Nepriame dane

Okrem rozhodnutí Súdneho dvora z oblasti priameho zdanenia, na ktoré sme sa v tejto kapitole primárne zamerali, považujeme za potrebné aspoň v krátkosti venovať pozornosť aj rozhodnutiam týkajúcim sa nepriamych daní, predovšetkým DPH. Zo širokého spektra rozhodnutí SD EÚ sa zameriavame na kritéria rozlíšenia zdaniteľného plnenia z hľadiska, či ide o dodanie tovaru alebo o dodanie služby a v krátkosti sa venujeme aj otázke určenia základu DPH pri poskytovaní stravovania vlastným zamestnancom zo strany zamestnávateľa. Uvedené oblasti sú príkladom tých rozhodnutí Súdneho dvora, kde SDEÚ vykladá ustanovenia práva EÚ.

5. 4. 1. Dodanie tovaru a dodanie služby

Táto problematika predstavuje prvú z vyššie uvedených oblastí a je obsahom rozhodnutia Súdneho dvora vo veci *Aktiebolaget NN v. Skatteverket*²³⁷. V prvej z prejudiciálnych otázok sa Regeringsrätten

²³⁷ Rozsudok SDEÚ z 29.marca 2007, vo veci C-111/05 *Aktiebolaget NN v. Skatteverket*.

Spoločnosť NN pôsobila v oblasti telekomunikácií a vykonávala činnosti spočívajúce v ukladaní, údržbe a oprave káblov z optických vlákien. Plánovala uzavrieť zmluvy o dodávke a inštalácii podmorského kábla z optických vlákien medzi Švédskom a iným členským štátom, ktorý mal byť používaný nadobúdateľom na ponúkание prenosových služieb pre rôznych telekomunikačných operátorov. Tento kábel mal byť ukotvený a zasypávaný na kontinentálnom území Švédska a následne mal byť uložený na morskom dne vo vnútrozemných vodách Švédska a následne na dne pobrežného mora Švédska, potom na kontinentálnom šelfe Švédska a iného členského štátu a pobrežných štátov a následne v pobrežnom mori a vnútroštátnych vodách iného členského štátu, kde mal byť aj ukotvený a zasypávaný. Cena materiálu mohla za obvyklých okolností dosahovať 80 až 85% celkových nákladov.

Táto spoločnosť preto požiadala komisiu pre daňové právo (Skatterättsnämnden) o poskytnutie predbežného stanoviska, či takéto plnenia predstavuje službu týkajúcu sa nehnuteľnosti alebo prácu na hnuťnej veci v zmysle švédskej vnútroštátnej právnej úpravy, alebo či ide o iný typ služby

(vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania) Súdneho dvora pýtal, či zdaniteľné plnenie pozostávajúce z dodávky a uloženia kábla, ktorý sa nachádza na území dvoch členských štátov, ako aj mimo územia Spoločenstva a pri ktorom samotný kábel predstavuje prevažnú väčšinu celkových nákladov, sa má považovať za dodávku tovaru na účely uplatnenia ustanovení šiestej smernice²³⁸ vo vzťahu k miestu zdaniteľného plnenia.

Vychádzajúc zo skutočností uvedených v tejto súvislosti, Súdny dvor v závere konštatoval, že „že plnenie spočívajúce v dodávke a uložení kábla z optických vlákien, spájajúceho dva členské štáty a nachádzajúceho sa čiastočne mimo územia Spoločenstva, sa má považovať za dodávku tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice“. Vyslovil však zároveň niekoľko kritérií za existencie ktorých je možné toto plnenie takto klasifikovať:

- a) musí byť zrejmé, že v nadväznosti na skúšobnú prevádzku vykonanú dodávateľom bude kábel prevedený na klienta, ktorý s ním bude môcť disponovať ako vlastník,
- b) musí byť zrejmé, že cena samotného kábla predstavuje zjavne prevažnú časť celkových nákladov predmetného plnenia,
- c) musí byť zrejmé, že služby dodávateľa sa obmedzujú na

a či Švédsko je krajinou vykonania služby. Stanovisko tohto orgánu uvádzalo, že takéto plnenie má byť považované za službu vykonanú vo Švédsku, pretože nevykazuje charakteristiky umožňujúce uplatnenie osobitných ustanovení o mieste plnenia, v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy.

Spoločnosť NN preto podala odvolanie pred Regeringsrätten s poukazom, že uvedený prípad by mal byť posudzovaný podľa iného vnútroštátneho ustanovenia a tak chápaný ako služba týkajúca sa nehnuteľnosti, pričom DPH má byť splatná iba za služby poskytnuté na kontinentálnom území, vo vnútroštátnych vodách a v pobrežnom mori Švédska. Uvedený orgán sa preto obrátil na SDEÚ s prejudiciálnymi otázkami.

²³⁸ Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenená a doplnená smernicou Rady 2002/93/ES.

uloženie kábla bez zmeny jeho povahy a bez jeho prispôsobenia špecifickým potrebám klienta.

V ďalšej z položených prejudiciálnych otázok sa vnútroštátny súd pýtal, či sa článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice²³⁹ má vykladať v tom zmysle, že daňová právomoc každého členského štátu je obmedzená na tú časť kábla, ktorá sa nachádza na jeho území. Súdny dvor vo svojej odpovedi uzavrel, že „*článok 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že právomoc zdaníť dodávku a uloženie kábla z optických vlákien, spájajúceho dva členské štáty a nachádzajúceho sa čiastočne mimo územia Spoločenstva, prislúcha každému členskému štátu pomerne k dĺžke kábla nachádzajúceho sa na jeho území, pokiaľ ide o cenu kábla samotného a zvyšku materiálu, ako aj pokiaľ ide o náklady služieb spojených s jeho uložením*“.

V poslednej otázke sa vnútroštátny súd pýtal, či je potrebné čl. 8 ods. 1 písm. a) v spojení s čl. 2 bodom 1²⁴⁰ a čl. 3²⁴¹ šiestej smernice

²³⁹ Článok 8 ods.1 písm. a) šiestej smernice sa za miesto dodávky tovaru sa považuje:

a) v prípade tovaru zaslaného alebo dopraveného buď dodávateľom, osobou, ktorej sa tovar dodáva, alebo treťou osobou: miesto, kde sa tovar nachádza v čase začiatku jeho zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať. Ak sa má tovar nainštalovať alebo zmontovať so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, dodávateľom alebo v jeho mene, miestom dodania tovaru bude miesto, kde sa tovar nainštaluje alebo zmontuje. V prípadoch, keď sa inštalácia alebo montáž uskutočňuje v členskom štáte inom, ako je krajina dodávateľa, musí členský štát, na území ktorého sa vykonáva inštalácia alebo montáž, prijať všetky potrebné opatrenia, aby sa v tomto štáte zabránilo dvojitému zdaneniu.

²⁴⁰ Článok 2 šiestej smernice:

Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, ...

²⁴¹ Článok 3 ods.1 a 2 šiestej smernice:

1. Na účely tejto smernice:

- „teritórium členského štátu“ bude znamenať teritórium krajiny ako je

vykladať tak, že dodávka a uloženie kábla z optických vlákien, spájajúceho dva členské štáty nepodlieha DPH z časti plnenia, ktoré sa týka zóny, ktorá nie je súčasťou územia Spoločenstva. Súdny dvor tu uzavrel, že uvedené články smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že „*že dodávka a uloženie kábla z optických vlákien, spájajúceho dva členské štáty, nepodlieha DPH v tej časti plnenia, ktoré je vykonané vo výlučnej ekonomickej zóne, na kontinentálnom šelfe a na širom mori*“.

5. 4. 2. Základ dane pri DPH

Otázke určenia základu dane na účely DPH sa Súdny dvor venoval napríklad vo veci *Hotel Scandic Gåsabäck AB v. Riksskatteverket*²⁴². Tento prípad sa dotýkal určenia základu DPH pri

-
- definované vzhľadom na každý členský štát v odsekoch 2 a 3;
- ‚spoločenstvo‘ a ‚územie spoločenstva‘ predstavujú územie členských štátov ako sú definované vzhľadom na každý členský štát v odsekoch 2 a 3;
 - ...

2. Na účely tejto smernice ‚územie krajiny‘ je oblasť použitia Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, ako je definované vzhľadom na každý členský štát v článku [299 ES], ...

²⁴² Rozsudok SDEÚ vo veci C-412/03 z 20. Januára 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck AB v. Riksskatteverket*.

Spoločnosť Scandic sa vo Švédsku venovala činnosti v odvetví hotelových a stravovacích služieb, pričom svojim zamestnancom, ktorých bolo cca 25, poskytoval obed za určenú cenu v jedálni, ktorá bola osobitne zriadená týmto podnikom. Zamestnanci platili za obedy cenu, ktorá prevyšovala náklady vynaložené spoločnosťou Scandic. Za účelom preskúmania daňových dôsledkov poskytovania obedov svojim zamestnancom Scandic predložil osobitnému výboru poverenému vydávaním predbežných stanovísk v daňových veciach otázku, či poskytovanie obedov vlastným zamestnancom dodaním jedla (kde cena jedla je nižšia ako sú náklady na dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb) má za následok zdanenie podľa švédskych vnútroštátnych noriem týkajúcich sa odberu, alebo je zdaniteľným základom cena zaplatená zamestnancom.

Osobitný výbor vo svojom predbežnom stanovisku uviedol, že poskytovanie obedov spoločnosťou Scandic vlastným zamestnancom je potrebné považovať za poskytnutie služieb, ktoré podlieha DPH v prípade, ak cena jedla je nižšia

poskytovaní stravovania vlastným zamestnancom zo strany zamestnávateľa.

Prejudiciálne otázky, ktoré švédsky Najvyšší správny súd predložil Súdnemu dvoru sa dotýkali určenia základu DPH pri dodaní tovarov alebo poskytnutí služieb platiteľom dane za cenu nižšiu ako je režijná cena. Išlo o posúdenie súladu švédskych vnútroštátnych ustanovení vykonávajúcich pravidiel obsiahnuté v šiestej smernici s ustanoveniami tejto smernice v prípadoch, ak protihodnota za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby sa v skutočnosti poskytuje, ale je nižšia ako režijná cena tohto tovaru alebo služby.²⁴³

Jedným z čiastkových argumentov Súdneho dvora v tejto veci bolo napríklad aj stotožnenie sa so stanoviskom generálneho advokáta, ktorý poukázal na skutočnosť, že pre samotné určenie, či sa na naplnenie bude hľadieť ako na plnenie za úhradu nemá význam či sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu ako je režijná cena. Samotný pojem „za úhradu“ totiž predpokladá len existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovarov alebo poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorá bola skutočne prijatá platiteľom dane.

Na základe zohľadnenia celej svojej argumentácie Súdny dvor

ako sú náklady vynaložené spoločnosťou Scandic. Osobitný výbor tu uviedol aj konkrétne ustanovenia švédskeho právneho poriadku, ktoré sa vzťahujú na daný prípad. Spoločnosť Scandic sa proti tomuto stanovisku odvolala na Najvyšší správny súd keďže sa domnievala, že toto poskytovanie obedov je potrebné považovať za dodanie tovarov. Najvyšší správny súd následne položil Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku, či švédska vnútroštátna právna úprava je v súlade s ustanoveniami šiestej smernice.

²⁴³ Najvyšší správny súd skonštatoval, že v súlade so švédskym zákonom podlieha poskytovanie služieb a dodanie tovarov na osobný účel dani tak v prípade, keď sa tovary alebo služby poskytujú bezodplatne, ako aj vtedy, keď sa poskytujú za protihodnotu nižšiu ako nákupná cena alebo režijná cena tovaru, resp. náklady poskytnutia služby. V konaní vo veci samej bola položená otázka, či táto vnútroštátna úprava odporuje ustanoveniam článkov 2, 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice.

v závere rozhodnutia konštatoval, že „*články 2, 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá za odber tovaru alebo poskytnutie služieb na osobnú spotrebu považuje plnenia, za ktoré sa platí reálna protihodnota, aj keď je výška tejto protihodnoty nižšia ako režijná cena dodaného tovaru alebo služby*“.

Uvedené rozhodnutie Súdneho dvora našlo svoju odozvu aj v aplikačnej praxi slovenských daňových orgánov. Daňové riaditeľstvo sa v jednom zo svojich usmernení²⁴⁴ venovalo aj problematike stravovania zamestnancov s ohľadom na ustanovenie §22 ods.1 zákona o DPH²⁴⁵, podľa ktorého je základom dane pri dodaní tovaru alebo služby všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, zníženú o daň.

Daňové riaditeľstvo v tejto súvislosti uviedlo, že „v zmysle názoru vyjadreného v citovanom rozsudku sa do základu dane podľa § 22 ods.1 zákona o DPH nezahrnie príspevok platený zamestnávateľom, ktorý môže zamestnávateľ zahrnúť do výdavkov na účely dane z príjmov, ako ani príspevok zo sociálneho fondu. Príspevok sa zahrnie do základu dane len ak je platený inou osobou ako zamestnávateľom“.

Z uvedeného preto v zmysle tohto usmernenia vyplýva, že pri dodaní služby stravovania bude základom dane protihodnota, ktorú zaplatil zamestnanec za cenu stravného lístka, znížená o DPH.

²⁴⁴ Usmernenie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. 2005/69, Register: Daň z pridanej hodnoty/222/04.

²⁴⁵ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

5. 5. Zhrnutie

V tejto kapitole sme sa zameriavali na rozhodovaciu činnosť SDEÚ v oblasti daňového práva. Naším cieľom tu nebolo ponúknuť vyčerpávajúcu právnu argumentáciu uplatnenú v jednotlivých veciach rozhodovaných Súdny dvorom, ale skôr poukazom na vybrané argumenty a konštatácie SDEÚ zdôrazniť význam jeho pôsobenia v oblasti daňového práva.

Aj keď niektoré uvádzané rozhodnutia sa priamo nedotýkali výkladu daňových ustanovení práva EÚ alebo posudzovania súladu daňových ustanovení právnych poriadkov členských štátov s právom EÚ, ich spoločným jednotiacim prvkom bol ich dopad na fiskálne záujmy členských štátov. Tento rozmer rozhodovacej činnosti SDEÚ tak podčiarkuje jej úzku spätosť so záujmami štátu v daňovej oblasti a výsledne tak výrazne ovplyvňuje opatrenia, ktoré štáty volia pri zdaňovaní jednotlivých skupín daňovníkov.

Osobitne sme chceli zdôrazniť pôsobenie Súdneho dvora v oblasti priameho zdanenia, ktoré doposiaľ ostávalo akoby na okraji záujmu EÚ. Táto problematika naberať aj vďaka činnosti SDEÚ v kontexte EÚ na svojej dôležitosti a stáva sa postupne jednou z dominantných tém ďalšieho rozvoja EÚ. Okrem v úvode spomínaných formálnych prameňov daňového práva a rozhodnutí SDEÚ sa význam tejto témy odráža napríklad aj v jednotlivých činnostiach EÚ, kde je možné pozorovať jej zvýšený záujem o viaceré oblasti priameho zdanenia.²⁴⁶

²⁴⁶ Uvedené sa prejavuje napríklad v otázke transferového oceňovania, ktorá nachádza svoju reflexiu aj v činnosti Európskej únie. V tejto súvislosti pozri nižšie v časti venovanej transferovému oceňovaniu.

Bližšie pozri aj COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: Company taxation in the Internal Market. COM(2001)582Final.

Vo vzťahu k členským štátom je možné dôsledok negatívnej harmonizácie, ktorej podstata je založená na konštatácii nesúladu národnej právnej úpravy s tou európskou, pozorovať v dvoch významných skutočnostiach²⁴⁷. Prvou je povinnosť členských štátov nahradit' škodu spôsobenú daňovému subjektu v súvislosti s nesprávnou aplikáciou daňovo-právnych noriem. Druhým významným následkom negatívnej harmonizácie je zase povinnosť členských štátov vykonať opatrenia na odstránenie nesúladu vnútroštátneho práva s právom EÚ. Berúc do úvahy výšku nesprávne určenej daňovej povinnosti, vzťahujúcu sa zvyčajne na subjekty vykonávajúce svoju činnosť v nadnárodnom kontexte, a teda charakteristických predpokladaným vysokým daňovým základom, môžu tieto prípady predstavovať výrazný zásah do štátom predpokladanej výšky daňových príjmov. Problematika rozhodovacej činnosti SDEÚ v oblasti priamych daní je preto nanajvýš aktuálna a pre členské štáty významná.

Stúpajúci počet právnych vecí v tejto oblasti poukazuje na ich rastúcu relevanciu a úlohu, ktorú Súdny dvor už zohráva a ktorú bude zohrávať pri formovaní právneho rámca priameho zdanenia v kontexte EÚ.

²⁴⁷ Porov. CUSSONS, P., FRANKLAND, M. *Why the ECJ is the most powerful tax force in Europe*, p. 39.

6.

**INTERPRETÁCIA PROTIPRÁVNOSTI
KONANIA NA ÚSEKU DANÍ
REALIZOVANÁ DAŇOVÝMI ORGÁNMI A
ORGÁNMI ČINNÝMI V TRESTNOM
KONANÍ, RESP. SÚDMI**

BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo a finančná správa*. Bratislava : EPOS, 2008.; BABČÁK, V. a kol. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010.; BALÁŽ, P. *Základy trestného práva*. Bratislava : EUROUNION, 2006.; BRÓSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košicach, Právnická fakulta, 2004.; ČENTĚŠ, J. a kol. *Trestný zákon s komentárom*. Žilina : EUKÓDEX, 2006.; DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky – Komentár*. Šamorín : HEURÉKA, 2007.; HARUMOVÁ, A. *Dane v teórii a praxi*. Bratislava : EKONÓM, 2006.; IVOR, J. *Trestné právo hmotné: osobitná časť*. Bratislava: IURA EDITION, 2006.; IVOR, J., ZÁHORA, J. *Repetitórium rekodifikovaného trestného práva*. Bratislava : IURA EDITION, 2008.; LENÁRTOVÁ, G. *Daňové systémy*. Bratislava : Ekonóm, 2009.; LISOŇ, M. *Odhaľovanie kriminality páchanej v ekonomike*. Bratislava : Akadémia PZ, 2001.; MADLIAK, J. a kol. *Trestné právo hmotné: všeobecná časť*. Košice : UPJŠ, 2007.; MADLIAK, J. a kol. *Trestné právo hmotné II: osobitná časť*. Košice : UPJŠ, 2010.; SCHULTZOVÁ, A. 2009. *Daňovníctvo*. Bratislava : IURA EDITION, 2009.; STIFFEL, H., KOČICA, J. *Trestný zákon: Stručný komentár*. Bratislava : IURA EDITION, 2001.; VIKTORYOVÁ, J., BANGO, D., BLATNICKÝ, J., PALAREC, J. *Metodika vyšetrovania trestných činov II. časť: Vybrané druhy ekonomických trestných činov*. Bratislava : Akadémia PZ, 2004.; PECNÍKOVÁ, J., PECNÍK, I., MAJCHRÁK, J. *Neodvedenie dane alebo nezaplatenie dane*. In Bulletin slovenskej advokácie, 2008,

V súčasnej dobe sa stále viac stretávame s protiprávnym konaním na úseku daní. Pod protiprávnym konaním je potrebné chápať jeho najširšie vymedzenie z pohľadu teórie práva, ktoré ho vymedzuje „ako prejav vôle spôsobilého subjektu spočívajúci v zavinenom porušení príkazu alebo zákazu stanoveného právnou normou, za ktoré táto právna norma stanovuje sankciu.“²⁴⁸ Ide pritom o rôzne druhy protiprávneho konania, ktoré sa následne prejavujú aj v jednotlivých právnych odvetviach. Keďže základnou podmienkou v zmysle uvedenej charakteristiky je sankcia, ktorá spôsobilému subjektu hrozí, je potrebné sa pozerat' na to, ktoré právne odvetvia stanovujú sankciu v prípade porušenia príkazov, či zákazov na úseku daní. Z tohto pohľadu je samozrejme nosné odvetvie daňového práva. Na to ale nadväzuje aj odvetvie trestného práva, ktoré má subsidiárny charakter, a teda jeho aplikácia nastupuje až vtedy, ak prostriedky ochrany spoločenských vzťahov v odvetví daňového práva sú nepostačujúce. Okrem iného ide o uplatňovanie tzv. princípu *ultima ratio*.

Právne normy odvetvia daňového práva aplikujú a príslušné sankcie ukladajú daňové orgány. Na druhej strane, sankcie a postupy pre vyvodenie právnej zodpovednosti vyplývajúcej z porušenia daňových predpisov, kedy nastupuje trestné právo, aplikujú OČTK a sudy v rámci trestného konania. Často v praxi ale dochádza k nesprávnemu vnímaniu vzájomného vzťahu medzi týmito právnymi odvetviami, čo sa prejavuje snahou a tendenciami OČTK a súdu automaticky prenášať určité postupy a závery z daňového konania do trestného konania, ktoré z hľadiska sekvencií spravidla nastupuje až po procese daňového konania.

²⁴⁸ BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva*, s. 89.

Tento prístup automatickej aplikácie je ale nesprávny, a teda aj snahou je poukázať na skutočnú oddelenosť týchto právnych odvetví a ich relatívnu samostatnosť. Samozrejme nie je snahou poprieť význam zistení ohľadom protiprávneho konania v rámci daňového konania, nakoľko výsledky daňových orgánov sú jedným z hlavných podkladov pre OČTK a súdy v trestnom konaní, v prípade prejednávania vecí týkajúcich sa daňových trestných činov.

Hneď úvodom je potrebné vymedziť predmet záujmu chráneného TZ v prípade daňových trestných činov, ktoré sú predmetom nášho právneho rozboru. Týmto predmetom sú logicky dane, ktoré v súlade s ekonomickými úlohami štátu možno charakterizovať nasledovne:²⁴⁹

- sú najdôležitejšou príjmovou položkou rozpočtu štátu, ktoré slúžia na úhradu rozpočtových výdavkov štátu
- sú povinné nenávratné platby fyzických a právnických osôb v prospech štátu, ktoré zaťažujú poplatníkov podľa jednotných, všeobecne platných pravidiel a bez osobitnej priamej protislužby,
- sú dôležitým ekonomickým nástrojom štátnej makroekonomickej regulácie ponuky a dopytu a ovplyvňovania rôznych aktivít podnikateľských subjektov a obyvateľstva.

Dane sú dôležitou súčasťou pravidiel podnikania, a teda môžu a aj ovplyvňujú voľbu zvolených foriem a metód podnikania podnikateľských subjektov. Ovplyvňujú väčšinou ich rozhodnutia a z toho vyplýva, že sú súčasťou nástrojov, pomocou ktorých štát vytvára podmienky na fungovanie trhu. Základnou dilemou tvorby a uplatňovania daňového systému je neustály konflikt medzi fiskálnymi a mimofiskálnymi cieľmi. Na jednej strane ekonomický

²⁴⁹ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 18.

subjekt chce pre seba čo najnižšiu mieru zdanenia, ale na strane druhej ten istý ekonomický subjekt nechce nižšie rozpočtové náklady na školstvo, kultúru, sociálne zabezpečenie, zdravotníctvo a iné. Pri tvorbe a uplatnení daňového systému za najdôležitejšie a najnáročnejšie sa pokladá vytvorenie takej štruktúry zdanenia, ktorá by umožnila sústrediť dostatok finančných prostriedkov v štátnom rozpočte potrebných na plnenie úloh štátu a zároveň ponechala „vo vreckách“ ekonomických subjektov toľko finančných prostriedkov, ktoré sú potrebné na ich rozvoj.“²⁵⁰ Stanovenie primeraného daňového zaťaženia najmä podnikateľských subjektov takto môže mať vplyv nielen na úspešnosť výberu daní, ale nepriamo aj na nápad trestných činov spáchaných v daňovej oblasti.

6. 1. Vzájomný vzťah medzi daňovým a trestným právom

Hneď od začiatku pre účely pochopenia nutnosti odlišnej aplikácie určitých postupov pri využívaní noriem z odvetvia daňového práva v procese uplatňovania sankcií voči daňovému subjektu je potrebné vymedziť vzájomný vzťah medzi daňovým a trestným právom. Každý už na prvý pohľad chápe, že sa jedná o odlišné právne odvetvia, ktoré nemajú relatívne spoločné prvky, avšak aj napriek tomu úzko súvisia, najmä v prípade porušenia zákonom vymedzených právnych noriem.

Uvedené právne odvetvia tvoria samostatné právne odvetvia slovenského právneho poriadku, a teda je potrebné k nim aj takto pristupovať. To znamená, že majú odlišné princípy a zásady v rámci svojich konaní zameraných na objektívne zistenie skutkového stavu vecí a uplatnenie sankcie. Na druhej strane majú aj spoločný znak a síce, že patria do oblasti verejného práva, a teda neobsahujú normy

²⁵⁰ SCHULTZOVÁ, A. *Daňovníctvo*, s. 22.

súkromnoprávneho charakteru. Z toho teda základným spoločným znakom pre tieto odvetvia je skutočnosť, že orgány pôsobiace na príslušnom úseku môžu v zmysle ústavy a jej čl. 2 ods. 2 „konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.“ Z tejto ústavnej právnej normy teda jednoznačne vyplýva, že je vylúčená svojvôľa pri postupe štátnych orgánov na oboch úsekoch, teda tak na úseku daňového ako aj trestného konania.

Aj napriek tomu, že uvedené právne odvetvia majú odlišné zásady a princípy existuje medzi nimi priama súvislosť. Táto sa prejavuje nadväznosťou oboch právnych odvetví. Pri porušení právnych noriem daňového práva toto právne odvetvie spravidla nastupuje na rad ako prvé, ktoré sa svojimi metódami a prostriedkami sa snaží vyvodit' určitú zodpovednosť za prípadné protiprávne konanie. Následne ak ide o protiprávne konanie, ktoré nie je dostatočne z pohľadu sankcií pokryté odvetvím daňového práva, prichádza na rad trestné právo ako subsidiárny prostriedok ochrany spoločenských záujmov na úseku daní. Trestné právo pritom ale taxatívne vymedzuje, ktoré konania na úseku daní možno považovať za trestný čin. Sú to hlavne trestné činy daňové a to skrátenie dane a poistného (§276), neodvedenie dane a poistného (§277) a nezaplatenie dane (§278), ktoré sú vymedzené v TZ. Porušenia daňovo-právnych noriem sa dotýkajú aj iné normy TZ vymedzujúce aj ďalšie trestné činy ako sú porušovanie predpisov o obehu tovaru v styku s cudzinou (§254), skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie (§259), ale čiastočne aj trestný čin ohrozenie obchodného, bankového, poštového, telekomunikačného a daňového tajomstva (§264). Nakoniec to je aj trestný čin porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru (§279). Avšak podstatu ochrany záujmov daňového práva v rámci nástupu trestnoprávnej sankcie predstavujú práve prvé tri spomínané typické daňové trestné činy, ktorých

(zjednodušene povedané) „objektom je záujem na riadnom vymeriavaní a odvádzaní daní.“²⁵¹

Odlíšnosť týchto právnych odvetví sa prejavuje aj v samotnom ponímaní trestného a daňového konania, ktoré predchádzajú vyvodu sankcie v prípade porušenie príslušnej právne normy. „Daňové konanie možno pojmovo vymedziť ako postup správcu dane, iného príslušného orgánu, daňových subjektov a tretích osôb zúčastnených na konaní pri vydávaní, preskúmaní a realizácii individuálnych daňovo-právnych aktov, ktorý upravuje procesné daňovo-právne normy.“²⁵² Na druhej strane trestné konanie je vymedzené ako „zákonom upravený postup orgánov činných v trestnom konaní a súdu, prípadne aj iných osôb zúčastnených na trestnom konaní, úlohou ktorého je bez dôvodných pochybností zistiť, či bol spáchaný trestný čin, a ak áno, zistiť jeho páchatel'a a uložiť mu podľa zákona trest alebo ochranné opatrenie, rozhodnutie vykonať alebo jeho výkon zabezpečiť, prípadne rozhodnúť o nároku poškodeného na náhradu škody, ďalej pôsobiť na upevňovanie zákonnosti, na predchádzanie a zamedzovanie trestnej činnosti a na výchovu občanov.“²⁵³

Už samotnou komparáciou definícií týchto konaní môžeme zistiť, že primárny rozdiel je v odlišných subjektoch aplikujúcich právne normy z daného odvetvia. Taktiež aj predmet skúmania v rámci príslušných konaní sa odlišuje, keďže v rámci daňového konania je hlavnou snahou vydávať, preskúmať a realizovať vyslovene iba daňovo-právne akty, kým v rámci trestného konania je predmet záujmu z pohľadu okruhu právnych noriem vymedzený širšie, keďže sa uvádza, že snahou je predovšetkým na úvod zistiť, či bol vôbec spáchaný trestný čin. Trestný čin pritom môže byť

²⁵¹ MADLIAK, J. *Trestné právo hmotné II: osobitná časť*, s. 124.

²⁵² BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 365.

²⁵³ IVOR, J. *Trestné právo procesné*, s. 18.

spáchaný na rôznych úsekoch spoločenského života a teda aj na úseku daní. Aj preto možno jednoznačne vidieť, že trestné právo je subsidiárny prostriedok ochrany v porovnaní s daňovým právom.

6. 2. Špecifické vlastnosti trestno-právnej úpravy daňových trestných činov

Hlavným problémom správneho pochopenia vzájomného vzťahu medzi trestným právom a daňovým právom na úseku právnej úpravy daní a ich ochrany sú najmä špecifické vlastnosti trestnoprávnej úpravy daňových trestných činov, ktoré sťažujú jednoduchú aplikáciu týchto právnych noriem. Jedná sa o tieto vlastnosti:²⁵⁴

- upravujú vzťahy dotýkajúce sa aj iného právneho odvetvia (ide o daňové právo, ktoré predstavuje súčasť finančného práva ako samostatného právneho odvetvia s osobitnými vlastnosťami, ktoré toto právne odvetvie má. Nejedná sa teda o typické trestnoprávne normy upravujúce zákaz správania sa jednotlivca iba v rámci TZ, napr.: vražda, krádež a pod., ktoré sú typickými trestnoprávnymi normami)
- využívajú pojmy, ktoré sa vyskytujú aj v iných právnych predpisoch (ide hlavne o daňové právne predpisy ako sú zákon o dani z príjmov, zákon o DPH, zákon o spotrebnej dani, zákon o správe daní a poplatkov)
- využívané pojmy nie sú do TZ prebraté priamo, a teda nemožno využiť doslovný výklad týchto pojmov z iných právnych predpisov, ale tento je nutné samostatne odvodiť

²⁵⁴ VIKTORYOVÁ, J. a kol. *Metodika vyšetrovania trestných činov II. časť: Vybrané druhy ekonomických trestných činov*, s. 132.

- v ustanoveniach §276 a §277 TZ ide o ochranu dvoch zákonom chránených objektov
- ustanovenie obsahujú v niektorých častiach pomerne všeobecné pojmy, ktorých výklad v rôznych situáciách môže predstavovať rôzne skutočnosti (napr. skrátit', zadržat', neodvedie, vyberie)
- z hľadiska štruktúry trestnoprávnych noriem v prípade §276 a §277 TZ sa jedná o zložité alternatívne skutkové podstaty.

6. 3. Všeobecná charakteristika vybraných daní a niektorých daňových pojmov pre účely trestného konania

Z hľadiska pochopenia daňového systému a jeho následného premietnutia do odvetvia trestného práva je nevyhnutné uviesť a pochopiť aspoň základnú charakteristiku daní a to predovšetkým DPH a dane z príjmov. Pre zjednotenie postupu pri trestnoprávnej kvalifikácii je tiež nevyhnutné vychádzať z niekoľkých základných pojmov, o ktoré je potrebné sa opierať. Ide predovšetkým o pojmy z oblasti daní, ktoré sú z hľadiska trestnoprávnej kvalifikácie kľúčové. Tieto pojmy však už priamo v tejto časti budú vymedzené v nadväznosti na TZ, čo môže spôsobiť čiastočne odlišné vymedzenie v porovnaní s ekonomickou praxou. Pri výklade týchto pojmov je pritom potrebné rozlišovať najmä skutočnosť, či ide o pojem vzťahujúci sa k dani z príjmov alebo k DPH. Preto aj výklad týchto pojmov bude rozdelený do samostatných častí, nakoľko chápanie tých istých pojmov z hľadiska druhovo inej dane je odlišné. V rámci týchto častí budú tiež jednotlivé dane stručne charakterizované.

6. 3. 1. Charakteristika dane z príjmov a výklad vybraných pojmov

Dane z príjmov tvoria od 1.1.1993 významnú súčasť daňovej sústavy SR. Koncipovanie daní z príjmov rešpektovalo základné ciele daňovej reformy, a to predovšetkým prechod od analytického zdaňovania príjmov prostredníctvom viacerých daní na zdaňovanie príjmov univerzálnymi daňami (od 1.1.2004 jednotnou univerzálnou 19% daňou) a tiež inštitucionálne vyčlenenie sociálneho zabezpečenia z daňovej sústavy do relatívne samostatného poistného systému, ktorý tvoria osobitné účelové fondy.

V tejto časti sú vysvetlené pojmy z oblasti dane z príjmov a to tak fyzických ako aj právnických osôb, ktorých pochopenie pre správnu aplikáciu TZ je nevyhnutné. V rámci toho výkladu budú použité tak legálne definície prevzaté zo zákona o dani z príjmov²⁵⁵, ako aj výklad orgánov aplikujúcich príslušné právne normy, ktorý vychádza z TZ. Jedná sa o tieto pojmy:

- *základ dane* – „je rozdiel, o ktorý daňové príjmy prevyšujú daňové výdavky, pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak zákon o dani z príjmov neustanovuje inak (§2 zákona č. 595/2003 Z. z.). Inými slovami povedané jedná sa o upravený výsledok hospodárenia, ktorý predstavuje rozdiel medzi tržbami a nákladmi v prípade právnických osôb a rozdiel medzi príjmami a výdavkami v prípade fyzických osôb upravený o nezdaniteľné časti základu dane. Z toho vyplýva, že rast tržieb spôsobuje rast základu dane a rast nákladov spôsobuje jeho znižovanie. Uvedené chápanie má osobitný význam na trestnoprávnu prax, nakoľko spravidla pri daňových trestných činoch sa jedná o spôsob konania postavený buď na nepriznaní

²⁵⁵ Zákon o dani z príjmov č. 595/2003 Z. z.

tržieb alebo fiktívnom vykázaní nákladov, čo spôsobuje v obidvoch prípadoch predmetné zvýšenie základu dane.

- *zdaniteľný príjem* – je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa zákona o dani z príjmov a ani podľa medzinárodnej zmluvy.

- *daň z príjmov* – možno rozdeliť na daň z príjmov právnických osôb a daň z príjmov fyzických osôb. Ide o daňovú povinnosť daňového subjektu, ktorá vyplýva z ekonomickej činnosti predmetného subjektu a je vypočítaná ako základ dane krát sadzba dane. Do dane z príjmov sa nemôžu započítavať rôzne pokuty, penále a iné príslušenstvo, ktoré je vyrubované na základe nesplnenia si niektorej z uložených povinností. Uvedené rozlíšenie medzi samotnou daňou z príjmov a jej príslušenstvom je dôležité, nakoľko TZ ako taký neposkytuje trestnoprávnu ochranu právnej skutočnosti spojenej s týmto príslušenstvom.

- *predmetom dane u fyzických osôb* – sú podľa §3 ods. 1, písm. a), b), c) a d) zákona o dani z príjmov č. 595/2003 Z. z. príjmy zo závislej činnosti, príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu, príjmy z kapitálového majetku a ostatné príjmy.

- *predmetom dane u právnických osôb* – je vymedzený v §12 ods. 1 až 7 vyššie citovaného zákona, a to tým spôsobom, že je určený predmet dane podľa jednotlivých právnych foriem a druhov činnosti právnických osôb. Vo všeobecnosti však rovnako aj u právnických osôb sú predmetom dane predovšetkým príjmy, ktoré právnická osoba v rámci predmetu svojho podnikania dosahuje, ak tento zákon neustanoví inak.

6. 3. 2. Charakteristika dane z pridanej hodnoty a výklad vybraných pojmov

DPH je v súčasnej dobe uplatňovaná vo vyše 50 krajinách sveta. DPH možno charakterizovať nasledovne:²⁵⁶

- predmet DPH je vymedzený na základe teritoriálneho princípu, z ktorého vyplýva, že tovar a služby, resp. iné zdaniteľné plnenia sú zat'azené daňou na tom území, kde sa skutočne poskytujú a spotrebujú. Zdaňovaniu touto daňou preto podliehajú všetky podnikateľské aktivity, ktoré sa uskutočňujú na území SR.
- DPH je daňou zo spotreby, čo znamená, že je ňou zdaňovaná celá verejná a súkromná spotreba (vlastná spotreba a spotreba blízkych osôb). Zdaňovaný je akýkoľvek dovezený tovar (v takej istej výške ako v tuzemsku) a to bez ohľadu na subjekt dovozu. Zákon taxatívne stanovuje čo nie je zdaniteľným plnením. Daň nezat'azuje ani majetok ani dôchodok platiteľa.
- DPH je daňou nepriamou. Z kruhu osôb, ktoré podliehajú daní, zákon vyčleňuje užšiu skupinu osôb, ktoré sú povinné u príslušného správcu dane požiadať o registráciu ako platitelia DPH. Okrem toho zákon umožňuje správcovi dane na požiadanie daňového subjektu aj dobrovoľnú registráciu. Daňovníkmi dane sú koneční spotrebitelia, ktorí nesú daňové bremeno. Pri nákupe tovaru, služby alebo pri inom plnení sú teda všetky fyzické alebo právnické osoby povinné zaplatiť daň, ktorá je súčasťou ceny, a to bez ohľadu na účel použitia prijatých zdaniteľných plnení a bez ohľadu na daňové postavenie (platiteľ alebo neplatiteľ DPH).

²⁵⁶ VIKTORYOVÁ, J. a kol. *Metodika vyšetrovania trestných činov*, s. 96.

- pre DPH je charakteristická všeobecnosť zdanenia, pretože sa vzťahuje na všetky podnikateľské subjekty uskutočňujúce zdaniteľné plnenia, bez ohľadu na:
 - o ich organizačno-právnu formu; odvetvia, v ktorom subjekt pôsobí; miesto vo výrobnom a distribučnom reťazci; skutočnosť, či ide o registrovaný podnikateľský subjekt alebo nie.
 - o zo zásady všeobecnosti sú stanovené dve výnimky: subjekty oslobodené od zdanenia (hlavným kritériom je výška obratu, avšak subjekty oslobodené od daňových povinností nemajú nárok na odpočet dane zaúčtovanej na vstupe), plnenie oslobodené od zdanenia (hlavným kritériom sú sociálne dôvody a obtiažnosť určenia daňového základu (poštové služby, rozhlasové a televízne vysielanie a pod.).
- DPH zamedzuje kumulácií zdanenia, pretože dochádza k zdaneniu len z takej hodnoty, ktorá na príslušnom stupni výrobného a distribučného reťazca je pridaná spracovaním. V daňovej praxi sa to zabezpečuje odvodom salda DPH, ktoré vzniká ako rozdiel medzi daňou na vstupe a daňou na výstupe.

Nakoľko je charakter dane z príjmov a DPH odlišný, keďže v prvom prípade ide o priamu daň a v druhom prípade o daň nepriamu, tak aj v rámci výkladu niektorých pojmov týkajúcich sa DPH sme pristúpili v tomto príspevku k vytvoreniu samostatnej podkapitoly. Dôvodom osobitného vyčlenenia pojmov vzťahujúcich sa k DPH má význam aj z hľadiska odlišnej trestnoprávnej kvalifikácie v prípade týchto dvoch základných

skupín daní. Dôležitými pojmami z hľadiska následnej správnej trestnoprávnej kvalifikácie, s ktorými sa pracuje sú²⁵⁷:

- *daň z pridanej hodnoty* - DPH upravuje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Bola u nás zavedená v roku 1993 v rámci porevolučných zmien. Nahradila dovtedajšiu daň z obratu, ktorá bola daňou jednorazovou a odvádzala sa len na jednom stupni reťazca, väčšinou pri predaji statkov občanom. DPH sa odvádza na každom stupni výroby aj odbytu a jej mechanizmus fungovania je založený na zdanení výstupu podnikateľa – platiteľa dane – s nárokom na odpočet dane zaplatenej na vstupe.

- *nadmerný odpočet* - je prevýšenie odpočtu dane nad daňou na výstupe.

- *odpočet dane* - je upravená daň na vstupe. Právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

- *vlastná daňová povinnosť* - je prevýšenie dane na výstupe nad odpočtom dane za príslušné zdaňovacie obdobie.

- *daň z pridanej hodnoty na výstupe* - je daň, ktorú je platiteľ povinný uplatniť za uskutočnené zdaniteľné plnenie, teda pri predaji.

- *daň z pridanej hodnoty na vstupe* - je daň, ktorú platiteľ zaúčtoval a zaplatil za prijaté zdaniteľné plnenie platiteľovi, ktorý plnenie uskutočnil – teda daň pri nákupe.

- *vrátenie dane* – výklad tohto pojmu je osobitne dôležitý, nakoľko tento pojem sa priamo vyskytuje v samotnej skutkovej podstate trestného činu. Pojem vrátenie dane sa vyskytuje v §55a až §64 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, pričom v týchto ustanoveniach sa predmetný pojem používa vo vzťahu k špeciálnym subjektom, medzi ktoré patria zahraničné osoby, cestujúci pri

²⁵⁷ Spracované podľa: Zákona o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z.

vývoze tovaru, osoby požívajúce výsady a imunity, ozbrojené sily a neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby. Všetky tieto ustanovenia sa vzťahujú hlavne na jednorazové, alebo aj opakované uskutočnené zdaniteľné plnenia vymedzeným okruhom osôb, ktoré však nemajú charakter systematickej činnosti, a teda tieto zdaniteľné plnenia nepredstavujú súčasť ich podnikania.

- *daňový doklad* – zákon o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z. ráta s daňovým dokladom vo forme faktúry, ktorá obsahuje zákonom stanovené náležitosti, prípadne so zjednodušeným daňovým dokladom, ktorým je výstup z elektronickej registračnej pokladne. Súčasná platná právna úprava už nepovažuje zmluvy a iné podklady za daňový doklad pre účely DPH.

- *predmet dane z pridanej hodnoty* – je podľa §2 ods. 1, písm. a), b), c) a d) vyššie uvedeného zákona dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, poskytnutie služby (dodanie služby) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu ES (EÚ - v súlade s dnešnou pojmológiou) a dovoz tovaru do tuzemska.

6. 3. 3. Výklad ostatných daňových pojmov

Pre lepšiu orientáciu a komplexnú analýzu daňových trestných činov je nevyhnutným predpokladom poznať aj ďalšie pojmy, s ktorými sa v rámci práce budeme stretávať a ktoré je potrebné teda vykladať v súlade s ich legálnymi alebo odbornými definíciami. Jedná sa o pojmy, ktoré sa buď priamo vyskytujú v skutkovej podstate jednotlivých daňových trestných činov alebo všeobecné pojmy, ktoré z hľadiska posudzovania konania a následnej

trestnoprávnej kvalifikácie dôležité pre pochopenia skutkového stavu vecí, a to sú:

- *splatná daň* – splatnosť dane sa vymedzuje časovým momentom (dňom), do ktorého je príslušná osoba konkrétnu daň povinná zaplatiť. Lehoty splatnosti jednotlivých druhov daní sa odlišujú. Z hľadiska trestnoprávneho je predovšetkým dôležitý moment uplynutia lehoty splatnosti, pretože od tohto okamihu sa považuje nezaplatenie splatnej dane za trestný čin (bude bližšie rozobraté v ďalšej časti tejto práce). Povinnosť zaplatiť splatnú daň teda ostáva zachovaná aj po uplynutí lehoty na jej zaplatenie a to až do momentu splnenia si zákonnej povinnosti Túto skutočnosť by bolo vhodné zobrat' do úvahy aj pri hodnotení trestnosti predmetného daňového trestného činu. Ináč povedané, bolo by namieste, aby sa orgány činné v trestnom konaní neviazali striktné na moment splatnosti dane, najmä pokiaľ ide o zhodnotenie reálnej finančnej schopnosti subjektu - páchatel'a daň zaplatiť (vzhľadom na posudzovanie subjektívnej stránky trestného činu).

- *spotrebná daň* – je nástrojom na zníženie nežiaducej spotreby a zabezpečenie príjmov pre účely plnenia si povinnosti štátom, ktoré tomuto vznikajú ako nevyhnutnosť ochrany spoločnosti pred touto nežiaducou spotrebou. Ide predovšetkým o daň z vína, piva, liehu, tabakových výrobkov a minerálnych olejov, pričom skupina komodít, na ktoré sa spotrebná daň vzťahuje sa môže podľa potrieb a požiadaviek spoločnosti rozšíriť.

- *platobný výmer, resp. dodatočný platobný výmer* – je rozhodnutie, ktorým správca dane určuje výšku dane a túto prostredníctvom výmerov oznámi daňovému subjektu. Proti tomuto rozhodnutiu je možné podať príslušný opravný prostriedok v zmysle zákona o správe dane a poplatkov č. 511/1992 Zb.

6. 4. Posudzovanie protiprávnosti v daňovom a trestnom konaní

Pre posudzovanie protiprávnosti v rámci oboch právnych odvetví je potrebné si uvedomiť, že tieto samostatné právne odvetvia sú postavené na odlišných prameňoch práva, čo sa teda prejavuje aj v odlišnom vnímaní nami posudzovanej protiprávnosti. Vychádzajúc z vyššie uvedenej definície protiprávnosti je teda pre každé z týchto právnych odvetví podstatné, aby došlo k správaniu subjektu, ktoré je v rozpore s právnou normou príslušného právneho odvetvia.

Z toho teda vyplýva, že v rámci daňového konania možno hovoriť o protiprávnosti ak daňový subjekt poruší príslušnú právnu normu vymedzenú prameňom daňového práva. „Pramene daňového práva môžeme charakterizovať ako štátom stanovené alebo štátom uznané formy práva, v ktorých nachádzajú svoje vyjadrenie daňovo-právne normy ako pravidiel správania sa subjektov v oblasti daňovo-právnych vzťahov. Normatívne právne akty, v ktorých štát vyjadruje daňovo-právne normy sa označujú ako daňovo-právne predpisy.“²⁵⁸ Pramene daňového práva pritom môžeme rozdeliť na vnútroštátne a medzinárodné. Ich bližšia klasifikácia nie je predmetom záujmu tohto príspevku a preto ju ďalej rozvádzať nebudeme.

Keďže trestné právo má svoje vlastné pramene, už aj z tejto samotnej skutočnosti môžeme vyvodiť záver, že nemožno automaticky porušenie daňovo-právnych noriem prenášať do odvetvia trestného práva a vyvodzovať zodpovednosť voči príslušnej osobe aj v tomto odvetví práva. „Základným prameňom trestného práva je TZ, ktorý obsahuje drvivú väčšinu platného

²⁵⁸ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 60.

trestného práva.²⁵⁹ Preto pri vyvodzovaní trestnoprávnej zodpovednosti je nevyhnutné aby páchatel porušil konkrétnu trestno-právnu normu vymedzenú TZ.

Zásadným atribútom pri posudzovaní a hľadaní vzájomného vzťahu medzi trestno-právnymi a daňovo-právnymi normami je skutočnosť, že orgány aplikujúce normy trestného práva, ktoré chránia záujmy štátu na úseku daní, vnímajú tieto normy ako normy majúce blanketový charakter, aj napriek tomu, že v danom prípade skutkové podstaty základných daňových trestných činov, teda trestné činy vymedzené v §§ 276-278, takýto charakter vôbec nemajú. Uvedené skutkové podstaty sú jednoznačne „opisného charakteru, teda doslova opisujú všetky znaky, a to buď širšie alebo užšie.“²⁶⁰ Aj preto je nevyhnutné posudzovať porušenie týchto právnych noriem výsostne podľa kritérií stanovených trestným právom, a len takto je možné dosiahnuť objektivnosť pri posudzovaní protiprávnosti konaní na úseku daní. Samozrejme nie je možné v danom prípade obísť normy daňového práva, nakoľko TZ pracuje s pojmami a definíciami daňového práva a preto nevyhnutným predpokladom pre pochopenie neplnenia príslušnej skutkovej podstaty je poznať aj normy upravujúce tieto pojmy, ako aj systém ich aplikácie.

Typickým príkladom sú pojmy ako skrátit' daň, zadržat' a neodviest' určenému príjemcovi daň, či nezaplatiť splatnú daň. Preto pre orgán aplikujúci ustanovenia TZ je nevyhnutné aby vedel, čo sa považuje za daň, čo za splatnú daň, ale aj to, ako je možné daň skrátit', či zadržat' a neodviest'. Na to však nepostačuje, aby príslušný OČTK a súd poznal iba pramene daňového práva, ale dôležitým predpokladom pre správnu aplikáciu je aj poznanie noriem iných právnych odvetví, ako sú normy správneho práva, či

²⁵⁹ MADLIAK, J. *Trestné právo hmotné: všeobecná časť*, s. 52.

²⁶⁰ IVOR, J., ZÁHORA, J. *Repetitóriium rekodifikovaného trestného práva*, s. 22.

obchodného alebo občianskeho, nakoľko aj samotné normy daňového práva sú previazané na tieto právne odvetvia, keďže daňové povinnosti vznikajú subjektom na základe právnych úkonov a právnych skutočností upravených v týchto právnych odvetviach.

6. 5. Vывodzovanie zodpovednosti a uplatnenie sankcií

Ako už vyššie bolo naznačené, je potrebné odlišovať protiprávnosť v rámci oboch právnych odvetví samostatne, z čoho vyplýva aj následná odlišná právna zodpovednosť za porušenie týchto právnych noriem. Kým v prípade porušenia noriem daňového práva hovoríme o daňovo-právnej zodpovednosti, tak v prípade porušenia trestno-právnych noriem hovoríme o trestno-právnej zodpovednosti. Hneď na úvod je potrebné poznamenať, že súbeh týchto zodpovedností za jedno konanie a súbežné porušenie noriem oboch právnych odvetví nie je vylúčený, pričom sa tým neporušuje zásada uplatňovaná v trestnom práve „*ne bis in idem*“, teda nie dvakrát v tej istej veci.

Základná podstata možného súbehu vывodenia oboch právnych zodpovedností spočíva v tom, že kým v rámci daňového konania porušuje príslušnú právnu normu daňový subjekt, tak v prípade trestno-právnych noriem hovoríme o ich porušení zo strany páchatel'a, teda konkrétnej fyzickej osoby, ktorá spĺňa základné predpoklady pre vывodzovanie trestnoprávnej zodpovednosti ustanovené v TZ (vek, pričetnosť). Z toho teda pramení, že zodpovednosť neznáša rovnaký subjekt, aj keď na druhej strane nie je vylúčené, že sa jedná o rovnakú osobu. Vychádzajúc z ústavy môžu v zmysle čl. 2 ods. 2 „štátne orgány konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobilom, ktorý ustanoví zákon“. Na toto základné ustanovenie potom nadväzuje aj ustanovenie čl. 13 ods. 1, kde sa v písmene a) uvádza, že

„povinnosť možno ukladať zákonom alebo na základe zákona a v jeho medziach“. Pre vyvodzovanie zodpovednosti je potrebné tiež mať na pamäti ustanovenie čl. 2 ods. 3 ústavy, kde sa uvádza, že každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané, a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá.“ V súhrnnom vnímaní možno teda skonštatovať, že zodpovednosť možno tak v rámci daňového práva, ako aj v rámci trestného práva vyvodit' iba ak subjekt nekonal, čo mu zákon prikazuje, resp. konal spôsobom, ktorý mu zákon zakazuje. Čo sa týka sankcie pre obe právne odvetvia teda platí, že sa voči subjektu môže uplatniť iba taká sankcia, ktorú pripúšťa príslušná právna norma.

Čo sa týka konkrétne sankcií, tak v prípade daňového konania, ktoré je upravené zákonom o správe daní a poplatkov č. 511/1992 Zb. možno sankcie vyvodit' nepriamo, nakoľko tieto nie sú taxatívne vymenované v konkrétnej právnej norme, ale tieto sú vymedzené vo viacerých ustanoveniach. Medzi základnú sankciu patrí pokuta, ktorá sa ukladá najmä pri dopustení sa správneho deliktu §35. Iným druhom sankcie je sankčný úrok vymedzený v §35b a nakoniec za iný druh sankcie možno považovať aj pozastavenie činnosti upravené v §36. Zákon o správe daní a poplatkov presne vymedzuje v ktorých prípadoch, aký druh sankcie sa daňovému subjektu ukladá. Na rozdiel od tohto v prípade trestného práva sú sankcie taxatívne vymenované v §32 a §33, pričom rozsah ich možného uplatnenia sa riadi už aj inými ustanoveniami TZ. V prípade trestného práva je diapazón možných sankcií podstatne širší. Pre komplexnosť je potrebné uviesť, že osobitným a novým inštitútom trestného práva je tzv. nepravá trestnoprávna zodpovednosť právnických osôb. Formálne teda trestnoprávna zodpovednosť právnických osôb nie je v TZ vyjadrená, ale je možné právnickej osobe uložiť v trestnom konaní niektoré sankcie.

Práve aj tieto skutočností dokazujú, že nemožno uvedené právne odvetvia automaticky vzájomne spájať a porušenie daňovo-právnych predpisov vnímať ako automatické porušenie trestnoprávnych noriem chrániacich záujmy štátu na úseku daní. Dokonca zákon o správe daní a poplatkov presne vymedzuje konania, za ktoré sa jednotlivé sankcie ukladajú a ich skutkové vymedzenie je v prípade právneho odvetvia presnejšie a taxatívnejšie vymedzené. V rámci daňového práva sa pre vyvodzovanie zodpovednosti a uloženie sankcie nevyžaduje prepojené vnímania iných právnych odvetví, nakoľko uvedený právny predpis podrobne opisuje, za aké konanie sa ukladá príslušnú sankcia.

6. 6. Odlišný subjekt v rámci daňového a trestného konania

Dôležitou skutočnosť pre pochopenie vzájomného vzťahu medzi nami skúmanými právnymi odvetviami v procese vyvodzovania zodpovednosti za protiprávne konanie je aj pochopenie odlišnosti v subjekte. Kým v prípade daňového práva hovoríme o daňovom subjekte, tak v prípade trestného práva hovoríme o subjekte, ktorý je obligatórnym znakom skutkovej podstaty príslušného trestného činu.

Zákon o správe daní a poplatkov medzi daňové subjekty zaraďuje:²⁶¹

- daňovníka,
- poplatníka,
- platiteľa dane,
- daňového dlžníka podľa osobitného zákona,

²⁶¹ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, s. 400.

- právneho nástupcu a
- iné osoby.

Z uvedeného teda vyplýva, že zodpovednosť za porušenie príslušnej daňovo-právnej normy možno vyvodzovať voči ktorejkoľvek z uvedených osôb. Zákon pritom už bližšie nevymedzuje, či sa jedná o fyzickú alebo právnickú osobu. Preto daňové právo pracuje stále iba s pojmom daňový subjekt, ktorý môže byť zodpovedný za protiprávne konanie. Na rozdiel od toho pre účely vyvodenia trestnoprávnej zodpovednosti odvetvie trestného práva pracuje s pojmom subjekt ako znak skutkovej podstaty trestného činu. Tu je potrebné odlišiť pojem subjekt ako znak skutkovej podstaty trestného činu od subjektu trestného konania, ktorý je odlišný. Subjektom skutkovej podstaty trestného činu, teda páchatelom je osoba, ktorá spĺňa zákonom stanovené všeobecné podmienky pre vyvodenie zodpovednosti (vek, príčetnosť), a ktorá zároveň svojím konaním naplňa aj ostatné znaky skutkovej podstaty trestného činu.

Z týchto skutočností vyplýva fakt, že trestnoprávne zodpovedná môže byť aj iná osoba ako je len osoba daňového subjektu. V prípade trestnoprávnej zodpovednosti, pritom stále hovoríme len o fyzickej osobe (nehovoriac o vyššie uvedenej nepravej trestnoprávnej zodpovednosti právnickej osoby), kým v prípade daňovej zodpovednosti prichádza do úvahy a dokonca je aj častejším prípadom vyvodzovanie zodpovednosti voči právnickej osobe. Príkladom môže byť keď firma ako právnická osoba poruší daňový právny predpis dôsledkom čoho skráti daň, na základe čoho sa daňovému subjektu dorubí dodatočná daňová povinnosť, zároveň sa osobe vyrubí pokuta za uvedený správny delikt, prípadne aj sankčný úrok ak sú splnené podmienky ustanovené zákonom o správe daní a poplatkov. Súčasne však je možné vyvodiť pri naplnení všetkých obligatórnych znakov príslušnej skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane a poistného §276 aj

trestnoprávnu zodpovednosť voči konkrétnej osobe, ktorou môže byť napríklad osoba konateľa. Na druhej strane ale môže v praktickej rovine nastať prípad, kedy trestnoprávne nebude zodpovedná osoba konateľa (či iná osoba vystupujúca za subjekt dane), ale trestnoprávna zodpovednosť a trestnoprávny postih možno vyvodit' aj voči úplne inej osobe, ktorá formálne s daňovým subjektom nemá nič spoločné. Ide napríklad o osobu, ktorá pre spáchanie uvedeného trestného činu využije daňový subjekt bez vedomia osoby konajúcej za tento subjekt.

6. 7. Odlišný nositeľ dôkazného bremena

Obzvlášť dôležitou skutočnosťou pri posudzovaní vyvodzovania zodpovednosti v rámci daňového a trestného konania je uvedenie si faktu, kto je v rámci jednotlivých konaní nositeľom dôkazného bremena. Práve unesenie dôkazného bremena je to, čo primárne spôsobuje, či voči príslušnému subjektu bude vyvedená určitá zodpovednosť. Základným pravidlom, ktoré treba rešpektovať je, že v rámci daňového konania je nositeľom dôkazného bremena daňový subjekt, kým v prípade trestného konania je nositeľom OČTK, resp. možno povedať že až samotný súd. Inými slovami povedané, ak v rámci daňového konania daňový subjekt neunesie dôkazné bremeno a nepreukáže splnenie zákonom stanovených podmienok, je príslušný orgán na úseku daní oprávnený vyvodit' voči takémuto subjektu príslušnú zodpovednosť a uložit' tomuto subjektu sankciu. V prípade trestného konania nemožno vyvodzovať zodpovednosť, pokiaľ OČTK nepreukáže, že páchatel' spáchal trestný čin, resp. musí výslovne preukázat', že páchatel' zavinene konal v rozpore s právnou normou.

V praktickej rovine na úseku daní z toho vyplýva, že keď nastúpi správca dane na kontrolu u príslušného daňového subjektu, u ktorého preveruje správnosť určenia základu dane a následne

výpočet dane, tak tento vyzve daňový subjekt, aby preukázal ním deklarované skutočnosti v príslušných daňových priznaniach. V prípade, že daňový subjekt tieto skutočnosti nepreukáže, správca dane pristúpi k tomu, že daňovému subjektu dorubí daňovú povinnosť a to či už na základe toho, že mu neuzná v prípade dane z príjmov právnických, alebo fyzických osôb náklady, v prípade DPH nárok na odpočet dane alebo mu neuzná nárok na oslobodenie od dane pri uskutočnených zdaniteľných plneniach, či mu ešte navýši výnosy, resp. výšku uskutočnených zdaniteľných plnení pri DPH.

Naproti tomu v prípade trestného konania nie je možné sa uspokojiť s tým, že daňový subjekt v predchádzajúcom konaní neuniesol dôkazné bremeno, ale je nevyhnutné preukázať pomocou metód a prostriedkov trestného konania, že páchatel' napríklad nepriznal výnosy, resp. si umelo navýšil náklady. Z tohto vyplýva, že na úseku trestného konania sú zvýšené nároky na možnosť vyvedenia príslušnej zodpovednosti v porovnaní s daňovým konaním a preto je nemožné automaticky pristúpiť k spájaniu výsledkov jedného konania s výsledkami toho druhého.

6. 8. Odlišnosť posudzovania protiprávnosti v konkrétnych prípadoch

Vyššie uvedené skutočnosti je možné ukázať aj na konkrétnych prípadoch v praktickej rovine. Prvou v praxi často sa vyskytujúcou situáciou je, ak v rámci daňovej kontroly príslušný daňový subjekt so správcom dane nespôsobuje a ku kontrole nepredloží požadované doklady a účtovnú evidenciu. V takomto prípade daňový úrad postupuje tým spôsobom, že spravidla určí daň na základe pomôcok. Pri tomto postupe správca dane spravidla neuzná daňovým subjektom deklarované náklady a na základe takto upraveného základu dane vypočíta novú daňovú povinnosť, ktorú

daňovému subjektu rozhodnutím dorubí. Následne daňový úrad túto skutočnosť oznámi OČTK z dôvodu podozrenia zo spáchania daňového trestného činu. V takejto situácii ak by bola využitá automatická aplikácia postupu daňových orgánov v rámci trestného konania, došlo by k tomu, že zodpovedná osoba za daňový subjekt by mohla byť sťahaná za skrátenie dane a poisťného (§276) v rozsahu výšky novo vyčíslenej škody daňovým úradom. Takýto postup ale nie je možný, nakoľko v prípade trestného konania je nevyhnutné preukázať, že skutočne zodpovedná osoba konajúca za daňový subjekt daň skrátila. Teda v praktickej rovine je úlohou OČTK preukázať, že si daňový subjekt skutočne neoprávnene zahrnul do svojho účtovníctva náklady alebo v skutočnosti nepriznal výnosy v reálne uskutočnenej výške. Zároveň je nutné preukázať subjektívnu stránku trestného činu. To znamená, že OČTK musí na rozdiel od správcu dane zistiť či v skutočnosti k deklarovanej obchodnej aktivite došlo a to vo výške uvedenej či už v daňovom priznaní alebo na faktúre. Teda ak by aj daňový subjekt, resp. zodpovedná osoba nedokázala OČTK preukázať uskutočnenie jednotlivých deklarovovaných obchodných aktivít, OČTK musí u prípadných dodávateľov alebo odberateľov preveriť, či k takýmto obchodom došlo. Až v prípade zistenia reálneho stavu je možné v trestnom konaní vyvodzovať príslušnú zodpovednosť a aj tú len v rozsahu preukázanom v trestnom konaní.

Iným príkladom je situácia ak správca dane v rámci daňovej kontroly nezistí u daňového subjektu žiadne nedostatky, a teda deklarovaný základ dane a teda aj daňovú povinnosť uzná v plnom rozsahu. Na druhej strane, ak OČTK v rámci trestného konania zistí, že zodpovedný zástupca toho istého daňového subjektu v skutočnosti predstieral uskutočnenie určitých obchodov, môže tak voči tejto osobe vyvodit' trestnoprávnu zodpovednosť. To znamená, že vykonanie kontroly bez kontrolných zistení na úseku daňovej kontroly nebráni tomu, aby OČTK postupoval samostatne

a prípadnú trestnoprávnu zodpovednosť posudzoval podľa vlastných trestno-právnych kritérií.

Dôkazom nutnosti odlišného vnímania porušenie právnych noriem a predpisov na úseku trestného konania a na úseku daňového konania je aj to, že v prípade daňového konania môže byť stále vyvodzovaná zodpovednosť len voči daňovému subjektu, kým v prípade trestného konania voči ktorejkoľvek osobe, pričom táto ani nemusí byť daňovým subjektom.

6. 9. Odlišné vnímanie škody pri daňových trestných činoch

Dôležitým hmotnoprávnym aspektom v prípade daňových trestných činov je pojem škoda. Ide o kvalifikačný prvok, ktorý priamo určuje, či určité protiprávne konanie vykazuje znaky niektorého z daňových trestných činov bude zaradené v príslušnej základnej alebo kvalifikovanej skutkovej podstate vybraného daňového trestného činu. Na prvý pohľad by sa mohlo zdať, že samotný pojem škoda a jej následná aplikácia v procese kvalifikácie daňových trestných činov nepredstavuje problém. V praxi sa ale ukazuje, že určitý problém pri tomto pojme nastáva, pričom tento je spojený aj s príslušnými procesnoprávnymi normami a predovšetkým s uplatnením nároku na náhradu škody. Preto hneď na začiatku treba zdôrazniť skutočnosť, že v prípade daňových trestných činov je potrebné odlišovať pojmy „škoda pre účely trestnoprávnej kvalifikácie“ a „uplatnenie nároku na náhradu škody“. Kým v prvom prípade ide o jednoznačne hmotnoprávny pojem spojený s kvalifikovaním protiprávneho konania do príslušného odseku vybraného daňového trestného činu, tak v druhom prípade sa jedná o procesnoprávny inštitút spojený s nárokom na náhradu škody. Z toho teda vyplýva, že výška nároku na náhradu škody a výška škody určujúcej príslušnú kvalifikáciu

nebude rovnaká. Preto je potrebné tieto skutočnosti bližšie rozobrať, aby nedochádzalo k nejednotnosti kvalifikovania skutku z dôvodu zlej interpretácie a následnej aplikácie týchto pojmov.

TZ v §124 vymedzuje pojem škoda tým, že je to „ujma na majetku alebo reálny úbytok na majetku alebo na právach poškodeného alebo jeho iná ujma, ktorá je v príčinnej súvislosti s trestným činom, bez ohľadu na to, či ide o škodu na veci alebo právach. Škodou sa na účely tohto zákona rozumie aj získanie prospechu v príčinnej súvislosti s trestným činom.“ Pre naše účely je dôležité práve toto vymedzenie v prvom odseku príslušného paragrafu. Z tohto ustanovenia jednoznačne vyplýva skutočnosť, že škodou na účely TZ nie je len daň, ktorá napríklad bola daňovému subjektu vyplatená v rámci nároku na odpočet dane, ale je ňou celá suma, o ktorú príslušný daňový subjekt pripravil štátny rozpočet svojim konaním a to či už skrátením, neodvedením alebo nezaplatením dane, teda aj tá časť dane, ktorú by bol povinný za riadnych okolností zaplatiť, pričom túto nezaplatil z dôvodu svojho protiprávneho konania, ktorým si svoju daňovú povinnosť znížil.

To že najmä v prípade skrátenia a neodvedenia dane je potrebné brať do úvahy aj výšku dane, o ktorú znížil daňový subjekt svoju daňovú povinnosť vyplýva zo skutočnosti, že škodou v zmysle uvedenej definície je aj ujma na právach. V tomto prípade ujmou na právach je trestnou činnosťou zakryté právo štátu na úhradu plnej výšky daňovej povinnosti, teda dochádza zo strany daňového subjektu k umelému zníženiu svojho záväzku voči štátu. Štát tak v dôsledku trestnej činnosti daňového subjektu je ukrátený na svojom práve na pohľadávke v plnej výške. Skutočnosť, že do úvahy, pre účely trestnoprávnej kvalifikácie je potrebné brať výšku celej dane, o ktorú svojim konaním daňový subjekt pripravil štát dokazuje aj druhá veta uvedeného ustanovenia, ktorá hovorí o škode aj ako o prospechu, ktorý páchatel' trestného činu získal. V tomto prípade je prospechom jednoznačne rozdiel medzi

daňovou povinnosťou, ktorú by mal daňový subjekt zaplatiť za riadnych okolností a zníženou daňovou povinnosťou, ktorá mu vznikla v dôsledku protiprávneho konania.

V skutočnosti v praxi nastáva problém z dôvodu, podľa nášho názoru, zlého chápania postupu daňového riaditeľstva zo strany orgánov činných v trestnom konaní. Daňové riaditeľstvo v zastúpení príslušnými daňovými úradov, ktoré zastupuje v trestnom konaní štát ako poškodenú stranu totiž, v rámci trestného konania neuplatňuje voči daňovým subjektom nárok na náhradu škody v plnej výške, v ktorej došlo k spáchaniu trestného činu, dokonca v určitých prípadoch daňových trestných činov dochádza k tomu, že daňový úrad si neuplatňuje nárok na náhradu škody absolútne a teda nevystupuje ako poškodený v trestnom konaní, v dôsledku čoho v niektorých prípadoch mylne dochádza k názoru, že pre účely trestnoprávnej kvalifikácie je relevantná len výška uplatňovanej škody. Avšak daňové riaditeľstvo postupuje v rámci trestného konania takto z nižšie uvedených dôvodov, ktoré ale na účely trestnoprávnej kvalifikácie nemajú vplyv.

V zmysle procesného chápania poškodený, ktorý má voči obvinenému právo na náhradu škody spôsobenej trestným činom, je oprávnený podľa §43 ods. 2 Trestného poriadku žiadať, aby súd uložil obžalovanému v odsudzujúcom rozsudku povinnosť nahradiť túto škodu. Z tohto ustanovenia vyplýva pre poškodeného oprávnenie uplatňovať si priamo svoje nároky voči obžalovanému v trestnom konaní (adhézne konanie). Subjektom adhézneho konania nie je teda každý poškodený, ale iba ten, ktorý má podľa zákona voči obžalovanému nárok na náhradu škody. Súd v trestnom konaní rozhoduje len o nároku na náhradu majetkovej škody, t.j. škody, ktorú je možno vyjadriť v peniazoch.

V prípade tzv. daňových trestných činov sa teda stretávame s otázkou, či daňové úrady môžu skrátenu daň prípadne nezaplatenú daň uplatňovať ako nárok na náhradu škody spôsobenej trestným

činom. Podľa jedného z právnych názorov (Čentěš, J.) daňové úrady nie sú oprávnené v adhéznom konaní uplatňovať si práva poškodeného na náhradu škody. Tento názor vysvetľuje tým, že „nárok na zaplatenie dane vzniká už tým, že určitý príjem podlieha podľa daňových predpisov zdaneniu a nevzniká teda z konania, ktoré má znaky trestného činu. V dôsledku toho nie je možné priznať daňovému úradu postavenie poškodeného podľa §43 ods. 2 Trestného poriadku v adhéznom konaní“, teda pokiaľ ide o uplatnenie nároku na náhradu škody. Daňové riaditeľstvo v zmysle svojho stanoviska, ktoré sa čiastočne zhoduje s týmto právnym názorom, tak uplatňuje nárok na náhradu škody iba v prípade vyplatenia nadmerného odpočtu v dôsledku konania vykazujúceho znaky trestného činu zo strany daňového subjektu.

Túto skutočnosť potvrdzuje aj samotná judikatúra (rozhodnutie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 3To 9/1985, uverejnené pod č. R34/1987), podľa ktorej: Nárok štátu na zaplatenie dane nie je nárokom na náhradu škody spôsobenej trestným činom skrátenia dane, ale nárokom vyplývajúcim priamo zo zákona. Nejde preto o nárok, ktorý by mohla príslušná finančná správa uplatňovať podľa §46 ods. 3 Trestného poriadku v trestnom konaní.

Okrem iného aj v rámci samotných skutkových podstát daňových trestných činov sa nevyskytuje pojem škoda s výnimkou §277 ods. 3 TZ. Domnievame sa, že uvedené vyjadrenie pojmu „škoda“ v tomto odseku vzhľadom k ostatným základným a kvalifikovaným skutkovým podstatám daňových trestných činov (kde sa vždy hovorí o „rozsahu“) je v zákone pravdepodobne z dôvodu omylu. Z príslušných ustanovení totiž vyplýva, že snahou zákonodarcu je postihovať celé neoprávnené konanie a nie len konanie vzťahujúce sa k výške škody, ktorá predstavuje sumu uplatňovanú v rámci adhézneho konania.

Záver je teda taký, že pre účely trestnoprávnej kvalifikácie možno hovoriť o škode ako o rozsahu skrátenej, neodvedenej, či

nezaplatenej dane v jej celej výške, ktorá sa vzťahuje na konanie daňového subjektu majúceho znaky trestného činu. Na druhej strane, ak hovoríme o škode ako o procesnoprávnom inštitúte, ktorý si môžu uplatniť poškodená strana v adhéznom konaní, tak pod týmto pojmom je potrebné chápať iba výšku neoprávnene vyplateného nadmerného odpočtu. Preto z dôvodu zachovania správnosti terminológie by bolo vhodnejšie v príslušných rozhodnutiach orgánov činných v trestnom konaní v ich výrokových častiach vyjadrujúcich protiprávne konanie a následok páchatel'a trestného činu, používať pojem „čím spáchal čin v rozsahu“. Avšak aj napriek tomu, použitie pojmu škoda, od ktorej sa odvíja v príslušnom rozhodnutí trestnoprávna kvalifikácia nespôsobuje právnu vadu príslušného rozhodnutia, keďže v rámci všeobecných ustanovení v §124 TZ, ako už bolo spomínané, pojmom škoda treba rozumieť aj neoprávnene získaný prospech, teda rozsah, v ktorom čin páchatel' spáchal.

6. 10. Závěry

V tejto kapitole bolo poukázané na potrebu samostatného a odlišného vnímania porušenia daňovo-právnych noriem v návaznosti na aplikáciu noriem trestného práva orgánmi činnými v trestnom konaní a súdmi v trestnom konaní. Konkrétne na viacerých faktoch bolo upozornené na základné rozdiely, ktoré nútia v rámci trestného konania príslušný orgán postupovať podľa samostatných kritérií stanovených trestným právom, nakoľko v praxi často dochádza k automatickému preklopeniu zodpovednosti v daňovom konaní do zodpovednosti v trestnom konaní, čím sa nezachováva samostatnosť tohto právneho odvetvia a to aj napriek tomu, že ide o právne odvetvie postavené na úplne iných princípoch a zásadách. Bez pochybností je možné priznať podstatný význam zisteniam v rámci daňového konania pre účely trestného konania, avšak tieto zistenia nemôžu byť jediným

východiskom pre účely trestného konania. Súčasne je potrebné ešte poukázať na skutočnosť, že ani v prípade nezistenia žiadnych pochybení zo strany správcu dane nie je táto skutočnosť prekážkou pre vyvodenie trestnoprávnej zodpovednosti orgánom činným v trestnom konaní, resp. v konečnom dôsledku súdom.

LITERATÚRA

1. ADAMIAK, B., BORKOWSKI, J. *Postępowanie administracyjne i sadowoadministracyjne*. 7 wyd. Warszawa : LexisNexis, 2009. 600 s. ISBN 978-83-7620-191-7.
2. AMATUCCI, A. *International Tax law*. Kluwer Law International, 2006. 436 s. ISBN 978-9041123909.
3. AMTENBRINK, F., RAULUS, H. *Contribution to: Fiscal Policy in the European Union Context – The Semi-detached Sovereignty of Member States in the European Union*. pp. 1-38. In JANSEN, S.J.J.M. (edit) *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market. Past and Future*. Netherlands : Kluwer Law International, 2011. 325 p. ISBN 978-90-411-3403-5.
4. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, Bratislava : EPOS, 2010. 638 s. ISBN 978-80-8057-851-0.
5. BABČÁK, V. *Daňová správa a daňové konanie*. Bratislava : Eurounion, 1998. 302 s. ISBN 80-85568-95-0.
6. BABČÁK, V. a kol. *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*. Košice : UPJŠ, 2010. 188 s. ISBN 978-80-7097-850-4.
7. BABČÁK, V. *Daňové právo procesné*. Košice : ATOM computers, 2000. s. ISBN 80-968409-1-6.
8. BABČÁK, V. *K problematike princípov a zásad daňového konania*. In Acta oeconomica cassoviensia, No. 5, Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach, 2001, ISBN 80-225-1407-1. s. 13 - 25.
9. BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo a finančná správa*. Bratislava : EPOS, 2008. 447 s. ISBN 978-80-8057-778-0.
10. BABČÁK, V., ŠTRKOLEC, M. *Wykładnia i urzędowe*

interpretácie práva podatkowego w Republice Slowackiej. In Urzędowe Interpretacje Prawa Podatkowego w Polsce i w innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej: Białystok, ISBN 83-89620-20-0. 2006, Roč. 2, s. 142-167.

11. BALÁŽ, P. *Základy trestného práva.* Bratislava : EUROUNION, 2006. 262 s. ISBN 80-8898-490-4.
12. BARRY, F., HEALY-RAE, R. *FDI Implications of Recent European Court of Justice Decisions on Corporation Tax Matters.* In European Business Organization Law Review, ISSN 15667529. Vol. 11, Issue 1, p 126-146.
13. BOGDANDY, A., BAST, J. *Principles of European constitutional law – Revised 2nd edition.* Oxford : Hart-CHBeck-Nomos, 2010. 806 p. ISBN 978-1-84113-822-0.
14. BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva.* 2. přepracované vydání. Praha : ASPI Publishing, 2004. 347 s. ISBN 80-7357-030-0.
15. BRÓSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK, I. *Teória práva.* Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košicach, Právnická fakulta, 2004. 169 s. ISBN 80-7097-559-8.
16. BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva.* In Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku : zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie : Danišovce, 23. apríl 2004. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2004. ISBN 80-7097-567-9, S. 41-51.
17. CRAIG, P., de BURCA, G. *Eu law – Texts, Cases, and Materials. Fourth Edition.* New York : Oxford University Press, 2008. 1148 p. ISBN 978-0-19-927389-8.

18. CUSSONS, P., FRANKLAND, M. *Why the ECJ is the most powerful tax force in Europe*. In *International Tax review*, ISSN 0958-7594. 2003, Vol. 14, Issue 1, p. 39.
19. ČENTÉŠ, J. a kol. *Trestný zákon s komentárom*. Žilina : EUROKÓDEX, 2006. 692 s. ISBN 80-88931-47-9.
20. ČIČ, M. a kol. *Komentár k Ústave Slovenskej republiky*. Martin : Vydavateľstvo Matice slovenskej, 1997. 598 s. ISBN 8070904445.
21. DORKOVÁ, M. *Historický výklad a jeho limity*. In *Dny práva - 2010 - Days of Law : sborník příspěvků : 4.ročník mezinárodní konference : [10.- 11. november 2010]*, Brno. s. 2814-2824. ISBN 9788021053052. Brno : Masarykova univerzita, 2010.
22. DRGONEC, J. *Ochrana ústavnosti Ústavným súdom Slovenskej republiky*. Bratislava : EUROKÓDEX, s.r.o., 2010. 416 s. ISBN 978-80-89447-25-1.
23. DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky – Komentár*. Šamorín : HEURÉKA, 2007. 1200 s. ISBN 80-89122-38-8.
24. ERDŐS E. *The Legal Sources And Steps Of The European Tax Harmonization*. *Juridical Current* [serial online]. June 2011; ISSN 12249173. Vol. 14, Issue 2, pp. 40-54. Available from: Academic Search Complete, Ipswich, MA. Accessed August 20, 2011.
25. FAIRHURST, J. *Law of the European Union – 5th Edition*. Glasgow : Pearson Education Limited, 2006. 622 s. ISBN 1-405-81233-8.
26. GAŠPAR, M. A kol. *Československé správné právo*. Bratislava : Obzor, 1973. 421 s.

27. GERLOCH, A. *Teorie práva*. 1. Vydání, Dobrá voda : Aleš Čeněk, 2000, 222 s. ISBN 80-86473-01-5.
28. GERLOCH, A. *Teorie práva*. 5. vydání, Praha : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 312 s. ISBN 978-80-7380-233-2.
29. GERLOCH, A., MARŠÁLEK, P. *Problémy interpretace a argumentace v soudobé právní teorii a právní praxi*. Eurolex Bohemia, 2003. S. 121. ISBN 80-86432-12-2.
30. GROSSOVÁ, M.E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava : KEY Publishing. 2008. 177 s. ISBN 9788087071779.
31. HANUŠ, L. *Ke smyslu a účelu práva z pohledu interpretace právních předpisů: argumentaci teleologickým výkladem (vázanosti soudce zákonem)*. Právní obzor. ISSN 0032-6984. 2009, roč. 92, č. 2, s. 97-122.
32. HARUMOVÁ, A. *Dane v teorii a praxi*. Bratislava: EKONÓM, 2006. 280 s. ISBN 80-8069-091.
33. HOETZEL, J. *Československé správní právo*. Praha : Melantrich, 1937. s. 404.
34. HORTOVÁ, Z. *Správa daní*. Praha : Wolters Kluwer, 2010. 160 s. ISBN 978-80-7357-578-6.
35. IVOR, J. *Trestné právo hmotné: osobitná časť*. Bratislava : IURA EDITION, 2006. 607 s. ISBN 80-8078-099-4.
36. IVOR, J., ZÁHORA, J. *Repetitórium rekonštitúovaného trestného práva*. Bratislava : IURA EDITION, 2008. 183 s. ISBN 978-80-8078-204-7.
37. KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha : C.H.Beck, 1995. 247 s. ISBN 80-7179-028-1.

38. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. ANAG. 2010, 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
39. KRAJČO, J., SUČANSKÁ, D., ČIERNÁ, A., KRAJČO, O. *Občiansky súdny poriadok I. diel. Komentár*. 5. akt. vyd. EUROUNION, 2010. 1301 s. ISBN 978-80-89374-11-3.
40. KUHN, Z., BOBEK, M., POLČÁK, R. *Judikatura a právní a argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha : Auditorium, 2006. 256 S. ISBN 978-80-8057-851-0.
41. LENÁRTOVÁ, G. *Daňové systémy*. Bratislava : Ekonóm, 2009. 266 s. ISBN 978-80-225-2720-0.
42. LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 172 s. ISBN 978-80-7357-479-6.
43. LISONĚ, M. *Odhaľovanie kriminality páchanej v ekonomike*. Bratislava : Akadémia PZ, 2001. 61 s. ISBN 80-8054-170-1.
44. LYČKA, M., KUNC, B., ŠLÉGLOVÁ, K. a kol. *Komentovaná rozhodnutia Soudního dvora Evropské unie*. Praha : Linde Praha, 2010. 448 s. ISBN 978-80-7201-812-3.
45. MADLIAK, J. a kol. *Trestné právo hmotné: všeobecná časť*. Košice : UPJŠ, 2007. 336 s. ISBN 978-80-7097-695-1.
46. MADLIAK, J. a kol. *Trestné právo hmotné II: osobitná časť*. Košice : UPJŠ, 2010. 289 s. ISBN 978-80-7097-788-0.
47. MACHAJOVÁ, J. a kol. *Všeobecné správné právo*, 5. aktualizované vydanie. Bratislava : EUROKÓDEX, s. r. o., 2010. 688 s. ISBN 978-80-89447-27-5.
48. MAZÁK, J. *Súdy Európskej únie po Lisabonskej zmluve*. Justičná revue, ISSN 1335-6461. 2010, roč. 62, č. 1, s. 90 – 102.

49. MAZÁK, J. a kolektív. *Základy občianskeho procesného práva*. IURA Edition, 2009. 897 s. ISBN 978-80-8078-75-7.
50. MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. 304 s. ISBN 978-80-7400-149-9.
51. MIKESELL, J. *Tax administration: The link between the tax law and tax collections*. In THOMPSON, F., GREEN, M. T. (edit) *Handbook of public finance (Public administration and public policy)*. 1st ed. CRC Press, 1998. 684 s. ISBN 0824701348.
52. MIKULE, V. *Význam správního soudnictví pro všeobecnou právní kultivaci veřejné správy*. Správní právo, ISSN 0139-6005. 1997, roč. XXX. č. 3-4. S. 139-140.
53. MOLITORIS, P., VERNARSKÝ, M. *Rozsah súdneho prieskumu správnych aktov v správnom súdnictve (v kontexte aktuálnej judikatúry Ústavného súdu SR)*. In Rada Európy a verejná správa : zborník príspevkov z česko-slovenskej vedeckej konferencie konanej 21. - 22. apríla 2009 v Trnave. - Trnava : Typi Universitatis Tyrnaviensis, 2009. ISBN 9788080822699. s. 105-112.
54. MORSE, G., WILLIAMS, D.D. *Davies: Principles of Tax Law*. 5th Revised edition. London : Thompson Sweet & Maxwell, 2004. 509 s. ISBN 0 421 858 305.
55. MRKÝVKA, P. a kolektív autorů. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*, 1. Vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2004. 381 s. ISBN 80-210-3579-X.
56. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému země Evropské unie*. 2. Vydání. Praha : ASPI, 2008. 132 s. ISBN 9788073573867. In KOPŘIVA, J. *Význam judikátu Evropského soudního dvora pro harmonizaci daní v EÚ*. In Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. s. 1141-1150. ISBN 978-80-210-4990-1. Brno : Masaryk University,

2009.

57. O'BRIEN, M. *Direct Taxation, the ECJ and Implications for Member State Budgets*. In CALDEWELL, T.B. *Taxation – 21st Century Issues and Challenges*. Nova Science Publishers, 2008. 208 p. ISBN 978-1-60556-099-2.
58. OTTOVÁ, E. *Teória práva*, 3. vydanie, Šamorín : Heuréka, 2010. 323 s. ISBN 978-80-89122-59-2.
59. PECNÍKOVÁ, J., PECNÍK, I., MAJCHRÁK, J. *Neodvedenie dane alebo nezaplatenie dane*. In Bulletin slovenskej advokácie, ISSN 1335-1079. 2008, roč. 14, č. 4, s. 21 – 24.
60. PECNÍK, I., ŠIMONOVÁ, J. *K problematike daňových trestných činov*. In Justičná revue, ISSN 1335-6461. 2011, roč. 63, č. 5. s. 755-768.
61. PIPA, M. *Judikatúra a stanoviská Najvyššieho súdu Slovenskej republiky*. In Fenomén judikatury v právu : zborník z konferencie Olomoucké debaty mladých právnikov 2009, Olomouc. - Praha : Leges, 2010. s. 69-75. ISBN 9788087212295.
62. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Colné právo*. Žilina : Knižné centrum, 2008. 148 s. ISBN 978-80-8064-319-5.
63. SCHULTZOVÁ, A. *Daňovníctvo*. Bratislava : IURA EDITION, 2009. 238 s. ISBN 978-80-8078-264-1.
64. SLÁDEČEK, V., TOMOSZKOVÁ, V. a kol. *Správní soudnictví v České republice a ve vybraných státech Evropy*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010. 260 s. ISBN 978-80-7357-518-2.
65. STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.

66. STEPHAN, P.B. *Comparative Taxation Procedure and Tax Enforcement* (April 28, 2009). Available at SSRN (Social Science Research Network):
<http://ssrn.com/abstract=1396402> 22.7.2011.
67. STIFFEL, H., KOČICA, J. *Trestný zákon: Stručný komentár*. Bratislava : IURA EDITION, 2001. 638 s. ISBN 80-88715-99-7.
68. SYLLOVÁ, J., PÍTROVÁ, L., PALDUSOVÁ, H. a kol. *Lisabonská zmluva – Komentár*. C.H. Praha : Beck, 2010. 1299 s. ISBN 978-80-7400-339-4.
69. THURONYI, V. *Comparative tax law*. Hague : Kluwer Law International, 2003. 400 s. ISBN 90-411-9923-3.
70. THURONYI, V. *Tax Law design and drafting. Vol. I*. International Monetary Fund. 1996. 525 s. ISBN 1-55775-587-6.
71. VIKTORYOVÁ, J., BANGO, D., BLATNICKÝ, J., PALAREC, J. *Metodika vyšetrovania trestných činov II. časť: Vybrané druhy ekonomických trestných činov*. Bratislava : Akadémia PZ, 2004. 205 s. ISBN 80-8054-313-5.

Ostatné pramene:

1. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: Communication from the Commission to the Council, The European parliament and The Economic and social committee: *Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*. COM(2001)582.
2. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – COM(2003)726 final of 24.11.2003.
3. COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION: *Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing for associated enterprises in the European Union*. 2006/C 176/01.
4. Dôvodová správa k zákonu č. 300/2005 Z. z., Trestný zákon
5. Dôvodová správa k zákonu č. 563/2009 Z. z., Daňový poriadok
6. EUROPEAN COMMISSION: *EC Law nad Tax treaties – Workshop of experts*. Working document 2005, In:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_en.pdf
7. Internetový portál Daňového riaditeľstva SR www.drshr.sk
8. Judikatúra správnych súdov ČR
<http://www.nssoud.cz/main0Col.aspx?cls=JudikaturaBasicSearch&menu=262>
9. Komentár Generálnej prokuratúry SR k Trestnému zákonu č. 300/2005 Z.z.

10. Rozhodovacia činnosť Ústavného súdu SR
http://www.concourt.sk/search.do?id_submenu=d
11. Rozhodovacia činnosť Ústavného súdu ČR
<http://nalus.usoud.cz/Search/Word.aspx?id=70768>
12. Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information series (2008)
<http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>
13. Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2009
http://www.drsr.sk/drsr/slovak/informacny_servis/vyrocnna_sprava/data/vs_2009.pdf 24.03.2011
14. Zbierka stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky

INTERPRETÁCIA NORIEM DAŇOVÉHO PRÁVA ORGÁNMI VEREJNEJ SPRÁVY A SÚDNEJ MOCI

Miroslav Štrkolec a kolektív

Táto monografia vznikla ako výstup z riešenia grantovej úlohy projektu VVGS č. 10/10-11 „Interprerácia noriem daňového práva orgánmi verejnej správy a súdnej moci“.

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Odborné poradenstvo: Univerzitná knižnica UPJŠ v Košiciach
<http://www.upjs.sk/pracoviska/univerzitna-kniznica>
Rok vydania: 2011
Náklad: 70 kusov
Rozsah strán: 204
Vydanie: prvé
Tlač: EQUILIBRIA, s.r.o.

ISBN 978-80-7097-897-9