

## DAŇOVÉ PRÁVO A PRÍPRAVA DAŇOVEJ REFORMY V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

VLADIMÍR BABČÁK

### I. ÚVODNÉ POZNÁMKY

Jedno decénium trvalo, aby sa po rozpade bývalej ČSFR na významnom stupni spoločenského rebríčka zásadným spôsobom etablovala skupina právnych noriem, ktorá vo svojom súhrne vytvára **daňové právo**. Existencia daňového práva je nezvratný fakt. Tak, ako je sprievodným znakom jestvovania demokratického zriadenia jav kriminality, v ekonomickom prostredí sa chápu dane ako nevyhnutný komponent nášho života. Nie je pritom podstatné to, či konkrétna osoba je podnikateľským subjektom, alebo iba poberá príjmy podliehajúce dani, príp. vlastní nehnuteľnosť. Súvisí to s tým, že každá fyzická osoba alebo právnická osoba je potencionálnym alebo skutočným daňovým subjektom. Eufemisticky vzaté – akýkoľvek subjekt je daňovo-právnymi normami viac či menej „bolestne“ zasiahnutý.

Pred rokom 1989 neprebíhali nejaké zásadnejšie diskusie na tému relatívnej autonómnosti daňového práva, resp. jeho bytostnej príslušnosti k finančnému právu. V tom čase by boli nielen zbytočné, ale aj neopodstatnené. Okrem známych faktov, spojených s ideologizáciou práva ako takého, vyznieval v neprospech diskusií na naznačenú tému jeden ďalší, nie nepodstatný argument. V období pred spoločensko-ekonomickými zmenami, ktoré inicioval rok 1989 dane (snáď s výnimkou dane z obratu) nezohrávali ani zďaleka takú dôležitú úlohu v ekonomike nášho vtedajšieho štátu, ako odvody do štátneho rozpočtu. V prípade odvodov išlo síce o veľmi podobné platby ako dane (z hľadiska podstaty i funkcií), avšak čo sa týkalo uvádzania dôvodov pre ich ukladanie, boli to súčasne diametrálne odlišné peňažné povinnosti. Jednalo sa o platobné povinnosti, ktorých ukladanie teória vtedajšieho finančného práva nezdôvodňovala mocenským postavením štátu, ako je tomu v prípade ukladania daní, ale argumentovalo sa vlastníckou pozíciou štátu. Pri uplatnení tohto kritéria, odvody platili najmä vtedajšie štátne podniky. Vzhľadom na to, že si v reálnej praxi iba ťažko predstaviť, že štát bude sám seba zdaňovať, dôvodilo sa tým, že v skutočnosti neide o peňažné povinnosti do štátneho rozpočtu, ale iba o prerozdeľovanie finančných prostriedkov existujúcich v tej istej vlastníckej sfére (rozumej vo sfére štátneho vlastníctva) prostredníctvom štátneho rozpočtu.

Diskusie o postavení daňového práva v právnom poriadku<sup>1)</sup> sú veľmi potrebné. V tomto smere je už dlhšiu dobu mojou snahou nasmerovať záujem odbornej verejnosti práve na *samostatné miesto daňového práva v právnom poriadku*.



Nájsť odpoveď na otázku, čo spôsobuje vznik samostatného právneho odvetvia vôbec nie je jednoduché. V prvom rade sa jedná o presadenie moci alebo záujmu (napr. ekonomického, spoločenského, vplyvnej vrstvy, vládnucej skupiny a pod.), význam však musia mať aj konkrétne vedecké diskusie na túto tému. Podľa môjho názoru, práve takéto vedecké diskusie musia zohrať vo vzťahu k nastolenej otázke rozhodujúcu úlohu.

Nutnosť zaradenia daňového práva medzi právne odvetvia je spôsobené celkovou spoločenskou, politickou i ekonomickou realitou, bytostne spätou so vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie. Túto realitu charakterizuje okrem iného aj veľká dynamika zmien v normotvornej oblasti, nutnosť hľadať nové nástroje a mechanizmy právneho pôsobenia i v rámci nových právnych celkov. Realita myslenia väčšiny slovenských predstaviteľov vedy finančného práva je však diametrálne odlišná. Finančno-právna komunita sa tvári, že sa ich spoločensko-ekonomické zmeny, ktoré majú zásadný vplyv aj na oblasť daňového práva nedotýkajú a spokojne si „hovie“ v predstavách o vnútornom ohraničení finančného práva, ktoré sa sformovali pred niekoľkými desiatkami rokov.

Doba uznávania iba „tradičných“ právnych odvetví je nenávratne preč. V ich „lone“ alebo jednoducho popri „tradičných“ právnych odvetviach vyrastajú nové. Rodiace sa právne odvetvia však musia mať schopnosť nielen prežiť počiatočné problémy spojené s ich vznikom, ale aj silu rozvíjať sa. Pre samostatnosť právneho odvetvia musí hovoriť okrem iného aj spôsobilosť na samostatný život, na samostatnú existenciu, pôsobenie, aplikáciu, na akceptáciu verejnosťou. Kladiem si otázku, nemá snáď daňové právo všetky tieto atribúty?

Práve otázka akceptácie daňovo-právnych noriem spoločnosťou zohráva v oblasti práva dôležitú úlohu. Aj keď je právne vedomie spoločnosti vo všeobecnosti na veľmi nízkej úrovni, predsa aj laická verejnosť je si vedomá toho, že daňové povinnosti upravujú normy daňového práva. Pritom verejnosť, ktorej vonkajším vôľovým prejavom je verejná mienka<sup>2)</sup> nezaujíma skutočnosť, či daňové právo je alebo nie je odbornou právnickou verejnosťou považované za samostatné právne odvetvie, alebo či sa začleňuje pod systém finančného práva. Verejnosť teda „netrápi“ to, či istá časť práva je považovaná za právne odvetvie alebo nie, podstatná je skutočnosť, že túto časť práva všeobecne prijíma, tzn. akceptuje platné právo, príp. z rôznych dôvodov (napríklad sociálnych) aj neuznáva. Daňovo-právne normy teda „fungujú“ nezávisle na tom, či si to niekto praje alebo nie a už vonkoncom neberú do úvahy nejaké teoretické „dišputy“ o ich právnej povahe a zatriedení. Verejnosť všeobecne na strane jednej prijíma existenciu daňovo-právnych noriem, teda ich určitým spôsobom akceptuje, avšak na strane druhej berie ich fungovanie v spoločnosti ako „nutné zlo“. Pokiaľ však verejnosť istú časť práva neakceptuje, nerobí to z toho dôvodu, že táto časť nemá mať zodpovedajúce miesto v právnom poriadku. Úvahy tohto druhu sú verejnosti dosť vzdialené, skôr sú to reflexie pragmatického charakteru dotýkajúce sa priamo ekonomickej podstaty a z toho odvíjajúcej sa slobody príslušných subjektov konať. Príkladom v tomto smere môžu byť práve právne normy upravujúce daňové povinnosti. Pre verejnosť sú oveľa dôležitejšie pragmatické otázky týkajúce sa uplatňovania daňovo-právnych noriem, ako je napríklad výška daňového zataženia, nárok na oslobodenie od dane a ak



mám byť úprimný aj to, ako sa legálne vyhnúť plateniu daní. Toto konštatovanie platí bez ohľadu na to, či za súčasť laickej verejnosti budem považovať iba určitú časť obyvateľstva alebo aj formalizovanú časť verejnosti, napríklad v podobe obchodných spoločností a iných podnikateľských subjektov.

## II. K OTÁZKE MIESTA DAŇOVÉHO PRÁVA V PRÁVNOM PORIADKU

Daňové právo bolo dlhé desaťročia považované síce za dôležitý, avšak nie rozhodujúci subsystém finančného práva. Toto ocenenie sa priznávalo predovšetkým normám rozpočtového práva. Uvedené postavenie vyplývalo z toho, že rozpočtovo-právne normy zabezpečovali plnenie fiskálnej funkcie štátneho rozpočtu, príp. aj miestnych rozpočtov, pričom daňovo-právne normy iba vytvárali nevyhnutné právne predpoklady pre materializáciu rozpočtovo-právnych noriem. Po novembri 1989, najmä však v súvislosti s realizáciou daňovej reformy od roku 1993 daňové právo postupne vytlačilo rozpočtové právo z dominantného postavenia medzi normami finančného práva. Toto rozhodujúce miesto v systéme finančného práva však v priebehu historicky krátkeho obdobia prekročilo dlhé roky budované hranice finančného práva. V súčasnosti **daňové právo realizuje tendenciu vyčleniť sa zo systémovej línie finančného práva**. Som toho názoru, že je to prirodzený, nezvratný a zákonný proces.

Význam daňového práva začal narastať v úzkej spojitosti s presadzovaním princípov trhového mechanizmu v našej ekonomike. Práve táto časť slovenského práva zaznamenala v predchádzajúcom decéniu najväčšie zmeny v porovnaní so stavom, ktorý v právnej oblasti platil dovtedy. Tieto zmeny možno začleniť do nasledovných oblastí:

- **zmeny v normotvornej oblasti.** V rámci daňového práva došlo k takým zásadným zmenám v právnej úprave, že neostal v platnosti žiadny právny predpis pochádzajúci z obdobia pred rokom 1989. Toto konštatovanie sa týka tak hmotnej zložky daňového práva, ako aj jeho procesnej časti. Postavenie právnych základov pre realizáciu daňovej reformy si vyžiadalo prijatie štrnástich daňových zákonov (v tom sú započítané už i zákon o správe daní a poplatkov a zákon o územných finančných orgánoch, resp. zákon o daňových orgánoch) a viacerých ďalších, nadväzujúcich zákonných predpisov (napr. Colného zákona) a súvisiacich predpisov (napr. zákona o daňových poradcoch a Slovenskej komore daňových poradcov a pod.). Dokonca ani také odvetvie slovenského práva, ako napríklad trestné právo, u ktorého pred zavedením daňovej reformy bolo veľmi ťažké nájsť spoločný predmet právnej regulácie s daňovo-právnymi normami,<sup>3)</sup> neostalo ušetrené vplyvu daňovej reformy. Viaceré zmeny v Trestnom zákone (napríklad zakotvenie skutkových podstat nových trestných činov v oblasti daní, ako je skrátenie dane a poistného, neodvedenie dane a poistného, nezaplatenie dane), sú priamym dôsledkom zmien v oblasti právnej regulácie daňových vzťahov. Daňové právo sa stalo najdynamickejšie sa rozvíjajúcou časťou nášho právneho poriadku. Dynamika tohto rozvoja však spôsobuje aj vážne problémy z pohľadu poznania a pochopenia daňovo-právnych noriem, v oblas-



ti ich aplikácie a realizácie v daňovej praxi apod. Spoločným menovateľom týchto problémov je nestabilita tejto časti slovenského práva. V tejto súvislosti sa však z mojej strany žiada jedno doplnenie, resp. upresnenie: pod stabilitou daňového práva (a vôbec práva ako takého) nechápem taký stav právnej úpravy, pri ktorom nebude dochádzať k zmenám v právnych predpisoch. Som presvedčený o tom, že táto skutočnosť by sama o sebe postrádala výpovednú schopnosť o stabilite daňového práva, ba dokonca aj o kvalite daňovo-právnych noriem. Na strane druhej som však toho názoru, že stabilná daňovo-právna regulácia výrazným spôsobom ovplyvňuje kvalitu realizácie daňovo-právnych vzťahov. Daňový normotvorný proces nie je a ani nemôže byť statickým procesom. Je to proces vo svojej podstate dynamický. Spoločensko-ekonomický vývoj má svoju prirodzenú vnútornú a v zásade aj objektívne pôsobiacu dynamiku, ktorej sa musí prispôbiť aj normotvorný proces v oblasti daní a poplatkov. Dokonca platí, že tento proces musí spoločensko-ekonomický vývoj do značnej miery aj predvídať. Dynamiku rozvoja daňového práva preto chápem ako nevyhnutnú podmienku jeho stability. To však neznamená, že si neuvedomujem, že dynamika daňovo-právnej normotvorby nemôže ísť na úkor stability daňového práva. V opačnom prípade by sa samotná dynamika tohto procesu dostala do protikladu s požiadavkou stability daňovo-právnych noriem, čo sa negatívne premieta do všetkých úrovní a sfér spoločenského života, nie iba do ekonomiky. V súvislosti so zmenami právnych predpisov J. Boguszak a J. Čapek konštatujú,<sup>4)</sup> že časté novelizácie právnych predpisov devalvujú hodnotu právnej istoty. Ak by sme z tejto, podľa môjho názoru, veľmi výstižnej charakteristiky dôsledkov nadmerných zmien v právnej úprave vychádzali vo vzťahu k daňovému právu, tak by som musel s istou dávkou sarkazmu konštatovať, že v oblasti daňovo-právnych vzťahov, u ktorých je právna istota subjektov imanentnou súčasťou ukladania daní, neexistuje v súčasnosti žiadna právna istota;

- **zmeny v sústave daní.** V súčasnej dobe nie je súčasťou našej daňovej sústavy ani jedna daň, ktorá platila na Slovensku pred rokom 1989;
- **zmeny v oblasti daňovo-právnych inštitútov.** V porovnaní s obdobím pred rokom 1989 sa nielenže radikálne zmenila sústava daňovo-právnych predpisov a na jej základe aj sústava daní, ale došlo k zavedeniu celého radu nových daňových nástrojov a daňovo-právnych inštitútov, ktoré predchádzajúca právna úprava nepoznala (k nim môžeme zaradiť napríklad vymedzenie osôb majúcich osobitný vzťah k platiťovi dane, možnosť správcu dane uzavrieť dohodu o určení výšky dane s daňovým subjektom, ešte donedávna aj inštitút majetkového priznania, ďalej nové druhy riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní, inštitút daňového exekučného konania a jeho procesné nástroje apod.);
- **zmeny v chápaní miesta v právnom poriadku.** Daňové právo sa prirodzenou cestou vyčlenilo z odvetvia finančného práva a prebieha proces jeho formovania sa ako nového právneho odvetvia;
- **zmeny v adaptácii spoločnosti.** Po roku 1989 sa zásadným spôsobom zmenil prístup spoločnosti k daňovému právu. Nech to znie akokoľvek paradoxne, ale daňovo-právne normy začala spoločnosť brať oveľa vážnejšie, než pred uvedeným rokom, či už to chápeme v pozitívnom slova zmysle alebo aj v negatívnom význa-



me. O tom, že možno zaznamenať zmenu v prístupe spoločnosti k daňovému právu svedčí celý rad príkladov. Jedným z najpresvedčivejších z nich je zriadenie inštitúcie daňových poradcov na základe zákona č. 78/1992 Zb.<sup>5)</sup>, a s tým súvisiace predĺženie termínu na podanie daňového priznania pri daniach z príjmov priamo zo zákona, ak daňové priznanie k dani z príjmov vypracúva pre daňovníka daňový poradca<sup>6)</sup>.

Význam daňového práva je bezprostredne spojený *so zvyšovaním zodpovednosti fyzických osôb a právnických osôb voči štátu a obciam* v oblasti daňovo-právnych vzťahov. Uvedenú zodpovednosť chápem ako zodpovednosť týchto osôb za svoju existenciu, rozvoj a uspokojovanie záujmov a potrieb. Daňové právo svojim funkčným mechanizmom, najmä **regulatívne a sankčne** zasahuje predovšetkým do majetkovej slobody fyzických osôb a právnických osôb. Takýto prejav zo strany štátu, ktorý má podobu daňovej povinnosti, je vždy v prvom rade zásahom do majetkovej slobody príslušného subjektu. Bolo by však mylné sa domnievať, že daňová povinnosť chápaná ako určitý zásah voči osobe (fyzickej alebo právnickej) sa obmedzuje iba na jej majetkovú podstatu. Sprievodným znakom tohto zásahu sú dôsledky v osobnej slobode uvedených subjektov. Z hľadiska naplnenia fiskálnych záujmov štátu a obcí ide o nevyhnutné a zákonné zasahovanie do osobnej slobody, ktoré sa prejavuje v obmedzenej možnosti slobodného rozhodovania o tom, akým spôsobom bude príslušný subjekt vynakladať peňažné prostriedky, najmä vo väzbe na to, aký objem týchto prostriedkov mu ostane po splnení daňových povinností k dispozícii.

**Daňové právo treba skúmať, posudzovať a hodnotiť ako nové, rodiace sa právne odvetvie na báze osobitnej skupiny doterajších finančno-právnych noriem, ktoré:**

- má svoj predmet právnej regulácie
- sa vyznačuje osobitnou skupinou právnych vzťahov
- tvorí osobitný súbor právnych noriem
- vytvára súbor právnych noriem osobitnej povahy.

Daňové právo tvoria právne normy, ktoré upravujú tak **hmotnú**, ako aj **procesnú stránku daňového systému**. V tejto súvislosti vidím v súčasnosti jednoznačnú potrebu chápať daňové právo ako **jednotný celok** s tým, že v jeho rámci treba rozlišovať hmotno-právnu zložku i procesno-právnu zložku.

Daňové právo je odvetvím práva, ktoré takmer absolútne upravuje tie vzťahy, ktoré sú poznamenané dominantným a nadradeným záujmom štátu, resp. obce. V tomto smere daňové právo treba považovať za súčasť verejného práva, pričom verejné právo vyjadruje nadradenosť verejnej moci v zákonom vymedzených prípadoch voči ostatným subjektom práva. Vzťahy upravované daňovým právom sú teda poznamenané nerovnoprávnym postavením ich subjektov; Ide o vzťahy nadriadenosti a podriadenosti. Nerovnosť postavenia týchto subjektov v daňovo-právnych vzťahoch je zreteľná najmä v daňovom konaní, kde právna úprava zabezpečuje rovnosť postavenia iba vo vzťahu k účastníkom daňového konania, ale nie aj vo vzťahu k správcom dane. Správ-



ca dane má v historickom kontexte akúsi „vrchnostenskú“ pozíciu. Vyplýva to z už spomínaného zaradenia daňového práva medzi verejné právo.

Daňové právo regulatívne pôsobí na daňové vzťahy v prvom rade s cieľom zabezpečiť fiskálne záujmy štátu, resp. obce. Aj vo vzťahoch medzi týmito subjektami však na prvom mieste prevláda uspokojenie fiskálnych záujmov štátneho rozpočtu a až na mieste druhom sú to záujmy územnej samosprávy. Presvedčivým dôkazom tohto tvrdenia vo finančnej oblasti je rozpočtové určenie výnosu daní.

### III. DAŇOVÉ PRÁVO A DAŇOVÁ REFORMA

Význam daňového práva v spoločnosti vzrastá. Dokladom tohto tvrdenia je aj v súčasnosti spracovaná „Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004–2006“, ktorú vypracovalo Ministerstvo financií SR a predložilo do medzirezortného pripomienkového konania. Aj keď som hlboko presvedčený o tom, že v prípade tohto materiálu neide v pravom slova zmysle o reformu tak, ako sa to udialo v oblasti daňovo-právnych vzťahov v rokoch 1992 a 1993 uznávam, že zmeny, ktoré sa v nej navrhujú, sú zásadného charakteru a sú najradikálnejšie od roku 1992.

Daňová reforma sa má realizovať v kontexte ďalších spoločenských zmien, napríklad reformy sociálneho systému, dôchodkového zabezpečenia, reformy zdravotníctva. Preto je nevyhnutná koordinácia týchto reforiem a ich zosúladenie tak, aby sa dosiahol optimálny výsledný efekt.

Navrhovaná daňová reforma vychádza z uplatnenia týchto princípov: *spravodlivosť, proporcionalita, neutrálnosť, vylúčenie dvojitého zdanenia, jednoduchosť, jednoznačnosť a účinnosť*. Tieto princípy treba považovať za všeobecné princípy, ktoré majú byť vlastné daňovej sústave a systému zdaňovania v ekonomicky vyspelých štátoch.

Princíp *daňovej spravodlivosti* je dominantným princípom každej daňovej reformy. Tento princíp nemá za úlohu riešiť otázku, či samotné vyberanie daní je spravodlivé alebo nie je, ale jeho podstatu treba chápať tak, že sa v danom štáte zabezpečí najspravodlivejší spôsob ukladania a vyberania daní. Dane musia byť spravodlivo ukladané a vyberané tak v horizontálnej rovine, ako aj vo vertikálnom rámci. Z tohto pohľadu môžeme rozlišovať medzi horizontálnou daňovou spravodlivosťou a vertikálnou daňovou spravodlivosťou.

*Horizontálna daňová spravodlivosť* znamená, že rovnaké predmety zdanenia majú byť zdanené rovnako (napríklad príjmy, majetok alebo spotreba rôznych osôb majú byť zdanené v zásade rovnako bez ohľadu na povahu týchto osôb, ich právne postavenie apod.).

*Vertikálna daňová spravodlivosť* vyjadruje, že subjekt, ktorý má vyššie príjmy, väčší majetok alebo spotrebu má zaplatiť vyššiu daň, avšak nie v tom zmysle, že miera zdanenia bude progresívne stúpať so zväčšujúcim sa daňovým základom; miera zdanenia musí ostať na rovnakom stupni. Vo vzťahu k chápaniu vertikálnej daňovej spravodlivosti musí byť teda zachovaný princíp *proporcionality*.

Povinnosť platiť daň vždy determinuje ekonomické správanie daňových subjektov, už len preto, lebo týmto subjektom odčerpáva časť ich príjmu, resp. časť hodnoty ich



majetku. Neutrálna daň v absolútnom ponímaní preto neexistuje. Samotné zdanenie určitou daňou však musí byť *neutrálne*. Princíp *neutrálnosti (neutrality)* treba chápať v tom zmysle, že nemá skreslovať hospodárske procesy a má v čo najmenšej miere ovplyvňovať ekonomické rozhodnutia jednotlivých subjektov. V opačnom prípade daňové subjekty začnú svoje správanie prispôsobovať umelo a zle vytvoreným daňovo-právnym normám, napr. preskupovať svoje príjmy, čo vedie k znižovaniu celospoločenskej efektívnosti alokácie zdrojov.

Princíp *vylúčenia duplicity zdanenia (dvojitého zdanenia)* je ďalším významným princípom pripravovaných zmien v oblasti daní. K zdaneniu príjmov, resp. ziskov má dôjsť len raz, a to pri prechode od tvorby dôchodkov k ich spotrebe, resp. reinvestícii. Obdobne by napríklad pri majetkových daniach nemalo dochádzať k viacnásobnému zdaňovaniu majetku, čo je príznačné pre súčasnú tzv. trojdaň, tj. daň z dedičstva, daň z darovania a daň z prevodu a prechodu nehnuteľností.

Princípy zdaňovania musia byť *jednoduché a jednoznačné*. Daňovú sústavu má regulovať iba nevyhnutné minimum právnych noriem, tieto majú byť ľahko pochopiteľné a pripúšťať len jeden výklad. Čím sú právne predpisy zložitejšie, tým sú vyššie náklady a nároky na výpočet, výber a správu daní. V pomere k vybranému objemu dane musia byť náklady na výber dane minimálne. Daňové predpisy majú byť jednoduché a zrozumiteľné aj preto, že daňové zákony nie sú určené len pre správcov dane a odborníkov v oblasti daní, ale aj pre obrovské kvantum daňových subjektov.

Medzi princípy daňovej reformy treba zaradiť aj *účinnosť* zdaňovania. Daň musí byť účinná. To znamená, že nemá poskytovať legálne možnosti vyhnutia sa plateniu dane a nemôže uľahčovať nelegálny daňový únik, alebo dokonca daňové subjekty k tomu nabádať, príp. motivovať. Na roveň uvedeného možno zaradiť aj to, aby sa neprimeranými zásahmi a nezmyselnými opatreniami v oblasti zdaňovania daňové subjekty k daňovému úniku nepriamo nútili. Na takéto správanie sa daňových subjektov „motivujú“ v prvom rade výnimky, ktoré príslušné daňové zákony stanovujú. Účinnosť zdanenia tiež znamená, že výnos z dane musí byť primerane vysoký, aby daň plnila svoju fiskálnu funkciu, tj. celkové náklady na aplikáciu dane na strane daňových subjektov (napr. administratívne náklady) i správcov dane (náklady na správu dane) musia byť primerané vo vzťahu k výnosom z dane.

Okrem uvedených všeobecných princípov zdaňovania je pri formovaní daňovej sústavy potrebné zohľadniť nasledovné tézy:

- priame zdaňovanie ziskov má slúžiť na plnenie fiskálnych cieľov a v zásade sa nemá používať na plnenie iných cieľov, ako je napríklad sociálna politika, štrukturálna či regionálna politika, príp. hospodárska politika. Zavádzanie špecifických daňových režimov, a to z akýchkoľvek dôvodov, vedie ku zvyšovaniu zložitosti daňovej sústavy, k nárastu celospoločenských nákladov na zavedenie daní a k zvyšovaniu rizika obchádzania daní;
- princípy zdaňovania sa musia realizovať bez ohľadu na záujmy, zámery a ciele politických strán a hnutí i rôznych parciálnych záujmových skupín;
- zmeny v rámci daňovej reformy je nutné realizovať podľa možností naraz, príp. v čo najkratšom čase.



Niektoré z vyššie uvedených princípov však nie je možné v plnej miere dodržať súčasne. Napríklad princíp jednoduchosti môže byť niekedy v protiklade s jednoznačnosťou – presné a jednoznačné zákonné definície pojmov môžu vyžadovať zložitejšie slovné a právne vyjadrenia.

Základným cieľom daňovej reformy má byť sprehľadnenie a zjednodušenie platného daňového práva. Tomuto primárnemu poslaniu pripravovanej daňovej reformy sa podriaďujú aj čiastkové zmeny. Nevdojak sa natíska otázka, prečo desať rokov po začatí realizácie daňovej reformy v podmienkach Slovenskej republiky sa vláda SR rozhodla pre takýto zásadný krok v oblasti daní. Táto jednoduchá otázka evokuje dosť komplikovanú odpoveď, ktorú sa pokúsím vyjadriť v podobe niekoľkých myšlienok.

Daňová sústava na Slovensku (v súčasnosti ju poznáme v trochu pozmenenej podobe) bola zakotvená zákonom č. 212/1992 Zb. o sústave daní<sup>7)</sup>. Tento zákon som považoval za akýsi „základný zákon“ daňového práva, ktorý poskytoval právne záruky, že štát nemôže ukladať a vyberať iné dane, než tie, ktoré sú v ňom uvedené. Zákon č. 212/1992 Zb. však bol k 1. septembru 1999 zrušený, čím si vláda a parlament otvorili cestu k zavádzaniu aj iných daní. Na zákon o sústave daní nadväzovali zákony o jednotlivých daniach, ktoré uviedli do praktického života daňovú sústavu. Súčasťou tohto „balíka“ zákonov bol i procesný daňovo-právny predpis – zákon o správe daní a poplatkov (v skrátenom názve) a zákon, ktorým sa kreovala sústava orgánov poverených výkonom správy daní a poplatkov (v súčasnosti je to zákon o daňových orgánoch)<sup>8)</sup>. Jednotlivé hmotno-právne úpravy i zákon o správe daní a poplatkov boli v priebehu nasledujúcich rokov veľakrát novelizované, najmä v snahe opraviť, resp. zmierniť ich nedostatky. Niektoré zmeny daňových zákonov boli podmienené aj politickými a ďalšími vplyvmi, na základe ktorých do daňových zákonov preniklo veľa nesystémových prvkov. Takýmito opatreniami sa zvyhodňovali či znevýhodňovali určité skupiny daňovníkov. Priamym dôsledkom tohto procesu bolo výrazné skomplikovanie daňového práva. Množstvo výnimiek a podmienok spôsobuje nejednoznačnosť daňových zákonov a následne vyvoláva potrebu vydávania rôznych usmernení a výkladov, čo však už naráža v oblasti teórie práva na problémy týkajúce sa záväznosti takýchto výkladov. Ďalším negatívnym javom je, že daňové zákony sú voči daňovníkom často príliš podozrievavé a vopred ich paušálne „postihujú“. Väčšina daňovníkov toto vníma ako nespravodlivosť. Daňová spravodlivosť bola pritom braná v čase, keď sa tvorili východiská terajšej daňovej sústavy ako jeden zo základných princípov, na ktorých treba vybudovať sústavu daní. Nespravodlivý charakter niektorých ustanovení obsiahnutých v daňových zákonoch súčasne vedie k tomu, že v spoločnosti rastie všeobecná tolerancia k obchádzaniu a porušovaniu takýchto „nespravodlivých“ zákonov.

Chápaniu daňovej spravodlivosti sa prieči aj uplatňovanie rôznych sadzieb daní, či už podľa výšky základu dane (napríklad pri dani z príjmov fyzických osôb podľa výšky príjmu) alebo podľa druhu zdaňovaného príjmu (napr. daň z kapitálových výnosov je nižšia ako bežná daň z príjmu), prípadne rôzne daňové zaobchádzanie s rôznymi typmi daňových subjektov (napr. zvyhodňovanie len niektorých investorov, niektorých odvetví apod.). Týmito opatreniami sú daňovníci motivovaní k presunu svojich príjmov do iných druhových skupín, časovému rozloženiu či dokonca presu-



nu na iné, výhodnejšie zdaňované daňové subjekty, aby tak „optimalizovali“ svoju daňovú povinnosť.

Navrhované usporiadanie daňovej sústavy a jej právne zakotvenie si kladie za cieľ tieto nedostatky odstrániť. V tomto smere ide dokonca aj za horizont súčasného chápania zdaňovania, pretože zamýšľa zdaniť všetky druhy a výšky ziskov rovnako a takto docieľiť maximálnu možnú mieru daňovej spravodlivosti. Priame zdanenie bude neutrálne a jednoduché a má plniť výlučne fiskálnu úlohu. Základnou podmienkou daňovej reformy je jej fiskálna neutralita, čo súvisí so zámerom vlády splniť deklarovaný cieľ vo vzťahu k Európskej únii – dosiahnuť, aby v roku 2006 celkový deficit verejných financií nepresiahol úroveň 3 % hrubého domáceho produktu.

Daňová sústava na Slovensku v súčasnosti pozostáva zo skupiny

- **nepriamych daní**, ku ktorým patrí okrem dane z pridanej hodnoty aj päť osobitných spotrebných daní (z vína, z piva, z tabaku a tabakových výrobkov, z liehu a z minerálnych olejov)
- **priamych daní**, ktoré sú zväčša súčasne **majetkovými daňami** (dane z príjmov, daň z nehnuteľností, cestná daň a daň z dedičstva, daň z darovania a daň z prevodu a prechodu nehnuteľností).

Túto sústavu dopĺňajú **miestne poplatky**, na ktoré sa procesno-právne vzťahuje zákon o správe daní a poplatkov.

Po organizačno-právnej stránke by sa sústava daní mala zjednodušiť v tom smere, že dôjde k zrušeniu tzv. trojdane. Praktické skúsenosti s výberom tejto dane ukazujú na to, že jej výnos je zanedbateľný v porovnaní s celkovými výnosmi z titulu daní a súčasne náklady na správu tejto tzv. trojdane prekračujú výnosy z jej výberu, to znamená že daň má nízku účinnosť. Dokumentujú to aj niektoré údaje. Daň z darovania predstavuje 0,9 % a daň z dedičstva 0,6 % z celkových daňových výnosov. Daň z darovania a daň z dedičstva je navyše nespravodlivá, pretože zdaňuje majetok, ktorý už raz zdanený bol. Skutočnosť, že pred darovaním alebo dedením mal predmetný majetok iného vlastníka nie je právne relevantná. Nič sa nevytvorilo, ani nepotrebovalo a uplatnenie majetkových daní nie je ovplyvnené. Súčasne žiadny dar nebude daňovým výdavkom, ani nebude inak znižovať základ dane z príjmov u darcu. Okrem nehnuteľností a výnimočne veľkých majetkov sú daň z dedičstva a daň z darovania aj nekontrolovateľné. Navyše daň z prevodu a prechodu nehnuteľností nezdaňuje zisk, spotrebu ani majetok. Táto daň predstavuje viacnásobné zdanenie nehnuteľného majetku nadobudnutého zo zdanených príjmov (a ktorý sa každoročne zdaňuje daňou z nehnuteľností) pri jeho prevode alebo prechode na iného vlastníka. Z tohto dôvodu je jej ďalšia existencia neopodstatnená.

Daňová reforma je založená na tom, že najvhodnejšie je zdaňovať **zisk, majetok a spotrebu**.

Pokiaľ ide o zdaňovanie **zisku**, resp. **príjmov**, tento systém zabezpečujú priame dane, tj. dane z príjmov. V oblasti priamych daní sa navrhuje zavedenie tzv. **rovnej dane**<sup>9)</sup>, tj. zdaňovania všetkých druhov príjmov (ziskov) právnických osôb i fyzických osôb jedinou lineárnou sadzboou vo výške 19 % a odstránenie čo najširšieho okruhu výnimiek a oslobodení, a to od 1. 1. 2004. Nový spôsob zdaňovania prinesie podstatné zjednodušenie systému zdaňovania príjmov (ziskov) právnických osôb i fyzických osôb.



Zdanenie príjmov fyzických a právnických osôb je v súčasnosti predmetom právnej úpravy zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Uvedený zákon bol doteraz novelizovaný 12krát. Jeho predchodcom bol zákon č.286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov.

Štruktúra a princípy týchto dvoch zákonov boli prakticky totožné. Počas 10 rokov sa teda de facto uplatňoval rovnaký systém zdaňovania príjmov, hoci s mnohými čiastkovými zmenami. Počas tohto obdobia rástla zložitnosť zákona – napríklad jeho slovný objem na štvornásobok. Tento nárast bol spôsobený nielen upresňovaním textu, ale najmä veľkým počtom výnimiek, ktoré súčasný zákon o daniach z príjmov komplikujú a samotnú daň deformujú. Za obdobie uplatňovania zákona vzrástol počet výnimiek a podobných ustanovení (príjmy, ktoré nie sú súčasťou dane, oslobodenie od dane, osobitné sadzby dane) na 212.

V daňovej praxi výnimky pre jeden daňový subjekt vyvolávajú zvyšovanie dane pre ostatné subjekty. Výnimky porušujú všetky daňové princípy. Sú nespravodlivé voči ostatným, nie sú neutrálne, komplikujú zákony a znižujú ich účinnosť. Výnimky, úľavy a oslobodenia preto treba v novom zákone o daniach z príjmov (ziskov) v maximálnej možnej miere zrušiť, resp. obmedziť. Malo by sa to podľa môjho názoru týkať podstatného obmedzenia oslobodení od dane<sup>10)</sup>, úľav na dani, určovania samostatných základov dane, osobitných sadzieb dane, možnosti uplatniť výdavky paušálnym spôsobom i paušálnej dane (v prípade paušálnej dane ide o nesystémový prvok). Hlavným účelom tohto spôsobu zdaňovania nemá byť nižšie daňové zaťaženie vybraných profesií, ale najmä zníženie administratívnej náročnosti podnikania pre drobných podnikateľov, ktorí nemajú dostatočné administratívne kapacity na vedenie riadnej účtovnej a daňovej evidencie. Túto funkciu však v dostatočnej miere spĺňa aj uplatňovanie paušálnych výdavkov percentom z príjmu.

Nový zákon o daniach z príjmov (ziskov) si kladie za cieľ jednoduchými a jednoznačnými pravidlami jednou nízkou lineárnou sadzbou rovnakou pre všetky daňové subjekty zdaniť vytvorený zisk. Tento cieľ má dosiahnuť uplatnením nasledovných zásad:

- všetky druhy ziskov sa zdania rovnako a iba jedenkrát pri prechode od ich tvorby k ich použitiu. Zisky, ktoré už raz zdanené boli, nesmú byť predmetom dane;
- všetky subjekty sa zdania rovnako;
- uplatní sa iba jedna percentuálna sadzba (tj. odstráni sa progresivita zdanenia).

Pre účely zdanenia teda nebude podstatné, kto predmetný zisk vytvoril a o aký druh zisku ide.

Predmetom dane nebudú príjmy, ktoré už raz predmetom zdanenia boli a posudzovaním týchto príjmov ako predmetu dane by bola porušená zásada jediného priameho zdanenia, napr. vyplatené podiely na zisku po zdanení, dividendy a podobné plnenia. Zdaňovanie dividend, tj. rozdelenia zisku zdaneného daňou z príjmov právnických osôb, narúša zásadu jednorazového zdanenia, preto by dividendy nemali byť zdanené.

Nový zákon o daniach z príjmov (ziskov) by v oblasti používania účtovníctva mal raziť tendenciu obmedzenia aplikácie jednoduchého účtovníctva v tom smere, aby každý platiteľ dane z pridanej hodnoty bol povinný používať podvojnú účtovníctvo.



Významné zmeny by nový zákon o daniach z príjmov (získov) mal priniesť do oblastí súm nezdaniteľného minima. Podľa údajov Daňového riaditeľstva SR priemerná výška uplatnených nezdaniteľných častí základu dane v roku 2001 bola 46 697 Sk. Po odrátaní nezdaniteľného minima na daňovníka vo výške 38 760 Sk zostáva 7937 Sk, ktoré sa delia na manželku a deti. Podľa údajov Štatistického úradu SR bola v 12,81% ekonomicky aktívnych domácností žena v domácnosti.

V novom zákone o daniach z príjmov (získov) sa v závislosti od výšky zdanenia určí nezdaniteľné minimum tak, aby žiaden typ daňovníka pri žiadnej výške príjmu nebol zdanený viac ako dnes. Pri sadzbe dane vo výške 19 % by nezdaniteľná časť základu dane na daňovníka predstavovala sumu 84 100 Sk ročne oproti dnešným 38 760 Sk a na manželku (manžela), ktorá nemá zdaniteľné príjmy, by sa uplatňovala rovnaká nezdaniteľná suma (za predpokladu nezmenenej výšky nezdaniteľnej časti základu dane na dieťa 16 800 Sk). Ak by manželka (manžel) mal (a) zdaniteľné príjmy, avšak tieto by nedosahovali sumu 84 100 Sk, mohol by si daňovník uplatniť za manželku (manžela) sumu zodpovedajúcu rozdielu medzi sumou 84 100 Sk a dosiahnutými príjmami manželky (manžela), ak si nezdaniteľnú sumu neuplatňuje manželka (manžel). Pri priemerných počtoch detí a manželiek (manželov), na ktorých si daňovníci uplatňujú nezdaniteľné časti základu dane by si teda po daňovej reforme daňovníci priemerne ročne uplatňovali nezdaniteľnú sumu spolu vo výške 104 360 Sk.

Zdaňovanie **majetku** je v súčasnosti realizované prostredníctvom dane z nehnuteľnosti a tzv. trojdane.

Zdanenie nehnuteľností (daň z pozemkov, daň zo stavieb a daň z bytov) je predmetom právnej úpravy zákona č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľností v znení neskorších predpisov. Uvedený zákon bol dosiaľ osemkrát novelizovaný. Desaťročné uplatňovanie tohto zákona v praxi ukazuje, že existujú principiálne, vecné a formálne nedostatky, ktoré sa týkajú najmä

- zdaňovania podľa rôznych princípov. Niektoré druhy pozemkov sú zdaňované pevnou sadzbou na m<sup>2</sup> a niektoré percentom z hodnoty určenej podľa BPEJ<sup>11</sup>). Stavby a byty sú zdaňované pevnou sadzbou a rôznymi prirážkami na m<sup>2</sup>, nadzemné podlažia sú zdaňované len prirážkou na m<sup>2</sup>,
- existencie veľmi rôznych sadzieb,
- množstva výnimiek, ktoré nemajú opodstatnenie.

Pri dani z nehnuteľností, by sa mali v budúcnosti *všetky nehnuteľnosti zdaňovať na hodnotovom princípe*. To znamená, že podľa jednotných pravidiel sa určí hodnota nehnuteľnosti a z tejto hodnoty sa percentuálne vypočíta daň. Zavedenie tohto spôsobu zdaňovania nehnuteľností predpokladá prijatie nového zákona o dani z nehnuteľností a bude možné v závislosti od vypracovania administratívne jednoduchého systému určovania trhovej hodnoty nehnuteľností (cenová mapa). Najskorší reálny termín účinnosti je pravdepodobne 1. 1. 2005. Už od 1. 1. 2004 sa však počíta s niektorými čiastkovými úpravami tejto dane smerujúcimi k posilneniu vlastných daňových príjmov obcí a odľahčeniu výdavkovej časti štátneho rozpočtu v časti transferov obciam. Sadzba dane bude v zákone stanovená ako maximálna sadzba (obec ju môže znížiť)



určená percentom (napr. 0,1 %–0,2 %) z hodnoty nehnuteľnosti. Konkrétna maximálna sadzba bude stanovená v súlade s potrebami rozpočtov.

Bude tiež preskúmaná i alternatíva zavedenia zdaňovania len pozemkov (tj. zrušenie dane zo stavieb a dane z bytov) od 1. 1. 2004 alebo od 1. 1. 2005, pri zachovaní rovnakého celkového objemu vybranej dane. Výhodou takéhoto spôsobu zdaňovania by bolo, že pôsobí neutrálne vo vzťahu k investíciám – pozemok by bol zdanený rovnako bez ohľadu na to, aká stavba je na ňom umiestnená. Nový zákon o dani z nehnuteľností by mal byť oveľa jednoduchší.

Čo sa týka zdaňovania **spotreby**, toto bude aj naďalej zabezpečovať systém nepriamych daní. U dane z pridanej hodnoty sa základná zmena dotkne daňovej sadzby. Namiesto doterajších dvoch daňových sadzieb (20 % a 14 %) sa uvažuje so zdanením tovarov a služieb *jednou percentuálnou sadzbou dane vo výške 19 %* u každého platiteľa tejto dane z jeho pridanej hodnoty. Po termíne vstupu do Európskej únie (predpokladaný termín je 1. máj 2004) bude zákon o dani z pridanej hodnoty plne aproximovaný s princípmi platnými v krajinách EÚ.

U spotrebných daní sa predpokladá ich harmonizácia ku dňu vstupu Slovenska do EÚ s tým, že od 1. 1. 2004 sa uvažuje so zavedením systému daňových skladov v súlade so smernicou č. 92/12/EHS a s úpravou daňových sadzieb z piva a vína tak, aby výška sadzby zodpovedala percentuálnemu obsahu alkoholu v týchto nápojoch. Navrhuje sa tiež úprava sadzieb spotrebnej dane z minerálnych olejov.

Konzumný lieh sa v súčasnosti zdaňuje pevnou sadzbou v Sk na liter čistého alkoholu (250 Sk na liter čistého liehu, čo zodpovedá požiadavkám smernice 92/84/EHS, ktorá stanovuje minimálnu sadzbu vo výške 550 EUR na hl čistého liehu). Pri liehu dochádza k vysokým daňovým únikom (rozdiel medzi odhadom dane podľa spotreby a výnosu je cca 1 mld. Sk).

Pri zdaňovaní piva treba vychádzať z toho, že smernica EÚ č. 92/84/EHS umožňuje zdaňovanie piva pevnou sadzbou určenou v Sk na hektoliter a stupeň Plato, alebo pevnou sadzbou určenou v Sk na hektoliter a percentuálny obsah alkoholu. Zo systémového hľadiska je vhodnejšia a spravodlivejšia daň určená sadzbou na hektoliter a percentuálny obsah alkoholu, pretože umožňuje zachovať rovnakú mieru zdanenia piva ako iných alkoholických nápojov. Sadzba uplatňovaná od 1. 1. 2003 vo výške 30 Sk/stupeň Plato/hl je mierne nižšia oproti požiadavkám smernice 92/84/EHS, ktorá stanovuje minimálnu sadzbu alternatívne vo výške 0,784 EUR/ hl/stupeň Plato alebo 1,87 EUR/hl/percento alkoholu. Aby sa zdanenie piva priblížilo k zdaneniu liehu a k zdaneniu šumivého vína, musela by byť sadzba 100 Sk/hl/stupeň Plato, resp. 250 Sk/hl/percento alkoholu. Keďže je to zo systémového hľadiska vhodnejšie, bude uplatnená sadzba 250Sk/hl/percento alkoholu.

Čo sa týka zdaňovania vína, zdaňuje sa tiché víno, šumivé víno a medziprodukty vína pevnou sadzbou v Sk na hektoliter. Podľa smernice č. 92/83/EHS má byť sadzba dane z vína určená podľa množstva vína v hektolitroch bez ohľadu na obsah alkoholu. Zo systémového hľadiska je vhodné určiť daň sadzbou na hektoliter tak, aby približne zodpovedala úrovni zdanenia iných alkoholických nápojov. Smernica č. 92/84/EHS požaduje síce zdanenie tichého vína a šumivého vína, ale zároveň stanovuje minimálnu sadzbu tichého vína na 0 EURO/hl a šumivého vína tiež na 0 EUR/hl.



V súčasnosti je tiché víno zdanené sadzbou 0 Sk/hl a šumivé víno sadzbou 2400 Sk/hl. Rozlišovať zdanenie tichého a šumivého vína len preto, že výrobcov šumivého vína štát dokáže ľahšie zdaňovať, pritom nie je spravodlivé. Navrhuje sa preto zdaňovať všetko víno (vrátane tichého vína) sadzbou 2500 Sk/hl. Táto sadzba približne zodpovedá zdaneniu liehu (obsah alkoholu vo víne sa najčastejšie pohybuje okolo 10 %). Toto riešenie vyhovuje požiadavke spravodlivosti zdanenia. S ohľadom na administratívnu náročnosť a pravdepodobný zanedbateľný daňový výnos bude doriešená problematika výroby vína drobnými pestovateľmi výlučne pre potreby vlastnej domácnosti tak, aby takáto drobná výroba vína nebola zdaňovaná a súčasne aby boli dodržané požiadavky EÚ.

Tabak a tabakové výrobky sa zdaňujú kombinovanou sadzbou tak, aby celková daň z maloobchodnej predajnej ceny dosiahla požadované percento v zmysle smernice 2002/10/EC (zohľadňujúc dohodnuté prechodné obdobie). Táto daň je v rámci EÚ predmetom smerníc č. 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/EHS. Tieto smernice presne stanovujú minimálne zdanenie tabaku a tabakových výrobkov. Z dôvodu procesu harmonizácie si bude platná právna úprava vyžadovať ďalšie novely, hlavne zvýšenie dane na požadovaných 57 % z maloobchodnej predajnej ceny bez DPH najpredávanejšieho typu cigariet<sup>12)</sup>, ako to požaduje smernica 92/79/EHS.

Minerálne oleje sa zdaňujú pevnou sadzbou v Sk podľa druhu na 1000 litrov alebo 1000 kg (ťažké oleje). Slovenská republika už dosiahla minimálne sadzby dane stanovené smernicou č. 92/82/EHS o približovaní sadzieb spotrebných daní z minerálnych olejov (k 1. 1. 2003 sú prekročené o 2,4 % až 14,7 %). Taktiež smernica č. 92/12/EHS o zavedení všeobecného systému uplatňovania spotrebnej dane sa už uplatňuje. Napriek tomu sadzby týchto daní patria k najnižším medzi členskými a kandidátskymi krajinami EÚ. Ku dňu vstupu SR do EÚ je potrebné zapracovať ustanovenia smerníc EÚ upravujúce intrakomunitárny obeh tohto tovaru.

Pre správu spotrebných daní sa požaduje zaviesť všeobecný systém uplatňovania spotrebných daní (okrem dane z minerálnych olejov, kde tento systém už zavedený je) v zmysle smernice č. 92/12/EHS. Tento systém, spolu s ďalšími krokmi, ako napríklad zavedenie kontrolných pásov s vysokým stupňom ochrany proti falšovaniu na lieh a cigarety má spresniť evidenciu pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani a znížiť objem daňových únikov.

Cestná daň je predmetom zákona č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani v znení neskorších predpisov, ktorý bol dosiaľ novelizovaný trikrát.

Zákon zdaňuje osobné motorové vozidlá používané na podnikanie alebo v súvislosti s podnikaním sadzbami 1600 Sk až 5600 Sk ročne podľa zdvihového objemu motora a úžitkové vozidlá a autobusy sadzbami 1800 Sk až 71 800 Sk ročne podľa celkovej hmotnosti.

Cieľom nového zákona o dani z motorových vozidiel (prípadne novely zákona o cestnej dani) je vytvorenie právneho základu pre zdanenie len úžitkových motorových vozidiel. Navrhuje sa preto zrušiť zdaňovanie osobných motorových vozidiel. Táto úprava spôsobí zníženie príjmov ŠR o cca 755 mil. Sk. Bude preto zavedená v závislosti od možnosti štátneho rozpočtu od 1. 1. 2004 alebo neskôr. Zároveň sa však ušetrí náklady na výber dane z osobných motorových vozidiel.



- Daň z motorových vozidiel (resp. cestná daň) bude
- zdaňovať všetky úžitkové motorové vozidlá bez ohľadu na ich použitie,
  - zohľadňovať zataženie životného prostredia podľa množstva emisií formou úľavy na dani,
  - v nevyhnutnej miere zohľadňovať požiadavky smernice č. 92/106/EHS na úľavy pre kombinovanú dopravu. Zo 148 425 úžitkových vozidiel bola iba pre 106 vozidiel podaná žiadosť na vrátenie dane z titulu kombinovanej dopravy. Kombinovaná doprava má v závislosti od cenových relácií význam od vzdialenosti 500 až 800 km. Na takéto vzdialenosti je Slovensko jednoducho malé, takže vnútroštátna kombinovaná doprava sa takmer nerealizuje. Medzištátna kombinovaná doprava je zase pri cenách zahraničných železníc oproti nákladom slovenských dopravcov pridrahá.

Nový zákon už nebude obsahovať výnimky (okrem vozidiel diplomatických misií a konzulárnych úradov, ak je zaručená vzájomnosť). Zrušenie výnimiek môže mať za následok plošné zníženie sadzieb dane pre úžitkové vozidlá, ktoré sú v porovnaní s minimálnymi sadzbami stanovenými smernicou č. 99/62/ES príliš vysoké.

Pokiaľ ide o **miestne poplatky**, tieto sú predmetom právnej úpravy zákona č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch v znení neskorších predpisov. Tento zákon bol dosiaľ novelizovaný 10krát.

Podľa platnej právnej úpravy obce môžu vyberať 12 miestnych poplatkov fakultatívnej povahy (za užívanie verejného priestranstva, za užívanie bytu alebo časti bytu na iné účely ako na bývanie, za ubytovaciu kapacitu, za pobyt v kúpeľnom mieste alebo mieste sústredeného cestovného ruchu, za psa, zo vstupného, z predaja alkoholických nápojov a tabakových výrobkov, za vjazd motorovým vozidlom do historických častí miest, z reklamy, za zábavné hracie prístroje, za predajné automaty a za umiestnenie jadrového zariadenia) a jeden obligatórny poplatok (za zber, prepravu a zneškodňovanie komunálnych odpadov a drobných stavebných odpadov).

Výnos z týchto poplatkov (okrem poplatku za zber, prepravu a zneškodňovanie komunálneho odpadu a drobného stavebného odpadu a poplatku za umiestnenie jadrového zariadenia) dosiahol v roku 2001 sumu 940 mil. Sk.

Podľa údajov ministerstva financií, výnos zo 7 štátnych daní je 400krát vyšší ako z 10 miestnych poplatkov. Aj napriek tomu, že pripravovaná daňová reforma neuväčzuje so zrušením sústavy miestnych poplatkov, ministerstvo financií nastolilo otázku, či by z čisto finančného hľadiska nebolo výhodnejšie miestne poplatky zrušiť. Prinajmenšom sa navrhuje prehodnotiť ich opodstatnenosť. Niektoré z miestnych poplatkov predstavujú nesystémový prvok v sústave poplatkov (konkrétne ide o poplatok za zber, prepravu a zneškodňovanie komunálnych odpadov a drobných stavebných odpadov, ktorý bol zavedený s účinnosťou od 1. 1. 2002), iné (napríklad poplatok za užívanie verejného priestranstva) by obec mohla riešiť trebárs formou nájmu. Osobitný problém predstavuje poplatok z predaja alkoholických nápojov a tabakových výrobkov, ktorý sa bude musieť zrušiť najneskôr súčasne so vstupom Slovenskej republiky do EÚ. Tento poplatok tvoril takmer 50 % celkových výnosov z miestnych poplatkov, ale keďže je v rozpore so smernicami EÚ, ktoré dovoľujú



zaťažovať alkohol a tabak len jedenkrát (pričom sa uplatňuje už spotrebná daň z liehu, z piva a z vína a spotrebná daň z tabaku a tabakových výrobkov), bude musieť byť zrušený. Toto sa týka aj prirážky k predajným automatom, pokiaľ tovarom je alkohol alebo tabak (prirážka vo výške až 500 %). Navyiac niektoré miestne poplatky v súčasnej právnej konštrukcii nie sú spravodlivé. Napríklad poplatok za ubytovaciu kapacitu má charakter majetkovej dane, lebo spoplatňuje samotnú existenciu ubytovacieho zariadenia. Na druhej strane napríklad reštauračná kapacita spoplatnená nie je. Poplatok za umiestnenie jadrového zariadenia nespĺňa požiadavku všeobecnosti. V zákone je síce stanovený poplatok za umiestnenie všetkých jadrových zariadení, no v skutočnosti sa jedná len o dve a v dohľadnej budúcnosti len o jedno jadrové zariadenie. Celkovo je postihnutých menej ako 10 % územia štátu, po odstavení Jaslovských Bohunic to bude menej ako 4 %.

Som toho názoru, že rušiť sústavu miestnych poplatkov by v súčasnej dobe nebolo správne a ani odôvodnené. Zrušenie miestnych poplatkov ako takých by bolo v rozpore s Ústavou SR, s demokratickými princípmi v oblasti miestnej samosprávy, ktoré sa u nás formovali po roku 1990, s medzinárodnými dokumentmi, napríklad Európskou chartou miestnej samosprávy, atď. Iná je otázka, či nie je na čase zredukovať sústavu miestnych poplatkov o viaceré z nich, najmä o tie, ktoré boli v predchádzajúcom texte spomenuté.

Zásadný problém z pohľadu súladu s Ústavou SR vyvoláva aj existencia, resp. reálna neexistencia miestnych daní v podmienkach Slovenskej republiky. Ústava SR síce v čl. 59 ods. 1 hovorí o tom, že dane sú štátne a miestne, avšak **všetky dane, ktoré tvoria našu daňovú sústavu sú dane štátne.**

Terminologické označenie **miestne dane** až donedávna okrem Ústavy SR používal iba zákon o obecnom zriadení<sup>13)</sup>. V súvislosti s reformou verejnej správy tak robí už aj zákon č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkov (zákon o samosprávnych krajoch)<sup>14)</sup>. Zákon o rozpočtových pravidlách<sup>15)</sup> sa pomenovaniu miestne dane doteraz vyhýbal aj napriek tomu, že predstavuje základný právny predpis upravujúci príjmy rozpočtov obcí. Až novela zákona o rozpočtových pravidlách začala uvádzať medzi príjmami rozpočtu obce aj „výnosy z miestnych daní...“<sup>16)</sup>.

Zákon o obecnom zriadení sa vo viacerých svojich ustanoveniach dotýka otázky miestnych daní. Napríklad uvádza, že obec „rozhoduje vo veciach miestnych daní ... a vykonáva ich správu“<sup>17)</sup>, vlastnými príjmami obce sú aj „výnosy z miestnych daní...“<sup>18)</sup>, obecnému zastupiteľstvu je vyhradené „rozhodovať o zavedení a zrušení miestnej dane...“<sup>19)</sup>, príp. že obecnému zastupiteľstvu je vyhradené „určovať náležitosti miestnej dane ...“<sup>20)</sup>. Ktoré dane sú miestne však tento zákon neuvádza a toto nie je zrejme zo žiadneho iného právneho predpisu. Nepriamo na existenciu miestnej dane, vzhľadom na skutočnosť, že jej správcom je obec, poukazuje iba zákon o dani z nehnuteľností<sup>21)</sup>.

Nechcem sa na tomto mieste zaoberať otázkou, či obec, resp. obecné zastupiteľstvo má, resp. aj môže v praxi realizovať oprávnenia týkajúce sa ukladania a vyberania miestnych daní. Vzhľadom na to, že v právnom poriadku Slovenskej republiky nepoznáme žiaden zákon, ktorý by upravoval miestne dane z pohľadu ich druhov, možnosti ich ukladať a vyberať a ktorý by zakotvoval základné náležitosti týchto miestnych daní a prípadne umožňoval tieto náležitosti v súlade so zákonom aj modifikovať (tak



ako je tomu v prípade zákona o miestnych poplatkoch) však takéto oprávnenia obec, resp. obecné zastupiteľstvo reálne nemôže realizovať.

Daň z nehnuteľností sa zvykne považovať za miestnu daň. Kvalifikácia dane z nehnuteľností ako miestnej dane naráža však na viaceré úskalia<sup>22)</sup>, pre ktoré daň z nehnuteľností nepovažujem za miestnu daň. Navyiac aj samotná legislatíva nepriamo popiera jej existenciu ako miestnej dane. Ináč by nemohol zákon o rozpočtových pravidlách medzi rozpočtové príjmy obcí<sup>23)</sup> zaradiovať aj „výnos dane z nehnuteľností“ (písm. b) a v ďalšom texte „výnosy miestnych daní ...“ (písm. c). Zákonodarcia týmito samostatnými ustanoveniami vlastne deklaruje, že daň z nehnuteľností nie je miestnou daňou.

Ani samotný zákon o dani z nehnuteľností neobsahuje žiadnu zmienku o tom, že by obec rozhodovala o zavedení alebo zrušení dane z nehnuteľností. Obec (obecné zastupiteľstvo) rozhoduje v niektorých prípadoch iba o sadzbe dane z nehnuteľností, príp. má možnosť rozhodnúť o jej znížení alebo zvýšení (vždy však v súlade s podmienkami stanovenými zákonom č. 317/1992 Zb.). Z hľadiska teórie daňového práva však **nemožno stotožňovať** povinnosť určiť v niektorých prípadoch daňovú sadzbu, príp. možnosť daňovú sadzbu zvýšiť alebo znížiť s možnosťou obecného zastupiteľstva rozhodnúť o zavedení alebo zrušení miestnej dane. To je zásadný rozdiel!

Terminologické označenie **miestne dane** nie je a ani nemôže byť posudzované iba ako označenie pre istý druh rozpočtových príjmov. Ak tak robí základný zákon štátu, vychádza z toho, že takýto príjmový zdroj aj existuje, resp. predpokladá jeho existenciu a že vo všetkých svojich atribútoch sa bude jednať skutočne o miestnu daň a nie iba o daň, o ktorej rozhoduje štát. Doteraz však vláda a ani parlament v rámci svojho zákonodarného priestoru neurobili nič pre to, aby na Slovensku boli zavedené miestne dane. Z tohto pohľadu **sa javí pripravovaná daňová reforma ako nedostatočná**.

Zmeny v oblasti daní sa dotknú aj základného predpisu daňového práva procesného, ktorým je zákon o správe daní a poplatkov. Uvedený zákon bol dosiaľ 23krát novelizovaný. Základnou zmenou by malo byť nové právne riešenie tzv. daňových sankcií. Toto nové právne riešenie sa môže realizovať v podobe nového, osobitného zákona o daňových sankciách, príp. tieto sankcie budú zakotvené v zákone č. 511/1992 Zb., avšak v zjednodušenej podobe, vrátane procesu ukladania sankcií k všetkým daniam. Jednotlivé zákony o daniach majú obsahovať len hmotno-právne ustanovenia. Jedná sa najmä o tieto sankcie:

- pokuta za omeškanú registráciu a za neregistráciu
- pokuta za omeškanie podania a za nepodanie daňového priznania
- penále z meškania platby
- úrok z rozdielu dane, ak rozdiel zistí daňovník a penále, ak rozdiel zistí správca dane
- ostatné pokuty, úroky a penále.

Jednotlivé sankcie majú byť v zásade pre všetky druhy daní rovnaké. Z dôvodu preventívneho pôsobenia proti daňovým únikom je možné zvážiť zavedenie vyšších sankcií pri daniach, ktoré sú významným príjmom verejných rozpočtov a kde je riziko obchádzania zákona vyššie (napríklad nepriame dane).



#### IV. NAMIESTO ZÁVERU

Daňová reforma po desiatich rokoch daňovej reformy na Slovensku. Aj tak by sa dala vyjadriť téma tohto príspevku. Je celkom pochopiteľné, že štát, akým je Slovenská republika, na ceste za demokratickým a vyspelým ekonomickým prostredím musí prekonať aj také prekážky, ako je nutnosť realizovať reformné kroky. Týka sa to aj reformy daní. Už menej pochopiteľné je však to, že viaceré čiastkové opatrenia právnej povahy, ktoré vo svojom súhrne vytvárajú bázickú časť terajšieho reformného úsilia vlády v oblasti daní, sa neurobili skôr, aj napriek tomu, že odborná verejnosť na ich nevyhnutnosť poukazovala. Vyjadrujem nádej, že v časovom horizonte aspoň 15–20 rokov pôjde o poslednú daňovú reformu. V opačnom prípade bude úsilie o vytvorenie stabilného, jednoduchého a verejnosti zrozumiteľného daňového práva vopred odsúdené na neúspech!

#### POZNÁMKY

- <sup>1)</sup> V právnej teórii sa pozitívne právo (objektívne právo) stotožňuje s právnym poriadkom daného štátu. Pozri k tomu napr.: KNAPP, V.: *Teorie práva*. C. H. Beck, Praha 1995, s. 51; príp. BOGUSZAK, J. – ČAPEK, J.: *Teorie práva*. CODEX Bohemia, Praha 1997, s. 11.
- <sup>2)</sup> Verejná mienka sa pertraktuje v literatúre ako súhrn názorov, hodnotiacich súdov a predstáv, ktoré spájajú určité ľudské spoločstvo a ktorá je vyjadrovaná vo forme odporúčaní a požiadaviek. Pozri: HARVÁNEK, J. a kol.: *Právní teorie*. Iuridica Brunensia, Brno 1995, s. 38.
- <sup>3)</sup> Zámerne nehovorím o spoločnom predmete právnej regulácie trestného práva a finančného práva, kde takýto predmet predsa len existoval (napr. oblasť devízového hospodárstva).
- <sup>4)</sup> Pozri: BOGUSZAK, J. – ČAPEK, J.: *Teorie práva*. CODEX Bohemia, Praha 1997, s. 22.
- <sup>5)</sup> Zákon č. 78/1992 Zb. o daňových poradcoch a Slovenskej komore daňových poradcov v znení neskorších predpisov.
- <sup>6)</sup> Pozri § 38 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.
- <sup>7)</sup> Zákon č. 212/1992 Zb. o sústave daní v znení neskoršieho predpisu.
- <sup>8)</sup> Zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch v znení neskoršieho predpisu.
- <sup>9)</sup> Podotýkam, že označenie tzv. rovná daň je vágnym a zavádzajúcim označením pre uplatnenie lineárneho zdanenia príjmov. Keby sa v skutočnosti malo jednať o daň z príjmov ako tzv. rovnú daň, v praxi by to malo znamenať, že každá fyzická osoba alebo právnická zaplatí do štátneho rozpočtu rovnakú sumu dane, čo aj pri uplatnení lineárnej daňovej sadzby nie je prakticky možné.
- <sup>10)</sup> Niektoré oslobodenia od dane je vhodné zachovať z praktických dôvodov, ako je napríklad komplikované vyčíslenie hodnoty, administratívna jednoduchosť a pod. Napríklad sa to môže týkať niektorých transférov z verejných zdrojov, pretože nie je logické, aby orgány verejnej moci poskytovali podporu z verejných zdrojov a súčasne, aby časť tejto podpory vzápätí odobrali späť formou dane alebo príjmov z predaja hnutelného majetku, ktorý neslúži na podnikanie (predajom použitého hnutelného majetku v zásade nie je možné dosiahnuť zisk, s výnimkou drahých kovov, cenných papierov a pod.). Zdaňovanie takýchto príjmov by súčasne vyžadovalo plošné zavedenie evidenčných povinností vzťahujúcich sa na každého občana z dôvodu potreby preukazovania výdavkov na nadobudnutie tohto majetku. Administratívne náklady na správu dane by teda pravdepodobne vysoko prevýšili výnos z dane.
- <sup>11)</sup> Oslobodené pôdno-ekologické jednotky.
- <sup>12)</sup> Najpredávanejší typ cigariet na Slovensku sú krátke cigarety v maloobchodnej cene v roku 2002 cca 45 Sk s DPH za jedno balenie s 20 kusmi cigariet.
- <sup>13)</sup> Zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov.
- <sup>14)</sup> Pozri § 9 ods. 2 písm. b) zákona č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkov (zákon o samosprávnych krajoch) v znení neskoršieho predpisu, ktorý medzi vlastné príjmy samostatného kraja zaraďuje aj príjmy z miestnych daní.
- <sup>15)</sup> Zákon č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov.
- <sup>16)</sup> Pozri § 26 ods. 1 písm. c) zákona č. 445/2001 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkov (zákon o samosprávnych krajoch).
- <sup>17)</sup> § 4 ods. 3 písm. c) zákona č. 369/1990 Zb.



<sup>18)</sup> § 7 ods. 1 písm. b) zákona č. 369/1990 Zb.

<sup>19)</sup> § 11 ods. 4 písm. d) zákona č. 369/1990 Zb.

<sup>20)</sup> § 11 ods. 4 písm. e) zákona č. 369/1990 Zb.

<sup>21)</sup> Zákon č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľností v znení neskorších predpisov.

<sup>22)</sup> Bližšie k tomu pozri: BABČÁK, V.: K otázke existencie a možniam ukladať miestne dane. In: Justičná revue, 53, č. 12, 2001, s. 1326–1333.

<sup>23)</sup> § 26 ods. 1 zákona č. 303/1995 Z. z.

## RESUMÉ

Autor sa v príspevku zaoberá dvomi, vzájomne prepojenými okruhmi problémov – postavením daňového práva v právnom poriadku Slovenskej republiky a daňovou reformou pripravovanou na Slovensku.

Daňové právo považuje autor za nové rodiače sa právne odvetvie, ktoré sa vyčlenilo z rámca noriem finančného práva. Daňové právo má svoj predmet právnej regulácie, upravuje osobitnú skupinu právnych vzťahov, vytvára osobitný súbor právnych noriem, pričom tento súbor sa vyznačuje osobitnou povahou.

V časti venovanej daňovej reforme sa autor podrobne zaoberá pripravovanými zmenami v oblasti daní na Slovensku, ktoré majú byť uvedené do života prevažne od roku 2004.

## SUMMARY

In this article, the author deals with two mutually binded problem areas – the position of tax law in the legal system of the Slovak republic and the expected Slovak tax reform.

Tax law is considered by the author to be a new, recently born branch of law that separated itself from the scope of financial law. Tax law has its own subject of legal regulation, it governs a specific group of legal relationships, and it builds up a specific system of legal rules, which has a specific nature.

In the part dedicated to the tax reform, the author deals in particular with the prepared changes in the area of taxes in Slovakia, most of which are expected to become valid from the year 2004.