

## *Účelnosť zmien daňového práva v kontexte aktuálnych spoločenských procesov*

**Mária Sabayová, Mária Húlanová, Ladislav Dudor**

**ABSTRACT:** This article is a reflection of some of the most recent changes in the tax area, not only in relation to anticrisis measures taken by the Government of Slovak Republic and their legitimacy in relation to the need to stabilize the legal certainty resulting from tax legislation.

Či chceme, alebo nie, dane sú integrálnou súčasťou nášho života. Každá fyzická i právnická osoba je reálne, alebo potenciálne daňovým subjektom, ktorý je povinný podriať sa platným daňovým právnym predpisom, t.j. právnemu regulovaniu daňovým právom. Práve daňové právo ako jedna z oblastí finančného práva je tým komplexom hmotnoprávných a procesnoprávných noriem, ktorých zmeny sú širokou verejnosťou veľmi citlivo vnímané. Vyplýva to ako z imperatívneho vzťahu realizovaného štátnym donútením, tak aj z ich vnímania cez taký psychologický prvok akým je „daňová spravodlivosť“. Na otázku, ako by mala vyzeráť ideálna výška daní, by zrejme väčšina respondentov z radov bežných občanov odpovedala, že nulová. Toto prirodzene nie je možné. Existuje však všeobecná zhoda v tom, že daňový systém by mal byť spravodlivý. Znamená to, že *každý daňový poplatník by mal platiť správny podiel nákladov vlády. Neexistuje však zhoda v tom, ako definovať správny podiel toho, či onoho poplatníka.*<sup>1</sup> Rizikom je, že daňový subjekt začne v prípade nevhodného nastavenia daňovej sústavy, resp. vnútornej konštrukcie jednotlivých daní, chápať daňovú povinnosť ako neadekvátnu a jeho postupy môžu napokon vyústiť do daňového úniku, ako prirodzeného sebaobránného aktu účelnej formy boja za daňovú spravodlivosť.

V tejto súvislosti štát spravidla hľadá optimálne proporcie medzi daňovým zaťažením fyzických a právnických osôb a potrebami štátu na výdavky spojené s jeho riadnym a bezporuchovým fungovaním. Pokúša sa vytvoriť stabilnú daňovú sústavu a konštruovať jednotlivé dane tak, aby garantovali daňovú jednoduchosť a spravodlivosť. Vybudovanie optimálneho daňového systému je však úlohou veľmi ťažkou. Súvisí to s tým, že iné požiadavky na daňový systém kladie štát, ktorý požaduje, aby tento bol schopný zabezpečiť potreby štátnych výdavkov (politický a ekonomický aspekt) a iné samozrejme daňové subjekty, ktoré kladú na daňový systém požiadavku únosnosti a čo najmenšieho daňového zaťaženia: *Dane sa už dávno stali jedným z rozhodujúcich nástrojov politickej moci*<sup>2</sup> a aj keď *úloha práva v daňovej oblasti bola z hľadiska stabilizovanosti vždy rozhodujúca, takmer vždy bola determinovaná ekonomickými záujmami zákonodarcu, resp. záujmami skupiny ovládajúcej činnosť zákonodarného orgánu.*<sup>3</sup>

Dynamika zmien súvisiaca s normotvornou činnosťou v oblasti daňového práva je v podmienkach Slovenskej republiky v posledných rokoch priamo úmerná celospoločenskému vývoju, aj keď niekedy vykazuje známky nesystémového prístupu. Dve

<sup>1</sup> MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., Veřejné finance v teorii a praxi, s. 202

<sup>2</sup> KRÁLIK, J., JAKUBOVIČ, D.: Finančné právo, s. 430

<sup>3</sup> KRÁLIK, J., SABAYOVÁ, M.: Základy daňového práva I. (daňové právo hmotné), s. 19

zásadné daňové reformy v rokoch 1993 a 2004 samy osebe priniesli pomerne rozsiahle a v mnohých aspektoch nesporne pozitívne zmeny. Pozitívne možno hodnotiť predovšetkým skutočnosť, že uvedené daňové reformy aplikovali množstvo nových konštrukčných prvkov, ktorých cieľom bolo vybudovať efektívnu, spravodlivú, stabilnú a súčasne prispôbovú daňovú sústavu, avšak na druhej strane musíme podotknúť, že súčasný trend permanentnej novelizácie právnych predpisov neprispieva k právnej istote občanov – daňovníkov, ba možno povedať, že svojim spôsobom ju priam „devaluje“. Niet pochýb, že mnohé novely boli prijaté, resp. sa prijímajú v dôsledku objektívnych príčin spočívajúcich v harmonizácii vnútroštátneho práva s právom Európskej únie či v dôsledku súčasnej finančnej krízy, no mnohokrát sú prijímané aj v dôsledku zlyhania právnej teórie, alebo praktického práva. Bez ohľadu na konkrétne príčiny je takýto stav pre spoločnosť nežiadúci. Len zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len zákon o dani z príjmov), ktorý sa dotýka najširšieho spektra daňových subjektov bol od svojho prijatia v roku 2003 v niektorých ustanoveniach zmenený 28 krát a ani základný procesno-právny predpis regulujúci spoločenské vzťahy v predmetnej oblasti, t.j. zákon č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov na tom nie je o nič lepšie, keďže tento bol od nadobudnutia účinnosti novelizovaný až 48 krát. Časté, aj keď vo väčšine prípadov nie príliš rozsiahle zmeny daňových predpisov nielenže vyvolávajú nejasnosti vo výklade (hoci paradoxne práve nejasnosti bývajú nezriedka ich dôvodom) a napokon aj v ich samotnom uplatňovaní, ale celkovo narúšajú aj koncepciu daňového plánovania a znemožňujú daňovým subjektom odhad reálnych daňových rizík. Výsledkom je potom riziko vzniku dodatočných, často nezanedbateľných nákladov vyplývajúcich z takýchto zmien, nezriedka aj ako dôsledok daňových kontrol.

Spoločenská objednávka je tým impulzom, ktorý vo všeobecnosti posúva tú ktorú daňovo právnu normu resp. celý daňovo právny predpis do v mnohých prípadoch diskutabilnej roviny. Napríklad spomínaný zákon o dani z príjmov oproti predchádzajúcej právnej úprave znížil počet odpisových skupín z piatich na štyri a zmenil postupy pri rovnomernom odpisovaní, čo boli t.č. daňové subjekty povinné aplikovať na všetok odpisovaný majetok. Okamžitým impulzom pre zmeny pravidiel v duchu podpory podnikania je hospodárska kríza, resp. jej dôsledky. Nový uhol pohľadu vedie k tomu, že vláda aktuálne prijíma opatrenia na boj s krízou a neváha presadzovať ad hoc zmeny v daňových zákonoch, z ktorých mnohé sú len dočasného charakteru, často pôsobia retroaktívne a v konečnom dôsledku nie je ani celkom jasné či budú vôbec efektívne. V aktuálnej novele uvedeného zákona s účinnosťou od 1.3.2009 opäť došlo k presunutiu niektorých druhov hmotného majetku do nižších odpisových skupín, zavedeniu samostatného odpisovania oddeliteľných súčastí hmotného majetku, ako aj zvýšeniu hranice pre odpisovanie jednotlivých druhov majetku. Je len otázne do akej miery bude zámer zákonodarcu podporiť takýmto spôsobom malých a stredných podnikateľov pochopený a či nebude skôr vnímaný ako opätovné zvýšenie administratívnych a s tým súvisiacich dodatočných finančných nárokov na dané subjekty.

Pozrime sa ďalej na príjmy fyzických osôb. Novelami zákona o dani z príjmov z decembra 2008 a februára 2009 sa na prechodné obdobie dvoch rokov (2009 a 2010) zvýšila *nezdaniteľná časť základu dane na daňovníka* na 22,5-násobok životného minima<sup>4</sup> (4 025,70 €) platného k 1.januáru aktuálneho kalendárneho roka oproti pôvodnému 19,2

---

<sup>4</sup> Spoločensky uznaná minimálna hranica príjmov fyzickej osoby, pod ktorou nastáva stav jej hmotnej núdze. Ustanovuje ho každoročne na obdobie od 1.7. –30.6 MPSVaR SR opatrením a jeho výška sa zverejňuje v Zbierke zákonov Slovenskej republiky. ŽM k 1.1.2009 je 178,89 Eur.

násobku (3 435,27 €), pri súčasnom znížení hranice ročných príjmov pre krátenie nezdaniteľnej časti základu dane (tzv. „milionárska daň“) z pôvodného 100-násobku platného životného minima na 86-násobok platného životného minima .

$$ZD^5 \leq 15\,387,12 \text{ €}$$

$$ZD > 15\,387,12 \text{ €} > 176 \times \text{ŽM}$$

$$ZD > 31\,489,92 \text{ €}$$

$$N\check{C}ZD = 4\,025,70 \text{ €}$$

$$N\check{C}ZD = (44 \times \text{ŽM}) - (ZD : 4)$$

$$N\check{C}ZD = 0 \text{ €}$$

Uvedené opatrenia boli prijaté s cieľom stimulovať nezamestnaných aby si hľadali prácu a motivovať zamestnaných udržať sa na trhu práce aj pri nízkom príjme. Nazdávame sa, že splnenie účelu týchto zmien je viac než diskutabilné, nakoľko zamestnanosť je v týchto dňoch viac v rukách zamestnávateľov ako zamestnancov a tým sa opäť sa dostávame k otázke hektiky (unáhlenej ad hoc právnej úprave) a nesystémovosti či už normotvornej alebo aplikačnej praxe. Už dnes totiž vieme že výpadok spomínaných príjmov v štátnom rozpočte v rokoch 2009 a 2010 vo významnej miere ovplyvní decentralizované rozpočty. Podľa zákona NR SR č. 564/2004 Z.z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve<sup>6</sup>, ktorý upravuje rozpočtové určenie, termíny poukazovania, spôsob rozdeľovania a poukazovania výnosu dane z príjmov fyzických osôb do rozpočtov obcí a rozpočtov vyšších územných celkov (s výnimkou dane z príjmov, ktorá sa vyberá zrážkou) sa totiž celkový výnos dane z príjmu fyzických osôb prerozdeľuje medzi obce a samosprávne kraje jednoznačne stanoveným percentuálnym podielom : obce 70,3 % výnosu v danom rozpočtovom roku, vyššie územné celky 23,5%.<sup>7</sup>

Nesystémovosť tohto kroku spočíva predovšetkým v skutočnosti, že štát na jednej strane síce veľkoryso deklaruje záujem participovať na riešení finančnej situácie nízkopríjmovej skupiny obyvateľstva napr. spomínaným znížením ich daňového zaťaženia, na strane druhej však vytvára tlak na príjmovú stránku rozpočtu územných celkov, čím vytvára priestor na potencióálne zvýšenie sadzby miestnych daní a poplatkov za účelom vykrytia nepredpokladaných výpadkov v ich rozpočte. Štát sa takto pasuje do pozície „Spasiteľa“, kým územné samosprávne celky sú takýmto spôsobom chtiac alebo nechtiac postavené do pozície akýchsi „vykorisťovateľov“. Dôležité však je, že konečný efekt takéhoto protikrízového opatrenia nemusí bezpodmienečne priniesť pozitívnu zmenu spočívajúcu v zlepšení finančnej situácie nízkopríjmovej skupiny obyvateľstva. Naopak, môže viesť k vytváraniu zbytočného napätia medzi štátnou správou a územnou samosprávou a k destabilizácii daňovo-právnych predpisov, ktoré sa v dôsledku príliš častých zmien stávajú pre bežného občana neprehľadné a zložité. Znižuje sa tým miera ich právnej istoty a presvedčenie o potrebnosti či účelnosti zákonov, ktorá je ale základným predpokladom každého efektívne fungujúceho právneho štátu.

---

<sup>5</sup> Základ dane

<sup>6</sup> Z hľadiska objemu finančných prostriedkov je podiel na dani z príjmov fyzických osôb najvýznamnejším príjmom územnej samosprávy.

<sup>7</sup> Zákon č. 564/2004 Z.z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov, §§ 1-3.

## ZÁVER

Daňové právo, musí byť zrozumiteľné, aby sa nestalo doménou úzkej skupiny odborníkov. Zaiste, niektoré čiastkové otázky, ktoré sa riešili legislatívne znamenali určitý posun pri odstraňovaní nedostatkov v daňovej sústave a nechceme ich v žiadnom prípade bagatelizovať. Skôr ide o to nastoliť otázku či by každá zmena v tomto smere nemala predsa len vyplývať zo všeobecného konsenzu.

## LITERATÚRA

1. KRÁLIK , J., JAKUBOVIČ, D. Finančné právo. Bratislava : Veda, 2004, ISBN 80-224-0804-2.
2. KRÁLIK , J., SABAYOVÁ, M.: Základy daňového práva I. (daňové právo hmotné). Bratislava : APZ, 2009. ISBN 978-80-8054-461-4.
3. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
4. Zákon č. 60/2009 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
5. [www.finance.gov.sk/ifp](http://www.finance.gov.sk/ifp)
6. [www.portal.gov.sk](http://www.portal.gov.sk)

## KONTAKT

kpt. Ing. Mária Sabayová  
Akadémia Policajného zboru v Bratislave  
Sklabinská 1, 835 17 Bratislava  
e-mail: [maria.sabayova@minv.sk](mailto:maria.sabayova@minv.sk)

pplk. JUDr. Mária Húlanová  
ÚJaKP OR PZ v Košiciach  
Južná trieda č. 64, 043 96 Košice  
e-mail: [MHulanova@azet.sk](mailto:MHulanova@azet.sk)

por. Mgr. Ladislav Dudor  
Akadémia Policajného zboru v Bratislave  
Sklabinská 1, 835 17 Bratislava  
e-mail: [ladislav.dudor@minv.sk](mailto:ladislav.dudor@minv.sk)