

AKADÉMIA POLICAJNÉHO ZBORU V BRATISLAVE

ZÁKLADY DAŇOVÉHO PRÁVA I.
(HMOTNÉ DAŇOVÉ PRÁVO)

JOZEF KRÁLIK

MÁRIA SABAYOVÁ

BRATISLAVA 2008

OBSAH

Úvod	6
------------	---

VŠEOBECNÁ ČASŤ

1 DANE V PRÁVNEJ REGULÁCI	10
--	-----------

2

PÔVODNÁ PRÁVNA ÚPRAVA ZDAŇOVANIA OBYVATELSTVA	19
--	-----------

2.1 Základné teoretické východiská právnej úpravy zdaňovania príjmov obyvateľstva	19
--	-----------

2.2 Význam zdaňovania príjmov obyvateľstva a jeho odraz v právnej regulácii	43
--	-----------

3 PROTIREČENIA DANÍ	50
----------------------------------	-----------

4 DAŇOVÁ SÚSTAVA	51
-------------------------------	-----------

4.1 Základné pojmy	54
---------------------------------	-----------

4.2 Diferenciácia daní podľa základných kritérií	59
---	-----------

4.3 Daňová sústava Slovenskej republiky	61
--	-----------

OSOBITNÁ ČASŤ

5 PRIAME DANE	62
----------------------------	-----------

5.1 Daň z príjmu	62
-------------------------------	-----------

5.1.1	Daň z príjmu fyzických osôb
62	

5.1.2	Daň z príjmu právnických osôb	
69		
5.1.3	Vybrané inštitúty zdaňovania daňou z príjmov	
72		
5.2	Miestne dane	74
5.2.1	Daň z nehnuteľností	
75		
5.2.1.1	Daň z pozemkov	
76		
5.2.1.2	Daň zo stavieb	
77		
5.2.1.3	Daň z bytov	
78		
5.2.2	Daň za psa	
79		
5.2.3	Daň za užívanie verejného priestranstva	
79		
5.2.4	Daň za ubytovanie	
80		
5.2.5	Daň za predajné automaty	
81		
5.2.6	Daň za nevýherné hracie prístroje	
81		
5.2.7	Daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta	82
5.2.8	Daň za jadrové zariadenia	
83		

5.2.9	Daň z motorových vozidiel	
84		
5.2.10 .	Miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.....	85
6	NEPRIAME DANE	87
6.1	Daň z pridanej hodnoty (DPH).....	87
6.2	Spotrebné dane	95
6.2.1	Spotrebná daň z vína	
98		
6.2.2	Spotrebná daň z piva	
100		
6.2.3	Spotrebná daň z liehu	
101		
6.2.4	Spotrebná daň z tabakových výrobkov	
104		
6.2.5	Spotrebná daň z minerálneho oleja	
106		
6.2.6	Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu	
109		
6.2.6.1	Daň z elektriny	
110		
6.2.6.2	Daň z uhlia	
111		
6.2.6.3	Daň zo zemného plynu	
112		
6.3	Poplatky	114
7	REFORMY DAŇOVEJ SÚSTAVY V NOVODOBEJ HISTÓRII SR	120

8 HARMONIZÁCIA DANÍ V EURÓPSKEJ ÚNII.....	126
8.1 Harmonizácia v oblasti DPH	128
8.2 Harmonizácia v oblasti spotrebných daní	129
8.3 Harmonizácia priamych daní	130
9 OPTIMALIZÁCIA DANÍ A DAŇOVÉ ÚNIKY.....	131
Zoznam použitej literatúry	138
Register	141
Prílohy.....	136

Úvod

Problém transformovania súčasnej slovenskej spoločnosti na kvalitatívne podstatne vyšší vývojový stupeň je výsostnou politickou úlohou. Aj preto súčasné formy a metódy činnosti všetkých štátnych orgánov a inštitúcií smerujú k vytvoreniu klímy, prostredníctvom ktorej by sa mal dosiahnuť strategický celospoločenský cieľ, všestranná vysoká kvalitatívna akcelerácia, pokiaľ možno stabilná a trvalá, vyúsťujúca v kvalitatívne novú spoločnosť, konštruovanú na iných, diametrálne odlišných princípoch, než doteraz. Požadovaná klíma, formovaná rozsiahlym okruhom rôznorodých subjektov je vytváraná systematickou redislokáciou a posunmi vlastníckych vzťahov v materiálnej základni spoločnosti, podporovaním autonómnych aktivít jednotlivcov a kolektívov v záujme formovania konkurenčného prostredia v ekonomike, koncipovaní vzťahov ponuky a dopytu na národnohospodársky vyváženej báze avšak bez glorifikácie trhového mechanizmu, dynamizáciou tovarovo-peňažných vzťahov a tzv. prosociálnym reformovaním celého komplexu ekonomických vzťahov, vrátane finančných, transformáciou vnútroštátneho právneho poriadku a jeho prepájaním na medzinárodnoprávny, najmä európsky komplex, regeneráciou aktívneho spoločenského vedomia, primeranou politizáciou a ekonomizáciou správania sa spoločenských subjektov atď.

V konečnom dôsledku teda v dnešnom období ide o ďalšiu fázu dotvárania či doformovávania celej materiálnej základne spoločnosti a na ňu nadväzujúcich spoločenských vzťahov,

fungujúcich vo vzájomnej determinovanosti, podmienenosti. Ide o reštrukturalizáciu a revalváciu neraz tabuizovaných hodnôt, zaznávaných hodnotiacich kritérií, foriem a metód uvažovania a konania. V rámci týchto procedúr sa prostriedky stávajú čiastkovými cieľmi, vývojovo smerujúcimi k finále, ktoré môžeme označiť zjednodušene za snahu o dosiahnutie materiálneho a duchovného blahobytu slovenskej a európskej spoločnosti, ktorá bude budovaná na báze snahy o dosiahnutie čo najširšej sociálnej spravodlivosti. Do tohto kontextu, akokoľvek neuveriteľne to vyznieva, patrí však aj požiadavka národnej a národnostnej spravodlivosti. Tento cieľový moment proklamujú aj mnohé vyhlásenia najvyšších orgánov štátnej moci. Adekvátne tomu používajú vo svojej každodennej činnosti aj dosiaľ kvázi nepoznané či zaznávané prvky a spoločenskej realite prispôsobujú rôzne osvedčené nástroje riadenia, správy spoločenských záležitostí a usmerňovania spoločenských vzťahov.

Pretože **integrálnou súčasťou spoločenských vzťahov sú aj vzťahy finančné, subsumujúce aj rozsiahle a významné daňové vzťahy**, radikálnej reforme je prakticky permanentne podrobovaná aj celá finančná sústava pôsobiaca na slovenskom štátnom území. Napokon, od úspešnosti reformných procesov prebiehajúcich v celej Európskej únii bezprostredne závisí aj úspešnosť komplexnej spoločenskej transformácie, teda slovenskej reformy ako celku.

Kryštalizuje sa tak dialektický vzťah úspešnosti reformy finančnej sústavy a úspešnosti reformy spoločnosti ako globálu, vzťah, v ktorom čiastkový úspech bytostne podmieňuje úspech globálny. Reforma finančnej sústavy ako parciálny výsledok je však hlavným, resp. jedným z hlavných článkov, ohniviek reťaze reformných krokov. Ba, z určitých pohľadov ju možno aj akoby glorifikovať či považovať ju za rozhodujúci, nosný uzol spoločenskej siete, ktorá sa v prípade jeho porušenia, „rozviazania či nevhodného rozťatia“ môže až príliš rýchlo rozpadnúť. Vzhľadom na to, že jedným z rozhodujúcich prvkov kategórie financií sú dane, resp. finančnej sústavy daňová sústava a finančných vzťahov vzťahy daňové, je prirodzené, že daňovej oblasti sa nielen dnes, ale vždy dlhodobo a systematicky venuje zo strany kompetentných štátnych orgánov i vedecko – výskumných inštitúcií mimoriadna pozornosť. Pozornosť venovaná daniam ako určitému komplexu, systému, alebo určitému elementu však má viacvrstvový rozmer a motiváciu. Jej prejav závisí predovšetkým od subjektu zaujímajúceho sa o daňovú sústavu či individuálnu daň, od dôvodov interasu o daňovú oblasť, od konkrétneho vzťahu ku konkrétnej dani alebo daniam, od spôsobu jeho vystupovania v daňových vzťahoch i od hospodárskeho účelu, ktorému daň slúži. Na daňovú problematiku je preto potrebné pozeráť zo zorného uhla ako politiky, tak aj ekonomiky, práva, etiky, ba aj psychológie. Je tiež prirodzené, že daňovej problematike sa pod podmienkou vzniku určitých

okolností venujú aj príslušné orgány Policajného zboru. V tomto prípade ide tak predovšetkým o ochranu daňovej sústavy, jej jednotlivých článkov a záujmu štátu a iných verejných orgánov o napĺňanie legislatívneho ducha platných daňovo – právnych noriem, ktoré determinujú vznik, existenciu i zánik daňovo – právnych vzťahov. Štrukturalizácia a obsahová náplň daňových vzťahov súvisí priamo s otázkami existujúcej sociálnej morálky. Hodnotenie účelového učlenenia jednotlivých daní v daňovej sústave, ako aj ich vnútornej konštrukcie a dopadu na daňovníkov, treba preto uskutočňovať v jednote týchto pohľadov. A to rozhodne nie je problematika jednoduchá. Totiž, najdôležitejšími nástrojmi a formami, ktorými sa odčerpáva časť čistého dôchodku a výnosu z majetku právnických osôb a fyzických osôb do príslušného verejného rozpočtu sú v súčasnosti dane. Tento hlavný druh peňažných príjmov tvorí v súčasnosti v súlade s ekonomickými zákonitosťami spoločenského vývoja najdôležitejší a najvýdatnejší zdroj sústavy verejných peňažných príjmov, teda štátnych príjmov ústavného inštitútu slovenského štátu, príjmov miestnych rozpočtov i rozpočtov ostatných verejno – právnych inštitúcií. Verejné resp. štátne príjmy sú súčasťou vzťahov rozdeľovania (distribúcie) a znovurozdeľovania (redistribúcie) národného dôchodku v spoločnosti a tvoria tak ucelenú sústavu finančných vzťahov. Slúžia na zabezpečovanie a plnenie jednotlivých funkcií štátu a jeho orgánov. Preto sa aj ich rozdeľovanie medzi jednotlivé subjekty musí uskutočňovať vždy v súlade s potrebami prognózovaného a plánovitého rozvoja jednotlivých organizačných štruktúr štátu. Prevažná časť týchto príjmov sa pritom spravidla používa na úhradu rozpočtových výdavkov spojených s financovaním hospodárskych, kultúrnych, zdravotníckych a sociálnych potrieb, na obranu a bezpečnosť štátu, na verejnú správu a pod. Všeobecne je prijímaná téza, podľa ktorej dane patria do skupiny tých povinných peňažných platieb akumulovaných vo verejných rozpočtoch a vybraných na účely financovania verejného prospechu, ktoré sa do verejných rozpočtov zhromažďujú na základe mocenskej povahy štátu, a to výberom ako od daňovým zákonom stanovených právnických osôb, ktoré však nie sú nevyhnutne iba v štátnom vlastníctve resp. vo vlastníctve iných verejných inštitúcií, tak aj od fyzických osôb, teda od obyvateľstva, pričom sa do príslušných verejných rozpočtov ako zdroj ich príjmov získavajú buď metódou priameho zdanenia, alebo metódou nepriameho zdanenia daňovému bremenu podliehajúcich subjektov. Daň súčasne predstavuje taký finančno - právny inštitút, ktorý je potrebný skúmať aj z hľadiska jeho historického vývoja. **Daň je teda historickou kategóriou, ktorá vznikla na určitom stupni spoločenského vývoja.** Ako taká však na určitom stupni spoločenského vývoja môže prirodzene aj zaniknúť. **Daň ako ekonomická kategória** totiž patrí medzi najstaršie povinné peňažné platby vykonávané pôvodne na prospech panovníka a neskôr i štátu, a preto je i rovnako stará ako inštitút štátu. **Z ekonomickej kategórie sa na finančno – právny inštitút mení prostredníctvom finančno – právnej regulácie.** Túto právnú

reguláciu spoločensko – ekonomických vzťahov súvisiacich s finančno – právnym inštitútom dane zabezpečuje súhrn špecifických noriem finančného práva, daňovo – právnych noriem, ktorý označujeme ako **daňové právo**. Daň je tiež preto potrebné chápať aj ako vynútené, mocenské odňatie časti národného dôchodku ako aj osobných dôchodkov na zabezpečenie úhrady plánovaných verejných resp. štátnych potrieb. Všeobecne potom možno daň vymedziť ako peňažné neúčelové a nenávratné plnenie uložené štátom ako oprávneným subjektom ostatným, teda povinným subjektom, a to výlučne zákonom alebo na základe zákona, slúžiace na úhradu verejných resp. štátnych potrieb, a to vo vopred určenej výške a vo vopred určenom termíne či dni jej splatnosti. Pojem daň je teda teoreticky do istej miery obsahovo pomerne vyhranený. Keďže daň je súčasne nielen produktom ekonomického vývoja a právo – politického vývoja spoločnosti, ale aj výsledkom či produktom jej historického vývoja, je pochopiteľné, že vznikla spolu so štátom a súbežne s ním sa dodnes aj vyvíjala a postupne sa prispôbovala a prispôbuje aj jeho záujmom a potrebám, vrátane integračných. Avšak, funkciu mocenského nástroja štátu sui generis, zameraného predovšetkým na úhrady slúžiace štátu na určité, vo verejnom rozpočte klasifikované úlohy a účely, ako aj rozvrhnuté na určité rozpočtové obdobie použitia predpokladaných štátnych finančných potrieb, si zachovala dodnes. Daň je tiež osobitým druhom peňažnej platby, ktorá má tiež z daňovo-technického hľadiska bezpochyby originálny resp. osobitý charakter a povahu, prejavujúcu sa najmä v spôsobe jej stanovovania, výberu a vymáhania, jej použítie nevynímajúc. Dane plnia tiež celý rad významných a nezastupiteľných národohospodárskych funkcií. Preto je na účely realizácie primerane dôkladného odborného právnického vzdelávania a osobitne výkonnej praxe príslušníkov Policajného zboru potrebné spoznávať a poznať aj základné inštitúty daňového práva tvoriaceho pododvetvie jednotného a kompaktného samostatného odvetvia finančného práva. Táto učebnica základov jeho hmotnoprávnej úpravy má tomuto parciálnemu cieľu úspešne napomáhať.

1 DANE V PRÁVNEJ REGULÁCI

Politický význam daňovej problematiky a ciest jej regulovania a riešenia v spoločnosti bude, ako to jednoznačne dokumentujú aj zahraničné skúsenosti, nesporne gradovať. A to najmä v súradniciach perspektívne nevyhnutnej harmonizácie, ba možno i unifikácie daňovo – právnych úprav realizovaných v ekonomicko – politickom zoskupení Európskej únie, ak táto chce byť v budúcnosti dôstojným a konkurencie schopným partnerom iných nadnárodných a nadštátnych zoskupení obdobného druhu, zamerania a poslania. Rozhodovanie štátnych orgánov o konštrukcii daňovej sústavy ako určitom logicky členenom systéme, o vnútornej štruktúre jednotlivých daní, o dopade právom formovaných daňových vzťahov na dôchodkovú situáciu štátu na strane jednej, no predovšetkým na dôchodkovú situáciu obyvateľstva na druhej strane, o rozsahu a o výške zdaňovania daniam podliehajúcich subjektov a mnohých ďalších, neustále otvorených problémoch zdaňovania bude nielen samo politicky motivované v záujme získania sympatií potenciálnych voličov určitými politickými silami, predovšetkým v predvolebnom období, ale v politicky, ekonomicky a sociálne pluralitnej spoločnosti má a stále bude mať aj spätný politický dopad na celkové politické, najmä sociálne motivované nálady obyvateľstva, permanentne vyvíjajúceho tlak na štátnu moc priamo i prostredníctvom svojich zástupcov v zákonodarných zboroch, v občianskych záujmových združeniach a predovšetkým v odborových organizáciách. Takéto ovzdušie spoločenského tlaku bude nesporne determinovať aj oscilovanie vnútropolitických i zahraničnopolitických manévrov okolo základnej osi spoločenského vývoja s pevne určeným azimutom. Daňové otrasy, resp. otrasy daňového systému spôsobili neraz otrasy celej politickej scény, ba aj jej rozpad v nie jednom z tzv. klasicky demokratických štátov, v posledných desaťročiach 20. storočia napr. vo Veľkej Británii, čo môže byť poučné aj pre mieru súčasnej daňovej kreativity v Slovensku, vrátane daňovej legislatívy. Samozrejme, súbežne s politickým aspektom transformovania daňovej sústavy sa derie do popredia úplne prirodzene aj aspekt ekonomický. Ani jeden z nich nie je pritom prioritne determinantný, ich transplantovanie do úvah, analýz a realizácie konvergenencie slovenskej a euroúnijnej daňovej sústavy musí byť paralelné, súčasné. Ekonomika totiž determinuje politiku tak isto, ako politika ekonomiku. Stav a vývoj daňovej problematiky je preto vždy úzko spojený so stavom a vývojom ekonomiky určitého štátu, ba oba okruhy sú vo vzájomnej interakcii a korelácii.

Stav a vývoj daňovej sústavy a konštrukcie jednotlivých daní spravidla vždy pomerne verne odzrkadľuje smerovanie vývinových trendov určitej národnej ekonomiky. Potreba alokácie celospoločenských zdrojov v sústave fondov, predovšetkým peňažných, vytvára intenzívny tlak na právom regulovanú daňovú sústavu a jej jednotlivé prvky v duchu jej modifikovania

podľa požadovaných národohospodárskych prognóz, praktickej realizácii ktorých má dobre fungujúca daňová sústava aktívne napomáhať. Viac či menej časté účelové legislatívne modifikovanie daní a ich sústavy podľa politicky a ekonomicky motivovaných požiadaviek a kritérií môže vyústiť v reálnu konfrontáciu dvoch základných princípov konštruovania daní a daňovej sústavy, a to princípu daňovej stability a princípu daňovej elasticity. Je evidentné, že optimálne fungujúci národohospodársky komplex preferuje daňovú stabilitu, ktorej osvedčené prvky uplatňuje ako garancie zachovania vytýčenej vývinovej tendencie základných ekonomických procesov a daňovú elasticitu uplatňuje podľa potreby, predovšetkým pri uskutočňovaní ekonomiku pozmeňujúcich procedúr, čiastkových národohospodárskych korekcií. Destabilizovaný národohospodársky komplex, ktorým perspektívne za určitých okolností, napr. dôsledkov vplyvu svetovej finančnej a hospodárskej krízy môže disponovať aj dnešné Slovensko, však musí úplne prirodzene v širokej miere uplatňovať princíp daňovej elasticity pri transformovaní liberálnej až voluntaristickej trhovej ekonomiky na plánovitú ekonomiku sociálno - trhovú, a to ako podmienku jeho celkovej úspešnosti. V tomto prípade treba rozumieť daňovou elasticitou vnútorné preformovanie daňovej sústavy, opustenie niektorých typov tzv. reštriktívne či protirozvojovo koncipovaných daní a včlenenie iných daní do daňového systému, avšak aj úplnú metamorfózu dosiaľ pôsobiacich daní, ktoré ako prvky reštrukturalizovanej daňovej sústavy v nej budú aj naďalej pôsobiť. V širších spoločenských súvislostiach štát logicky preferuje stabilnú daňovú sústavu a konštrukciu jednotlivých daní, ktorú dokonca garantuje právnymi aktmi najvyššej právnej sily, no v určitých podmienkach je z ekonomických dôvodov vystavovaný tlaku objektívne pôsobiacich ekonomických zákonov, priamo si vynucujúcich redislokáciu peňažných fondov a ich zdrojov. A práve tieto posuny možno azda najoperatívnejšie zabezpečiť legislatívnymi opatreniami v daňovej sústave a v konštrukcii jednotlivých daní.

Ekonomický aspekt vytvárania daňovej sústavy a jej jednotlivých článkov, formulovanej v štátnej daňovej politike, treba potom identifikovať v súradniciach možností a schopností ovplyvňovať národohospodárske procesy daňovými nástrojmi. Ich optimálne využívanie determinuje aj úspešnosť fungovania národohospodárskeho celku štátu, predurčuje mieru nevyhnutných zásahov oprávnených subjektov a ich dopad na dôchodkovú situáciu štátu ako subjektu oprávneného vyžadovať plnenie daňových povinností, ale aj na dôchodkovú situáciu daňovníkov, predstavujúcich subjekty zákonom podrobené daňovým povinnostiam. Realizovaním daňových vzťahov potom prirodzene osciluje aj majetková situácia oprávnených aj povinných subjektov. Tým súčasne dochádza aj k zásahom do majetkovej integrity daňovníkov, ktoré majú právne dovolený charakter. Ak väčšina obyvateľstva

v parlamentných voľbách v roku 1990 demonštrovala a súčasne iniciovala nástup a smerovanie slovenskej spoločnosti na cestu iného vývoja ako toho, ktorý začal po februári 1948, museli sa politické aj ekonomické zámery štátnej moci stelesniť aj v perspektívnych právnych úpravách, ktoré jediné mohli legalizovať nastúpený smer celospoločenského pohybu. Toto konštatovanie sa priamo vzťahuje aj na právnu reguláciu daňových vzťahov, teda na hmotné daňové právo i na procesné daňové právo.

Tým, že sa daňové vzťahy podrobujú právnemu regulovaniu, stávajú sa súčasne daňovo-právnymi vzťahmi. Právo tak bezprostredne vstupuje do procesu vytýčených zmien spoločensko – ekonomických vzťahov, v rámci ktorých svojim priamym zásahom mení existujúce a vytvára nové nástroje riadenia, vrátane ekonomických a súčasne s tým podlieha aj samo adekvátnym premenám. Prostredníctvom zmien finančno - právnych úprav sa môžu veľmi citlivo a operatívne realizovať žiaduce zmeny v materiálnej základni štátu a v peňažných vzťahoch v nej pulzujúcich, ktoré môžu blahodárne pôsobiť spätne na potenciálnu adaptáciu platnej finančno - právnej regulácie. V rámci finančno - právnych úprav je dnes stredobodom pozornosti komplexná aj čiastková právna úprava daní v koreláciách s Európskou úniou, ktorá môže veľmi aktívne ovplyvňovať proporcie akumulácie a distribúcie peňažných zdrojov štátom, miestnymi orgánmi štátnej správy a samosprávy i jednotlivými podnikateľskými subjektami. Preto sú kladené vysoké nároky na kreovanie čo možno najoptimálnejšej vnútroštátnej daňovo - právnej regulácie, využívajúc dlhoročné vnútorné i zahraničné skúsenosti. Dbá sa ale aj na prepojenosť našej súčasnej a najmä budúcej daňovo - právnej úpravy so zahraničím, s Európskou úniou, v súvislosti so započatým procesom petrifikácie európskej integrácie tzv. Lisabonským dohovorom, perspektívnym procesom unifikácie daní v Európskom hospodárskom priestore a zamedzovania ich vzájomnej konkurencie, napr. dvojitým zdanením. Na kvalitu daňovo - právnej regulácie sa teda sústreďuje primeraná pozornosť, a to aj vo forme odporúčaní, ktorým sporným otázkam, identifikovaným na základe zahraničných skúseností, by sa mala vyhnúť. Ide najmä o právne zakotvenie čo najširšieho okruhu daňových subjektov, teda aj daňového základu, limitovaných daňových sadzieb v súlade s požiadavkou daňovej únosnosti a daňovej spravodlivosti, podmienok pre uplatňovanie daňovej amnestie, pacifikácie daňovej korupcie, optimalizácie daňovej správy atď. Slovenská daňovo - právna úprava sa neustále konfrontuje nielen s tzv. euroúijným, ale aj v zásade s celosvetovým trendom presúvania daňového zaťaženia do nepriamych daní, uplatňovaniu daňových incentív, budovania daňových informácií a prácou s nimi, odstraňovaním pozícií tzv. daňových rajov, potieraním daňových únikov a podobne.

Problém zabezpečenia dobrého fungovania daňovej sústavy a jej pozitívneho prijímania daňovníkmi, a osobitne obyvateľstvom, súvisí o. i. aj s psychologickými aspektmi daniam podrobených subjektov. Prirodzené preto je, že daňové právo sa prelína s daňovou psychológiou. Už i preto, že čo je v súlade s daňovým právom, daňovým zákonom, nemusí byť bezpodmienečne vždy v súlade s názormi, záujmami a postojmi obyvateľstva. Inštitút daňovej spravodlivosti sa teda nemusí nevyhnutne prelínať s inštitútom daňovej zákonnosti. Vnútorne učlenenie jednotlivých práv a povinností tvoriacich obsah či náplň daňovo - právneho vzťahu kreovaného daňovo – právnou normou sa tak odzrkadľuje chtiac – nechtiac aj v postojoch daňovníkov, a osobitne fyzických osôb, voči spravodlivosti ako takej prostredníctvom daňovej spravodlivosti.

Daňovo - právny vzťah ako polarizovaná vzájomná previazanosť, vzájomné daňovým zákonom vytvorené puto daňových subjektov, oprávneného i povinných, je svojou podstatou vzťah imperatívny, kreovaný i realizovaný štátnym donútením. Má teda nesporne výrazný odraz na psychike dani podrobených subjektov, na psychológii ich správania sa v spoločnosti. Z týchto hľadísk sa treba pozeráť aj na budúcu možnú stabilizáciu dnes sa neustále dynamizujúcej otvorenej i latentnej daňovej kriminality, ako základného východiskového bodu stabilizovania daňovej psychiky zdaňovaného obyvateľstva, ba v určitých prelomových obdobiach aj daňovej psychózy, prejavujúcej sa všeobecným odmietaním zavádzaných daní určitého druhu či odporu voči daniam ako celku. Z histórie sú známe niektoré „protidaňové“ revolučné opatrenia ruskej revolúcie v roku 1917, ale aj jej predchádzajúce revolučné opatrenia vo Francúzsku po revolučnom roku 1789. Z pomerne nedávnej minulosti 20. storočia možno spomenúť prakticky masový odpor britského obyvateľstva proti tzv. thatcherovskej osobnej dani „z hlavy“, ktorý prerástol až do politickej roviny.

Je zrejmé, že inštitút daňovej spravodlivosti ako problém psychologický i etický, no i ako atribút daňovo - právnych vzťahov môže v pozitívnom i negatívnom smere výrazne ovplyvňovať postoje obyvateľstva k daňovej sústave, k jednotlivým daniam a naostatok i k uskutočňovanej daňovej reforme i k reforme spoločnosti ako celku. Môže nadobudnúť parametre, ktoré sú spôsobilé determinovať rozhodujúce národohospodárske procesy v štáte. Na rozvoj, alebo na brzdenie ekonomických aktivít, najmä súkromného podnikania obyvateľstva má, zdá sa, „psychologická“ štruktúra daňovo - právneho vzťahu ďalekosiahly vplyv. A teda aj dôsledky. Toto konštatovanie podporuje skúsenosť, že konštrukcia mnohých daňovo - právnych vzťahov na Slovensku v období tzv. reálneho socializmu pôsobila psychologicky resp. na psychiku potenciálnych podnikateľov, a teda aj daňovníkov odradzujúco, v smere vedomého, ba i štátom riadeného podväzovania politicky nežiadúcej ekonomickej iniciatívy, podnikateľskej aktivity. A to aj v tých oblastiach, rozvíjanie ktorých

štátna propaganda proklamovala len v kontexte individuálneho podnikania občanov. Vecná a legislatívna deštrukcia daňovo - právnych vzťahov sa v psychike neraz transformovala až do polohy antipatie či averzie voči štátu ako takému, jeho režimu, ba i spoločnosti ako celku.

Fenomén **daňovej spravodlivosti** ako psychologický prvok daňovo - právneho vzťahu sa v tzv. socialistickej fáze vývoja slovenskej spoločnosti modifikoval v spoločenskom vedomí ako kvázi spravodlivosť pre subjekty hospodáriace so štátnym vlastníctvom či majetkom a na druhej strane ako nespravodlivosť voči subjektom iného, predovšetkým zdaňovaného súkromného vlastníctva. V tejto deformovanej podobe bol princíp daňovej spravodlivosti úplne prirodzene chápaný ako nedobre skrývaná cesta štátom riadenej majetkovej diferenciácie daňovníkov preferovaním jednej ich skupiny. Je logické, že základom tohto problému bol problém neadekvátneho resp. neopodstatneného zvýhodňovania subjektov určitého typu vlastnickeho vzťahu, a to jedného jeho typu. V konečnom dôsledku to napokon znamenalo úplnú stratu tempa ekonomického vývoja spoločností, jeho následnú stagnáciu a retardáciu.

Evidentne sa v týchto súradniciach natíska aj problém **daňovej etiky**. Osobitne ostro vyúsťuje vzťah daňovej etiky a od roku 1948 do roku 1990 uplatňovanej zásady triednosti daňovo - právneho vzťahu. Táto zásada v sebe koncentrovala globálnu negáciu etiky ako celku, pretože jej prostredníctvom sa daňovo - právne vzťahy súčasne stávali nástrojmi tzv. triedneho boja, súhrnom procedúr, ktorými sa likvidovali celé sociálne skupiny občanov štátu, považovaných za nežiadúcich vlastníkov, najprv samozrejme cestou rozbitia ich majetkovej integrity prerastajúcich neraz, najmä v období kolektivizácie poľnohospodárstva, až do fyzickej likvidácie ich príslušníkov, tzv. kulakov. Deformovaná daňová etika resp. vlastne antietika sa tak radikálne politizovala, ba na patologickú politickú klímu v spoločnosti aj agresívne vplývala. Evidentné teda je, že na jednom póle daňovo – právneho vzťahu stojí vždy štát reprezentovaný jeho verejnými orgánmi ako na privlastnenie si profítu z uvaleného daňového bremena oprávnený subjekt, a na druhej strane pólu oscilujú ostatné právnické osoby a fyzické osoby podliehajúce štátnym donútením daňovým bremenom zaťažené osoby vystupujúce v daňovo – právnom vzťahu ako povinné subjekty, ako daňovníci. Nevyváženosť či nerovnoprávnosť týchto subjektov vyplýva pritom zo samotnej podstaty inštitútu dane a je založená legitímnou daňovo – právnou normou.

Oproti tzv. štátnej stránke vnímania tohto právneho vzťahu však stojí aj jeho tzv. občianska stránka. Je to poloha, do ktorej sa problematika daňovej etiky dostáva prostredníctvom narušovania právom stanovených pravidiel realizácie daňovo - právneho vzťahu, vyúsťujúca do daňovej kriminality. S daňovou etikou pritom úzko súvisí aj otázka optimalizácie daňovej únosnosti či daňovej kvóty. Povinný daňový subjekt totiž v určitých prípadoch zlého

nastavenia daňovej sústavy a vnútornej konštrukcie jednotlivých daní, ktorým zo zákona podlieha, vníma sebe predpísanú, i keď oprávnenú daňovú povinnosť ako neadekvátne a neodôvodnené zaťaženie svojej ekonomickej integrity. Daňový únik tak potom považuje za subjektívne dovolený, i keď objektívne nedovolený, ale prirodzený sebaobranný akt voči daňovej zvoli štátu a jeho orgánov. Daňový únik je potom časťou verejnosti prijímaný ako jediná účelná forma boja za daňovú spravodlivosť, a nie je teda prirodzene ani odsudzovaný. Prejavuje sa taktiež snaha o kolektívne skrývanie takéhoto javu, o jeho ospravedlňovanie. Daňová etika má teda akoby dve stránky vonkajšieho prejavu, a to stránku ktorú mocensky presadzuje oprávnený subjekt a stránku, ktorú prijíma resp. akceptuje povinný subjekt daňovo – právneho vzťahu.

V nadväznosti na uvedené chápeme v určitej polohe aj daňovú morálku, a to ako pojem širší, nekorešpondujúci iba daňovej etike. **Daňovou morálkou** chápeme dobrovoľné prijímanie a plnenie záväzkov vyplývajúcich z praktickej realizácie daňovo - právnych vzťahov jednotlivými daňovníkmi bez rozdielu, a to ako výslednicu prirodzeného akceptovania vnútroštátnej daňovej filozofie, bez hrozby štátneho donútenia.

Daňová morálka je teda určitý stav špecifických spoločenských vzťahov a vnútorného vedomia ich subjektov, ktorý je výsledkom pôsobenia všetkých uvedených faktorov na daňové vzťahy pulzujúce v určitej inštitucionalizovanej komunite. Ako takú ju treba považovať za jeden z rozhodujúcich atribútov všestranne vyspelej tzv. civilizovanej spoločnosti, ovplyvňujúcich nielen jej ekonomické napredovanie, ale aj jej rozvoj ako uceleného harmonického organizmu. Jej kvalitatívna úroveň sa tak stáva súčasne ukazovateľom celkovej kvalitatívnej úrovne tej - ktorej spoločnosti a jej obyvateľstva. Stav daňovej morálky tak determinuje aj postavenie a akceptovanie určitého štátu v jeho medzinárodných ekonomických a iných vzťahoch, ovplyvňuje parametre jeho zapojenia do medzinárodnej integrácie, jeho medzinárodnú prestíž a význam.

Ako už bolo naznačené, právo predstavuje jeden z rozhodujúcich nástrojov či prostriedkov štátu, prostredníctvom ktorých sa v podstate najjednoduchšie, najefektívnejšie, najekonomickejšie a najelastickéjšie môžu ovplyvňovať rozdeľovacie národohospodárske procesy, v rámci ktorých plnia dane nezastupiteľnú úlohu.

Úloha vnútroštátneho práva a osobitne tzv. euroúijného komunitárneho práva pri realizácii súčasného možného aproximáciou podmieneného formovania i perspektívnej reformy daňových sústav štátov integrovaných v Európskej únii sledujúcej strategický cieľ daňovej harmonizácie a vo finále azda i unifikácie je evidentná, ba jeho význam v tejto súvislosti aj adekvátne vzrastá. Doba ľahostajného postoja k finančnému právu a najmä k daňovému právu

ako osobitnému vnútroštátnemu právnemu odvetviu, ba dokonca jeho podceňovanie v určitej etape socializácie resp. civilizácie spoločnosti a považovanie ho za bezperspektívne, anachronické a zánikové, sa definitívne uzatvorila. Finančné právo a v jeho rámci najmä daňové právo nadobúda nové črty, postavenie a poslanie, hoci aj ako určitý neustále kryštalizujúci celok. Nesporne nebývalý rozmach však zaznamenáva práve jeho integrálna súčasť, právne pododvetvie, označované ako daňové právo. Jeho teoretické rozpracovávanie a rozvíjanie ako teoretickej disciplíny, dotváranie ho ako súhrnu právnych noriem, ako pozitívnoprávneho pododvetvia i ako pedagogickej disciplíny je aktuálnou úlohou súčasnosti a najmä budúcnosti. Teoretické poznatky, aplikované do praxe daňovo - právnych vzťahov umožňujú na jednej strane kvalitatívne kompletizovať nielen ich obsah a dosah, ale spätne aj teóriu daňového práva v dôsledku odrazu empirických poznatkov do jej kmeňového súboru informácií. Ako normatívny systém, ktorý je z rozličných dôvodov často vystavovaný vnútornej i vonkajšej deštrukcii, je daňové právo súčasne jedným z dominantných predmetov záujmu policajných inštitúcií. Za porušenie daňovo – právnej normy sa totiž neraz na konkrétnu situáciu orgánmi činnými v trestnom konaní aplikuje aj trestno – právna sankcia.

Po takmer štyridsaťročnom lineárnom vývojovom posune v určitom ideovom koridore, veda o finančnom práve zaznamenáva v súčasnosti historický zlom v tvorbe a orientácii jej informačnej bázy, nasmerovaní vedeckého výskumu, preskupovaní vedeckovýskumných priorít, učlenení informačnej databanky, hodnotení faktov a javov a samozrejme aj cieľov. Jej prvotným záujmom, v nadväznosti na požadovaný vývoj celospoločenských trendov, sa stáva prehodnotenie a preformovanie jej vnútorných vedeckovýskumných priorít predovšetkým na prospech teórie daňového práva, ktorej by mala korešpondovať aj transformácia daňovo - právnych noriem, regulujúcich daňovo - právne vzťahy nového kvalitatívneho typu. Teória daňového práva by mala predovšetkým identifikovať a akcelerovať v minulosti, v súčasnosti i v budúcnosti akumulované teoretické aj praktické poznatky tak, aby determinovala a povzbudzovala legislatívne inštitúcie do takých procedúr a aktivít, ktoré by sformovali novú daňovú sústavu či daňový systém tak, aby v dostatočnej miere podmieňoval súkromnú i verejnú podnikateľskú činnosť, no aj podnikateľskú činnosť subjektov založených na iných typoch vlastníctva, aby súčasne novokonštruované dane vytvárali dostatočný príjem resp. zdroj štátneho či iného verejného rozpočtu, z ktorého by sa efektívne používali peňažné prostriedky na financovanie osobitných úloh, súvisiacich s úspešnosťou celkovej dynamizácie spoločnosti, aby sa inovovaná daňová sústava prezentovala svojimi elementmi ako ekonomicky, sociálne a teda aj politicky prijateľná pre občanov, nevynímajúc požiadavku daňovej spravodlivosti, aby daňová správa disponovala dostatočnou kapacitou v záujme

úspešného realizovania prognóz daňovej reformy, aby sa vytvorila slovenská daňová sústava v princípoch kompatibilná s daňovými sústavami členských štátov Európskej únie atď.

Osobitne preto, že v slovenských podmienkach je možné historicky identifikovať viacero tuzemských, ale neúspešných pokusov o naštartovanie nevyhnutného spoločenského reformného procesu, daňovo - reformný proces nevynímajúc. To signalizuje súčasne aj fakt zlyhania vtedajšej právnej teórie i praktického práva ako takého, pretože ono je vždy jedným z rozhodujúcich nástrojov uskutočňovania reformy. Tento poznatok, nie veľmi ochotne akceptovaný, treba adresovať aj vede o finančnom práve či teórii finančného práva. V dogmatickej polohe sa v podstate konzervovala aj teória daňového práva, hoci bola vo fáze tzv. reálneho socializmu tlačaná do tohto postavenia predovšetkým z najvyšších politických a národohospodárskych miest, no aj bezprostredne determinovaná principiálne chybnými výsledkami politických a národohospodárskych vied. Marxisticko-leninská teória, de facto monopolnú prioritu tzv. celospoločenského, a ako sa neskôr ukázalo vlastne len štátneho vlastníctva, s ktorým možno najefektívnejšie disponovať prakticky iba prostredníctvom sústavy centrálnych plánov kreovaných inštitúciami ústredne plánovaného národného hospodárstva, už v počiatkoch svojho praktického aplikovania na existujúce spoločenské vzťahy v bývalom Sovietskom zväze a neskôr aj v ostatných štátoch budovaných podľa jeho vzoru, prakticky pracovala na uskutočnení tézy o postupnom zániku daní a iných ekonomických kategórií, ktoré označovala neoprávnene za prežitky predchádzajúcej, a to iba tzv. zahŕňajúcej kapitalistickej sociálno-ekonomickej formácie. Vtedy existujúce vlastnícke vzťahy by teoreticky skutočne vytvárali podmienky pre ich zánik, avšak táto teória sa empiricky nepotvrdila. Ba naopak. Hoci štátny zahranično – obchodný, devízový, cenový a mzdový monopol umožňoval vytvárať si zdroje podnikmi v štátnom vlastníctve inými formami ako daňami, príjmy z ktorých boli prostredníctvom štátneho rozpočtu účelovo redistribuované, v centrálne plánovanom modeli národného hospodárstva bola celková úroveň zdaňovania vysoká a charakteristická množstvom rôznych daní, ktoré sa ale neraz za dane vôbec ani neoznačovali. Tak pôsobilo latentné, skryté zdaňovanie, najmä obyvateľstva. Komplikovaná bola aj vnútorná štruktúra daňových subjektov, výpočtu základu i sadzby dane. Na druhej strane sa v daňovej sústave objavila aj daň, ktorá vlastne daňou nebola, t.j. daň z obratu. Aj ďalšie druhy daní boli viac či menej nástrojom direktívneho riadenia ekonomických procesov, zabezpečeným právnymi predpismi, a teda aj štátnym donútením. Jednotná daňová sústava tak začala v podmienkach federatívnej Československej socialistickej republiky, ktorej súčasťou bola aj Slovenská socialistická republika, pôsobiť retardačne nielen na rozvoj rôznych podnikateľských aktivít, ale postupne aj na podnikateľskú aktivitu samotného štátu, ktorému mala pôvodne slúžiť.

Súčasnou úlohou daňového práva je teda podmieňovať sformovanie takej daňovej sústavy a konštrukcie jednotlivých daní, ktorá by mala vplyv na tvorbu dostatočne výdatných dôchodkov určených na činnosti vo verejnom sektore cestou garantovania daňovej jednoduchosti a spravodlivosti, ale v súlade s politickým a hospodárskym záujmom väčšiny obyvateľstva, pričom prioritu nadobúda tzv. euroúijný kontext. Hospodársko-politický záujem súčasného štátu totiž v tejto fáze spoločenského vývoja so záujmami obyvateľstva by už v rozpore nemal byť. Problém harmonizácie individuálneho záujmu so záujmom spoločenským či kolektívnym však, ako ukazuje každodenná prax, nie je stále doriešený.

Komplexná reforma daňovej sústavy realizovaná etapovito v Slovensku v posledných rokoch 20. storočia resp. v prvej dekáde 21. storočia vytvorila úplne novú základňu konštrukcie daňovej sústavy Slovenskej republiky, od dovtedajšej tzv. socialistickej a následne po roku 1990 čiastočne reformovanej, teda diametrálne odlišnej. Daňovej sústavy nesúcej znaky úplne inej daňovej filozofie. Reforma daňovej sústavy tak úplne rozrušila jej dovtedajšiu podstatu, konštrukciu i poslanie, než tomu tak bolo v minulosti. Najmä zahraničné poznatky poslúžili vytváraniu nového daňového spektra slovenského štátu. Zdaňovanie konštruované na nových prístupoch, spolu s jeho úplne novou právnou reguláciou, sa stalo nesporne základnou farbou tohto tuzemského daňového spektra. Východiskom pre odštartovanie daňovej reformy a realizácie jej cieľov bol však základný sumár už akumulovaných informácií o daňovo - právnych úpravách slovenského štátu v procese jeho kryštalizovania, dozrievania jeho hospodárskej základne od čias jeho vzniku, prechodného zániku až po súčasnosť. Samozrejme, nosnou myšlienkou a východiskom daňovej reformy bolo analyzovanie a syntetizovanie dovtedajších domácich i zahraničných poznatkov o zdaňovaní subjektov jednotlivých daní a o správe daní v týchto fázach vývoja spoločnosti. V záujme zabezpečenia optimálnej informačnej koncentrovanej o prvých daňovo – reformných krokoch bola štátnymi orgánmi použitá aj metóda prognózy vývoja budúcej daňovej sústavy v celoeurópskom kontexte, v rámci ktorej bola z politických dôvodov ťažisková pozornosť venovaná aj osobitnej problematike zdaňovania príjmov fyzických osôb, i keď nie na úkor podnikateľských subjektov – právnických osôb. V záujme zabezpečenia požiadavky na jasnosť, prehľadnosť a zrozumiteľnosť daňovej sústavy nového typu v Slovensku sa v rámci daňovej reformy objavovali aj náznaky verejnej prezentácie jednotlivých reformných krokov metódou komparatívnou, porovnávacou. Tu treba zdôrazniť, že vo všetkých fázach jej gradovania bol zo strany štátnych orgánov dôraz kladený nielen na ekonomické, vari i sociálne, ale i na právne náhľady na problematiku obsahu i formy daňovej sústavy a jednotlivých daní. Úloha práva v daňovej oblasti bola z hľadiska jej stabilizovanosti vždy rozhodujúca, avšak takmer vždy determinovaná ekonomickými záujmami zákonodarcu, resp.

záujmami skupiny ovládajúcej činnosť zákonodarného orgánu. Ako celok však právo poskytovalo daňovej sústave i jednotlivým daniam viacvrstvovú právnu ochranu, prelínajúcu sa od ústavnoprávných predpisov cez predpisy zákonné až k podzákonným právnym predpisom, teda všeobecne záväznými právnymi predpismi i právnymi aktami individuálnymi. Ťažisko daňovo - právnych úprav ale vo všetkých fázach vývoja česko-slovenskej, a prechodne i slovenskej spoločnosti ako základne daňovo - právnych vzťahov, spočívalo a dodnes spočíva prirodzene na zákonných regulatívoch. V zákonoch bola vždy koncentrovaná absolútna väčšina daňovo - právnych noriem, a to nielen hmotných, ale i procesných. Možná odchýlka od tejto bázy nikdy neprekročila určité hranice, hoci v súčasnosti možno ako o určitej výnimke z tohto pravidla hovoriť v súvislosti so značnou časťou do svojou provenienciou a obsahom právnej regulácie rozličných zákonných právných predpisov sústredenej, či skôr atomizovanej daňovo – právnej hmotnej i procesnej úpravy. Úlohou finančno - právnych resp. daňovo – právnych úprav bolo teda a je najst' optimálne proporcie medzi právnou zakotvenosťou jednotlivých daní a ich príslušenstva z hľadiska právnej sily zakotvujúcich ich právnych aktov a ich proveniencie. Tým sa mala a má zabezpečiť žiadaná súvst'ážnosť medzi požiadavkou stability a elasticity, ktorá je vlastne osou racionality daňovo - právnej úpravy, ale aj jej efektívnosti. A tento cieľ, cieľ vybudovania efektívnej, spravodlivej, stabilnej a súčasne prispôsobivej daňovej sústavy i každej jednotlivéj dane, ktorý bol de facto iniciátorom každej daňovej reformy, zostal aj cieľom našej súčasnosti po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie.

2 PRÁVNA ÚPRAVA ZDAŇOVANIA PRED ROKOM 1990

2.1 Základné teoretické východiská právnej úpravy zdaňovania povinných subjektov

Právo je spravidla garantom požadovaného vzniku, predpokladaného vývinu a nástrojom určitého zániku spoločenského vzťahu, i keď nie každý spoločenský vzťah musí byť nevyhnutne akokoľvek garantovaný normou, a práve určitou právnou normou, predstavujúcou všeobecne záväzné pravidlo správania sa. Právna norma reprezentuje teda také celospoločensky záväzné a akceptované pravidlo, ktoré vo všeobecnom záujme stanovenému okruhu osôb poskytuje a garantuje určité práva pri ich vstupovaní do spoločenských vzťahov, deklaruje ich, alebo obmedzuje určité prejavy vôle subjektov týchto spoločenských vzťahov, resp. ich aktivity, orientované na uspokojovanie ich potrieb a záujmov. V ekonomicky vysoko vyspelej spoločnosti sú všetky spoločenské vzťahy, obsahom a determinantom ktorých sú

peniaze, regulované vždy právnymi normami, majúcimi imperatívny charakter a najvyššiu právnu silu.

Ľudské spoločnosti, formované štátom ako suverénnou politickou formou ich vnútorného organizovania a medzispoločenského spájania, využívajú tieto kogentné finančno - právne normy v záujme zabezpečenia účelného a efektívneho fungovania ich národohospodárskej základne a plnenia celospoločensky žiadúcich funkcií, očakávaných a požadovaných od štátu jeho obyvateľmi a podnikateľskými i inými subjektami, inými štátmi, medzinárodnými organizáciami a inštitúciami a podobne. Štát ako základný nástroj makroorganizovania ľudskej spoločnosti stojacej na určitom historickom stupni jej vnútorného syntetizovania, využíva celý rad prostriedkov, nástrojov či inštrumentov a v ich rámci aj súbor finančno - právnych noriem na prospech vlastného rozvoja a v rozvinutej tzv. postindustriálnej spoločnosti aj na prospech všestranného rozvoja jeho integrálnych subjektov, teda aj občanov. Ich ekonomická zainteresovanosť na vlastnom blahobyte prostredníctvom blahobytu štátu, jeho hospodárskej stability, je však do určitej miery súvzťažnou vzájomnou väzbou. Štát koriguje prostredníctvom práva ich podnikateľské iniciatívy do polohy žiadúcej, t.j. vyhovujúcej jeho záujmom, na druhej strane podnikateľské a iné subjekty, a tiež i občania, regulujú na jeho báze svoje interesy do úrovne prospešnej ich záujmu. Vytvára sa tak v podstate určitý rovnovážny stav medzi záujmami štátu a záujmami jeho elementárnych tvorcov, vnútroštátnych subjektov, ak je kvalita vnútroštátnych právnych úprav na optimálnej úrovni, preferujúc vyvážené diferencované záujmy všetkých týchto prvkov. Je zrejmé, že takýto záujem diferencujúci proces má mnoho atribútov a súčasne aj mnoho prostriedkov autoregulácie, vyrastajúcich napr. z úrovne fungovania trhového mechanizmu, z rozvrstvenia vlastníckych vzťahov, z miery vplyvu tzv. lobistických skupín atď. Osobitnú úlohu v tomto spektre nástrojov determinujúcich spoločenský pohyb zohráva však nielen právo všeobecne, ale aj samotné odvetvie jednotného vnútroštátneho práva, ktorým je finančné právo. Býva spravidla konštantným garantom spoločenských vzťahov vznikajúcich na báze pohybu určitej peňažnej masy v tej - ktorej spoločnosti. Azda najcitlivejšie ho však monitoruje jedno z jeho pododvetví, daňové právo. Práve to je základnou formou, regulatívom špecifického druhu peňažných vzťahov, daňových vzťahov, prostredníctvom ktorých sa na jednej strane obstarávajú verejné a v tom i štátne príjmy potrebné ako zdroje verejných rozpočtov určené na financovanie jednotlivých funkcií štátu, a na strane druhej je daňové právo nástrojom ich redistribúcie do celospoločenskej sféry, i keď sú dane skutočne relatívne nenávratnou formou sústreďovania peňažných prostriedkov od povinných daňových subjektov. Za do verejného rozpočtu odvedené dane si teda povinné daňové subjekty nemôžu nárokovať adekvátne protiplnenie zo strany oprávnených subjektov. Vzhľadom ale na renesanciu názorov finančnej

i finančnoprávnej teórie na členenie kategórie financií podľa svojho času zaznávaných atribútov ako odrazu nedávno sa meniacej štruktúry spoločensko-ekonomických vzťahov na úrovni teórie súčasného poznania, nemožno daňové vzťahy redukovať iba do polohy ohraničenej štátnymi financiami, ale už i do roviny tzv. samosprávnych financií, čím spolu vytvárajú ekonomickú kategóriu verejných financií. Dane a iné peňažné platby, napr. poplatky, odvody, dávky a pod., sa totiž stávajú aj fundamentálnym zdrojom príjmov orgánov miestnej samosprávy, determinantom ich optimálneho fungovania. Samozrejme, v súčasnosti už popri finančných zdrojoch, získavaných týmito orgánmi nie prevažne tzv. klasickým spôsobom, t. j. neúčelovou alebo účelovou štátnou dotáciou, ale predovšetkým vlastnou podnikateľskou aktivitou. Skĺbenie týchto foriem získavania finančných zdrojov orgánmi miestnej samosprávy do optimálnej štruktúry sa formuje ako nástroj ich ekonomicky nezávislého fungovania, podmieňujúci efektívnosť ich každodennej činnosti, odrážajúcej sa napokon až v politickom akceptovaní týchto orgánov obyvateľstvom toho ktorého územného celku. Od stupňa finančnej zabezpečenia realizovaných úloh, plánovaných orgánmi miestnej samosprávy, závisí totiž dosiahnutý stupeň finalizácie a následne prirodzene aj spokojnosti obyvateľstva určitého územia. A dane v týchto súradniciach naplňajú a ešte viac budú naplňovať svoje čoraz významnejšie poslanie. Občania sa totiž v budúcnosti budú určite čoraz intenzívnejšie zaoberať hľadaním odpovedí na otázku, kam sa podeli ich dane !

Zdaňovanie fyzických osôb a právnických osôb všeobecne ako ucelená a právom regulovaná či garantovaná sústava špecifických procedúr, majúce dlhodobé historické opodstatnenie, je jedným z trvalých, stabilizovaných a pomerne výdatných nástrojov zhromažďovania finančných zdrojov orgánmi štátu i orgánmi miestnej samosprávy do ich peňažných fondov. Zdaňovanie integruje súčasne priamu a nepriamu formu realizácie takýchto daňovo - právnych vzťahov, teda formálnoprávne kategorizuje dane na priame a nepriame, v konečnom dôsledku však majú rovnaký zámer a sledujú totožný efekt. V tejto súvislosti je nielen z pohľadu právnej či ekonomickej teórie zaujímavé, prečo, ako a aký priestor vytvára na realizáciu procesu spravodlivého zdaňovania týchto subjektov resp. ich majetku a príjmov konštantný vnútroštátny súbor osobitných finančno - právnych noriem, noriem daňovo - právnych.

Ako východisko na objasnenie problematiky významu kompaktných celospoločenských procedúr zdaňovania je nevyhnutné identifikovať a pochopiť význam a miesto základných daňovo - právnych inštitútov integrovaných v sústave finančného práva a v ním regulovanej spoločenskej praxi. Vzájomná podmienenosť finančno - právnych inštitútov je pomerne jednoducho identifikovateľná, hoci nie všetky sú medzi sebou navzájom v rovnakom kvalitatívnom vzťahu. V okruhu fundamentálneho finančno - právneho inštitútu dane prioritá

neodškriepiteľne patrí pojmom **daňovo - právne vzťahy** a **daňovo - právne normy** . Je zrejmé, že daňovo - právne normy sú podmieňujúcim regulatívom daňovo - právnych vzťahov. Iba na základe daňovo - právnej normy môže vzniknúť daňovo - právny vzťah ako osobitý druh spoločensko-ekonomického vzťahu, obsahom ktorého je ohraničený okruh oprávnení a povinností jeho subjektov a predmetom či objektom určité majtkovo - peňažné plnenie, resp. peniaze samotné. V spoločenských s vyspelou finančnou sústavou sa neobjavuje finančno - právna norma regulujúca naturálny finančno - právny vzťah, i keď potenciálne sprostredkované vyčísliteľný určitou cenou, t.j. vyjadriteľný peňažnou hodnotou.

Vzhľadom na skutočnosť, že finančné hospodárstvo je vo svojom dlhodobom vývoji hlboko poznačené vývojom ľudskej spoločnosti a v nej pulzujúcimi vzťahmi, organizovanými neskôr štátom, menil sa v jednotlivých etapách vývoja určitej konkrétnej spoločnosti aj obsah, rozsah, dosah i štruktúra jednotlivých právnych inštitútov a ich kompatibilita, vrátane daňovo - právnych, na základe ktorých finančné hospodárstvo štátu vlastne vzniklo, pôsobilo a transformovalo sa v súlade s transformačnými procesmi spoločnosti ako celku. Tento proces možno zjednodušene dokumentovať na informačnej osi sformovanej na základe poznatkov dejín štátu a práva, ktoré potvrdzujú, že už v otrokárskej spoločensko - ekonomickej formácii sa pôvodne sebestačné naturálne hospodárstvo vladára ako vrcholného vlastníka štátu postupne menilo na štátne finančné hospodárstvo, že pôvodné dobrovoľné naturálne dary nahradilo neskôr ich násilné vynucovanie, ba až drastické vymáhanie. Postupom času neperiodické naturálne dávky vyžadované monarchom na úhradu jeho potrieb nahradili peňažné dávky vymáhané povinne a pravidelne štátom, čím vznikli de facto daňové vzťahy ako osobitný druh majetkových vzťahov s ustáleným okruhom ich subjektov. Ich externú aj internú systematiku a štruktúru trvale nekonzervovala nielen určitá spoločnosť v procese vlastnej transformácie do spoločnosti iného historického typu, inej sociálno-ekonomickej podstaty, ale ani spoločnosť konkrétneho historického typu, konkrétnej sociálno-ekonomickej formácie. Daňové vzťahy sa totiž vyznačovali vždy špecifickou dynamikou svojho rozvoja i vnútorných zmien, citlivo reagovali na akýkoľvek pohyb v ekonomickej základni i v kultúrno-sociálnej nadstavbe ktorejkoľvek štátom organizovanej spoločnosti. Tento fakt možno bez problémov identifikovať aj v česko-slovenských podmienkach, najmä v polovici 20. storočia. Jednoducho povedané, dane sú atribútom vlastne takmer každej sociálne diferencovanej ľudskej pospolitosti.

Ako už bolo zdôraznené, podstatným inštitútom daňového práva, jeho kreačnou resp. konštitutívnou bázou sú daňovo - právne normy. Ich pojmové vymedzenie je prakticky bez významnejšieho rozdielu konštruované na v podstate jednotných východiskách. Tomu zodpovedá prirodzene aj pojmové sformulovanie daňovo - právnej normy, ktoré je s viac

menej nepodstatnými odchýlkami vo finančno - právnej teórii už dlhodobo ustálené. Z tohto pohľadu možno i na tomto mieste vymedziť pojem a charakteristiku daňovo - právnej normy v nami akceptovanom chápaní. **Daňovo - právna norma je všeobecne záväzná, štátom garantovaná písaná a verejne publikovaná pravidlo správania sa subjektov špecifických spoločensko – ekonomických resp. finančných vzťahov, t. j. daňových vzťahov, upravujúce v súlade s ich záujmom aj ich oprávnenia, povinnosti a sankcie za nedodržiavanie uložených im povinností, ako aj postup týchto subjektov pri realizácii daňovo - právnych vzťahov.** Daňovo - právna norma je preto regulatívom hmotnej aj procesnej stránky praktického uplatňovania resp. aplikovania daňovej sústavy integrovanej do štátneho organizmu.

Daňovo - právne normy sú sústredené do právnych aktov rozličnej právnej sily, patriacich v zásade do odvetvia finančného práva. Tieto daňovo – právne normy tvoria obsah zákonov, vládných nariadení, výnosov, opatrení i vyhlášok ústredných orgánov štátnej správy, predovšetkým ministerstiev. Sú integrované aj v normách komunitárneho práva i v medzinárodných zmluvách, napr. o zamedzení dvojitého zdanenia. Okrem týchto foriem práva sú prirodzene formálnym prameňom daňového práva aj ústavné zákony. Komplex týchto normatívnych právnych aktov, t.j. všeobecne záväzných právnych predpisov tvorí vlastne **formálne zdroje, pramene daňového práva** ako pododvetvia jednotného finančného práva. **Materiálnymi prameňmi daňového práva** sú konkrétne spoločensko - ekonomické podmienky vytvárané štátom a jeho orgánmi za účelom bezporuchového pôsobenia subjektov daňovo – právnych vzťahov v organizme štátu a ich uplatňovania v každodennom praktickom živote spoločnosti.

Daňovo - právnou normou je však aj individuálny finančno - právny akt, napr. daňového orgánu, ktorý i keď nie je všeobecne právne záväzný, napriek tomu k niečomu zaväzuje konkrétne subjekty daňovo - právneho vzťahu napr. prostredníctvom vydania daňového rozhodnutia, výmeru a pod.

Daňovo - právne normy sú spravidla normami kogentnými, čiže majú imperatívny charakter. Znamená to, že sú typické striktnosťou regulovania práv a povinností daňových subjektov, strohým a jednoznačným ohraňovaním koridoru ich správania sa v procese realizácie daňovo - právneho vzťahu. Daňovo - právne normy, ako kategorické pravidlá správania sa individuálnych subjektov v konkrétnych spoločensko-ekonomických vzťahoch neumožňujú im vystupovať v nich inak, ako takéto právne normy predvídajú, ako určité správanie predpokladajú. Takýmito právnymi normami sú spravidla regulované osobitne významné právne vzťahy, na ktorých precízności a stabilite má záujem štát. Tento všeobecne akceptovaný fakt potvrdzuje skutočnosť osobitného významu daňovo - právnych vzťahov.

A to aj napriek faktu, že je v ostatnom období badateľný kvalitatívny posun daňovo – právnych noriem k ich dispozitívnosti. Triedenie právnych noriem podľa povahy ich dispozície na kogentné (kategorické, imperatívne) a dispozitívne, a súčasne donedávna takmer jednoznačné subsumovanie daňovo - právnych noriem do skupiny kogentných právnych noriem potvrdzuje paralelne význam a povahu spoločenských vzťahov označovaných ako vzťahy daňovo - právne. Povaha vzťahov, ktoré upravujú daňovo - právne normy, sa odzrkadľuje aj v ich vnútornej formálnej štruktúre, i keď sú aj tieto normy spravidla tvorené z troch základných častí – hypotézy, dispozície a sankcie.

Pre daňovo - právnu normu je charakteristická **hypotéza**, určujúca o.i. spravidla jednoznačne individuálne adresátov, subjekty daňovo - právnych vzťahov, teda precízna a konkrétna hypotéza. Hypotéza, t.j. podmienka realizácie právnej normy a súčasne jej prvá systematická časť, určujúca podmienky či predpoklady, v prípade splnenia ktorých sa bude uskutočňovať pravidlo správania sa obsiahnuté v dispozícii právnej normy, býva v prípade daňovo - právnej normy taxatívna. Znamená to, že podmienkami, ktoré sú predpokladom uskutočnenia dispozície, t.j. určitého pravidla správania sa, môžu byť iba tie, ktoré sa v hypotéze taxatívne uvádzajú. Hypotéza daňovo - právnej normy je teda spravidla aj jednoznačná.

Integrálnou súčasťou daňovo - právnej normy je prirodzene aj **dispozícia**, teda konkrétne určenie pravidiel správania sa subjektov určitého daňovo - právneho vzťahu, právnických i fyzických osôb. Dispozície týchto špecifických finančno - právnych noriem sú spravidla unifikované, určujúce konkrétne a spravidla zhodné činnosti všetkým nositeľom daňovej povinnosti v prípade, že napĺňajú znaky predpokladané hypotézou. Spravidla ide o činnosti súvisiace so vznikom daňovej povinnosti a jej realizáciou výmerom alebo výrubom dane, jej výpočtom a odvedením určenému správcovi dane.

Súčasťou konštrukcie daňovo - právnej normy je aj **sankcia**. Povaha sankcie takejto právnej normy však nekorešponduje vždy akceptovaným predstavám o spätosti sankcie daňovo - právnej normy s jej ostatnými elementmi v rámci jedného celku, v rámci jednej právnej normy, a ani s obsahovou náplňou sankcie, ako ju poznajú iné odvetvia pozitívneho práva. Sankcia daňovo - právnej normy reprezentuje jej donucovací charakter voči subjektom ako nositeľom určitej daňovej povinnosti, ak v daňovo - právnom vzťahu nevystupujú v súlade s dispozíciou konkrétne daňovo - právnej normy. Takéto sankcie ale majú spravidla podobu osobitnej majetkovej sankcie, prejavujúcej sa v konečnom dôsledku negatívne na majetkoprávnej podstate subjektu daňovo - právneho vzťahu. V praktickej podobe môže ísť o zvýšenie dane pre nepodanie daňového priznania, o penalizáciu daňového subjektu za oneskorené platenie dane, či za nesprávne vypočítanie dane v daňovom priznaní a podobne. Sankcia daňovo - právnej normy však môže byť tvorená aj kompaktnou právnou normou

iného právneho odvetvia, napr. trestného práva. V takomto prípade vzniká bezprostredné integrálne spojenie dvoch právnych noriem, dvoch odlišných právnych odvetví, avšak iba v prípade naplnenia požiadavky predpokladanej porušením zásad sformulovaných dispozíciou daňovo - právnej normy. Ako následok jej porušenia kvázi oživa konkrétna trestno - právna norma, skutková podstata konkrétneho trestného činu, napr. krátenia daní. Sankciou daňovo - právnej normy je resp. môže za určitých podmienok byť teda aj kompletná právna norma iného právneho odvetvia, ktorá nie je obsiahnutá priamo v norme daňového práva.

Vzhľadom na zmeny ktoré prebehli v slovenskej finančnej a konkrétne aj v daňovej legislatíve možno v praxi badať i širšie uplatnenie dispozitívnych noriem daňového práva ako dôsledku kryštalizácie daňových kompetencií a subjektov spravujúcich dane subsumovaných do jednotlivých zákonných úprav prijímaných zákonodarným zborom.

Daňovo - právne normy možno klasifikovať podľa zvolených kritérií do rôznych skupín, napr. na

- *zaväzujúce a zakazujúce* z hľadiska ohraničenia správania sa subjektov daňovo - právnych vzťahov,
- *platobné a kontrolné* z hľadiska účelu ich pôsobenia,
- *republikové a miestne* z hľadiska ich teritoriálneho uplatňovania,
- *pôvodné a odvodené* z pohľadu ich kreátora, a teda aj ich právnej sily a záväznosti,
- *tuzemské, zahraničné, medzinárodné a komunitárne* atď.

Kategória práva ako pojem normatívneho systému predstavuje súbor právnych noriem. Súbor daňovo - právnych noriem môžeme potom označiť za *daňové právo*, ktoré nie je samostatným odvetvím slovenského práva, ale súčasťou, pododvetvím finančného práva. **Daňové právo**, ako súhrn určitých finančno - právnych noriem, z hľadiska predmetu ich regulácie takmer totožných, predstavuje hmotnú i procesnú stránku daňového systému, pokiaľ ním chápeme ako sústavu daní určitého štátu, tak i vzájomné vzťahy medzi nimi či ich vnútornú štruktúru.

Daňové právo predstavuje tiež ucelenú vedeckú disciplínu, čiastkovú právnu vedu. Teória daňového práva, ktorá sa do roku 1990 rozvíjala iba veľmi reštriktívne, nadobudla postupne jej poslaniu adekvátne postavenie v rámci teórie finančného práva vlastne až v ostatnom desaťročí, motivovaná a akcelerovaná transformačnými procesmi prebiehajúcimi v tzv. postsocialistickej slovenskej spoločnosti. Od spoločenských premien determinovaných udalosťami novembra 1989 aj v rámci systému vedy o finančnom práve, aj v rámci finančnej či daňovej legislatívy, aj v rámci praktického výkonu správy daní patrí inštitútu dane jedno

z popredných miest spomedzi renovovaných a renomovaných ekonomických a finančných kategórií a právnych inštitútov.

Daňové právo je dnes aj živou čiastkovou pedagogickou disciplínou, fundamentom finančného práva ako modernej, dynamicky sa rozvíjajúcej pedagogickej disciplíny. Okrajové postavenie finančného práva, ba dokonca i okrajové postavenie daňového práva v rámci finančného práva sa nielen zotrela vo vzťahu k tzv. klasickým právnym odvetviam, ale nadobúda čoraz väčší význam a širšie dimenzie než mnohé, dosiaľ preferované tzv. klasické právovedné disciplíny. Jeho **vzájomné vzťahy**, prípadne aj ako samostatného právneho odvetvia, čo prezentujú niektorí predstavitelia finančno – právnej teórie, sú najužšie samozrejme so všeobecnou teóriou štátu a práva, ďalej s ústavným právom a jeho vedou a so správnym právom a jeho vedou, avšak aj s medzinárodným právom a jeho vedou, trestným právom a jeho vedou a tzv. komunitárnym právom a jeho teóriou. Široký záber je hmatateľný aj v prepojení teórie daňového práva s inými vedami, najmä ekonomickými, avšak aj s politickými a administratívnymi. Dane sa totiž už dávno stali jedným z rozhodujúcich nástrojov politickej moci.

V súvislosti s uplatňovaním výpočtovej techniky v daňovej oblasti narastá aj význam vzťahu daňového práva k technickým vedám. Daňové právo by však samo o sebe, bez realizácie do spoločenskej praxe svoje poslanie neplnilo. Bolo by mŕtvym právom, mŕtvou literou. Bolo by iba odborným textom. Ako sústava daňovo - právnych noriem upravujúcich vznik, zmenu a zánik daňovo - právnych vzťahov musí byť do národohospodárskeho a spoločenského života aplikované.

Daňové právo sa teda realizuje aplikáciou daňovo - právnych noriem na konkrétne spoločenské podmienky, čo neznamena nič iné, iba určitý spôsob činnosti daňových orgánov spočívajúci v mechanizme procedúr vydávania daňovo - právnych aktov na základe daňovo - právnych noriem a v súlade s ich dikciou. Teória finančného práva resp. daňového práva pritom za **daňovo - právny akt považuje všeobecne právnu formu, ktorou sa uskutočňuje nariad'ovacia a výkonná činnosť daňových orgánov ako osobitného druhu finančných orgánov štátu**. Daňovo - právne akty sú potom inštrumenty, nástroje zakladania, zmien a rušenia daňovo - právnych vzťahov. Prostredníctvom vydávania daňovo - právnych aktov sa prejavuje mocensko - donucovací charakter daňovo - právnych noriem. Tie sú teda mocenským vyjadrením príkazu určitému subjektu niečo konať či konania sa zdržovať alebo ho trpieť, garantovaného štátnou donucovacou mocou.

Daňovo - právne akty sú osobitným druhom právnych aktov, blízkym správnym aktom vzhľadom na to, že sú výslednicou činnosti orgánov štátnej finančnej správy resp. iných

daňových orgánov územnej samosprávy. Klasifikujú sa na **normatívne daňovo - právne akty** a na **individuálne daňovo - právne akty**.

Normatívne daňovo - právne akty ako rezultujúce akty aplikácie primárnych noriem daňového práva predstavujú zvyčajne formu podzákonných právnych predpisov, ktoré majú daňové zákony vykonávaciu povahu. Predstavujú určitý súbor všeobecne záväzných pravidiel správania sa daňových subjektov neurčitého počtu, vzťahujúcich sa na okruh daňových prípadov rovnakého druhu. V legislatívnej praxi sú vyjadrené v podobe vládnych nariadení, vyhlášok a opatrení ministerstiev financií, všeobecne záväzných opatrení miestnych orgánov štátnej správy a podobne, pokiaľ ich predmetom je regulovanie daňových vzťahov. Tento systém normatívnych daňovo – právnych aktov predstavuje vo vzťahu k ústave, k zákonom, k medzinárodným zmluvám, k aktom komunitárneho práva a k všeobecne záväzným nariadeniam orgánov územnej samosprávy, považovaným za okruh primárnych prameňov či primárnych právnych aktov až sekundárny okruh právnych aktov či prameňov daňového práva.

Individuálne daňovo - právne akty ako druh finančno - právnych aktov sú zasa takými aktami aplikácie práva, ktoré sa vzťahujú na konkrétny, individuálne určený právny prípad vymedzenia práv a povinností daňových subjektov. Okruh týchto subjektov je teda vždy obmedzený takýmto daňovo - právnym aktom v prospech dosiahnutia určitej právnej skutočnosti, predvídanej v normatívnom daňovo - právnom akte. Individuálne daňovo - právne akty sú z tohto pohľadu aj aktami konkretizačnými, to znamená aktami zasahujúcimi konkrétne, detailne do práv a povinností individuálne určených subjektov konkrétnych daňovo - právnych vzťahov. Terciálny okruh týchto individuálnych daňovo – právnych aktov má svoju oporu v primárnom a v sekundárnom okruhu prameňov daňového práva.

Ako vidieť, zdaňovanie subjektov daňovo – právnych vzťahov je konštituované na báze normatívnych aktov vydávaných v súlade s normatívnymi právnymi aktami najvyššej právnej sily a konkretizované individuálnymi daňovo - právnymi aktami, ktorými sú najmä daňové platobné výmery, hromadné predpisné zoznamy, výkazy daňových nedoplatkov atď.

Osobitne dôležitým daňovo - právnym inštitútom sú **daňovo - právne vzťahy**. Daňovo - právny vzťah predstavuje dvojstranné či viacstranné väzby medzi subjektami, obsahom ktorých je daňové oprávnenie alebo daňová povinnosť predpokladaná daňovo - právnou normou. Daňovo - právny vzťah je teda vzájomný pomer povinných subjektov voči oprávneným subjektom upravený právnou normou. Z tohto hľadiska je vertikálnym vzťahom. Môže mať materiálnu (hmotnoprávnu), alebo procesnú (procesnoprávnu) náplň. Je osobitným druhom finančného resp. finančno - právneho vzťahu. Predstavuje majetkový vzťah

podriadenosti a nadriadenosti, teda vzťah vyjadriteľný v peniazoch voči verejným rozpočtom. Vyjadriteľnosť v peniazoch a majetkovo-peňažný charakter dáva daňovo - právneho vzťahu samotná daň, ktorá je i výslednicou daňovo - právneho vzťahu a nositeľom právnej informácie o majetkových pomeroch subjektov daňovo - právneho vzťahu, o rozsahu ich daňových hmotných aj procesných práv a povinností, pretože je regulovaná daňovo - právnou normou.

Ako už bolo zdôraznené, daňovo - právny vzťah vzniká iba na základe platnej daňovo - právnej normy. Táto daňovo právna norma je prvotná, determinujúca jeho vznik, zmenu alebo zánik. Daňovo - právny vzťah však zaniká aj zánikom subjektu daňovo - právneho vzťahu, teda nielen zmenou alebo zánikom daňovo - právnej normy, ale aj v dôsledku iných právnych skutočností, napr. zánikom daňového práva (i keď je to úvaha značne teoretická), zánikom konkrétneho okruhu daňovo - právnych noriem.

V súvislosti s existenciou daňovo - právnych vzťahov sa javí potrebné ozrejmiť aj pojem či charakter daňových vzťahov. Na prvý pohľad by sa zdalo, že ide o rovnoznačné pojmy, pojmy totožné. K vymedzeniu ich vzájomného vzťahu ale možno pristúpiť z pohľadu neakceptujúceho tento názor, vychádzajúceho z hypotézy, že *daňovo- právne vzťahy nemožno stotožňovať so vzťahmi daňovými*. Východiskom tejto úvahy je prijatie tézy, že daňové vzťahy sú širším pojmom ako vzťahy daňovo - právne, že daňovo - právne vzťahy sú súčasťou komplexu daňových vzťahov, a to tej ich časti, ktorá je regulovaná právnymi normami. Znamenalo by to potom, že každý daňovo - právny vzťah je súčasne aj daňovým vzťahom, no nie každý daňový vzťah by musel byť aj vzťahom daňovo - právnym. Daňové vzťahy by potom boli tou časťou špecifických spoločenských vzťahov, vzťahov finančných, ktoré by stáli mimo vlastnej finančno - právnej regulácie, ba mimo právnej regulácie všeobecne. Daňové vzťahy by potom predstavovali napr. technickú, administratívnu stránku realizácie daňového hospodárstva, právom neregulovanú, ale predsa len z určitého hľadiska napr. ustálených zvyklostí sformulovanú, uznávanú a všeobecne dodržiavanú.

Značná imaginárnosť rozlišovania daňových vzťahov od daňovo - právnych vzťahov, i keď možno pripustiť, že z určitého zorného uhla len reálna, však oprávňuje na vyslovenie názoru, že daňové vzťahy možno v bežnej každodennej terminológii daňovej praxe voľne stotožňovať s daňovo - právnymi vzťahmi.

Významným ekonomicko-právnym inštitútom radikálne zasahujúcim do majetkovej integrity a čiastočne aj osobnej slobody subjektov, vrátane občanov, je daň. Statické vymedzenie tohto pojmu definuje daň ako peňažnú platbu vyberanú štátom resp. štátnymi orgánmi na základe

zákona, vo vopred určenej výške, s presne a vopred určeným termínom splatnosti, slúžiacu na úhradu štátnych resp. spoločenských potrieb.

Dynamické chápanie dane tento inštitút formuluje ako určitý špecifický vertikálny spoločenský vzťah zákonom /právnou normou/ predvídaných subjektov, ktorý má materiálny /hodnotový, peňažný/ obsah. Takéto chápanie dane vlastne stotožňuje daň s daňovým vzťahom, i keď daň v praxi často vystupuje ako výslednica, reálny výsledok daňovoprávneho vzťahu. V konečnom dôsledku predstavuje i špecifický druh peňažného záväzku povinných subjektov voči štátu ako oprávnenému subjektu, na základe platného práva ním aj vynútiteľného. Pri splnení určitých právnych predpokladov je teda jednostranne vynútenou peňažnou povinnosťou, povinnou peňažnou platbou chápanou ako príspevok na úhradu štátnych potrieb. Daň v podobe právnej normy je súčasne nástrojom zabezpečenia vnútornej previazanosti subjektov daňovoprávnych vzťahov, nástrojom distribúcie oprávnení a povinností medzi nimi navzájom. Vnútorne je teda tvorená systémovo štrukturalizovanými právnymi normami, čo jej dáva podobu právneho inštitútu.

Ako každý právny inštitút /no i ekonomický inštitút/, vyjadrujú autochtónnosť dane jej vlastné charakteristické črty, ktoré ju individualizujú a vyčleňujú zo sústavy ostatných inštitútov. Typický je predovšetkým peňažný obsah dane. V rozvinutom peňažnom systéme štátu, od ktorého bezprostredne závisí aj kvalitatívna úroveň daňového systému, totiž dane vystupujú v peňažnej, nie naturálnej forme. To platí aj o slovenskom daňovom systéme, vrátane jeho integrálnych súčastí. Charakteristické tiež je, že daňové plnenie vyžaduje od daňovníka iba štát, a to výlučne na základe právneho aktu najvyššej právnej sily, spravidla zákona. Iba konkretizácia daňovoprávnej regulácie je obsahom podzákonných, zákon vykonávajúcich právnych predpisov. Špecifické tiež je, že nesplnenie daňovej povinnosti je štátom vynútiteľné a sankcionované, napr. trestnoprávnou, občianskoprávnou alebo disciplinárnou pracovnoprávnou sankciou, no aj originálnou majetkovou sankciou.

Podstatnou charakteristickou črtou dane je i presne určený daňový režim, t.j. vymedzený okruh povinných subjektov, vopred vytýčený termín splatnosti dane a presne určená výška daňovej povinnosti v rámci rozsahu predvídaného daňovoprávnou normou, atď. Daň je súčasne dôležitým, ba podstatným a dostatočne výdatným zdrojom rozpočtových príjmov, používaných na úhradu štátnych či celospoločenských potrieb, pričom je súčasne platbou nenávratnou. Znamená to, že daňovníci nie sú spätne po splnení daňových povinností financovaní z fondov, do ktorých sú dane systematicky akumulované. A to bez ohľadu na to, či ide o daňovníka – právnickú osobu, alebo daňovníka – fyzickú osobu. Rozhodujúca tiež nie je ani výška daňovej povinnosti, ani dĺžka jej trvania či disciplinovanosť pri platení dane.

Daň, ako finančno-ekonomický inštitút plní voči ostatným národohospodárskym inštitútom a subjektom určitý okruh funkcií a úloh, ktoré sú viac-menej ustálené, i keď nie nemenné. Aj v podmienkach súčasného završovania spoločenskej transformácie dochádza k ich novej kryštalizácii. Určité funkcie daní strácajú väčšiu či menšiu časť svojho doterajšieho významu, ba môžu i úplne zaniknúť, iné funkcie daní získavajú novú náplň a ich význam podstatne vzrastá.

Stabilnou pôvodnou funkciou dane zostáva aj v budúcom období *funkcia akumulčná*, resp. fiskálna. Jej podstatou je prostredníctvom striktného vyžadovania všeobecnej daňovej disciplíny akumulovať, zhromažďovať takto získané peňažné prostriedky v podobe zdrojov rozpočtu verejnej správy do štátneho rozpočtu, prípadne verejných rozpočtov územných celkov a obcí a iných zákonom stanovených verejnoprávnych inštitúcií. Stabilný význam tejto funkcie daní ale aj v súčasnosti vzrastá, i keď je napĺňanie tejto funkcie dane prirodzene tiež limitované, napr. úmernosťou daňového zaťaženia jednotlivých povinných subjektov, daňovníkov. Nárast významu tejto funkcie dane bezprostredne súvisí aj s rozvíjaním členitosti okruhu povinných daňových subjektov, grupujúcich sa osobitne z radov obyvateľstva, pôsobiaceho v súkromnovlastníckej podnikateľskej sfére. V období tzv. reálneho socializmu proklamovaný akoby okrajový záujem štátu o akumuláciu zdrojov z rúk obyvateľstva do štátneho rozpočtu prostredníctvom nimi odvádzaných daní bol prirodzený práve preto, že od tejto v podstate radikálne potieranej spoločenskej súkromno - podnikateľskej vrstvy nebolo reálne ani možné očakávať výraznejšie príspevky na úhradu štátnych potrieb vo forme daní. Príčin bolo isto mnoho, okrem iného členenie vlastníckych vzťahov a ich nevyvážené akceptovanie, miera reálnosti dispozície vlastníka s jeho legitímnym vlastníctvom, absolútna prevaha štátneho vlastníctva ako najvýdatnejšieho zdroja materiálnych statkov resp. hodnôt, ktoré bolo možné podriadiť daňovej, resp. odvodovej alebo poplatkovej či colnej povinnosti, politicky, ekonomicky i legislatívne zviazaná potencia podnikateľskej aktivity obyvateľstva ako zdroja možného zisku perspektívne podrobeného daňovej povinnosti atď. Priestor na využívanie daní ako nástroja akumulácie verejných rozpočtových zdrojov získavaných od povinných daňových subjektov sa ale postupne rozširoval vzhľadom na rozmach podnikania a podnikajúcich subjektov a dodnes sa v podstate aj podstatnejšie rozširuje. Radikálnejšie presadenie sa fiskálnej funkcie daní sa prejavilo tiež po začatí pôsobenia nástrojov uplatňovaných pri doformovávaní princípov daňovej reformy v každodennom živote spoločnosti.

Prostredníctvom akumulčnej (fiskálnej) funkcie daní sa aktivizujú primárne zhromažďovacie vzťahy tak, aby vhodne pôsobili na centralizáciu spoločensky potrebných peňažných zdrojov v rukách štátu, jeho orgánov a samozrejme aj orgánov miestnej samosprávy.

Po roku 1990 došlo aj k procesu postupného preskupovania pôvodného zamerania pôsobenia *regulačnej (regulatívnej) funkcie daní*. Dovtedy sa adekvátne existujúcemu ekonomicko – právnemu modelu prameniaceho v ideách tzv. reálneho socializmu prejavovala v dvoch polohách, a to osobitne vo vzťahoch k socialistickým organizáciám, t. j. prakticky k podnikajúcim právnickým osobám v rukách štátu, a osobitne vo vzťahoch k zdaňovanému obyvateľstvu, t. j. k fyzickým osobám.

V prvom prípade sa zabezpečovalo realizovanie tejto daňovej funkcie znovurozdelením vytvorených zdrojov v záujme ich lepšieho národohospodárskeho využívania, čo malo svoj pôvod v základných princípoch uplatňovaného modelu centrálne plánovaného a riadeného národohospodárskeho komplexu a vlastne celej spoločnosti. V období pred uskutočnením prvých protrhu – hospodárskych daňovo – reformných krokov v roku 1993 sa odvodmi a daňami socialistických organizácií mali vytvárať podmienky na ovplyvňovanie štruktúry a obsahu výroby a spotreby, avšak reálne deformovanej dogmatickým uplatňovaním byrokraticko – centralistických prístupov v riadení národného hospodárstva. Táto funkcia však potom v mnohých smeroch pôsobila značne ekonomicky retardačne, podväzovala ekonomické iniciatívy a spoločensky žiaduce podnikateľské aktivity týchto organizácií, nesprávnou reguláciou a znovurozdeľovaním vytvorených zdrojov „odpisovala“ perspektívne a prosperujúce podniky a dokonca i celé výrobné odvetvia, a naopak, neperspektívne a neekonomicky hospodáriace podnikateľské subjekty administratívnymi i deformovanými ekonomickými inštrumentami umelo udržiavala relatívne konkurencieschopné, teda de facto „odvodovými a daňovými dotáciami“ ekonomického prežitia spôsobilé. Tieto historické skúsenosti s uplatňovaním regulačnej funkcie daní súčasne potvrdzujú význam správneho proporcionálneho uplatňovania daňových funkcií, ktorých nesprávne využívanie, ba až zneužívanie môže deformovať nielen jednotlivú daň či kompaktnú daňovú sústavu ako celok, ale môže rozvracať dokonca i celý štátny národohospodársky komplex, ak sa retardačné pôsobenie niektorej daňovej funkcie úplne presadí v určitom výrobnom odvetví. To má zrejme priamy negatívny následok aj na komplexný organizmus spoločnosti ako celku.

V druhom prípade plnila táto funkcia úlohu regulátora výšky daňového zaťaženia podľa žiadanosti, resp. charakteru ich príjmového zdroja. Tak sa ovplyvňovala i výška dosahovaných žiadúcich či nežiadúcich dôchodkov obyvateľstva. V prípade spotrebných daní táto funkcia pôsobí aj na regulovanie spotreby jednotlivých výrobkov, produktov, tovarov, na regulácii spotreby alebo výroby ktorých má štát eminentný záujem. Regulačná funkcia daní regulujúco pôsobí aj vo sfére služieb. Jej význam pre optimálne pôsobenie daní na regulovanie dôchodkovej situácie daňových subjektov je teda jedným z prvoradých.

Kontrolná funkcia dane sa uplatňovala predovšetkým vo vzťahu k bývalým socialistickým organizáciám, a to najmä prostredníctvom odvodov a daní od socialistických organizácií, spomedzi ktorých patrila prioritou bývalej dani z obratu. Jej pomocou bola realizovaná kontrola výrobných a odbytových plánov jednotlivých podnikov. Umožňovala tiež centrálnu kontrolu spotreby, dodržiavanie sortimentu a kvality, včasnosti vyskladňovania a fakturácie tovaru a pod., pretože vychádzala z plánu výroby a odbytu podniku, a akékoľvek disproporcie pri ich plnení sa automaticky odrážali aj v plánovanom odvádzaní dane z obratu. Tak sa súčasne signalizovali nedostatky vo výrobnej sfére či v kvalite výrobkov a sprostredkovane aj v riadení podniku všeobecne. V zmenených trhových podmienkach však kontrolná funkcia dane nemôže mať prirodzene takto motivovaný význam, teda taký, aký mala v centrálnom plánovanom hospodárstve, pretože sa predpokladá, že dane by nemali narúšať trhom formované rozmiestnenie zdrojov. Pôsobiť však táto funkcia daní môže úspešne aj naďalej, napr. v procese kontroly a usmerňovania výroby a spotreby určitých výrobkov i služieb prostredníctvom dane z pridanej hodnoty, či iných selektívnych spotrebných nepriamych daní.

V teórii daňového práva možno uvažovať s *kriteriálnou funkciou dane*. Znamená, že daň formuje konkrétne daňovo - právne vzťahy tak, aby jej konštrukcia spolu s inou daňou vytvárala určité kritérium, na základe ktorého by podnikateľský subjekt organizoval a korigoval svoje podnikateľské aktivity. Táto funkcia bola využívaná intenzívne i v procese globálneho národohospodárskeho riadenia. Kriteriálna funkcia dane nie je úplne zavrhnutá či oslabená ani v existujúcich podmienkach fungujúceho trhového hospodárstva, pretože daňová sieť resp. súlad konštrukcie jednotlivých daní a ich pôsobenie na orientáciu jednotlivých podnikateľských subjektov v podobe určitého hospodárskeho či finančného kritéria, a to aj vo vzťahu k iným finančným inštitútom, je v podstate nevyhnutnosťou pre optimálne smerovanie celospoločensky preferovaných podnikateľských iniciatív. S touto funkciou sa prelína, ba vlastne splyva funkcia stimulačná, ktorou sa dani podliehajúce subjekty stimulujú k určitému správaniu sa v spoločensko - ekonomických vzťahoch, determinujúc tak v požadovanom smere aj vznikajúce daňovo - právne vzťahy a sprostredkovanie vlastne i cirkuláciu peňažných prostriedkov v národohospodárskom organizme štátu. Daň sa tak potom súčasne stáva aj reálnym stimulátorom výroby a spotreby.

Typickou funkciou dane bola do roku 1990 jej *sociálna funkcia*. Jej súčasné pôsobenie na daňovo - právne vzťahy je dnes minimálne diskutabilné, pretože daň ako nástroj sociálnej politiky by v liberálno - trhových ekonomických podmienkach, napriek ich ovplyvňovaniu niektorými priamymi zásahmi štátu, intenzívnejšie pôsobiť nemala. Pôsobenie tejto daňovej funkcie nezodpovedá ani striktnej požiadavke daňovej spravodlivosti, pretože jej praktické uplatňovanie v daňovej konštrukcii umožňovalo a umožňuje identifikovať a uskutočňovať

presuny výšky daňového zaťaženia subjektov daňovo - právnych vzťahov napr. podľa rodinných pomerov, sociálneho zatriedenia, pohlavia a veku daňovníka či iných subjektívnych znakov daňovníka. I keď sa v názore na potrebu zachovania funkcií daní, ktorými sa limitovane uskutočňujú prerozdeľovacie procesy v národnom hospodárstve teoretické názory i skúsenosti praktikov vzácnne zhodujú, nemožno súhlasiť s názorom, že riešenie sociálnych otázok je potrebné uskutočňovať aj prostredníctvom daní. Z tohto aspektu je potrebné teda sociálnu funkciu daní považovať za nežiadúcu a postupne odumierajúcu.

Z chápania dane ako statického a súčasne dynamického finančno - právneho inštitútu je potrebné vychádzať i pri formulovaní jej základných a vedľajších konštrukčných prvkov. V odbornej literatúre sú označované ako daňové prvky, ako náležitosti daňovo - právneho vzťahu, ba možno sa stretnúť aj s označením prvky právnej konštrukcie dane, čím je zdôraznený právny základ ich existencie. Predstavujú náležitosti daňovo - právnej normy resp. ich sústavy koncentrovanej v daňovo - právnom predpise, ktoré sú bezpodmienečnou podmienkou buď vzniku určitého daňovo - právneho vzťahu, alebo podmienkou jeho právnej dokonalosti, perfektnosti.

Daňové prvky tvoriace základné právne náležitosti daňového vzťahu, bez ktorých takýto právny vzťah nemôže v žiadnom prípade vzniknúť a existovať, a ktoré preto i označujeme za základné fundamentálne daňové prvky, sú *podmet* /subjekt/ daňovoprávneho vzťahu, *predmet* /objekt/ daňovoprávneho vzťahu, *základ* /fundament/ daňovoprávneho vzťahu, *sadzba* /limit/ daňovoprávneho vzťahu.

Daňovými prvkami, ktoré bezprostredne neovplyvňujú vznik, zmenu alebo zánik daňovoprávneho vzťahu, a ktoré preto môžeme označiť za vedľajšie subsidiárne daňové prvky príp. za ostatné náležitosti daňovoprávneho vzťahu, je tvorená sústava, do ktorej zaradíme zvyčajne :

- a) zvýšenie dane
- b) zníženie dane
- c) daňové minimum
- d) minimálnu daň
- e) penále za nezaplatenie dane v termíne /daňovú penalizáciu/

Penále za nezaplatenie dane, resp. zálohy na daň a náklady výkonu daňového rozhodnutia v daňovom konaní sa v odbornej literatúre označuje i ako príslušenstvo dane.

Všetky tieto daňové prvky sa uplatňujú aj v daňovoprávnych vzťahoch, v rámci realizácie ktorých dochádza k zdaňovaniu príjmov obyvateľstva. Ich uplatňovanie, rozširovanie či

zužovanie v rámci daňovoprávných vzťahov má ďalekosiahle dôsledky na dôchodkové, a následne spravidla aj majetkové postavenie určitých vrstiev spoločnosti, ich preferovanie či ekonomické a následne aj politické zatlačovanie. Deformovanie jednotlivých daňových prvkov bez ohľadu na to, či ide o základné, a či o vedľajšie daňové prvky má za následok deformáciu spoločnosti ako celku, vznik a prehlbovanie sociálneho napätia, diferenciaciu a následnú polarizáciu špecifických vrstiev obyvateľstva štátu. Posunmi daňových prvkov teda možno vytvárať aj latentné či otvorené predpoklady pre uplatňovanie daňových privilégií. Zdaňovanie dôchodkov jednotlivých vrstiev, skupín obyvateľstva a rozvrhnutie daňového zaťaženia medzi nimi je komplikovaným a multilaterálnym procesom, v rámci ktorého sa neraz antagonisticky konfrontujú subjektívne a objektívne prvky, transformované do jednotlivých daňovoprávných predpisov.

Daňovoprávne predpisy najvyššej právnej sily, zákony, určujú podstatné i vedľajšie náležitosti daňovoprávneho vzťahu, daňové prvky, ktorých právna záväznosť teda bezprostredne súvisí s pôsobením konkrétneho okruhu daňovoprávných noriem v spoločenskej praxi.

Subjekt dane

Z hľadiska prvotnej možnosti vzniku právom normovaného vzťahu v daňovej oblasti patrí prioritou zrejme subjektu dane. Možno povedať, že subjektom dane je jednoducho taká právnická alebo fyzická osoba, ktorá je povinná platiť daň, ktorá je zo zákona povinná vstúpiť do daňovoprávneho vzťahu, strpieť určenú majetkovú ujmu, teda odvieť štátu určenú výšku dane. Subjekt dane je súčasne taký daňovoprávny prvok, s ktorým daňovoprávna norma spája určité oprávnenia a povinnosti, garantované štátnou donucovacou mocou. Subjekt dane disponuje na jednej strane právnymi normami predpokladanými a zabezpečenými oprávneniami, prostredníctvom ktorých môže svoje správanie sa v týchto vzťahoch vo svojom či v cudzom záujme korigovať, na druhej strane mu daňovoprávne normy ukladajú určité presné pravidlá správania sa v podobe povinností niečo konať, prípadne konania sa zdržať. Tieto aktivity daňového subjektu sú pod dohľadom príslušného daňového orgánu, ktorý v mene štátu má oprávnenie v jeho záujme vstúpiť do konkrétnych daňovoprávných vzťahov, dbať na ich zákonnosť, súlad s platným právom.

Vzhľadom na to, že na jednej strane stoja subjekty daňovoprávných vzťahov v postavení povinných subjektov, teda takých, ktorí sú povinní daň platiť, a na druhej strane také subjekty, ktoré sú oprávnené daň požadovať, teória finančného resp. daňového práva diferencuje medzi takýmito subjektami a označuje ich pojmi oprávnený subjekt a povinný /zaviazaný/ subjekt. Pritom sa subjekt dane, resp. daňovoprávneho vzťahu označuje

všeobecne ako daňovník. Označenie daňového subjektu ako daňovník je však možné len v prípade povinnosťného či zaviazaného subjektu daňovej povinnosti, čo nie je ani v odbornej literatúre vždy dostatočne striktné špecifikované. Z postavenia subjektov daňovej povinnosti a subjektov oprávnených z daňovej povinnosti čerpať v prospech príslušných verejných rozpočtov zákonom predpokladaný objem peňažných zdrojov je zrejmé aj ich nerovnoprávne resp. nevyvážené postavenie v daňovo-právnych vzťahoch, čo je pre tento typ finančnoprávnych vzťahov typické.

Pri identifikovaní daňových prvkov, a to konkrétne subjektu dane zistíme, že v rámci tohto pohybu sa okrem už spomínaných druhotných pojmov objavuje aj pojem platiteľ dane. *Platiteľ dane* je špecifickým prvkom daňovoprávneho vzťahu, daňovej konštrukcie. Je to spravidla právnická osoba, ktorá na základe zákona a v mene daňovníka má povinnosť daň od neho vybrať a odvieť štátu. Typickým príkladom existencie tohto druhotného daňového prvku je rekonštrukcia dane zo mzdy a po roku 1990 v súvislosti s výraznejšími zásahmi uskutočnenými do konštrukcie niektorých daní, aj napr. dôchodková daň, v rámci ktorej sa objavuje pojem platiteľa dane. Daňovoprávne normy však za určitých okolností ukladajú platiteľovi dane zraziť a odvieť daň zo svojej materiálnej podstaty, teda nie daňovníka. Spravidla ide o prípady, keď platiteľ daň daňovníkovi nezrazil, alebo ju zrazil v nesprávnej výške. Platiteľ dane teda vystupuje v daňovoprávnom vzťahu spravidla ako kvázidaňový orgán, ako subjekt súčasne povinný aj oprávnený. Možno ale predpokladať, že jeho v podstate doterajšia exotičnosť v našom daňovom systéme ustúpi jeho reálnej faktičnosti, pretože zvyšovaním variability daňovoprávnych vzťahov a aj ich jednotlivých náležitostí v dôsledku liberalizácie trhu podnikania i trhu práce bude dochádzať k jeho implantovaniu do konštrukcie viacerých daní postihujúcich príjmy obyvateľstva. Spoločenská prax túto vývinovú tendenciu zatiaľ potvrdzuje, hoci realizácia pripravovanej komplexnej daňovej reformy a prijatie zákona o jednotnej dani z príjmov by ju samozrejme negovalo.

V súvislosti so správaním sa subjektov daňových povinností v daňovoprávnych vzťahoch sa derie do popredia záujmu daňovej legislatívy i daňovej praxe otázka daňového presunu. *Daňovým presunom* pritom treba rozumieť právo resp. možnosť daňovníka preniesť, presunúť daňové zaťaženie zo seba na inú osobu určitým, spravidla ekonomickým opatrením. Daňové presuny možno aplikovať na ktorúkoľvek daň, i keď obtiažnosť, zložitnosť tejto operácie je individuálna a diferencovateľná podľa jednotlivých druhov daní. Daňové presuny možno realizovať v prípade priamych a samozrejme aj nepriamych daní. Napr. daň zo zisku môže byť ako priama daň presunutá na spotrebiteľa zvýšením realizačných cien, nepriame dane ako daňové bremeno nesie automaticky spotrebiteľ tovaru alebo služby. Cieľom daňového presunu je teda snaha zbavenia sa daňovej povinnosti presunom tejto povinnosti na iný

daňový subjekt. Jeho účelom je legálne zlepšenie si dôchodkovej situácie, resp. jej udržanie na určitej úrovni posunom daňového bremena na iné subjekty.

Daňový únik, ako výslednica správania sa subjektu v daňovoprávnom vzťahu má obdobnú úlohu a poslanie ako daňový presun, rovnaký ekonomický výsledok. Daňovým únikom pritom rozumieme zákonom dovolené alebo protizákonné zníženie daňového základu, vyúsťujúce do zníženia výnosov jedného druhu daní a do prípadného zvýšenia iného druhu daní. Daňový únik nie je spravidla žiadúci, ba vyslovene nežiadúci a striktné sankcionovaný je v prípade jeho nelegálnosti, právnej nedovolenosti. Legálny daňový únik, teda v medziach daňovoprávnych predpisov dovolený, plní určité, spravidla sociálne alebo povzbudzujúce poslanie.

Objekt dane

Iným, zo základných prvkov daňovoprávneho vzťahu je predmet /objekt/ dane. Označuje sa tak zvyčajne určitá hospodárska skutočnosť, ekonomická realita, na základe ktorej možno uložiť daňovníkovi daňovú povinnosť. Predmet dane je teda reálnym podkladom pre zdanenie, pre uloženie daňovej povinnosti subjektu dane. Predmet dane je pritom spravidla determinujúcim faktorom pre menovité označenie, názov tej ktorej dane. Pretože sa jeho pojmové chápanie ohraničuje hospodárskym aspektom a jeho náplňou môže byť majetok ako taký či výnos z majetku, určitý príjem či dôchodok, alebo i určitý vzťah k majetku, majú aj jednotlivé dane od tejto skutočnosti odvodené označenie, ako napr. daň z pozemkov, daň z príjmu atď.

V teórii daňového práva sa pertraktuje aj členenie predmetu dane na *formálny predmet dane* a *materiálny predmet dane*, pričom formálnym je taký daňový predmet, ktorý predstavuje výsledok určitej materiálnej skutočnosti alebo materiálneho vzťahu /napr. dôchodok, dosiahnutie výnosu atď./ a materiálным ten, ktorý je základňou vzniku formálneho predmetu dane, teda určitá, objektívne existujúca majetková podstata. V tomto prípade môže ísť napr. o majetok, z ktorého dôchodok alebo výnos plynie.

V prípade, že sa daňovo postihuje, považuje sa za formálny predmet dane aj právny úkon, napr. darovanie.

Osobitnú pozornosť venuje teória daňového práva vymedzovaniu rozsahu daňového predmetu. V tomto prípade sa predmet dane rozlišuje podľa určitých vlastností, a to kvalitatívnych, príp. kritérií časových.

Daňová relevancia predmetu dane nastupuje prejavom jeho kvalitatívnych vlastností alebo nadobúdaním individualizovaných kvantitatívnych zložiek, z ktorých sa daňový predmet skladá.

Kvalitatívne hľadisko ako aspekt posudzovania daňového predmetu možno klasifikovať podľa viacerých kritérií, napr. *naturálnych vlastností* /napr. hmotnosť, objem, vek a pod. /, *technických* /napr. výmera, zastavaná plocha/ alebo *hospodárskych* /napr. upotrebitelnosť /.

Kvantitatívne hľadisko posudzovania predmetu dane zobrazuje relácie daňového predmetu ako celku k jeho jednotlivým častiam. Individualizáciou jednotlivých, relatívne samostatných súčastí predmetu dane môže totiž dochádzať k vytváraniu samostatných predmetov zdanenia, daňových predmetov. Napr. ak by sa výška domovej dane určovala podľa individuálnych obytných miestností ako zdaňovaných jednotiek, prirodzene by sa každá samostatná obytná miestnosť stávala samostatným predmetom dane, teda by sa ako taká zdaňovala samostatne a nezávisle od iných predmetov dane, pôvodných súčastí jednotného predmetu dane.

V prvom prípade je teda predmet dane merateľný úrovňou jeho kvality, v druhom prípade podľa členitosti, vnútornej organizovanosti jeho jednotlivých prvkov či jednotiek, individuálne určiteľných, ktoré sa stávajú ako samostatný predmet predmetom daňovej povinnosti, predmetom zdanenia.

Rozsah predmetu zdanenia determinuje aj časový horizont vzniku daňovej povinnosti, ktorý môže, no nemusí byť závislý od vôle či správania sa subjektov dane. Jeho význam ale spočíva predovšetkým v tom, že v podstatnej miere môže ovplyvňovať rozsah daňového predmetu.

Základ dane

Osobitné postavenie v rámci daňových prvkov patrí daňovému základu. Býva označovaný ako vyrubujúci základ, pretože predstavuje takú daňovú kvantitatívnu veličinu, z ktorej sa konkrétna daň vyrubuje. Daňový základ pritom vždy vychádza z predmetu /objektu/ dane. Zvyčajne sa rozdiel medzi predmetom dane a jej základom vymedzuje zjednodušene tak, že predmetom je to, tá hospodárska skutočnosť, na ktorú sa daň ukladá, a základom dane je to, tá jej časť, z čoho resp. z ktorej sa daň vyrubuje. Základ dane tak umožňuje vyjadriť v peniazoch konkrétnu daňovú povinnosť determinovanú jej predmetom. Je to suma, z ktorej sa daň vyrubuje. Základ dane predstavuje číselne vyjadrený súhrn majetkových výsledkov, ktoré vznikli tým, že v záujmovej sfére daňovníka /medzi subjektom a objektom dane / nastali kvantitatívne vyjadriteľné relácie, ktoré zákon určuje za predpoklad vzniku daňovej povinnosti.

Vzhľadom na to, že daňový základ je kvantitatívnym vyjadrením daňového predmetu, nástrojom jeho špecifikácie, môže sa s ním za určitých podmienok prekrývať či úplne stotožňovať. Daňový predmet sa teda môže rovnať i daňovému základu. Existencia daňového základu v daňovoprávnom vzťahu je pritom podmienená vyjadriteľnosťou predmetu dane v určitých objektívnych jednotkách, mierkach umožňujúcich kvantifikáciu daňového predmetu. Z daňového základu sa tak daň určuje na základe daňovej jednotky. Tou môže byť hmotnosť, množstvo, peňažná jednotka atď.

Základ dane interpretuje teória daňového práva v dvoch základných formách ako daňový základ abstraktný a konkrétny. Za abstraktný daňový základ je pritom považované také povinné určenie jednotiek, ktorými je možné predmet dane merať. Konkrétny daňový základ predstavuje ucelený komplex týchto jednotiek, tvorený ich súčtom a ktorým je konkrétny predmet dane vyjadrený. Tu treba spomenúť aj termín daňový kataster, bezprostredne súvisiaci s problematikou daňového základu. Je to zoznam hodnôt, rozhodujúcich pre určenie konkrétnej výšky daňovej povinnosti jednotlivých daňovníkov. Daňový kataster sa uplatňuje pri pravidelne sa opakujúcej daňovej povinnosti vyplývajúcej z daňovoprávnej normy regulujúcej určitú daň. V prípade takýchto daní sa nezisťuje reálny numerický rozsah predmetu dane ku dňu rozhodujúcemu pre vznik daňovej povinnosti, ale sa podľa vybraných kritérií prenáša do záznamov tvoriacich základ pre výrub daní na viac budúcich daňových období.

Sadzba dane

Sadzbu dane zaradujeme medzi základné daňové prvky, o ktoré býva medzi daňovníkmi najväčší záujem. Vymedzuje vlastne rozsah daňovej povinnosti v rámci daňovoprávnych vzťahov. Je meradlom, podľa ktorého sa vypočítava výška dane z daňového základu, je reálnym vyvrcholením daňovoprávneho vzťahu v jeho fáze prípravy a napĺňania daňovej povinnosti. Daňová sadzba je podielom dane pripadajúcim na daňovú jednotku. Je akoby mierkou daňového záväzku. Do určitej miery ju možno chápať i ako špecifickú metódu formovania kvalitatívnej úrovne daňovoprávneho vzťahu, metódu formovania jeho peňažnej výdatnosti. Výsledok, ktorý vznikne použitím daňovej sadzby reprezentuje daň, teda výšku dane či mieru daňového zaťaženia. Možno ho preto označiť i ako objem individuálnej daňovej povinnosti.

Daňová sadzba býva spravidla právne zakotvená v daňovom zákone. No táto skutočnosť nemusí byť vždy akceptovaná. Právny predpis ju môže naznačiť, ohraničiť vo forme určitého rozpätia, pričom daň aplikujúci orgán v jeho rámci môže určiť pevnou sumou. Tento orgán

môže aplikáciu daňovoprávnej normy uskutočniť potom buď vo forme individuálnej, alebo vo forme univerzálnej /všeobecnej/.

Daň, ako významný a originálny finančnoprávny a ekonomický inštitút, svojim účelovým zameraním individualizuje aj vlastnú sadzbu, ktorej metodológia musí zodpovedať vždy hlavnému cieľu, ktorý má konkrétna daň v spoločnosti plniť. V procese jej historického vývoja sa preto postupne vyvíjali rôzne druhy sadzieb dane tak, aby daň ako celok mohla proporcionálne plniť všetky zverené jej funkcie. Dosiaľ sa vykryštalizovali vlastne tri druhy daňových sadzieb, a to sadzba pevná, sadzba pohyblivá a ich kombinácie, ktoré možno označiť za kombinovanú sadzbu dane.

V našom daňovom systéme sa používa pevná daňová sadzba v podstatne užšom rozsahu, ako sadzba pohyblivá. Jej podstata spočíva v tom, že prostredníctvom striktne určenej peňažnej sumy na jednotku daňového základu a bez ohľadu na jeho výšku sa určuje aj objem daňovej povinnosti, daňové bremeno. Pevná sadzba dane teda určuje daň pevnou čiastkou bez ohľadu na množstvo, kvalitu a pod.

Pohyblivá sadzba dane vyjadruje pomer dane daňového zaťaženia k daňovému základu, spravidla percentuálne, pričom sa v širokej miere môže uplatniť viacero variant. Základné varianty pohyblivej daňovej sadzby sú :

- a) lineárna /proporcionálna, vyrovnaná /,
- b) progresívna /vzostupná /,
- c) regresívna /zostupná /.

Za lineárnu sadzbu dane sa vo všeobecnosti považuje taký typ sadzby, ktorá je aritmeticky zhodná, rovnaká pri každej výške daňového základu, teda bez ohľadu na jeho zmeny. V tomto prípade sa teda napr. vyberá z rôzneho základu rovnaké percento dane.

V prípade uplatnenia progresívnej /vzostupnej / sadzby dane rastie daňové zaťaženie súčasne s rastom daňového základu. Čím je teda daňový základ vyšší, tým je aj vyššia sadzba dane resp. daň. Z hľadiska daňového zaťaženia príjmov obyvateľstva reakcia tejto sadzby v daňovoprávnom vzťahu je prirodzená a z hľadiska daňovej spravodlivosti často označovaná za logickú, najpriateľnejšiu. Čím je totiž získaný príjem vyšší, tým je vyššia aj daňová sadzba. Tu ale treba podotknúť, že ani táto, všeobecne najbezproblémovjšie prijímaná daňová konštrukcia nemôže byť akceptovaná univerzálne, ale v konkrétnych ekonomicko-politických podmienkach diferencovane. V určitých situáciách totiž môže pôsobiť národohospodársky nežiadúco, retardačne. V rámci progresívnej sadzby dane sa identifikujú

jej vnútorné konštrukčné varianty, a to sadzba progresívno-stupňovitá a sadzba progresívno-plynulá.

V prípade progresívno-stupňovitej sadzby sa daňový základ člení podľa výšky do určitých daňových stupňov, pričom sa v každom takomto stupni určuje daň buď pevnou, alebo percentuálnou sadzbou.

Progresívno-plynulá, alebo i kľzavá sadzba je charakteristická tým, že zvyšovanie daňového zaťaženia prebieha plynule, bez preklopenia akýchkoľvek daňových stupňov, čo zamedzuje možnosti dosahovať z vyšších príjmov nižšie čisté príjmy pri prechode z jedného daňového stupňa do druhého, ako je prípustné pri realizovaní progresívno-stupňovitej sadzby.

Všeobecne o pohyblivom type sadzby dane platí, že býva spravidla stanovená určitým percentom z daňového základu. Pohyblivou daňovou sadzbou je aj určenie časti, dielu z celku, napr. jednej štvrtiny, polovice atď. Od takéhoto uplatňovania pohyblivej sadzby sa však v našich podmienkach už upustilo.

Kombinovaný typ daňovej sadzby nie je všeobecne prijímaný ako jej osobitný druh. Pravdou je, že pri jej aplikovaní sa kombinuje pevná sadzba so sadzbou percentuálnou, čo však skôr svedčí o tom, že tzv. kombinovaná sadzba dane je vlastne synonymom progresívno-plynulej sadzby dane.

Naša teória daňového práva však pozná aj iný typ daňovej sadzby, označovaný ako rozdielová sadzba dane.

Do začiatku deväťdesiatych rokov sa uplatňovala pri dani z obratu, a to ako rozdiel medzi štátnou veľkoobchodnou cenou a štátnou maloobchodnou cenou, zníženou o obchodné rozpätie.

V teórii daňového práva je dnes už pomerne ustálené integrovanie ďalších náležitostí daňovoprávneho vzťahu pod pojem vedľajšie daňové prvky. Vedľajšie však v tom slova zmysle, že nejde o základné daňové prvky, teda tie, bez ktorých by bola existencia samotného daňovoprávneho vzťahu prinajmenšom pochybná. Vedľajšie daňové prvky teda sú súčasťou konštrukcie jednotlivých daní, avšak ich včlenenie do nej nie je nevyhnutnou podmienkou existencie dane. Z určitého pohľadu možno o týchto daňových prvkoch hovoriť i ako o daňových prvkoch fakultatívnych, na rozdiel od základných daňových prvkov, ktoré sú obligatórnymi náležitosťami daňovoprávneho vzťahu.

Podmienky, v rámci ktorých pôsobia daňovoprávne normy vytvárajú priestor aj pre zníženie či zvýšenie dane, ak sú splnené určité, daňovoprávnou normou predpokladané podmienky. Zvýšenie a zníženie dane ako veličiny oscilujúce okolo príslušnej daňovej sadzby

a numericky vyjadriteľné, patria evidentne medzi vedľajšie daňové prvky. Prakticky ide o pohyb základnej sadzby dane smerom nahor alebo nadol, podľa individuálnych podmienok daňovníka, resp. skupín daňovníkov, prípadne i podľa vôle oprávneného subjektu daňovoprávneho vzťahu. Tento pohyb sadzby dane zvyčajne najradikálnejšie ovplyvňujú sociálne dôvody, no aj ekonomické dôvody, kladúce si za cieľ napr. získanie zahraničného kapitálu pre tuzemský kapitálový trh uplatnením nižšej daňovej sadzby, ako je sadzba základná. Cieľom zvýšenia alebo zníženia dane je tiež snaha oprávnených subjektov zaťažiť povinné subjekty, daňovníkov, podľa ich daňovej únosnosti. Daňovou únosnosťou možno pritom rozumieť ekonomickú hranicu spôsobilosti daňovníka platiť daň, jeho daňovú schopnosť, ktorá nepôsobí na jeho ekonomické aktivity retardačne, brzdiaco. Je zrejmé, že je to problém zložitý a v rámci teórie daní a daňového práva aj veľmi problematický a sporný. Tieto vedľajšie daňové prvky, vystupujúce v podobe daňových úľav či čiastočných i úplných oslobodení, ale neodporujú požiadavke rovnosti subjektov pred zákonom, proklamovanej v ústavnoprávnych predpisoch jednotlivých štátov. Zvýšenie či zníženie dane dokonca korešponduje požiadavke materiálnej rovnosti, pretože umožňuje prostredníctvom daní zaťažovať subjekty daňovo - právnych vzťahov rovnakou materiálnou ujmom v rámci ich únosnosti.

Súčasná vývinová tendencia daňovo - právnych vzťahov však vyjadruje negativistický postoj prevažnej časti teoretikov daní a daňového práva k širšiemu uplatňovaniu týchto vedľajších daňových prvkov, najmä v počiatočnej fáze realizácie daňovej reformy, no aj pro futuro. Zdá sa však, že ich aplikácia v konkrétnych spoločenských podmienkach, najmä v procese zdaňovania príjmov obyvateľstva bude aspoň čiastkovo nevyhnutná, pričom s ich rozsiahlejším odbúraním z daňovo - právnych konštrukcií možno zrejme počítať až po úplnom zavedení reformy do nášho národohospodárskeho organizmu a ustálení reformovaného daňového systému.

V daňovej konštrukcii sa pomerne často objavuje aj tzv. daňové minimum. Je známe aj pod označením daneproste minimum. Predstavuje vlastne taký daňový základ, z ktorého sa daň ešte nevyrubuje. Tento daňový prvok je pritom motivovaný sociálne a ekonomicky.

Ďalším z vedľajších daňových prvkov je minimálna daň, ktorá na rozdiel od predchádzajúceho nezdaniťelného minima / čiastky, do výšky ktorej príjem zdaneniu nepodlieha / je takou výškou dane, ktorá sa musí ako najnižšie prípustná daň vybrať od daňovníka, a to bez ohľadu na výšku jeho daňového základu. Cieľom minimálnej dane je teda čeliť daňovému úniku, úsiliu daňovníka vyhnúť sa legálnej daňovej povinnosti.

Tu treba poznamenať, že význam týchto daňových prvkov, daňového minima a minimálnej dane v súčasnej spoločensko-ekonomickej atmosfére narastá. I keď v dôsledku súčasného inflačného pohybu miezd sa reálne daňové minimum neustále znižuje, čo sa súčasne premieta do rýchleho nárastu celkového počtu daňovníkov.

Vedľajšími daňovými prvkami sú aj daňové sankcie, t.j. penále za nezaplatené dane v určenom termíne, sankčné zvýšenie dane pre nepodanie alebo oneskorené podanie daňového priznania a podobne.

Z hľadiska daňového zaťaženia príjmov obyvateľstva daňovými povinnosťami má značný význam aj klasifikácia daní. Jej prostredníctvom sa dane zatriedujú do určitého systému podľa hodnotiacich či triediacich kritérií. Význam členenia a zatriedovania daní do určitých skupín podľa ich znakov alebo vlastností má svoje miesto v teórii daňového práva, je využiteľné aj v spoločenskej praxi, avšak význam jednotlivých skupín, do ktorých sú dane zatriedované, nie je proporcionálne vyvážený. Znamená to, že jedna skupina daní má väčší, iná menší význam z hľadiska ich teoretickej systemizácie. Formálne daňové kritériá teda nie sú samoučelné, ich aplikácia bezprostredne napomáha praktickému vzniku, zmene, ba i žiadúcemu usmerňovať pôsobenie daní, formovať ich vnútornú konštrukciu do optimálnej polohy atď. Podľa oprávneného subjektu dane rozoznávame dane štátne a miestne, podľa spôsobu vyberania dane pravidelné a nepravidelné, podľa spôsobu určenia základu dane reálne / výnosové / a personálne / osobné /, podľa určenia dane všeobecné a účelové, atď. Z hľadiska daňovej techniky členíme dane na priame a nepriame. Táto klasifikácia daní podľa kritéria formy daňovej techniky je najobvyklejšia a najširšie prijímaná. Bude uplatňovaná aj v nových tuzemských ekonomických a právnych podmienkach.

Za daňovú techniku v tejto súvislosti treba pokladať taký súhrn procedúr a operácií, ktoré je nevyhnutné vykonať v súvislosti s vyberaním či platením daní, t.j. zistiť daňovníka dane a spôsob jej evidencie, určiť spôsob zistenia daňového základu a podobne.

Klasifikácia daní má teda opodstatnenie aj z hľadiska umiestnenia zdaňovania príjmov obyvateľstva v daňovej technike, používanej na území konkrétneho štátneho útvaru, z hľadiska identifikovania toku príjmov do jeho centralizovaných peňažných fondov. Takto sa dá určiť i objem daňového príjmu štátneho rozpočtu z osobných zdrojov obyvateľstva a súčasne i jeho podiel na odčerpanej časti národného dôchodku.

2.2 Význam zdaňovania a jeho odraz v právnej regulácii

Obyvateľstvo určitého štátu či určitého územného celku je klasickým historickým druhom daňovníkov. Možno konštatovať, že je resp. bolo prvotným daňovníkom /protodaňovníkom/, od ktorého donucovacia moc požadovala plnenie daňových povinností. Keďže daň vznikla na určitom stupni vývoja ľudskej spoločnosti, dosiahnutím určitého historického vývojového stupňa, ktorým bol vznik štátu, je zrejmé, že daň je najstaršou peňažnou platbou vyberanou štátom od daňovníkov, ktorými nemohli byť žiadne iné subjekty, ale v prvom štádiu vývoja daňovoprávnych vzťahov jedine občania, obyvateľstvo, teda fyzické osoby. Vyplýva to predovšetkým zo skutočnosti, že ekonomická základňa prvotných historických typov štátu nedisponovala takými nástrojmi, ktoré by vytvárali zárodky iných, ako občianskych daňovoprávnych subjektov, teda nie korporatívnych. Je zrejmé, že v tom období postihovalo daňové bremeno rôzne druhy a formy integrity obyvateľstva, a to nielen majetkovej, ale i osobnej. V jej rámci však prioritou patrila pravdepodobne i príjmom obyvateľstva, ktoré boli pomerne jednoducho zistiteľné, merateľné, evidovateľné, vyrúbiteľné i vymožiteľné. V zornom uhle pozornosti oprávneného subjektu však ústredné postavenie zaberá evidentne majetok daňovníka, najskôr zrejme jednotlivca, no neskôr určite aj kolektívu obyvateľstva. Zdaňovaní boli ako jednotlivci, tak aj ich pracovné, občianske či sídelné spoločenstvá. Majetok daňovníka bol totiž daňovo najzraniteľnejší a ako daňový výnos do určitej miery aj najvýdatnejší. Z daňového hľadiska bol neskôr zaujímavý aj výnos z majetku, postihnutelný ako príjem daňovníka.

Kapitalizáciou spoločensko-ekonomických vzťahov však postupne dochádzalo k presunu daňového záujmu štátu z konkrétneho majetku na konkrétny príjem daňovníka, ktorý v peňažnom vyjadrení častokrát vysoko prevyšoval individuálny hnutelný aj nehnuteľný majetok a stával sa teda výhodnejším nástrojom naplňovania pôvodne fiskálnej, neskôr aj iných funkcií daní. V jednotlivých etapách vývoja ľudskej spoločnosti síce zdaňovanie príjmov obyvateľstva získavalo i strácalo svoj význam, avšak k jeho negovaniu neprišlo v žiadnom historickom období, a to ani v období socializácie niektorých štátnych útvarov v 20. storočí. I keď tieto spoločenstvá proklamovali všestrannú, no v každodennej praxi diskutabilnú rovnosť všetkých občanov, ktorú orientovali predovšetkým do sociálnej oblasti, zatlačali funkciu a poslanie daní od obyvateľstva, a osobitne z jeho niektorých príjmov do úzadia, v reálnej polohe dane z príjmov obyvateľstva ako pomerne výdatný, pravidelný a istý zdroj rozpočtových príjmov nikdy nespochybňovali.

Problematika zaťaženia príjmov obyvateľstva daňovým bremenom je otvorená, ale i prístupná rôznym názorom. Podľa všetkého, dnes uplatňovaná vývinová tendencia bude prikladať

zdaňovaniu týchto peňažných prírastkov na majetku obyvateľstva mimoriadnu pozornosť. Je však evidentné, že hodnotiace kritériá sa v tomto prípade budú odlišovať, a to zrejme v závislosti od postavenia subjektu v konkrétnych daňovo - právnych vzťahoch, od úrovne plnenia rozpočtových príjmov, od miestnych podmienok lokalizovanej daňovej povinnosti atď. Nemožno očakávať, že pohľad oprávneného subjektu na význam zdaňovania príjmov obyvateľstva bude totožný resp. blízky pohľadu povinného subjektu, že hodnotenie právnej regulácie daňového zaťaženia príjmov obyvateľstva, predovšetkým konštrukcia a výška daňovej sadzby konkrétnej dane bude prijímaná nekonfliktne. Odraz sociálnych a ekonomicko-politických záujmov sa vždy prejavoval v činnosti zákonodarcu, pokiaľ bolo predmetom jeho prípravy formovanie právneho predpisu legislatívne kodifikujúceho daňovú sústavu a jednotlivé jej prvky. Možno i konštatovať, že boj o podobu daňovej sústavy, podobu jednotlivých daní je súčasne bojom o ekonomické, politické i sociálne orientovanie spoločnosti. Dane boli, sú aj budú efektívnym nástrojom politického boja vo vnútri štátu, nástrojom redislokácie sociálnej štruktúry ktorejkoľvek spoločnosti. Pretože tiež veľmi citlivo zasahujú do majetkovej integrity obyvateľstva, do jeho príjmovej zložky, možno právnou i ekonomickou manipuláciou daňovej konštrukcie osobných daní z príjmov ovplyvňovať široké vrstvy obyvateľstva, získať i odradzovať ho od ekonomickej aktivity, regulovať jeho sociálno-ekonomické správanie a následne aj politické myslenie. Celkove ale možno zotrvať na názore, že dane /resp. zdaňovanie príjmov obyvateľstva/ rozsiahly a členitý povinný daňový subjekt, t.j. obyvateľstvo určitého územia, prijme ako daňové bremeno vždy vtedy, ak je naplnená požiadavka daňovej únosnosti a daňovej spravodlivosti, čiže daňovej racionality. Odčerpávanie časti príjmov obyvateľstva prostredníctvom daní je však taká zložitá a citlivá oblasť, ktorá v prípade deformovania môže hlboko zasiahnuť aj do správania sa, ba i existencie oprávneného subjektu, štátu.

Zdaňovanie príjmov obyvateľstva možno reálne i formálne rozlišovať podľa rôznych znakov prejavu konkrétnych daňových prvkov, najmä podľa subjektu dane a predmetu dane. Proces vývoja a právneho regulovania zdaňovania príjmov obyvateľstva vyústil v často rozdielne uplatňovanie daňového bremena podľa toho, či zdrojom príjmu obyvateľstva bola vlastná práca v zamestnaneckom alebo jemu podobnom pomere, ktorý sa označuje aj za príjem zo závislej práce u určitého zamestnávateľa /napr. daň zo mzdy, z určitého zorného uhla aj daň z príjmov z literárnej a umeleckej činnosti/, alebo či zdrojom príjmu obyvateľstva bola jeho vlastná, slobodná podnikateľská aktivita, teda nezávislá práca /napr. daň z príjmov obyvateľstva/. Zdaniteľným príjmom obyvateľstva však môže byť aj „ pasívny „ príjem, výnos s ním vlastneného majetku. Pre konkrétne modelovanie určitého daňovo - právneho vzťahu však bol rozhodujúci aj subjekt zdanenia, na čo možno usudzovať už

i z horeuvedeného. Mieru zaťaženia príjmov obyvateľstva ovplyvňovali externé /vonkajšie prejavy/ i interné podmienky stabilizovania subjektu v celkových spoločenských vzťahoch. Na jednej strane šlo o napr. pohlavie či vek daňovníka, teda právne skutočnosti externé a neovplyvniteľné samotným subjektom, na druhej strane o interné vlastnosti osobnosti daňovníka, napr. jeho fyzický alebo psychický zdravotný stav, relatívne subjektom i ovplyvniteľný. Postavenie subjektu v daňovo - právnom vzťahu vážne podmieňovali aj iné okolnosti, napr. sociálne postavenie /zdaňovanie študentov paušálnou sadzbou dane zo mzdy/, rodinné pomery /zvýhodňovanie viacdenných rodín pri daňovom zaťažení ich príjmov/. Aplikácia týchto kritérií v spoločenskej praxi na základe právneho predpisu, normatívneho daňovo - právneho aktu, ale aj individuálneho daňovo - právneho aktu, umožňuje diferencovať a klasifikovať daňovníkov do rôznych daňových skupín, rozlišujúcich daňové bremeno zvýšením alebo znížením zdanenia príjmov obyvateľstva. Samotný význam zdaňovania príjmov obyvateľstva však spočíva nesporne v miere uskutočňovania funkcií jednotlivých daní v ekonomickom pohybe spoločnosti, zrkadliacom sa v ekonomickom stave zdaňovaného obyvateľstva. Význam zdaňovania príjmov obyvateľstva teda korešponduje cieľovému nasmerovaniu pôsobenia osobných daní z príjmov, zakódovanému v jeho vnútornej konštrukcii, štruktúre. Priamo závisí od toho, čo sa chce jednotlivou daňou dosiahnuť vo sfére príjmov obyvateľstva, či sa chcú tieto jeho príjmy maximalizovať alebo minimalizovať, či sa má tento zámer uplatniť vo všetkých jeho vrstvách, alebo iba vo vybraných vrstvách alebo skupinách, jednoducho, či v rámci príjmy redistribujúcej funkcie daní chce štát určitú vrstvu obyvateľstva zvýhodniť, alebo znevýhodniť. Tento štátny záujem tak de facto priamo podmieňuje význam zdaňovania osobných príjmov obyvateľstva a prejavuje sa navonok ako záujem politický, ekonomický, sociálny, psychologický a prípadne aj iný, transformujúc sa súčasne v určitú veličinu, nie konštantnú, ale variabilnú, ktorou je význam zdaňovania príjmov obyvateľstva pre spoločnosť ako celok, ako i pre zdaňované obyvateľstvo samotné.

Politický význam zdaňovania príjmov obyvateľstva zasahuje do sféry politického vplyvu jednotlivých skupín obyvateľstva. Daňovo zvýhodňované či priamo podporované obyvateľstvo, i keď preň nemusí byť fungujúca daňová sústava ideálna, získava väčšie majetkové prírastky, ktoré môže opätovne efektívne kapitalizovať v národnom hospodárstve, hromadiť vo svojich rukách postupne ekonomickú a následne aj politickú moc a prispôbiť si štát úplne podľa svojich ekonomických záujmov, politicky vyjadriteľných. V tomto kontexte dochádza vždy aj k zmenám daňovej sústavy do takej miery a takej podoby, aby slúžila jej záujmu komplexne. Tento jav možno v dejinách identifikovať takmer pravidelne so zmenou ekonomicko-politického nasmerovania spoločenského vývoja toho ktorého štátu.

Ako príklad z tuzemska môže napr. poslúžiť spoločenský vývoj v Československu po roku 1945, ktorý postupne prerástol do uchopenia spočiatku ekonomickej a takmer okamžite aj politickej moci dovedy od štátneho rozhodovania odblokovanou spoločenskou vrstvou. Daňová reforma, zaostrená proti majetným vrstvám /tzv. jednorázová milionárska daň, neskôr daň z príjmov obyvateľstva, no i daň zo mzdy atď./, akcelerujúca globálnu transformáciu spoločenských, najmä majetkových a následne ostatných vzťahov, bola len logickým vyústením predchádzajúceho spoločenského vývoja.

Ekonomický význam zdaňovania príjmov obyvateľstva bol už naznačený v predchádzajúcom texte. Tu treba však zdôrazniť, že daňová pozícia obyvateľstva priamo i nepriamo determinuje vzťah jeho jednotlivých vrstiev k jednotlivým typom vlastníctva, no i k národnému bohatstvu ako takému. Zo strany oprávneného subjektu, štátu, musí byť vedecky koordinovaná a formovaná tak, aby pôsobila preventívne proti sociálnemu napätiu resp. výbuchu, a to v koordinácii s ostatnými zásahmi štátu, i keď v podmienkach trhového mechanizmu minimalizovanými/, jeho nástrojmi, do sociálnej stability spoločnosti. Ekonomické a sociálne nožnice možno udržať stabilizované aj vďaka racionálnej daňovej sústave, postihujúcej široký okruh daňovníkov, avšak s čo možno najnižšie možnou daňovou sadzbou, zaťažujúcou však nielen príjmy obyvateľstva. V politickom a ekonomickom sloji spočíva aj filozofia nástroja dane ako prostriedku realizovania triednej politiky, triedneho boja. Jej praktická realizácia umožňovala likvidáciu veľkého množstva majetkovo a dôchodkovo „bezproblémového“ obyvateľstva, a to nielen politickú a ekonomickú, ale následne aj sociálnu.

Sociálny význam zdaňovania spočíva v tom, že obyvateľstvo nepriamo prispieva do rozpočtových výdavkov na svoje potreby, napr. kultúrne, zdravotnícke a podobne. Umožňuje tiež sociálne odkázaným jednotlivcom i kolektívom, resp. aj celým skupinám participovať na normálnom živote spoločnosti /napr. prácou/, prostredníctvom daňového zvýhodňovania a tým aj získavania väčšieho objemu peňažných príjmov, ktoré by im v štandardnej situácii nepatrili. Výrazne vplýva aj na populačnú politiku, vekovú štruktúru zamestnancov atď. Predpokladáme, že sociálny význam zdaňovania príjmov obyvateľstva nezanikne ani v budúcnosti, avšak bude pôsobiť v inej polohe.

Môže ňou byť napr. zabezpečenie financovania sfér, na ktoré štát nevytvoril dostatočné prostriedky z rozpočtových zdrojov, prípadne aj iných fondov, a ktoré bude možno „podielníckym“ spôsobom financovať zo zdrojov daňovníkov prostredníctvom znižovania zdaniteľného základu dane v prípadoch, že určitá čiastka daňovníkom vytvorených zdrojov bude poukázaná na finančné krytie humanitárnych resp. iných verejnoprospešných záujmov, napr. dotovaním nadácií, verejnoprospešných akcií atď.

Psychologický význam zdaňovania príjmov obyvateľstva má iniciovať gradáciu jeho záujmov o veci verejné, a to ako hmotné, tak aj duchovné. Má zvyšovať občiansku spoluzodpovednosť napr. za údržbu určitých hodnôt (napr. verejnej cestnej siete, siete spojov a telekomunikácií atď.) Súčasne má vyvolávať vnútorný pocit „kontrolóra verejných záležitostí“, ktoré v štátoch s rozvinutým trhovým mechanizmom a optimálnym zasahovaním štátu do jeho chodu prejavuje u obyvateľstva známymi sloganmi „o platení daní na to a to“, ba vytvára aj potrebný pocit sebaidentifikácie obyvateľstva a jeho stotožnenie sa so štátnou správou ako so službou obyvateľstvu. Tento faktor spätne vplýva na personálny substrát ústrednej i miestnej štátnej správy a samosprávy a prejavuje sa napr. vo vystupovaní a efektívnosti činnosti týchto orgánov, polície a podobne. Zdaňovanie príjmov obyvateľstva by malo byť aj predmetom širokej a sústavnej daňovej propagandy, vysvetľujúcej funkcie a poslanie tejto daňovej aktivity štátnych orgánov, informovanosti obyvateľstva o používaní výnosu z týchto daní v rámci štátnych výdavkov a sprostredkovane ich teda daňovo „vychovávajúcej“ k daňovej disciplíne, pokiaľ možno uvedomelej. Daňovník takejto dane však musí mať pocit daňovej spravodlivosti, daňovej harmónie a daňovej účelnosti a efektívnosti odrážajúcej sa napr. v už spomínaných oblastiach verejnej cestnej siete, spojov atď. Tak sa zdaňovanie príjmov obyvateľstva presúva neantagonisticky z pozície výlučného štátneho záujmu na tomto druhu zdaňovania do pozície podnikateľského i „životného“ záujmu pod daňovú povinnosť podliehajúcich subjektov, ktoré sa vzájomne dopĺňajú a vyvažujú. Správne „daňovo - psychologické“ a „daňovo - vzdelávacie“ usmerňovanie obyvateľstva prostredníctvom rôznych médií, vrátane každodennej praxe verejných orgánov môže vytvárať spoločenské uvedomovanie si spätosti obyvateľstva so štátom, jeho všestranné podporovanie, motiváciu k trhovému chovaniu podnikateľských subjektov.

Význam zdaňovania príjmov obyvateľstva sa teda zrkadlí v proporcionalizácii ich podielu na ovplyvňovaní riadenia štátnych záležitostí, v diferenciacii vzťahov obyvateľstva k spoločenským hodnotám a ich podiely na ich explatácii, v redistribúcii hodnôt v sociálnej štruktúre štátu a možnej následnej polarizácii jednotlivých skupín obyvateľstva, v miere a spôsobe akumulovania rozpočtových zdrojov, v sociálnej ochrane určitých kategórií zdaňovaného obyvateľstva, v rozvíjaní podnikateľských aktivít, psychologickom stave spoločnosti ako celku atď.

Zrejmé však je, že význam zdaňovania príjmov obyvateľstva možno vnímať univerzálne cez jeho právne regulovanie, ktoré bezprostredne ovplyvňuje jeho osciláciu okolo spoločensky žiadúcej daňovej osi. Právo je teda garantom spoločenského významu zdaňovania príjmov obyvateľstva, ba jeho východiskom. Konštrukcia jednotlivých daňovoprávnych noriem totiž determinuje význam idey zdaňovania príjmov obyvateľstva vo všetkých jeho prejavoch.

Určuje rozsah zdaňovaných subjektov a ich momentálnu i perspektívnu rozdielnosť v daňovoprávnom vzťahu i ostatných majetkových a následne aj širších spoločenských vzťahoch prostredníctvom veľkosti či daňového zaťaženia, nezdaniteľného minima, daňového oslobodenia či daňových úľav, zvyšovaním daní, použitím typu daňovej sadzby atď. Ovplyvňuje teda dôchodkovú situáciu každého elementu masy obyvateľstva a teda aj jeho reálne postavenie v spoločnosti, a to i zabraňovaným daňovým únikom.

Zdaňovanie obyvateľstva umožňuje aj usmerňovať činnosť jeho jednotlivých vrstiev v súlade s právom predpokladaným a ekonomicko-politicky determinovaným spoločenským záujmom. Potvrďuje to napr. skutočnosť, že daň z príjmov obyvateľstva, v minulosti potláčajúca záujem obyvateľstva o získavanie dôchodkov z mimopracovnej činnosti, teda mimo pracovného pomeru, stimuluje svojou sadzbou i ďalšími internými konštrukčnými prvkami k daňovému zvýhodňovaniu subjektov pôsobiacich v podnikateľskej sfére. Dane postihujúce príjmy obyvateľstva môžu tiež pôsobiť v záujme žiadúcej migrácie obyvateľstva, v záujme rozvoja určitých národohospodársky žiadúcich odvetví, v záujme intenzifikácie ekonomických činností a pod.

Zrejme však je, že zatiaľ čo význam jednotlivých foriem a cieľov zdaňovania príjmov obyvateľstva nie je vždy stabilizovaný, ale pomerne značne podliehajúci premenám, jeho odraz v právnej konštrukcii je spravidla pomerne stabilizovaný a elasticky prispôsobiteľný zmenám v politickom, ekonomickom, sociálnom i psychologickom záujme, a to i v rámci status quo daňovo - právnej regulácie, umožňujúcej veľmi podstatné korekcie aj prostredníctvom zmenenej interpretácie platných noriem. Pokiaľ však spoločnosť transformuje z jednej sociálno-ekonomickej formácie v inú formáciu, musí v závislosti od intenzity a miery dynamickosti tohto prerodu transformovať aj daňové právo. Do určitej miery sme svedkami tohto javu aj v súčasnosti.

Špecifikom súčasného obdobia tiež je medzinárodnoprávny význam transformácie slovenskej daňovej sústavy prostredníctvom transformácie tuzemského daňového práva tak, aby bolo kompatibilné s daňovo - právnymi systémami krajín združovaných do Európskych spoločenstiev, smerujúcich k vytvoreniu jednotného európskeho hospodárskeho a politického celku. Len realizovaním tohto procesu, hlavným článkom ktorého je požadovaná daňovo - právna regulácia, možno úspešne odštartovať a uskutočniť v tuzemsku zamýšľanú daňovú reformu, ktorá má vytvoriť o. i. aj predpoklady pre to, aby bola nová daňová sústava a jej jednotlivé súčasti citlivým barometrom sociálnej spravodlivosti, vyvažovania príjmov medzi jednotlivými skupinami obyvateľstva. Nový daňový systém by tak mal byť aj nástrojom regulácie a distribúcie finančných prostriedkov, i keď jeho základným poslaním je zber dôchodkov pre verejné rozpočty. Prostredníctvom právnej regulácie by sa mal v budúcnosti

do určitej miery uplatniť u nás aj daňový monizmus, teda zdaňovanie príjmov občanov jednou daňou, univerzálnou daňou z príjmov. Tento vývojový trend by v prípade jeho praktickej realizácie presadil do praxe trvale proklamovanú, no nerealizovanú požiadavku racionálnosti, jednoduchosti, zrozumiteľnosti, no pritom dostatočnej informačnej koncentrovanosti daňovo - právnych noriem, regulujúcich zdaňovanie príjmov obyvateľstva u nás.

Právna regulácia zdaňovania príjmov obyvateľstva v česko-slovenskom územnom priestore a konkrétnom historickom čase, resp. období svojim významom nesporne korešpondovala získavaniu štátnych príjmov z inej zdaňovanej podstaty. Dane postihujúce príjmy obyvateľstva vždy boli súčasťou sústavy daňovo - právnych predpisov s tuzemskou pôsobnosťou. Ich právne stabilizovanie v daňovej sústave štátu zodpovedalo úrovni stabilizácie ostatných prvkov daňovej sústavy, ba možno povedať, že na rozdiel od nich, nepodliehala právna regulácia a jej obsah toľkým metamorfózam. Zdaňovanie príjmov obyvateľstva, teda principiálne nemožno chápať iba ako určité doplnkové získavanie príjmov do verejných rozpočtov, ako subsidiárny či druhoradý okruh daňovoprávnych vzťahov, i keď je skutočnosťou fakt, že v celkovom objeme príjmov štátu získaných prostredníctvom daní nie je táto veličina čo do objemu svojej výdatnosti prioritná. Plní ale iné nezastupiteľné funkcie, a to vo všetkých etapách spoločenského vývoja.

Z pohľadu potreby skúmania zdaňovania osobných príjmov občanov je východiskovou kategorizácia daní na výnosové a dôchodkové, ktoré tvoria v každej daňovej sústave nosnú kostru tejto skupiny daní. Dôchodkové dane sú základným inštrumentom zdaňovania príjmov obyvateľstva, pričom môžu existovať výlučne v podobe priamych daní. Zomknutosť výnosových daní s dôchodkovými daňami je evidentná, a to najmä preto, že výnos plynúci z určitého nadobúdacieho prameňa, ktorým môže byť napr. konkrétny majetok, sa v určitej situácii, relácii mení na dôchodok. Takouto situáciou je vytvorenie personálnej relácie daňovníka, daňového subjektu ku konkrétnemu majetkovému výnosu, určením vlastníckeho vzťahu k dovedy „anonymnému“ výnosu sa tento konkretizuje a mení na dôchodok ako konkrétnu, i keď premennú veličinu, registrovateľnú ako majetkový prírastok daňovníka. Výnos sa teda stáva dôchodkom na základe právneho vlastníckeho identifikovania. Význam práva aj v tomto prípade je nesporný.

3 PROTIREČENIA DANÍ

Ako protirečenie na naše účely chápeme určitý protipól, antagonizmus dvoch alebo viacerých tvrdení, predpokladov, skutočností a podobne. Takéto formy disproporcií sa prejavujú aj v daňovo – právnych vzťahoch, v ich konštrukcii, ako aj v organizme samotného finančno – právneho inštitútu dane a neraz i v jej právnej regulácii. Protirečenia daní môžeme preto vnímať rozlične, napr.

- medzi postojmi subjektov daňového systému k zdaňovaniu.

Na jednej strane štát, ktorý zastupuje vláda a zákonodarný zbor, daňová správa a kontrola a na druhej daňovníci, platitelia daní a iné na ich roveň zákonom postavené povinné daňové subjekty, ktorí sú povinní rešpektovať daňovú a inú legislatívu. Od funkcií týchto subjektov sa odvíjajú ich odlišné ekonomické postoje. Optimalizácia z pohľadu štátu je niečo celkom iné, ako optimalizácia zdanenia daňového subjektu. Minimalizácia týchto antagonizmov je možná len presným vymedzením legislatívnej, správnej, kontrolnej, výnosovej, represívnej právomoci a zodpovednosti.

- medzi fiškálnymi a mimofiškálnymi cieľmi zdanenia.

Kým cieľom fiškálneho zdanenia je zabezpečiť dostatok finančných prostriedkov vo verejnom rozpočte a pokrytie výdavkov verejného sektora, mimofiškálne ciele zdanenia využívajú dane ako ekonomický nástroj regulácie a stimulácie ekonomických procesov.

- medzi efektívnosťou a spravodlivosťou zdaňovania.

Snahy o vyššiu mieru spravodlivosti zdanenia na jednej strane, môže viesť zníženiu efektívnosti zdanenia na strane druhej.

- medzi princípmi daňovej stability a flexibilitnosti.

Dane by mali tvoriť pomerne stabilné, dlhodobo platné pravidlá v ekonomike, nemalo by dochádzať k mnohým a častým zmenám v daňových zákonoch. Princíp daňovej flexibilitnosti znamená, že by dane mali pružne reagovať na zmeny v ekonomickom prostredí. Kompromisné riešenie spočíva v pružnom daňovom systéme, ktorý by nenarušoval dlhodobú stabilitu ekonomiky.

- medzi neutralitou zdanenia a stimulačnou funkciou.

Z pohľadu neutrality by dane mali utvárať rovnaké podmienky pre každého, ich funkcia aktívneho stimulačného nástroja, ktorý formou daňových zliav, oslobodení, daňových prázdnin podporujú vybrané ekonomické aktivity toto potiera.

4 DAŇOVÁ SÚSTAVA SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Dane sú produktom historického vývoja a svoju úlohu mocenského nástroja si zachovali dodnes. V sústave štátnych príjmov majú rozhodujúce postavenie a to najmä z hľadiska finančného krytia celospoločenských potrieb a verejných záujmov. Platformou je v tomto zmysle daňový systém, vo všeobecnosti definovaný ako množina prvkov a väzieb medzi nimi. Daňové systémy majú isté charakteristické črty, ktoré sú ovplyvnené množstvom faktorov ekonomických (štruktúra a vývoj ekonomiky, odvetvová, geografická, či štruktúra pracovných síl, miera inflácie, zapojenie ekonomiky v systéme medzinárodného obchodu), politických (politický systém a kultúrno-historické podmienky, presadzovanie daňových zákonov) a technických (úroveň a využitie technických výtvarov).

Vo všeobecnosti sa pod pojmom daňový systém rozumie:

- sústava daní

- daňová legislatíva
- daňová teória
- daňová správa a kontrola.

Skutočnosť, že sú daňové vzťahy podrobené právnej regulácii, ich stavia do pozície daňovo - právnych vzťahov, v ktorých je právo garantom vzniku, vývoja a zániku určitých spoločenských vzťahov. Štát právnymi normami, koriguje akumuláciu finančných prostriedkov pre vlastné efektívne fungovanie (dane sú cenou za existenciu štátu) a na druhej strane koriguje iniciatívy podnikateľských a iných subjektov, vedúce výlučne k uspokojovaniu vlastných potrieb. V tomto kontexte, aby tieto normy mohli plniť svoj účel, musia mať imperatívny charakter. Daňovo - právnu normu možno charakterizovať ako *všeobecne záväznú, štátom garantované pravidlo správania subjektov špecifických spoločenských finančných vzťahov, upravujúce konkrétne (príslušné) oprávnenia, povinnosti a sankcie za nedodržanie uložených povinností, ako aj postup týchto subjektov pri realizácii daňoprávnych vzťahov. Daňová norma je regualtívom hmotnej a procesnej stránky praktického uplatňovania daňovej sústavy integrovanej do štátneho organizmu.*¹ Súbor takýchto noriem označujeme *daňové právo*, napriek tomu, že nie je samostatným odvetvím slovenského práva, ale len čiastkovým odvetvím finančného práva.

Problematika daní Slovenskej republiky je upravovaná samostatnými daňovými zákonmi, ktoré sú ďalej dopĺňané nariadeniami vlády Slovenskej republiky, vyhláškami a výnosmi Ministerstva financií Slovenskej republiky, opatreniami miestnych orgánov štátnej správy a samosprávy a pod., ktoré súčasne nadväzujú na ďalšie právne normy najmä v súvislosti s aproximáciou práva Európskej únie. V právnych vzťahoch sú rozhodujúce znenia ustanovení právnych predpisov tak, ako sú vytlačené v Zbierke zákonov SR.

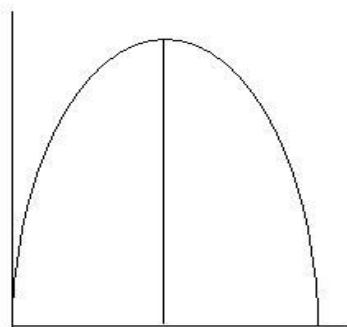
Daňové zákony sú citlivo vnímanou oblasťou právneho poriadku. Na jednej strane sú zdrojom financovania potrieb štátu, na druhej ovplyvňujú majetkové pomery daňových subjektov. Aj preto sa každá vláda snaží svojou daňovou politikou ovplyvniť verejnú mienku. Dôsledkom je, že sa zmeny daňových zákonov uskutočňujú vždy v kontexte aktuálnych politických záujmov a prinášajú často množstvo nesytemových opatrení, nejednoznačnosť alebo dokonca nespravodlivosť. Časté novelizácie významne ovplyvňujú správanie daňových subjektov a môžu narúšať efektívnosť alokácie zdrojov. Politika a ekonomika sa tak vzájomne determinujú a v tomto zmysle smerovanie vývoja daňovej sústavy a konštrukcia daní jasne odzrkadľujú smerovanie ekonomiky krajiny. Vo všeobecnosti možno povedať, že politicko-

¹ KRÁLIK J. - JAKUBOVIČ D.: Finančné právo. 1. vyd. Bratislava : VEDA 2004, ISBN80-224-0804-2, s. 428

ekonomický model krajiny pri zohľadnení ďalších faktorov (administratívne členenie, rozloha, počet obyvateľov, spôsob medzinárodnej kooperácie a pod.) je východiskom pre model daňovej sústavy.

Konstruovanie daňových sústav ako aj samotných daní je teda v jednotlivých štátoch ovplyvnená faktormi ako územná veľkosť štátu, administratívne členenie, počet a štruktúra obyvateľstva, forma vlády atď.

Daňová sústava s výnimkou počtu daní, ktoré na prípadné



Slovenskej republiky je otvorená (miestnych daní), t.j. zákon taxatívne neurčuje štát môže vyberať, ale ponecháva mu priestor vyčlenenie ktorejkoľvek dnes existujúcej

dane, alebo včlenenie novej dane, prijatím nového daňového zákona. Má obligatórnu povahu tzn. štát musí tieto dane vyberať (na rozdiel od miestnych daní, kde s výnimkou dane z nehnuteľností a dane z motorových vozidiel, sú to dane fakultatívne a teda príslušné orgány štátnej správy ich vyberať nemusia).

Dnešná podoba daňovej sústavy Slovenskej republiky je v porovnaní s jej podobami od roku 1993, kedy prebehla zásadná daňová reforma funkčne najjednoduchšia, pričom jednoduchosť chápeme v zmysle napĺňania základných princípov zdaňovania ako sú efektívnosť, spravodlivosť, neutralita alebo účinnosť zdanenia. Rovnaké konkurenčné prostredie, bez množstva výnimiek je bezpochyby základným predpokladom efektívneho výberu daní. Napokon kľúčom k úspechu vo výbere daní nie je prísnosť zákona, ale to, do akej miery spoločnosť vníma tento zákon za spravodlivý (Lafferova krivka- s rastúcou sadzbou dane rastie aj daňový výnos, avšak len po dosiahnutí určitej hranice (vrcholu krivky). Ďalšie zvyšovanie sadzby bude mať za následok znižovanie daňových výnosov, daňové úniky a presuny kapitálu do zahraničia. Miera zdanenia v štáte má byť nastavená tak, aby sa zabezpečili príjmy do ŠR, t.j. aby dane neboli príliš nízke a zároveň aby výška daní neodrádzala ľudí platiť ich, teda nemali by byť príliš vysoké.

Daňový výnos

Miera zdanenia v %

Obrázok 1- Lafferova krivka

Procesným predpisom upravujúcim postupy pri výkone správy daní Slovenskej republiky sa stal v konštituovaní daňovej sústavy Slovenskej republiky zákon č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Tak ako väčšina zákonov, ktoré nastúpili ako novum v procese zmien a reštrukturalizácie v našich podmienkach, aj pri praktickej aplikácii tohto zákona prax narážala na množstvo nejasných a rozporných ustanovení (o.i. aj v súvislosti so zmenami a právnymi úpravami vykonávanými v jednotlivých hmotno-právnych daňových a s nimi súvisiacich predpisoch). Uvedené skutočnosti ako aj aproximácia práva Európskej únie si vyžiadali množstvo novelizácií. Súčasná podoba predpisu je obsiahnutá v zákone č. 119/2008 Z.z. – úplné znenie zákona č. 511/1992 Z.z.. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Obsahuje ustanovenia určujúce postupy správcov dane a daňových poplatníkov pre správne určenie základu dane a daňovej povinnosti, vyrubenie a zaplatenie dane v súlade s hmotno-právnymi daňovými predpismi. Rieši rovnako práva a povinnosti daňového subjektu k správcovi dane (daňový úrad, colný úrad alebo obecný úrad), ako aj práva a povinnosti správcu dane voči daňovému subjektu.

Za východiskový právny prameň novo konštituovanej daňovej sústavy sa označuje zákon Federálneho zhromaždenia Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky č. 212/1992 Zb. o sústave daní .

4.1 Základné pojmy

Niektorými pojmami sme sa zaoberali už v úvodných kapitolách všeobecne, pre priblíženie ich opäť zdefinujeme už v aplikácii na súčasnú daňovú sústavu Slovenskej republiky.

Daňová sústava – hierarchické, historicky a spoločensky podmienené usporiadanie daní odzrkadľujúce ekonomický model štátu, zjednodušene povedané súhrn daní, ktoré je možné na území daného štátu vyberať.

Daň – povinná, zákonom stanovená, spravidla pravidelne sa opakujúca platba, ktorú musia fyzické a právnické osoby odvádzať v stanovenej výške a v stanovenom čase. Dane predstavujú najvyššiu príjmovú položku verejných rozpočtov, či už štátnych, municipálnych, či rozpočtov vyšších stupňov územnej samosprávy, pričom ide o presúvanie finančných prostriedkov zo súkromného sektora do verejného sektora.

Jedným zo základných charakteristických prvkov daní je neekvivalentnosť, čo v praxi znamená, že daň nezakladá nárok na protihodnotu plnenia, aj keď sa napokon výnos daní vracia spoločnosti vo forme rôznych opatrení smerujúcich na zvyšovanie jeho blahobytu, teda v poskytovaní určitého množstva verejných statkov.

Konštrukcia akejkoľvek dane ako sme už v predchádzajúcej kapitole uviedli vždy vychádza z predpokladu existencie určitých základných prvkov. Ide o finančno–správne opatrenia, nevyhnutné formálne náležitosti daňových zákonov. Definovaný musí byť:

- a. subjekt dane
- b. objekt (predmet) dane
- c. základ dane
- d. sadzba dane

Subjektom dane je osoba, ktorá je v intenciách zákona povinná vstúpiť do daňovo-právneho vzťahu, daň vypočítať, odvieť a znášať, ale zároveň disponuje určitými právami, garantovanými štátnou donucovacou mocou, ktoré ho chránia v prípade, že pravidlá daňovo-právneho vzťahu dodržiava. Daňovým subjektom je

- *daňovník* – fyzická alebo právnická osoba, ktorá znáša daňové zaťaženie,
- *platiteľ* – fyzická alebo právnická osoba, povinná daň vypočítať a odvieť správcovi dane, bez ohľadu na to, či sama dané daňové zaťaženie znáša (napr. pri DPH je platiteľom obchodná organizácia, ale daňové zaťaženie sa presúva na kupujúceho, ktorý túto daň zaplatí v cene tovarov a služieb, alebo napr. u príjmov zo závislej činnosti preddavky na daň zráža z príjmu zamestnanca a odvádza daňovému úradu zamestnávateľ).

Objekt (predmet) dane je jedným zo základných daňových prvkov, podmieňujúcich vznik, zmenu, alebo zánik daňovo-právneho vzťahu. Inými slovami predstavuje hmotno-právnu skutočnosť, s ktorou zákon spája daňovú povinnosť.²

Teória finančného práva používa pre charakteristiku predmetu dane aj členenie na predmet *formálny*, ktorého základňu tvorí určitý materiálny vzťah (napr. výnos) a predmet *materiálny* založený na existencii objektívne existujúcej majetkovej podstaty (napr. vlastníctvo nehnuteľnosti).

Povaha predmetu dane určuje či ide o

- daň z príjmu (mzda zamestnanca, zisk podniku, príjem z kapitálového majetku a pod.),
- daň z majetku (hnuťel'ný, nehnuteľný majetok), alebo
- daň zo spotreby (predaj, alebo spotreba tovarov a služieb).

Základ dane – predstavuje kvantitatívne vyjadrenie predmetu dane z ktorého sa daň vyrubuje v naturálnych alebo peňažných jednotkách. Môže ísť o *abstraktný* daňový základ alebo *konkrétny* daňový základ. Určuje sa na základe výšky príjmu, trhovej hodnoty majetku, alebo je jeho východiskom určitý špecifický zákonom presne definovaný parameter.

Sadzba dane – nástroj, prostredníctvom ktorého sa z daňového základu určuje výška dane. Môže byť určená:

- *pevnou sumou*
- *percentuálne*
- *kombináciou pevnej a percentuálnej sadzby*
- *pohyblivou*
 - progresívna (vzostupná) – čím je vyšší základ dane, tým je vyššia sadzba dane
 - regresívna (zostupná) – čím je vyšší základ dane, tým je nižšia sadzba dane
 - proporcionálna (lineárna) – výška daňového základu nemá vplyv na výšku sadzby dane

Daňová povinnosť – výška vypočítanej dane, ktorú je platiteľ dane povinný odvieť správcovi dane. Matematicky vypočítaná daň ako súčin základu dane a sadzby dane nemusí byť vždy zhodná s daňovou povinnosťou. Výšku skutočnej daňovej povinnosti môžu ovplyvniť rôzne korekcie (napr. zákonom stanovené pripočítateľné a odpočítateľné položky

² KRÁLIK, J. - JAKUBOVIČ D. : Slovník finančného práva. 1. vyd. Bratislava : VEDA, 2004, s. 179

u dane z príjmu právnických osôb, alebo uplatnenie nezdaniteľnej časti základu dane a daňového bonusu u dane z príjmov fyzických osôb).

Minimálna daň (nezamieňame s pojmom nezdaniteľné minimum) je hraničná výška vypočítanej dane. Pokiaľ daň nedosiahne zákonom stanovenú minimálnu hranicu, daňový subjekt túto daň neodvedie³ (napr. u dane z príjmov, s výnimkou taxatívne vymenovaných prípadov, sa daň nevyrubí a neplatí ak za zdaňovacie obdobie nepresiahne 500,- Sk⁴).

Nezdaniteľná časť na daňovníka - týka sa dane z príjmu fyzických osôb, plní funkciu sociálneho aspektu a určuje výšku peňažnej sumy, ktorá dani nepodlieha.⁵ Podľa zákona č. 595/2003 o dani z príjmov, §11, ods.1 si môžu napr. fyzické osoby za zdaňovacie obdobie odpočítavať od základu dane 19,2 násobok životného minima⁶ platného k 1.1. príslušného zdaňovacieho obdobia, na seba a rovnako na manžela/manželku (ak tento nemal vlastný príjem). V praxi to znamená, že ak mal daňovník príjem nižší ako je výška nezdaniteľnej časti základu dane za príslušné obdobie, daň neplatí, v prípade sumy prevyšujúcej nezdaniteľnú časť platí daň len z rozdielu. Naopak, ak výška príjmu daňovníka v zdaňovacom období presiahne 100 násobok platného životného minima, nezdaniteľná časť sa podľa v zákone stanoveného kľúča znižuje a môže byť až nulová (platí od roku 2007). V laickej verejnosti sa tento efekt často nesprávne označuje ako *milionárska daň*. (viď Tabuľka č.1)

Tabuľka č. 1 : Výpočet nezdaniteľnej časti základu dane na daňovníka za rok 2007

Ak základ dane daňovníka	Nezdaniteľná časť na daňovníka
- sa rovná alebo je nižší ako 498 000	95 616
- je vyšší ako 498 000	220 116 – (základ dane : 4)

Zdroj: Poučenie na vyplnenie priznania k dani z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov - typ A

Príklad 1:

Základ dane = 300 000

Nezdaniteľná časť základu dane = 95 616

Príklad 2:

³ SCHULTZOVÁ, A. a kolektív: Daňovníctvo v SR, Súvaha, Braislava 2004, s. 33

⁴ Zákon č. 595/2003 o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 46

⁵ SCHULTZOVÁ, A. a kolektív: Daňovníctvo v SR, Súvaha, Braislava 2004, s. 33

⁶ Životné minimum predstavuje spoločensky uznanú minimálnu hranicu príjmov fyzickej osoby, pod ktorou nastáva stav jej hmotnej núdze. Ustanovuje ho každoročne na obdobie od 1.7. –30.6 MPSVaR SR opatrením, jeho výška sa zverejňuje v Zbierke zákonov Slovenskej republiky.

Základ dane = 600 000

Nezdaniteľná časť základu dane = $220\ 116 - (600\ 000 : 4) = 220\ 116 - 150\ 000 = 70\ 116$

Príklad 3:

Základ dane = 880 464

Nezdaniteľná časť základu dane = $220\ 116 - (880\ 464 : 4) = 220\ 116 - 220\ 116 = 0$

Daňový bonus (§ 33 zákona o dani z príjmov) je suma, o ktorú sa znižuje vypočítaná daň z príjmov fyzických osôb (môže sa uplatniť len u jedného zamestnávateľa) v prípade, že rodič vyživuje v spoločnej domácnosti dieťa sústavne sa pripravujúce na povolanie štúdiom, invalidné a pod.. Ak si vyživovaciu povinnosť plnia obaja rodičia, môže si daňový bonus uplatniť len jeden z nich. Ak rodič vyživuje dieťa len niekoľko kalendárnych mesiacov zdaňovacieho obdobia, znižuje sa daň o 1/12 sumy ročného daňového bonusu za každý kalendárny mesiac, v ktorom neboli splnené podmienky na jeho uplatnenie.

Oslobodenie od dane je jeden z nástrojov daňovej podpory pri dosahovaní konkrétnych daňových zámerov. Ide o oslobodenie od povinnosti platiť daň v konkrétnych zákonom vymedzených prípadoch. Môže ísť o kombinácie týchto foriem daňového oslobodenia:

vecné vymedzenie oslobodenia – objekt zdanenia je úplne alebo čiastočne oslobodený,

priestorové vymedzenie oslobodenia – štát vytvorí voľné priemyselné zóny, v ktorých sa uplatňuje daňové zvýhodnenie alebo oslobodenie,

časové vymedzenie oslobodenia – vyšpecifikovanie určitého časového úseku, počas ktorého sa uplatňuje daňové zvýhodnenie alebo oslobodenie. Ide o tzv. „daňové prázdniny“ alebo „daňovú dovolenku“.

Zdaňovacie obdobie - v zmysle zákona o účtovníctve je to hospodársky rok, t.j. po sebe idúcich 12 kalendárnych mesiacov, za ktoré sa zdaňuje a musí byť v súlade s účtovným obdobím. V Slovenskej republike je hospodársky rok zhodný s kalendárnym rokom, avšak sú krajiny s iným vymedzením hospodárskeho roka (Austrália – 1.06. –30.05.).

Splatnosť dane – zákonom stanovený deň, do ktorého musí byť daň zaplatená. Za zaplatenú sa pritom daň považuje pri bezhotovostných prevodoch z účtu v banke deň, kedy bolo uskutočnené odpísanie z účtu daňového subjektu, pri platbách v hotovosti deň, kedy banka, pošta alebo iná oprávnená osoba hotovosť prijala.

Správca dane – štátny orgán, ktorý daň vyberá, teda v našich podmienkach:

- daňové úrady

- colné úrady
- mestské a obecné úrady

Daňové priznanie – právne účinné podanie daňovníka, ktorému vznikla zákonná daňová povinnosť. Daň si daňovník vypočítava sám a na predpísanom tlačive ho vrátane povinných príloh v zákonom stanovenej lehote podá príslušnému správcovi dane. Môže byť:

riadne – podané v zákonom stanovenej lehote,

opravné – opravuje riadne a je podané v zákonom stanovenej lehote, pričom na pôvodne podané daňové priznanie sa následne neprihliada,

dodatočné – podané po zákonom stanovenej lehote.

Daňové priznanie sa podáva miestne príslušnému správcovi dane v zákonom stanovených termínoch po uplynutí zdaňovacieho obdobia, ak zákon neustanovuje inak (správca dane na základe žiadosti daňovníka môže lehotu na podanie daňového priznania predĺžiť (napr. u dane z príjmov o tri mesiace, alebo najviac o šesť mesiacov, ak sú napríklad súčasťou základu dane aj príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí). V lehote na podanie daňového priznania je daňovník povinný vypočítanú daň zaplatiť.

Preddavok na daň – povinná platba zálohového charakteru, ktorá sa platí v priebehu zdaňovacieho obdobia, ak ešte nie je známa celková výška dane. Platí sa v zmysle zákona alebo osobitného predpisu a po ukončení daňového obdobia sa započítava na úhradu splatnej dane.

Daňový preplatok – suma prevyšujúca daňovú povinnosť a preddavky zaplatené na daň. Daňový preplatok je možné použiť na uhradenie prípadného daňového nedoplatku inej dane, alebo požiadať správcu dane o jeho vrátenie.

Daňový nedoplatok – suma splatnej dane, vrátane príslušenstva dane ktorá nebola zaplatená. S výnimkou dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní môže správca dane daňový nedoplatok za určitých zákonných podmienok sčasti, alebo úplne odpustiť.

4.2 Diferenciácia daní podľa základných kritérií

Podľa *objektu zdanenia*

- dane z príjmov (DzPPO a FO)
- dane z majetku (daň z nehnuteľností, daň z motorových vozidiel)

- dane zo spotreby
 - univerzálne dane (DPH)
 - selektívne dane (spotrebné z vína, piva , liehu, tabaku a tabakových výrobkov, minerálnych olejov, energií)

Podľa *subjektu zdanenia*

- dane platené fyzickými osobami
- dane platené právnickými osobami

Podľa *oprávneného subjektu*

- štátne
- miestne

Podľa *spôsobu vyberania*

- pravidelné
- nepravidelné

Podľa vzťahu medzi veľkosťou dane a veľkosťou daňového základu

- *dane bez vzťahu k daňovému základu* kvázi dane z hlavy pri ktorých neexistuje žiadna závislosť medzi výškou dane a základom dane, ide teda o paušálnu daň na obyvateľa,
- *dane špecifické*, stanovené podľa množstva jednotiek daňového základu, tzv. jednotkové dane, medzi ktoré patria napríklad spotrebné dane, pozemková daň atď.,
- *daň ad valorem* sa určujú podľa hodnoty daňového základu.

Existuje široké spektrum kritérií na základe ktorých možno dane klasifikovať. Najobvyklejšou je však a klasifikácia daní podľa *dopadu na daňové subjekty*:

- priame dane - vyberajú sa priamo z príjmu alebo majetku fyzickej alebo právnickej osoby, pričom tieto osoby znášajú aj daňové zaťaženie

- nepriame dane - dopad sa presúva z výrobcu na spotrebiteľa, ktorý ich zaplatí v cene nakupovaných tovarov a služieb

4.3 Daňová sústava Slovenskej republiky

Priame dane

DAŇ Z PRÍJMOV

- daň z príjmu FO
- daň z príjmu PO

MIESTNE DANE

- daň z nehnuteľností
 - daň z pozemkov
 - daň zo stavieb
 - daň z bytov a nebytových priestorov
- daň za psa
- daň za užívanie verejného priestranstva
- daň za ubytovanie
- daň za predajné automaty
- daň za nevýherné hracie prístroje

- daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta
- daň za jadrové zariadenia
- daň z motorových vozidiel /ukladá ju vyšší územný celok

Nepriame dane

DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY

SPOTREBNÉ DANE

- daň z vína
- daň z piva
- daň z liehu
- daň z tabakových výrobkov
- daň z minerálneho oleja
- daň z elektriny, uhlia a zemného plynu

5 PRIAME DANE

5.1 Daň z príjmu

5.1.1 Daň z príjmu fyzických osôb

Z hľadiska plnenia fiškálnych cieľov je táto daň najvýznamnejším zdrojom príjmov verejných rozpočtov. Ťažiskom normatívnej právnej úpravy je Zákon 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktorý bol z dôvodov lepšej aplikácie zákona v praxi, zabezpečenia legislatívnej istoty, resp. v nadväznosti na zmeny iných právnych noriem od svojho prijatia niekoľkokrát novelizovaný.

Subjekt dane

Subjektom dane z príjmu je daňovník

- *s neobmedzenou daňovou povinnosťou*

FO, ktorá má na území SR trvalý pobyt alebo sa tu v príslušnom kalendárneho roka zdržiava aspoň 183 dní

- *s obmedzenou daňovou povinnosťou*

FO, ktorá nemá trvalý pobyt na území SR a ani sa na tomto území nezdržiava dlhšie ako 183 dní prípadne sa tu zdržiava za účelom štúdia, liečenia, alebo dochádza na územie SR len na účely výkonu závislej činnosti.

Objekt dane

Objektom dane z príjmu FO sú všetky peňažné a nepeňažné príjmy a plnenia.

❖ *príjmy zo závislej činnosti*

- príjmy zamestnancov z pracovnoprávneho vzťahu, služobného, štátno-zamestnaneckého alebo členského pomeru a obdobného vzťahu,
- príjmy za prácu likvidátorov, prokuristov, nútených správcov, členov družstiev, spoločníkov a konateľov spoločností s ručením obmedzeným a komanditistov v komanditných spoločnostiach,
- platy a funkčné príplatky ústavných činiteľov SR, prokurátorov SR, vedúcich ostatných orgánov štátnej správy,
- odmeny za výkon funkcie v orgánoch územnej samosprávy,
- odmeny obvinených vo väzbe alebo odsúdených vo výkone trestu odňatia slobody,
- príjmy poskytnuté z prostriedkov sociálneho fondu,
- príjmy za prácu .

❖ *príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu*

- príjmy z podnikania:
 - príjmy z poľnohospodárskej výroby, lesného a vodného hospodárstva,
 - príjmy zo živnosti,
 - príjmy z podnikania vykonávaného podľa osobitných predpisov (advokáti, exekútori, daňoví poradcovia),
 - príjmy spoločníkov v. o. s. a komplementárov v k. s..

- príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti:

- príjmy za používanie alebo poskytnutie práv z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva,
- príjmy z činností, ktoré nie sú živnosťou ani podnikaním (herci, športovci, maliari),
- príjmy znalcov a tlmočníkov,
- príjmy z činností sprostredkovateľov, ktoré nie sú živnosťou.

➤ príjmy z prenájmu:

- nehnuteľností,
- hnutel'ného majetku, ak sú príslušenstvom prenajímanej nehnuteľnosti.

❖ *príjmy z kapitálového majetku:*

- úroky a výnosy z cenných papierov,
- úroky a výhry z vkladov na vkladných knižkách ,
- úroky a iné výnosy z poskytnutých úverov a pôžičiek,
- dávky z doplnkového dôchodkového sporenia,
- plnenia poistenia pre prípad dožitia sa určitého veku ,
- výnosy zo zmeniek,
- príjmy z podielových listov.

U väčšiny príjmov z kapitálového majetku sa uplatňuje výber dane zrážkou pri zdroji príjmu. Za zaplatenie dane je zodpovedný platiteľ. Daň vybraná zrážkou je považovaná za splnenie daňovej povinnosti, ak je to však pre daňovníka výhodnejšie, má právo využiť možnosť takúto daň považovať za preddavok a odpočítať si ho od dane v ročnom daňovom priznaní.

❖ *ostatné príjmy:*

- príjmy z príležitostných činností,
- príjmy z príležitostného prenájmu hnutel'ných vecí,
- príjmy z prevodu vlastníctva nehnuteľností,
- príjmy z prevodu cenných papierov , opcí,
- príjmy súvisiace s výhrami v lotériách, stávkach,

- príjmy z cien verejných súťaží a športových súťaží nad Sk 5 000,-.

Predmetom dane *nie sú* cestovné náhrady, nepeňažné plnenie vo výške hodnoty poskytovaných osobných ochranných pracovných prostriedkov, osobných hygienických prostriedkov a pracovného oblečenia (napr. pracovné odevy, uniformy) vrátane ich udržiavania alebo suma, ktorou zamestnávateľ uhrádza zamestnancovi preukázané výdavky vynaložené na tieto účely, tiež ním nie sú preddavky, hodnota poskytovaných rekondičných pobytov, rehabilitačných pobytov, kondičných rehabilitácií a preventívnej zdravotnej starostlivosti v stanovených prípadoch, náhrada výdavkov a plnenie poskytované v súvislosti s výkonom funkcie, na ktoré vzniká nárok podľa osobitných predpisov (napr. ústavní činitelia, sudcovia, prísediaci, prokurátori a pod.).

Oslobodenia od dane

Inštitútom oslobodenia o dane zákonodarca taxatívne vymenúva druhy príjmov, ktoré daňovník za určitých podmienok nie je povinný zahrnúť do základu dane:

- dávky, podpory a služby z verejného zdravotného poistenia, sociálneho poistenia, starobného dôchodkového sporenia, nemocenského zabezpečenia a úrazového zabezpečenia a plnenia z povinného zahraničného poistenia rovnakého druhu,
- dávka a príspevky v hmotnej núdzi, sociálne služby, kompenzácie ťažkého zdravotného postihnutia a peňažný príspevok za opatrovanie,
- príplatky k náhrade príjmu, k nemocenskému, podpore pri ošetrovaní člena rodiny, peňažnej pomoci v materstve a dôchodku,
- plnenia poskytované v rámci aktívnej politiky trhu práce,
- jednorazový príspevok za výkon mimoriadnej služby,
- dávky výsluhového a služby sociálneho zabezpečenia príslušníkov ozbrojených síl, bezpečnostných zborov a ozbrojených zborov, NBÚ, Hasičského a záchranného zboru, HZS a SIS okrem výsluhového príspevku, odchodného a rekreačnej starostlivosti,
- vecné dary alebo peňažné dary poskytované osobám pri záchrane života a majetku,
- plnenia z poistenia osôb okrem plnenia z poistenia pre prípad dožitia určitého veku alebo doplnkového dôchodkového sporenia,
- prijaté náhrady škôd, náhrady nemajetkovej ujmy, plnenia z poistenia majetku a plnenia z poistenia zodpovednosti za škodu,
- štipendiá z prostriedkov štátneho rozpočtu alebo poskytované vysokými školami,

- podpory a príspevky z prostriedkov nadácií a občianskych združení, úroky z preplatku na dani zapríčineného správcom dane,
- výhry v lotériách a podobných hrách a výhry v hodnote neprevyšujúcej 5 000 Sk za cenu alebo výhru,
- daňový bonus,
- peňažné náhrady z Fondu ochrany vkladov a z Garančného fondu investícií,
- príjem z predaja podielového listu ,výnosy zo štátnych dlhopisov SR vydaných a registrovaných v zahraničí, a finančné prostriedky plynúce z grantov poskytovaných na základe medzinárodných zmlúv, ktorými je Slovenská republika viazaná,
- príjmy z predaja bytu alebo obytného domu najviac s dvoma bytmi ak v ňom mal predávajúci trvalý pobyt najmenej po dobu dvoch rokov,
- príjmy z predaja hnuiteľných vecí ak neboli zahrnuté do obchodného majetku , u vecí ktoré boli zahrnuté do obchodného majetku najskôr päť rokov po ich vyradení,
- príjmy z predaja majetku zahrnutého do konkurznej podstaty ,
- náhrady škôd, nemajetkovej ujmy a podobných náhrad.

Od dane sú oslobodené aj zamestnávateľom vynaložené sumy na doškoľovanie zamestnanca (ak súvisí s činnosťou alebo s podnikaním zamestnávateľa), na stravu a nealkoholické nápoje poskytované zamestnancom podľa osobitných predpisov, použitie rekreačného, zdravotníckeho, vzdelávacieho, alebo športového zariadenia, poistné ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca, náhrada príjmu, príplatok k náhrade príjmu pri dočasnej pracovnej neschopnosti zamestnanca a pod..

Základ dane

Príjmy zo závislej činnosti - základom dane je zdaniteľný príjem vo forme mzdy alebo platu znížený o

- odvody na sociálne poistenie a zdravotné poistenie,
- ročnú nezdaniteľnú časť na daňovníka, stanovenú ako 19,2-násobok životného minima platného k 1. januáru príslušného zdaňovacieho obdobia. (Ak zamestnanec podpíše u zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane do konca januára bežného roka „Vyhlásenie na zdanenie príjmov“ uplatňuje zamestnávateľ alikvotnú časť nezdaniteľnej časti v každej jednotlivej mzde. V prípade viacerých zamestnávateľov súčasne podpisuje vyhlásenie len u jedného z nich),

- nezdaniteľnú časť na manželku (manžela) ak tá (ten) nemá vlastný príjem, stanovenú ako 19,2-násobok životného minima platného k 1. januáru príslušného zdaňovacieho obdobia za zákonom stanovených podmienok,
- príspevky na doplnkové dôchodkové sporenie max . 12 000,- Sk,
- finančné prostriedky na účelové sporenie,
- poistné na životné poistenie (zmluva musí byť uzatvorená aspoň na 10 rokov a plnenie nastane najskôr v 55. roku života, pričom odpočítať môžeme max. 12 000,- Sk).

Príjmy z podnikania a ostatné príjmy - základom dane je rozdiel medzi zdaniteľnými príjmami agregovanými z tzv. čiastkových základov dane, t.j. z podnikania SZČO, z kapitálového majetku alebo ostatných príjmov a daňovými výdavkami preukázateľne vynaloženými na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie. Pri každej kategórii sa určuje samostatný (čiastkový) základ dane. Tieto sa následne spočítajú do výsledného základu dane, od ktorého sa odpočítavajú nezdaniteľné časti:

- ročná nezdaniteľná časť na daňovníka, stanovená ako 19,2-násobok životného minima platného k 1. januáru príslušného zdaňovacieho obdobia. (vid'. Tab č. 1),
- nezdaniteľná časť na manželku (manžela) ak nemá vlastný príjem, za zákonom stanovených podmienok,
- príspevky na doplnkové dôchodkové sporenie max . 12 000,- Sk,
- finančné prostriedky na účelové sporenie,
- poistné na životné poistenie (zmluva musí byť uzatvorená aspoň na 10 rokov a plnenie nastane najskôr v 55. roku života, pričom odpočítať možno max. 12 000,- Sk).

Súčasťou výdavkov už sú zaplatené odvody na sociálne a zdravotné poistenie.

Sadzba dane je 19 % zo základu dane zníženého o *daňovú stratu a nezdaniteľné časti* .

Zdaňovacie obdobie - kalendárny rok

Podanie daňového priznania

Daňové priznanie za zdaňovacie obdobie je povinný podať daňovník, ak za zdaňovacie obdobie dosiahol zdaniteľné príjmy presahujúce 50 % z 19,2 násobku životného minima. Daňové priznanie je povinný podať aj daňovník, ktorého zdaniteľné príjmy za zdaňovacie

obdobie nedosiahli uvedený limit, ale vykazuje daňovú stratu. Daňovník, ktorý má v zdaňovacom období príjmy len zo závislej činnosti (daň odvádza zamestnávateľ za zamestnanca preddavkovo), alebo príjmy vyberané zrážkou, nemusí podať daňové priznanie v prípade, ak požiada v zákonom stanovenom termíne (do 15. februára príslušného kalendárneho roka) zamestnávateľa o vykonanie ročného zúčtovania preddavkov na daň. V prípade príjmov od viacerých zamestnávateľov doloží vykonávateľovi ročného zúčtovania potvrdenia o zdaniteľných príjmoch od každého z nich. Ročné zúčtovanie vykoná zamestnávateľ do 31.3. nasledujúceho roka za predchádzajúce zdaňovacie obdobie. Preplatok na dani vráti zamestnávateľ zamestnancovi najneskôr pri zúčtovaní miezd za mesiac apríl, nedoplatok dane, zamestnávateľ zamestnancovi strhne najneskôr do konca zdaňovacieho obdobia roka, v ktorom sa vykonalo ročné zúčtovanie preddavkov na daň.

Daňové priznanie nie je povinný podať ani občan, ktorý má len príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou a táto zrážka dane sa nepovažuje za preddavok na daň, príjmy, ktoré poberá od zahraničného zastupiteľského úradu na území Slovenskej republiky, a je daňovníkom, ktorý požíva výsady a imunity podľa medzinárodného práva, prípadne príjmy zo závislej činnosti plynúce zamestnancom Európskych spoločností alebo ich orgánov, ktoré boli preukázateľne zdanené v prospech všeobecného rozpočtu Európskej únie a príjmy ktoré sú od dane oslobodené.

Daňovník, ktorý nepožiadaval zamestnávateľa o ročné zúčtovanie dane, daňovník s príjmami z podnikania a SZČO sú povinné podať daňové priznanie na daň za predchádzajúci kalendárny rok do 31. 3. nasledujúceho roka a do tohto termínu vypočítanú daň zaplatiť. SZČO sú povinné podať daňové priznanie aj v prípade, ak im vznikla strata.

Daňová strata – od základu dane možno odpočítať daňovú stratu počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období a to počnúc zdaňovacím obdobím, ktoré nasleduje po období za ktoré bola daňová strata vykázaná (v jednom roku sa môže odpočítať viac, v inom menej).

Platenie preddavkov FO

a) daňovníkovi, ktorý poberá príjmy zo závislej činnosti odvádza preddavky na daň mesačne zamestnávateľ. Ak zdaniteľný príjem spočíva len v nepenažnom plnení, a teda nemožno zrážku preddavku na daň vykonať, preddavok sa zrazí pri najbližšom peňažnom plnení, v ročnom zúčtovaní, alebo daňovom priznaní.

b) daňovník ktorý poberá príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu, kapitálového majetku, alebo ostatné príjmy a

- ktorého posledná známa daňová povinnosť nepresiahla 50 000,- Sk (1 659,70 EUR) preddavky na daň neplatí,
- ktorého posledná známa daňová povinnosť presiahla 50 000,- Sk (1 659,70 EUR) a nepresiahla 500 000,-Sk (16 596,96 EUR) platí preddavky štvrtročne vo výške $\frac{1}{4}$ poslednej známej daňovej povinnosti,
- ktorého posledná známa daňová povinnosť presiahla 500 000,-Sk (16 596,96 EUR) platí preddavky mesačne vo výške $\frac{1}{12}$ poslednej známej daňovej povinnosti vždy najneskôr k ultimu mesiaca.

5.1.2 Daň z príjmu právnických osôb

Subjekt dane

- PO so sídlom na území SR, ktorá bola zriadená na účely podnikania, alebo ktorá nemá sídlo na území SR ale vykonáva podnikateľskú činnosť,
- PO, ktorá nebola zriadená za účelom podnikania (napr. rozpočtová organizácia, občianske združenie, politické strany, vysoké školy, Slovenský rozhlas, Slovenská televízia, štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti), ale dosahuje príjmy, ktoré sú predmetom dane z príjmu.

Objekt dane

- pri PO, ktoré boli zriadené na podnikanie sú objektom dane všetky príjmy plynúce zo zdroja na území SR, ale aj zo zdrojov v zahraničí,
- pri PO, ktoré neboli zriadené na podnikanie, zdaňujú sa len príjmy, ktoré PO dosiahla z podnikateľskej činnosti (príjmy z nájomného, predaja majetku, z reklamy a pod.).

Príjmy PO oslobodené od dane:

- prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov, príjem získaný vydaním, darovaním alebo dedením nehnuteľnosti, alebo ich častí alebo hnuťelnej

veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty okrem príjmu z neho plynúceho a okrem darov poskytnutých v súvislosti s výkonom činnosti podľa § 5 alebo § 6,

- úver a pôžička,
- podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva, alebo obdobnej právnickej osoby v zahraničí určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho a dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, aj keď sú zamestnancami tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva (aj so sídlom v zahraničí), vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti alebo družstva a podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi (neplatí pre tichého spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti),
- podiel člena pozemkového spoločenstva na výnosoch a na majetku určenom na rozdelenie medzi členov pozemkového spoločenstva,
- príjem plynúci z dôvodu nadobudnutia nových akcií a podielov ako aj príjem plynúci z dôvodu ich výmeny pri zrušení daňovníka bez likvidácie, a to aj vtedy, ak súčasťou splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti je aj majetok spoločnosti so sídlom v členských štátoch Európskej únie.

Základ dane

Základ dane tvorí kladný výsledok hospodárenia (výnosy mínus náklady, resp. príjmy mínus výdaje), upravený o pripočítateľné a odpočítateľné položky.

Pripočítateľné položky – sumy, ktoré tvoria súčasť výsledku hospodárenia, ale podľa zákona o dani z príjmov sa nemôžu zahrnúť do základu dane, a preto ich k základu dane musíme pripočítať. Ide najmä o:

- náklady na reprezentáciu
- kladný rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi
- cestovné náhrady poskytnuté nad limit
- poskytnuté dary
- zaplatené pokuty za porušenie zásad bezpečnosti na pracovisku, za znečistenie ovzdušia a pod.

Oslobodenia od dane:

- členské príspevky záujmovým združeniam, profesným komorám a im podobným organizáciám

- finančné prostriedky plynúce z grantov poskytnuté na základe medzinárodných zmlúv
- výnosy z kostolných zbierok, príjmy za cirkevné úkony, príspevky registrovaným cirkvám a pod.

Sadzba dane je 19 % z upraveného základu dane zníženého o *daňovú stratu*.

Zdaňovacie obdobie - kalendárny rok.

Podanie daňového priznania

PO sú povinné podať daňové priznanie na daň za predchádzajúci kalendárny rok do 31. 3. nasledujúceho roka a do tohto termínu vypočítanú daň zaplatiť. PO zriadené na podnikanie sú povinné podať daňové priznanie aj v prípade, ak im vznikla strata.

Daňová strata – od základu dane možno odpočítať daňovú stratu počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období a to počnúc zdaňovacím obdobím, ktoré nasleduje po období za ktoré bola daňová strata vykázaná (v jednom roku sa môže odpočítať viac, v inom menej).

Platenie preddavkov PO

Daňovník, ktorého daň v predchádzajúcom zdaňovacom období

- nepresiahla 50 000,-Sk (1 659,70 EUR) preddavky neplatí,
- presiahla 50 000,- Sk (1 659,70 EUR) a nedosiahla 500 000,- Sk (16 596,96 EUR), platí štvrtročné preddavky na daň a to vo výške $\frac{1}{4}$ poslednej daňovej povinnosti,
- presiahla 500 000,- Sk (16 596,96 EUR), platí preddavky mesačne a to vo výške $\frac{1}{12}$ vždy najneskôr k ultimu mesiaca.

Daň sa vyrovná v lehote na podanie daňového priznania.

Príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou

Daň sa vyberá zrážkou najmä z príjmov z kapitálového majetku. Za takéto príjmy sa považujú príjmy, ktoré sú výsledkom investovania peňažných prostriedkov do finančných produktov .

Príjmami, z ktorých sa daň vyberá zrážkou, sú:

- úroky, výnosy z vkladov na vkladných knižkách, z peňažných prostriedkov na bežných účtoch, vkladových účtoch a pod.,

- výnosy z podielových listov, vkladových a depozitných certifikátov a vkladových listov ,
- výnos z dlhopisov a pokladničných poukážok plynúci fyzickým osobám a daňovníkom nezaloženým a nezriadeným na podnikanie,
- peňažné výhry v lotériách a im podobných hrách, peňažné výhry z reklamných súťaží a žrebovaní okrem výhier oslobodených od dane,
- peňažné ceny z verejných súťaží a zo športových súťaží – s výnimkou cien oslobodených od dane,
- dávky z doplnkového dôchodkového sporenia,
- plnenia z poistenia pre prípad dožitia určitého veku,
- príjem za prenájom nebytových priestorov, spoločných častí domu a zariadení domu vlastníkov bytov a nebytových priestorov, ktorý je príjmom fondu prevádzky, údržby a opráv,
- príjem autorov za príspevky do novín, časopisov, rozhlasu, televízie, ak nejde o umelecký výkon,
- príjem zo závislej činnosti plynúci daňovníkovi od zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, ktorého celková výška za kalendárny mesiac nepresiahne 5 000 Sk, pričom si daňovník nesmie uplatniť nezdaniteľné časti základu.

5.1.3 Vybrané inštitúty zdaňovania daňou z príjmov

Dôležitým inštitútom v súvislosti s daňou z príjmov je nesporne inštitút *zamedzenia dvojitého zdanenia*. Ak plynú daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou príjmy zo zahraničia, možno na základe príslušného zákonného ustanovenia započítať daň zaplatenú v inom štáte pri vyčísl'ovaní a úhrade dane v Slovenskej republike. Takýto postup je však možný len v prípade, ak ide o daň zaplatenú v štáte, s ktorým má Slovenská republika uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a najviac vo výške dane, vyčísl'enej z rovnakých príjmov na našom území podľa v tom čase platnej daňovej legislatívy (ak napr. na domácom území je platná daň vo výške 19 % z príjmu a daňovník zaplatil v krajine zdroja daň vo výške 25 % z príjmu, môže si na daňovú povinnosť započítať daň vo výške maximálne 19 % z príjmu). Ide o tzv. *metódu zápočtu dane*.

Metóda vyňatia príjmov sa uplatní, ak daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynú príjmy zo závislej činnosti za prácu vykonávanú pre Európske spoločenstvá a ich

orgány, ktoré boli preukázateľne zdanené v prospech všeobecného rozpočtu Európskej únie, alebo zo zdrojov v zahraničí, zo štátu, s ktorým Slovenská republika nemá uzavretú zmluvu, a tieto príjmy boli v zahraničí preukázateľne zdanené.

Ak plynú daňovníkovi príjmy zo zdrojov v zahraničí zo štátu, ktorého zdaňovacie obdobie je iné ako v Slovenskej republike, a v lehote na podanie daňového priznania nemá daňovník doklad o zaplatení dane od správcu dane v zahraničí, uvedie v daňovom priznaní predpokladanú výšku príjmov plynúcich zo zdrojov v zahraničí a daň pripadajúcu na tieto príjmy za zdaňovacie obdobie, za ktoré podáva daňové priznanie.

Osobitne sa zákon o dani z príjmov zaoberá vyčísľovaním základu dane tzv. *zahraničných závislých osôb*, t.j. osôb ekonomicky, personálne a majetkovo prepojených s právnickou alebo fyzickou osobou, ktorá má sídlo alebo trvalý pobyt mimo územia Slovenskej republiky. Ide napr. o povinnosť zvýšiť základ dane o rozdiel, o ktorý sa ceny služieb, úrokov z pôžičiek a pod. medzi týmito subjektami líšia od cien používaných v danom čase medzi nezávislými osobami a naopak ak zahraničný správca dane vykonal úpravu zvýšením základu dane z rovnakého dôvodu, môže si daňovník na území Slovenskej republiky uplatniť úpravu základu dane recipročným spôsobom, avšak len na základe písomného povolenia správcu dane.

Inštitút *úľavy na dani pre príjemcov investičnej pomoci* ustanovuje nárok na úľavu na dani z príjmov pre daňovníka, ktorému bolo vydané rozhodnutie o schválení investičnej pomoci, obsahujúce úľavu na dani podľa zákona č. 561/2007 Z.z. o investičnej pomoci a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Prijímateľom investičnej pomoci môže byť právnická osoba, alebo fyzická osoba - podnikateľ, so sídlom v Slovenskej republike, zapísaná v Obchodnom alebo Živnostenskom registri ktorá bude realizovať investičný zámer na území Slovenskej republiky. Aby si daňovník mohol uplatniť nárok na úľavu na dani, musí splniť určité podmienky (napr. obstaráť dlhodobý hmotný a nehmotný majetok v minimálnej zákonom stanovenej sume, dodržiavať minimálne 80% -tný podiel tržieb z podnikateľských činností uvedených v investičnom zámere v pomere k celkovému objemu tržieb a pod.).

Použitie podielu zaplatenej dane na osobitné účely . Daňovník, môže rozhodnúť o použití 2% svojich skutočne zaplatených daní, za splnenia určitých podmienok . Umožňuje to zákon o dani z príjmov, na základe ktorého platiteľ dane má právo určiť príjemcu (príjemcov) pre ktorého má byť použitá časť dane, platiteľom odvedená za zdaňovacie obdobie. Zákon presne vymedzuje okruh možných prijímateľov (občianske združenia, nadácie, neziskové organizácie a pod.), postup poukázania, ako aj účely na ktoré môže byť daň použitá.

5.2 Miestne dane

Problematika miestnych daní a poplatkov je upravená v zákone zákon č. 538/2007 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. V tejto súvislosti treba podotknúť, že posledná daňová reforma priniesla fiškálnu decentralizáciu a významne posilnila fiškálne právomoci samosprávnych obcí v oblasti miestnych daní rovnako , ako zmeny v štruktúre miestnych daní a miestnych poplatkov.

Miestnymi daňami, ktoré môže ukladať obec, sú:

- daň z nehnuteľností
- daň za psa
- daň za užívanie verejného priestranstva
- daň za ubytovanie
- daň za predajné automaty
- daň za nevýherné hracie prístroje
- daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta
- daň za jadrové zariadenie

Obec tiež ukladá miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.

Vyšší územný celok môže ukladať daň z motorových vozidiel.

5.2.1 Daň z nehnuteľností

Do ostatnej daňovej reformy daň z nehnuteľností upravoval zákon SNR č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľností v znení neskorších predpisov. Principiálne, vecné a formálne nedostatky, ako zdaňovanie podľa rôznych kritérií, zbytočne veľa rôznych sadzieb a veľa neopodstatnených výnimiek, ktoré obsahoval boli dôvodom pre prípravu nového zákona, ktorý priniesol niekoľko podstatných zmien.

Bol zavedený inštitút ručenia za daň spoluvlastníka nehnuteľnosti, ktorý umožňuje spoluvlastníkom dohodnúť sa, kto z nich podá daňové priznanie a zaplatí celú daňovú povinnosť. V takomto prípade ostatní spoluvlastníci ručia za daň, každý do výšky svojho spoluvlastníckeho podielu.

K niektorým zmenám došlo pri oslobodení od platenia dane. Od dane sú oslobodené pozemky vo vlastníctve vyšších územných celkov a to aj vtedy, ak tento prenechá správu pozemku rozpočtovej alebo príspevkovej organizácii.

Zákon č. 582/2004 Z.z. zahŕňa *daň z pozemkov* (§ 6), *daň zo stavieb* (§ 10) a *daň z bytov a nebytových priestorov* (§ 14).

Vznik daňovej povinnosti je determinovaný nadobudnutím vlastníctva. Fyzická osoba alebo právnická osoba je v priebehu príslušného zdaňovacieho obdobia povinná oznámiť správcovi dane skutočnosti rozhodujúce pre vznik alebo zánik daňovej povinnosti k dani z nehnuteľností do 30 dní odo dňa nasledujúceho po dni, keď tieto skutočnosti alebo ich zmeny nastali.

Daňové priznanie k dani z nehnuteľností je daňovník povinný podať príslušnému správcovi dane do 31. januára roka nasledujúceho po roku, v ktorom mu vznikla daňová povinnosť, podľa stavu k 1. januáru zdaňovacieho obdobia. Tiež je povinný podať daňové priznanie, ak nastali zmeny skutočností rozhodujúcich na vyrubenie dane z nehnuteľností, ak zákon neustanovuje. Daňovník, ktorý nadobudne nehnuteľnosť vydražením v priebehu zdaňovacieho obdobia, je povinný podať priznanie do 15 dní odo dňa vzniku daňovej povinnosti. V prípade, že je pozemok, stavba, byt alebo nebytový priestor v bytovom dome oslobodený od dane, daňovník nie je povinný podať daňové priznanie.

Ak je pozemok, stavba, byt alebo nebytový priestor v bytovom dome v spoluvlastníctve viacerých osôb priznanie podáva každá fyzická osoba alebo právnická osoba samostatne (netýka sa manželov, ktorí majú pozemok, stavbu, byt alebo nebytový priestor v bytovom

dome v bezpodielovom spoluvlastníctve). Ak sa spoluvlastníci dohodnú, daňové priznanie môže podať zástupca, ktorého dohodou určili spoluvlastníci. Túto skutočnosť sú povinní písomne oznámiť správcovi dane pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania. (Daňovník je v daňovom povinný uviesť všetky skutočnosti rozhodujúce na výpočet dane a daň si sám vypočítať).

5.2.1.1 Daň z pozemkov

Subjekt dane – daňovník

- a) vlastník pozemku (v prípade spoluvlastníctva každý vo výške svojho podielu)
- b) užívateľ pozemku
- c) správca pozemku vo vlastníctve štátu, obce, vyššieho územného celku
- d) nájomca (ak nájomný vzťah trvá alebo má trvať aspoň 5 rokov, ak sú pozemky v nájme spravované Slovenským pozemkovým fondom)

Predmet dane

- stavebné pozemky,
- zastavané plochy a nádvorí (nie také, ktoré sú zastavané stavbami, ktoré sú predmetom inej dane),
- orná pôda, chmelnice, vinice, ovocné sady,
- trvalé trávnaté porasty,
- záhrady,
- lesné pozemky, na ktorých sú hospodárske lesy,
- rybníky s chovom rýb,
- ostatné plochy (nie také, na ktorých sú pozemné komunikácie).

Predmetom dane z pozemkov nie sú napr. časti plôch a nádvorí, zastavané stavbami, ktoré sú predmetom dane zo stavieb alebo dane z bytov, pozemky alebo ich časti, na ktorých sú postavené pozemné komunikácie (s výnimkou verejných účelových komunikácií) a celoštátne železničné dráhy a regionálne železničné dráhy, pozemky vo vlastníctve obce, pozemky vo vlastníctve iného štátu, ktoré využívajú FO iného štátu, ktoré majú imunitu (ak je zabezpečená reciprocita). Správca dane môže všeobecne záväzným nariadením oslobodiť od dane alebo znížiť daň pre cintoríny, urnové háje, verejne prístupné parky, športoviská, pieskoviská, pozemky využívané školami a školskými zariadeniami, pozemky v národných parkoch a pod.

Základ dane tvorí hodnota pozemku bez porastov, vypočítaná ako *výmera v m² x hodnota za 1 m²* (uvedená v prílohách zákona alebo ustanovená všeobecne záväzným nariadením podľa toho o aký druh pozemku ide).

Sadzba dane je ročná a predstavuje 0,25 % zo základu dane. Správca dane ju môže vždy k 1. januára príslušného zdaňovacieho obdobia všeobecne záväzným nariadením zvýšiť, znížiť, alebo môže oslobodiť od dane z pozemkov.

Daň z pozemkov sa vypočíta ako *súčin základu dane a ročnej sadzby dane z pozemkov*.

5.2.1.2 Daň zo stavieb

Subjekt dane – daňovník

- a) vlastník stavby (v prípade spoluvlastníctva každý vo výške svojho podielu)
- b) nájomca
- c) užívateľ stavby
- d) správca stavby vo vlastníctve štátu, obce, vyššieho územného celku

Predmet dane

Predmetom dane sú stavby, ktoré majú 1 alebo viac nadzemných alebo podzemných podlaží spojené so zemou pevným základom, na ktoré bolo vydané kolaudačné rozhodnutie. Ak sa toto nevydalo, tak tie stavby, ktoré sa skutočne užívajú. Ide o:

- stavby na bývanie,
- stavby na poľnohospodársku produkciu, skleníky, poľnohospodárske sklady, rekreačné a záhradkárske chatky,
- garáže,
- priemyselné stavby, energetické stavby,
- stavby na ostatnú podnikateľskú činnosť, na skladovanie a administratívu,
- ostatné .

Predmetom dane zo stavieb nie sú stavby s bytmi alebo nebytovými priestormi, ktoré sú predmetom dane z bytov, priehrady, vodovody, kanalizácie, zariadenia na ochranu pred povodňami a rozvody tepelnej energie.

Základ dane

Výmera zastavanej plochy v m², pričom pod pojmom *zastavaná plocha* rozumieme pôdorys najrozsiahlejšej nadzemnej časti stavby.

Sadzba dane

Je určená správcom dane za každý aj začatý m² zastavanej plochy. Ročnú sadzbu dane zo stavieb môže správca dane všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci zvýšiť alebo znížiť, resp. môže určiť aj rôzne sadzby pre rôzne oblasti.

Daň zo stavieb sa vypočíta ako súčin základu dane a ročnej sadzby dane zo stavieb. Ak ide o viacpodlažnú budovu, ako súčin základu dane a ročnej sadzby zvýšenej o súčin počtu ďalších podlaží a príplatku za podlažie. Do počtu ďalších podlaží pri výpočte dane zo stavieb v prípade viacpodlažnej stavby sa nezapočítava prvé nadzemné podlažie. Pri využití stavby na viaceré účely zdaňované rôznymi sadzbami dane, vypočítava sa daň pomerným spôsobom.

5.2.1.3 Daň z bytov

Subjekt dane – daňovník

- vlastník bytu alebo nebytového priestoru
- správca
- spoluvlastníci

Predmet dane – byty a nebytové priestory.

Základ dane – podlahová plocha bytu alebo nebytového priestoru v m².

Sadzba - určená správcom dane za každý aj začatý m² podlahovej plochy bytu alebo nebytového priestoru (správca dane ju môže zvýšiť alebo znížiť)

Daň z bytov sa vypočíta ako súčin základu dane a ročnej sadzby dane z bytov.

5.2.2 Daň za psa

Subjekt dane – fyzická alebo právnická osoba ktorá je

- vlastníkom psa
- držiteľom psa (ak nemožno dokázať kto psa vlastní)

Predmet dane – pes starší ako 6 mesiacov, chovaný fyzickou alebo právnickou osobou, okrem psov chovaných na vedecké a výskumné účely, psov umiestnených v útulku zvierat, psov so špeciálnym výcvikom, vo vlastníctve alebo užívaní občana s ťažkým zdravotným postihnutím.

Správca dane – obec, na území ktorej je pes chovaný.

Základ dane – počet psov.

Sadzba dane – určuje ju obec v slovenských korunách za jedného psa a kalendárny rok a uplatňuje sa na každého psa jednotlivo.

Vznik daňovej povinnosti – prvým dňom kalendárneho mesiaca, ktorý nasleduje po mesiaci, v ktorom daňovník psa nadobudol.

Zánik daňovej povinnosti – prvým dňom mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom daňovník prestal byť vlastníkom alebo držiteľom psa.

Daňovník je povinný písomne oznámiť vznik, prípadne zánik daňovej povinnosti do 30 dní od vzniku takejto skutočnosti. Po oznámení vzniku daňovej povinnosti vyrubí obec daň platobným výmerom, pričom daň je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia jeho právoplatnosti. V nasledujúcich zdaňovacích obdobiach je daň splatná bez vyrubenia, do 31. januára príslušného roka, ak obec neurčí inak.

Ak daňová povinnosť zanikne v priebehu zdaňovacieho obdobia a túto skutočnosť daňovník v zákonom stanovenom termíne oznámi správcovi dane, vráti správca dane alikvotnu časť preukázateľne zaplatenej dane daňovníkovi.

5.2.3 Daň za užívanie verejného priestranstva

Subjekt dane – daňovník je fyzická alebo právnická osoba, ktorá verejné priestranstvo užíva.

Predmet dane:

- a) osobitné užívanie verejného priestranstva, resp. verejnosti prístupných pozemkov vo vlastníctve obce (umiestnenie zariadenia na poskytnutie služieb, stavebného zariadenia, zariadenia cirkusu, lunaparku, skládky pod.)
- b) dočasné parkovanie motorového vozidla na vyhradenom priestore

Základ dane – výmera verejného priestranstva v m²

Sadzba dane – obcou určená suma v Sk za každý aj začatý m² a každý aj začatý deň (pri dočasnom parkovaní za každú aj začatú časovú jednotku)

Vznik daňovej povinnosti – dňom začatia užívania verejného priestranstva

Zánik daňovej povinnosti – dňom skončenia užívania verejného priestranstva

Zámer osobného užívania verejného priestranstva je daňovník povinný oznámiť správcovi dane najneskôr v deň začatia užívania verejného priestranstva. Po oznámení vzniku daňovej povinnosti vyrubí obec daň platobným výmerom, ktorá je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia jeho právoplatnosti, ak obec neurčí inak.

Ak daňová povinnosť zanikne a túto skutočnosť daňovník oznámi do 30 dní odo dňa zániku daňovej povinnosti správcovi dane, vráti správca dane alikvotnu časť preukázateľne zaplatenej dane.

Správca dane - obec (mesto), na ktorej území sa užívané verejné priestranstvo nachádza.

5.2.4 Daň za ubytovanie

Subjekt dane:

daňovník – fyzická osoba, ktorá sa odplatne ubytuje

platiteľ – prevádzkovateľ zariadenia, ktorý ubytovanie poskytuje

Predmet dane – odplatné prechodné ubytovanie fyzickej osoby v ubytovacom zariadení v zmysle vyhlášky Ministerstva hospodárstva Slovenskej republiky č. 419/2001 Z. z., ktorou sa upravuje kategorizácia ubytovacích zariadení a klasifikačné znaky na ich zaraďovanie do tried.

Základ dane – počet prenocovaní.

Sadzba dane – v Sk na osobu a ubytovanie.

Správca dane

Miestne príslušnou obcou je tá obec, na ktorej území sa zariadenie nachádza. Obec ustanoví všeobecne záväzným nariadením podrobnosti, náležitosti a lehotu oznamovacej povinnosti platiteľa dane, sadzbu, rozsah a spôsob vedenia preukaznej evidencie na účely dane, spôsob vyberania dane, náležitosti potvrdenia o zaplatení dane, lehoty a spôsoby odvodu dane obci, prípadne oslobodenia od tejto dane alebo zníženia dane.

5.2.5 Daň za predajné automaty

Subjekt dane – daňovník – fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá prevádzkuje automaty.

Predmet dane – predajné automaty, resp. prístroje, ktoré sú umiestnené na verejne prístupných miestach a vydávajú tovar za odplatu (netýka sa automatov vydávajúcich cestovné lístky verejnej dopravy).

Základ dane – počet predajných automatov.

Sadzba dane – obcou určená suma v Sk za jeden predajný automat a kalendárny rok.

Vznik daňovej povinnosti – dňom začatia prevádzkovania automatov.

Zánik daňovej povinnosti – dňom ukončenia prevádzkovania automatov.

Daňovník je povinný oznámiť vznik prípadne zánik daňovej povinnosti do 30 dní od vzniku takejto skutočnosti. Po oznámení vzniku daňovej povinnosti vyrubí obec daň platobným výmerom, pričom daň je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia jeho právoplatnosti. V nasledujúcich zdaňovacích obdobiach je daň splatná bez vyrubenia do 31. januára príslušného roka, ak obec neurčí inak.

Ak daňová povinnosť zanikne v priebehu zdaňovacieho obdobia a túto skutočnosť daňovník v zákonom stanovenom termíne oznámi správcovi dane, vráti správca dane daňovníkovi alikvotnu časť preukázateľne zaplatenej dane.

5.2.6 Daň za nevýherné hracie prístroje

Subjekt dane – daňovník – fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá nevýherné hracie prístroje prevádzkuje.

Predmet dane – hracie prístroje, ktoré sa prevádzkujú za odplatu, nevydávajú peňažnú výhru a sú v priestoroch prístupných verejnosti (elektronické prístroje na počítačové hry, mechanické prístroje, automaty a iné zariadenia na zábavné hry).

Základ dane – počet nevýherných hracích prístrojov.

Sadzba dane – obcou určená suma v Sk za jeden nevýherný hrací prístroj a kalendárny rok.

Vznik daňovej povinnosti – dňom začatia prevádzkovania hracích prístrojov.

Zánik daňovej povinnosti – dňom ukončenia prevádzkovania hracích prístrojov .

Daňovník je povinný oznámiť vznik prípadne zánik daňovej povinnosti do 30 dní od vzniku takejto skutočnosti. Po oznámení vzniku daňovej povinnosti vyrubí obec daň platobným výmerom a so splatnosťou do 15 dní odo dňa nadobudnutia jeho právoplatnosti. V nasledujúcich zdaňovacích obdobiach je daň splatná bez vyrubenia do 31. januára príslušného roka, ak obec neurčí inak.

Ak daňová povinnosť zanikne v priebehu zdaňovacieho obdobia a túto skutočnosť daňovník v zákonom stanovenom termíne oznámi správcovi dane, vráti správca dane alikvotnu časť preukázateľne zaplatenej dane daňovníkovi.

Správca dane

Miestne príslušnou obcou je obec, na ktorej území sa nevýherné hracie prístroje prevádzkujú.

5.2.7 Daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta

Subjekt dane:

daňovník – fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je držiteľom motorového vozidla

platiteľ – spravidla ten, kto vozidlo užíva

Predmet dane – vjazd a zotrvanie motorového vozidla (s výnimkou vozidiel zabezpečujúcich zdravie, majetok a verejný poriadok) v historickej časti mesta

Základ dane – počet dní vjazdu a zotrvania motorového vozidla v historickej časti mesta

Sadzba dane – obec ju môže určiť dvoma spôsobmi

- a) v Sk za motorové vozidlo a za každý aj začatý deň vjazdu, resp. zotrvania v historickej časti mesta

- b) paušálnou sumou za vjazd motorovým vozidlom do historickej časti mesta bez ohľadu na počet dní zotrvania

Vznik daňovej povinnosti – dňom vjazdu motorovým vozidlom do historickej časti mesta

Zánik daňovej povinnosti – dňom výjazdu motorovým vozidlom z historickej časti mesta

Daňovník je povinný zámer vojsť do historickej časti mesta oznámiť najneskôr v deň vjazdu. Po oznámení vzniku daňovej povinnosti vyrubí obec daň platobným výmerom, pričom daň je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia jeho právoplatnosti.

Ak daňová povinnosť zanikne a túto skutočnosť daňovník v termíne do 30 dní oznámi správcovi dane, vráti správca dane alikvotnu časť preukázateľne zaplatenej dane.

Správca dane

Miestne príslušnou obcou je obec, na ktorej území sa historická časť nachádza.

5.2.8 Daň za jadrové zariadenia

Subjekt dane – daňovník – prevádzkovateľ jadrového zariadenia

Predmet dane – jadrové zariadenie, v ktorom prebieha štiepna reakcia (aj počas určitej časti roka) a vyrába sa elektrická energia

Základ dane – výmera katastrálneho územia obce v m², ktoré sa nachádza v oblasti ohrozenia jadrovým zariadením

Sadzba dane – je určená pevnou sumou za každý aj začatý m² v závislosti od pásma, resp. vzdialenosti oblasti od zdroja ohrozenia. Zákon taxatívne určuje výšku dane zvlášť pre jadrovú elektrárňu Mochovce a zvlášť pre jadrovú elektrárňu Jaslovské Bohunice.

Vznik daňovej povinnosti – dňom začatia skúšobnej prevádzky jadrového zariadenia

Zánik daňovej povinnosti – dňom vyvezenia paliva z posledného jadrového reaktora.

Vznik a zánik daňovej povinnosti je daňovník oznámiť do 30 dní od uvedenej udalosti. Správca dane na základe uvedených skutočností vyrubí daň do 31. 01. Zdaňovacieho obdobia za predchádzajúci kalendárny rok. Daň je splatná vždy do 31.03. daného zdaňovacieho obdobia.

5.2.9 Daň z motorových vozidiel

Subjekt dane – daňovník - fyzické, alebo právnické osoby, prípadne ich organizačná zložka ktoré sú

- držiteľ vozidla – osoba ktorá je zapísaná v technickom preukaze
- užívateľ takého vozidla, ktorého držiteľom je fyzická osoba, ktorá zomrela, právnická osoba, ktorá bola zrušená alebo zanikla, nepoužíva vozidlo na podnikanie, prípadne fyzická osoba ktorá má trvalý pobyt v zahraničí a právnická osoba so sídlom v zahraničí
- zamestnávateľ, v prípade, že vypláca cestovné náhrady zamestnancovi za použitie vozidla, v dokladoch ktorého je ako držiteľ zapísaný zamestnanec
- stála prevádzkareň alebo iná organizačná zložka osoby s trvalým pobytom alebo sídlom v zahraničí

Oslobodené od dane sú vozidlá v dokladoch ktorých je ako držiteľ vozidla zapísaný vyšší územný celok, do rozpočtu ktorého plynie daň z motorových vozidiel a vozidlá diplomatických misií a konzulárnych úradov, ak je zaručená vzájomnosť.

Predmet dane – motorové vozidlo alebo prípojné vozidlo vyšpecifikované v zmysle zákona č. 725/2004 Z.z. o podmienkach prevádzky vozidiel v premávke na pozemných komunikáciách a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktoré má pridelené evidenčné číslo a slúži v Slovenskej republike na podnikanie.

Do predmetu dane nepatria motorové vozidlá pre osobnú potrebu, ani dvojkolesové a trojkolesové motorové vozidlá, ktoré majú najviac 1 t (mopedy, motocykle), tiež vozidlá, ktoré majú pridelené zvláštne evidenčné číslo (napr. veteráni) alebo sú určené na vykonávanie špeciálnych činností, a v dokladoch vozidla sú označené ako „špeciálne vozidlo“ (napr. hasičský zbor, obecná polícia a pod.)

Základ dane

Pri osobných automobiloch – zdvihový objem motora v cm³

Pri úžitkových vozidlách a autobusoch – objem hmotnosti v tonách a počet náprav

Sadzba dane – je daná pevnou sumou a jej výšku určuje vyšší územný celok vo všeobecnom záväznom nariadení.

Vznik daňovej povinnosti pripadá na deň nasledujúci po dni použitia vozidla na podnikanie a zaniká posledným dňom mesiaca, v ktorom sa vozidlo na podnikanie prestalo používať.

Preddavky platí daňovník štvrťročne, ak predpokladaná daň u jedného správcu dane presiahne 20 000 Sk (660 EUR) a nepresiahne 250 000 Sk (8 292 EUR) (vo výške jednej štvrtiny predpokladanej dane), mesačne ak predpokladaná daň u jedného správcu dane presiahne 250 000 Sk (8 292 EUR) (výške jednej dvanástiny predpokladanej dane). Daňovník, ktorého predpokladaná daň u jedného správcu dane nepresiahne 20 000 Sk (660 EUR), preddavky na daň na bežné zdaňovacie obdobie neplatí.

Daňovník je povinný podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie do 31. januára po uplynutí tohto zdaňovacieho obdobia.

Daňovník, ktorému vznikne alebo zanikne daňová povinnosť, je povinný oznámiť túto skutočnosť správcovi dane miestne príslušnému podľa miesta evidencie vozidla do 30 dní odo dňa vzniku alebo zániku daňovej povinnosti.

5.2.10 Miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady

Tento poplatok sa platí za komunálne odpady (s výnimkou elektroodpadov) a drobné stavebné odpady, ktoré vznikajú na území obce.

Subjektom poplatku je obvykle

- fyzická osoba, ktorá má v obci trvalý pobyt alebo prechodný pobyt, alebo je oprávnená na území obce užívať, alebo užíva byt, nebytový priestor, pozemnú stavbu alebo jej časť, alebo objekt, ktorý nie je stavbou, tiež záhradu, vinicu, ovocný sad, trvalý trávny porast, na iný účel ako na podnikanie
- právnická osoba, ktorá je oprávnená užívať alebo užíva nehnuteľnosť nachádzajúcu sa na území obce na iný účel ako na podnikanie
- podnikateľ, ktorý je oprávnený užívať alebo užíva nehnuteľnosť nachádzajúcu sa na území obce na účel podnikania.

Sadzby poplatkov sú určované obcou:

- v Sk za jeden liter alebo dm³ komunálnych odpadov alebo drobných stavebných odpadov ,
- v Sk za jeden kilogram komunálnych odpadov alebo drobných stavebných odpadov,
- v Sk za osobu a kalendárny deň, ak v obci nie je zavedený množstvový zber.

Sadzba poplatku nesmie byť vyššia ako súčet priemerných nákladov obce na zabezpečenie činností nakladania s komunálnymi odpadmi a drobnými stavebnými odpadmi vrátane nákladov súvisiacich so zabezpečením zberných nádob pripadajúcich na

- jeden liter, dm³ alebo kilogram týchto odpadov (pri množstvovom zbere)
- priemerné množstvo komunálnych odpadov a drobných stavebných odpadov vytvorených jedným poplatníkom v obci za jeden kalendárny deň

V prípade, že je v obci zavedený množstvový zber, poplatok sa určí ako súčin frekvencie odvozov, sadzby a objemu zbernej nádoby, ktorú poplatník užíva v súlade so zavedeným systémom zberu komunálnych odpadov a drobných stavebných odpadov. Ak v obci nie je zavedený množstvový zber, obec určí poplatok na určené obdobie, ktoré je spravidla jeden kalendárny rok ako súčin sadzby poplatku a počtu kalendárnych dní v určenom období, počas ktorých má alebo bude mať poplatník v obci trvalý pobyt alebo prechodný pobyt alebo počas ktorých nehnuteľnosť užíva alebo je oprávnený ju užívať, alebo súčin sadzby poplatku, počtu kalendárnych dní v určenom období a ukazovateľa dennej produkcie komunálnych odpadov.

Ukazovateľ produkcie komunálnych odpadov v určenom období je súčet priemerného počtu osôb pripadajúceho na určené obdobie, ktoré sú v rozhodujúcom období s poplatníkom:

- v pracovnoprávnom vzťahu, inom obdobnom vzťahu alebo ktoré sú u poplatníka v štátnozamestnaneckom pomere,
 - alebo ktoré sú jeho štatutárnym orgánom, pričom tieto osoby vykonávajú svoju činnosť v nehnuteľnosti, ktorú poplatník užíva alebo je oprávnený užívať; ak je poplatníkom fyzická osoba, ktorá je podnikateľom, do počtu osôb sa započítava aj táto osoba; do počtu osôb sa nezapočítavajú osoby, ktoré majú v tejto obci trvalý pobyt alebo prechodný pobyt.
- **priemerného počtu**
 - hospitalizovaných alebo ubytovaných osôb pripadajúceho na určené obdobie v rozhodujúcom období, ak ide o poplatníka, ktorý v užívanej nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v obci poskytuje zdravotné služby alebo ubytovacie služby; do tohto počtu osôb sa nezapočítavajú osoby, ktoré majú v tejto obci trvalý pobyt alebo prechodný pobyt,
 - miest určených na poskytovanie služby pripadajúci na určené obdobie v rozhodujúcom období, ak ide o poplatníka, ktorý v užívanej nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v obci poskytuje reštauračné, kaviarenské alebo iné

pohostinské služby, a ak sa u tohto poplatníka nezapočítava do ukazovateľa produkcie komunálnych odpadov v určenom období priemerný počet podľa prvého bodu

Ohlasovacia povinnosť

Ohlásit' sa má poplatník povinnosť do jedného mesiaca:

- odo dňa vzniku povinnosti platiť poplatok
- odo dňa, keď nastala skutočnosť, ktorá má vplyv na zánik poplatkovej povinnosti, ako aj od skončenia obdobia určeného obcou, za ktoré platil poplatok, v prípade, ak došlo k zmene už ohlásených údajov.

Poplatník je povinný ohlásit' obci aj vtedy ak jeho povinnosť platiť poplatok je nižšia ako mu bola vyrubená, prípadne ak žiada o zníženie poplatku z dôvodu že sa v mieste dlhodobo nezdržiava a doloží túto skutočnosť relevantnými dokladmi.

Vyrubenie poplatku a spôsob platenia poplatku

Poplatok vyrubí obec platobným výmerom, alebo spôsobom určeným vo všeobecne záväznom nariadení obce.

Ak v priebehu určeného obdobia zanikne poplatková povinnosť poplatníka, ktorému bol poplatok vyrubený platobným výmerom, je obec povinná vrátiť pomernú časť poplatku rozhodnutím do 30 dní odo dňa doručenia dodatočného platobného výmeru alebo odo dňa zistenia tejto skutočnosti, najneskôr však do 60 dní od skončenia obcou určeného obdobia, za ktoré bol poplatok uhradený.

6 NEPRIAME DANE

6.1 Daň z pridanej hodnoty (DPH)

Ide o všeobecnú nepriamu a pomerne novú daň. Presadzovať sa začala v druhej polovici šesťdesiatych rokov ako náhrada tzv. dane z obratu a v roku 1973 sa stala súčasťou daňového systému všetkých krajín Európskeho spoločenstva. V našich podmienkach sa etablovala v rámci daňovej reformy v roku 1993 na základe zákona č. 222/1992 Zb. o dani z pridanej hodnoty a bola nesporne výrazným zásahom do štruktúry vtedajšieho daňového systému. Dnes je v krajinách OECD uplatňovaná takmer bez výnimky a je významným príjmom štátnych rozpočtov.

Mechanizmus DPH je zjavný už z názvu dane, tzn. že platiteľ dane odvádza štátu len tú časť dane, ktorá pripadá na ním pridanú hodnotu. Pridaná hodnota je časť hodnoty tovaru, ktorú k hodnote vstupu pridá podnikateľ svojou vlastnou činnosťou. Vo finančnom vyjadrení je to rozdiel predajnej ceny výrobku (bez DPH) a ceny vstupov na výrobu (bez DPH). Celkom zjednodušene povedané, základom dane je súčet vlastných nákladov a zisku. Dôležité je ešte raz pripomenúť, že do základu pre výpočet dane nevstupuje DPH zaplatená dodávateľovi tovarov alebo služieb. Týmto sú vylúčené nabaľovanie alebo duplicita dane.

Pre ilustráciu:

daňový doklad pre odberateľa

$$\text{zdaniteľný obrat} \times \text{sadzba dane} \text{ v } \% = \text{daň brutto}$$

daňové priznanie k DPH

$$\text{daň brutto} - \text{daň zaplatená na vstupe}^7 = \text{daňová povinnosť}$$

Komplexná úprava dane z pridanej hodnoty v Slovenskej republike je dnes obsiahnutá v zákone č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, ktorý nadobudol účinnosť dňom vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie. Rovnako ako mnohé iné právne normy nevyhol sa v záujme upresnenia niektorých ustanovení a odstránenia problémov s aplikáciou zákona v praxi častým novelizáciám a v podstate každoročne sa s účinnosťou od 1. januára nasledujúceho roka menil a dopĺňal (Zákony č. 651/2004 Z.z., 523/2005 Z.z., 656/2006 Z.z. a 593/2007 Z.z.). Základnú právnu normu navyše sekundárne upravujú Vyhlášky Ministerstva financií Slovenskej republiky, všetko v záujme kompatibility so smernicami Európskej únie. V záujme harmonizácie legislatívy členských štátov Európskej únie bola východiskom pre novelizácie zákona o DPH najmä dikcia smernice č. 77/388/EHS v znení jej zmien a doplnkov, ktorú s účinnosťou od 1.1.2007 nahradila smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Priniesla len nepatrné vecné zmeny, ale jej cieľom bolo viac menej vytvoriť prehľadnejšiu právnu úpravu spoločného systému DPH.

Treba podotknúť, že smernica EÚ má prednosť pred zákonom SR. Napriek tomu v smernici o spoločnom systéme DPH neexistujú ustanovenia, ktoré by riešili problém možnosti dvojitého zdanenia, tak ako je to u dane z príjmu, a teda nie je celkom vylúčené, že v dôsledku rozdielnej právnej úpravy DPH v jednotlivých členských štátoch môže dôjsť k dvojitému zdaneniu tovaru alebo služby. Ak je však národná legislatíva v súlade so

⁷ daň zaplatená dodávateľovi v cene nakúpeného tovaru alebo služby

smernicou, záleží na vôli národných orgánov, prípadne súdov, do akej miery sú ochotné zohľadniť takýto stav. Nesúladiť národnej legislatívy so smernicou, resp. nesprávna interpretácia dávajú platiteľovi možnosť využiť všetky právne prostriedky na spravodlivé riešenie problému.

Registrácia

Povinná – rozhodujúcim kritériom je výška dosiahnutého obratu, pričom registračnú povinnosť má

- zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, alebo sa tam obvykle zdržiava a ktorá za najviac 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov dosiahla obrat 1 500 000 Sk (49 790,88 EUR). Po zavedení eura od 1.1.2009 sa hranica pre povinnú registráciu platiteľov dane z pridanej hodnoty znižuje na 35 000 EUR (cca 1 054 000 Sk).
Žiadosť o registráciu pre DPH je zdaniteľná osoba povinná predložiť najneskôr do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci v ktorom uvedený obrat dosiahla. Daňový úrad je v takom prípade povinný vydať osvedčenie o registrácii a prideliť identifikačné číslo (IČ) pre DPH najneskôr do 30 dní od doručenia žiadosti.
- zdaniteľné osoby, ktoré podnikajú na základe zmluvy o združení, alebo inej obdobnej zmluvy a za najviac 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacoch dosiahli celkový obrat pred 1.1.2009 1 500 000 Sk, po 1.1.2009 obrat 35 000 €. Žiadosť o registráciu pre DPH sú povinné predložiť najneskôr do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci v ktorom uvedený obrat dosiahli
- v prípade, že sa jeden z účastníkov združenia, ktoré nedosiahlo zákonom stanovený obrat rozhodne požiadať o dobrovoľnú registráciu, sú povinní všetci ostatní účastníci združenia požiadať o registráciu k rovnakému dňu.
- povinnosť registrovať sa pre daň majú aj podnikatelia, ktorí nie sú registrovaní pre DPH a právnické osoby, ktoré nie sú zriadené na účely podnikania, a v príslušnom kalendárnom roku nadobudli kúpou tovar z iného členského štátu EU v hodnote 420 000 Sk (12 480 EUR). V takom prípade sú povinní podať žiadosť ešte pred nadobudnutím tovaru. Daňový úrad je povinný vydať osvedčenie o registrácii a prideliť IČ pre DPH najneskôr do 7 dní od podania žiadosti. Takouto registráciou sa však žiadateľ nestáva platiteľom dane v pravom slova zmysle. Jeho povinnosť spočíva v zaplatení dane z nadobudnutého tovaru, bez možnosti odpočítania zaplatenej dane.
- zahraničná osoba, ktorá uskutočňuje zásielkový predaj .

Dobrovoľná – môže o ňu požiadať aj osoba, ktorá v čase podania žiadosti ešte neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody, resp. nedosiahla obrat ktorý by ju zaväzoval k povinnej registrácii, ak má zámer vykonávať podnikateľskú činnosť, povaha ktorej bude viazaná na zdaniteľné obchody, resp. svojím postavením neplatiteľa dane by utrpel nevýhodu vo vzťahu k obchodným partnerom v postavení platiteľov DPH.

Na základe žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty vydá daňový úrad osvedčenie o registrácii a prideli *identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty*.

Zrušenie registrácie

Zrušením registrácie právnická alebo fyzická osoba prestáva byť platiteľom dane, čo v praxi znamená, že odo dňa zrušenia registrácie nie je povinná uplatňovať v cene tovarov daň na výstupe, súčasne však nemá nárok na odpočet dane na vstupe z prijatých tovarov a služieb.

O zrušenie registrácie môže platiteľ DPH písomne požiadať, ak sú splnené dve podmienky:

- uplynul 1 rok odo dňa, keď sa stal platiteľom a zároveň
- za 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov nedosiahol obrat 1 500 000,- Sk / 35 000 EUR

Zrušiť registráciu môže daňový úrad aj z úradnej moci, ak pominuli dôvody na registráciu a všetky okolnosti nasvedčujú, že právnická alebo fyzická osoba nevykonáva, resp. je nepravdepodobné, že v budúcnosti bude vykonávať podnikateľskú činnosť podliehajúcu dani z pridanej hodnoty.

Platitelia dane podnikajúci na základe zmluvy o združení, alebo inej obdobnej zmluvy môžu požiadať o zrušenie registrácie jednotlivo len v prípade zrušenia tejto zmluvy, inak žiadajú o zrušenie spoločne.

Právnická alebo fyzická osoba, ktorá prestala byť platiteľom dane je povinná do 10 dní od skončenia posledného zdaňovacieho obdobia odovzdať daňovému úradu osvedčenie o registrácii.

Subjekty dane

- a) *daňovník* – spotrebiteľ
- b) *zdaniteľná osoba*
 - každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle ekonomickú činnosť z ktorej sa dosahuje príjem /podnikanie/, ako aj využívanie hmotného a nehmotného majetku na účely dosahovania príjmu z tohto majetku. Zdaniteľnou osobou nie sú štátne orgány a

rozpočtové organizácie, s výnimkou ak takúto činnosť vykonávajú v nezanedbateľnej miere

- každá osoba, ktorá príležitostne dodá nový dopravný prostriedok z tuzemska do iného členského štátu EU

c) *platiteľ* – zaregistrovaná zdaniteľná osoba

Predmet dane (zdaniteľné plnenie)

- dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, rovnako dodanie z iného členského štátu EU,
- poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou ,
- nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskych spoločenstiev ,
- dovoz tovaru do tuzemska z tretích štátov,
- prevod nehnuteľností ,
- dodanie stavby ,
- prevod a použitie práv .

Oslobodenia od dane:

- univerzálne poštové služby,
- poskytovanie zdravotnej starostlivosti (okrem dodania liekov a zdrav. pomôcok),
- služby sociálnej pomoci,
- výchovné a vzdelávacie služby,
- služby súvisiace so športom a telesnou výchovou,
- kultúrne služby,
- benefičné akcie,
- vysielanie verejnoprávnej televízie a rozhlasu (okrem reklám),
- poisťovacie a zaistovacie služby,
- dodanie a nájom nehnuteľností uskutočnené po piatich rokoch od kolaudácie,
- finančné služby (zmenárenská činnosť , poskytovanie úverov, vedenie účtov.),
- prevádzkovanie lotérií , predaj žrebov, lotérie, stávky atď.,
- predaj kolkov a poštových cenín,
- vývoz do tretieho štátu (do krajín EÚ iba v prípade, ak nadobúdateľ je zaregistrovanou osobou pre daň v inom štáte),
- dovoz zákonom určeného tovaru (napr. plynu, elektrickej energie, zlato dovezené NBS, atď.) a niektoré prepravné služby.

Základ dane

- a) hodnota tovaru a služby (zahŕňa aj dane, clo, províziu, náklady na balenie, poistenie, prepravu a iné platby spojené s dodaním tovaru alebo služby okrem zálohovaných obalov, ak sú dodané spolu s tovarom),
- b) ak bol tovar vytvorený vlastnou činnosťou, tvoria základ dane náklady na vytvorenie tovaru , rovnako pri dodaní služby sú základom dane náklady na službu,
- c) v prípade, že sa zdaniteľné pnenie uskutočňuje bezodplatne, alebo v cene nižšej ako cena nadobudnutia, je základom dane cena obvyklá.

Sadzba dane

- a) *základná* – 19 %
- b) *znížená* – 10 % - používa sa iba na vybrané druhy tovarov uvedené v prílohe zákona, napr. rádioaktívne prvky používané pre zdravotníctvo, sacharín a jeho soli, antibiotiká, farmaceutické výrobky , diagnostické alebo laboratórne reagenty, vybrané hygienické potreby, pančuchy na kľčové žily, pomôcky a zariadenia pre telesne postihnutých, ortopedické pomôcky a zariadenia (barly, dlahy, umelé časti tela, načúvacie pomôcky), korekčné okuliarové sklá, tlačené knihy a hudobniny a pod.

Výpočet výšky dane

- a) ak je základom cena, ktorá neobsahuje daň

$$x = \text{cena bez dane} \times \text{sadzba dane } v \%$$

- b) spätný výpočet ak poznáme cenu s daňou a chceme zistiť výšku dane ktorú obsahuje /základom je cena, ktorá obsahuje daň, napr. pri hotovostnom styku/

$$x = \frac{\text{cena s daňou}}{100 + \text{sadzba dane } v \%} \times \text{sadzba dane } v \%$$

Správcom dane je miestne príslušný daňový úrad, prípadne daňový úrad pre vybrané daňové subjekty.

Zdaňovacie obdobie

- mesiac – ak za predchádzajúci kalendárny rok mal daňový subjekt obrat vyšší ako 10 000 000 Sk (331 939,19 EUR).
- štvrťrok – ak za predchádzajúci kalendárny rok mal daňový subjekt obrat nižší ako 10 000 000 Sk (331 939,19 EUR) .

Aj v takomto prípade má však platiteľ, ak predpokladá že v budúcom období jeho obrat bude presahovať hranicu 10 000 000 Sk (331 939,19 EUR) možnosť zvoliť si mesačné zdaňovacie obdobie, musí to však daňovému úradu písomne oznámiť.

Vznik daňovej povinnosti

- deň dodania tovaru alebo služby,
- deň prijatia platby (ak platba bola prijatá pred dodaním tovaru alebo služby – ale len z prijatej platby),
- pri dovoze tovaru jeho prepustením do colného režimu voľný obeh, alebo zušľachtovací styk v systéme vrátenia, nezákonným dovozom tovaru a pod..

Je dôležité upozorniť, že ak osoba, ktorá nie je platiteľom dane, pri dodaní tovaru alebo služby uvedie na faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná túto daň daňovému úradu odvieť. Odvieť daň je povinný aj platiteľ, ktorému bol dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, pretože ručí spoločne a nerozdielne za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak vyhotoviteľ faktúry vykázanej daň úmyselne nezaplatil alebo úmyselne sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ pri uzavretí zmluvy mal o tom vedomosť.

V súčasnosti je uplatňované zdanenie podľa dvoch princípov:

Princíp štátu pôvodu, čo znamená, že zdanenie sa vzťahuje na predávajúceho v prípadoch:

- predaja tovaru osobe, ktorá nie je registrovaná pre daň,
- pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, ak jeho hodnota nepresiahne určený limit a nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane , alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou ,
- pri zásielkovom predaji tovaru osobám, ktoré nemajú pridelené IČ DPH, pod hranicu určeného limitu .

Princíp štátu učenia, čo znamená, že k zdaneniu dôjde u kupujúceho

- pri dodávkach tovarov medzi platiteľmi z rôznych členských štátov
- pri dodávkach tovarov podliehajúcich spotrebnej dani
- vždy pri dodávke nového motorového vozidla

Vlastná daňová povinnosť – kladný rozdiel dane na výstupe a dane na vstupe za príslušné zdaňovacie obdobie.

Daň na vstupe – daň, ktorú platiteľ dane zaplatí inému platiteľovi za prijaté zdaniteľné plnenie.

Daň na výstupe – daň, ktorú je platiteľ povinný uplatniť voči inému platiteľovi za poskytnuté zdaniteľné plnenie.

Odpočítanie dane – platiteľ má právo odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na vlastné podnikanie. Podmienky:

- má daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, doklad o použití alebo iný relevantný doklad v ktorom je výška dane vyčíslená,
- zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo,
- platiteľ daň na vstupe zaúčtoval,
- platiteľ zaplatil za zdaniteľné plnenie a má o tom doklad.

Nadmerný odpočet – je prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou zaplatenej dane za príslušné zdaňovacie obdobie .

Daňové priznanie – platiteľ je povinný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie a daň zaplatiť. Ak mu v rámci zúčtovania vznikol nadmerný odpočet, tento mu má daňový úrad oprávnenie započítať na prípadnú daňovú povinnosť za nasledujúce zdaňovacie obdobie. V prípade, že daňovník v nasledujúcom zdaňovacom období daňovú povinnosť nevykáže, daňový úrad nadmerný odpočet vráti.

Tabuľka č. 2: Sadzby DPH platné v členských krajinách EÚ k 1.1.2008

Krajina	Kód	Super znižovaná sadzba	Znížená sadzba	Základná sadzba	Osobitná sadzba
Belgicko	BE	-	6	21	12
Dánsko	DK	-	-	25	-

Nemecko	DE	-	7	19	-
Grécko	EL	4,5	9	19	-
Španielsko	ES	4	7	16	-
Francúzsko	FR	2,1	5,5	19,6	-
Írsko	IE	4,4	13,5	21	13,5
Taliansko	IT	4	10	20	-
Luxembursko	LU	3	6	15	12
Holandsko	NL	-	6	19	-
Rakúsko	AT	-	10	20	12
Portugalsko	PT	-	5/12	21	-
Fínsko	FI	-	8/17	22	-
Švédsko	SE	-	6/12	25	-
Veľká	UK	-	5	17,5	-
Lotyšsko	LV	-	5	18	-
Estónsko	EE	-	5	18	-
Litva	LT	-	5/10	18	-
Poľsko	PL	3	7	22	-
Česká	CZ	-	5	19	-
Slovenská	SK	-	10	19	-
Maďarsko	HU	-	5/15	25	-
Slovinsko	SI	-	8,5	20	-
Malta	MT	-	5	18	-
Cyprus	CY	-	5	15	-
Rumunsko	RO	-	9	19	-
Bulharsko	BG	-	7	20	-

Zdroj : DRSR, www.drsr.sk

6.2 Spotrebné dane

Sú to *nepriame dane* – zaťažujú konečnú spotrebu a spotrebiteľ ich zaplatí v cene kúpeného tovaru. Postihujú vybrané druhy výrobkov, reguláciu spotreby ktorých si vyhradzuje štát (ide napr. o tovary ktoré negatívne ovplyvňujú zdravie obyvateľstva, vyťaženosť komunikácií a pod.), plnia teda funkciu *selektívnej dane*, zároveň sú však významným a predvídateľným zdrojom príjmov štátneho rozpočtu.

Na rozdiel od DPH, ktorá je uplatňovaná na každom stupni výroby a obehu, sú takzvanými *jednostupňovými daňami* založenými na princípe „cieľového efektu“ (daňová povinnosť vzniká uvoľnením predmetu dane na konečnú spotrebu v štáte, v ktorom ku konečnej spotrebe dochádza)⁸.

⁸ Králik J., Jakubovič D.: Finančné právo, Veda, Bratislava 2004, str.520

História spotrebných daní siaha v podstate až do stredoveku, kedy sa rozvinuli ako prvotná forma nepriameho zdaňovania spotrebných predmetov tzv. akcíz. Išlo v podstate o povinné peňažné platby s niektorými daňovými prvkami⁹, ktoré sa vyberali spravidla na hraniciach miest alebo iných správnych celkov vo forme daní z obilia, daní z dobytku, z nápojov a pod. Akcízy sa postupne transformovali na spotrebné dane.

Konštituovanie spotrebných daní s prihliadnutím na špecifiká predmetov dane a v štruktúre ako ich poznáme dnes, sú na našom území pomerne krátko. Daňová reforma v roku 1993 ktorou zanikla daň z obratu, dovtedy supľujúca DPH a spotrebné dane, priniesla nové zákony upravujúce spotrebné dane, ako zákon NR SR č. 309/1993 Z.z. o spotrebnej dani z vína v znení neskorších predpisov, zákon NR SR č. 310/1993 Z.z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov, zákon NR SR č. 312/1993 Z.z. o spotrebnej dani z tabaku a tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov, zákon č. 316/1993 Z.z. o spotrebnej dani z uhl'ovodíkových palív a mazív a zákon NR SR č. 229/1995 Z.z. o spotrebnej dani z liehu v znení neskorších predpisov. Nakoľko samostatné zákony viazané na jednotlivé predmety dane sa v praxi osvedčili, opieral sa zákonodarca pri konštruovaní nových právnych noriem v súvislosti s aproximáciou práva po vstupe do EÚ o rovnaký postup, najmä v intenciách odporúčaní EÚ na zosúladenie platného právneho stavu so smernicami Rady EÚ. Predovšetkým so Smernicou č. 92/12/EHS o zavedení všeobecného systému uplatňovania spotrebnej dane. Táto smernica stanovuje systém pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a iným nepriamym daniam, ktoré sa vyberajú v súvislosti so spotrebou takýchto výrobkov, s výnimkou dane z pridanej hodnoty a daní, stanovených spoločenstvom. Východiskom pre konštituovanie spotrebných daní boli aj smernice Rady č. 92/79/EHS o aproximácii daní z cigariet v znení a č. 92/80/EHS o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet, č. 92/81/EHS o harmonizácii štruktúry spotrebných daní z minerálnych olejov a č. 92/82/EHS o aproximácii sadzieb spotrebných daní z minerálnych olejov, rovnako č. 92/83/EHS, ktorá obsahuje ustanovenia o harmonizácii štruktúry spotrebných daní na alkohol a alkoholické nápoje a č. 92/84/EHS o priblížení sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje. Uvedené smernice prechádzajú postupnými novelizáciami, ako reakcia na zmeny a potreby integračného procesu.

Významnou zmenou bol prechod správy spotrebných daní z daňových orgánov na colné orgány od 1.05.2004.

Spotrebné dane v SR s prihliadnutím na jednotlivé špecifiká predmetov dane:

- daň z vína

⁹ Králik J., Jakubovič D.: Slovník finančného práva, Veda, Bratislava 2004, str.9

- daň z piva
- daň z liehu
- daň z tabakových výrobkov
- daň z minerálnych olejov
- daň z elektriny, uhlia a zemného plynu

Spoločné pojmy

Správca dane - colný úrad , pričom miestna príslušnosť sa riadi, ak ide o právnickú osobu, jej sídlom a trvalým pobytom, ak ide o fyzickú osobu (v sporných prípadoch určí miestnu príslušnosť Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky).

Zdaňovacie obdobie - kalendárny mesiac.

Vznik daňovej povinnosti - deň uvedenia predmetu dane do daňového voľného obehu.

Pozastavenie dane – daňový režim, v ktorom sa vznik daňovej povinnosti posúva na deň uvedenia tovaru do daňového voľného obehu.

Daňový dlžník – právnická alebo fyzická osoba, ktorá prevádzkuje daňový sklad, alebo je oprávneným príjemcom.

Daňové priznanie a splatnosť dane - daňový dlžník musí podať daňové priznanie (aj keď nemá daňovú povinnosť) do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla daňová povinnosť (výnimočne do 3 pracovných dní po vzniku daňovej povinnosti – ak sa predmet oslobodený od dane použil na iný ako určený účel a ak sa nevie preukázať spôsob nadobudnutia) a v rovnakej lehote daň aj zaplatiť.

Daňové územie - územie SR

Podľa rozsahu svojich oprávnení pre potreby registrácie a evidencie sa daňové subjekty delia podľa príslušných ustanovení zákonov do rôznych kategórií :

Užívateľský podnik – právnická alebo fyzická osoba, oprávnená používať buď daňovo zvýhodnený alebo oslobodený predmet dane na zákonom stanovený účel. Užívateľskému podniku sa vydáva odberný poukaz a na jeho odpisovom liste sa odpisuje odobrané množstvo predmetu dane.

Daňový sklad - miesto, kde sa príslušný predmet spotrebnej dane na základe povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v pozastavení dane vyrába, spracúva, skladuje, prijíma alebo odosiela (podnik, alebo sklad). Prevádzkovateľ daňového skladu má povinnosť zložiť

zábezpeku na daň. V prípade daňovej spoľahlivosti je možné upustiť od jej zloženia, a to vo výške 50 % alebo 100 % výšky dane na vyrábané množstvo.

Oprávnený príjemca – právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá v rámci podnikateľskej činnosti opakovane alebo príležitostne na základe povolenia prijíma predmet spotrebnej dane z iného členského štátu v pozastavení dane, avšak tento predmet spotrebnej dane v pozastavení dane neskladuje ani neodosiela. Na prijímané množstvo tovaru je povinný zložiť zábezpeku na daň.

Daňový splnomocnenec – právnická osoba alebo fyzická osoba so sídlom alebo trvalým pobytom na daňovom území, ktorú prevádzkovateľ daňového skladu so sídlom v inom členskom štáte splnomocnil zabezpečovať v jeho mene dodávky tovaru na daňovom území osobám, ktoré nie sú prevádzkovateľmi daňového skladu.

Tranzitný daňový sklad (netýka sa minerálnych olejov) – v tranzitnom priestore medzinárodných letísk a na palubách lietadiel sa uskutočňuje predaj predmetov spotrebných daní oslobodených od dane, alebo zásobovanie paluby lietadiel. Od dane oslobodené predmety spotrebných daní smú byť však predané výlučne fyzickým osobám, až po overení, že ich bezprostredné cieľové letisko je v treťom štáte. *Daňový sklad* - miesto, kde sa predmet dane na základe povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v pozastavení dane vyrába, spracováva, skladuje, prijíma alebo odosiela. Fyzická alebo právnická osoba, ktorá chce daňový sklad prevádzkovať musí písomne požiadať colný úrad o registráciu a o vydanie povolenia na prevádzkovanie daňového skladu .

6.2.1 Spotrebná daň z vína

Subjekt dane – daňový dlžník

Ak neustanovuje inak, daňovým dlžníkom je právnická alebo fyzická osoba

- ktorá vydala víno právnickej osobe alebo fyzickej osobe, ktorá nemá oprávnenie odoberať víno v režime pozastavenia dane,
- ktorá je prevádzkuje daňový sklad, v ktorom došlo k vlastnej spotrebe vína,
- ktorá je oprávneným príjemcom prípadne daňovým splnomocnencom a prijala víno prepravené na daňové územie v pozastavení dane,
- ktorej bolo odcudzené víno, ktoré mala v držbe v režime v pozastavenia alebo oslobodené od dane; ak bola na takéto víno zložená zábezpeka na daň, daňovým dlžníkom je právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá túto zábezpeku na daň zložila,

- u ktorej inventarizáciou bolo zistené chýbajúce víno, ktoré mala v držbe s výnimkou množstva pripadajúceho na technologické straty, manipulačné straty, prepravné straty, ak sú tieto straty technicky zdôvodnené a uznané colným úradom, ako aj víno nenávratne zničené v dôsledku nehody, havárie, technologickej poruchy alebo vyššej moci, ak sú tieto straty na základe úradného zistenia a potvrdenia uznané colným úradom,
- ktorá vyňala víno z pozastavenia dane iným spôsobom, ako je uvedený v písmenách s výnimkou odobratých vzoriek, alebo zničenia pod dozorom colného úradu,
- ktorá vyrobila víno mimo pozastavenia dane,
- na ktorej účet bolo predložené colné vyhlásenie na prepustenie vína do colného režimu voľný obeh, ak na takéto prepustenie nenadväzuje pozastavenie dane,
- ktorej colný dlh vznikol iným spôsobom ako prijatím colného vyhlásenia.

Predmet dane

- víno vyrobené na daňovom území
- víno dodané na daňové územie z iného členského štátu
- víno dovezené na daňové územie z územia tretieho štátu

Na účely dane v intenciách zákona o spotrebnej dani z vína rozoznávame tieto druhy vín:

- tiché víno
- šumivé víno
- šumivé víno s obsahom alkoholu najviac 8,5 % objemu
- medziprodukty

Oslobodenia od dane sa vzťahuje na

- víno určené na výrobu aromatických látok na použitie pri výrobe potravinárskych výrobkov
- víno určené na výrobu octu
- víno určené na výrobu a prípravu liekov
- víno odobraté ako vzorka na úradnú kontrolu
- víno zničené v dôsledku havárie, živeľnej pohromy (nie krádež)
- víno v osobnej batožine cestujúcich na jeho osobnú spotrebu (najviac 2 l šumivého vína alebo medziproduktu a 2 l tichého vína)
- víno dodávané na paluby lietadiel určené na spotrebu cestujúcim počas letu

- víno predávané zahraničným zástupcom (diplomatická misia, konzulárny úrad – ktorí majú sídlo v SR, úradníci medzinárodnej organizácie, ktorí nie sú občanmi SR a ani tu nemajú trvalý pobyt)

Základ dane - množstvo vína vyjadrené v hektolitroch

Sadzba dane - je určená v Sk na jeden hektoliter v závislosti od druhu vína

Daň = *základ dane x sadzba dane*

6.2.2 Spotrebná daň z piva

Subjekt dane užívateľský podnik - právnická alebo fyzická osoba, ktorá je zaradená do evidencie užívateľských podnikov a je na základe odberného poukazu vydaného colným úradom oprávnený odoberať pivo oslobodené od dane .

Predmet dane

- pivo vyrobené na daňovom území
- pivo dodané na daňové územie z iného členského štátu
- pivo dodané na daňové územie z tretieho štátu

Pivo na účely zákona je alkoholický nápoj s obsahom alkoholu viac ako 0,5 %, ktorý vznikol liehovým kvasením mladiny, alebo je zmesou piva a nealkoholického nápoja. Koncentrácia piva sa udáva v miere *stupeň Plato*.

Oslobodenia od dane:

- pivo na výrobu octu
- pivo určené na výrobu a prípravu liekov
- pivo určené na výrobu potravín
- pivo odobraté ako vzorka na úradnú kontrolu
- pivo zničené v dôsledku havárie, živelnej pohromy (nie krádež)
- pivo predávané zahraničným zástupcom požívajúcim výsady imunity

Základ dane - množstvo piva v hektolitroch

Sadzba dane

- *základná*
- *znižovaná* - týka sa malých pivovarov, resp. právnických alebo fyzických osôb, u ktorých ročná výroba piva je najviac 200 000 hektolitrov, nie je prepojená s iným výrobcom piva a nevyrába pivo na základe licencie. Pivo vyrobené v licencií sa vždy zdaňuje základnou sadzbou

Daň = základ dane x koncentrácia piva v stupňoch Plato x príslušná sadzba dane

6.2.3 Spotrebná daň z liehu

Spotrebná daň z liehu je nepriamou selektívnou daňou. V súčasnosti je upravená zákonom č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z., ktorý nahradil zákon č. 229/1995 Z.z. o spotrebnej dani z liehu.

Subjekt dane (daňoví dlžníci) právnické alebo fyzické osoby, ktoré lieh vyrábajú, dovážajú, vyvážajú, čím im vznikla daňová povinnosť v zmysle zákona a sú povinní daň vysporiadať, event. osoby, ktoré si v zmysle ustanovení zákona uplatňujú nárok na vrátenie zaplatenej dane a Správa štátnych hmotných rezerv Slovenskej republiky.

Predmet dane

- lieh vyrobený na daňovom území
- lieh dodaný na daňové územie z iného členského štátu
- lieh dovezený na daňové územie z územia tretieho štátu

pričom lieh je v zmysle zákona definovaný ako etylalkohol obsiahnutý v tovare presne špecifikovaný prostredníctvom kódu kombinovanej nomenklatúry colného sadzovníka (pod kódom kombinovanej nomenklatúry rozumieme číselné znaky a opis tovaru), v súlade so smernicou č. 92/83/EHS o zosúladiení štruktúr spotrebnej dane pre alkohol a alkoholické nápoje.

Oslobodenia od dane

V článku 27 Smernice č 92/83/EHS o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje sú vyšpecifikované obligatórne a fakultatívne oslobodenia od dane z liehu:

obligatórne

- lieh používaný na výrobu octu
- lieh používaný na výrobu a prípravu liekov a liečivých prípravkov
- lieh používaný na výrobu potravín a aróm do potravín
- denaturovaný a používaný na výrobu produktu neurčeného na ľudskú spotrebu

fakultatívne

- lieh používaný na vedecké a výskumné účely
- na medicínske účely v nemocniciach a lekárnach
- pri výrobe produktov, ktorých zložky nepodliehajú spotrebnej dani

Od dane je oslobodený aj lieh zničený haváriou alebo živelnou pohromou (nie krádežou).

Základ dane - množstvo liehu vyjadrené v hektolitroch absolútneho alkoholu (100 % etylalkohol) pri teplote 20 ° ktoré podlieha daňovej povinnosti.

Sadzba dane – je stanovená absolútnou čiastkou dane vyjadrenou v Sk

a) *základná*

b) *znížená* - uplatňuje sa na lieh vyrobený v liehovarníckom závode na pestovateľské pálenie ovocia najviac 30 l a. na jedného pestovateľa za jedno výrobné obdobie

Daň = *základ dane x sadzba dane*

Pri spotrebnej dani z liehu je definovaná minimálna cena na jeden liter liehoviny s objemom spotrebiteľského balenia viac ako 0,5 l vo výške 26,- Sk/ l (0,86 EUR/l) a na jeden liter liehoviny s objemom spotrebiteľského balenia 0,5 l a menej 30 ,-Sk (0,99 EUR/l).

Daňová povinnosť vzniká dňom vyňatia liehu z pozastavenia dane, t.j. jeho vydanie z priestorov daňového skladu, tiež vlastná spotreba pracovníkmi daňového skladu, deň zistenia odcudzenia, alebo inventarizačného rozdielu s výnimkou manipulačných, strát, prepravných strát a prirodzených úbytkov. Pri dovoze je dňom vzniku colného dlhu.

Označovanie spotrebiteľského balenia liehu – platiteľ je povinný každé spotrebiteľské balenie liehu pri vzniku daňovej povinnosti označiť kontrolnou známkou, ktorá má povahu ceny.

Daňový dlžník je povinný požiadať colný úrad o pridelenie registračného odberného čísla pre odber kontrolných známok. Tieto následne podliehajú prísnej evidencii.

Každá právnická a fyzická osoba, ktorá chce vyrábať lieh v liehovarníckom závode na pestovateľské pálenie ovocia musí písomne požiadať miestne príslušný colný úrad o registráciu, a ten je oprávnený vydať osvedčenie o registrácii. Akákoľvek iná výroba je nelegálnou výrobou a je spojená s porušovaním zákona a daňovým únikom.

Na území Slovenskej republiky je *zakázaná* nelegálna výroba liehu aj riadne registrovanými subjektmi, nelegálna výroba liehu neregistrovanými subjektmi, nelegálne pálenie liehu v domácich podmienkach, predaj nelegálne vyrobených a dovezených liehovín, predaj liehu a liehovín bez licencií, neoprávnené nároky na vrátenie spotrebnej dane z liehu a nelegálny dovoz a vývoz liehu. Takisto je pestovateľovi (akejkoľvek fyzickej a právnickej osobe) zakázané nechať si vypáliť ovocný kvas v nelegálnej čiernej domácej pálenici alebo vlastniť domáce zariadenie na výrobu liehu.

Pestovateľ, fyzická osoba, si za určitých podmienok môže nechať vypáliť ovocný kvas, avšak výlučne v liehovarníckom závode. Prevádzkovateľ liehovarníckeho závodu na pestovateľské pálenie ovocia vyberá daň od pestovateľa pri odovzdaní liehu. Na lieh vyrobený v liehovarníckom závode na pestovateľské pálenie ovocia sa uplatní znížená sadzba dane najviac však na množstvo 43 l z vyrobeného liehu pre jedného pestovateľa a jeho domácnosť za jedno výrobné obdobie. Takto vyrobený lieh nesmie byť predmetom ďalšieho predaja ani iného uvádzania na trh.

Akekoľvek porušenie podmienok ustanovených zákonom vrátane nelegálneho pálenia i pre vlastnú potrebu je stíhané podľa § 47 zákona č. 105/2004 Z. z. a § 253 Trestného zákona v znení neskorších predpisov.

Daňový dozor vykonávajú stanice colných úradov KOMOS (kontrolné mobilné skupiny) a colníci, ktorí vykonávajú stály daňový dozor u daňových subjektov, vymedzených zákonom o spotrebnej dani z liehu (výkon stáleho daňového dozoru nad liehom umožňuje sledovať jeho pohyb od výroby alebo prepravenia na daňové územie až po jeho konečné použitie čím znižuje riziko daňových únikov).

Zadržaný lieh, ktorý prepadne štátu musí byť colným orgánom preukázateľne zničený.

6.2.4 Spotrebná daň z tabakových výrobkov

System daní vzťahujúci sa na tabak a tabakové výrobky je v súčasnosti značne komplikovaný tak v jednotlivých krajinách, ako aj na úrovni Európskej únie. Spotrebná daň z tabakových výrobkov je v súčasnosti vo všetkých členských krajinách EÚ povinne dvojzložková a pozostáva z percentuálnej časti dane a z fixnej (špecifickej) časti dane.

Zdanenie tabaku a tabakových výrobkov je predmetom právnej úpravy zákona č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov z 3. februára 2004, ktorý nahradil zákon č. 312/1993 Z. z. Takisto ako ostatné spotrebné dane, aj táto je upravovaná smernicami EÚ. Tieto presne stanovujú minimálne zdanenie tabaku a tabakových výrobkov. Konkrétne smernica č. 92/79/EHS odporúčala minimálnu sadzbu na cigarety vo výške 57% maloobchodnej ceny, v absolútnej čiastke minimálne 60 EUR na 1000 cigariet, ďalej smernica č. 92/80/EHS zaviedla minimálnu daň na tabak na vlastnoručne balené cigarety, cigary a cigarky a smernica č. 95/59/EHS definovala všeobecné pravidlá pre zdaňovanie tabakových výrobkov. Napokon úplnou revíziou uvedených predpisov je smernica č. 2002/10/ES.

Subjekt dane (daňový dlžník) je právnická, lebo fyzická osoba, ktorej vznikla daňová povinnosť podľa platnej zákonnej úpravy (napr. osoba, na ktorej účet bolo predložené colné vyhlásenie na prepustenie tabakových výrobkov do colného režimu voľný obeh, osoba, ktorá vydala tabakové výrobky inej osobe, ktorá nie je oprávnená odoberať tabakové výrobky v pozastavení dane, tiež prevádzkovateľ daňového skladu, v ktorom došlo k vlastnej spotrebe tabakových výrobkov, daňovým dlžníkom je aj osoba ktorej boli odcudzené tabakové výrobky). Daňovým dlžníkom sa stáva aj osoba, ktorá nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov ktoré sa u nej nachádzajú alebo sa nachádzali (bez ohľadu na to či sú jej vlastníctvom), prípadne dodala na použitie alebo použila tabakové výrobky oslobodené od dane na iný ako určený účel, alebo predala spotrebiteľské balenie cigariet za cenu vyššiu, ako je cena uvedená na kontrolnej známke.

Predmet dane:

- tabakové výrobky vyrobené na daňovom území,
- tabakové výrobky dodané na daňové územie z iného členského štátu,
- tabakové výrobky dovezené na daňové územie z územia tretieho štátu,

pričom tabakovými výrobkami v zmysle zákona sú cigarety, cigary, cigarky a tabak.

Oslobodené od dane sú tabakové výrobky

- odobraté ako vzorka na účely daňového dozoru alebo inej úradnej kontroly, úradnej skúšky alebo úradného zisťovania v technologicky odôvodnenom množstve,
- použité v pozastavení dane na vlastné kvalitatívne skúšky alebo rozborov v technologicky odôvodnenom množstve uznanom colným úradom,
- zničené colným úradom alebo pod jeho dozorom,
- v pozastavení dane, ak boli zničené alebo znehodnotené v dôsledku nehody, havárie, technologickej poruchy alebo vplyvom vyššej moci ,
- v pozastavení dane v prípade zistenia inventarizačného rozdielu pripadajúceho na prirodzené úbytky pri výrobe, skladovaní a preprave v odôvodnenom množstve,
- malé zásielky neobchodného charakteru z územia tretích štátov pre fyzickú osobu na daňové územie alebo príležitostne dovezené z územia tretích štátov v osobnej batožine (výlučne na osobnú spotrebu a najviac v množstve 200 kusov cigariet alebo 100 kusov cigariiek alebo 50 kusov cigár alebo 250 g tabaku),
- prepravené na daňové územie z iných členských štátov osobami požívajúcimi výsady imunity,
- denaturované tabakové výrobky, ak sa majú použiť na priemyselné účely alebo v záhradníctve.

Základ dane:

- a) množstvo v kusoch alebo kg - pre cigary, cigarky a tabak
- b) počet ks v spotrebiteľskom balení a cena cigariet na kontrolnej známke – pre cigarety

Sadzba dane:

- a) *pevnou sumou* v Sk za kus alebo kg pre cigary, cigarky a tabak
- b) *kombinovaná* – pevná suma v Sk za ks + percento z ceny cigariet

Označovanie spotrebiteľského balenia cigariet - cigarety musia byť pred vznikom daňovej povinnosti označené na spotrebiteľskom balení kontrolnou známkou, ktorá má povahu ceniny. Daňový dlžník je povinný požiadať colné riaditeľstvo o pridelenie registračného odberného čísla. Ak ide o dovoz cigariet z územia tretích štátov, musí dovozca najskôr požiadať o zaradenie do evidencie dovozcov cigariet príslušný colný úrad.

6.2.5 Spotrebná daň z minerálneho oleja

Spotrebná daň z minerálneho oleja (pôvodne daň z uhl'ovodíkových palív a mazív) je najvýnosnejšou z radu selektívnych nepriamych daní. V súčasnosti je upravená zákonom č. 239/2001 Z.z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov. Nahradil dovtedy platnú úpravu zákona č. 316/1993 Z.z. o spotrebnej dani z uhl'ovodíkových palív a mazív a vychádza z odporúčaní smernice Rady č. 92/81/EHS o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre minerálne oleje v znení smernice č. 92/108/EHS , 94/74/ES a 96/99/ES ako aj smernice č. 92/82/EHS o približovaní sadzieb spotrebnej dane na minerálne oleje v znení smernice 94/74/ES.

Vzhľadom na vysoké daňové zaťaženie a s tým spojené nebezpečenstvo daňových únikov je základným predpokladom povinná evidencia a monitoring pohybu takýchto tovarov počnúc výrobou, dovozom, cez distribúciu až ku konečnej spotrebe, pričom výkon správy je kompetencii colných úradov.

Subjekt dane

Subjektom dane je daňový dlžník – ide o právnické a fyzické osoby, ktorým vznikla daňová povinnosť v zmysle platnej právnej úpravy.

Jednoznačná identifikácia je zabezpečená používaním číselných znakov vrátane opisu tovaru v colnom sadzobníku, ktorý vychádza z kódov kombinovanej nomenklatúry colného sadzobníka EU.

Predmet dane:

- minerálne oleje vyrobené na daňovom území,
- minerálne oleje dodané na daňové územie z iného členského štátu,
- minerálne oleje dovezené na daňové územie z územia tretieho štátu.

Základ dane

Základom dane pre účely tohto zákona je množstvo minerálneho oleja vyjadrené v litroch pri teplote 15 °C, alebo v prípade skvapalnených plyných uhl'ovodíkov a ťažkých vykurovacích olejov v kg alebo množstvom energie vyjadrenej v gigajouloch, ktorá je v minerálnom oleji obsiahnutá.

Sadzba dane:

- a) základná – je vyjadrená pevnou sumou v Sk na 1 000 l alebo 1 000 kg alebo 100 GJ a závisí od druhu minerálneho oleja podľa kombinovanej nomenklatúry

b) znížená – napr. pri naфте označenej na červeno, (ide o primiešanie červenej farby tak, aby v zmesi, ktorá obsahuje 1 dielik označeného oleja a 10 dielov neoznačeného bolo voľným okom vidieť červené zafarbenie – môže sa to iba v daňovom sklade) ak sa použije ako:

- palivo
- pohonná látka na pohon
 - koľajových vozidiel v železničnej doprave osôb a nákladov
 - strojov používaných na práce výrobnéj povahy alebo v poľnohospodárstve
 - motorov určených na výrobu elektrickej energie

Niektoré minerálne oleje, ktoré sú určené na iné použitie, ako pohonné látky alebo palivo, ale v konečnom dôsledku by mohli byť použité na tieto účely podliehajú daňovému dozoru, ale nemajú ustanovenú sadzbu dane (napr. niektoré druhy technických benzínov, petrolej apod.). Naopak minerálne oleje a ich zmesi, ktoré nie sú vyrobené ako pohonné látky alebo palivá sú predmetom dane ak sú na tento účel ponúkané.

Pod pojmom pohonná látka sa rozumie minerálny olej, ktorý je určený, ponúkaný, resp. použitý na pohon benzínových, naftových, leteckých prúdových motorov alebo motorov upravených na spaľovanie skvapalnených plynných uhlíkovdík.

Palivom sa rozumie minerálny olej určený, ponúkaný alebo použitý na výrobu tepla, pričom právna úprava z tejto definície vylučuje rastlinné tuky a oleje a ich modifikácie, ak podiel uhlíkovdíkových látok v nich obsiahnutých nie je vyšší ako 5% objemu a plynné uhlíkovdíky (bioplyn), vznikajúce spracovaním biologického odpadu. Podliehajú daňovému dozoru.

Oslobodenia od dane

Fakultatívne a obligatórne oslobodenia od dane zapracované v zákone o spotrebnej dani z minerálnych olejov vychádzajú zo smernice č. 92/81/EHS o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre minerálne oleje

- minerálny olej odobratý ako vzorka,
- zničený haváriou, živelnou pohromou (nie krádežou),
- ak sa používa na iné účely ako pohonná látka alebo palivo,
- ak sa používa ako letecká pohonná látka pri preprave osôb a nákladov, pre lietadlovú

techniku ozbrojených síl, záchranných služieb,

- ak sa používa ako lodná prevádzková látka pri preprave osôb na Dunaji,
- dovážaný v bežnej nádrži motorových dopravných prostriedkoch ,
- ak ho dováža FO v prenosnej nádrži – maximálne 10 litrov,

Osobitným prípadom oslobodenia minerálneho oleja od dane je jeho použitie osobami iných štátov, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodných zmlúv ktorými je Slovenská republika viazaná a ozbrojenými silami cudzích štátov v rámci ich aktivít v SR.

Správca dane – colný úrad

Vznik daňovej povinnosti

Prípady vzniku daňovej povinnosti vychádzajú z ustanovení smernice EU a sú v zákone taxatívne vymenované.

Daňová povinnosť vzniká dňom vyrobenia minerálneho oleja, pri dovoze dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie dovezeného minerálneho oleja do colného režimu na voľný obeh.

Daňová povinnosť vzniká najneskôr uvoľnením predmetu dane do voľného daňového obehu (na spotrebu). Pri využití daňového režimu pozastavenia dane sa vznik daňovej povinnosti posúva do momentu uvoľnenia minerálneho oleja na konečnú spotrebu.

Zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac. Daňové priznanie sa predkladá do 25. dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla daňová povinnosť. Ak daňová povinnosť za zdaňovacie obdobie nepresiahne 1000 Sk (33,19 EUR), nie je daňový dlžník povinný predkladať daňové priznanie ani odvieť daň. Daňové subjekty, ktoré sú oprávnené nadobúdať minerálny olej v pozastavení dane alebo oslobodený od dane a pri jeho nákupe nevyužili možnosť vrátenia dane z preukázateľne zdaneného minerálneho oleja, môže o vrátenie požiadať. Daň možno vrátiť aj zdaniteľnej osobe, ktorá dodala preukázateľne zdanený minerálny olej na územie iného členského štátu a predložila potvrdenie správcu dane odberateľa o vysporiadaní dane v inom členskom štáte alebo uskutočnila vývoz do tretích krajín, pričom preukáže, že minerálny olej opustil územie spoločenstva.

O vrátenie dane z preukázateľne zdaneného minerálneho oleja môžu požiadať osoby iných štátov požívajúce výsady imunity formou obligatórnej žiadosti predloženej colnému úradu prostredníctvom Ministerstva zahraničných vecí SR vždy štvrťročne, pričom musí byť dodržaná zásada reciprocity v rozsahu vymedzenom v zákone.

6.2.6 Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu

Prijatie Zákona č. 609/2007 Z.z. o potrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu z 28. novembra 2007 vnieslo do daňovej sústavy Slovenskej republiky novú daň. Je dôsledkom cielenej harmonizácie daní štátov Európskej únie. V tomto prípade východiskovým dokumentom je Smernica Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny. Nové členské krajiny dostali v prístupových zmluvách na prechodné obdobia výnimky z uplatňovania smernice, ktoré využilo aj Slovensko, keď vyrokovalo s Európskou komisiou, že v prvej fáze až do začiatku roku 2010 bude uplatnené zdanenie na polovičnej úrovni z minimálnej hranice. Po tomto termíne budeme musieť plyn a elektrinu zdaňovať aspoň na minimálnom limite. Uhlie sa bude naplno zdaňovať už od roku 2009. Z pohľadu štátu to bude znamenať dodatočné príjmy.

Zákon č. 609/2007 Z. z. zaviedol nové typy daňových subjektov a to oprávneného spotrebiteľa predmetu dane a daňového dlžníka. *Oprávneným spotrebiteľom* predmetu dane je právnická osoba alebo fyzická osoba, oprávnená používať predmet dane od dane oslobodený, *daňovým dlžníkom* s povinnosťou registrácie je podľa jednotlivých ustanovení zákona právnická alebo fyzická osoba, ktorá

- dodala predmet dane na daňovom území konečnému spotrebiteľovi, okrem dodania zemného plynu plynárenskému podniku alebo dodávateľovi zemného plynu,
- spotrebovala predmet dane na daňovom území a ktorá je súčasne elektroenergetickým podnikom, výrobcom uhlia alebo obchodníkom s uhlím, alebo plynárenským podnikom, prípadne dodávateľom zemného plynu.

Konečným spotrebiteľom elektriny alebo zemného plynu je právnická alebo fyzická osoba - koncový odberateľ elektriny alebo zemného plynu, ktorej bolo dodané uhlie na jej konečnú spotrebu.

Koncovým odberateľom elektriny alebo zemného plynu je odberateľ elektriny alebo zemného plynu pre vlastnú spotrebu v domácnosti alebo odberateľ elektriny alebo zemného plynu mimo domácnosti. Odberateľom mimo domácnosti sa rozumie fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá nakupuje elektrinu alebo zemný plyn, ktorý nie je využívaný na vlastnú spotrebu v domácnosti.

6.2.6.1 Daň z elektriny

Subjektom dane

Je právnická alebo fyzická osoba v pozícii oprávneného odberateľa elektriny.

Objekt dane

Daňový dlžník, resp. právnická alebo fyzická osoba, ktorá na daňovom území

- dodala elektrinu konečnému spotrebiteľovi,
- spotrebovala energiu v rámci svojej činnosti elektroenergetického podniku,
- konečný spotrebiteľ elektriny na daňovom území SR (okrem koncových odberateľov v domácnosti) ktorému elektrinu dodala zahraničná osoba,
- zahraničná osoba ak dodala elektrinu na daňovom území koncovému odberateľovi elektriny v domácnosti,
- právnická osoba ktorá odobrala elektrinu neoprávnene, prípadne elektrinu oslobodenú od dane spotrebovala na iný účel .

Základ dane – množstvo elektriny vyjadrené v kilowatthodinách (kWh)

Sadzba dane – je stanovená v Sk (EUR) na 1 kilowatthodinu (kWh)

Oslobodenie od dane sa vzťahuje na elektrinu, používanú

- na účely chemickej redukcie,
- v mineralogických procesoch,
- na výrobu výrobku, v prípade, že podiel nákladov na elektrinu je vyšší ako 50% celkových nákladov,
- na samotnú výrobu elektriny, prípadne na udržanie spôsobilosti zariadenia, ktoré elektrinu vyrába,
- na kombinovanú výrobu elektriny a tepla,
- na prepravu osôb a nákladov v rámci podnikania vrátane činností s tým súvisiacich,
- v domácnostiach – koncový odberateľ.

Od dane je oslobodená napr. aj elektrina vyrobená z obnoviteľných zdrojov ak je dodaná priamo konečnému spotrebiteľovi, prípadne vyrobená prostredníctvom zariadenia na kombinovanú výrobu elektriny a tepla priamo pre potreby konečného spotrebiteľa, alebo vyrobená na palube lode v rámci podnikania v súvislosti s prepravou osôb a nákladov.

Vznik daňovej povinnosti – dňom dodania elektriny na daňovom území konečnému spotrebiteľovi (pri opakovaných dodávkach je to spravidla k ultimu obdobia, na ktoré sa dodávka vzťahuje, event. ku dňu v ktorom sa vykoná odpočet skutočne spotrebovanej elektriny) alebo jej spotreby elektroenergetickým podnikom. Daňová povinnosť vzniká aj dňom zistenia neoprávneného odberu elektriny a spotreby elektriny oslobodenej od dane na iné účely ako bolo uvedené. Daňový dlžník je povinný písomne požiadať o registráciu najneskôr v deň vzniku prvej daňovej povinnosti.

Zdaňovacím obdobím je jeden mesiac, pričom daňové priznanie je povinný daňový dlžník podať na predpísanom tlačive do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po vzniku daňovej povinnosti.

Daňová povinnosť zaniká posledným dňom dodania elektriny.

Správcom dane je príslušný colný úrad.

6.2.6.2 Daň z uhlia

Subjektom dane

- právnická, alebo fyzická osoba ktorá dodala uhlie na daňovom území konečnému spotrebiteľovi,
- výrobca, alebo obchodník s uhlím, ktorý spotreboval uhlie na daňovom území,
- koneční spotrebitelia uhlia, ktorým dodala uhlie zahraničná osoba na daňovom území.

Objekt dane uhlie vyšpecifikované kódom príslušnej kombinovanej nomenklatúry a to

- čierne uhlie
- hnedé uhlie
- koks a polokoks z čierneho uhlia
- ostatné pevné uhľovodíky

Základ dane – množstvo uhlia vyjadrené v tonách (t)

Sadzba dane – ja stanovená v Sk/t (EUR/t)

Od dane je **oslobodené** uhlie , ktoré je používané

- koncovými odberateľmi v domácnostiach
- na výrobu tepla pre domácnosti
- na prevádzkové a technologické účely v podnikoch na ťažbu a spracovanie uhlia
- v železničnej a cestnej doprave
- na duálne použitie
- v mineralogických procesoch
- na účel iný ako je palivo na výrobu tepla, prípadne pohonná látka
- na kombinovanú výrobu tepla a elektriny
- na výrobu elektriny
- na výrobu koksu a polokoksu

Vznik daňovej povinnosti – dňom dodania uhlia na daňovom území konečnému spotrebiteľovi alebo jeho spotreby výrobcom uhlia , prípadne obchodníkom s uhlím. Daňová povinnosť vzniká aj dňom prijatia colného vyhlásenia na jeho prepustenie do colného režimu voľný obeh a spotreby uhlia oslobodeného od dane na iné účely ako bolo uvedené. Daňový dlžník je povinný písomne požiadať o registráciu najneskôr v deň vzniku prvej daňovej povinnosti.

Zdaňovacím obdobím je jeden mesiac, pričom daňové priznanie je povinný daňový dlžník podať na predpísanom tlačive do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po vzniku daňovej povinnosti. Daňová povinnosť zaniká posledným dňom dodania uhlia.

Správcom dane je príslušný colný úrad.

6.2.6.3 Daň zo zemného plynu

Subjektom dane

- právnická, alebo fyzická osoba ktorá dodala zemný plyn na daňovom území konečnému spotrebiteľovi, okrem dodania plynárenskému podniku alebo dodávateľovi zemného plynu,
- plynárenský podnik, alebo dodávateľ zemného plynu , ktorý spotreboval zemný plyn na daňovom území,
- koneční spotrebiteľia uhlia, ktorým dodala uhlie zahraničná osoba na daňovom území,

- osoby, ktoré neoprávnené odobrali zemný plyn, alebo spotrebovali zemný plyn oslobodený od dane na iný účel.

Objekt dane je zemný plyn, ktorým sa na účely zákona rozumejú tovary kódu kombinovanej nomenklatúry 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705.

Základ dane – množstvo zemného plynu vyjadrené v kilowatthodinách (kWh)

Sadzba dane – ja stanovená v Sk/kWh (EUR/kWh)

Oslobodenie od dane sa vzťahuje na zemný plyn, používaný

- ako pohonná látka,
- koncovými odberateľmi v domácnostiach,
- na výrobu tepla pre domácnosti,
- na prevádzkové a technologické účely v plynárenskom podniku,
- v železničnej doprave,
- na duálne použitie,
- v mineralogických procesoch,
- na účel iný ako je palivo na výrobu tepla, prípadne pohonná látka,
- na kombinovanú výrobu tepla a elektriny,
- na výrobu elektriny,
- na výrobu koksu a polokoksu.

Vznik daňovej povinnosti – dňom dodania na daňovom území konečnému spotrebiteľovi zemného plynu alebo jeho spotreby plynárenským podnikom na daňovom území. Daňová povinnosť vzniká aj dňom zistenia neoprávneného odberu plynu a spotreby zemného plynu oslobodeného od dane na iné účely ako bolo uvedené. Daňový dlžník je povinný písomne požiadať o registráciu najneskôr v deň vzniku prvej daňovej povinnosti.

Zdaňovacím obdobím je jeden mesiac, pričom daňové priznanie je povinný daňový dlžník podať na predpísanom tlačive do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po vzniku daňovej povinnosti.

Daňová povinnosť zaniká posledným dňom dodania elektriny.

Správcom dane je príslušný colný úrad.

Zákon v osobitnej úprave špecifikuje aj oslobodenie od dane z elektriny, uhlia a zemného plynu osôb ktoré používajú výsady imunity podľa medzinárodných zmlúv a to najviac v takom rozsahu ako poskytuje obdobné zvýhodnenie cudzí štát slovenskému zástupcovi.

6.3 Poplatky

Ďalším finančno-právnym inštitútom pôsobiacim popri daniach sú poplatky. Možno ich definovať ako peňažné *platby za konkrétne služby poskytované zo strany verejného sektora*¹⁰, resp. peňažné platby fyzických osôb, alebo právnických osôb do verejných rozpočtov, ukladané zákonom alebo na základe zákona štátom, obcou, prípadne iným verejnoprávnym subjektom. Sú teda vyberané na určitú činnosť verejnoprávných subjektov, vykonávanú v záujme týchto osôb vo vopred určenom termíne a vo vopred určenej výške. Na základe toho, ktorý orgán štátnej správy alebo územnej samosprávy poplatky vyberá sú príjmom štátneho rozpočtu alebo rozpočtu obce a teda poplatky aj v intenciách § 59 Ústavy Slovenskej republiky delíme na

- štátne
- miestne

Štátne poplatky

Štátne poplatky sú nedaňovým príjmom štátneho rozpočtu a ide predovšetkým o správne a súdne poplatky.

Správne poplatky

Normatívnou úpravou správnych poplatkov je zákon č. 145/1995 Z.z. o správnych poplatkoch v znení neskorších predpisov.

Predmetom sú úkony a konania správnych orgánov (orgány štátnej správy, obce, zastupiteľské úrady), tak ako sú uvedené v sadzobníku správnych poplatkov, ktorý je prílohou uvedeného zákona.

Subjektom je poplatník, t.j. právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá dala podnet na úkon alebo konanie.

Oslobodenie od poplatkov vymedzuje zákon a ide o:

osobné oslobodenie – zahŕňa štátne orgány, obce, vyššie územné celky a rozpočtové organizácie, ak zákon neustanovuje inak, Slovenský pozemkový fond pri úkonoch a konaniach v mene Slovenskej republiky, diplomatickí zástupcovia poverení v Slovenskej

¹⁰ Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem, Grada Publishing, Praha 1994, str. 28

republike, konzuli, osoby požívajúce výsady a imunity podľa medzinárodného práva (s podmienkou vzájomnosti), rovnako sú od poplatkov oslobodené aj súdy, notári pri výkone činnosti súdneho komisára podľa osobitného predpisu, exekútori pri výkone exekúcie podľa osobitného predpisu a Slovenský Červený kríž pri plnení úloh podľa osobitného predpisu.

vecné oslobodenie – týka sa úkonov súvisiacich s vykonávaním všeobecne záväzných právnych predpisov o sociálnom zabezpečení, štátnych sociálnych dávkach a sociálnej pomoci, zdravotnom poistení (s výnimkou informácií podľa osobitných predpisov), úkonov týkajúcich sa priestupkov, správnych deliktov, zamestnanosti (s výnimkou sprostredkovania zamestnania za úhradu), úkonov uskutočnených v dôsledku živelnej pohromy a úkonov, o ktorých to ustanovuje medzinárodná zmluva alebo medzinárodná dohoda, ktorými je Slovenská republika viazaná.

Základ poplatku sa vymedzuje v prípadoch, kedy sa uplatňuje percentuálna sadzba, pričom ak ide o nehnuteľnosť, vychádza sa z ceny stanovenej podľa osobitných predpisov a v prípade hnutelnej veci, posudzuje sa cena obvyklá v mieste a čase vykonania úkonu.

Poplatok je stanovený buď

pevnou sumou (napr. návrh na začatie konania o povolení vkladu práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností),

pevnou sumou s uvedením maximálnej hranice (napr. vydanie dokladu o posúdení dokumentácie určených technických zariadení za každú aj začatú hodinu pracovného času),

pevnou sumou v rámci určitého rozpätia (napr. registrácia retransmisie),

násobkom pevnej sumy iného poplatku (napr. žiadosť o dodatočné povolenie stavby, ktorá bola postavená po 1. 10. 1976 bez stavebného povolenia alebo v rozpore so zákonom a o dodatočné povolenie zmeny stavby - uplatní sa dvojnásobok sadzby určenej pre žiadosti o stavebné povolenie),

percentom zo základu s uvedením minimálnej sumy poplatku rozpätia (napr. úradná úschova peňazí, cenných papierov, vkladných knižiek a iných cenných predmetov),

percentom (napr. vykonanie zmeny dopravnej licencie už vydannej dopravcovi – 50% príslušnej sadzby na vydanie licencie).

Sadzobník správnych poplatkov je členený na *časti*, ktoré zahŕňajú okruhy úkonov a činností podliehajúcich spoplatneniu a *položky*, kde je spravidla vymedzený konkrétny úkon alebo činnosť, ktorá je predmetom spoplatnenia a sadzba poplatku.

Spôsob platenia poplatkov:

- kolkovými známkami
- poštovou poukážkou na účet
- prevodom z účtu
- v hotovosti

Poplatky sa platia v slovenských korunách, pokiaľ zákon neustanovuje inak. Ak je subjektom zastupiteľský úrad, platia sa v mene štátu, v ktorom má sídlo zastupiteľský úrad po prepočte kurzu slovenskej koruny na cudziu menu. Môžu sa platiť aj v mene iného štátu, ak je uvedená v kurzovom lístku Národnej banky Slovenska.

Súdne poplatky

Základnou právnou úpravou súdnych poplatkov je zákon č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a o poplatku za výpis z registra trestov v znení neskorších predpisov.

Predmetom sú úkony a konania súdov vykonávané na návrh a úkony orgánov štátnej správy súdov a prokuratúry, uvedené v sadzobníku, ktorý tvorí prílohu zákona. V prípade úkonov bez návrhu v prospech poplatníka sa platí len ak to je vyslovene v sadzobníku uvedené.

Subjekty oprávnené vyberať poplatky:

- súdy
- orgány štátnej správy súdov
- orgány prokuratúry

Subjekt poplatku – poplatník, môže ním byť:

- navrhovateľ poplatkového úkonu, ak je ustanovený poplatok,
- účastník zmieru uzavretého v zmierovacom konaní,
- obaja účastníci konania o vyporiadanie bezpodielového spoluvlastníctva manželov alebo jeden z nich podľa rozhodnutia súdu,
- dlžník v konkurznom a vyrovnacom konaní,
- dedič v konaní o dedičstve,

- oprávnený v konaní o udelenie poverenia súdnemu exekútorovi.

Oslobodenie od poplatkov:

vecné oslobodenie - konanie vo veciach opatrovníckych a vo veciach starostlivosti o maloletých, konanie o osvojenie, konanie o povolenie uzavrieť manželstvo, konanie o spôsobilosti na právne úkony, konanie, týkajúce sa náhrady škody spôsobenej nesprávnym úradným postupom alebo nezákonným rozhodnutím, konanie vo veci nečinnosti verejnej správy a ochrany pred nezákonným zásahom verejnej správy, vo veci plnenia záväzkov z kolektívnych zmlúv, opravy chýb a odstránenia nedostatkov v zoznamoch voličov, vo veci vzájomnej vyživovacej povinnosti rodičov a detí, vyslovenia prípustnosti prevzatia alebo držania v ústave zdravotníckej starostlivosti, atď.

osobné oslobodenie - Slovenská republika, štátne účelové fondy, štátne rozpočtové organizácie, obce a vyššie územné celky vo veciach verejného a spoločensky prospešného záujmu, nadácie, charitatívne, humanitárne alebo ekologické organizácie, navrhovateľ v konaní o určenie alebo zvýšenie výživného, nevydatá matka v konaní o príspevku na výživu a úhradu niektorých nákladov spojených s tehotenstvom a pôrodom, maloleté dieťa v konaní o určenie alebo zapretie rodičovstva, navrhovateľ v konaní o náhrade škody vrátane škody na veciach, ktorá vznikla v súvislosti s ublížením na zdraví, navrhovateľ v konaní o náhradu škody alebo nemajetkovej ujmy, ktoré mu boli spôsobené trestným činom, navrhovateľ v konaní o podlžnickej žalobe, prokurátor v konaní začatom na jeho návrh a v konaní, do ktorého vstúpil, profesionálni vojaci ozbrojených síl Slovenskej republiky, príslušníci Policajného zboru, príslušníci Zboru väzenskej a justičnej stráže Slovenskej republiky, príslušníci Národného bezpečnostného úradu a príslušníci Slovenskej informačnej služby a colníci v konaní o preskúmanie rozhodnutí služobných orgánov podľa osobitných predpisov, diplomatickí zástupcovia poverení v Slovenskej republike a osoby, ktoré podľa medzinárodného práva požívajú výsady a imunity, a je zaručená vzájomnosť, cudzinec v konaní o priznanie postavenia utečenca atď.

Poplatok je stanovený buď

pevnou sumou (napr. návrh na nariadenie alebo zrušenie predbežného opatrenia),

percentuálne (napr. podanie námietky zaujatosti v konkurznom konaní alebo reštrukturalizačnom konaní podľa osobitného predpisu, ktorá bola uplatnená na príslušnom súde po uplynutí lehoty na prihlasovanie pohľadávok 1 % zo sumy prihlásených pohľadávok),

pevnou sumou a percentuálne (napr. návrh na začatie konania na ochranu osobnosti spojenej s náhradou nemajetkovej ujmy),

percentuálne s uvedením minimálnej výšky poplatku (napr. konanie o určení výživného medzi manželmi a o príspevku na výživu rozvedeného manžela a o vyživovacej povinnosti medzi ostatnými príbuznými a za konanie o ich zvýšenie),

percentuálne s uvedením minimálnej a maximálnej výšky poplatku (napr. na začatie konania, z ceny (z úhrady) predmetu konania alebo z hodnoty predmetu sporu, ak nie je ustanovená osobitná sadzba),

percentuálne s uvedením maximálnej výšky poplatku (napr. za konkurzné konanie podľa osobitného predpisu),

derivatívne s odkazom na počet strán rovnopisu, odpisu, alebo výpisu (napr. za vyhotovenie ďalšieho rovnopisu rozhodnutia vydaného súdom alebo za vyhotovenie odpisu alebo výpisu zo záznamov, zápisníc a spisov vedených súdom).

Poplatky sa vyrubujú a vyberajú v slovenskej mene a platia sa na účet súdu, ktorý viedol konanie na prvom stupni alebo za ktorého úkon sa poplatok vyberá, pričom ak poplatok neprevyšuje 25 000 Sk (829,84 EUR), môže sa platiť kolkovými známkami. Poplatok za úkon prokuratúry sa platí vždy kolkovými známkami.

V odvolacom konaní sa poplatok platí na účet súdu, proti rozhodnutiu ktorého odvolanie smeruje, v konaní o dovolaní sa poplatok platí na účet súdu, ktorý rozhodoval v prvom stupni. V konaní o žalobách alebo o opravných prostriedkoch proti rozhodnutiam orgánov verejnej správy sa poplatok platí na účet súdu, ktorý poplatkový úkon vykonáva, v konaní o obnove konania sa poplatok platí na účet súdu, ktorý má o návrhu rozhodovať v prvom stupni.

Ak sa vo veciach týkajúcich sa obchodného registra celý návrh podáva elektronickými prostriedkami, je sadzba poplatku 50 % z pevnej sumy ustanovenej v sadzobníku.

Miestne poplatky

Zákonom č. 582/2004 Z. z. bol zrušený zákon č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch v znení neskorších predpisov a zaviedol sa systém siedmich miestnych daní, ktorých predmet je pretransformovaný z dovtedajších miestnych poplatkov, pričom princíp fakultatívnosti vo vzťahu k obci zostal zachovaný. Miestne dane sme rozoberali v kapitole 5.2. ďalej

spomenieme len niektoré druhy poplatkov, ktoré môžu obce na svojom území na základe všeobecných záväzných nariadení vyberať.

Poplatok z reklamy písomnej, obrazovej, svetelnej, zvukovej, figurálnej propagačnej reklamy v obci na verejných priestranstvách, vo verejne prístupných miestnostiach, na budovách, stavbách, plotoch a ostatných objektoch a priestoroch viditeľných a počuteľných z verejných priestranstiev platí fyzická alebo právnická osoba, ktorá reklamu umiestnila alebo uskutočňuje. Poplatník pred uskutočnením alebo umiestnením reklamy je povinný túto skutočnosť oznámiť na obecný úrad. Poplatok sa neplatí z reklám propagujúcich výlučne charitatívne a humanitárne akcie vrátane akcií na ochranu životného prostredia a ochranu prírody, z reklám propagujúcich vlastný podnik, ak sú umiestnené na a vo vnútri objektov a zariadení a na pozemkoch, prípadne na dopravných prostriedkoch, ku ktorým má fyzická alebo právnická osoba vlastnícke alebo iné práva a vykonáva v nich činnosť, ktorá je predmetom reklamy ako aj z reklám politických strán a hnutí po dobu volebnej kampane.

Sadzba poplatku závisí od druhu reklamy a je určená je buď percentom z dohodnutej ceny alebo z percentom z odmeny za reklamu.

Poplatok zo vstupného sa platí zo vstupného na burzu, kultúrnu a zábavnú činnosť, ako je tanečná zábava, ľudová zábava, estráda, koncert a pod. Poplatníkom je fyzická a právnická osoba, ktorá akciu usporadúva. Poplatok sa neplatí zo vstupného na kultúrnu alebo športovú akciu, ktorej celý výťažok bol určený na charitatívne a verejnoprospešné účely, poplatok zo vstupného neplatí obec za akcie, ktoré uskutočňuje.

Sadzba poplatku je maximálne 20 % z vybraného vstupného, v prípade filmového predstavenia, koncertu vážnej hudby alebo vedecko-informatívnej prednášky je to maximálne 10 % z vybraného vstupného. Usporiadateľ je povinný vykonať registráciu vstupeniiek na obecnom úrade.

Poplatok za pobyt v kúpeľnom mieste alebo mieste sústredného cestovného ruchu, sa vzťahuje na fyzickú osobu, ktorá sa prechodne ubytuje v zariadení poskytujúcom služby prechodného ubytovania za účelom rekreácie alebo zdravotnej starostlivosti. Poplatok za každý deň pobytu v stanovenej výške vyberá pre obec a súčasne zaň ručí fyzická alebo právnická osoba, ktorá takéto ubytovanie poskytla. Od poplatku sú oslobodené nevidomé osoby, bezvládne osoby, choré osoby, ktorým sa poskytuje kúpeľná starostlivosť v rámci pracovnej neschopnosti, osoby, ktoré poberajú starobný dôchodok, osoby do 18. roku veku, vlastník objektu na individuálnu rekreáciu, jeho manžel a príbuzní v priamom rade.

Maximálna sadzba je 15 Sk (0,49 EUR) na osobu a deň, počíta sa aj deň príchodu a deň odchodu.

Poplatok za znečisťovanie ovzdušia platia fyzické a právnické osoby oprávnené na podnikanie, ktoré prevádzkujú zdroje znečisťovania ovzdušia za zákonom stanovených podmienok. O poplatku a spôsobe jeho platenia právnickou alebo fyzickou osobou oprávnenou na podnikanie, ktorá prevádzkuje veľký alebo stredný zdroj znečistenia ovzdušia rozhoduje obvodný úrad životného prostredia, o poplatkoch za malý zdroj znečistenia rozhoduje obec.

Vzhľadom na rozširovanie výstavby sa pripravuje Návrh zákona o miestnom *poplatku za zaťaženie pozemných komunikácií na území obce*.

7 REFORMY DAŇOVEJ SÚSTAVY V NOVODOBEJ HISTÓRII SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Pojem *daňová reforma* by sa dal vo všeobecnosti charakterizovať ako *proces úplného, alebo čiastočného prebudovania daňovej sústavy na štrukturálne a principiálne inú daňovú sústavu*.¹¹ Vychádza spravidla z ekonomicko-politických rozhodnutí príslušných orgánov štátnej moci a vyúsťuje v kvalitatívnej zmene sústavy daňovo-právnych a s nimi súvisiacich noriem a vzťahov. K úplnej daňovej reforme pristupuje štátna moc zvyčajne len

¹¹ Králik J., Jakubovič D. : Slovník finančného práva, VEDA, 2004, str. 94

z výnimočných a veľmi závažných dôvodov, preferovanejšie a z psychologického hľadiska menej bolestivé sú parciálne reformy. U daňovej reformy sa predpokladá, že má pozitívny vplyv na ekonomický rast a že prerozdelení daňové bremeno spravodlivejšie, ako to bolo pred reformou.¹²

Len v krátkosti spomenieme prvú významnú daňovú reformu, ktorá odštartovala v roku 1927 na území bývalého Československa pod iniciatívou vtedajšieho ministra financií prof. Karola Engliša s cieľom nahradiť nedokonalý daňový systém prevzatý z Rakúsko-Uhorska.. Východiskom bolo prijatie daňového zákona č. 76/1927 Zb.z a nasledujúcich, ktorá sa radikálne zmenila štruktúra i konštrukcia priamych daní z hľadiska moderného prístupu. Daňový systém bol rozdelený na tri základné skupiny a to

priame dane, kam patrili :

daň dôchodková – globálna daň, ktorá zahrňovala príjmy domácností,

všeobecná daň z príjmu - podliehali jej osoby alebo združenia osôb prevádzkujúce zárobkový podnik,

zvláštna daň z príjmu – zdaňovala právnické osoby,

daň pozemková – na hospodársky využiteľné pozemky,

daň domová - zahŕňala : *daň z nájmu* („*činžovní*“), ktorá sa vzťahovala na Prahu, Brno, Bratislavu, kúpeľné mestá a v ostatných mestách len na prenajaté domy a triednu daň, ktorá sa vzťahovala na také obytné priestory, ktoré neboli prenajaté,

daň rentová – podliehali jej napr. renty, úroky, licencie, a pod.,

daň z tantiém – vzťahovala sa na požitky členov predstavenstiev akciových a komanditných spoločností a podliehali jej aj služobné požitky prevyšujúce 100 tis. Kč ročne.

nepriame dane:

- *daň z obratu*,

- *daň prepychová* (daň z luxusu),

- *daň spotrebná* (daň z cukru, z liehu, z minerálnych olejov, z piva, z limonád, minerálnych a sódových vôd, z droždia, z prípravkov na kyprenie cesta, z kyseliny octovej, z umelých jedlých tukov, z mäsa, z elektrických zdrojov žiarenia, zo zapalovačov, z uhlia, z vodnej sily, všeobecná nápojová daň, dávka zo šumivého vína, potravná daň na čiare),

- *daň burzová*.

poplatky:

- *daň z zo zisku*,

¹² Kubátová, K.: Daňová teorie a politika. Aspi, a.s., Praha 2006, s.152

- daň z výnosov z kolkov,
- poplatky za rôzne úradné výkony (dedičské konanie, darovanie, prevod nehnuteľnosti, poplatky z úradných úkonov, a veľa iných).

Výsledkom tejto reformy bolo nie len sprehľadnenie daňovej sústavy ako takej, ale predovšetkým zaistenie rovnomerného daňového zaťaženia na celom území. Až do skončenia druhej svetovej vojny v podstate vývoj daňového práva rovnako ako spoločenských vzťahov prebiehal nekoordinovane, s vysokou dávkou improvizácie v oblasti daní nedošlo k zásadnejším zmenám, upravovali sa iba prirážky k jednotlivým daniam a bola zrušená prepychová daň.¹³

Zásadný obrat v daňovej politike nastal v povojnovom období, všetko v súvislosti s prevzatím moci komunistickou stranou a socialistickým smerovaním spoločnosti. Daňové právo sa postupne začalo prispôsobovať plánovitému direktívnemu hospodárstvu. Pripravovala sa redukcia daní so zachovaním dane pracovných príjmov, t.j. zo mzdy, živnostenskej, poľnohospodárskej a zo slobodných povolání, potom daň podniková a daň z bezpracných príjmov. Nakoniec sa podarilo upraviť len daň zo mzdy. Daňová sústava sa teda členila na *dane priame* – daň zo mzdy, poľnohospodárska daň, živnostenská daň, daň z úrokov z úsporných vkladov, daň z literárnej a umeleckej činnosti a daň zo samostatnej činnosti a *nepriame dane* boli začlenené do jednej tzv. všeobecnej dane.

Rok 1952 priniesol opätovnú prestavbu daňovej sústavy najmä zmenou klasifikácie daní z priamych a nepriamych na dane posudzované z hľadiska subjektivity a to

dane platené podnikmi, resp. organizáciami - daň z obratu, daň z výkonov, dôchodková daň družstevných a iných organizácií, poľnohospodárska daň,

a dane platené fyzickými osobami – daň zo mzdy, daň z príjmov obyvateľstva, živnostenská daň, domová daň, daň z literárnej a umeleckej činnosti a daň z predstavení.

V roku 1964 bola zrušená daň z výkonov, daň z predstavení a živnostenská daň, daň z literárnej a umeleckej činnosti bola nahradená daňou z príjmu z literárnej a umeleckej činnosti a ako novum bola zavedená daň z motorových vozidiel a osobitná daň z dôchodkov.

Prechod od centrálne plánovanej ekonomiky k ekonomike fungujúcej na princípoch trhového hospodárstva po roku 1989 si vyžiadala vybudovanie novej normatívnej právnej regulácie daní. O.i. priblíženie daní predstavovalo jednu z podmienok integrácie do jednotného ekonomického priestoru EÚ. Dôsledkom takýchto snáh bolo odštartovanie daňovej reformy v roku 1993. Nepochybne ju stále, v zmysle priblíženia sa daňovému prostrediu vyspelých

¹³ ŠIROKÝ J. : *Daňové teórie s praktickou aplikáciou*, str.249

európskych krajín považujeme za reformu zásadnú. Priniesla celkom novú konštrukciu sústavy daní a zaviedla veľa nových prvkov (zavedenie dane z pridanej hodnoty, spotrebných daní, oddelenie sociálneho poistenia od daní z príjmov, zjednotenie všetkých foriem podnikateľských subjektov na jednej strane a jednotlivcov na strane druhej atď.).

Fakt, že nový daňový systém predstavoval významný krok Slovenskej republiky k priblíženiu sa vyspelým ekonomikám však poznamenali nespočetné novelizácie daňových zákonov či už v dôsledku politických alebo lobistických vplyvov, ktoré do nich vniesli veľa nesystémových opatrení, výnimiek zvyhodňujúcich alebo znevýhodňujúcich určité skupiny daňovníkov a v konečnom dôsledku svojou nejednoznačnosťou komplikovali daňové právo. Vznikla tak celospoločenská potreba nastoliť nový daňový systém s cieľom tieto nedostatky a deformácie odstrániť.

Za dosiaľ najúspešnejšiu aj v medzinárodnom meradle je považovaná reforma odštartovaná v roku 2004. Jej základným cieľom bolo transformovať slovenský daňový systém na jeden z najkonkurencieschopnejších v rámci Európskej únie a OECD. Bola koncipovaná na princípoch spravodlivosti, jednoduchosti a efektívnosti.

Dôraz reforma kládla najmä na tieto zásady zdaňovania:

Zásada spravodlivosti a proporcionality - nerieši otázku, či samotné vyberanie daní je spravodlivé, ale to, aby čo najspravodlivejším bol spôsob ukladania a vyberania daní, t.j. musia byť spravodlivé *horizontálne* (rovnaké predmety zdanenia majú byť zdanené rovnako, napríklad príjmy, majetok alebo spotreba rôznych osôb majú byť zdanené tak isto bez ohľadu na povahu týchto osôb) aj *vertikálne* (subjekt, ktorý má vyššie príjmy, väčší majetok alebo spotrebu, platí vyššiu daň).

Zásada neutrálnosti, tom zmysle, že nemá skresľovať hospodárske procesy a má v čo najmenšej miere ovplyvňovať ekonomické rozhodnutia subjektov. Keď subjekty začnú svoje správanie prispôbovať umelo a navyše zle vytvoreným daňovým normám, napr. preskupovať svoje príjmy, znižuje sa tým celospoločenská efektívnosť alokácie zdrojov.

Vylúčenie duplicity zdanenia napr. pri prechode od tvorby dôchodkov k ich spotrebe, alebo pri majetkových daniach.

Zásada jednoduchosti a jednoznačnosti preferuje jednoduché a jednoznačné pravidlá zdaňovania. Daňový systém má obsahovať len nevyhnutné minimum noriem, ktoré sú ľahko pochopiteľné a majú jednoznačný výklad. Zložitosť predpisov zvyšuje náklady a nároky na výpočet, výber a správu dane. Daňové predpisy musia byť jednoduché a zrozumiteľné pretože

sú určené nie len pre správcov dane a odborníkov v oblasti daní, ale aj pre laikov v postavení daňových subjektov.

Zásada účinnosti - nikto nesmie poskytovať legálne možnosti k vyhýbaniu sa plateniu daní. Súčasne výnos z dane musí byť primerane vysoký, aby daň plnila svoju fiškálnu funkciu, t. j. celkové náklady na aplikáciu dane na strane daňových subjektov (napr. administratívne náklady) i štátnych orgánov (náklady na správu dane) musia byť primerané vo vzťahu k výnosom z dane.

Nový zákon značne zjednodušil legislatívu zdaňovania príjmov, odstránil všetky ustanovenia o daňových úľavách a zaviedol jednotnú „rovnú daň“ vo výške 19 %, rovnako pre fyzické i právnické osoby. Cieľom bolo zdaňovať rovnako všetky druhy príjmov bez ohľadu na charakter ekonomickej aktivity. Boli zrušené výnimky, špeciálne režimy a oslobodenia od dane, ktoré zneprehľadňovali daňový systém a vytvárali priestor pre daňové úniky. Tento progresívny krok vychádza z téz, že:

Rovná daň je jednoduchá všetky príjmy sú posudzované rovnako nie je potrebné množstvo definícií, čím sa o.i. znižujú náklady a nároky na výpočet, výber a správu daní.

Rovná daň je spravodlivá - rovnaká výška príjmu sa zdaňuje rovnako a vyšší príjem sa zdaňuje viac.

Rovná daň je neutrálna keďže nerozlišuje akú činnosť daňovník vykonáva, aký má druh a výšku príjmu, sadzba dane je vždy rovnaká.

Rovná daň je účinná vďaka svojej všeobecnosti znižuje náklady na jej výber a kontrolu.

Daňová reforma z roku 2004 priniesla Slovenskej republike uznanie medzinárodných ekonomických kruhov. Charakterizuje ju

- vytvorenie priaznivého podnikateľského a investičného prostredia,
- zjednodušenie, odstránenie slabých stránok a deformačných účinkov daňových zákonov,
- dosiahnutie vysokého stupňa daňovej spravodlivosti rovným zdaňovaním všetkých druhov a výšky príjmov,

- presun daňového bremena z priamych daní na nepriame dane, t.j. presun od zdaňovania výroby smerom k zdaňovaniu spotreby,
- zavedenie nízkych daňových sadzieb a eliminácia všetkých výnimiek, oslobodení od dane a špeciálnych režimov,
- zrušenie progresívneho zdaňovania príjmov zavedením rovnej dane,
- odstránenie deformujúcich prvkov daňovej politiky ako nástroja pre dosiahnutie nefiškálnych cieľov,
- odstránenie dvojitého zdanenia príjmov v maximálnej možnej miere¹⁴

Súčasťou daňovej reformy boli aj zmeny v majetkových daniach upravených zákonom č. 318/1992 Zb. o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností v znení neskorších predpisov. V prvej fáze, realizovanej k 1.1.2004, boli zrušené dane z dedičstva a z darovania a bol prijatý zákon č. 554/2003 Z.z. o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností, ktorým sa pôvodné sadzby dane v rozpätí od 0,5 % do 6 % zo základu dane nahradili jedinou sadzbou vo výške 3 %. V druhej fáze, bola od 1.1.2005 zrušená aj daň z prevodu a prechodu nehnuteľností .

Reforma daňovej správy

Rovnako ako iné systémy zasahuje proces transformácie aj do súčasnej podoby subjektov zabezpečujúcich príjmy štátneho rozpočtu. Dôležitosť daňovej i colnej správy v tomto kontexte je nesporná, musí však ako každá oblasť spoločenského fungovania reagovať na najrôznejšie ekonomické a sociálne aspekty meniacej sa doby, ako aj na potrebu zvýšenia efektívnosti a účinnosti vlastného fungovania pri plnení zákonných úloh. V máji 2008 preto schválila vláda na návrh Ministerstva financií Slovenskej republiky „Konceptiu reformy daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov“

Cieľom reformy je zmeniť daňovú a colnú správu tak, aby bola efektívnejšia v zmysle zníženia nákladov na správu a účinnejšia vo výbere príjmov. Očakáva sa komplexná a zásadná zmena nielen v systéme výberu daní, cla a poistných odvodov, ale predovšetkým reorganizácia dotknutých orgánov verejnej správy.

Prvá fáza s termínom ukončenia v roku 2013, spočíva predovšetkým v spojení daňovej a colnej správy a vytvorením „*Finančnej správy*“. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky a Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky, by sa mali spojiť do jednej rozpočtovej

¹⁴ <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3996>, 24.4.2007

organizácie s názvom „*Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*“ a rovnako existujúce daňové a colné úrady by nahradili *finančné úrady*, ktorých počet bude zredukovaný na desať. V pláne je osem finančných úradov v sídlach VÚC a dva špecializované úrady („*Finančný úrad pre vybrané subjekty*“ s celoslovenskou pôsobnosťou, ktorý by mal nahradiť existujúci Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty Bratislava a rozšírením agendy Colného kriminálneho úradu o tzv. daňové trestné činy „*Finančný kriminálny a justičný úrad*). Na lokálnej úrovni by vznikli *pracoviská finančného úradu a stanice finančného úradu*.

Celá reforma by sa mala ukončiť v roku 2014 zavedením jednotného výberu daní a odvodov.

Očakávania reformy

- lepšia a jednoduchšia komunikácia medzi daňovými subjektami a správcami dane (zjednotenie metodiky, elektronizácia),
- zefektívnenie správy pohľadávok štátu ,
- zníženie počtu zamestnancov až o 20% ,
- celková úspora nákladov ,
- využitie aj uniformovaných zložiek na výkon daňovej kontroly .

8 HARMONIZÁCIA DANÍ V EURÓPSKEJ ÚNII

Globalizačné procesy postupne rušia hranice medzi štátmi. Dotýkajú sa technických, či spoločenských procesov a neobchádzajú ani oblasť daní. Široký výber možností vedie k snahám daňových subjektov vyhýbať sa, resp. optimalizovať svoje daňové povinnosti. Práve takéto tendencie vedú na medzinárodnom poli k novému fenoménu tzv. *daňovej konkurencii*. Ide o procesy, prostredníctvom ktorých sa štáty na základe odlišnosti daňových systémov, či daňových sadzieb snažia prilákať potenciálnych daňových poplatníkov a ich daňové základy, ponúkaním výhodnejších podmienok zdaňovania. Najviac sa to dotýka

výnosov daní z mobilných základov ako sú príjmy z finančného kapitálu (úroky, dividendy), zisky právnických osôb či základu dane z pridanej hodnoty.

Vytvorením jednotného európskeho trhu a umožnením voľného pohybu osôb, tovarov, služieb a kapitálu tento problém Európska únia čoraz silnejšie pociťuje a snaží sa vnieť určité elementárne spoločné pravidlá pre zúčastnené štáty a v konečnom dôsledku presadiť spoločný postup v harmonizácii daňovej oblasti. Požiadavky na spoluprácu krajín v daňovej oblasti sú zakotvené ako v primárnom tak i sekundárnom práve Európskej únie. Už tzv. Rímske zmluvy¹⁵ z roku 1957 ktoré predznamovali začiatok novej etapy v procese európskej integrácie, zriadením rozhodovacích procedúr s cieľom zosúladiť národné záujmy možno považovať za akýsi primárny právny rámec. V čl. 93 uvedenej zmluvy sa uvádza : „*Rada na návrh Komisie a po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme jednomyselne pravidlá na zosúlad'ovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu*“.¹⁶ Realizáciu harmonizácie v praxi majú zaistiť jednotlivé smernice Rady EÚ. Daňová politika je kľúčovou pre každú krajinu, nakoľko akékoľvek opatrenie prijaté jednou z nich môže mať ekonomický alebo sociálny vplyv nie len doma ale aj na ostatné krajiny. Postupy v oblasti zblížovania a zjednocovania daňových politík sú v značnej miere ovplyvnené vnútornými tradíciami a zvykmi a preto je primárne dôležitá príprava zlad'ovania daňových sústav vytvorením multilaterálnych schém zdaňovania.

Vo všeobecnosti by sme mohli daňovú harmonizáciu charakterizovať ako približovanie a prispôsobovanie národných daňových systémov a jednotlivých daní na základe dodržiavania pravidiel zúčastnených krajín, resp. mechanizmus, pomocou ktorého sú odstraňované také daňové pravidlá, ktoré vytvárajú prekážky vo fungovaní jednotného trhu alebo deformujú hospodársku súťaž.

Spočíva v troch základných krokoch:

- ✓ určenie dane, ktorú je potrebné harmonizovať
- ✓ harmonizácia daňového základu
- ✓ harmonizácia sadzby dane

¹⁵ Zmluva o založení ES

¹⁶ Zmluva o založení ES, Konsolidovaná verzia (1.11.2004), Kapitola 2, článok 93

Názory na daňovú harmonizáciu sa rôznia ako v radoch ekonómov, tak v jednotlivých členských krajinách. Kým veľké európske štáty s vysokou mierou zdaňovania ako napr. Nemecko a Francúzsko sú za harmonizáciu a proti tzv. „sociálnemu dumpingu“, ktorý podľa nich vytvárajú nízke dane, niektoré dotknuté krajiny (patrí medzi ne aj Slovenská republika), sú za zachovanie fiškálnej autonómie.

V súčasnosti neexistuje skutočná jednotná daňová politika ES.

8.1 Harmonizácia v oblasti DPH

Snahy Slovenskej republiky o začlenenie sa do Európskej únie priniesli okrem očakávaní aj mnohé nové pravidlá, ktoré regulujú spoločensko-ekonomické vzťahy. Jedným z nich je regulácia v oblasti nepriamych daní a to najmä v dvoch rovinách. Prvou je stanovenie minimálnych sadzieb spotrebných daní a DPH a druhou, rovnaké pravidlá na spôsob zdanenia a administratívu spojenú s týmito daňami. Právnym normatívom z ktorého Slovenská republika vychádzala v etape prispôsobovania právnej úpravy dane z pridanej hodnoty sekundárnej legislatívy Európskej únie, je predovšetkým Šiesta smernica Rady EÚ č. 77/388/EHS o harmonizácii právnych predpisov členských štátov. Vymedzuje predmet DPH, základ dane, územnú pôsobnosť, zdaniteľné plnenie, osoby povinné pre daň atď. Na šiestu smernicu nadväzuje aj ôsma smernica Rady č. 79/1072/EEC upravujúca možnosť vrátenia DPH osobám registrovaným pre daň v inom členskom štáte, ktoré nepodnikajú v tuzemsku a smernica č. 86/560/EEC popisujúca mechanizmy refundácie DPH podnikateľským subjektom, ktoré nemajú sídlo na území ES. Otázku sadzieb DPH upravuje smernica č. 92/77/EEC, ktorá zdôrazňuje nutnosť ich približovania a upravuje ich minimálnu výšku. Ďalším normatívom je smernica č. 2001/115/EC. Upravuje znenie šiestej smernice a následne vymedzuje nové požiadavky (napr. na náležitosti daňových dokladov).

Šiestu smernicu napokon s účinnosťou od 1.1.2007 nahradila nová smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorej cieľom bolo zabezpečiť priehľadnejšiu právnu úpravu spoločného systému DPH. Je záväzná pre každý členský štát ale len pokiaľ ide o dosiahnutie rovnakého výsledku, voľba formy a metód na dosiahnutie

Pokusy EU o zavedenie unifikovaného daňového systému a jednotných daňových sadzieb narazili vo väčšine na odpor národných vlád, ktoré snahy chápu ako zásah do vlastnej suverenity. Záväzne platnou podmienkou je však, že štandardná sadzba nesmie klesnúť pod

15 % a znížená sadzba platná výhradne pre striktno určené tovary a služby nesmie byť nižšia ako 5 %.

Základným princípom platnej právnej úpravy DPH je, že tovar podliehajúci spotrebným daniam alebo DPH je zdanený v krajine spotreby. V prípade obchodu v rámci EÚ to znamená, že tovar alebo služba, ktoré slovenský podnikateľ exportuje napríklad do Nemecka, budú zdanené nemeckou sadzbou dane. Aj napriek dlhoročným snahám presadiť zdanenie v krajine pôvodu sa tento zámer dosiaľ nepodarilo presadiť.

Tabuľka č. 3: Prehľad vývoja sadzieb DPH vybraných členských krajín Európskej únie

	Implemented	Standard rate														Reduced rate	
		1976	1980	1984	1988	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2003	2005	2006	2007		2008
Austria	1973	18	18	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	10,0/12,0
Belgium	1971	18	16	19	19	19	19,50	20,5	21	21	21	21	21	21	21	21	6,0/12,0
Czech Republic	1993	-	-	-	-	-	-	23	22	22	22	22	19	19	19	19	5
Denmark	1967	15	22	22	22	22	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	-
Finland	1994	-	-	-	-	-	-	22	22	22	22	22	22	22	22	22	8,0/17,0
France	1968	20	17,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	20,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	2,1/5,5
Germany	1968	11,0	13,0	14,0	14,0	14,0	14,0	15	15	16	16	16	16	16	19	19	7
Greece	1987	-	-	-	16	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	19	4,5/9,0
Hungary	1988	-	-	-	25,0	25,0	25,0	25	25	25	25	25	25	25	20	20	5
Iceland	1989	-	-	-	-	22	22	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	7,0
Ireland	1972	20,0	25,0	23,0	25,0	23,0	21,0	21	21	21	21	21	21	21	21	21	4,8/13,5
Italy	1973	12	15	18	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	4,0/10,0
Luxembourg	1970	10,0	10,0	12,0	12,0	12,0	15,0	15	15	15	15	15	15	15	15	15	3,0/6,0/12,0
Netherlands	1969	18	18	19	20	18,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	19	19	19	19	19	6,0
Norway	1970	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0	22	23	23	23	24	25	25	25	25	8,0/14,0
Poland	1993	-	-	-	-	-	-	22	22	22	22	22	22	22	22	22	7,0
Portugal	1986	-	-	-	17,0	17,0	16,0	16	17	17	17	17	19	19	21	21	5,0/12,0
Slovak Republic	1993	-	-	-	-	-	-	25	23	23	23	23	20	19	19	19	10
Spain	1986	-	-	-	12,0	12,0	13,0	16	16	16	16	16	16	16	16	16	4,0/7,0
Sweden	1969	17,65	23,46	23,46	23,46	23,46	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	6,0/12,0
United Kingdom	1973	8,0	15,0	15,0	15,0	15,0	17,5	18	18	18	18	18	18	18	18	18	5

Zdroj : OECD

8.2 Harmonizácia v oblasti spotrebných daní

Čo sa týka spotrebných daní je proces harmonizácie pomerne ďalej a to najmä zameraním štruktúry jednotlivých daní (definovanie produktov, na ktoré sa vzťahujú, unifikácia jednotiek, spôsob výpočtu dane, možnosť výnimiek apod.) a stanovením záväzných minimálnych sadzieb spotrebných daní pri niektorých skupinách tovarov, ktoré sú členské štáty povinné presadiť v národných legislatívach. Pre zmiernenie vplyvov si niektoré vlády vyjednali prechodné obdobia na realizáciu takýchto krokov.

Harmonizácia legislatívy spotrebných daní Slovenskej republiky bola docielená prijatím základných zákonov ktoré oblasť spotrebných daní upravujú:

- ✓ Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja
- ✓ Zákon č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína
- ✓ Zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z.z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003
- ✓ Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov
- ✓ Zákon č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva

Do uvedenej slovenskej právnej úpravy boli viac, či menej úspešne transponované jednotlivé ustanovenia smernice Rady č. 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam a ostatných smerníc a iných právnych predpisov Spoločenstva bližšie špecifikovaných v stati Spotrebné dane.

Najvýznamnejší negociačný výsledok v oblasti daní sa Slovenskej republike podaril v oblasti spotrebných daní, keď presadila prechodné obdobie pre dosiahnutie minimálneho daňového zaťaženia cigariet do 31. decembra 2008, v zmysle záväzného harmonogramu zvyšovania daňového zaťaženia cigariet v priebehu dohodnutého päťročného obdobia a postupnou harmonizáciou s legislatívou EÚ. Za úspech možno považovať i trvalú výnimku EÚ pre pestovateľské pálenie ovocia v objeme 50 litrov destilátu na domáce použitie so zvýhodnenou 50-percentnou sadzbou spotrebnej dane na lieh.

8.3 Harmonizácia priamych daní

Zatiaľ čo primárne právo Európskej únie harmonizáciu nepriamych daní, najmä dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní umožňuje, priame dane zostávajú naďalej plne v kompetencii členských štátov. Neexistuje norma, ktorá by pripustila čiastočnú alebo úplnú harmonizáciu priamych daní. Napriek tomu však existuje politický záujem niektorých členských krajín, za evidentnej podpory Európskej komisie, priame dane aspoň čiastočne harmonizovať.

Vzhľadom na neexistujúci právny základ by išlo o prelom v danej oblasti. Nakoľko proces rozhodovania v daňových otázkach vyžaduje jednomyselné schválenie takéhoto návrhu všetkými členskými štátmi EÚ, je dnešná nejednotnosť v názore na potrebu takéhoto kroku

brzdícím faktorom. Oponenti harmonizácie argumentujú, že odlišné daňové systémy a daňová konkurencia podporujú súťaž medzi vládami o vytváranie priaznivejších ekonomických podmienok vo vlastných krajinách pričom výsledkom v praxi sú daňové reformy a znižovanie daní považujú to prirodzený prvok hospodárskej súťaže.

Napriek tomu sa Rada ministrov financií (ECOFIN) 12. septembra 2004 na svojom zasadnutí v Scheveningene pri Haagu uzniesla na zriadení pracovnej skupiny, ktorá má za úlohu preskúmať možnosti harmonizácie daňového základu dane z príjmu právnických osôb prostredníctvom zavedenia tzv. spoločného konsolidovaného daňového základu (tzv. CCCTB) pre veľké nadnárodné spoločnosti, ktorého podstatou je zlúčenie hospodárskych výsledkov firmy zo všetkých členských štátov, vypočítaných podľa jednotného európskeho modelu a následné prerozdelenie zisku podľa jednotlivých krajín, kde by sa zdaňoval na základe miestnych sadzieb.

EÚ zasahuje do oblasti priamych daní len v prípadoch, keď môžu byť ohrozené záujmy jednotného trhu a plne rešpektuje princíp subsidiarity .

Je nutné podotknúť, že v odbornej verejnosti sa rovnako ako za ozývajú aj hlasy proti daňovej harmonizácii ako takej. Častým argumentom proti je skutočnosť, že obmedzuje fiškálnu politiku jednotlivých krajín, čím zasahuje do ich národnej suverenity. Pre niektoré krajiny s vysokými daňami môže spôsobiť významné výpadky štátnych rozpočtov. Rovnako nevytvára tlak na obmedzovanie verejných výdavkov, nenúti vlády šetriť. Zástancovia naopak zdôrazňujú, že harmonizácia daní významne nielen zľahčí voľný pohyb tovarov a služieb, ale vo významnej miere obmedzí daňové úniky, zmierni dôsledky daňovej konkurencie a jej externalít.

9 OPTIMALIZÁCIA DANÍ A DAŇOVÉ ÚNIKY

Celkom na úvod je nevyhnutné vymedziť rozdiel medzi daňovou optimalizáciou, resp. vyhnutím sa plateniu daní využitím legálnych výhod (tax avoidance) a nelegálnym daňovým únikom (tax evasion), ktorý je možné definovať ako jednoznačné neplnenie existujúcej daňovej povinnosti, aj keď v praxi je často veľmi ťažké určiť hranicu medzi nimi.

Optimalizácia daní

Optimalizácia daní je fenomén, ktorý sa dnes vďaka globalizačným procesom, finančnej deregulácii a liberalizácii a v neposlednom rade vedecko-technickému pokroku nepovažuje za nič výnimočné. Ak hovoríme o optimalizácii, hovoríme o legálnych spôsoboch využitia

určitých daňových výhod. Nezriedka sa význam zjemňuje pojmom *daňové plánovanie*. Treba povedať že možnosti využitia daňových výhod už dnes nie sú doménou kriminálnych živlov, ale žiaľ často sa považujú za vec prestíže. Ak odhliadneme od morálnej roviny, z hľadiska ktorej je to v istom zmysle „okrádanie“ vlastnej krajiny a prenášanie daňového bremena na tých „menej šikovných“, je to v podstate forma podnikania v krajinách, ktoré ponúkajú benvolentné právne a daňové režimy, flexibilné zákony ale najmä anonymitu.

V tejto súvislosti hovoríme o off shore¹⁷ krajinách (označované aj ako daňové raje) a off shore podnikaní.

Off shore krajina predstavuje miesto a jurisdikciu, ktorá je mimo územia, kde potenciálny daňový poplatník žije. Je pre ňu príznačná politická stabilita a kontinuita, ekonomická sebestačnosť, priaznivý daňový režim, plne rozvinutá finančná infraštruktúra (banky, poisťovacie spoločnosti, a pod.), ústretová komunikácia s investormi, pragmatické ale efektívne regulačné prostredie a ochrana súkromia investora.

Off shore podnikanie je širší pojem. Ak vychádzame z definície takéhoto podnikania ako podnikania na základe využitia určitých zákonných možností na optimalizáciu daní, tak by sa dalo povedať, že takmer každá krajina takéto podnikanie umožňuje. Ak napr. založíme v niektorom zo štátov USA spoločnosť s ručením obmedzeným (LLC) pričom spoločníkmi budú nerezidenti a príjmy tejto spoločnosti budú plynúť z podnikania mimo územia USA, potom táto firma zároveň zostáva celkovo oslobodená od daní v Spojených štátoch. Alebo napríklad konkurenčné boje na získanie priamych zahraničných investícií do ekonomiky prostredníctvom daňových prázdnin alebo iných foriem zvýhodnenia oproti domácim podnikateľom. Dalo by sa povedať, že ide v podstate o formu negatívnej dane a teda v zásade analógiu off shore politiky. Aj napriek zdôrazňovaniu škodlivosti takýchto javov je daňová konkurencia dôležitá. Je len potrebné zdefinovať jej hranice.

Tabuľka č. 5: Najvýznamnejšie daňové raje

BAHAMY	LICHTENŠTAJNSKO
BELIZE	NEVIS
BRITSKÉ PANENSKÉ OSTROVY	OSTROV MAN

¹⁷ miesto poskytujúce nulové, alebo minimálne daňové zaťaženie a celkovo priaznivé podnikateľské prostredie vyznačujúce sa politickou a ekonomickou stabilitou

GIBRALTAR	PANAMA
HONG KONG	SEYCHELY
JERSEY	TURKS & CAICOS
KAJMANSKÉ OSTROVY	ZÁPADNÁ SAMOA

Zdroj : www.akontslovakia.sk

Tabuľka č. 6 : Štandardné krajiny využívané v medzinárodnom daňovom plánovaní

DÁNSKO	LUXEMBURSKO
USA	HOLANDSKO
CYPRUS	VEĽKÁ BRITÁNIA
MADEIRA	LITVA
ESTÓNSKO	MALTA

Zdroj : www.akontslovakia.sk

Vďaka rozmachu informačných technológií často fyzické umiestnenie riadiacich a obslužných aktivít v súvislosti s podnikaním v off shore krajinách stráca význam. Tento a celý rad ďalších faktorov (striktné bankové tajomstvo, nedostatočný prístup daňových správ k informáciám o vlastných rezidentoch a pod.) sťažuje postihovanie škodlivých daňových praktík. Preto ministri členských krajín OECD v roku 1998 odsúhlasili správu o škodlivej daňovej súťaži vypracovanú Výborom OECD pre daňové záležitosti na základe spolupráce členských krajín. Správa 1998 obsahuje kritériá na posudzovanie škodlivej daňovej súťaže a uvádza široký okruh odporúčaní na zabránenie využívať takéto praktiky a navrhuje koordinovaný postup členských štátov OECD pri obrane proti škodlivej daňovej súťaži založenej na preferenčných daňových režimoch (s orientáciou výlučne na finančné aktivity, poisťovníctvo, finančný leasing a pod, nie na daňové stimuly na pritiahnutie investorov) OECD sa zjednotilo na štyroch základných kritériách, ktoré používa na identifikovanie takýchto režimov:

- žiadna alebo nízka efektívna sadzba dane z príjmu,

- fiktívna činnosť,
- neexistencia efektívnej výmeny informácií,
- diferencovaný prístup pri zdaňovaní rezidentov a nerezidentov

Napriek výraznému pokroku v zlepšení transparentnosti medzinárodnej spolupráce v boji proti nekalej daňovej konkurencii, je stále v hre rad krajín, ktoré majú výrazné obmedzenia prístupu k bankovým informáciám na daňové účely (Rakúsko, Švajčiarsko, Luxemburgsko, Cyprus, Lichtenštajnsko), hoci mnohé z nich už podpísali rad bilaterálnych dohôd o poskytovaní bankových informácií v trestných veciach.

Daňové úniky

Nesporne ich považujeme za negatívny spoločenský jav, ktorý vo veľkej miere ovplyvňuje možnosti a úroveň daňových mechanizmov, nízke právne povedomie, nedostatočné odborné ekonomické znalosti a zručnosti, a v neposlednom rade aj vedomie daňovníka, že nie je možné zo strany správcov dane skontrolovať všetky daňové subjekty a teda existuje reálna možnosť, že sa na únik nepríde.

Neúmyselné daňové úniky

U neúmyselných daňových únikov zväčša ide o chyby pri výpočte daní. Vyplývajú z nepozornosti spracovateľov podkladov pre priznanie dane, eventuálne z nedostatočného ovládania daňových predpisov. Nezriedka si na spracovanie daňových priznaní trúfna osoby bez predchádzajúcej praxe, napr. po absolvovaní rekvalifikačného kurzu, či dokonca samouci.

Charakteristické pre neúmyselný, resp. nedbalostný daňový únik je že nevykazuje prvky pravidelnosti a je možné prípadne sa odvolať na nejasnosť predpisov. V konečnom dôsledku sa teda považuje za správny delikt a uzavrie sa daňovou sankciou.

Aj napriek tomu že sa pozeráme v na takéto počiny ako na neúmyselné, nie je možné absolútne vylúčiť, že si daňovník svoju chybu uvedomil, ale ďalej nekonal, pretože sa na takýto postup úradov spoliehal.

Úmyselné daňové úniky

Ide o otvorené alebo skryté porušenie platných zákonov, resp. každú úmyselnú činnosť, ktorá v konečnom dôsledku vedie k nezákonnému neplateniu daní, ako je využitie omylu, uvedenie v omyl, zamlčanie podstatných skutočností, a nezriedka simulované, či zastierané úkony majúce charakter podvodného konania:

- neodvedenie dane,

- podvody v účtovníctve, krátenie dane uplatňovaním neoprávnených nákladov, zatajovanie tržieb,
- podvody v oblasti ľahkých topných olejov , či bionafty,
- nezákonná výroba a predaj alkoholu,
- fingoovaný vývoz tovaru a nárok na vrátenie daň z pridanej hodnoty,
- deklarováný vývoz cenného tovaru (diamanty, zlato apod.) a v skutočnosti vývoz bezcenného tovaru,
- vývoz cenovo nadhodnoteného tovaru s odpočtom dane z pridanej hodnoty a spätný dovoz toho istého tovaru za výrazne nižšiu cenu ,
- tzv. karuselové (kolotočové) podvody („carousel fraud“) u dane z pridanej hodnoty, u ktorých ide o neodvedenie dane za skutočný, či fiktívny tovar u firiem v reťazci , pričom často zostanú nakoniec dlhy na firme bez akýchkoľvek aktív a pod.

Ak je preukázaný úmysel pri posudzovaní daňového úniku, pričom nie je dôležité, či sa ho daňovník dopúšťa opakovane alebo vo veľkom rozsahu, posudzuje sa ako trestný čin a uzavrie sa trestným postihom.

Z hľadiska stupňa rozvoja ekonomiky krajiny, vyššie percento daňových únikov sa pripisuje rozvojovým krajinám. Vyplýva to z úrovne technických prostriedkov, nedostatočnej činnosti štátnych orgánov, či nízkeho právneho povedomia.

Sociálna úroveň daňových poplatníkov skôr ponúka rozsah možností. Nižšie sociálne skupiny viac inklinujú k jednoduchým, nelegálnym formám daňového úniku, veľké spoločnosti ktoré majú možnosť zaplatiť si ekonomických a právnych odborníkov využívajú predovšetkým legálne možnosti na zníženie daňového zaťaženia. Nemusí to byť však pravidlom.

Významným prvkom vo vzťahu k daňovým únikom je existencia čiernej ekonomiky a to aj vo vyspelých spoločnostiach, ktorej aktivity sa sústreďujú do takých oblastí, ako:

- výroba a predaj tovarov podliehajúcich spotrebným daniam bez platných oprávnení a mimo štátneho dohľadu,
- pašovanie tovaru,
- čierna práca,
- predaj drog,
- prostitúcia,
- plagiátorstvo,
- nelegálne herne a kasína,

- finančné podvody atď.

Eliminácia negatívnych javov daňovej politiky

Význam spolupráce v daňovej oblasti sa nepodceňuje ani na fóre Európskeho parlamentu a to najmä v súvislosti s dlhodobými snahami zlepšiť boj proti daňovým podvodom.

Legislatíva EÚ v oblasti priamych daní zaväzuje členské štáty zdieľať informácie, nevyhnutné na boj proti finančným a daňovým podvodom pričom je plne rešpektovaný princíp subsidiarity (riešenie na európskej úrovni sa pripúšťa, ak samostatné konanie jednotlivých členských štátov nemôže priniesť efektívne riešenie). Oblasť administratívnej spolupráce na úrovni nepriamych daní je podstatne rozpracovanejšia. Právnym rámcom medzinárodnej administratívnej spolupráce je *Smernica Rady 77/388/EHS* (tzv. „6. smernica“), *Smernica Rady č. 77/799/EHS*, o vzájomnej spolupráci v oblasti priamych a nepriamych daní a *Nariadenie Rady č. 1798/2003/ES*, ktoré v celom rozsahu nahradilo *Nariadenie Rady č. 218/92/EHS*, o administratívnej spolupráci v oblasti nepriamych daní a je špecifickým predpisom pre oblasť DPH. S cieľom zlepšiť fungovanie daňových systémov na vnútornom trhu zintenzívnením spolupráce medzi zúčastnenými krajinami, ich správami a zamestnancami bol zavedený viacročný akčný program FISCALIS ktorý o.i. zahŕňa systém výmeny informácií o DPH (VIES) a systém včasného varovania pre spotrebnú daň (EWSE).

System VIES umožňuje:

platiteľom DPH overovať platnosť IČ DPH svojich partnerov v členských štátoch na webovej stránke Európskej komisie, kde sa sústreďujú informácie databáz jednotlivých členských krajín,

daňovým orgánom overovať platnosť IČ DPH a monitorovať a kontrolovať tok tovarov v rámci EÚ.

Všetky národné databázy členských štátov sú vzájomne prepojené komunikačnou sieťou prostredníctvom ktorej správca dane získava potrebné informácie z ostatných členských štátov (sústredené z daňových priznaní a súhrnných hlásení), ku kontrole riadneho zdanenia transakcie. Súhrnné výkazy sú zbierané štvrťročne a transformujú sa do presne stanovených súborov. Následne sú údaje z členských štátov porovnávané s hodnotou nadobudnutí v daňových priznaniach podaných domácimi daňovými subjektami. Tieto údaje by mali byť zhodné. Rozdiely môžu byť dôvodom pre miestne zisťovanie, resp. daňovú kontrolu, aj keď nie vždy musí ísť o vyhýbanie sa dani (napr. obchody a údaje na prelome štvrťroka).

Informačný systém VIES bol v SR budovaný už v priebehu príprav na vstup do Európskej únie a v súčasnosti plní v reálnej prevádzke všetky funkcie stanovené Nariadením č. 1798/2003 o medzinárodnej administratívnej spolupráci v oblasti DPH.

Koordinácia informačných tokov týkajúcich sa spotrebných daní sa uskutočňuje v intenciách Nariadenia Rady č. 2073/2004 o správnej spolupráci v oblasti spotrebných daní. Nariadenie stanovuje pravidlá a postupy, umožňujúce príslušným orgánom členských štátov Európskej únie, spolupracovať a vymieňať si akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri správnom vymeriavaní dotknutých daní. Ústredným kontaktným úradom zodpovedným za medzinárodnú spoluprácu v tejto oblasti je oddelenie ELO (Excise Liaison Office), ktoré je súčasťou odboru spotrebných daní Colného riaditeľstva Slovenskej republiky. Toto oddelenie zodpovedá za prístupnosť údajov vnútroštátneho registra prevádzkovateľov daňových skladov, oprávnených príjemcov a daňových skladov príslušným orgánom ostatných členských štátov v rámci systému SEED (systém na výmenu údajov uchovávané v elektronickom registri daňových subjektov) a zabezpečuje, osobám zapojeným do pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Európskeho spoločenstva získať potvrdenie o uchovávaných informáciách. Ďalej zabezpečuje správu systému EWSE (systému včasného varovania), prostredníctvom ktorého prijíma a odosiela informačné alebo varovné EWSE správy o pohybe tovaru v pozastavení dane, hlavne liehu a tabakových výrobkov. Zároveň systém zabezpečuje výmenu informácií medzi jednotlivými členskými krajinami Európskej únie, ktoré sú obsiahnuté v sprievodných dokumentoch v čase prepravy tovarov podliehajúcich spotrebným daniam, čím sa neustále získavajú nové informácie o tovaroch a daňových subjektoch.

Napriek vysokej využiteľnosti kontrolných systémov, zdôrazňuje sa najmä v súvislosti s odhaľovaním daňových únikov časové oneskorenie výstupných informácií a preto na poli automatizovanej výmeny informácií medzi členskými štátmi došlo v posledných rokoch k výraznejšiemu pokroku a pripravuje sa zavedenie priameho prístupu k národným databázam.

Globalizačné procesy na jednej strane uľahčili rýchly a bezproblémový pohyb kapitálu, súčasne však priniesli možnosti na ukrytie ilegálne získaných prostriedkov a to aj vďaka daňovým rajom. Ako dôsledok rastúceho znepokojenia bol v roku 1989 na summite siedmich najvyspelejších krajín sveta v Paríži založený nezávislý medzivládny orgán **Financial Action Task Force (FATF)**. Jeho účelom je posilnenie medzinárodného boja proti legalizácii príjmov plynúcich z trestnej činnosti. Vypracúva odporúčania, ktoré by krajiny mali

uplatňovať v tomto boji, zaoberá sa identifikáciou nespolupracujúcich štátov, ktorých legislatíva legalizáciu príjmov z trestnej činnosti umožňuje a zverejňuje ich zoznam.

Zoznam použitej literatúry

EUROPEAN COMMISSION: Taxation Trends in the European Union, 2008, ISBN 978-92-79-08930-5.

GRÚŇ, L.: Vybraté kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla. Holoprint, Bratislava 2000, ISBN 80-244-0867-8.

KLEIN, S. : Mezinárodní daňové plánování. Grada, Praha 2002. ISBN 80-247-0563-X.

KRÁLIK, J., JAKUBOVIČ, D.: Finančné právo, Veda, Bratislava 2004, ISBN 80-224-0804-2

KRÁLIK, J., JAKUBOVIČ, D.: Slovník finančného práva, Veda, Bratislava 2004, ISBN 80-224-0814-X.

KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. Epolex Bohemia, Praha 2000. ISBN 80-902752-2-2.

KUBÁTOVÁ, K a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem, Grada Publishing , Praha 1994, ISBN 80-7169-020-1.

LESERVOISIER, L. : Daňové ráje. Editio Q, Praha, 1998. ISBN 80-86009-07-6

MARTINEZ, J.C.: Daňový únik, Nakladatelství HZ Praha, spol. s r.o.901918-3-5.

ONDREÁŠOVÁ, Z.: Daň z pridanej hodnoty v praxi po vstupe do EÚ. Epos, Bratislava, 2005, ISBN 80-8057-637-8.

SCHULTZOVÁ, A. a kolektív: Daňovníctvo v SR, Súvaha, Bratislava 2004, ISBN 80-88727-77-4.

STRECKOVÁ Y. a kol.: Veřejná ekonomie pro školu i praxi. 1.vyd. Praha: Computer Press, 1998. 214s. ISBN 80-7226-112-6.

ŠIROKÝ, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-413-9.

Directive 71/401/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes , <http://eur-lex.europa.eu>.

Directive 91/680/EEC supplementing the common system of value added tax and amending , <http://eur-lex.europa.eu>.

Directive 92/77/EEC supplementing the common system of value added tax and amending, <http://eur-lex.europa.eu>.

Smernica Rady č. 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov o dani z obratu – spoločnom systéme pre daň z pridanej hodnoty,

Smernica Rady č. 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebnej dani v znení neskorších zmien a doplnkov, <http://eur-lex.europa.eu>

Smernica Rady č. 92/83/EHS o zosúladení štruktúr spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov., <http://eur-lex.europa.eu>

Smernica Rady č. 92/84/EHS o zblížovaní sadzieb spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov., <http://eur-lex.europa.eu>

Smernica Rady č. 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebnej dani v znení neskorších zmien a doplnkov, <http://eur-lex.europa.eu>

Smernica Rady č. 92/83/EHS o zosúladení štruktúr spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov., <http://eur-lex.europa.eu>

Smernica Rady č. 92/84/EHS o zblížovaní sadzieb spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov., <http://eur-lex.europa.eu>

Smernica Rady 2005/92/ES ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o dĺžku uplatňovania najnižšej úrovne bežnej sadzby, Úradný vestník L 345 , 28/12/2005 S. 0019 – 0020, <http://eur-lex.europa.eu>

Smernica Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, <http://eur-lex.europa.eu>

Zákon č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch v znení neskorších predpisov

Zákon č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a o poplatku za výpis z registra trestov v znení neskorších predpisov

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov

Zákon č. 145/1995 Z.z. o správnych poplatkoch v znení neskorších predpisov

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

Zákon č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov

Zákon č. 107/2004 Z.z. o spotrebnej dani z piva

Zákon č. 104/2004 Z.z. o spotrebnej dani z vína

Zákon č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabaku

Zákon č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty

Zákon č. 556/2004 Z.z, ktorý dopĺňa zákon o spotrebnej dani z liehu 105/2004 Z.z.

Zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady

Zákon č. 632/2004 Z.z, ktorý dopĺňa zákon o spotrebnej dani z liehu 105/2004 Z.z.

Zákon č. 561/2007 Z.z. o investičnej pomoci a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Zákon č. 609/2007 Z.z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov

Zmluva o založení ES novelizovaná Zmluvou o pristúpení z 16.04.2003, Konsolidovaná verzia (1.11.2004)

Iné zdroje:

www.euractiv.sk

www.finance.gov.sk

www.euroinfo.gov.sk

www.vasaeuropa.sk

www.economy.gov.sk

<http://europa.eu>

<http://eur-lex.europa.eu/>

www.akontslovakia.sk

www.finance.gov.sk

Register

	A		
akumulačná funkcia dane	23, 24	daň na vstupe	86
alokácia.....	6	daň na výstupe	86
	D	daň z liehu	54, 89, 93
daň miestna.....	7	daň z majetku	48
		daň z nehnuteľností.....	52, 54, 67
		daň z piva	54, 89, 92
		daň z pridanej hodnoty.....	54, 80

daň z príjmu.....48, 54
daň z príjmu fyzických osôb55
daň z tabakových výrobkov.....54, 89, 96
daň z uhlia103
daň z vína54, 89
daň za jadrové zariadenie67
daň za nevýherné hracie prístroje.....54, 67
daň za predajné automaty54, 67, 73
daň za psa54, 67, 71
daň za ubytovanie.....54, 67, 73
daň za užívanie verejného priestranstva.54,
67
daň za vjazd a zotrvanie motor. vozidla v
historickej časti mesta.....54, 67
daň zo spotreby.....48
daň zo stavieb69, 70
daň zo zemného plynu.....105
daňov elasticita.....6, 7
daňové právo8
daňové prvky25, 26, 31, 33
daňová sústava5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 17, 23,
36, 38, 41, 44, 45, 46, 101, 113
daňový únik28, 131
daňový vzťah.....5, 6, 7, 14, 20, 21
daňová povinnosť49, 95, 100, 103, 104,
105, 106
daňová strata.....61, 63
daňové priznanie51, 60, 68, 87, 89, 100
daňovník .22, 43, 27, 47, 49, 51, 55, 57, 60,
61, 64, 65, 66, 68, 69, 71, 72, 73, 74, 75,
76, 77, 83, 116, 127
daňovoprávny akt20
daňovoprávna norma16, 17, 27, 33
daňovoprávny vzťah.....9, 11, 15, 21, 25
daňový bonus.....50
daňový presun28
daňový sklad.....90
daňový splnomocnenec90
dvojité zdanenie.....17, 65, 117

E

etika10

F

funkcia dane..... 23, 24, 38
fyzická osoba27, 66, 68, 73, 74, 75, 76, 77,
79, 82, 83, 89, 90, 91, 92, 96, 102, 103,
105

G

globalizácia 124

H

harmonizácia..... 12, 89, 119, 120, 122, 123

K

karusel..... 127
konkurencia daňová 115, 122
kontrolná funkcia dane..... 25
kriteriálna funkcia dane 25

M

miestne dane 45, 54, 67
minimáln daň 26, 34, 49, 96
minimum..... 26, 34, 49, 116
morálka 10

N

nadmerný odpočet..... 86
nedoplatok..... 51, 60
nepriame dane 28, 53, 54, 80, 88, 117
nezdaniteľná časť na daňovníka 49

O

objekt 26, 29, 47, 50, 78
objekt dane 29, 55, 62, 102, 104, 105
off shore 124, 125
oprávnený príjemca..... 90
optimalizáci..... 124
oslobodenia od dane. 50, 57, 63, 83, 92, 93,
94, 100, 102, 105

P

platiteľ 27, 47, 49, 57, 73, 75, 80, 82, 83,
85, 86, 87, 95
poplatok za komunálne odpady 67, 77

právnická osoba..27, 47, 66, 68, 71, 72, 74,
75, 76, 78, 86, 90, 91
preddavok na daň51
predmet dane26, 29, 30 , 47, 69, 70, 71, 72,
73, 74, 75, 76, 83, 91, 92, 94, 97, 98, 120
preplatok.....51
priame dane54
príjmy z podnikania.....59
príjmy zo závislej činnosti.....59

R

reforma ...4, 6, 9, 10, 11, 13, 23, 28, 34, 67,
80, 113, 115, 117, 118, 123
redistribučná funkcia dane38
regulačná funkcia dane.....23
rovná daň 116

S

sadzba.....26, 31, 32, 33, 47, 48, 60, 63, 69,
70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 84, 92,
93, 94, 97, 99, 102, 104, 105, 116, 121,
126
selektívna daň 51, 87, 93, 97
sociálna funkcia dane25
splatnosť dane.....50
spotrebná daň.....24, 51, 88, 89, 90, 94, 98,
100, 115, 119, 120, 122, 123, 131, 132
spotrebná daň z minerálneho oleja98

spotrebná daň z vína 91
spotrebné dane 88, 89, 122
správca dane..... 69, 71, 76, 89, 100
stimulačná funkcia dane..... 25
subjekt.. 7, 9, 14, 17, 24, 25, 27, 28, 33, 34,
35, 53, 55, 61, 68, 69, 71, 72, 73, 74, 75,
76, 83, 85, 90, 91,92,93,96, 100, 115,
118, 126

U

úľava na dani..... 65
únik 28, 40, 96, 98, 124, 126, 127, 130
užívateľský podnik..... 90

V

vyrubenie 46, 68
vznik daňovej povinnosti68, 71, 72, 73, 74,
75, 76, 77, 85, 89, 100, 103, 104, 105

Z

základ dane . 30, 47, 48, 49, 59, 62, 65, 69,
70, 71, 72, 73, 74, 75, 77, 84, 92, 93, 95,
97, 99, 102, 104, 105, 120
zánik daňovej povinnosti 71, 72, 74, 75, 76
zdaňovacie obdobie..... 50, 60, 63, 85, 89
zníženie dane..... 26, 33
zvýšenie dane..... 18, 26, 33, 34