

Zmeny v slovenských daňových predpisoch a ich následky

Soňa Kubincová*

Tatiana Jamrichová**

DOI: <https://doi.org/10.24040/sap.2024.11.2-3.143-155>

Abstrakt:

KUBINCOVÁ, Soňa - JAMRICOVÁ, Tatiana: *Zmeny v slovenských daňových predpisoch a ich následky*. Pre slovenské daňové právo je charakteristická nestálosť právnej úpravy, pričom novelizácie daňových zákonov sú takpovediac na dennom poriadku. Odborná spisba sa tomuto problému (nestálosti daňového práva) venuje a poukazuje na to, že časté zmeny právnej úpravy spochybňujú ústavne proklamovanú garanciu právnej istoty. Príspevok poukazuje na zmeny daňových predpisov a ich následky.

Kľúčové slová:

daňové právo, novelizácie, nestálosť právnej úpravy, právna istota

Changes in Slovak Tax Regulations and Their Consequences

Abstract:

KUBINCOVÁ, Soňa - JAMRICOVÁ, Tatiana: *Changes in Slovak Tax Regulations and Their Consequences*. Slovak tax law is characterised by the instability of legal regulation, with amendments to tax laws being the order of the day, so to speak. The expert literature addresses this problem (the volatility of tax law) and points out that the frequent changes in the legislation call into question the constitutionally proclaimed guarantee of legal certainty. The paper highlights the changes in tax regulations and their consequences.

Key words:

tax law, amendments, legal volatility, legal certainty

Úvod

Vznik Slovenskej republiky v roku 1993 znamenal postupné schvaľovanie nových daňových zákonov a samozrejme postupný odklon od spoločnej právnej úpravy daní v rámci bývalého Československa. Sústavu daní v Slovenskej republike v súčasnosti tvoria: daň z príjmov, daň z motorových vozidiel, daň z poistenia,

* Doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD., Vysoká škola Danubius, Fakulta práva Janka Jesenského, Katedra verejno-právnych disciplín, ORCID <https://orcid.org/0009-0002-7967-697X>

** JUDr. Tatiana Jamrichová, PhD. Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta, Katedra obchodného a finančného práva, ORCID <https://orcid.org/0000-0002-1398-4032>

miestne dane zahŕňajúce daň z nehnuteľnosti, 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 a daň za jadrové zariadenie, dorovnávacía daň na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín, daň z pridanej hodnoty, spotrebné dane zahŕňajúce spotrebnú daň z alkoholických nápojov, spotrebnú daň z tabakových výrobkov, spotrebnú daň z minerálneho oleja a spotrebnú daň z elektriny, uhlia a zemného plynu. Procesné otázky týkajúce sa ukladania a správy daní sú na Slovensku upravené najmä v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), pričom procesné ustanovenia obsahujú aj tzv. hmotnoprávne daňové predpisy upravujúce tú-ktorú daň.

Odborná spisba¹ sa problému (nestálosti daňového práva) venuje a poukazuje na to, že časté zmeny právnej úpravy častokrát spochybňujú ústavne proklamovanú garanciu právnej istoty. Je nesporne potrebné súhlasiť s názorom vyjadreným v odbornej literatúre, že účelom požiadavky právnej istoty nie je nastolenie nemennosti práva. Právna istota slúži iba na to, aby nová právna úprava vznikla v súlade s pravidlami tvorby práva v materiálnom právnom štáte, aby neporušovala pravidlá ustanovené pre vzťah ústavy a všeobecne záväzných právnych predpisov nižšej právnej sily.² „Ústavný súd v tejto súvislosti už vyslovil (PL. ÚS 12/05), že v súlade s tendenciami príznačnými pre modernú európsku konštitucionalistiku podlieha z hľadiska princípu právnej istoty ochrane aj tzv. legislatívne očakávanie (*legitimate expectation, der Vertrauensschutz*), ktoré je užšou kategóriou ako právna istota. Štát, aj keď nekoná retroaktívne alebo nezasiahne do nadobudnutých práv, môže vertikálnym mocenským zásahom, napríklad náhlou, resp. neočakávanou zmenou pravidiel, na ktoré sa adresáti právnych noriem spoliehali, porušiť princíp právneho štátu. Ide o jeden z množstva konkrétnych výrazov princípu materiálneho právneho štátu, v ktorom sú všetci nositelia verejnej moci vrátane parlamentu podriadení ústave a jej princípom. Všeobecný princíp právneho štátu je kľúčový princíp, na ktorom je budovaný celý právny poriadok i celý systém fungovania nášho štátu. Znamená to, že tento princíp sa premieta bez rozdielu do všetkých oblastí spoločenského života. Ústavný súd ako orgán ochrany ústavnosti je povinný rešpektovať rámeč právneho štátu, v ktorom je okrem iného garantovaná právna istota vrátane ochrany legálne nadobudnutých práv, ako aj legitímnych očakávaní, a tiež trvácnosť a stabilita právnych noriem, a je zakázaná svojvôľa v činnosti orgánov verejnej moci, parlament z toho nevynímajúc (PL. ÚS 16/06, m. m. tiež PL. ÚS 12/05).“³ Domnievame sa, že v súčasnosti je už naozaj otázne, či slovenská právna úprava daní spĺňa kritérium trvácnosti a stability právnych noriem.

1 Napr. BABČÁK, V. Niekoľko úvah a myšlienok na tému „quo vadis slovenské daňové právo“. In *Daňové právo a nové javy v ekonomike. Recenzovaný zborník vedeckých prác z konferencie V. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA*. Košice : Pavol Jozef Šafárik University in Košice, 2023, s. 14.

2 DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax*. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 262.

3 Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 3/09 z 26. januára 2011

Nestálosť právnej úpravy daní vyplýva najmä z množstva novelizácií daňových zákonov. Ani rušenie daňových právnych predpisov a ich nahrádzanie novými predpismi však počas trvania Slovenskej republiky nebolo ojedinelé.

1. Zmeny právnej úpravy daní a novelizácie daňových zákonov v Slovenskej republike

Daň z príjmov je v súčasnosti upravená zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Zákon o dani z príjmov zrušil okrem iných súvisiacich predpisov predtým platný zákon č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, ktorý bol účinný od 1. januára 2000. Zákon č. 366/1999 Z. z. zrušil zákon č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov, ktorý bol účinný od 1. januára 1993. Prijatie nového zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1. januára 2004 odborná verejnosť privítala. Samotné schválenie tohto zákona o dani z príjmov bolo výsledkom zmien v daňovej sústave v rokoch 2002 - 2005 a vyplývali z programového vyhlásenia Vlády Slovenskej republiky zo dňa 4. 11. 2002, v časti „Ekonomická politika“, kde sa stanovili pre oblasť daní nasledovné ciele :

- sprehľadniť daňové zákony,
- znížiť priame dane,
- analyzovať možnosti zavedenia rovnej dane,
- posilniť vlastné daňové príjmy obcí,
- zabezpečiť nový systém horizontálneho finančného vyrovnávania,
- zabezpečiť prísny priamy, spravodlivý a efektívny výber daní a znižovať sadzby,
- obmedziť daňové úniky,
- zjednodušiť daňovú legislatívu,
- novelizovať tie časti daňových zákonov, ktoré umožňujú nejednoznačný výklad,
- zjednodušiť sankčný systém v daňovej oblasti,
- zvážiť možnosti zjednotenia sadzieb dane z príjmu,
- presun daňového zaťaženia z priamych daní na nepriame dane,
- prehodnotiť uplatňovanie sadzieb majetkových daní,
- zvážiť systém stimulačných daňových nástrojov pre bytovú výstavbu.

Možno konštatovať, že tento „nový“ zákon o dani z príjmov značne sprehľadnil a zjednodušil právnu úpravu dane z príjmov, a to rozdelením zákona na základné ustanovenia, ustanovenia týkajúce sa dane z príjmov fyzickej osoby, ustanovenia týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby, spoločné ustanovenia, ustanovenia týkajúce sa vyberania a platenia dane a spoločné prechodné a záverečné ustanovenia. Žiaľ v súčasnom období (po 20 rokoch od nadobudnutia účinnosti tohto zákona) už nemožno hovoriť o zjednodušenej právnej úprave dane z príjmov. Množstvo noviel (cca 90 noviel) tento zákon nielen nezlepšilo, ale možno konštatovať, že pôvodný úmysel zákonodarcu bol úplne zničený a zákon o dani z príjmov v súčasnosti možno označiť za zložitý, chaotický a neprehľadný zákon, ktorého aplikácia v praxi je viac ako náročná. V tejto súvislosti nemožno opomenúť ani skutočnosť, že jednotlivé novely zákona o dani z príjmov častokrát nadobúdali rôznu účinnosť, čo ešte viac prispelo k zmätku týkajúceho sa tohto zákona.

Daň z motorových vozidiel je v súčasnosti upravená zákonom č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani

z motorových vozidiel“). Do nadobudnutia účinnosti tohto zákona dňa 1. januára 2015 bola daň z motorových vozidiel upravená v jedenástej časti zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady ako miestna daň, ktorú ukladal vyšší územný celok a jej správu dane vykonával príslušný daňový úrad. Nadobudnutím účinnosti zákona o dani z motorových vozidiel sa táto daň opätovne radí medzi štátne dane. Do 31. decembra 2004 bola úprava zdaňovania motorových vozidiel obsiahnutá v zákone č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani, ktorý nahradil a zrušil predtým platný zákon č. 319/1992 Z. z. o cestnej dani. Súčasný zákon o dani z motorových vozidiel bol novelizovaný len 3x, čo možno nesporne oceniť.

Daň z poistenia je v súčasnosti upravená zákonom č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z poistenia“). Zákon o dani z poistenia nadobudol účinnosť 1. októbra 2018 okrem čl. I, piateho bodu v čl. IV, čl. V a čl. VI, ktoré nadobudli účinnosť 1. januára 2019. V tejto súvislosti možno spomenúť, že daň z poistenia *de facto* nahradila odvod časti poistného z odvetví neživotného poistenia, ktorého úprava bola obsiahnutá v § 68a zákona č. 39/2015 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom do 31. decembra 2018. Zákon o dani z poistenia bol novelizovaný len 1x, čo je taktiež treba oceniť. Jedna novela za šesť rokov účinnosti zákona je podľa nášho názoru v daňovom práve naozaj úspech.

Miestne dane sú v súčasnosti upravené zákonom č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o miestnych daniach“). Zákon o miestnych daniach nadobudol účinnosť 1. novembra 2004, okrem paragrafu, ktorý rušil predchádzajúce právne úpravy miestnych daní, t. j. § 106, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2005, t. j. miestne dane sa reálne ukladali až od 1. januára 2005. Z dôvodovej správy k návrhu zákona o miestnych daniach vyplýva, že v čase prijímania uvedeného zákona zámery v oblasti daní predpokladali posilnenie významu miestnych daní, a to aj z hľadiska ich výnosov, pričom rovnaké ciele vyplývali aj z reformy verejnej správy, ktorá navyše predpokladala aj výrazné posilnenie právomoci obcí a vyšších územných celkov. V tejto súvislosti možno poukázať aj na Európsku chartu miestnej samosprávy, ktorou je Slovenská republika viazaná a ktorá v čl. čl. 9 ods. 3 stanovuje, že aspoň časť finančných zdrojov miestnych orgánov je odvodená z miestnych daní a poplatkov, výšku ktorých majú právo určovať v medziach zákona tieto miestne orgány. Slovenská republika však v súčasnosti (od roku 2015) nemá zákonným spôsobom zakotvenú miestnu daň, ktorú by ukladal vyšší územný celok. Zákonom o miestnych daniach bol zrušený zákon č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch v znení neskorších predpisov, zákon č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľností v znení neskorších predpisov, ako aj zákon č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani v znení neskorších predpisov. V dôsledku prijatia zákona o miestnych daniach došlo k zániku v tom čase existujúcich miestnych poplatkov s výnimkou miestneho poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. Väčšina dovtedy existujúcich miestnych poplatkov bola v obdobnej podobe nahradená miestnymi daňami. Poplatok za psa bol nahradený daňou za psa, poplatok za užívanie verejného priestranstva bol nahradený daňou za užívanie verejného priestranstva, poplatok za pobyt bol nahradený daňou za ubytovanie, poplatok za predajné automaty bol nahradený daňou za predajné

automaty, poplatok za zábavné hracie prístroje bol nahradený daňou za nevýherné hracie prístroje, poplatok za vjazd motorovým vozidlom do historických častí miest bol nahradený daňou za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta a miestny poplatok za jadrové zariadenie bol nahradený daňou za jadrové zariadenie.⁴ Prijatím zákona o miestnych daniach došlo zároveň k nahradeniu dovtedy existujúcej štátnej dane z nehnuteľnosti (aj keď výnos tejto dane bol už vtedy príjmom samosprávy) miestnou daňou z nehnuteľnosti a štátna cestná daň bola nahradená miestnou daňou z motorových vozidiel.⁵ K zmene označenia povinných platieb, resp. k nahradeniu miestnych poplatkov miestnymi daňami možno uviesť, že táto zmena bola z pohľadu daňovej teórie vítaná, nakoľko väčšina dovtedy existujúcich miestnych poplatkov nenapĺňala charakteristické znaky poplatku, najmä znak tzv. návratnosti. Samospráva neuskutočňovala pre poplatníka žiadny úkon, resp. inú činnosť. Niektoré miestne poplatky boli celkom zrušené.⁶ Vzhľadom na uvedené, možno prijatie zákona o miestnych daniach považovať za pozitívne. Zároveň však možno poukázať na skutočnosť, že od jeho prijatia bol 39x novelizovaný.

Dorovnávacía daň na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín je upravená zákonom č. 507/2023 Z. z. o dorovnávacíj dani na zabezpečenie minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín a o doplnení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o dorovnávacíj dani“). Zákon o dorovnávacíj dani nadobudol účinnosť 31. decembra 2023. Ide o daň, ktorú Slovenská republika bola povinná zakotviť do vnútroštátnej právnej úpravy na základe predpisov Európskej únie (konkrétne Smernice Rady (EÚ) 2022/2523 z 15. decembra 2022 o zabezpečení globálnej minimálnej úrovne zdanenia nadnárodných skupín podnikov a veľkých vnútroštátnych skupín v Únii). Nakoľko tento zákon nie je v platnosti ani rok, zatiaľ nebol novelizovaný.

Daň z pridanej hodnoty je v súčasnosti upravená zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o dani z pridanej hodnoty“). Zákon o dani z pridanej hodnoty nadobudol účinnosť dňom platnosti zmluvy o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii, t. j. 1. mája 2004. Zákon o dani z pridanej hodnoty zrušil a nahradil dovtedy platný zákon č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ktorý predtým zrušil a nahradil zákon č. 222/1992 Zb. o dani z pridanej hodnoty. Schválenie „nového“ zákona o dani z pridanej hodnoty v roku 2004 súviselo so vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie a to najmä vzhľadom na nutnosť zabezpečenia slobody pohybu tovarov a služieb v rámci

4 Pozri aj: KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby (vymedzenie pojmov a právna úprava)*. Banská Bystrica : Univerzita Mateja Bela, 2009, s. 158 a nasl.

5 Daň z motorových vozidiel bola neskôr, na základe zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov zmenená na štátnu daň.

6 Napríklad poplatok za užívanie bytu alebo časti bytu na iné účely ako na bývanie, poplatok za ubytovaciu kapacitu. Viac : KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby (vymedzenie pojmov a právna úprava)*. Banská Bystrica : Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, 2009, s. 254.

Európskej únie. Zákon o dani z pridanej hodnoty bol cca 45x novelizovaný, pričom jednotlivé novely častokrát nadobúdali rôznu účinnosť.

Spotrebná daň z alkoholických nápojov je v súčasnosti upravená zákonom č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov“). Zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov nadobudol účinnosť 1. januára 2012, okrem niektorých vybraných ustanovení. Zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov postupne zrušil dovtedy platný zákon č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína, čl. 1 zákona 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. (ďalej len „zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu“) a taktiež zrušil zákon č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva. Úprave zákona č. zákon č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína predchádzala úprava zákona č. 309/1993 Z. z. o spotrebnej dani z vína, ktorá v roku 1994 nahradila úpravu obsiahnutú v ustanoveniach § 34 až 37 zákona č. 213/1992 Zb. o spotrebných daniach. Úprave zákona č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva predchádzala úprava zákona č. 310/1993 Z. z. o spotrebnej dani z piva, ktorá v roku 1994 nahradila úpravu obsiahnutú v ustanoveniach § 31 až 33 zákona č. 213/1992 Zb. o spotrebných daniach. Zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu, ktorý je stále účinný (s výnimkou čl. I, ktorý bol zrušený), v roku 2004 nahradil zákon č. 229/1995 Z. z. o spotrebnej dani z liehu, ktorému predchádzala úprava zákona č. 311/1993 Z. z. o spotrebnej dani z liehu. Zákon č. 311/1993 Z. z. o spotrebnej dani z liehu v roku 1994 zrušil a nahradil úpravu obsiahnutú v § 24 až 30 zákona č. 213/1992 Zb. o spotrebných daniach. Súčasný zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov bol viac ako 25x novelizovaný.

Spotrebná daň z tabakových výrobkov je v súčasnosti upravená zákonom č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov“). Zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov nadobudol účinnosť pre niektoré ustanovenia 1. marca 2004 a pre niektoré ustanovenia dňom 1. mája 2004, t. j. dňom vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie. Zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov zrušil zákon č. 312/1993 Z. z. o spotrebnej dani z tabaku a tabakových výrobkov, ktorý s účinnosťou od 1. januára 1994 zrušil a nahradil úpravu obsiahnutú v § 38 až 40a zákona č. 213/1992 Zb. o spotrebných daniach. Súčasný zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov bol viac ako 30x novelizovaný, pričom množstvo z uvedených noviel nadobúdalo rôznu účinnosť.

Spotrebná daň z minerálneho oleja je v súčasnosti upravená zákonom č. 98/2004 z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja“). Zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja nadobudol účinnosť pre niektoré ustanovenia 1. marca 2004 a pre niektoré ustanovenia dňom 1. mája 2004 t. j. dňom vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie. Zákon o spotrebnej dani z minerálnych olejov zrušil zákon č. 239/2001 Z. z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov, ktorý s účinnosťou k 1. januáru 2002 zrušil zákon č. 316/1993 Z. z. o spotrebnej dani z uhl'ovodíkových palív a mazív. Zákon č. 316/1993 Z. z. o spotrebnej dani z uhl'ovodíkových palív a mazív zrušil a nahradil úpravu dane z uhl'ovodíkových palív a mastív dovtedy obsiahnutú v ustanoveniach § 18 až 23

zákona č. 213/1992 Zb. o spotrebných daniach. Súčasný zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja bol cca 30x novelizovaný, pričom jednotlivé novely častokrát nadobúdali rôznu účinnosť.

Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu je upravená zákonom 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 (ďalej len „zákon o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu“). Zákon o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu nadobudol účinnosť 1. januára 2008 s výnimkou ustanovení čl. I § 1 až 46, čl. II bodov 1 až 7, 9 až 13, 15 až 19 a 21 až 25, ktoré nadobudli účinnosť 1. júla 2008. Povinnosť schválenia tohto zákona vyplývala z predpisov Európskej únie. Slovenská republika ohľadom zdaňovania elektriny a pevných palív (uhlia a koksu) požiadala o prechodné obdobie, ktoré jej bolo poskytnuté. Slovenská republika *de facto* týmto zákonom zaviedla novú spotrebnú daň z elektriny a novú spotrebnú daň z uhlia. Zákon bol novelizovaný 14x.

Pre úplnosť možno uviesť, že v Slovenskej republike boli v minulosti ukladané aj daň z dedičstva, daň z darovania a daň z prevodu a prechodu nehnuteľností, ako aj nesystémovo v zákone o dani z príjmov zakotvená daň z emisných kvót.⁷ Tieto dane však boli zrušené a v súčasnosti netvoria sústavu daní v Slovenskej republike.

Procesné otázky týkajúce sa ukladania a správy daní sú na Slovensku upravené najmä v zákone č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), pričom procesné ustanovenia sú obsiahnuté aj v tzv. hmotnoprávných daňových predpisoch upravujúcich tú-ktorú daň. Daňový poriadok nadobudol účinnosť 1. januára 2010, pričom čl. I nadobudol účinnosť 1. januára 2012. Daňový poriadok zrušil dovtedy platný zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov. Daňový poriadok bol k dnešnému dňu novelizovaný cca 50x.

Z uvedeného vyplýva, že časté zmeny daňových právnych predpisov, resp. právnej úpravy v nej obsiahnutej sa netýkajú všetkých daňových právnych predpisov. Napríklad zákon o dani z poistenia alebo zákon o dani z motorových vozidiel neboli podľa nášho názoru novelizované veľmi veľkým počtom zákonov. Naproti tomu však existujú zákony, ktorých neustále novelizácie (napríklad zákon o dani z príjmov alebo daňový poriadok) majú veľký dopad na právnu istotu v oblasti daňového práva.

2. Vybrané zmeny právnych predpisov a ich dopad na jasnosť, zrozumiteľnosť a prehľadnosť danej právnej úpravy daní v Slovenskej republike

Od nadobudnutia účinnosti zákona o dani z príjmov došlo z dôvodu množstva novelizácií k neprehľadnosti a komplikovanosti právnej úpravy dane z príjmov. Okrem iných sporných ustanovení možno poukázať napríklad na § 15 zákona, ktorý

7 Viac k týmto už neukladaným daniam : KUBINCOVÁ, S. Daňové právo a jeho zaradenie v právnom poriadku Slovenskej republiky In KAČALJAK, M. - KUBINCOVÁ, S. - JAMRICHOVÁ, T. - PÍRY, M. - ÚRADNÍK, M. - HLINKA, T. *Daňové právo*. Banská Bystrica : Belianum. Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela. 2022, s. 40.

upravuje sadzbu dane z príjmov.⁸ Predmetné ustanovenie stanovuje: „Sadzba dane je, okrem § 15a, § 43 a 44, pre

a) fyzickú osobu

1. základu dane zisteného podľa § 4 ods. 1 písm. a)

1a. 19 % z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima vrátane,

1b. 25 % z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima,

2. 15 % zo základu dane zisteného podľa § 4 ods. 1 písm. b) zníženého o daňovú stratu pre daňovníka, ktorý dosiahol za zdaňovacie obdobie zdaniteľné príjmy (výnosy) podľa § 6 ods. 1 a 2 neprevyšujúce sumu 60 000 eur,

3. zo základu dane zisteného podľa § 4 ods. 1 písm. b) zníženého o daňovú stratu pre daňovníka, ktorý dosiahol za zdaňovacie obdobie zdaniteľné príjmy (výnosy) podľa § 6 ods. 1 a 2 prevyšujúce sumu 60 000 eur,

3a. 19 % z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima vrátane,

3b. 25 % z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima vrátane,

4. 19 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 7,

5. 10 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 3 písm. a),

6. 35 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 3 písm. a)

b) právnickú osobu

1. zo základu dane zníženého o daňovú stratu

1a. 15 % pre daňovníka, ktorý dosiahol za zdaňovacie obdobie zdaniteľné príjmy (výnosy) neprevyšujúce sumu 60 000 eur,

1b. 21 % pre daňovníka neuvedeného v bode 1a.,

2. 35 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 4,

3. 21 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 17f ods. 1 a 2.“

Súčasná úprava sadzby obsiahnutá v § 15 zákona o dani z príjmov teda obsahuje 12 rôznych sadzieb dane. K tomu ešte je potrebné pridať ustanovenie § 15a, ktorý upravuje osobitnú sadzbu dane vo výške 5 % pre tzv. vybraných ústavných činiteľov. A taktiež nemožno opomenúť ustanovenie § 43 zákona o dani z príjmov, ktoré v odseku 1 stanovuje: „Daň sa vyberá zrážkou vo výške

a) 10 % z príjmov podľa odseku 3 písm. r) a s) okrem príjmov zdaňovaných podľa písmena c),

b) 19 % z príjmov podľa odsekov 2 a 3 okrem príjmov zdaňovaných podľa písmen a) a c),

c) 35 % z príjmov podľa odsekov 2 a 3, ak sú tieto príjmy vyplatené, poukázané alebo pripísané daňovníkovi nespolupracujúceho štátu podľa § 2 písm. x).“

8 K uvedenému pozri aj: KUBINCOVÁ, S. Od jednoduchosťi ku komplikovanosti sadzby dane z príjmov In *Acta Iuridica Sladkovienciensia 14. : právnické štúdie*. Brno : MSD, 2019, s. 185-194. alebo KRÁLÍK, J. - KUBINCOVÁ, S. *Osobitosti finančného práva. Historické, teoretické súvislosti a tvorba finančného práva*. Brno : MSD Brno, 2022.

Pre porovnanie možno uviesť, že vo vyhlásenom znení zákona o dani z príjmov § 15 znel : „*Sadzba dane je 19 % zo základu dane*

- a) fyzických osôb zníženého o daňovú stratu a o nezdaniteľné časti základu dane,*
- b) právnických osôb zníženého o daňovú stratu.“*

Ustanovenie § 15a zákona o dani z príjmov v tom čase neexistovalo a v § 43 ods. 1 zákona o dani z príjmov bolo v tom čase uvedené: „*Z príjmov podľa odsekov 2 a 3 sa daň vyberá zrážkou, pričom sa použije sadzba dane podľa § 15.*“. Máme za to, že uvedené ustanovenie § 15 zákona o dani z príjmov v spojení so súčasným § 15a a § 43ods. 1 zákona o dani z príjmov možno považovať názornú ukážku, ako môže byť jednoduchá právna úprava prostredníctvom noviel zmenená na komplikovanú a neprehľadnú právnu úpravu. V tejto súvislosti zároveň možno podotknúť, že uvedená úprava § 15 zákona o dani z príjmov určite nie je konečná. Aj v súčasnosti prebieha legislatívne konanie, výsledkom ktorého by mali byť ďalšie zmeny v ustanovení § 15 zákona o dani z príjmov. To, či tieto zmeny právnu úpravu predmetného ustanovenia (a aj celého zákona) zjednoduší alebo ešte viac skomplikujú je v súčasnosti otáznе. Z hľadiska rozboru doterajších zmien a ich výsledkov však nie sme v tejto otázke veľmi optimistické.

Takéto podľa nášho názoru negatívne zmeny právnej úpravy sa však netýkajú len dane z príjmov. V tejto súvislosti možno poukázať napríklad aj na zmeny v zákone o miestnych daniach, konkrétne na zmeny v právnej úprave dane za ubytovanie. Dňa 11.12.2021 nadobudol účinnosť zákon č. 470/2021 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 (ďalej len „zákon č. 470/2021 Z.z.“). Máme za to, že uvedená novela je typickým príkladom toho, keď úmysel je dobrý, avšak výsledok až taký dobrý nie je. Touto novelou bola zmenená skoro celá úprava dane za ubytovanie, pričom množstvo ustanovení bolo doplnených. Aby sme boli spravodlivé, niektoré zmeny treba aj oceniť, napríklad jasné vymedzenie osôb zúčastnených na plnení daňovej povinnosti. Na druhej strane napr. zakotvenie tzv. paušálnej dane podľa nášho názoru nie je právne doriešené. Podľa § 41d zákona o miestnych daniach platí: „(1) *Obec môže ustanoviť všeobecne záväzným nariadením paušálnu sadzbu dane. Paušálna sadzba dane je sadzba dane na jedno lôžko z ubytovacej kapacity zariadenia na kalendárny rok. (2) Paušálna daň sa vypočíta ako súčin paušálnej sadzby dane a najväčšej ubytovacej kapacity zariadenia za posledný rok; na zmeny ubytovacej kapacity počas kalendárneho roka sa neprihliada. Paušálna daň sa uplatní, ak s ňou platiteľ dane súhlasí; na platiteľa dane sa v tomto prípade nevzťahuje ustanovenie § 41a odsek 2. (3) Obec vyrubí paušálnu daň rozhodnutím. Obec môže v rozhodnutí určiť platenie paušálnej dane v splátkach. Splátky sú splatné v lehotách určených obcou v rozhodnutí; platiteľ dane môže vyrubenú daň zaplatiť aj naraz najneskôr v lehote splatnosti prvej splátky.*“ V danom prípade totiž nie je jasné, či platiteľ dane, ak sa rozhodne pre platenie paušálnej dane, má aj naďalej vyberať od daňovníkov daň za ubytovanie (zákon nestanovuje, že by tak robiť nemal, takže asi áno), a ak áno, tak čo má robiť s vybratou daňou, ktorá prevyšuje paušálnu daň? Máme za to, že platiteľ dane je osoba, ktorá vyberá daň od daňovníka pre obec, t. j. nemala by si túto daň ponechať. Na druhej strane, ak už platiteľ dane zaplatil obci zaplatil paušálnu daň, tak

by asi nemal odvádzať aj vybratú daň za ubytovanie. Uvedené však nie je v zákone žiadnym spôsobom doriešené.

Takýchto problémových ustanovení, ktoré boli do daňových právnych predpisov vsunutých, resp. doplnených novelami je oveľa viac, a to nielen v zákone o dani z príjmov a v zákone o miestnych daniach, ale aj v iných daňových právnych predpisoch.

Pri nahliadnutí do štatistiky predkladaných návrhov zákonov do Národnej rady Slovenskej republiky je zrejmé, že množstvo návrhov (najmä návrhov predložených poslancami opozičných strán) neprechádza, resp. nepokračuje sa v rokovaní o týchto návrhoch zákonov. V mnohých správach o činnosti poslancov sa konštatuje, že niektorí poslanci nepodali ani jeden návrh zákona. V tejto súvislosti máme za to, že posudzovať poslancov podľa počtu podaných návrhov zákonov je smiešne. Domnievame sa, že úlohou poslancov by v prvom rade malo byť pripomienkovanie predložených návrhov zákonov vládou, nakoľko najmä tieto návrhy zákonov bývajú schválené. Uvedeným samozrejme nechceme povedať, že poslanci nemajú predkladať návrhy zákonov, domnievame sa však, že ich počet by nemal byť na úkor ich kvality.

3. Následky častých a problémových zmien v daňových predpisoch

Z vyššie uvedeného je zrejmé, že právna úprava niektorých daní podlieha viac ako častým zmenám. Tieto zmeny sú častokrát nesystémové, nedoriešené a znižujú celkovú úroveň právneho poriadku Slovenskej republiky. Následky uvedeného je vidieť vo viacerých rovinách, pričom poukážeme aspoň na niektoré z nich, a to na:

1. náročnosť pri poznaní a následnom aplikovaní právnej úpravy; Máme za to, že problém s poznaním a následným aplikovaním právnej úpravy vzhľadom na časté a nie vždy jednoznačné a zrozumiteľné zmeny daňových právnych predpisov majú nielen fyzické osoby a právnické osoby neznalé práva, ale aj advokáti, účtovníci a daňoví poradcovia, ktorí majú dostatočné odborné znalosti, aby danú problematiku správne pochopili a aplikovali. A v neposlednom rade takéto problémy majú aj správcovia daní (minimálne obce) a máme za to, že aj samotné druhostupňové orgány, čo vyplýva aj z niektorých rozhodnutí súdov.
2. schválenie textu zákona, ktoré musí byť následne zmenené; Aj keď sa tieto situácie nenastávajú až tak často, takéto prípady nie sú ani ojedinelé. V tejto súvislosti možno poukázať napríklad na už spomínanú novelu zákona o miestnych daniach uskutočnenú zákonom č. č. 470/2021 Z. z., ktorou bol do § 99d doplnený odsek 4 v znení : „(4) *Vzor tlačiva priznania k dani z nehnuteľností, k dani za psa a k dani z vonkajšej reklamy určí Ministerstvo financií Slovenskej republiky a uverejní ho na svojom webovom sídle s vyznačením dátumu uverejnenia. V tomto tlačive daňovník označí druh priznania, ktorým je priznanie, čiastkové priznanie, opravné priznanie a dodatočné priznanie.*“. Nakoľko však v Slovenskej republike žiadna daň z vonkajšej reklamy ukladaná nebola, muselo byť uvedené ustanovenie následne opäť novelizované.
3. znižovanie počtu podnikateľských subjektov; V tejto súvislosti možno poukázať na skutočnosť, že napríklad minulý rok 2023 bol rekordný z hľadiska

zániku živností na Slovensku. Podľa údajov portálu Finstat ich zaniklo 52,4 tisíca. To je o 10,5 tisíca viac ako v roku 2022. V roku 2021 u nás zaniklo okolo 38-tisíc živností a rok predtým len okolo 35-tisíc.⁹ Napriek tomu, že na uvedené má vplyv množstvo faktorov. Administratívna záťaž podnikateľov a právna neistota týkajúca sa aj daňových právnych predpisov je podľa nášho názoru jedným z týchto faktorov.

4. množstvo súdnych sporov týkajúcich sa daní; Napriek tomu, že súdne spory v oblasti daní vždy boli a aj budú, máme za to, že stabilnejšia a jednoznačnejšia právna úprava daní by mohla napomôcť množstvu daňových subjektov a aj daňovej správe vyvarovať sa takých chýb, o ktorých v súčasnosti musí rozhodnúť súd.
5. malý počet odborníkov zaoberajúcich sa daňovým právom; Napriek tomu, že daňovým právom sa v praxi zaoberá pomerne veľké množstvo osôb, nie vždy ide o odborníkov v tejto oblasti. Častokrát sa stretávame s tým, že v daňových veciach zastupujú osoby, ktorým chýbajú dostatočné odborné znalosti z tejto oblasti. Uvedené je spôsobené okrem iného aj tým, že už študenti práva majú vzhľadom na zložitú úpravu a časté zmeny právnych predpisov až nechut' sa daňovým právom v budúcnosti zaoberať.
6. nedostatok právnickej literatúry v oblasti daní; V daňovom práve je bežné, že kým autor napíše knihu, tak dôjde k zmene právnej úpravy. Uvedené nielen odrádza autorov od písania kníh v oblasti daňového práva, ale zároveň odrádza aj kupujúcich kupovať knihy, ktoré sú už pár rokov (niekedy aj rok) po ich vydaní neaktuálne. Bez písania vedeckej a aj odbornej literatúry je však napredovanie daňového práva nemožné.

Okrem uvedeného by sa určite dalo poukázať na množstvo iných problémov vyplývajúcich z nestabilného právneho prostredia v oblasti daní a ich následkov, našim cieľom však nebola podrobná analýza daného problému, ale snaha poukázať na existujúci problém a vyvolať o ňom diskusiu, a to aj v kontexte vyššie uvádzaných skutočností.

Záver

Dane sa ukladali v dávnej minulosti a budú sa ukladať aj v budúcnosti. Tvorba daňových právnych predpisov sa však vyvíja a mení. Pre súčasné slovenské daňové právo je charakteristická nestálosť právnej úpravy. Daňové zákony na Slovensku podliehajú častým zmenám, pričom tieto zmeny sú častokrát nesystémové, chaotické, nedoriešené a v konečnom dôsledku znižujú celkovú úroveň našej právnej úpravy. Určite nie je možné zákony napísať spôsobom, akým boli zachytené prikázania na kamenných doskách. Taktiež nemožno spochybniť skutočnosť, že určité zmeny v právnej úprave sú potrebné. Na druhej strane je potrebné uviesť, že právo by malo slúžiť na ochranu fyzických osôb a právnických osôb pred svojvôľou štátneho aparátu, a preto by malo byť písané spôsobom prístupným adresátom konkrétnych

9 Na Slovensku v minulom roku zanikol rekordný počet živnost. Dostupné na: <https://www.trend.sk/spravy/slovensku-minulom-roku-zanikol-rekordny-pocet-zivnosti> [15.08.2024]

právných noriem. Fiškálna funkcia daní, ktorej podstatou je naplnenie verejných rozpočtov, nemôže mať prednosť pred povinnosťou štátu vytvárať právne predpisy terminologicky správne, presné, všeobecne zrozumiteľné a zároveň trvácne a stabilné. Uvedená povinnosť vyplýva tvorcom práva nielen z princípov právneho štátu, ale aj zo zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý výslovne stanovuje, že „*cieľom tvorby právnych predpisov je pripraviť za účasti verejnosti taký právny predpis, ktorý sa stane funkčnou súčasťou vyváženého, prehľadného a stabilného právneho poriadku Slovenskej republiky zlučiteľného s právom Európskej únie a medzinárodnoprávnymi záväzkami Slovenskej republiky.*“ Žiaľ napriek uvedenému cieľu v súčasnosti na Slovensku možno v oblasti niektorých daní len ťažko hovoriť o prehľadných a stabilných právnych predpisoch. Následkami nestabilnej a častokrát aj zmätočnej a nejednoznačnej daňovej právnej úpravy je nielen náročná aplikácia daňových právnych predpisov zo strany daňových subjektov, prípadne orgánov daňovej správy, ale tieto následky majú oveľa širší rozmer, napríklad možno poukázať na pomerne veľké množstvo súdnych sporov v daňových veciach, problém s nedostatkom literatúry v oblasti daňového práva a taktiež nedostatočný počet odborníkov na daňové právo.

Literatúra:

- BABČÁK, V. 2023. Niekoľko úvah a myšlienok na tému „*quo vadis slovenské daňové právo*“. In *Daňové právo a nové javy v ekonomike. Recenzovaný zborník vedeckých prác z konferencie V. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA*. Košice : Pavol Jozef Šafárik University in Košice, 2023, s. 14. ISBN 978-80-574-0269-5
- DRGONEC, J. 2015. *Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax*. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 262. ISBN 978-80-89603-39-8 (1622 s.)
- GÁBRIŠ, T. - JÁGER, R. 2015. Vlastnícke právo a majetkové vzťahy na Veľkej Morave. In *Historia et Theoria Iuris* (vedecký časopis). ISSN 1338-0753, 2015, roč.7. č.1, s. 6-19.
- KRÁLIK, J. - KUBINCOVÁ, S. 2022. *Osobitosti finančného práva. Historické, teoretické súvislosti a tvorba finančného práva*. Brno : MSD Brno, 2022, ISBN 978-80-7392-380-8
- KUBINCOVÁ, S. 2009. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby (vymedzenie pojmov a právna úprava)*. Banská Bystrica : Univerzita Mateja Bela, 2009, s. 158 a nasl. ISBN 978-80-8083-911-6
- KUBINCOVÁ, S. 2022. Daňové právo a jeho zaradenie v právnom poriadku Slovenskej republiky In KAČALJAK, M. - KUBINCOVÁ, S. - JAMRICHOVÁ, T. - PÍRY, M. - ÚRADNÍK, M. - HLINKA, T. *Daňové právo*. Banská Bystrica : Belianum. Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela. 2022, s. 40. ISBN 978-80-557-2003-6
- KUBINCOVÁ S. 2019. Od jednoduchosti ku komplikovanosti sadzby dane z príjmov In *Acta Iuridica Sladkoviensia 14. : právnické štúdie*. Brno : MSD, 2019, s. 185-194. ISBN 978-80-7392-314-3

Summary: Changes in Slovak Tax Regulations and Their Consequences.

Taxes have been imposed in the distant past and will continue to be imposed in the future. However, their legal treatment differs in many respects. In particular, the current Slovak tax law is characterised by its volatility. The consequences of unstable and often confusing and ambiguous tax legislation are not only the difficult application of tax legislation by taxpayers or tax administration authorities, but these consequences have a much broader dimension, for example, the relatively large number of court cases in tax matters, the problem of the lack of literature in the field of tax law, as well as the insufficient number of experts in tax law.

doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD.

Vysoká škola Danubius

Fakulta práva Janka Jesenského, Katedra verejno-právnych disciplín

Richterova č. 1171,

925 21 Sládkovičovo

Slovenská republika

e-mail: sona.kubincova@vsdanubius.sk

JUDr. Tatiana Jamrichová, PhD.

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici

Právnická fakulta, Katedra obchodného a finančného práva

Komenského 20,

97401 Banská Bystrica

Slovenská republika

e-mail: tatiana.kubincova@umb.sk



Obsah článku podlieha licencií Creative Commons Attribution 4.0 International Licence CC BY (Soňa Kubincová - Tatiana Jamrichová).