

The definition of basic preconditions for the legal institute of liability for tax offenses and evaluation of their application online as fast financial report

Veronika Nováková

Abstract:

Constitutional enshrines the fundamental assumptions of liability for tax offenses is Art. 59 of the Constitution of the Slovak Republic, which can be derived from the definition of tax on correlations. The aim of this paper is the definition of legal responsibility as the relationship between entities disponujúcimi reciprocal rights and obligations, to further define daňovoprávnú responsibility with emphasis on the result of failure to meet those obligations for the taxpayer. As well as evaluation of the application analyzed the problem as part of the modernization and computerization of public administration. The contribution is processed through a wide range of scientific methods, especially analysis of substantive and procedural legal institution of the fiscal adjustments responsibility synthesis of important theoretical knowledge as well as generalization and abstraction. Furthermore, we consider it important to use comparative method, resulting in the definition of important common and different characters legal institutions. Finally, we use the method of aggregating, resulting in summarizing tables that provide a simplified and better understand the issue. Pursuant to the Tax Code of the relationship between tax administrators and taxpayers that failure to fulfill its obligations under specific legislation, the tax is required to hold anyone to account for non-compliance. The Tax Code allows the tax administrator of sanctions in the form of penalties or interest for late payments, and rather prefers the additional fulfillment of obligations before the repression. However, if the taxpayer fails to perform its obligations, or additionally, the tax administrator is authorized to use all the means allowing it to Tax Code. Should these funds be insufficient, it is possible to turn the means of criminal law as the last of the ultimate option. With regard to modernization and computerization of the public administration's contribution addresses the assessment of applications using the financial administration e-tax.

Key words:

tax liability, administrative offense, the penalty, tax correlation, e -tax

ACM Computing Classification System:

Applied Computing, Law, Social and Behavioral Science, Economics

Úvod

Ústavným zakotvením základných predpokladov zodpovednosti za daňové delikty je čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky, od ktorého možno odvodiť aj vymedzenie vzťahu daňo-

vej korelácie. V zmysle Daňového poriadku ide o vzťah medzi správcom dane a daňovým subjektom, ktorý ak si neplní povinnosti podľa osobitných právnych predpisov, správca dane je povinný vyvodiť zodpovednosť za ich neplnenie. Daňový poriadok správcovi dane umožňuje uplatnenie sankcie v podobe pokuty alebo úroku z omeškania, pričom skôr preferuje dodatočné plnenie povinnosti pred represiou. Ak však daňový subjekt si nesplní svoje povinnosti, ani dodatočne, je správca dane oprávnený využiť všetky prostriedky, ktorými disponuje v dikcii Daňového poriadku. Ak by tieto prostriedky boli nedostatočné, je možné sa obrátiť na prostriedky trestného práva ako na poslednú najkrajnejšiu možnosť. V dôsledku modernizácie a informatizácie verejnej správy, keď sa informačno-komunikačné technológie stávajú súčasťou vzťahu občan a verejná správa, je nevyhnutné sa orientovať aj v oblasti daní na zhodnotenie, dostupnosť a zložitosť ich využívania.

1 Daňovoprávna zodpovednosť

Hneď na začiatku je potrebné vysvetliť pojem zodpovednosť. Keďže ide o právny termín, je nevyhnutné sa zamerať na pojem právnej zodpovednosti. Hoci pojem právna zodpovednosť predstavuje jeden z kľúčových pojmov právnej vedy, paradoxne nie je jednoznačne definovaný, čo má za následok terminologickú nejednoznačnosť.

Považujem za veľmi prínosnú a jednu z najpodrobnejších definícií podľa Mašľanyovej, ktorá vymedzuje „zodpovednosť ako právny inštitút vyjadrujúci zodpovednosť subjektu, ktorý je nositeľom určitých právnych povinností voči inému subjektu, čím je oprávnený kontrolovať plnenie týchto povinností alebo posudzovať a vyvodzovať dôsledky resp. sankcie v prípade ich neplnenia. Ide teda o nevyhnutnosť subjektu práva zodpovedať za konanie, ktoré porušuje právo. Právne zodpovedný je ten, komu hrozí sankcia za porušenie práva.“ To znamená, že právne poňatie zodpovednosti zahŕňa v seba určitý korelačný vzťah práv a povinností jednotlivých subjektov, pričom v dôsledku zanedbania určitých povinností, je potrebné vyvodiť patričné následky. (Mašľanyová, 1998, s. 428)

Z hľadiska druhov zodpovednosti sa ďalej budeme venovať len daňovoprávnej zodpovednosti ako osobitnému druhu administratívnoprávnej zodpovednosti, ktorá sa realizuje prostredníctvom správnych orgánov v rámci verejnej správy a pre jej potreby tak, aby sa zabezpečilo bezporuchové spravovanie vecí verejných. Takisto predstavuje určitú formu vzťahu medzi konkrétnymi subjektmi.

V prípade daňovoprávnej zodpovednosti dochádza k právnemu vzťahu medzi daňovo-povinnými subjektmi na jednej strane a daňovo-oprávnenými subjektmi na strane druhej. Teda túto daňovú koreláciu tvorí správca dane, ktorý v zmysle čl. 59 ústavy SR je tvorený orgánom štátnej správy v prípade miestnych daní aj orgánom územnej samosprávy. Pričom tieto daňovo-oprávnené subjekty disponujú prostriedkami štátneho donútenia umožňujúce uplatňovať právo požadovať časť dôchodku fyzických a právnických osôb v peňažnom vyjadrení. Daňovo-povinnými subjektmi ktorými sú fyzické osoby alebo právnické osoby plniace povinnosti majetkovej povahy v podobe príslušnej peňažnej platby, v dôsledku čoho dochádza k zníženiu ich peňažného dôchodku. Na strane druhej sú daňovo-oprávnené subjekty povinné uložiť sankciu v prípade nesplnenia povinnosti daňovo-povinným subjektov. Takisto daňovo-oprávnené subjekty majú práva, ktoré im priznáva príslušná daňová norma. Z uvedeného vyplýva, že ide o komplementárne

vzťahy majetkovej povahy regulované normami daňového práva, ktoré jednotlivým subjektom priznávajú práva a povinnosti na princípe vzájomnosti.

Pre zodpovednosť v daňovom práve sú typické najmä dve funkcie, ktoré tvoria akýsi nevyvážený vzťah, kde represívnu funkciu oslabuje fiškálna funkcia. Teda miera uplatnenia represívnej funkcie bude vyvažovaná ochranou fiškálneho záujmu verejných rozpočtov. Toto oslabenie je možné najlepšie vnímať v zmysle §155 ods. 7 daňového poriadku, ak daňový subjekt v riadnom daňovom priznaní si neoprávnene znížil daňovú povinnosť, avšak dodatočne podá opravené daňové priznanie, ešte predtým než sú prostriedky vyplatené z verejných rozpočtov, správca dane mu sankciu neuλοží. Keďže dodatočným podaním daňového priznania znížil svoje nároky voči verejným rozpočtom, represívny charakter zodpovednosti v daňovom práve sa neuplatní, pretože „vyhrala“ fiškálna funkcia, aj za cenu nesplnenia povinnosti daňového subjektu, včas podať úplné a pravdivé daňové priznanie. (Vernarský, 2014, s. 288)

Subjekty vystupujúce v rámci daňovej korelácie vymedzuje zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov, ktorý rozlišuje dve veľké skupiny subjektov, už z vyššie uvedeného je zrejmé, že pôjde o daňovo-oprávnené subjekty a daňovo-povinné subjekty. V prípade daňovo-oprávneného subjektu je správcom dane primárne daňový úrad, resp. colný úrad, ak zákon neustanovuje inak vzhľadom na vecnú a miestnu príslušnosť, pričom v oblasti miestnych daní je oprávnená konať obec. Pre úplnosť je potrebné doplniť, že Daňový poriadok upravuje aj procesný inštitút delegovania, ktorý predstavuje jednu z foriem naplnenia zásady rýchlosti a hospodárnosti správy daní. Je nevyhnutne spätý s miestnou príslušnosťou, kedy príslušným bude iný správca dane, než akého primárne určuje Daňový poriadok. Najčastejším dôvodom je, že daňový subjekt sa nezdržiava v mieste svojho trvalého bydliska, resp. svoju podnikateľskú činnosť vykonáva v územnom obvode iného správcu dane. O delegovaní miestnej príslušnosti na základe návrhu daňového subjektu alebo na základe podnetu správcu dane rozhoduje Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Na druhej strane daňovo-povinné subjekty tvoria omnoho rozmanitejšiu skupinu subjektov. Daňový poriadok v §4 ods. 2 označuje tieto subjekty ako osoby zúčastnené na správe daní. I keď z hľadiska vyvodzovania zodpovednosti je dôležitý najmä daňový subjekt, zákon však rozlišuje subjekty ako:

1. Zamestnanca, ktorého zamestnávateľom je finančné riaditeľstvo alebo obec, pričom predchádzajúci zákon o správe daní označoval tieto osoby ako tretie osoby;
2. Druhostupňový orgán, ktorým je finančné riaditeľstvo vo veciach, kde v prvom stupni rozhoduje správca dane. Druhostupňový orgán môže byť aj ministerstvo vo veciach, kde rozhoduje finančné riaditeľstvo v prvom stupni;
3. Daňový subjekt, ktorým je osoba v prípade, ak tak ustanovuje osobitný právny predpis, ktorý jej priznáva práva a ukladá povinnosti.
4. Iná osoba ako daňový subjekt, ktorá má práva a povinnosti pri správe daní alebo, ktorej práva a povinnosti sú správou daní dotknuté. V tomto prípade môže ísť o svedkov, znalcov, audítorov, tlmočníkov, ručiteľov, poddlžníkov, správcov v konkurze, štátne orgány a obce.

Ďalším nevyhnutným procesnoprávnym inštitútom, ktorý je potrebný pri správe daní je zastupovanie v zmysle § 9 daňového poriadku ako aj jeho vylúčenie zastupovania v §10 daňového poriadku.

Fundamentálny základom pre vznik práve takéhoto korelačného vzťahu je samotný predmet daňového práva, t. j. daň vo všeobecnosti. Daň ako peňažné plnenie predstavuje neekvivalentnú, nenávratnú, nedobrovoľnú, platbu, ktorá je ukladaná verejnoprávnym subjektmi zákonom alebo na základe zákona s vopred určenou výškou a termínom splatnosti.

Pre úplnosť vymedzenia pojmu dane je potrebné uviesť nasledujúcu sumarizačnú tabuľku klasifikácie daní i s príslušnou právnou úpravou:

Tabuľka 1: Klasifikácia daní

ŠTÁTNE DANE	NEPRIAME DANE	SPOTREBNÉ DANE	Daň z pridanej hodnoty	Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.
			Spotrebná daň z minerálneho oleja	Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.
			Spotrebná daň z alkoholických nápojov	Zákon č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína v znení neskorších predpisov. 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 Z. z. v znení neskorších predpisov.
			Spotrebná daň z tabakových výrobkov	Zákon č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov. Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.
			Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu	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 v znení neskorších predpisov. Zákon č. 170/2001 Z. z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze v znení neskorších predpisov.
	PRIAME DANE		Daň z príjmov	Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
MESTNÉ DANE			Daň z nehnuteľnosti	Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.
			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	
			Daň z motorových vozidiel	

Zdroj: vlastné spracovanie podľa príslušných právnych predpisov

2 Daňový delikt

V prípade, že daňový subjekt nesplní povinnosti vymedzené z hľadiska klasifikácie daní podľa príslušného právneho predpisu, príslušný správca dane je povinný vyvolať zodpovednosť za ich neplnenie. Daňový poriadok v §154 vypočítava prípady, v dôsledku ktorých sa daňový subjekt môže dopustiť správneho deliktu, pričom je možné rozlišovať me-

dzi ich peňažným, resp. nepeňažným charakterom. Peňažného charakteru je len správny delikt, ktorého sa dopustí daňový subjekt, ak zaplatí podľa osobitných predpisov bez podania daňového priznania daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal skutočne zaplatiť. Správne delikty nepeňažného charakteru sú napríklad, ak daňový subjekt nepodá daňové priznanie v ustanovenej lehote, nesplní registračnú povinnosť v ustanovenej lehote, nesplní oznamovaciu povinnosť v ustanovenej lehote, etc.

Teda ak sa daňový subjekt dopustí správneho deliktu v zmysle Daňového poriadku, správca dane je oprávnený mu uložiť príslušnú sankciu, keďže základným poslaním je bezporuchový výkon správy daní. Avšak ak nastane porušenie povinnosti, príslušný správny orgán sa usiluje o elimináciu škodlivých následkov, resp. o obnovu stavu pred porušovaním. Najčastejším spôsobom ako eliminovať škodlivé následky protiprávneho stavu je prinútiť daňovo-povinný subjekt k dodatočnému plneniu povinnosti prostredníctvom udelenia sankcie, čím sa v konečnom dôsledku správca dane usiluje aj o obnovenie stavu pred porušovaním. V danom prípade, ako to už bolo vyššie analyzované, je možné opäť vnímať nadradenosť fiskálnej funkcie nad funkciou represívnu. Čo znamená, že štát i napriek tomu, že daňovému subjektu udelí sankciu, žiada, aby daňová povinnosť bola splnená, hoci už nie v pôvodne stanovenej lehote a termínom splatnosti.

2.1 Sankcie za nesplnenie daňovej povinnosti

Daňový poriadok pripúšťa sankcionovať daňový subjekt buď udelením pokuty alebo úroku z omeškania.

Určenie výšky pokuty ako druhu sankcie je vymedzené v § 155 Daňového poriadku, a to dvojakým spôsobom. Buď cez konkrétne určenie konkrétneho peňažného rozpätia vzhľadom na daný druh správneho deliktu alebo súčinom základnej úrokovej miery Európskej centrálnej banky. Pre lepšie pochopenie je možné uviesť nasledujúci vzorec:

$Pokuta = n \times \text{základná úroková sadzba ECB} \times \text{suma}$

pričom:

- n predstavuje násobok,
- *základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky* predstavuje hlavné refinančné operácie (obchody) podľa § 17 ods. 1 Zákona o zavedení meny euro v Slovenskej republike zákon č. 659/2007 Z. z. a ďalších všeobecne záväzných právnych predpisov SR, pričom od 10.9.2014 predstavuje 0,05 % a v zmysle § 155 ods. 6 Daňového poriadku je nevyhnutné zohľadniť deň doručenia rozhodnutia vydanom vo vyrubovacom konaní pri ukladaní pokuty podľa § 155 ods.1 písm. f) daňového poriadku, resp. deň podania dodatočného daňového priznania pri ukladaní pokuty podľa § 155 ods.1 písm. g) daňového poriadku;
- *suma* predstavuje čiastku vyčíslenú zo zreteľom na jednotlivé skutkové podstaty daňových deliktov.

Daňový poriadok taxatívne vymedzuje prípady, kedy správca dane vyrubí úrok z omeškania, to znamená, že ide o situáciu v dikcii § 156 ods.1, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane:

- a) daň alebo rozdiel dane, pričom ak by správca dane novým rozhodnutím ich znížil, zníži sa z úradnej moci aj úrok z omeškania;
- b) preddavok na daň,
- c) splátku dane,
- d) vybraný preddavok na daň,
- e) daň vybranú zrážkou,
- f) zrazenú sumu na zabezpečenie dane.

Pričom body d) až f) odkazujú na zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu v znení neskorších predpisov.

Ak by sme chceli zdefinovať vzorec výpočtu úroku z omeškania, tak je nasledovný:

$$\text{úrok z omeškania} = \text{dlžná suma} \times \frac{4 \times \text{ZÚS ECB}}{365 (366)} \times \text{počet dní omeškania}$$

pričom:

- *dlžná suma* predstavuje suma dane, rozdiel dane, preddavok na daň, splátka dane alebo vybraný preddavok na daň, daň vybraná zrážkou alebo zrazená suma na zabezpečenie dane, ktorá nebola zaplatená, odvedená v lehote určenej v rozhodnutí, resp. podľa osobitného predpisu alebo v správnej výške.
- *základná úroková sadzba ECB* je stanovená 4-násobkom, pričom sa berie hodnota platná v deň vzniku právnej skutočnosti podľa § 156 ods.1 daňového poriadku, a ak nedosiahne 15 %, tak sa bude použiť ročná úroková sadzba 15 %.
- *počet dní omeškania* znamená, že úrok z omeškania sa vyrubuje za každý deň, pričom vyrubenie sa začína dňom nasledujúcim po dni splatnosti platby až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa §55 daňového poriadku alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania, avšak najdlhšie za štyri roky.

I keď Daňový poriadok striktno určuje podmienky a výpočet pokút pripúšťa aj možnosť úľavy od pokuty, resp. úroku z omeškania Úľavu môže správca dane udeliť iba na základe žiadosti daňového subjektu, pričom v § 157 taxatívne určuje dôvody úľavy zo sankcie alebo opustenie sankcie, o ktorých rozhodne. Ide o situácie, napríklad, ak daňový subjekt preukáže, že by zaplatením sankcie bola vážne ohrozená výživa daňového subjektu alebo osôb odkázaných na jeho výživu. Alebo ak fyzická osoba-podnikateľ preukáže, že by zaplatenie sankcie viedlo k ukončeniu jeho činnosti, etc.

Bezpodmienečnou požiadavkou na to, aby mohla byť daňovému subjektu udelená úľava, je preukázanie zaplatenia dane, pre ktorú mu bola sankcia vyrubená.

Aj na základe tejto skutočnosti je možné opäť vnímať, v prípade daňových deliktov, ktorých sa daňový subjekt môže dopustiť, určitú nadradenosť fiškálnej funkcie daňovej zodpovednosti nad represívnu funkciu. Dodatočným splnením daňovej povinnosti daňový subjekt odvedie príslušnú peňažnú čiastku do verejného rozpočtu, štát tak nie je ochudobnený o svoje daňové nároky voči daňovému subjektu, preto nie je potrebné uplatniť represívny charakter zodpovednosti v daňovom konaní, aj za cenu nesplnenia daňovej povinnosti včas, úplne a pravdivo. (Vernarský, 2014, s. 288)

3 Daňové trestné činy

Na druhej strane v prípade, že daňový subjekt si nesplní príslušnú daňovú povinnosť vymedzenú na základe príslušných právnych predpisov a prostriedky represie daňového práva sú nedostačujúce, je potrebné sa obrátiť na inú oblasť verejného práva, presnejšie na trestné právo ako na inštanciu *ultima ratio*. Podľa Trestného zákona č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov sa daňové subjekty nespĺnením svojich povinností môžu dopustiť daňových trestných činov. Tie sú zaradené do piatej hlavy Hospodárske trestné činy, tretieho dielu Trestné činy proti mene a trestné činy daňové.

Trestný zákon upravuje tieto daňové trestné činy:

1. skrátenie dane a poistného (§ 276),
2. neodvedenie dane a poistného (§ 277),
3. daňový podvod (§ 277a),
4. nezaplatenie dane a poistného (§ 278),
5. marenie výkonu správy daní (§ 278a).

V širšom slova zmysle sú daňovými trestnými činy označované aj trestné činy podľa §275 Falšovanie a pozmeňovanie kontrolných technických opatrení na označenie tovaru a §279 Porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru. Pričom túto kategóriu dopĺňajú trestné činy, kde nepriamo sa konanie páchatela spája s pojmom „daň“, napr. §259 a §260 Skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie.

Tak ako pri daňovoprávnej zodpovednosti dochádzalo k vzájomnému vyvažovaniu represívnej funkcie a fiškálnej funkcie, tak aj pri trestnoprávnej zodpovednosti štát uprednostňuje splnenie povinnosti pred trestným daňovým postihom aj prostredníctvom právneho inštitútu účinnej ľútosti.

Trestný zákon explicitne upravuje aj inštitút účinnej ľútosti v daňovej trestnej činnosti v §86 ods.1 písm. e), pričom ide o daňové trestné činy §276, §277, §278 podmienujúc zánik trestnosti, je nevyhnutnou požiadavkou, že „splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami.“

Táto podmienka podľa § 86 ods. 2 Trestného zákona sa však nevzťahuje na taký trestný čin, ktorého sa dopustil páchatel, ktorý „bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch postihnutý, alebo ak trestné stíhanie páchatela za obdobný čin bolo v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch zastavené z dôvodu zániku trestnosti trestného činu podľa odseku 1.“ To znamená, že páchatel môže vyžiť inštitút účinnej ľútosti, avšak musí prejsť najmenej dvadsaťštyri mesiacov od predchádzajúceho postihnutia alebo dvadsaťštyri mesiacov, od kedy mu zanikla trestnosť trestného činu podľa §86 ods.1 Trestného zákona.

Domnievame sa, že táto koncepcia je veľmi voľne koncipovaná, pričom dôvody štátu sú zrejme uprednostnenie fiškálnej suverenity štátu, ako kategorické potrestanie páchatela. Dôvody, prečo štát uprednostňuje radšej splnenie si daňových povinností pred trestným postihom v daňovej trestnej činnosti možno vymedziť i takto:

- zdôraznenie fiškálnej suverenity štátu v zmysle nárastu verejných financií a to aj cenu, že nedôjde k trestnému postihu;
- ušetrenie štátnych finančných prostriedkov, ktoré by boli vynaložené na celý proces vyvodenia zodpovednosti za spáchaný trestný čin;

- predchádzanie sprenevery daňových výnosov;
- vytvorenie priestoru pre ďalšie podnikateľské aktivity prostredníctvom nepotrešania páchatela, čím dochádza k zachovaniu registra trestov bez záznamu. (Hencovská, 2009, s. 435)

4 Informatizácia verejnej správy v oblasti daní

Informatizácia a modernizácia verejnej správy je rovnako ako v súkromnom sektore nevyhnutná i v dôsledku napredovania spoločnosti vo vývoji rôznych technológií, ktoré majú uľahčiť komunikáciu. Pre fyzickú osobu a právnickú osobu pohybujúcu sa na našom území, resp. vykonávajúcu činnosť na našom území, sú rovnako ako pre orgány verejnej správy sú tieto výtobytky vedy a techniky akýmsi uľahčením zložitého administratívneho výkonu. V oblasti správy daní finančná správa poskytuje rôzne elektronické služby, ktoré rozčleníme z hľadiska úrovne poskytovania e-služby v rámci e-govermentu. (WAUTERS, 2006)

Prvou úrovňou, resp. nultou úrovňou je poskytovanie služieb bez využitia informačno-komunikačných technológií, čo v oblasti správy daní znamená, že daňový subjekt musí prísť fyzicky za miestne a vecne príslušným správcom dane a vyžiadať si príslušné tlačivo, resp. plnenie určitej služby. Nevýhoda tejto úrovne je úplne zrejmá, a to, že daňový subjekt na jednej strane, ako aj správca dane na strane druhej musia vynaložiť viac času na plnenie povinností, ktoré vyplývajú z daňových zákonov.

Druhou úrovňou je možnosť daňového subjektu si na webovom sídle finančnej správy naštudovať, resp. zistiť, akými dokumentmi a podkladmi má daňový subjekt disponovať na to, aby splnil daňovú povinnosť. Keďže daňová povinnosť je zakotvená v zákone a iných všeobecne záväzných právnych predpisoch, v prípade miestnych daní najmä všeobecne záväzné nariadenie obce/ vyššieho územného celku, je nevyhnutné, aby daňový subjekt využil viaceré zdroje, či už printové alebo internetové. Rovnako ako u predchádzajúcej úrovne je možné vnímať negatívum spočívajúce v nekompatibilitate uľahčovania dostupnosti verejných elektronických služieb. Preto sa táto úroveň nazýva aj informatívna, keďže informuje daňový subjekt, čo všetko je nevyhnutné splniť, aby svoju daňovú povinnosť mohol považovať za splnenú.

Tretia úroveň predstavuje jednosmernú interakciu, čo znamená, že na webovom sídle finančnej správy je možné nájsť napr. rôzne formuláre, ktoré závisia od príslušného druhu daňovej povinnosti v zmysle platných právnych predpisov. Ide o poskytovanie katalógov záväzných vzorov tlačív vydaných Ministerstvom financií SR: Teda daňový subjekt podľa príslušnej daňovej povinnosti si stiahne aktuálne tlačivo, po správnom, pravdivom a včasnom vyplnení ktorého si môže byť istý, že daňovú povinnosť náležite splnil. Ďalším veľmi praktickým nástrojom jednostrannej komunikácie je aj vyhľadanie si miestne príslušného finančného orgánu podľa obce alebo PSC. Doplnením príkladov môže byť aj daňový kalendár, daňové kalkulačky, overovanie platnosti IČ DPH etc. Komparáciou s predchádzajúci úrovňami možno dospieť ku mnohým výhodám, ktoré spočívajú najmä v lepšom pochopení ako aj v uľahčení plnenia daňovej povinnosti. Na druhej strane sú tu prítomné aj mnohé nevýhody, ktoré majú základ vo fyzickom podaní u konkrétneho správcu dane, resp. poštou.

Štvrtou úrovňou sa prekonáva bariéra jednostrannej komunikácie, čo má za výsledok obojsmernú komunikáciu avšak s určitými obmedzeniami. Hoci daňový subjekt vie elek-

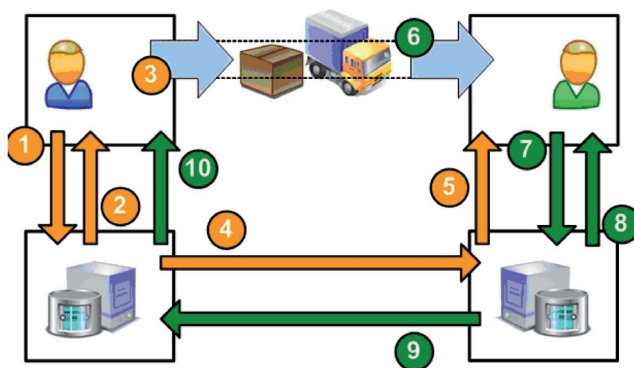
tronicky komunikovať so správcom dane, napr. prostredníctvom odoslania elektronického formulára, nevie zistiť výsledok, teda to ako správca dane spracoval daný formulár, výsledkom ktorého je rozhodnutie. Príkladom môže byť prihlásenie sa na kurz organizovaný správcom dane.

Z hľadiska elektronických verejne dostupných služieb poskytovaných správcom dane je dôležitá posledná úroveň, umožňujúca transakčnú komunikáciu. Finančná správa v rámci informatizácie a modernizácie verejnej správy disponuje najrozmanitejšími nástrojmi práve na tejto úrovni e-služieb. Táto elektronická komunikácia je rozdelená do dvoch veľkých celkov, a to na:

- elektronickú komunikáciu so sekciou colnou;
- elektronickú komunikáciu v oblasti daní.

Príkladom priebehu elektronickej komunikácie so sekciou colnou je zasielanie elektronického administratívneho sprievodného dokumentu (EMCS), kedy odosielateľ odošle EMCS svojmu správcovi dane, ktorý dokument potvrdí a priradí mu administratívny referenčný kód. Zároveň EMCS pošle správcovi dane prijímateľa, ktorý ho následne zašle príjemcovi. Tento proces však nekončí, pretože príjemca musí potvrdiť príjem tovaru a odošle svojmu správcovi dane Správu o prijatí tovaru, ktorú potvrdí správca dane a obratom ju odošle správcovi dane odosielateľa. Správca dane odosielateľa ju prijme, potvrdí a odošle príjemcovi. Tento proces sa uplatňuje najmä pri preprave tovaru v režime pozastavenia dane, kde je dôležité predchádzať neplneniu daňovej povinnosti. Keďže ide o zložitý proces, pre lepšiu vizualizáciu slúži nasledujúci obrázok.

Obrázok 1: Štandardný scenár v systéme EMCS



Zdroj: Finančná správa SR

Keďže elektronická komunikácia v oblasti daní je značne široká, zameriame sa na aplikáciu eDane. Finančná správa poskytuje rozličnú úroveň služieb pre neregistrovaných používateľov a autorizovaných používateľov. Neregistrovaní používatelia komunikujú na úrovni jednosmernej komunikácie, pretože aplikácie eDane im sprístupní len vyplnenie a vytlačenie daňového priznania s možnosťou využitia riadkovej kontroly, ako i importovať, resp. exportovať daňové priznanie do formátu XML. Naopak autorizovaným používateľom je umožnené elektronické doručenie daňového dokumentu ako aj možnosť nahliadnuť do histórie elektronickej komunikácie. (Finančná správa, 2015)

Príručka aplikácie eDane vyzdvihuje rôzne výhody ako nezávislosť na Portáli sekcie daňovej Finančného riaditeľstva SR pri vyplňovaní tlačiva a pri jeho odosielaní na podateľňu správcu dane. Čo znamená, že sú eliminované rôzne nedostatky internetových prehliadačov. Ďalšou výhodou je aktualizácia pri štarte tejto aplikácie ako i dostupnosť poradenia na vyplnenie daňového dokumentu a nápoveda pre správne vyplnenie. Nevyhnutné pre daňový subjekt je určitá istota odoslania príslušného daňového priznania, čo aplikácia eDane umožňuje prostredníctvom okamžitého vyhodnotenia úspešnosti odoslania dokumentu na elektronickú podateľňu. (Používateľská príručka aplikácie eDane)

Na druhej strane je potrebné vnímať aj určité nevýhody, ktoré so sebou elektronická komunikácia prináša a to, že je nevyhnutné disponovať určitými odbornými znalosťami v oblasti informačno-komunikačných technológií. To zahŕňa neustále zdokonaľovanie sa v aktuálnom softwari. Ďalšou nevýhodou je, že využívania IKT, v určitých prípadoch nemôže vynahradiť osobný kontakt so správcom dane, z hľadiska špecifických požiadaviek v rámci daňovej korelácie. Avšak opäť je možné vnímať vôľu štátu „uľahčiť“ splnenia daňovej povinnosti, a tak zabezpečiť príjem do verejných rozpočtov.

Záver

Medzi základné úlohy štátu je zabezpečenie verejných statkov a služieb na uspokojenie potrieb svojich občanov. Práve právny inštitút daní je jednou z možností, ako si štát dokáže zabezpečiť prostriedky na ich dosiahnutie. Preto štát poveruje svoje orgány, aby dohliadali na bezporuchový chod správy vecí verejných v oblasti správy daní. V zmysle Ústavy Slovenskej republiky čl. 59 sú vymedzené základné predpoklady pre uplatňovanie daňovoprávnej zodpovednosti ako osobitného druhu administratívnoprávnej zodpovednosti.

Na základe vymedzenia zodpovednosti ako vzťahu medzi subjektmi, je možné vysvetliť daňovú koreláciu ako vzťah medzi daňovo- oprávnenými subjektmi a daňovo- povinnými subjektmi. Prostredníctvom Daňového poriadku je možné konkretizovať jednotlivé subjekty daňovej korelácie, teda v konečnom dôsledku ide o vzťah medzi správcom dane a daňovým subjektom.

Ak daňový subjekt neplní svoje povinnosti, musí niesť za svoje konanie následky v podobe uloženia príslušnej sankcie správcom dane za spáchaný správny delikt v dikcii § 154 Daňového poriadku. V rámci daňového práva sa preferuje skôr fiškálna funkcia v zmysle dodatočného splnenia daňovej povinnosti, čo dokazuje aj právny inštitút úľavy od sankcie, resp. upustenie od sankcie, než represia daňového subjektu.

V prípade, že prostriedky nápravy daňového práva sú nepostačujúce, je potrebné sa obrátiť na trestné právo, ktoré predstavuje inštitút *ultima ratio*.

Slovenská republika zakotvuje efektívny systém vymáhania daňovej povinnosti pričom sa opiera nielen o prostriedky daňového práva, ale aj o prostriedky trestného práva.

Z hľadiska informatizácie verejnej správy v oblasti daní Slovenská republika poskytuje mnoho nástrojov na úrovni transakčnej komunikácie, čo je veľkou výhodou pre daňový subjekt. Ide zároveň o potvrdenie prvotného postavenia fiškálnej funkcie pre funkciu represívnu, a to najmä v uľahčení plnenia si daňovej povinnosti, čím sa štát domáha oprávnených daňových príjmov do príslušného verejného rozpočtu.

Použitá literatúra

- [1] BABČÁK, Vladimír, 2012. Slovenské daňové právo. Bratislava: EPOS. ISBN 978-80-8057-971-5.
- [2] BREJCHA, Aleš, 2000. *Odpovednosť v súkromom a verejnom právu*. Praha: CODEX BOHEMIA. ISBN 80-85963-92-2.
- [3] FINANČNÁ SPRÁVA SR, [online]. Verejne dostupné elektronické zdroje. [cit.18.10.2015] Dostupné na: <<https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby>>
- [4] HENCOVSKÁ, Mária, 2009. Uprednostnenie splnenia povinnosti pred trestným postihom v daňovej trestnej činnosti. In: Teória a prax verejnej správy. Zborník príspevkov z vedeckej konferencie s medzinárodnou účasťou organizovanej Fakultou verejnej správy UPJŠ v Košiciach 16-17.10. 2008. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika. s. 432-436. ISBN 978-80-7097-736-1.
- [5] KRCHLÍKOVÁ, Katarína a MRVOVÁ, Marta, 2012. *Daňový poriadok s vysvetlivkami*. Bratislava: Iura Edition. ISBN 978-80-8078-488-1.
- [6] MAŠLANYOVÁ, Darina, 1998. Diferenciácia trestnej zodpovednosti a kategorizácia deliktov In: *Právny obzor*. Roč. 81, č. 5 s. 426-4631. ISSN 0032-6984.
- [7] MATES, Pavel a kol.,2008. *Základy správneho práva trestného*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7179-806-4.
- [8] POUŽÍVATELSKÁ PRÍRUČKA EDANE/JAVA. [online]. [cit. 20.10.2015]. Dostupné na: <http://edane.drsr.sk/install/java2014/pouzivatelska_prirucka.pdf>
- [9] PRÁŠKOVÁ, Helena,2013. *Základy odpovědnosti za správní delikty*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-456-8.
- [10] VERNARSKÝ, Martin, 2014. Funkcie zodpovednosti za porušenie povinností podľa daňového poriadku. In: *Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie 12. novembra 2013, Trestnoprávna a administratívno-právna zodpovednosť*. Trnava: Právnická fakulta Trnavskej univerzity v Trnave, Katedra správneho práva, práva životného prostredia a finančného práva. ISBN 978-80-8082-777-9.
- [11] WAUTERS, Peter. 2006. Online Availability of Public Services: How is Europe Processing?. [online]. Jún 2006. [cit.2014-3-4]. Dostupné na internete: <http://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/dms/pae_Home/documentos/OBSAE/Otras-Fuentes/pae_Comision_Europea_OBSAE/informe_cap_geminy_2006.pdf>
- [12] Zákon č. 460/1992 Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov
- [13] Zákon č. 300/2005 Trestný zákon v znení neskorších predpisov
- [14] Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov

Adresa autora:

PhDr. Veronika Nováková
Fakulta verejnej správy
Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Popradská 66, 041 32 Košice
szaniszloova.veronika@gmail.com