

umb

UNIVERZITA
MATEJA BELA

V BANSKEJ BYSTRICI



**Finančné právo,
daňové právo
a správne právo
v európskom priestore**

zborník vedeckých štúdií

BELIANUM

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici

Právnická fakulta

Katedra finančného a správneho práva

Finančné právo, daňové právo a správne právo v európskom priestore

Recenzovaný zborník vedeckých štúdií

Soňa Kubincová

Martin Píry

Tatiana Kubincová

Patrik Kukul'a

(eds.)

Banská Bystrica 2019

Tento recenzovaný nekonferenčný elektronický zborník vedeckých štúdií prezentuje štúdie v oblasti finančného práva, daňového práva a správneho práva. Cieľom tohto zborníka je prezentovanie vedeckých prác zamestnancov a doktorandov Právnickej fakulty Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici a prispievanie k rozšíreniu vedeckého bádania v týchto oblastiach verejného práva.

Zostavovatelia (Editors) : Doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD.

JUDr. Martin Píry, PhD.

JUDr. Tatiana Kubincová, PhD.

Mgr. Patrik Kukul'a

Recenzenti (Reviewers) : Prof. JUDr. Jozef Králik, CSc., MBA.

Doc. JUDr. Ing. Bernard Pekár, PhD.

Rukopis neprešiel redakčnou a jazykovou úpravou. Za odbornú a jazykovú stránku zodpovedajú autori.

Zverejnené štúdie ani ich časti nemožno reprodukovat' a ani inak rozširovat' bez súhlasu autorov.

ISBN 978-80-557-1585-8

Autori štúdií :

Doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD.

JUDr. Andrea Barancová, PhD.

JUDr. Tatiana Kubincová, PhD

JUDr. Martin Píry, PhD.

JUDr. PhDr. Ing. Mgr. Bystrík Vidašič

Mgr. Lucia Ganžalová

Mgr. Patrik Kukul'a

Mgr. Nikola Némethová

Mgr. Michal Úradník

OBSAH

<i>Soňa Kubincová</i> Komparácia procesných zásad, vybraných inštitútov a postupov podľa Daňového poriadku a Správneho poriadku	5
<i>Andrea Barancová</i> Proporcionalita verejného a súkromného záujmu v činnosti orgánov verejnej správy ohľadom nehnuteľností (poľnohospodárskej pôdy)	48
<i>Tatiana Kubincová</i> Inštitút doručovania pri správe daní z hľadiska historicko-teoretických a aplikačných otázok	94
<i>Martin Píry</i> Verejný záujem	142
<i>Bystrík Vidašič</i> Boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom v Európskej únii a Slovenskej republike	213
<i>Lucia Gandžalová</i> 1999 – 2019: 20 rokov eura - právne aspekty európskej menovej integrácie, vzniku a fungovania jednotnej meny	262
<i>Patrik Kukuľa</i> Poskytovanie, zverejňovanie a ochrana informácií pri správe daní.....	300
<i>Nikola Némethová</i> Zmluva o úvere a zabezpečovacie prostriedky podľa navrhovanej novely Občianskeho zákonníka	347
<i>Michal Úradník</i> Reklama ako (ne)daňový výdavok.....	397

Komparácia procesných zásad, vybraných inštitútov a postupov podľa Daňového poriadku a Správneho poriadku

Comparison of procedural principles, selected institutes and procedures under the Tax Procedure Code and the Administrative Procedure Code

Abstrakt

Príspevok sa zaoberá vybranými ustanoveniami Daňového poriadku a to všetko s porovnaním právnej úpravy v Správnom poriadku. Cieľom autorky je nielen porovnanie právnej úpravy zásad konania, pôsobnosti a niektorých inštitútov podľa týchto zákonov, ale aj vyvodenie záverov ohľadne aplikácie Daňového poriadku a Správneho poriadku, poukázanie na niektoré rozdiely v jednotlivých kódexoch, na prípadné nedostatky a najmä na charakter jednotlivých konaní.

Kľúčové slová

Daňový poriadok, Správny poriadok, daňové konanie, správne konanie, zásady, rozhodnutie

Abstract

The paper deals with selected provisions of the Tax Procedure Code and with their comparison to the legislation in the Administrative Procedure Code. The author's goal is not only to compare the legal regulations of the procedures, competences and some institutes according to these Acts, but also to reach a conclusion on the application of the Tax Procedure Code and the Administrative Procedure Code, to point out some differences between them, their shortco

Keywords

Tax Procedure Code, Administrative Procedure Code, tax proceedings, administrative proceedings, principles, decision

Úvod

Z historického hľadiska finančné právo a správne právo sa často prelínali a to nielen v oblasti vedy ale aj v oblasti výučby na právnických fakultách². Súčasťou finančného práva

¹ Doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD. pôsobí na Právnickej fakulte UMB ako docentka v odbore obchodné a finančné právo. Je vedúcou katedry finančného a správneho práva.

² Pozri *Grúň, L., Králik, J. : Základy finančného práva na Slovensku*, Bratislava : MANZ Bratislava 1997, s. 9 a nasl., ISBN 80-85719-09-6

bolo dlhodobo aj daňové právo. Finančné právo aj v oblasti teórie práva si získalo postavenie samostatného odvetvia právneho poriadku Slovenskej republiky, obdobne ako aj správne právo. Až neskôr dochádza k názorom na vyčlenenie daňového práva ako samostatného právneho odvetvia. Tento názor však zatiaľ nie je prezentovaný celou teoretickou obcou. Tiež v súčasnosti sú rôzne názory na zaradenie daňového konania v tom, či je správnym konaním. Mnohí autori z oblasti správneho práva sú názoru, že daňové konanie, resp. správa daní patrí do správneho procesného práva³. Vývoj však ukazuje, že správa daní sa stáva oblasťou, ktorú podrobne skúmajú teoretici finančného práva a daňového práva. Uvedený trend je namieste a to aj z toho dôvodu, že správa daní a jej súčasť daňové konanie plnia osobitné úlohy pri zabezpečení fiškálneho záujmu štátu. Účel správy daní smeruje v konečnom dôsledku k realizácii fiškálnej funkcie daní⁴. Správne konanie v zásade takýto účel nemá, jeho cieľom je spravidla vydanie správneho rozhodnutia v konkrétnych konaniach a snaha upraviť pomery účastníka konania.

1. Procesné predpisy daňového práva a správneho práva ako súčasť verejného práva

Činnosť súvisiaca s rozhodovaním, predkladaním dôkazov, ale aj postavením účastníka konania v právnom poriadku Slovenskej republiky je rôzna a to vzhľadom na skutočnosť, či ide o procesný postup v oblasti verejného práva, resp. o procesný postup podľa predpisov súkromného práva. Júda uvádza, že verejné právo je jedným z dvoch podsystémov, na ktoré sa právo člení. V tomto členení, ktoré má pôvod v rímskom práve, rozlišujúcim *ius publicum* a *ius privatum*⁵, sa verejné právo vyznačuje dominantným postavením štátu. Preto sú vzájomné vzťahy medzi subjektami v odvetviach verejného práva vzťahmi nadriadenosti a podriadenosti (subordinačné vzťahy). Medzi odvetvia verejného práva sa najčastejšie zaraďuje: štátne právo (resp. ústavné právo), finančné právo, trestné právo, správne právo (tiež v niektorých štátoch označované ako administratívne právo) a medzinárodné právo verejné. Súkromné právo upravuje vzťahy osobnej povahy. V odvetviach súkromného práva majú subjekty práva rovnocenné postavenie (koordinačné vzťahy). Štát je len jedným zo subjektov súkromnoprávných vzťahov. Medzi odvetvia súkromného práva sa najčastejšie zaraďujú: občianske právo, obchodné právo, medzinárodné právo súkromné, rodinné právo, právo duševného vlastníctva. Rozdiel medzi verejným a súkromným právom možno vymedziť

³ Pozri napr. *Vrabko, M. a kolektív* : Správne právo. Procesná časť. Bratislava : Vydavateľské oddelenie Právnickej fakulty Univerzity Komenského Bratislava. 2001. . s. 133 a nasl., ISBN 80-7160-148-7

⁴ Pozri *Štrkolec, M.* : Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. Právnická fakulta. 2017. s.8 ISBN 978-80-8152-537-7

⁵ Pozri aj *Turošík, M.* : Roman Law. Banská Bystrica. Univerzita Mateja Bela. Právnická fakulta. 2013. s.7 ISBN 978-80-557-0556-9

nasledovne: a) verejnoprávna a súkromnoprávna úprava sa rozlišuje mierou ingerencie štátu do občianskej spoločnosti a vzťahom subjektov práva, b) pre verejnoprávnu úpravu sú charakteristické kategorické (kogentné) právne normy, naproti tomu pre súkromnoprávnu úpravu právne normy dispozitívne, c) právne vzťahy vo verejnom práve sú konštruované právnymi aktmi s prezumpciou ich správnosti, pre odvetvia súkromného práva sú typické právne úkony, d) rozdielny obsah zodpovednosti vo verejnom a súkromnom práve.⁶

Dlhodobou súčasťou finančného práva aj daňové právo ako jeho podsystem. V súčasnosti sa daňové právo profiluje ako samostatné právne odvetvie, čo je výsledkom vedeckého bádania najmä tzv. košickej školy. Babčák uvádza, že vzťah daňového práva a finančného práva je determinovaný najmä týmito aspektmi: a) daňové právo bolo dlhé desaťročia považované za súčasť finančného práva, b) blízkosťou spoločenských vzťahov, ktoré daňové právo a finančné právo upravuje, c) príbuznými charakteristickými znakmi daňovo-právnych a finančno-právnych noriem. Už v roku 2000 Babčák uvádzal, že v súčasnosti má daňové právo ambície vyčleniť sa z línie finančného práva. Podľa autora je to prirodzený, zákonný a nezvratný proces. Bujňáková v roku 2004 uviedla, že opodstatnenosť existencie daňového práva ako samostatného odvetvia práva je v súčasnom stave nášho právneho poriadku namieste a všetky dôvody, resp. argumenty oponentov z praxe neobstoja.⁷ Do dnešného dňa však základná otázka či daňové právo je súčasťou finančného práva, resp. je samostatným právnym odvetvím nie je jednoznačná. Napríklad Šmihula v roku 2010 nezaraďuje daňové právo medzi odvetvia verejného práva, uvádza len finančné právo pričom do verejného práva zaraďuje aj všetky odvetvia procesného práva.⁸ Vyčlenenie daňového práva ako samostatného právneho odvetvia sa doteraz v teórii práva nezakorenilo, mnohí teoretici štátu a práva ho stále zaraďujú do finančného práva. Možno sa však stotožniť s názorom, že daňové právo procesné, ako aj správne právo procesné ale aj iné procesné predpisy sú súčasťou verejného práva. Uvedený záver, že právna úprava konania orgánov verejnej správy je súčasťou verejného práva, v zásade vyplýva aj z čl. II. ods. 2 ústavného zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava Slovenskej republiky“). Podľa tohto článku štátne orgány (ale podľa Drgonca⁹ na základe extenzívneho výkladu aj obce) môžu konať iba na

⁶ Júda, V.: Teória práva. Banská Bystrica. Univerzita Mateja Bela. Právnická fakulta. 2011. s.41, ISBN 978-80-557-0158-5

⁷ Bujňáková, M.: In. Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku, Danišovce : Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach, Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie. 2004. s.50, ISBN 80-7097-567-9

⁸ Šmihula, D. : Teória štátu a práva. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko Epos. 2010. s. 296, ISBN 978-80-8057-854-1

⁹ Drgonec, J. : Ústava Slovenskej republiky. Komentár. Šamorín : Heuréka. 2008. s.61, ISBN 80-89122-05-1

základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Pre tieto procesy nie je daná zmluvná voľnosť strán medzi účastníkmi konania ako je to v súkromnom práve.

Daňové právo možno rozčleniť na hmotnoprávnu úpravu a procesnoprávnu úpravu. Hmotnoprávnu časť právnej úpravy predstavujú najmä zákony: zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov, zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov, zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov, 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. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov, zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 253/2015 Z. z., zákon č. 447/2015 Z. z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov a zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Medzi procesné predpisy daňového práva patrí predovšetkým zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“). Medzi procesné predpisy je potrebné zaradiť najmä v súčasnosti celkom nový zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý upravuje a) právomoc a pôsobnosť Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo financií“) v oblasti daní, poplatkov a colníctva, b) postavenie, organizáciu, právomoc a pôsobnosť Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“), daňových úradov, colných úradov a Kriminálneho úradu finančnej správy, c) postavenie, povinnosti a oprávnenia príslušníka finančnej správy pri plnení úloh finančnej správy, d) štátnu službu príslušníkov finančnej správy a právne vzťahy súvisiace so vznikom, zmenami a skončením služobného pomeru a ktorý zákon zrušil okrem iných predpisov aj zákon č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov a zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva.

Pre daňové právo¹⁰ je v súčasnosti charakteristické, že procesná úprava sa nachádza aj v hmotnoprávných daňových zákonoch, Potom Daňový poriadok je všeobecným právnym predpisom (*lex generalis*) a procesná úprava, ktorá sa použije pri konkrétnej dani upravenej tým-ktorým hmotnoprávnym predpisom, je osobitnou právnou úpravou (*lex specialis*). Pre daňové právo sú v súčasnosti charakteristické časté zmeny daňových zákonov a to buď schválením nových zákonov, resp. zmeny uskutočnením prostredníctvom novelizácií. Tak napríklad Daňový poriadok, ktorý nadobudol účinnosť dňom 1. januára 2012 bol novelizovaný cca 30 krát, čo je často predmetom diskusií nielen teoretikov daňového práva ale aj odbornej verejnosti, vzhľadom na možnosť poznania právnej úpravy a to nielen správcami daní ale aj povinnými daňovými subjektami.

Daňový poriadok je základný procesný predpis daňového práva. Zo slovníka cudzích slov vyplýva, že slovo proces je latinského pôvodu a možno ním označiť jednak zákonný priebeh, postup diania, vývinu a pod. a tiež z pohľadu práva súdne, úradné konanie; riešenie sporu stránok pred súdom.¹¹ Potom Daňový poriadok ako predpis vzťahujúci sa na proces je možné označiť ako procesný predpis, napriek tomu, že predmetom jeho úpravy je správa daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní, a nielen otázky týkajúce sa daňového konania. Daňový poriadok obsahuje legálne vymedzenie daňového konania v Daňovom poriadku a podľa neho daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Potom možno konštatovať, že rozhodnutie musí byť vždy výsledkom daňového konania. Ako Daňové konanie je v rámci systematiky Daňového poriadku označená štvrtá časť, čo môže zvädzať k tomu, že pri iných postupoch správcu dane, t. j. mimo postupov zahrnutých do štvrtej časti Daňového poriadku sa o právach a povinnostiach daňových subjektov nerozhoduje. Uvedené označenie štvrtej časti Daňového poriadku nie je na mieste, pretože aj pri iných činnostiach správcu dane (mimo štvrtej časti Daňového poriadku) sa vydáva rozhodnutie, a teda s použitím legálnej definície daňového konania, vždy musí ísť o daňové konanie ak výsledkom je vydanie rozhodnutia. V daňovom konaní rozhodujú správcovia dane, ktorými sú daňové úrady, colné úrady a obec. Rozhodnutia však môžu vydávať aj osoby zúčastnené na správe daní ako druhostupňový orgán, ak je ním 1. finančné riaditeľstvo vo veciach, v ktorých v prvom stupni rozhoduje správca dane a 2. ministerstvo vo veciach v ktorých rozhoduje finančné riaditeľstvo.

¹⁰ Daňové právo je odvetvím práva, ktoré pozostáva z právnych noriem upravujúcich hmotnú i procesnú stránku nielen daňovej sústavy, ale v širšom rámci aj daňového systému. *Babčák, V.* : Daňové právo na Slovensku. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko Epos Bratislava. 2015. s.60, ISBN 978-80-562-0091-9

¹¹ *Ivanová -Šalingová, Maniková* .: Slovenské pedagogické nakladateľstvo. Druhé revidované vydanie. Bratislava. 1983, s.711

Z Daňového poriadku vyplýva, že na daňové konanie sa nevzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní¹², odkaz je na zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) (ďalej len „Správny poriadok“). Potom, keďže Daňový poriadok dal z aplikácie Správneho poriadku pre daňové konanie výluku, v daňovom konaní (je potrebné vziať do úvahy legálne vymedzenie pojmu daňové konanie v Daňovom poriadku) sa použije len Daňový poriadok, prípadne procesné ustanovenia hmotnoprávnych daňových zákonov.

Vo veciach správy daní daňové úrady a colné úrady, ako aj druhostupňové orgány, konajú ako štátne (správne) orgány, resp. spolu s Ministerstvom financií SR ako orgány štátnej finančnej správy; obce ako miestne (správne) orgány, resp. ako miestne (územné) samosprávne orgány.

Správne právo je dlhodobo považované za samostatné odvetvie právneho poriadku Slovenskej republiky. Správne právo je súčasťou verejného práva. Pre správne právo¹³ je charakteristické, že v rámci osobitnej časti obsahuje inštitúty platné len pre niektoré odvetvie alebo sféru verejnej správy – osobitné inštitúty má najmä vnútorná správa, policajná správa, správa školstva, správa zdravotníctva, správa daní a poplatkov¹⁴, správa obrany, správa zahraničných vecí, správa kultúry, správa živnostenského podnikania, správa životného prostredia, správa katastra nehnuteľností, správa justície alebo správa dopravy.¹⁵ Pre tieto sféry verejnej správy platia osobitné predpisy, ktoré upravujú nielen hmotnoprávne aspekty, ale obsahujú často aj procesnú úpravu. V týchto osobitných predpisoch, v prípade ak neupravujú kompletne procesné postupy, sa spravidla subsidiárne použije Správny poriadok, resp. sa použije sa Správny poriadok a v osobitostiach sa použije osobitná právna úprava. Medzi osobitné druhy správneho konania patria napríklad konanie podľa zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon), konanie na úseku katastra nehnuteľností podľa zákona č. 162/1995 Z. z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych

¹² § 163 Daňového poriadku

¹³ Správne právo je samostatné odvetvie slovenského právneho poriadku. Je to súbor právnych noriem upravujúcich spoločenské vzťahy v oblasti verejnej správy. Pozri: Škultéty, P., Kaššák, R.: Správne právo Hmotné. Všeobecná časť. Bratislava. VEDA Vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied. 2014. s.25 ISBN 978-80-224-1376-3.

¹⁴ Správa daní aj poplatkov je nesporne súčasťou verejnej správy, avšak z hľadiska profilovaného názoru tzv. košickej školy a vedeckým skúmaním v rámci daňového, resp. finančného práva správa daní sa viac a podrobnejšie rieši osobitne mimo správneho práva. K tomu prispieva aj skutočnosť, že správou daní podľa Daňového poriadku sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov (§ 2 psím. a) Daňového poriadku), a teda správa daní smeruje k zabezpečeniu dostatočných zdrojov do verejných rozpočtov, a teda sa skôr dotýka finančno-právnych vzťahov, resp. daňovo-právnych vzťahov ako právnych správnych vzťahov.

¹⁵ Škultéty, P., Kaššák, R.: Správne právo Hmotné. Všeobecná časť. Bratislava. VEDA Vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied. 2014. s.26, ISBN 978-80-224-1376-3.

a iných práv k nehnuteľnostiam (katastrálny zákon), priestupkové konanie upravené v zákone č. 372/1990 Z. z. o priestupkoch, konanie na úseku sťažností podľa zákona č. 9/2010 Z. z. o sťažnostiach, živnostenské konanie podľa zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon), konanie na úseku správnych poplatkov podľa zákona č. 145/1995 Z. z. o správnych poplatkoch, konanie v cestnej doprave podľa zákona č. 56/2012 Z. z. o cestnej doprave, konanie podľa zákona podľa zákona č. 513/2009 Z. z. o dráhach a o zmene a doplnení niektorých zákonov, konanie v civilnom letectve podľa zákona č. 143/1998 Z. z. o civilnom letectve (letecký zákon) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, konanie vo vodnej doprave podľa zákona č. 338/2000 Z. z. o vnútrozemskej plavbe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, resp. konanie v námornej plavbe podľa zákona č. 435/2000 Z. z. o námornej plavbe.¹⁶

V správnych veciach konajú orgány štátnej správy a samosprávy, pričom tieto dve zložky tvoria verejnú správu. Medzi orgány štátnej správy možno zaradiť vládu a ústredné orgány štátnej správy, ktorých pôsobnosť je vymedzená zákonom č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústredných orgánov štátnej správy, miestne orgány štátnej správy s právnou úpravou v zákone č. 180/2013 Z. z. o organizácii miestnej štátnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov, obidva v znení neskorších predpisov.

Daňový poriadok rozlišuje správca dane, ktorým je daňový úrad, colný úrad a obec a ďalej uvádza osoby zúčastnené na správe daní, ktorými sú: a) príslušník finančnej správy, zamestnanec, ktorého zamestnávateľom je finančné riaditeľstvo alebo obec (ďalej len „zamestnanec správca dane“), b) druhostupňový orgán, ktorým je 1. finančné riaditeľstvo vo veciach, v ktorých v prvom stupni rozhoduje správca dane, 2. ministerstvo vo veciach, v ktorých rozhoduje finančné riaditeľstvo. Pri správe daní rozhodnutie vydáva správca dane, resp. druhostupňový orgán.

V Správnom poriadku sa uvádza, že správnym orgánom je štátny orgán, orgán územnej samosprávy, orgán záujmovej samosprávy, fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorej zákon zveril rozhodovanie o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb v oblasti verejnej správy¹⁷.

¹⁶ Viac *Pekár, B., Srebalová, M., Barancová, A. a kolektív* : Osobitné druhy správneho konania. Banská Bystrica : Belianum. 2016. 188 s., ISBN978-80-557-1133-1

¹⁷ § 1 ods. 2 Správneho poriadku

Daňový poriadok a Správny poriadok sú rovnocenné normatívne právne akty rovnakej právnej sily zákona, preto nie je možné uprednostňovať jeden zákon pred druhým.

2. Pojmy „verejná správa“ a „finančná správa“

Podľa Škultétyho verejná správa vo svojej vlastnej podstate predstavuje správu verejných záležitostí, ktorá sa realizuje ako prejav výkonnej moci v štáte. Pre túto výkonnú moc je charakteristické, že ide predovšetkým o verejnú moc, ktorou nedisponuje len štát ale aj ďalšie neštátne subjekty, ktoré vykonávajú správu verejných záležitostí. Verejná správa – ako správa verejných záležitostí – je správou vo verejnom záujme a subjekty, ktoré ju vykonávajú, realizujú ju ako právom uloženú povinnosť, a to zo svojho právneho postavenia verejnoprávných subjektov. Na to, aby sa ďalej rozvíjal prvok iniciatívy vo verejnej správe, je potrebné verejnú správu chápať ako službu „sui generis“ (service public). Verejná správa sa skladá z dvoch základných zložiek, a to zo štátnej správy a samosprávy, pričom verejnoprávne inštitúcie (korporácie) predstavujú jeden zo základných pojmov verejnej správy.¹⁸

Subjekty verejnej správy však vymedzuje aj základný rozpočtový zákon. Podľa zákona č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov subjektmi verejnej správy sú právnické osoby zapísané v registri organizácií vedenom Štatistickým úradom Slovenskej republiky podľa osobitného predpisu¹⁹ a zaradené vo verejnej správe v súlade s jednotnou metodikou platnou pre Európsku úniu, a to a) v ústrednej správe, b) v územnej samospráve, c) vo fondoch sociálneho poistenia a fondoch zdravotného poistenia. V ústrednej správe sa vykazujú štátne rozpočtové organizácie a štátne príspevkové organizácie, štátne účelové fondy (ďalej len „štátny fond“) a Slovenský pozemkový fond. V ústrednej správe sa vykazujú aj verejné vysoké školy a ďalšie subjekty, ktoré sú zapísané a zaradené v registri v ústrednej správe. V územnej samospráve sa vykazujú obce a vyššie územné celky a nimi zriadené rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie, ako aj ďalšie subjekty, ktoré sú zapísané a zaradené v registri v územnej samospráve. Vo fondoch sociálneho poistenia a fondoch zdravotného poistenia sa vykazuje Sociálna poisťovňa a zdravotné poisťovne. Ak nahliadneme do registra subjektov verejnej správy oproti klasickému vymedzeniu verejnej správy a jej subjektov podľa teoretikov správneho práva, sú v tomto registri zapísané aj všeobecné súdy²⁰. V registri subjektov verejnej správy je zaradené aj Finančné riaditeľstvo

¹⁸ Škultéty, P.: Verejná správa a správne právo. Bratislava: VEDA Vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied. 2008. s. 19 a nasl., ISBN 978-80-224-1023-6

¹⁹ Odkaz je na § 19 až 21 zákona č. 540/2001 Z. z. o štátnej štatistike.

²⁰https://slovak.statistics.sk/wps/portal/ext/Databases/administration!/ut/p/z1/jVBBDolwEHxSt7ZQPBYjpaYSCrRgL4YTISqaaHy_SLhSmNtmZ3ZnBjnUIDe0375rP_1zaO_jfHHh1ao8imPMIcKWgUxKTbU5Y6EDVE8EzeRMMyIoJyIrnojhRDDRAblxZrXWprAVhdwllggVcxgBU4axfliRs0q_-

Slovenskej republiky, ktoré je rozpočtovou organizáciou²¹ zapojenou na štátny rozpočet prostredníctvom rozpočtovej kapitoly ministerstva financií, t. j. má právnu subjektivitu. Daňové úrady a colné úrady, ktoré sú správcami dane sú preddavkovými organizáciami zapojenými na rozpočet finančného riaditeľstva, Obdobne Kriminálny úrad finančnej správy je preddavkovou organizáciou zapojenou na rozpočet finančného riaditeľstva.

Domnievam sa, že vymedzenie subjektov ako subjektov verejnej správy v základnom rozpočtovom zákone bolo nešťastné. Totiž nie všetky označené subjekty (napr. všeobecné súdy), sú subjektami verejnej správy podľa dlhoročných charakteristík v správnom práve. Ako sa uvádza v odbornej literatúre správneho práva základnou črtou štátnej správy je aj oddelenie orgánu štátnej správy, ktorá je oddelená od iných organizačných jednotiek v štátnom aparáte, napríklad od zastupiteľských orgánov, súdov, prokuratúry, ak aj od iných štátnych orgánov²².

Dňa 1. júla 2019 nadobudol v celosti účinnosť zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Samotný zákon necharakterizuje, čo je finančná správa, len uvádza, že jej základnou úlohou je ochrana fiškálnych a obchodno-politických záujmov Slovenskej republiky a Európskej únie a plnenie úloh pri ochrane vnútorného trhu Európskej únie²³ a že ju tvorí Finančné riaditeľstvo, daňové úrady, colné úrady a Kriminálny úrad finančnej správy, pričom tieto zložky sú súčasne orgánmi finančnej správy²⁴. Potom finančná správa je len označenie, ktorého obsahovou zložkou je jednak organizačné poňatie, t. j. sústava subjektov²⁵, ktoré ju tvoria a jednak funkčnom poňatí, t. j. v predmete ich činnosti.

Ministerstvo financií SR, finančné riaditeľstvo, daňové úrady, colné úrady a Kriminálny úrad finančnej správy sú orgánmi štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva²⁶, teda sú súčasťou štátnej správy ako zložky verejnej správy a súčasne sú súčasťou finančnej správy, ktorá plní osobitné úlohy v rámci štátnej správy.

PwieUqYAlIUcKdW1xV4TApxs08MCOGzTewI6f7x6rWDnt1cjN1F8DazdcGsmY_cNvR7mjwb6vPsBRjoZtg!
!/dz/d5/L2dJQSEvUUt3QS80TmxFL1o2X1ZMUDhCQjFBMDBGNTEwQUFTUTVLMtkyNE01/ - Zoznam
z júna 2019 – časť subjekty verejnej správy

²¹ § 4 ods. 2 zákona č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

²² Škultéty, P.: Verejná správa a správne právo. Bratislava: VEDA Vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied. 2008. s. 30, ISBN 978-80-224-1023-6

²³ Čl. 1 zákona č. 35/2009 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

²⁴ § 2 ods. 2 zákona č. 35/2009 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

²⁵ Nie v právnom slova zmysle, pretože nie všetky disponujú právnu subjektivitou

²⁶ § 2 ods. 1 zákona č. 35/2009 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

3. Pôsobnosť Daňového poriadku a pôsobnosť Správneho poriadku

V úvodnom ustanovení Daňového poriadku (§ 1) je upravený predmet a rozsah pôsobnosti zákona nasledovne: Tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní (ods. 1). Správou daní podľa vymedzenia základných pojmov v Daňovom poriadku sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. Daňový poriadok je finančno-právnou normou, ktorá je normou kogentnou, normou procesnoprávnou, normou taxatívnou²⁷. Finančno-právne normy sú charakteristické stanovením sankcie, prostredníctvom ktorej je daný donucovací charakter finančno-právných noriem. V prípade finančného práva a daňového práva ide o verejnoprávne sankcie, pri ktorých je zakotvená predovšetkým finančná zodpovednosť a primerané finančné sankcie (úrok, úrok z omeškania, penále), ale aj majetková zodpovednosť (zabezpečenie veci, prepadnutie veci). Síce v úvodnom ustanovení sa uvádza, že zákon upravuje práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní, je potrebné povedať, že Daňový poriadok vo veľkej väčšine prípadov upravuje práve povinnosti týchto osôb a s tým spojené sankcie. Práva daňových subjektov a iných osôb vyplývajú najmä zo zásad Daňového poriadku (napríklad zásada zákonnosti²⁸), ale aj napríklad zo zákonného práva daňových subjektov a ich zástupcov nazerať do spisov²⁹, práva uskutočniť úkonv správcom dane v primeraných lehotách (napríklad vykonanie daňovej kontroly v lehote najviac jeden rok, resp. v mimoriadnych situáciách s predĺžením najviac o 12 mesiacov³⁰) a pod.. Podľa tohto zákona sa postupuje, ak osobitné predpisy neustanovujú inak (ods. 2). Osobitnými predpismi uvedeným v poznámke pod čiarou sú: Zákon č. 373/2012 Z. z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze a o doplnení zákona č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a hmotnoprávne daňové predpisy ako sú už vymenované vyššie.

Daňový poriadok sa však použije podporne, ak tak ustanovuje osobitný predpis, napríklad zákon č. 384/2011 Z. z. o osobitnom odvode vybraných finančných inštitúcií a o doplnení niektorých zákonov, resp. zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov. V Daňovom poriadku sa

²⁷ Pozri bližšie: *Hudecová, E., Gandžalová, D., Hudec, J.: Základy práva pre ekonómov (Vybrané kapitoly)*, Banská Bystrica : Ekonomická fakulta UMB. 2009. s. 24, ISBN 978-80-8083-920-8

²⁸ § 3 ods. 1 Daňového poriadku

²⁹ § 23 Daňového poriadku

³⁰ § 46 ods. 10 Daňového poriadku

stále uvádza, že ustanovenia tohto zákona sa primerane použijú na odvod časti poistného³¹ v súlade so zákonom č. 39/2015 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 339/2016 Z. z.. Tu je však potrebné poukázať na nový zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v ktorom sa v § 13 ods. 3 uvádza, že poisťovateľ, ktorému vznikla povinnosť odvieť odvod časti poistného z odvetví neživotného poistenia, sa stáva odo dňa účinnosti tohto zákona daňovým subjektom registrovaným pre daň. Ak poisťovateľ podľa prvej vety nemá daňové identifikačné číslo, daňový úrad je povinný mu vydať osvedčenie o registrácii pre daň, pridelit' a oznámiť mu daňové identifikačné číslo najneskôr do 28. februára 2019. V tejto súvislosti je však potrebné povedať, že aj keď sa Daňový poriadok primerane použije aj na predpisy ustanovujúce osobitné odvody, tieto osobitné odvody sa nepovažujú za daň.

V úvodnom ustanovení (§ 1) Správneho poriadku je rozsah pôsobnosti určený nasledovne: Tento zákon sa vzťahuje na konanie, v ktorom v oblasti verejnej správy správne orgány rozhodujú o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb, ak osobitný zákon neustanovuje inak (ods. 1). Rozhodovanie o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach zákon priznáva len správny orgán vo verejnej správe³². Správnym orgánom je štátny orgán, orgán územnej samosprávy, orgán záujmovej samosprávy, fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorej zákon zveril rozhodovanie o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ods. 2). Správnymi orgánmi sa podľa odbornej literatúry rozumejú³³ a) štátne orgány, b) orgány územnej samosprávy, c) orgány záujmovej samosprávy, d) fyzické osoby a právnické osoby, vo všetkých prípadoch za podmienky, že im zákon zveril rozhodovanie o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb.

Základný rozdiel medzi pôsobnosťou vymedzenou v Daňovom poriadku a v Správnom poriadku je v tom, že Daňový poriadok upravuje správu daní, ktorý pojem je nesporne širší ako daňové konanie. Pod pojem správa daní patria viaceré činnosti správcov dane a osôb

³¹ ods. 5 § 1 Daňového poriadku

³² Legálna definícia pojmu „verejná správa“ v našom právnom poriadku neexistuje. V súlade s právnou teóriou sa verejná správa v súčasnosti chápe ako prejav výkonnej moci v štáte. Aj keď štátna správa naďalej patrí k základným komponentom verejnej správy, nie je už jedinou zložkou, pretože na verejnej správe sa podieľajú aj neštátne subjekty. V tomto smere majú rozhodujúce postavenie najmä samosprávy (územné a záujmové), ako aj verejnoprávne inštitúcie (korporácie). *Sobihrad, J.*: Správny poriadok. Komentár. Šieste prepracované vydanie. Bratislava : Iura Edition spol. s r. o. Bratislava. 2013. s.15, ISBN 978-80-8078-600-7

³³ Viac: *Sobihrad, J.* : Správny poriadok. Komentár. Šieste prepracované vydanie. Bratislava : Iura Edition spol. s r. o. Bratislava. 2013. s. 15, ISBN 978-80-8078-600-7

zúčastnených na správe daní. Daňový poriadok neobsahuje výslovné vymedzenie týchto činností v definícii správy daní. Pri použití gramatického a logického výkladu týmito činnosťami treba rozumieť všetky činnosti správcu dane, prípadne iných na to oprávnených subjektov, upravené v Daňovom poriadku, v hmotnoprávných daňových predpisoch, prípadne iných predpisoch. Podľa dnes už zrušeného zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov správou daní sa rozumela evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov, vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane, resp. iných oprávnených osôb. Často sa hovorí, že vymedzenie správy daní v starom zákone bolo síce demonštratívne, ale aspoň bolo zrejmé, ktoré činnosti sú súčasťou správy daní a teda aj to, že daňové konanie je len jedna činnosť v rámci správy daní.

Rozdielom je tiež skutočnosť, že podľa Správneho poriadku správnym orgánom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorej zákon zveril rozhodovanie o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb v oblasti verejnej správy. Podľa Daňového poriadku rozhoduje len správca dane, resp. odvolací orgán³⁴.

Správny poriadok sa „vzťahuje na konanie, v ktorom v oblasti verejnej správy správne orgány rozhodujú o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb, ak osobitný zákon neustanovuje inak.

Orgány, ktoré rozhodujú v rámci správneho konania, Správny poriadok potom označuje ako správne orgány. Sobihrad uvádza, že štátne orgány, ktoré plnia funkciu správnych orgánov, predstavujú najpočetnejšiu skupinu orgánov. Ide o zložitú štruktúru orgánov s rôznym

³⁴ V tejto súvislosti sa často hovorí aj o tzv. samovyrubení dane (*Babčák, V.:* Daňové právo na Slovensku. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko Epos. 2015. s. 593, ISBN 978-80-562-0091-9), resp. o autoaplikácii daňového práva, pričom podľa odbornej literatúry možno takúto autoaplikáciu daňových noriem zaradiť pod rozsah legálnej definície správy daní (*Štrkolec, M.:* Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika. Právnická fakulta. 2017. s. 21, ISBN 978-80-8152-537-7). Činnosť súvisiaca s podaním daňových priznaní daňovými subjektami je upravená v Daňovom poriadku a v hmotnoprávných predpisoch na viacerých miestach a podľa Daňového poriadku v rámci vyrubovacieho konania je daň vyrubená aj podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania alebo zaplacením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie (§ 68 ods. 4 písm. b) a c)). V tomto prípade nejde o vyrubovacie konanie, čo uvedení autori ani netvrdia. Podľa daňových predpisov podať daňové priznanie, prípadne zaplatiť daň bez podania daňového priznania je jedna zo základných povinností daňových subjektov. Daňový poriadok upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní (§ 1 ods. 1). Síce Daňový poriadok uvádza, že správou daní je postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov, uvedený účel sa predovšetkým dotýka správcov dane a odvolacích orgánov (§ 4 ods. 1, ods. 2 písm. a) a b), a to z dôvodu, že Daňový poriadok výslovne hovorí, že daňový subjekt je osoba, ktorej tento zákon alebo osobitné predpisy ukládajú povinnosti alebo priznávajú práva (§ 4 ods. 2 písm. c)), t. j. Daňový poriadok ani v náznaku neuvažuje o tom, že by daňový subjekt mohol vykonávať správu daní.

postavením a diferencovanou pôsobnosťou. Do kategórie štátnych orgánov zaraďujeme dve skupiny orgánov, a to: a) orgány štátnej správy, b) ostatné štátne orgány. Vzhľadom na potrebu orientácie v sústave orgánov štátnej správy, ktoré pri rozhodovaní postupujú podľa Správneho poriadku, uvádza aj ich aktuálny prehľad a člení ich na A. Ministerstvá, B. Ostatné ústredné orgány štátnej správy, C. Orgány s celoštátnou pôsobnosťou, kde zaraďuje a) regulačné a dozorové orgány, b) dekoncentrované orgány štátnej správy a c) inšpekčné orgány. D. Orgány miestnej štátnej správy, kde zaraďuje a) orgány s krajskou a regionálnou pôsobnosťou, b) orgány s okresnou a obvodnou pôsobnosťou. Ďalšou skupinou sú teritoriálne orgány, ide o miestne orgány štátnej správy. Autor uvádza, že do skupiny správnych orgánov patria aj orgány stojace mimo organizačnej štruktúry štátnej správy (napríklad Najvyšší kontrolný úrad). Správnym orgánom je aj orgán územnej samosprávy. Pri týchto subjektoch ide o decentralizovanú formu výkonu verejnej správy subjektami neštátneho charakteru (obce, vyššie územné celky). Orgány záujmovej samosprávy predstavujú subjekty korporatívneho charakteru pôsobiace spravidla na profesijnom základe (napríklad Slovenská advokátska komora). Špecifickou kategóriou subjektov, ktoré konajú a rozhodujú podľa správneho poriadku a nemožno ich zaradiť do žiadnej z uvedenej sústavy orgánov sú verejnoprávne inštitúcie (napríklad verejné vysoké školy). Osobitné zákony zverujú rozhodovanie o právnych pomeroch určitých subjektov výnimočne aj fyzickým osobám alebo právnickým osobám (pri fyzických osobách napríklad rozhodovanie riaditeľa školy), pri právnických osobách ide o subjekty zriadené príslušným štátnym orgánom (napríklad na úseku sociálnej starostlivosti).³⁵

Vzhľadom ku skutočnosti, že Správny poriadok sa vzťahuje na konanie a s tým súvisiace postupy ale aj iné skutočnosti, ktoré aj podrobne upravuje, domnievam sa, že je možné v niektorých prípadoch použiť aj Správny poriadok pri činnostiach správcu dane a to na základe skutočnosti, že Daňový poriadok vylučuje aplikáciu Správneho poriadku len na daňové konanie a nie na iné činnosti správy daní a to potom na základe analogie legis³⁶, pretože najbližším predpisom k Daňovému poriadku je Správny poriadok. Tak napríklad Daňový poriadok uvádza, že doručenie verejnou vyhláškou sa vykoná v mieste posledného pobytu alebo sídla adresáta tak, že obec na žiadosť správcu dane vyvesí po dobu 15 dní spôsobom v mieste obvyklým

³⁵ *Podrobnejšie Sobihrad, J.:* Správny poriadok. Komentár. Šieste prepracované vydanie. Bratislava : Iura Edition spol. s r. o.. 2013. s. 15, ISBN 978-80-8078-600-7

³⁶ K analogii legis pozri aj *Vidašič, B.:* Sudcovská tvorba práva In. *Interpolis 18*, zborník vedeckých prác. Banská Bystrica : Belianum, 2019. s. 311, ISBN 978-80-557-1536-0

oznámenie o mieste uloženia písomnosti s jej presným označením³⁷, pričom obvyklým miestom potom v súlade so Správnym poriadkom bude úradná tabuľa správneho orgánu³⁸.

4. Zásady, na ktorých je budovaný Daňový poriadok a Správny poriadok

Postup, resp. konanie subjektov právneho vzťahu je ovládané princípmi a zásadami. Vymedzenie pojmu princíp a zásada v odbornej literatúre nie je jednoznačné. Podľa slovníka cudzích slov princípom je základná myšlienka a zásadou to, čo sa týka podstaty dačoho.³⁹ Princíp je vedúca idea, ktorá platí bezozvyšku, nepripúšťa výnimku, a preto má absolútne určenie.⁴⁰ V odbornej literatúre sa v tejto súvislosti hovorí o „per analogiam iuris“ – analógii práva tak, že ide o postup celkom výnimočný, kedy sa právnymi normami výslovne neupravený prípad posúdi podľa právnych princípov príslušného právneho odvetvia alebo všeobecných právnych princípov.⁴¹ K zásadám sa uvádza, že zásady sú vedúce myšlienky, ktoré sú pre konanie záväzné, určujúce a nezastupiteľné.⁴² Tiež sa uvádza, že zásady vyjadrujú neodkladný postup pre dosiahnutie cieľa⁴³ resp., že zmyslom a účelom základných zásad je preniesť základné princípy právneho štátu definované ústavnými zákonmi do konkrétnych ustanovení jednoduchého práva tak, aby tieto mohli plniť funkciu všeobecného pravidla, ktoré budú ďalšími procesnými ustanoveniami ďalej konkretizované a rozvedené.⁴⁴ Význam ústavných princípov⁴⁵ ako aj daňových zásad je nesporný. Všeobecné súdy, ako aj Ústavný súd Slovenskej republiky veľmi často zakladajú svoje rozhodnutia na ústavných princípoch, resp. zásadách. Princípy právneho štátu musia byť nadradené zásadám uvedeným v procesných predpisoch.

Medzi zásady správy daní (a teda aj daňového konania) deklarované v Daňovom poriadku patria: zásada zákonnosti, zásada súčinnosti správcu dane a daňového subjektu, zásada poučovacia, zásada bezodkladného vybavenia vecí správcom dane, zásada voľného hodnotenia dôkazov, zásada neverejnosti správy daní, zásada oficiality, zásada neformálnosti, resp. zásada prednosti obsahu pred formou, zásada rovnakého postavenia daňových subjektov,

³⁷ § 35 ods. 2 Daňového poriadku

³⁸ § 26 ods. 2 Správneho poriadku

³⁹ Ivanová – Šalingová, M., Maníková, Z.: Slovník cudzích slov, druhé, revidované vydanie. Bratislava : Slovenské pedagogické nakladateľstvo. 1983. s. 710

⁴⁰ Gašpar, M. a kol.: Československé správe právo. Bratislava : Obzor. 1973, s. 122

⁴¹ pozri aj Boguszak, J., Čapek, J., Gerloch, A.: Teorie práva, druhé vydanie. Praha : ASPI Publishing. 2004. s. 184, ISBN 80-7357-030-0

⁴² Pozri aj Babčák, V.: Daňové právo procesné. Košice : ATOM computers. 2000. s. 72, ISBN 80-968409-1-6

⁴³ Pozri aj Bakeš, M. a kolektív: Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 338, ISBN 80-7179-667-0

⁴⁴ Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektív : Daňový řád. Komentář, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.8, ISBN 978-80-7400-390-5

⁴⁵ Pre účely tohto článku za princípy budem považovať skôr ústavné princípy a za zásady pravidlá, ktoré vyplývajú z Daňového poriadku, napriek tomu, že zásady často a veľmi úzko súvisia s ústavnými princípmi právneho štátu

zásada rovnakého zaobchádzania (ktoré sa podľa Daňového poriadku považujú za základné zásady), a iné zásady, najmä zásada povinnosti komunikovať pri správe daní v slovenskom jazyku, zásada daňového tajomstva, zásada písomnosti, zásada vyhľadávacia, zásada oficiality a dispozičná zásada, zásada zistenia skutkového stavu (stavu veci) v daňovom konaní, zásada dvojstupňovitosti daňového konania, zásada možnosti preskúmať rozhodnutie súdom a zásada prednosti medzinárodnej zmluvy⁴⁶.

Základné zásady v Daňovom poriadku⁴⁷ sú koncipované takto:

- 1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.
- 2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.
- 3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.
- 4) Správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.
- 5) Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.
- 6) Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého

⁴⁶ Viac : *Kubincová, S.* : Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015. s. 20, ISBN 978-80-89603-28-2

⁴⁷ § 3 Daňového poriadku

daňového zvyhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

7) Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

8) Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

9) Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Naviac je potrebné poukázať na ďalšie ustanovenia Daňového poriadku, v ktorých sú zakotvené niektoré z uvedených zásad, a to:

10) Pri správe daní sa používa štátny jazyk a písomnosti správcu dane sa vyhotovujú a podania daňového subjektu musia byť v štátnom jazyku⁴⁸ (zásada komunikácie v slovenskom jazyku).

11) Daňové tajomstvo je povinný zachovávať každý, kto sa ho dozvedel, a môže byť použité len na plnenie úloh podľa tohto zákona, osobitných predpisov alebo medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná⁴⁹ (zásada dodržiavania daňového tajomstva).

12) Podanie možno urobiť písomne alebo ústne do zápisnice⁵⁰; O ústnom pojednávaní alebo vykonaní úkonu spíše príslušný orgán zápisnicu⁵¹ (zásada písomnosti).

13) Ustanovenia tohto zákona sa použijú, ak medzinárodná zmluva, ktorou je Slovenská republika viazaná, neustanovuje inak⁵².

Správny poriadok označuje oddiel 2 ako Základné pravidlá konania. Škultéty uvádza, že medzi zásady správneho konania patria zásada zákonnosti, zásada materiálnej pravdy, zásada aktívnej súčinnosti účastníkov konania, zásada rovnosti účastníkov konania (všetci účastníci konania majú rovnaké procesné práva a povinnosti, zásada dvojstupňového konania, zásada voľného hodnotenia dôkazných prostriedkov a zásada informovanosti.⁵³ Sobihrad navyše uvádza ešte zásadu týkajúcu sa práva používať jazyk národnostnej menšiny, zásadu dispozičnú a zásadu oficiality, zásada verejnosti konania a zásada neverejnosti konania, zásada písomnosti

⁴⁸ § 5 ods. 1 Daňového poriadku

⁴⁹ § 11 ods. 2 Daňového poriadku

⁵⁰ § 13 ods. 1 Daňového poriadku

⁵¹ § 19 ods. 1 Daňového poriadku

⁵² § 162 Daňového poriadku

⁵³ Škultéty, P.: Verejná správa a správne právo. Bratislava: VEDA Vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied. 2008. s. 182, ISBN 978-80-224-1023-6

a zásada ústnosti konania, zásada koncentrácie (účastníci môžu svoje pripomienky uplatniť len do určitého času).⁵⁴ Aj v správnom procese musí platiť zásada možnosti preskúmať rozhodnutie súdom a zásada prednosti medzinárodnej zmluvy.

Správny poriadok základné zásady konania⁵⁵ označené ako základné pravidlá konania uvádza takto:

- 1) Správne orgány postupujú v konaní v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi. Sú povinné chrániť záujmy štátu a spoločnosti, práva a záujmy fyzických osôb a právnických osôb a dôsledne vyžadovať plnenie ich povinností.
- 2) Správne orgány sú povinné postupovať v konaní v úzkej súčinnosti s účastníkmi konania, zúčastnenými osobami a inými osobami, ktorých sa konanie týka, a dať im vždy príležitosť, aby mohli svoje práva a záujmy účinne obhajovať, najmä sa vyjadriť k podkladu rozhodnutia, a uplatniť svoje návrhy. Účastníkom konania, zúčastneným osobám a iným osobám, ktorých sa konanie týka, musia správne orgány poskytovať pomoc a poučenia, aby pre neznalosť právnych predpisov neutrpeľi v konaní ujmu.
- 3) Občan Slovenskej republiky, ktorý je osobou patriacou k národnostnej menšine, a ktorý má právo používať jazyk národnostnej menšiny podľa osobitného predpisu, má právo v obciach vymedzených osobitným predpisom konať pred správnym orgánom v jazyku národnostnej menšiny. Správne orgány podľa prvej vety sú povinné mu zabezpečiť rovnaké možnosti na uplatnenie jeho práv.
- 4) Správne orgány sú povinné svedomite a zodpovedne sa zaoberať každou vecou, ktorá je predmetom konania, vybaviť ju včas a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne vybaveniu veci. Ak to povaha veci pripúšťa, má sa správny orgán vždy pokúsiť o jej zmierne vybavenie. Správne orgány dbajú na to, aby konanie prebiehalo hospodárne a bez zbytočného zaťažovania účastníkov konania a iných osôb.

⁵⁴ *Sobihrad, J.* : Správny poriadok. Komentár. Šieste prepracované vydanie. Bratislava : Iura Edition spol. s r. o. Bratislava. 2013. s. 25 a nasl., ISBN 978-80-8078-600-7

⁵⁵ § 3 Správneho poriadku

- 5) Rozhodnutie správnych orgánov musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci. Správne orgány dbajú o to, aby v rozhodovaní o skutkovo zhodných alebo podobných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.
- 6) Správne orgány sú povinné na úradnej tabuli správneho orgánu, na svojom webovom sídle, ak ho majú zriadené alebo aj iným vhodným spôsobom zrozumiteľne a včas informovať verejnosť o začatí, uskutočňovaní a o skončení konania vo veciach, ktoré sú predmetom záujmu verejnosti alebo o ktorých to ustanovuje osobitný zákon. Pritom sú povinné ochraňovať práva a právom chránené záujmy účastníkov konania a iných osôb. Úradná tabuľa správneho orgánu musí byť nepretržite prístupná verejnosti.

Ďalšie zásady sú obsahom nasledujúcich ustanovení Správneho poriadku ako napríklad:

- 7) Konanie sa začína na návrh účastníka konania alebo na podnet správneho orgánu⁵⁶ (zásada dispozičná a zásada oficiality).
- 8) O ústnych podaniach a o dôležitých úkonoch v konaní, najmä o vykonaných dôkazoch, o vyjadreniach účastníkov konania, o ústnom pojednávaní a o hlasovaní správny orgán spíše zápisnicu⁵⁷ (zásada písomnosti).
- 9) Správny orgán je povinný zistiť presne a úplne skutočný stav veci a za tým účelom si obstarat' potrebné podklady pre rozhodnutie. Pritom nie je viazaný len návrhmi účastníkov konania⁵⁸ (zásada zistenia skutočného stavu).

V Daňovom poriadku sa uvádza, že pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a o ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.⁵⁹ V odbornej literatúre⁶⁰ sa v tejto súvislosti hovorí

⁵⁶ § 18 ods. 1 Správneho poriadku

⁵⁷ § 22 ods. 1 Správneho poriadku

⁵⁸ § 32 ods. 1 Správneho poriadku

⁵⁹ § 3 ods. 6 Daňového poriadku

⁶⁰ Babčák, V.: Daňové právo procesné. Košice : ATOM computers. 2000. s. 459, ISBN 80-968409-1-6

aj o zásade zákazu účelového zneužívania práva pri správe daní, pričom v rámci právnej úpravy možno vidieť viacero sporných skutočností.

V Daňovom poriadku sa uvádza, že správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.⁶¹ Zásadu voľného hodnotenia dôkazov je však potrebné chápať v širšej súvislosti a to tak, že správca dane by mal hodnotiť nielen dôkazy predložené daňovými subjektami, ale v záujme zistenia správneho určenia dane by sa mal snažiť získať a následne hodnotiť všetky dôkazy, ktoré by mohli mať vplyv na zistenie a objasnenie skutočností rozhodujúcich pre správne zistenie dane. Preto za účelom správnosti zistenia dane je správca dane povinný zhodnotiť dôkazy a ich pravdivosť tak, aby zistil čo najlepšie skutkový stav, pričom musí prihliadať na všetky skutočnosti, ktoré pri správe daní vyšli najavo.⁶² Táto zásada však neukladá správcovi dane zistiť skutočný stav veci, správca dane prihliada len na to, čo pri správe daní vyšlo najavo, teda zisťuje skutkový stav veci. Z Daňového poriadku nevyplýva, že by vedenie dokazovania znamenalo, že je povinnosťou správcu dane preukazovať skutočnosti potrebné pre správne určenie dane. Dokazovanie pri správe daní je špecifické tým, že dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt. S dôkazným bremenom a jeho unesením súvisí splnenie dôkaznej povinnosti daňového subjektu, t. j. preukázanie skutočností, na ktorých preukázanie je daňový subjekt povinný v súlade so zákonom. Daňový poriadok stanovuje, ktoré skutočnosti je daňový subjekt povinný preukazovať, a to:

- skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane;
- skutočnosti, ktoré je daňový subjekt povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov;
- skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania;
- vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správcovi dane Daňový poriadok stanovuje povinnosť preukazovať skutočnosti len o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.⁶³ Tiež je potrebné poukázať aj na povinnosť správcu dane viesť dokazovanie, pričom je povinný dbať

⁶² Pozri *Kubincová, S.* : Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015. s. 32, ISBN 978-80-89603-28-2

⁶³ *Viac Kubincová, S.* : Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015. s. 157 a nasl., ISBN 978-80-89603-28-2

na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov⁶⁴.

Domnievam sa, že ani fiškálny záujem štátu by nemal správcovi dane stanoviť povinnosť v rámci dokazovania len preukazovať skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane, t. j. preukazovať len postup daný Daňovým poriadkom a osobitnými hmotnoprávnymi zákonmi. Všetko ostatné podľa existujúcej slovenskej právnej úpravy preukazuje daňový subjekt. Pri správe daní podľa Daňového poriadku sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb⁶⁵, a preto by pri zisťovaní skutkového stavu konkrétnej veci, t. j. najmä pri dokazovaní mal základný procesný predpis stanoviť aj povinnosti pre správcu dane a to zvlášť z dôvodu, že nedodržanie povinnosti pri správe daní je spravidla sankcionované. Je napríklad nelogické, aby daňový subjekt preukazoval skutočnosť, že účelovo zneužil právo pri správe daní. Za zásadný problém pri realizácii zásady zákazu zneužitia práve v daňovom práve je najmä vágnosť ustanovení a možnosť ich ľahkého zneužitia, a to aj zo strany správcu dane na úkor daňových subjektov⁶⁶. Dovolím si poukázať na staré a objektívne aj dnes použiteľné latinské výroky ako napríklad : *Dolus non praesumitur*⁶⁷ (zlý úmysel sa nepredpokladá – preto ho vždy treba dokázať), resp. *Ei incumbit probatio, qui dicit, non qui negat* (dokazovanie ťaží toho, kto tvrdí, nie kto popiera⁶⁸, alebo *Factum negantis nulla probatio sit*⁶⁹ (popierajúci nemusí dokazovať – kto popiera čin, nemusí dokazovať, že ho neurobil). Ústavný súd Slovenskej republiky v roku vyslovil názor, že „v právnom štáte právny poriadok nechráni štátu moc pred občanmi. Právny poriadok v právnom štáte určuje postup orgánov verejnej správy tak, aby neboli porušované práva občanov“⁷⁰. V prípade uplatnenia zásady zákazu účelového zneužitia práva správcami dane, však ochrana oprávnených záujmov daňových subjektov nemusí byť vždy rešpektovaná a to vzhľadom na existujúcu právnu úpravu a čiastočne aj zaužívanú prax. Obdobne Štrkolec k tomu uvádza, že zodpovedanie otázky, čo je alebo nie je zneužitím práva, môže byť v hraničných situáciách mimoriadne náročné, a orgány daňovej správy môže zvädzať k jednoduchému riešeniu, ktorým sa priklonia k tomu,

⁶⁴ § 24 ods. 2 Daňového poriadku

⁶⁵ § 3 ods. 1 Daňového poriadku

⁶⁶ Čollák, J.: Zákaz zneužitia práva ako účelová súčasť správy daní. In: Právo – obchod – ekonomika. Košice 2015. s. 88 a nasl., ISBN 978-80-8152-315-1

⁶⁷ Rebro, K.: Právnické výrazy a výroky. Vydavateľstvo Obzor. Bratislava. 1986. s. 93

⁶⁸ Rebro, K.: Právnické výrazy a výroky. Vydavateľstvo Obzor. Bratislava. 1986 s. 97

⁶⁹ Rebro, K.: Právnické výrazy a výroky. Vydavateľstvo Obzor. Bratislava. 1986 s. 108

⁷⁰ II.ÚS 62/1999. Nález zo 14. júla 1999. Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky 1999, s. 331

že ide o zneužitie práva⁷¹. V tejto súvislosti možno poukázať na právnu úpravu dokazovania v Českej republike podľa Daňového rádu, kde správca dane preukazuje

- a) oznámenie vlastných písomností
- b) skutočnosti rozhodujúce pre použitie právnej domnienky alebo právnej fikcie,
- c) skutočnosti vyvracajúce vierohodnosť, preukázateľnosť, správnosť či úplnosť povinných evidencií, účtovných záznamov, ako aj i iných záznamov, listín a ďalších dôkazných prostriedkov uplatnených daňovým subjektom,
- d) skutočnosti rozhodujúce pre posúdenie skutočného obsahu právneho konania alebo inej skutočnosti,
- e) skutočnosti rozhodujúce pre uplatnenie následku za porušenie povinnosti pri správe daní,
- f) skutočnosti rozhodujúce pre posúdenie účelu právneho konania a iných skutočností rozhodujúcich pre správu daní, ich prevládajúcich účelom je získanie daňovej výhody v rozpore so zmyslom a účelom daňového právneho predpisu.

Správca dane podľa českej právnej úpravy je povinný po prevedení dôkazov určiť, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie a na základe ktorých dôkazných prostriedkov; o hodnotení dôkazov spíše úradný záznam, pokiaľ sa toto hodnotenie neuvádza v inej písomnosti založenej v spise.⁷² Preto sa domnievam, že aj na Slovensku by mal správca dane preukazovať, že daňový subjekt skutočne zneužil právo a akým spôsobom. Nemôže v tomto prípade daňový subjekt preukazovať to, čo tvrdí, že neurobil. Zvlášť ak následkom takého konania môže byť (zrejme pre neunesenie dôkazného bremena daňovým subjektom) zníženie nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu, resp. zvýšenie daňovej povinnosti a z toho plynúce sankcie. Nesporne by v tomto prípade, najmä pri ukladaní sankcií, mala prichádzať do úvahy aj zásada vyšetrovacia.

V správnom poriadku sa uvádza, že rozhodnutie správnych orgánov musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci⁷³, že správny orgán je povinný zistiť presne a úplne skutočný stav veci a za tým účelom si obstaráť potrebné podklady pre rozhodnutie⁷⁴, resp. že na dokazovanie možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočný stav veci a ktoré sú v súlade s právnymi predpismi⁷⁵. Predmetom dokazovania podľa Správneho

⁷¹ Štrkolec, M.: Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. Právnická fakulta. 2017. s. 31, ISBN 978-80-8152-537-7

⁷² § 92 ods. 5 a 7 zákona č. 280/2009 Sb. Daňový rád v znení neskorších zmien a doplnení

⁷³ § 3 ods. 5 Správneho poriadku

⁷⁴ § 32 ods. 1 Správneho poriadku

⁷⁵ § 34 ods. 1 Správneho poriadku

poriadku je všetko, čo môže smerovať ku skutočnému a pravdivému zisteniu skutočností rozhodných pre posúdenie a následné rozhodnutie v danej veci.

Na tomto mieste je potrebné spomenúť aj skutočnosť, že Správny poriadok v Slovenskej republike vo vyhlásenom znení nadobudol účinnosť 1. januára 1968, t. j. pred viac ako 50-timi rokmi. Síce bol viackrát novelizovaný, avšak ako sa uvádza v odbornej literatúre išlo len o čiastkové zmeny. V Českej republike došlo k prijatiu nového správneho poriadku v roku 2004, a to zákonom č. 500/2004 Sb.. Dôvodová správa k tomuto zákonu priamo uvádza, že návrh správneho poriadku je v súlade s dokumentmi Rady Európy, ktoré boli využívané pri jeho príprave. Správny poriadok na Slovensku obsahuje v § 3 a § 4 princípy správneho konania a ďalšie princípy a zásady sú zrejmé aj z ďalších ustanovení, aj keď nie sú v Správnom poriadku priamo vyjadrené. Napriek tomu, že dokumenty Rady Európy mali na všeobecnú časť správneho konania minimálny vplyv, v aplikačnej praxi je potrebné prihliadať aj na princípy a zásady správneho konania v súvislosti s týmito dokumentami.^{76 77}

Čo sa týka Daňového poriadku možno povedať, že predpis je pomerne nový. Daňový poriadok nadobudol účinnosť 1. januára 2012. Návrh nového procesného zákona pre oblasť správy daní bol súčasťou Reformy daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov, ktorá mala byť realizovaná prostredníctvom programu UNITAS. Programovým zámerom tejto reformy bola Koncepcia reformy daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov schválená uznesením

⁷⁶ Pozri *Barancová, A.*: Niekoľko poznámok k vplyvu dokumentov Rady Európy na princípy a zásady správneho konania In. *Vybrané otázky samosprávy a práva Európskej únie. Zborník príspevkov.* Banská Bystrica : Univerzita Mateja Bela Právnická fakulta. 2010. s. 8, ISBN 978-80-557-0073-1; obdobne *Píry, M.* : Konania podľa zákona č. 50/1976 Zb. v znení zmien a noviel (Stavebný zákon) In. *Pekár, B., Srebalová, M., Barancová, A. a kolektív* : Osobitné druhy správneho konania. Banská Bystrica : Belianum. 2016. s. 15, ISBN 978-80-557-1131-1, s.15

⁷⁷ Napríklad *Srebalová* uvádza, že špeciálne zásady priestupkového konania, ktoré vyplývajú priamo z ustanovení zákona o priestupkoch a to zásada legality (zákonosti), t. j. žiaden delikt bez zákona, žiaden trest bez zákona, zásada legality postihu, zásada prezumpcie neviny, zásada zamedzenia dvojitého postihu, zásada oficiality a zásada zákazu reformatio in peius (*Srebalová, M.*: Priestupkové konanie In. *Pekár, B., Srebalová, M., Barancová, A. a kolektív* : Osobitné druhy správneho konania. Banská Bystrica : 2016. s. 72-73, ISBN 978-80-557-1131-1); *Píry* uvádza zásady stavebného konania (ktoré je nesporne osobitným druhom správneho konania) a medzi ne zaraďuje zásadu zákonosti a tým spätú zásadu legitímneho očakávania v konaní, zásadu súčinnosti s účastníkmi konania vrátane povinnosti poučenia účastníkov konania, zásadu zverejňovania na úradnej tabuli, zásadu koncentrácie konania a zásadu proporcionality (*Píry, M.*: Úvod do stavebného práva. *Vybrané problémy územného plánovania a konania.* Žilina : Stredoeurópsky inštitút správnych a ekologických štúdií o. z. Žilina. 2017. s. 18-23, ISBN 978-80-972727-0-8); *Barancová* uvádza zásady týkajúce sa katastra nehnuteľností, resp. konania na úseku katastra nehnuteľností (ktoré je tiež osobitným druhom správneho konania) a nimi podľa nej sú zásada verejnosti, zásada hodnovernosti a záväznosti údajov katastra nehnuteľností tzv. materiálna publicita, zásada prenotačná, zásada súčinnosti a zásada priority (*Barancová, A.*: Konania na úseku katastra nehnuteľností. In. *Pekár, B., Srebalová, M., Barancová, A. a kolektív* : Osobitné druhy správneho konania. Banská Bystrica : Belianum. 2016. s. 54-57, ISBN 978-80-557-1131-1)

vlády č. 285 zo 7. mája 2008.⁷⁸ Možno však povedať, že program UNITAS ani v súčasnosti nebol ukončený, došlo k vytvoreniu spoločného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky oproti dovtedy existujúceho Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky a Colného riaditeľstva Slovenskej republiky. Výber zdravotných a sociálnych odvodov však stále zabezpečujú zdravotné poisťovne a Sociálna poisťovňa. V tejto súvislosti je potrebné poukázať na nový zákon č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý uvádza princípy štátnej služby príslušníkov finančnej správy⁷⁹, t. j. platia pre príslušníkov, ktorými sú aj zamestnanci daňových a colných úradov. Ide o princíp politickej neutrality⁸⁰, princíp zákonnosti⁸¹, princíp efektívneho riadenia⁸², princíp nestrannosti⁸³, princíp profesionality⁸⁴ a princíp stability⁸⁵. Podľa zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov daňové úrady⁸⁶ (a teda aj ich zamestnanci) vykonávajú správu daní podľa Daňového poriadku, colné úrady rozhodujú a vykonávajú úkony vo veciach správy spotrebných daní⁸⁷, ak osobitné predpisy neustanovujú inak, pričom ustanovenie dáva demonštratívne odkaz na zákon č. 98/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 106/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 199/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 609/2007 Z. z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 39/2011 Z. z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 530/2011 Z. z. v znení neskorších predpisov. Z Daňového poriadku vyplýva, že sa vzťahuje aj na správu spotrebných daní a podľa Daňového poriadku sa postupuje, ak osobitné predpisy (odkaz je aj na zákony o spotrebných daniach) neustanovujú inak⁸⁸.

Zásadné rozdiely medzi právnou úpravou v rámci stanovených zásad v Daňovom poriadku a Správnom poriadku, až na uvedené skutočnosti, nie sú. Aj správca dane podľa Daňového poriadku a aj správny orgán podľa Správneho poriadku hodnotia dôkazy podľa

⁷⁸ Dôvodová správa k návrhu zákona o správe daní (daňový poriadok)

⁷⁹ Zákon č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov charakterizuje príslušníka finančnej správy ako fyzickú osobu, ktorá je v služobnom pomere, pričom príslušník finančnej správy plní úlohy podľa tohto zákona, osobitných predpisov a medzinárodných zmlúv na finančnom riaditeľstve, daňovom úrade, colnom úrade a Kriminálnom úrade finančnej správy alebo v zahraničí. Príslušník finančnej správy môže byť ozbrojený príslušník finančnej správy alebo neozbrojený príslušník finančnej správy (§ 30 zákona).

⁸⁰ Čl. 2 zákona č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁸¹ Čl. 3 zákona č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁸² Čl. 4 zákona č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁸³ Čl. 5 zákona č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁸⁴ Čl. 6 zákona č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁸⁵ Čl. 7 zákona č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁸⁶ § 5 ods. 2 písm. a) zákona č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁸⁷ § 7 ods. 2 písm. a) zákona č. 35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov

⁸⁸ § 1 ods. 1 a 2 Daňového poriadku

svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti⁸⁹,⁹⁰. Daňový poriadok vymenúva skutočnosti, ktoré preukazuje daňový subjekt (správca dane preukazuje len skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu)⁹¹, Správny poriadok uvádza, že na dokazovanie možno použiť všetky prostriedky, ktorým možno zistiť a objasniť skutočný stav vecí a ktoré sú v súlade s právnymi predpismi⁹².⁹³ Uvedené znamená, že správca dane v súlade s Daňovým poriadkom zisťuje skutkový stav vecí najmä z dôkazov predložených daňovým subjektom a to v záujme správneho zistenia dane a zabezpečenia úhrady dane a správny orgán podľa Správneho poriadku by mal zistiť skutočný stav vecí. Pre správu daní je charakteristická povinnosť dodržiavania daňového tajomstva, pričom daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa pri správe daní. Za daňové tajomstvo sa nepovažuje informácia, ktorá bola alebo je verejne prístupná, a informácia o tom, či prebieha alebo prebiehala daňová kontrola alebo daňové exekučné konanie.⁹⁴⁹⁵ Naproti tomu v Správnom poriadku patrí medzi základné zásady aj zásada informovanosti, ktorá znamená, že správne orgány sú povinné na úradnej tabuli správneho orgánu, na internete, ak majú k nemu prístup, prípadne aj iným vhodným spôsobom zrozumiteľne a včas informovať o začatí, uskutočňovaní a skončení konania vo veciach, ktoré sú predmetom záujmu verejnosti alebo o ktorých to ustanovuje osobitný zákon.

5. Daňové konanie a správne konanie

V odbornej literatúre sa uvádza, že v našom daňovom systéme upravila daňové konanie jedna spoločná norma po prvý raz v roku 1953 a to vyhláška ministra financií z 2. júna 1953, č. 162 Ú. L. (č. 197 Ú. v.), ktorou sa upravovalo konanie vo veciach daňových a vydávali sa spoločné predpisy na vykonanie daňových zákonov. Dovtedy bolo daňové konanie upravené v rámci zákonov upravujúcich jednotlivé dane. Takým bol napríklad zákon o priamych daniach z roku 1927, podľa ktorého daňové konanie bolo považované za správne konanie zvláštnej povahy. Charakteristickou črtou zmien uskutočnených v roku 1962 vyhláškou č. 16/1962 zb. o konaní vo veciach daní a poplatkov bolo, že upravovala iba tie skutočnosti, ktoré boli spojené s výrubom a vyberaním daní a poplatkov. Ostatné skutočnosti bolo treba posudzovať

⁸⁹ § 3 ods. 3 Daňového poriadku

⁹⁰ § 34 ods. 5 Správneho poriadku

⁹¹ § 24 Daňového poriadku

⁹² § 34 ods. 1 Správneho poriadku

⁹³ Pozri *Škultéty, P.*: Verejná správa a správne právo. Bratislava: VEDA Vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied. Bratislava. 2008. s. 182. ISBN 978-80-224-1023-6

⁹⁴ § 11 Daňového poriadku

⁹⁵ Pozri aj *Kukuľa, P.*: Mlčanlivosť, tajomstvo a daňové tajomstvo. In. Interpolis 18: zborník vedeckých prác. Banská Bystrica : Belianum, 2019. s. 158-162, ISBN 978-80-557-1536-0

z hľadiska platnej právnej úpravy správneho konania, t. j. podľa vládneho nariadenia č. 91/1960 Zb. o správnom konaní. Išlo napríklad o otázky doručenia, čestného vyhlásenia, poučenia o opravných prostriedkoch atď.. Išlo teda o špeciálnu normu, pri ktorej sa treba podporne opierať o všeobecné ustanovenia zákona o správnom konaní. Je potrebné ešte spomenúť, že vyhláška ministerstva financií č. 16/1962 Zb. bola vo svojom pôvodnom znení, t. j. bez akejkoľvek zmeny v účinnosti skoro 30 rokov (od 28. 2. 1962 do 31. 12. 1992).⁹⁶

V odbornej literatúre sa tiež uvádza, že daňové konanie je špecifickým konaním, ktoré za existencie československého štátu a neskôr v podmienkach samostatného Slovenska prešlo vlastným vývojom. Pôvodne ho upravovali samostatné finančno-právne procesné normy nezávisle od procesnoprávných noriem iných odvetví práva⁹⁷. Táto samostatnosť sa však postupne narušovala, najskôr takým spôsobom, že procesné normy iných právnych odvetví sa používali podporne, neskôr nadobudli v daňovom konaní rozhodujúce postavenie (napr. zákon o správnom konaní, čiastočne aj Občiansky súdny poriadok). Tak sa stalo, že otázky daňového konania upravovali vyše dvadsať rokov tri právne normy. Bola to predovšetkým vyhláška Ministerstva financií č. 16/1962 Zb. o konaní vo veciach daní a poplatkov a Správny poriadok, ktoré mali povahu *ius generalis*. Ďalej to bol zákon č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok ako *ius subsidiaris*. Okrem toho niektoré, často veľmi významné procesné otázky daňovo-právnych vzťahov (aj keď prevažne špecifické) upravovali priamo konkrétne daňové zákony, teda normy daňového práva hmotného. Táto roztrieštenosť právnej úpravy konania vo veciach daní a poplatkov do značnej miery komplikovala realizáciu daňového procesu v praxi. Závažným nedostatkom vyhlášky o konaní vo veciach daní a poplatkov bolo, že mnohé jej ustanovenia boli v rozpore s ustanoveniami zákona o správnom konaní.⁹⁸

Z pohľadu právnej sily normatívnych právnych aktov zákony ako normatívne právne akty sú normy vyššej právnej sily ako podzákonné normy, ktorými sú napríklad aj vyhlášky. Táto skutočnosť tiež mohla spôsobovať problémy v aplikácii právnych noriem v rámci daňového procesu. Z týchto dôvodov bolo nevyhnutné upraviť daňové konanie formou zákonnej úpravy.

Od 1. januára 1993 sa zrejme aj z týchto dôvodov už uplatňoval zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len

⁹⁶ Kubincová, T. : Historické a teoretické súvislosti daňového konania vo vzťahu k správne konaniu. In. Štát a právo. Ročník 04. Veľký Biel : Občianske združenie Štát a právo. 2017. s. 499-50, ISSN 1339-7753

⁹⁷ IX. Hlava zákona č. 76/1927 Sb. o priamych daniach

⁹⁸ Viac Grúň, L.: Dane včera, dnes a zajtra. Bratislava : Eurounion, spol. s r. o.. 2001. s. 213 a nasl., ISBN 80-88984-28-9

„zákon č. 511/1992 Zb.“). Vládne nariadenie č. 91/1960 Zb. o správnom konaní bolo s účinnosťou k 1. januáru 1968 zrušené a nahradené zákonom č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok), ktorý po niekoľkých novelách platí dodnes.⁹⁹

Napriek tomu, že s účinnosťou od 1. januára 2012 bol zákon 511/1992 Zb. zrušený Daňovým poriadkom, daňové konanie bolo vymedzené v oboch predpisoch rovnako¹⁰⁰ a to ako konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

V právnej úprave daňového konania v Daňovom poriadku možno poukázať na spornú (nešťastnú) systematiku Daňového poriadku. Totiž podľa systematiky Daňového poriadku je ako Daňové konanie označená IV. časť zákona, pričom mimo štvrtej časti Daňového poriadku označenej ako Daňové konanie Daňový poriadok obsahuje aj ďalšie „veci“, v ktorých rozhoduje správca dane, prípadne finančné riaditeľstvo a teda, ako už bolo uvedené, nesporne ide o daňové konanie, pretože v daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Mimo štvrtej časti označenej v Daňovom poriadku ako Daňové konanie sa vydávajú rozhodnutia s rôznymi následkami. Ide napríklad o prípady:

- ak vzniknú pochybnosti o určení vecnej príslušnosti medzi daňovým úradom a colným úradom, rozhoduje o vecnej príslušnosti finančné riaditeľstvo (§ 6 ods. 2);
- ak vzniknú pochybnosti o určení miestnej príslušnosti medzi daňovými úradmi alebo ak vzniknú pochybnosti o určení miestnej príslušnosti medzi colnými úradmi, rozhoduje o miestnej príslušnosti finančné riaditeľstvo (§ 7 ods. 4);
- rozhodnutie o delegovaní druhostupňový orgán doručí daňovému subjektu a príslušným dotknutým správcom dane. Proti tomuto rozhodnutiu nie sú prípustné opravné prostriedky (§ 8 ods. 2);
- rozhodnutie o ustanovení zástupcu môže správca dane vydať len s predchádzajúcim súhlasom navrhovaného zástupcu (§ 9 ods. 6),
- ak opatrovník nie je ustanovený súdom, ustanoví na účely správy daní zástupcu rozhodnutím správca dane (§ 9 ods. 1);
- proti rozhodnutiu o zabezpečení veci možno podať odvolanie; odvolanie však nemá odkladný účinok (§ 41 ods. 2);

⁹⁹ Pozri *Kubincová, T.* : Historické a teoretické súvislosti daňového konania vo vzťahu k správnomu konaniu. In. Štát a právo. Ročník 04. Veľký Biel : Občianske združenie Štát a právo. 2017. s. 499-501, ISSN 1339-7753

¹⁰⁰ V zákone č. 511/1992 Zb. vymedzenie daňového konania medzi vymedzenia pojmov sa dostalo až novelou zákona uskutočnenou zákonom č. 219/1999 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia niektoré ďalšie zákony

- povinnosť viesť a predkladať záznamy ukladá správca dane rozhodnutím, proti ktorému nemožno podať odvolanie (§ 51 ods. 2);
- rozhodnutie o zastavení daňového konania podľa odseku 1 písm. b) a c) § 62 Daňového poriadku, t. j. ak daňový subjekt zanikol bez právneho nástupcu, alebo sa zistí v priebehu daňového konania, že navrhovateľ nie je oprávnenou osobou, sa nedoručuje; toto rozhodnutie sa zakladá v spisovom materiáli správcu dane (§ 62 ods. 2);
- rozhodnutie o ustanovení zástupcu môže správca dane vydať len s predchádzajúcim súhlasom navrhovaného zástupcu (§ 9 ods. 6);
- proti rozhodnutiu o určení spoločného zástupcu nemožno podať odvolanie (§ 9 ods. 10);
- rozhodnutie o vylúčení zástupcu sa doručuje tomuto zástupcovi a príslušnému daňovému subjektu. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie (§ 10 ods. 2);
- ak správca dane uhradil náklady podľa ods. 2 § 12 Daňového poriadku, ktoré vznikli v dôsledku nečinnosti alebo nesplnenia zákonných povinností daňového subjektu alebo inej osoby, môže správca dane rozhodnutím uložiť povinnosť daňovému subjektu alebo inej osobe tieto náklady uhradiť (§ 12 ods. 4);
- ak osobitný predpis neustanovuje inak, proti rozhodnutiu o žiadosti o predĺženie lehoty nie sú prípustné opravné prostriedky (28 ods. 4);
- proti rozhodnutiu o žiadosti o odpustenie zmeškania lehoty nie sú prípustné opravné prostriedky (§ 29 ods. 3);
- správca dane, ktorý vec zabezpečil, vydá rozhodnutie o zabezpečení veci, v ktorom uvedie dôvody zabezpečenia; proti tomuto rozhodnutiu možno podať odvolanie; odvolanie nemá odkladný účinok (§ 41 ods. 2);
- rozhodnutie o zabezpečení veci sa zruší právoplatným rozhodnutím o prepadnutí veci. Rozhodnutie o zabezpečení veci sa zruší aj vtedy, ak v odvolacom konaní bolo zrušené rozhodnutie o prepadnutí veci, pričom vec, ktorá bola predmetom zabezpečenia sa vráti, ak to jej povaha a osobitný predpis pripúšťa (41 ods. 6);
- správca dane môže počas daňovej kontroly, počas určovania dane podľa pomôcok alebo pri miestnom zisťovaní na zabezpečenie ich účelu alebo ak je odôvodnená obava, že nesplatná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyhnutne potrebné uložiť rozhodnutím daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečoho sa zdržal alebo niečo strpel, a to najmä, aby a) zložil peňažnú sumu na účet správcu dane, b) nenakladal s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí . Ak hrozí, že peňažná suma

podľa odseku 1 písm. a) § 50 Daňového poriadku nebude v lehote určenej správcom dane zložená, je rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia vykonateľné dňom vydania. Správca dane súčasne vhodným spôsobom vyrozumie daňový subjekt o vydaní rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia. Rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia týkajúceho sa nehnuteľnosti správca dane doručí daňovému subjektu a príslušnému orgánu štátnej správy na úseku katastra nehnuteľností. Rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia, ktoré sa týka motorového vozidla, správca dane doručí daňovému subjektu a Policajnému zboru. Správca dane oznámi katastru nehnuteľností a Policajnému zboru, kedy nadobudlo zaslané rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia právoplatnosť (§ 50 ods. 1, 2 a 3);

- povinnosť viesť a predkladať záznamy ukladá správca dane rozhodnutím, proti ktorému nemožno podať odvolanie (§ 51 ods. 2) ;
- odklad platenia dane alebo platenie dane v splátkach môže správca dane povoliť najskôr odo dňa doručenia rozhodnutia o povolení odkladu platenia dane alebo rozhodnutia o povolení platenia dane v splátkach (§ 57 ods. 3);
- o námietke zaujatosti rozhodne jeho najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý môže rozhodnúť o vylúčení zamestnanca aj z vlastného podnetu. Proti rozhodnutiu o námietke zaujatosti podľa odseku 6 nie sú prípustné opravné prostriedky (§ 60 ods. 6, 7).

Z uvedeného vyplýva určitá nejednoznačnosť v tom, či ide o daňové konanie (ak tieto možnosti rozhodovať nie sú obsiahnuté v IV. časti Daňového poriadku) a tiež je sporné, že ak sa rozhoduje o právach a povinnostiach iných osôb ako daňových subjektov, či ide o daňové konanie a teda sa nepoužije Správny poriadok. Totiž podľa § 163 Daňového poriadku sa všeobecný predpis o správnom konaní nevzťahuje len na daňové konanie.

Vzhľadom na vymedzenie daňového konania je potrebné ustáliť, že daňovým konaním je každý postup správcu dane upravený v Daňovom poriadku, resp. v osobitných hmotnoprávnych predpisoch, ak jeho výsledkom je vydanie rozhodnutia, ktoré sa dotýka práv alebo povinností daňového subjektu. Postup, resp. činnosti správcu dane, ktoré nekončia vydaním rozhodnutia, nie sú daňovým konaním. Tak napríklad daňovým konaním nemôže byť daňová kontrola a určenie dane podľa pomôcok¹⁰¹, pri ktorých správca dane vystavuje protokol. Obdobne je sporné, či daňovým konaním je aj konanie, ak účastníkom konania je iná osoba ako daňový subjekt. Účastníkom daňového konania¹⁰² je podľa Daňového poriadku daňový subjekt,

¹⁰¹ §§ 43 až 49 Daňového poriadku

¹⁰² § 59 Daňového poriadku

pričom na daňovom konaní sa môže zúčastniť aj iná osoba, ktorú správca dane na daňové konanie prizve. Práva a povinnosti účastníka daňového konania má podľa Daňového poriadku aj ten, na koho podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu prešla z dlžníka povinnosť alebo na koho prešli podľa osobitného predpisu záväzky za daňového dlžníka, alebo od koho možno podľa tohto zákona vyžadovať plnenie za daňového dlžníka. Vzhľadom na vymedzenie účastníka daňového konania tak, že ním môže byť aj iná osoba ako daňový subjekt v časti IV. Daňového poriadku s názvom Daňové konanie, možno ustáliť, že aj v týchto prípadoch, t. j. ak je účastníkom iná osoba ako daňový subjekt, je potrebné postupovať v intenciách Daňového poriadku a použitie Správneho poriadku je vylúčené.

Legálna definícia daňového konania vymedzená v základných pojmoch (§ 2 písm. c)) síce musí mať prednosť pred systematikou zákona¹⁰³, ale vzhľadom na využívanie tohto predpisu nielen právnickou komunitou sa domnievam, že postačilo, aby zákonodarca štvrtú časť nazval konaním a nie daňovým konaním.

Zo Správneho poriadku vyplýva, že sa Správny poriadok vzťahuje na konanie, v ktorom v oblasti verejnej správy správne orgány rozhodujú o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb, ak osobitný zákon neustanovuje inak.

Podľa Daňového poriadku¹⁰⁴ je účastníkom daňového konania daňový subjekt (ktorým je osoba, ktorej tento zákon alebo osobitné predpisy ukladajú povinnosti alebo priznávajú práva¹⁰⁵). Na daňovom konaní sa môže zúčastniť aj iná osoba, ktorú správca dane na daňové konanie prizve. Práva a povinnosti účastníka daňového konania má aj ten, na koho podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu prešla z dlžníka povinnosť alebo na koho prešli podľa osobitného predpisu záväzky za daňového dlžníka, alebo od koho možno podľa tohto zákona vyžadovať plnenie za daňového dlžníka.

Podľa Správneho poriadku¹⁰⁶ je účastníkom konania je ten, o koho právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach sa má konať alebo koho práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti môžu byť rozhodnutím priamo dotknuté; účastníkom konania je aj ten, kto tvrdí, že môže byť rozhodnutím vo svojich právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach priamo dotknutý, a to až do času, kým sa preukáže opak. Účastníkom konania je aj ten, komu osobitný zákon také postavenie priznáva.

¹⁰³ Pozri aj *Kubincová, S.* : Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015. s. 343, ISBN 978-80-89603-28-2

¹⁰⁴ ods. 1 až 3 §-u 59 Daňového poriadku

¹⁰⁵ § 4 ods. 2 písm. c) Daňového poriadku

¹⁰⁶ § 14 Správneho poriadku

Rozdiely medzi vymedzením účastníka vyplývajú z charakteru a účelu tohto ktorého právneho predpisu. Účelom správy daní a teda aj právnej úpravy v Daňovom poriadku je správne zistenie dane a zabezpečenie úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. Uvedené znamená, že v zásade medzi účastníkom daňového konania prebieha konanie týkajúce sa neplnenia jeho povinností voči správcovi dane a vo väčšine prípadov ide o vymoženie daňového nedoplatku. Samozrejme v niektorých prípadoch môže ísť aj o konanie, ktoré sa týka práv a oprávnených záujmov daňových subjektov. Z týchto dôvodov Daňový poriadok uvádza, že práva a povinnosti účastníka daňového konania má aj ten, na koho podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu prešla z dlžníka povinnosť alebo na koho prešli podľa osobitného predpisu záväzky za daňového dlžníka, alebo od koho možno podľa tohto zákona vyžadovať plnenie za daňového dlžníka. Ide napríklad o dediča, ručiteľa a pod.. V konaní podľa Správneho poriadku sa v zásade nevymáhajú pohľadávky, ale rozhoduje sa o iných skutočnostiach, a preto Správny poriadok uvádza, že účastníkom je aj ten, kto môže byť rozhodnutím vo svojich právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach priamo dotknutý.

Podľa Daňového poriadku¹⁰⁷ daňové konanie začína a) na návrh účastníka daňového konania, b) z podnetu orgánu príslušného konať vo veci podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. Daňové konanie je začaté dňom doručenia podania daňového subjektu orgánu príslušnému konať vo veci alebo dňom, keď daňový subjekt na výzvu tohto príslušného orgánu doručil doplnené podanie. Ak daňové konanie začína z podnetu orgánu príslušného konať vo veci, konanie sa začína dňom, keď tento orgán vykonal voči daňovému subjektu alebo inej osobe, voči ktorej je podľa tohto zákona oprávnený konať, prvý úkon. Pre daňové konanie je rozhodujúci obsah podania, aj keď je podanie nesprávne označené.

Podľa Správneho poriadku¹⁰⁸ konanie sa začína na návrh účastníka konania alebo na podnet správneho orgánu. Konanie je začaté dňom, keď podanie účastníka konania došlo správne orgánu príslušnému vo veci rozhodnúť. Pokiaľ sa konanie začína na podnet správneho orgánu, je konanie začaté dňom, keď tento orgán urobil voči účastníkovi konania prvý úkon. O začatí konania správny orgán upovedomí všetkých známych účastníkov konania; ak mu účastníci konania alebo ich pobyt nie sú známi, alebo pokiaľ to ustanovuje osobitný zákon, upovedomí ich o začatí konania verejnou vyhláškou.

¹⁰⁷ § 58 Daňového poriadku

¹⁰⁸ § 18 Správneho poriadku

Rozdiel medzi právnou úpravou začatia konania podľa Daňového poriadku a Správneho poriadku je v tom, že podľa Správneho poriadku musí správny orgán upovedomiť všetkých známych účastníkov konania. Túto povinnosť správca dane nemá, čo však ani nie je možné, pretože v tomto prípade spravidla ide o jedného účastníka – daňový subjekt a len výnimočne ich môže byť viac. Veta, že pre daňové konanie je rozhodujúci obsah podania, aj keď je podanie nesprávne označené korešponduje s ustanovením¹⁰⁹ Správneho poriadku, podľa ktorého sa podanie posudzuje podľa jeho obsahu. Rozdiel je tiež v skutočnosti, že podľa Daňového poriadku konanie začína len dňom, keď daňový subjekt na výzvu tohto príslušného orgánu doručil doplnené podanie (teda keď odstránil nedostatky podania), pričom podľa Správneho poriadku správny orgán konanie preruší¹¹⁰, ak bol účastník konania vyzvaný, aby v určenej lehote odstránil nedostatky podania, alebo ak účastník konania nemá zákonného zástupcu alebo ustanoveného opatrovníka, hoci ho má mať, alebo ak tak ustanovuje osobitný zákon.

Podľa Daňového poriadku¹¹¹ správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas. Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania. Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Ustanovenia o prerušení daňového konania sa vzťahujú rovnako aj na daňové konanie vedené finančným riaditeľstvom alebo ministerstvom.

Podľa Správneho poriadku¹¹² správny orgán konanie preruší, ak sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo ak bol účastník konania vyzvaný, aby v určenej lehote odstránil nedostatky podania, alebo ak účastník konania nemá zákonného zástupcu alebo ustanoveného

¹⁰⁹ § 19 ods. 2 prvá veta Správneho poriadku

¹¹⁰ § 29 ods. 1 Správneho poriadku

¹¹¹ § 61 Daňového poriadku

¹¹² § 29 Správneho poriadku

opatrovníka, hoci ho má mať, alebo ak tak ustanovuje osobitný zákon. Správny orgán môže tiež konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Proti rozhodnutiu o prerušení konania sa nemožno odvolať. Správny orgán v konaní pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokiaľ je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Rozdiel medzi právnou úpravou podľa Daňového poriadku a Správneho poriadku je minimálny. V oboch konaniach musí správca dane a aj správny orgán konanie prerušiť, ak sa začalo konanie o predbežnej otázke, pričom správny orgán musí konanie prerušiť aj v prípade, ak bol účastník konania vyzvaný na odstránenie nedostatkov podania. V oboch prípadoch sa proti rozhodnutiu o prerušení konania nemožno odvolať.

Podľa Daňového poriadku¹¹³ ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, daňové konanie sa zastaví, ak a) navrhovateľ vzal späť svoj návrh skôr, ako bolo o ňom rozhodnuté, b) je právnym nástupcom daňového subjektu Slovenská republika, okrem konania o dani z nehnuteľností, c) daňový subjekt zanikol bez právneho nástupcu, d) sa zistí v priebehu daňového konania, že navrhovateľ nie je oprávnenou osobou, e) daňový subjekt zmeškal lehotu, ktorú nemožno predĺžiť ani odpustiť jej zmeškanie, f) bolo vo veci už právoplatne rozhodnuté, g) príslušný orgán zistí, že pred podaním návrhu začalo konanie na súde, h) odpadol dôvod daňového konania. Rozhodnutie o zastavení daňového konania podľa odseku 1 písm. b) a c) sa nedoručuje; toto rozhodnutie sa zakladá v spisovom materiáli správcu dane. Proti rozhodnutiu podľa odseku 1 písm. a) až c) a g) nemožno podať odvolanie.

Podľa Správneho poriadku správny orgán konanie zastaví, ak a) zistí, že ten, kto podal návrh na začatie konania, nie je účastníkom konania a nejde o konanie, ktoré môže začať správny orgán, b) účastník konania vzal svoj návrh na začatie konania späť a konanie sa netýka iného účastníka konania alebo ostatní účastníci konania súhlasia so späťvzatím návrhu a nejde o konanie, ktoré môže začať správny orgán, c) účastník konania zomrel, bol vyhlásený za mŕtveho alebo zanikol bez právneho nástupcu a konanie sa týkalo len tohto účastníka konania, d) účastník konania na výzvu správneho orgánu v určenej lehote neodstránil nedostatky svojho podania a bol o možnosti zastavenia konania poučený, e) zistí, že nie je príslušným na konanie a vec nemožno postúpiť príslušnému orgánu, f) zistí, že vo veci už začal konať iný príslušný správny orgán, ak sa správne orgány nedohodli inak, g) zistí, že pred podaním návrhu vo veci

¹¹³ § 62 Daňového poriadku

začal konať súd, ak osobitný zákon neustanovuje inak, h) odpadol dôvod konania začatého na podnet správneho orgánu, i) v tej istej veci sa právoplatne rozhodlo a skutkový stav sa podstatne nezmenil, j) tak ustanoví osobitný zákon. Proti rozhodnutiu o zastavení konania podľa odseku 1 písm. b), c), f), g) a h) sa nemožno odvolať. Rozhodnutie o zastavení konania podľa odseku 1 písm. b) a c) sa iba vyznačí v spise.

Rozdiely v skutočnostiach, ktoré majú za následok zastavenie daňového konania a správneho konania vyplývajú najmä z podstaty jednotlivých konaní. Ako už bolo uvedené, v daňovom konaní ide spravidla o zistenie, či daňový subjekt si plní svoje peňažné a nepeňažné povinnosti a v správnom konaní ide spravidla o vydávanie povolení, súhlasov, obmedzení a pod.. Ako už bolo uvedené, Daňový poriadok upravuje aj nulitné rozhodnutie, a preto nie je potrebné zastaviť daňové konanie, ak sa zistí, že návrh podala, resp. účastník konania nie je tá osoba, ktorá má byť účastníkom. Obdobne podľa Daňového poriadku správca dane konanie zastaví, ak daňový subjekt zanikol bez právneho nástupcu, resp. ak právnym nástupcom je Slovenská republika (neexistuje dedič, resp. osoba dedičstvo odmietla), a teda majetok aj so záväzkami ako odúmrt' pripadol Slovenskej republike. Samozrejme ak ide o daň z nehnuteľností, v tom prípade je správcom obec a nástupca (teda spravidla nový vlastník) je povinný daň platiť.

Rozdiel medzi právnou úpravou daňového konania a správneho konania je v tom, že Daňový poriadok sa nezaobrá len daňovým konaním, čo vyplýva aj z názvu zákona ako zákon o správe daní a Správny poriadok upravuje výslovne správne konanie, čo vyplýva aj z označenia zákona ako zákon o správnom konaní.

Osobitosťou daňového konania je aj skutočnosť, že Daňový poriadok uvádza tzv. Osobitné daňové konania, medzi ktoré zaraďuje registračné konanie¹¹⁴, vyrubovacie konanie¹¹⁵, skrátené vyrubovacie konanie¹¹⁶, konanie o úľave na dani alebo odpustenia daňového nedoplatku na dani¹¹⁷, odvolacie konanie¹¹⁸ (v rámci ktorého je zahrnutá aj obnova konania a preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania) a osobitne je upravené aj daňové exekučné konanie¹¹⁹. Domnievam sa, že v týchto prípadoch ide vždy o daňové konanie, a to vzhľadom na legálnu definíciu daňového konania¹²⁰, nakoľko o daňové konanie ide vždy, ak sa

¹¹⁴ § 67 Daňového poriadku

¹¹⁵ § 68 Daňového poriadku

¹¹⁶ § 68a Daňového poriadku

¹¹⁷ § 70 Daňového poriadku

¹¹⁸ § 72 a nasl. Daňového poriadku

¹¹⁹ § 88 a nasl. Daňového poriadku

¹²⁰ § 2 písm. c) Daňového poriadku

podľa Daňového poriadku vydáva rozhodnutie, t. j. o daňové konanie ide aj v prípadoch pri rozhodnutí o zabezpečení vecí, rozhodnutí o uložení sankcie a pod.. V správnom konaní však hovoríme o osobitných druhoch správneho konania, napríklad o stavebnom konaní, priestupkovom konaní a pod.¹²¹.

V odbornej literatúre sa daňové konanie definuje ako relatívne samostatný, osobitný a rovnocenný druh právneho procesu, ktorý je upravený procesnoprávnymi normami spadajúcimi pod oblasť daňového práva. V súčasnosti mu patrí pevné a nenahraditeľné miesto v sústave právom regulovaných konaní. Daňové konanie v tomto smere predstavuje všeobecné označenie pre konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.¹²²

Nesporné je, že daňové konanie aj správne konanie sú dva samostatné konania, v rámci ktorých rozhodujú orgány verejnej správy. Zásadný rozdiel je v skutočnosti, že na daňové konanie sa nevzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní, t. j. Správny poriadok, ktorého použitie v daňovom konaní vylúčil výslovne Daňový poriadok¹²³. V osobitných druhoch správneho konania sa spravidla Správny poriadok použije, resp. použije sa podporne. Pôsobnosť Správneho poriadku je daná tak, že tento zákon sa vzťahuje na konanie, v ktorom v oblasti verejnej správy správne orgány rozhodujú o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb, ak osobitný zákon neustanovuje inak. V tomto kontexte potom z vylúčenia Správneho poriadku na daňové konanie nemožno dovodiť, že pri daňovom konaní nejde o oblasť verejnej správy a že nerozhoduje správny orgán. Práve naopak výslovné vylúčenie Správneho poriadku len znamená, že osobitný predpis Daňový poriadok ustanovuje iné pravidlá pre daňové konanie, ale že ide o správne konanie. Uvedenému by mohol zodpovedať aj fakt, že Daňový poriadok hovorí o správnych deliktach a nie o daňových deliktach.¹²⁴ Na druhej strane však nemožno spochybnit' ani záver, podľa ktorého sa daňové konanie začalo vnímať ako samostatné a rovnocenné právne relevantné konanie, a nie ako osobitný druh správneho konania.¹²⁵ Tiež nemožno spochybnit' ani názor, podľa ktorého sa jednoznačne vyjadriť k otázke, či daňové konanie je správnym konaním, je problematické. Existujú argumenty na zaradenie daňového práva pod správne konanie (daňové

¹²¹ Pozri aj *Babčák, V.*: Daňové právo procesné. Košice : ATOM computers. 2000. s. 73, ISBN 80-968409-1-6

¹²² *Babčák, V.* : Daňové právo na Slovensku. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko Epos Bratislava. 2015. s. 591, ISBN 978-80-562-0091-9

¹²³ § 163 Daňového poriadku

¹²⁴ § 154 Daňového poriadku

¹²⁵ *Babčák, V.* : Daňové právo na Slovensku. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko Epos Bratislava. 2015. s. 599, ISBN 978-80-562-0091-9

konanie je jedným z rozhodovacích procesov v oblasti verejnej správy, rozhodujú o ňom správne orgány), ale na druhej strane sú aj argumenty, ktoré toto tvrdenie vyvracajú (dochádza pri ňom k aplikácii hmotnoprávnej úpravy daňového práva, nie správneho práva a na jeho realizáciu sa všeobecný predpis o správnom konaní nemôže použiť ani subsidiárne)¹²⁶. Pre samotné vyriešenie tejto otázky preto bude dôležité, či odborná verejnosť (teda aj teoretici z oblasti teórie a práva) a následne celá verejnosť prijme názor, že daňové právo je samostatným odvetvím právneho poriadku Slovenskej republiky, pričom daňové právo už v súčasnosti má svoju hmotnoprávnu a aj procesnoprávnu úpravu.

6. Rozhodnutie podľa Daňového poriadku a podľa Správneho poriadku

V teórii práva sa aplikáciou práva rozumie špecifický spôsob realizácie práva, ktorý uskutočňujú štátne orgány a iné orgány verejnej moci s príslušnou právomocou a kompetenciou vydávaním individuálnych právnych aktov v súlade s právnymi predpismi. Aplikácia práva je právom upravený postup orgánov s príslušnou právomocou a kompetenciou vydávať na základe normatívnych právnych aktov individuálne právne akty, ktorými sú rozhodnutia príslušných orgánov, ktoré zakladajú, menia alebo rušia právny vzťah konkrétnych subjektov práva.¹²⁷ Uvádza sa, že poznáme tieto druhy individuálnych právnych aktov:

- a) rozhodnutia sporov (vydávajú najmä súdy),
- b) uloženia trestu a ochranného opatrenia (vydávajú ich súdy, orgány verejnej správy),
- c) správne akty (orgány verejnej správy),
- d) akty kontroly (orgány verejnej správy vrátane osobitných orgánov, orgány dozoru a dohľadu).

Nesporne právomoc a kompetenciu vydávať individuálne právne akty (akty aplikácie práva) majú orgány verejnej moci. Činnosť orgánov verejnej moci pri rozhodovaní o subjektívnych právach a povinnostiach pri aplikácii noriem, nie je proces jednoduchý, mechanický, len formálne logický. Ide o proces zložitý, zahrňujúci rôzne procesy poznávacie, logické, interpretačné, hodnotiace a rozhodovacie. V procese rozhodovania konkrétneho prípadu je potrebné rozlíšiť:

- a) zistenie skutkového stavu riešeného prípadu (quaestio facti),

¹²⁶ Kubincová, T.: Historické a teoretické súvislosti daňového konania vo vzťahu k správnomu konaniu. In. Štát a právo. Ročník 04. Veľký Biel : Občianske združenie Štát a právo. 2017. s. 507, ISSN 1339-7753

¹²⁷ Viac Júda V. : In. Vierošlav Júda – Miroslav Slašťan : Teória štátu a práva. Vybrané problémy v kontexte európskej integrácie: Univerzita Konštantína Filozofa v Nitre. Filozofická fakulta. 2008. s. 313, ISBN 078-80-969554-8-0

- b) zistenie právnych noriem, podľa ktorých má byť prípad riešený a výklad (interpretáciu) týchto noriem (*quaestio iuris*),
- c) po zistení skutkového stavu a po určení právnej normy pristúpi štátny orgán k vydaniu rozhodnutia vo veci samej.¹²⁸

Rozhodnutie zaraďujeme medzi formy správnej činnosti s právotvornými účinkami, pretože sa ním zakladá, mení, respektíve vzniká nový právny vzťah. Každé rozhodnutie musí obsahovať a) obsahové, podstatné (esenciálne) náležitosti a b) formálne náležitosti.¹²⁹

Rozhodnutie podľa Babčáka vo všeobecnosti znamená logické vyvrcholenie činnosti príslušného orgánu štátu. Predstavuje výsledok aplikácie práva ako jednej z foriem realizácie práva na konkrétne právne vzťahy. Právno-aplikačný akt (akt aplikácie práva) je aktom cieleného a cieľového použitia právnej normy na konkrétny prípad a na právne pomery toho subjektu, ktorý je jeho adresátom. Z tohto pohľadu má takýto akt povahu individuálneho právneho aktu. K tomu, aby bol príslušný individuálny právny akt perfektný, musí vyhovovať týmto požiadavkám: musí byť vydaný v súlade so zákonom, musí byť vydaný oprávneným orgánom, musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a musí mať predpísané náležitosti. Rozhodnutie v daňovom konaní považujeme za individuálny daňovo-právny akt (akt aplikácie daňového práva), ktorý vydáva správca dane v konkrétnej daňovej veci fyzickej alebo právnickej osoby (príp. osoby, ktorá nie je v zmysle práva ani fyzickou osobou ani právnickou osobou). Týmto aktom sa aplikuje daňovo-právna norma na určitý konkrétny prípad.¹³⁰

Rozhodnutie predstavuje finálne štádium správneho konania. V ňom dochádza na základe výsledkov z predchádzajúcich štádií k meritórnemu vybaveniu veci na danom stupni. Rozhodnutie zároveň predstavuje najvýznamnejšie štádium správneho konania, v ktorom je vyjadrený účel a zmysel celého rozhodovacieho procesu. Potom možno skonštatovať, že výsledkom daňového konania a aj správneho konania je individuálny správny akt, ktorým je rozhodnutie.¹³¹

¹²⁸ *Boguszak, J., Čapek, J., Gerloch, A.*: Teorie práva, druhé vydanie. Praha : ASPI Publishing. 2004. s. 144, ISBN 80-7357-030-0

¹²⁹ *Škultéty, P.*: Verejná správa a správne právo. Bratislava: VEDA Vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied. 2008. s. 188, ISBN 978-80-224-1023-6

¹³⁰ *Babčák, V.*: Daňové právo procesné. Košice : ATOM computers. 2000. s. 171, ISBN 80-968409-1-6

¹³¹ *Sobíhrad, J.* : Správny poriadok. Komentár. Šieste prepracované vydanie. Bratislava : Iura Edition spol. s r. o. Bratislava. 2013. s. 162, ISBN 978-80-8078-600-7

Na rozdiel od Správneho poriadku Daňový poriadok¹³² upravuje aj tzv. nulitné rozhodnutie. Také rozhodnutie nemá právne účinky a hľadá sa naň, akoby nebolo vydané. Pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie, ktoré a) vydal orgán na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný, b) bolo vydané omylom inej osobe, c) nadväzuje na nulitné rozhodnutie. Nulitu rozhodnutia posudzuje z vlastného podnetu alebo iného podnetu druhostupňový orgán, a to kedykoľvek; ak ide o rozhodnutie ministerstva, posudzuje také rozhodnutie minister financií Slovenskej republiky (ďalej len „minister“) na základe návrhu ním určenej osobitnej komisie.

Správny poriadok¹³³ nulitné rozhodnutie nepozná. Podľa Správneho poriadku však správny orgán konanie zastaví, ak a) zistí, že ten, kto podal návrh na začatie konania, nie je účastníkom konania a nejde o konanie, ktoré môže začať správny orgán, e) zistí, že nie je príslušným na konanie a vec nemožno postúpiť príslušnému orgánu. Podľa Správneho poriadku¹³⁴ však platí, že rozhodnutie musí byť v súlade so zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, musí ho vydať orgán na to príslušný, musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci a musí obsahovať predpísané náležitosti.

Zakotvenie nulitného rozhodnutia do Daňového poriadku je určite správnym krokom, totiž pri právoplatnom a vykonateľnom rozhodnutí už konanie nemožno zastaviť, možno sa domáhať nápravy len mimoriadnymi opravnými prostriedkami, resp. v správnom súdnictve.

Podľa Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Ustanovenie určuje náležitosti rozhodnutia, ktoré majú charakter formálnych náležitostí a obsahových náležitostí.

Podľa Daňového poriadku¹³⁵ rozhodnutie, ako osobitný predpis neustanovuje inak, musí obsahovať:

- a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,
- b) číslo a dátum rozhodnutia,

¹³² § 64 Daňového poriadku

¹³³ § 30 Správneho poriadku

¹³⁴ § 46 Správneho poriadku

¹³⁵ § 63 ods. 3 Daňového poriadku

c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu, ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.

Z Dôvodovej správy k návrhu Daňového poriadku vyplýva, že rozhodnutie musí obsahovať formálne náležitosti uvedené v odseku 3 písm. a) až c), a f), ďalej výrok, odôvodnenie a poučenie. Odôvodnenie nie je potrebné, ak sa navrhovateľovi vyhovuje v plnom rozsahu. Poučenie sa neuvádza napríklad v osvedčení o registrácii.

Rozhodnutie podľa Správneho poriadku¹³⁶ musí obsahovať výrok, odôvodnenie a poučenie o odvolaní (rozklade). Odôvodnenie nie je potrebné, ak sa všetkým účastníkom konania vyhovuje v plnom rozsahu; V písomnom vyhotovení rozhodnutia sa uvedie aj orgán, ktorý rozhodnutie vydal, dátum vydania rozhodnutia, meno a priezvisko fyzickej osoby a názov právnickej osoby. Rozhodnutie musí mať úradnú pečiatku a podpis s uvedením mena, priezviska a funkcie oprávnenej osoby. Ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe podľa osobitného predpisu o elektronickej podobe výkonu verejnej moci, neobsahuje úradnú pečiatku a podpis, ale je správnym orgánom autorizované podľa osobitného predpisu o

¹³⁶ § 47 ods. 1 a 5 Správneho poriadku

elektronickej podobe výkonu verejnej moci. Osobitné právne predpisy môžu ustanoviť ďalšie náležitosti rozhodnutia.

Zásadným rozdielom medzi právnou úpravou podľa Daňového poriadku a Správneho poriadku je najmä skutočnosť, že podľa Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní a podľa Správneho poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci. Navyiac podľa Správneho poriadku¹³⁷ je správny orgán je povinný zistiť presne a úplne skutočný stav veci a za tým účelom si obstarat' potrebné podklady pre rozhodnutie. Uvedené možno vykladať tak, že v daňovom konaní sa prihliada na dôkazy, ktoré sa nachádzajú v spise, t. j. ktoré predložil najmä daňový subjekt a v konaní podľa Správneho poriadku by mal správny orgán sám z vlastnej iniciatívy zistiť skutočný stav veci.

Rozdielom sú aj povinné údaje o identifikácii osôb v rozhodnutí podľa Daňového poriadku a Správneho poriadku. Podľa Daňového poriadku správca dane musí uviesť viac údajov, ktoré identifikujú konkrétnu osobu, podľa Správneho poriadku postačuje uviesť meno a priezvisko fyzickej osoby a názov právnickej osoby. Domnievam sa však, že aj pri rozhodnutí podľa Správneho poriadku správny orgán musí uviesť aj bydlisko fyzickej osoby a sídlo právnickej osoby a to z dôvodu, aby nedošlo k zámene osôb a v konečnom dôsledku na ich adresy doručuje písomnosti.

Opravnými prostriedkami¹³⁸ podľa Daňového poriadku sú námietka, odvolanie, obnova konania a preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania.

Podľa Správneho poriadku rozhodnutie možno preskúmať v odvolacom konaní, v rámci obnovy konania, resp. preskúmaním mimo odvolacieho konania. Podľa Správneho poriadku¹³⁹ možno podať námietky len proti jednotlivým úkonom a opatreniam spojeným s výkonom rozhodnutia.

Rozdielom medzi opravnými prostriedkami je skutočnosť, že námietku možno podať aj pri iných postupoch správcu dane, nielen v rámci výkonu rozhodnutia. Nesporne rozdielom je aj lehota na podanie odvolania, kde podľa Daňového poriadku odvolanie možno podať do 30 dní odo dňa doručenia rozhodnutia, podľa Správneho poriadku odvolanie treba podať v lehote 15 dní odo dňa oznámenia rozhodnutia, ak inú lehotu neustanovuje osobitný zákon. Ako vidno podľa Daňového poriadku sa lehota počíta odo dňa doručenia rozhodnutia, podľa Správneho

¹³⁷ § 32 ods. 1 Správneho poriadku

¹³⁸ § 71 a nasl. Daňového poriadku

¹³⁹ § 76 Správneho poriadku

poriadku odo dňa oznámenia rozhodnutia. Správny poriadok však obsahuje ustanovenie¹⁴⁰, podľa ktorého sa rozhodnutie účastníkovi konania oznamuje doručením písomného vyhotovenia tohto rozhodnutia, ak zákon neustanovuje inak. Deň doručenia rozhodnutia je potom dňom jeho oznámenia. Rozdielom v právnej úprave je aj lehota na podanie odvolania v prípade chybných údajov v poučení o odvolaní. Podľa Daňového poriadku¹⁴¹, ak chýba v rozhodnutí poučenie o odvolaní alebo v rozhodnutí bolo nesprávne uvedené poučenie, že proti rozhodnutiu nemožno podať odvolanie, alebo ak bola skrátaná lehota na podanie odvolania alebo nie je v poučení určená lehota vôbec, odvolanie možno podať do šiestich mesiacov po doručení rozhodnutia; to neplatí, ak rozhodnutie podľa tohto zákona nemusí obsahovať poučenie. Podľa Správneho poriadku¹⁴² pokiaľ účastník konania v dôsledku nesprávneho poučenia alebo pre to, že nebol poučený vôbec, podal opravný prostriedok po lehote, predpokladá sa, že ho podal včas, ak tak urobil najneskôr do 3 mesiacov odo dňa oznámenia rozhodnutia.

Záver

Daňový poriadok a Správny poriadok sú normatívne právne akty a ako zákony sú normy rovnakej právnej sily. Daňový poriadok nad rámec daňového konania upravuje správu daní, ktorej súčasťou je aj daňové konanie. Správny poriadok naproti tomu je len normou, ktorá upravuje správne konanie. Daňový poriadok je pomerne nový právny predpis, ktorý je prepracovanejší, ako dá sa povedať už starý, viac ako 50-ročný Správny poriadok. Daňový poriadok, aj keď ide o pomerne nový predpis, bol už viackrát novelizovaný, čo vnáša neistotu nielen do činnosti orgánov finančnej správy, ale aj problémy pri plnení povinnosti vyplývajúcich z daňových predpisov daňovými subjektami. Na daňové konanie sa Správny poriadok nepoužije, jeho použitie je vylúčené priamo v Daňovom poriadku. V súčasnosti sa daňové právo vyčleňuje ako samostatné právne odvetvie, avšak tento názor nezdieľa celá teoretická obec a najmä ho nezdieľajú teoretici teórie práva. Aj z týchto dôvodov medzi odbornou verejnosťou nepanuje jednoznačný názor, či daňové konanie je osobitným druhom správneho konania, alebo nie. Je nesporné, že aj v daňovom konaní ale aj v správnom konaní rozhodujú orgány verejnej správy, avšak daňové konanie a celá správa daní smeruje k správne zisteniu dane a zabezpečeniu úhrady dane a teda ich realizácia má za cieľ naplnenie verejných rozpočtov, čím sa naplňa najmä fiškálny záujem štátu. V správnom konaní

¹⁴⁰ § 51 ods. 1 Správneho poriadku

¹⁴¹ § 63 ods. 6 Daňového poriadku

¹⁴² § 54 ods. 3 Správneho poriadku

sa tento cieľ neprejavuje. Osobne sa domnievam, že v súčasnosti, pokiaľ nedôjde k jednoznačnému vymedzeniu daňového práva ako samostatného právneho odvetvia právneho poriadku Slovenskej republiky, ide o správne konanie zvláštnej povahy. Takéto označenie daňového konania ako konania zvláštnej povahy je podľa môjho názoru vhodnejšie ako nazvať daňové konanie osobitným druhom správneho konania, pretože daňové konanie nemožno zaradiť medzi tzv. osobitné druhy správneho konania, akým je stavebné konanie, konanie o poplatkoch a pod.. Zodpovedať na otázku, či samostatná právna úprava – kodifikovaná právna úprava daňového procesu v Daňovom poriadku je namieste a či by nepostačovala úprava uvedená v Správnom poriadku, možno jednoznačne a to tak, že samostatný procesný kódex pre správu daní je v súčasnom období nevyhnutnosťou. Rozdiely a hlavne účel správy daní je tak odlišný od iných správnych konaní, že si zasluhuje osobitnú právnu úpravu a osobitnú pozornosť.

Použitá literatúra

- 1) *Babčák, V.* : Daňové právo na Slovensku. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko Epos Bratislava. 2015. ISBN 978-80-562-0091-9
- 2) *Babčák, V.*: Daňové právo procesné. Košice : ATOM computers. 2000. ISBN 80-968409-1-6
- 3) *Bakeš, M. a kolektív*: Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, ISBN 80-7179-667-0
- 4) *Barancová, A.*: Niekoľko poznámok k vplyvu dokumentov Rady Európy na princípy a zásady správneho konania In. Vybrané otázky samosprávy a práva Európskej únie. Zborník príspevkov. Banská Bystrica : Univerzita Mateja Bela Právnická fakulta. 2010. ISBN 978-80-557-0073-1;
- 5) *Barancová, A.*: Konania na úseku katastra nehnuteľností. In. *Pekár, B., Srebalová, M., Barancová, A. a kolektív* : Osobitné druhy správneho konania. Banská Bystrica : Belianum. 2016. ISBN 978-80-557-1131-1)
- 6) *Boguszak, J., Čapek, J., Gerloch, A.*: Teorie práva, druhé vydanie. Praha : ASPI Publishing. 2004. ISBN 80-7357-030-0
- 7) *Bujňáková, M.*: In. Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku, Danišovce : Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach, Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie. 2004. ISBN 80-7097-567-9
- 8) *Čollák, J.*: Zákaz zneužitia práva ako účelová súčasť správy daní. In: Právo – obchod – ekonomika. Košice 2015. ISBN 978-80-8152-315-1
- 9) *Drgonec, J.* : Ústava Slovenskej republiky. Komentár. Šamorín : Heuréka. 2008. ISBN 80-89122-05-1

- 10) *Gašpar, M. a kol.*: Československé správe právo. Bratislava : Obzor. 1973
- 11) *Grúň, L.*: Dane včera, dnes a zajtra. Bratislava : Eurounion, spol. s r. o.. 2001. ISBN 80-88984-28-9
- 12) *Grúň, L., Králik, J.* : Základy finančného práva na Slovensku, Bratislava : MANZ Bratislava 1997, ISBN 80-85719-09-6
- 13) *Hudecová, E., Gandžalová, D., Hudec, J.*: Základy práva pre ekonómov (Vybrané kapitoly), Banská Bystrica : Ekonomická fakulta UMB. 2009. ISBN 978-80-8083-920-8
- 14) *Ivanová -Šalingová, Maníková* .: Slovenské pedagogické nakladateľstvo. Druhé revidované vydanie. Bratislava. 1983
- 15) *Júda, V.*: Teória práva. Banská Bystrica. Univerzita Mateja Bela. Právnická fakulta. 2011. ISBN 978-80-557-0158-5
- 16) *Júda V.* : In. *Vieroslav Júda – Miroslav Slašťan* : Teória štátu a práva. Vybrané problémy v kontexte európskej integrácie: Univerzita Konštantína Filozofa v Nitre. Filozofická fakulta. 2008. ISBN 078-80-969554-8-0
- 17) *Kubincová, S.* : Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-89603-28-2
- 18) *Kubincová, T.* : Historické a teoretické súvislosti daňového konania vo vzťahu k správne konaniu. In. Štát a právo. Ročník 04. Veľký Biel : Občianske združenie Štát a právo. 2017. ISSN 1339-7753
- 19) *Kukuľa, P.*: Mlčanlivosť, tajomstvo a daňové tajomstvo. In. Interpolis 18: zborník vedeckých prác. Banská Bystrica : Belianum, 2019. ISBN 978-80-557-1536-0
- 20) *Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektív* : Daňový rád. Komentár, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, ISBN 978-80-7400-390-5
- 21) *Pekár, B., Srebalová, M., Barancová, A. a kolektív* : Osobitné druhy správneho konania. Banská Bystrica : Belianum. 2016. ISBN 978-80-557-1133-1
- 22) *Píry, M.* : Konania podľa zákona č. 50/1976 Zb. v znení zmien a noviel (Stavebný zákon) In. *Pekár, B., Srebalová, M., Barancová, A. a kolektív* : Osobitné druhy správneho konania. Banská Bystrica : Belianum. 2016. ISBN 978-80-557-1131-1
- 23) *Píry, M.*: Úvod do stavebného práva. Vybrané problémy územného plánovania a konania. Žilina : Stredoeurópsky inštitút správnych a ekologických štúdií o. z. Žilina. 2017. ISBN 978-80-972727-0-8
- 24) *Rebro, K.*: Právnické výrazy a výroky. Vydavateľstvo Obzor. Bratislava. 1986

- 25) *Sobihrad, J.* : Správny poriadok. Komentár. Šieste prepracované vydanie. Bratislava : Iura Edition spol. s r. o. Bratislava. 2013. ISBN 978-80-8078-600-7
- 26) *Škultéty, P.*: Verejná správa a správne právo. Bratislava: VEDA Vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied. 2008. ISBN 978-80-224-1023-6
- 27) *Škultéty, P., Kaššák, R.*: Správne právo Hmotné. Všeobecná časť. Bratislava. VEDA Vydavateľstvo Slovenskej akadémie vied. 2014. ISBN 978-80-224-1376-3
- 28) *Šmihula, D.* : Teória štátu a práva. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko Epos. 2010. ISBN 978-80-8057-854-1
- 29) *Štrkolec, M.*: Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. Právnická fakulta. 2017. ISBN 978-80-8152-537-7
- 30) *Turošík, M.* : Roman Law. Banská Bystrica. Univerzita Mateja Bela. Právnická fakulta. 2013. ISBN 978-80-557-0556-9
- 31) *Vidašič, B.*: Sudcovská tvorba práva In. *Interpolis 18*, zborník vedeckých prác. Banská Bystrica : Belianum, 2019. ISBN 978-80-557-1536-0
- 32) *Vrabko, M. a kolektív* : Správne právo. Procesná časť. Bratislava : Vydavateľské oddelenie Právnickej fakulty Univerzity Komenského Bratislava. 2001. ISBN 80-7160-148-7

Proporcionalita verejného a súkromného záujmu v činnosti orgánov verejnej správy ohľadom nehnuteľností (poľnohospodárskej pôdy)

Proportionality of public and private interest in the activities of public administration authorities regarding real estate (agricultural land)

Abstrakt

Súkromnoprávne vzťahy sú vo viacerých smeroch ovplyvňované ingerenciami verejného práva. Najmarkantnejšie je táto situácia zrejماً pri súkromnoprávných vzťahoch týkajúcich sa nehnuteľností. Príspevok sa zaoberá vybranými postupmi a snaží sa poukázať na mieru, opodstatnenosť takýchto ingerencií pri zachovaní charakteru súkromnoprávných vzťahov, konfrontuje jednotlivé princípy súkromného práva s ingerenciami verejnoprávnej povahy.

Kľúčové slová

katastrálne konanie – verejný charakter – súkromnoprávny vzťah – drobenie poľnohospodárskej a lesnej pôdy – postup pri nadobúdaní poľnohospodárskej pôdy

Abstract

Private law relations are influenced in several ways by the interferences of public law. This situation is most evident in private law relations related to real estate. The paper deals with selected procedures and tries to point out the degree, the merits of such interferences while preserving the nature of private law relations, and confronts the individual principles of private law with those of the public law nature.

Keywords

cadastral proceedings – public character – private-law relationship – desintegration of agricultural and forestry land – procedure for the acquisition of agricultural land

Úvod

V právnom systéme Slovenskej republiky existuje veľa právnych predpisov, v ktorých možno nachádzať prieniky verejného a súkromného záujmu. Vo všeobecnosti možno

¹ JUDr. Andrea Barancová, PhD., Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, katedra finančného a správneho práva

konštatovať, že charakter súkromného práva, ktoré stojí na niekoľkých základných pilieroch – zásadách, je ingerenciami verejného práva vo väčšom či menšom rozsahu narušaný. Podstatné je nájsť, kde je miera, pri zachovaní charakteru súkromného práva, konfrontovaním jednotlivých princípov súkromného práva s ingerenciami verejnoprávnej povahy, aby v čo najmenšom rozsahu dochádzalo k narušeniu týchto princípov. Tu je dôležité určiť, kedy ide o ingerenciu do súkromnoprávneho vzťahu, a kedy ešte nie. Zodpovedať túto otázku je náročné aj z dôvodu, že existuje veľké množstvo právnych noriem, pri ktorých sa hranice verejného a súkromného práva nedajú presne určiť, rozdiely sa stierajú.

1. Vlastnícke právo konfrontované s verejným právom

Vlastnícke právo ako jedno zo základných subjektívnych práv požíva ochranu na ústavnej úrovni. Článok 20 Ústavy Slovenskej republiky určuje základný rámec obsahu vlastníckeho práva, a zároveň vymedzuje možnosti jeho obmedzenia (upravuje aj vyvlastnenie ako najsilnejší verejnoprávny zásah do vlastníckeho práva).

Vlastnícke právo je zložené z niekoľkých častí. Jednotlivé čiastkové oprávnenia sú označované aj ako vlastnícka tripartícia. Každá z týchto zložiek v sebe zahŕňa ďalšie aspekty, ktoré je potrebné brať na zreteľ pre správne chápanie obsahu takého dôležitého vecného práva ako je právo vlastnícke. V niektorých prípadoch právna teória rozlišuje i ďalšie, možno ich označiť ako nadstavbové zložky, ktorých výkon je podmienený tým, že ich musí zákon dovoliť (resp. nesmie ich zakázať). Takou zložkou je napríklad právo vec scudzovať (ius alienandi) a práve toto právo je azda najreprezentatívnejším zo všetkých rozoznávaných zložiek.² Túto zložku vlastníckeho práva možno v rámci výkladu §123 Občianskeho zákonníka zaradiť pod oprávnenie s vecou nakladať (ius disponendi).

Za najdôležitejšiu zo všetkých čiastkových zložiek vlastníckeho práva je možné považovať práve túto zložku, pretože sama v sebe inkorporuje možnosť nadobúdať vlastníctvo prostredníctvom subjektov, ktoré prejavia vôľu svoje vlastnícke právo previesť (vec scudziť) a umožnia tak inému subjektu stať sa vlastníkom. Naplnenie alebo vykonanie tejto zložky vlastníckeho práva je potom realizované pomocou právnych úkonov a tvorí základ na realizáciu hospodárskych hodnôt inak, než spotrebovaním alebo len užívaním daného predmetu vlastníckeho práva.³

² HAVLAN, P. Veřejné vlastnictví v právu a společnosti. Praha: C.H. Beck, 2008, s. 12

³ VOJČÍK a kol. Občiansky zákonník – Stručný komentár. Bratislava : Iura Edition, 2010, s.281

Ingerencia do oprávnenia nakladať s vecou ako jednej zo zložiek vlastníckeho práva, je vážnym zásahom do vlastníckeho práva ako takého. Zásahy do súkromnoprávných vzťahov znamenajú, že tento nie je založený na systéme „čo nie je zakázané, je dovolené“, ale je do neho zasiahnuté prostredníctvom povinnosti splniť konkrétne podmienky, príp. dodržať postup, ktoré medzi účastníkmi v rámci ich slobodnej tvorby obsahu a úpravy práv a povinností vo vzťahu, ktorý medzi sebou zakladajú, neboli dohodnuté, ale prichádzajú na podklade kogentných ustanovení predpisov verejnoprávnej povahy.

Podľa Havlana, o ústavnej úprave vlastníckeho práva možno povedať, že pri zachovaní jeho rysov ako práva osobného nesie i výrazné rysy práva sociálneho. To znamená, že funkcia vlastníctva je v zásade koncipovaná nie len individualisticky, ale z hľadiska záujmov občanov štátu ako celok.⁴

Ako bolo spomenuté vyššie, jedným zo základných princípov súkromného práva je zmluvná voľnosť. Uvedený princíp spočíva v slobodnej možnosti nakladať s majetkom, majetkovými hodnotami a právami.⁵ Zmluvná sloboda je nevyhnutným predpokladom plnohodnotného a širokého rozvoja podnikateľskej iniciatívy ľudí, ktorá vyžaduje čo najširšiu možnosť slobodného nakladania subjektov s majetkom. Význam tohto princípu potvrdil aj Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky⁶, v ktorom okrem iného vyjadril, že zmluvná voľnosť je jeden z právnych princípov umožňujúci zmluvným stranám upraviť si vzájomné pomery tak, aby to čo najlepšie vyhovovalo ich potrebám a záujmom, čo zodpovedá ústavnému princípu autonómie konania subjektov práva⁷, ktorý vytvára priestor pre čo najširšie uplatnenie sebarealizácie jednotlivca pri uspokojovaní jeho právom chránených potrieb a záujmov v demokratickej spoločnosti.

Štát prostredníctvom orgánov verejnej správy zabezpečuje ochranu subjektívnych práv ako primárny cieľ právneho systému, ktoré v zákonom stanovených prípadoch musia ustúpiť verejnému záujmu, celospoločenským cieľom. Knapp k tejto problematike uvádza, že dispozičná voľnosť je primárne, nie však absolútne neobmedzená, je obmedzená tam, kde ju obmedzuje zákon.⁸ V rámci tejto problematiky je prioritné nájsť mieru vzájomnej vyrovnanosti obidvoch rovín. Touto problematikou, aj keď v kontexte legálnej držby zbraní, sa zaoberal aj Súdny dvor EÚ. Tvrdenie, že vlastnícke právo (v zmysle čl. 17 Charty základných práv EÚ)

⁴ HAVLAN, P. Veřejné vlastnictví v právu a společnosti. Praha: C.H. Beck, 2008, s. 21

⁵ LAZAR, J. a kol.: Občianske právo hmotné 1. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r.o., 2010, s. 15

⁶ sp. zn. III. ÚS 48/2012 z 28. marca 2012

⁷ čl. 2 ods. 3 Ústavy SR

⁸ KNAPP, V. Teorie práva, 1.vydanie. Praha, C.H.Beck 1995

nie je absolútnym právom, je možné nájsť v bode 104 stanoviska generálnej advokátky, kde tvrdí že vlastnícke právo občanov EÚ môže byť obmedzené za účelom verejného záujmu (v tomto prípade vlastnícke právo legálnych držiteľov niektorých zbraní za účelom boja EÚ proti terorizmu). Ako naznačuje odkaz zo stanoviska gen. advokátky, vychádza z judikatúry súdneho dvora, tzn. z rozsudku zo dňa 13. júna 2017, Florescu a ďalšie, C-258/14, EU:C:2017:448, body 49 až 51.

Štát vydáva právne normy, ktoré regulujú spoločenské vzťahy, pričom účelom prijatia takejto normy je zabezpečenie istoty a stability právnych vzťahov pri zabezpečení dodržania princípov a zásad daného právneho systému. Štát týmto spôsobom zabezpečuje ochranu subjektívnych práv účastníkov. Pre legislatívu je jednou zo základných požiadaviek všestranne zaistiť predpoklad k tomu, aby navrhovaná právna úprava bola efektívna. Táto efektívnosť je ovplyvnená súčasným pôsobením objektívnych a subjektívnych činiteľov a v určitej situácii a v určitom čase.⁹

V prípade vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam, jeho jednotlivých zložiek je súkromný záujem (zmluvná voľnosť) vo veľkej miere ovplyvnený rozhodovacou (posudzovacou, povoľovacou) činnosťou orgánov verejnej správy. Táto sa prejavuje vo viacerých oblastiach. Dôvodom je najmä zabezpečenie zachovania účelového učenia pozemkov, snaha o zdôraznenie celospoločenskej hodnoty pozemkov a v neposlednom rade aj snaha o zabezpečenie celistvého hodnoverného systému evidencie nehnuteľností, kde príslušné orgány verejnej správy vstupujú do procesu nadobúdania vlastníckych práv k nehnuteľnostiam. Povoľovacia činnosť orgánov verejnej správy je zreteľná aj pri zabezpečení ochrany určitých druhov nehnuteľností, v rámci ktorých sa prelínajú súkromnoprávne a verejnoprávne prvky.

2. Rozhodovacia právomoc správnych orgánov

Ak je predmetom zmluvného vzťahu vlastnícke právo k nehnuteľnosti, jeho nadobudnutie podlieha rozhodovacej právomoci zo strany príslušného správneho orgánu.¹⁰ V prvej fáze - z dôvodu naplnenia záväzkovoprávneho aspektu - dochádza k uzatvoreniu právneho úkonu v písomnej forme s potrebnými náležitosťami upravenými v Občianskom zákonníku a v Katastrálnom zákone¹¹ (v prípade určených nehnuteľností je potrebné rešpektovanie aj ďalších náležitostí podľa osobitných právnych predpisov). V prvej fáze dochádza k založeniu obligačného vzťahu medzi subjektami za dohodnutých podmienok.

⁹ *KNAPP, V.* Tvorba práva a její současné problémy. 1.vydanie. Praha: Linde, 1998, s.49

¹⁰ V katastrálnom konaní rozhodujú Okresné úrady, katastrálne odbory

¹¹ zákon č. 162/1995 Z. z. v znení neskorších predpisov

V druhej fáze - pre naplnenie vecnoprávných účinkov – k obligačnému vzťahu pristupuje rozhodnutie príslušného správneho orgánu. Tu sa prejavuje povoľovací režim, pristupujúci k súkromnoprávnemu vzťahu, teda k platnému uzatvoreniu právneho úkonu pristupuje ešte rozhodnutie príslušného správneho orgánu v rámci správneho konania. Začatie správneho konania (konania o povolení vkladu) je založené na dispozičnej zásade, tzn. návrh na začatie konania podávajú účastníci konania, ktorí žiadajú, aby príslušný správny orgán vydal rozhodnutie, ktorým vklad do katastra nehnuteľností povoľuje. Na konanie sa uplatňujú predpisy Katastrálneho zákona a subsidiárne sa použijú ustanovenia Správneho poriadku. V rámci konania príslušný správny orgán posudzuje jednak splnenie formálnych náležitostí a taktiež obsahových náležitostí právneho úkonu. Medzi skúmanie formálnych náležitostí možno zaradiť skúmanie náležitostí návrhu na vklad, predloženie potrebných príloh¹², formálne náležitosti zmluvy, najmä, či zmluva obsahuje označenie účastníkov právneho úkonu, je podpísaná, datovaná, či obsahuje označenie nehnuteľností tak, ako vyžaduje právny predpis, či je úkon urobený v predpísanej forme. Z obsahovej stránky príslušný správny orgán preskúmava zmluvu z hľadiska, či obsahuje podstatné náležitosti zmluvy, či je úkon urobený v predpísanej forme, či je prevodca oprávnený nakladať s nehnuteľnosťou, či sú prejavy vôle dostatočne určité a zrozumiteľné, či zmluvná voľnosť alebo právo nakladať s nehnuteľnosťou nie sú obmedzené, či zmluva neodporuje zákonu, či zákon neobchádza a či sa neprieči dobrým mravom. Pri rozhodovaní o vklade prihliada aj na skutkové a právne skutočnosti, ktoré by mohli mať vplyv na povolenie vkladu.

Ak sú všetky podmienky na povolenie vkladu splnené, správny orgán vydá rozhodnutie, ktorým vklad povolí. Keďže v takomto prípade vyhovie návrhu podaného účastníkmi konania, voči rozhodnutiu nie je prípustné odvolenie¹³, rozhodnutie nadobúda právoplatnosť jeho vydaním. Na základe právoplatného rozhodnutia o povolení vkladu vykoná správny orgán zápis do katastra nehnuteľností. Príslušný správny orgán vykoná zápis v deň, ktorým rozhodnutie o

¹² §30 ods. 4 zákona č. 162/1995 Z.z. v platnom znení: „Prílohou k návrhu na vklad je zmluva, na ktorej základe má byť zapísané právo k nehnuteľnosti do katastra, v dvoch vyhotoveniach. Ďalšími prílohami sú: a) verejná listina alebo iná listina, ktorá potvrdzuje právo k nehnuteľnosti, ak toto právo k nehnuteľnosti nie je vpísané na liste vlastníctva, b) identifikácia parciel, ak vlastnícke právo k nehnuteľnosti nie je vpísané na liste vlastníctva, c) dohoda o splnomocnení, ak je účastník konania zastúpený splnomocnencom; podpis splnomocniteľa musí byť osvedčený, ak sa osvedčenie podpisu vyžaduje podľa § 42 ods. 3, d) oznámenie podľa odseku 3 v papierovej podobe, e) čestné vyhlásenie o splnení podmienok podľa § 59a Obchodného zákonníka alebo čestné vyhlásenie, že sa tieto podmienky na danú obchodnú spoločnosť nevzťahujú, f) poverenie právnickej osoby udelené jej zamestnancovi, ak je účastníkom konania o návrhu na vklad právnická osoba, ktorá písomne poverí svojho zamestnanca v rámci svojej podnikateľskej činnosti podaním návrhu na vklad, g) listiny, ktoré majú dôkaznú hodnotu pre konanie o návrhu na vklad.

¹³ Voči rozhodnutie o povolení vkladu nie je prípustná ani obnova konania ani preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania.

povolení vkladu nadobudlo právoplatnosť, najneskôr však v nasledujúci pracovný deň. V prípade zápisu sa jedná len o administratívny úkon, ktorý nespôsobuje pri vkladovom konaní žiadne právne účinky.

V prípade, ak predložená listina obsahujúca právny úkon, nespĺňa skúmané náležitosti, správny orgán konanie zastaví¹⁴ alebo návrh zamietne.¹⁵ V prípade, ak bude konanie zastavené, môže dôjsť k situácii, že bude existovať platne uzatvorený právny úkon, ktorý ale nenadobudne vecnoprávne účinky, a teda nedôjde k zmene vlastníctva. K vzniku takejto situácie stačí, ak účastník konania nepredloží listinu žiadanú správnym orgánom, prípadne neodstráni formálnu náležitosť či už samotnej listiny o právnom úkone alebo návrhu na vklad. Na základe uvedeného môže nastať situácia, že účastník disponuje platnou listinou o právnom úkone, napriek čomu nedôjde k vecnoprávnej zmene.

Pre porovnanie, pri scudzení hnutelnej veci pozostáva druhá fáza z prevzatia veci/jej odovzdania. Až jej vykonaním zmluvná strana, ktorá vec prevzala, túto nadobudne do svojho vlastníctva a dochádza k naplneniu účelu zmluvy, teda prevedeniu vlastníckeho práva k predmetu zmluvy.

Zásah verejného práva je v prípade nehnuteľností možné vidieť v podmienke, že k nadobudnutiu vecnoprávnych účinkov súkromnoprávneho úkonu je potrebné vykonanie vkladového konania, pokiaľ by príslušný správny orgán vydal negatívne stanovisko (vklad nebude povolený), vlastnícke právo nebude prevedené.

Uvedený postup je kogentne ustanovený v zákone¹⁶ – ide teda o povinnosť verejnoprávnej povahy, ktorá vyplýva zo zákona a ktorá modifikuje záväzkový vzťah medzi zmluvnými stranami.

¹⁴ § 31b zákona č. 162/1995 Z.z. v platnom znení: „Konanie o návrhu na vklad sa zastaví, ak a) návrh nepodal účastník konania, b) účastník konania odstúpil od zmluvy pred vydaním rozhodnutia o návrhu na vklad, c) už bol vo veci zamietnutý návrh na vklad z dôvodu uvedeného v § 31 ods. 1, d) účastník konania vzal návrh späť a ostatní účastníci konania s tým súhlasili, e) v určenej lehote nebol zaplatený správny poplatok, f) účastník konania v určenej lehote neodstránil nedostatky návrhu na vklad, prípadne jeho príloh, g) vo veci koná iný príslušný okresný úrad.“

¹⁵ §31 ods. 3 zákona č. 162/1995 Z.z. v platnom znení: „Ak sú podmienky na vklad splnené, okresný úrad vklad povolí; inak návrh zamietne.“

¹⁶ § 2 zákona č. 162/1995 Z.z. v platnom znení: “Kataster slúži aj ako informačný systém, najmä na ochranu práv k nehnuteľnostiam, na daňové účely a poplatkové účely, na oceňovanie nehnuteľností, najmä pozemkov, na ochranu poľnohospodárskeho pôdneho fondu a lesného pôdneho fondu, na tvorbu a ochranu životného prostredia, na ochranu nerastného bohatstva, na ochranu národných kultúrnych pamiatok a ostatných kultúrnych pamiatok, ako aj chránených území a prírodných výtvorov a na budovanie ďalších informačných systémov o nehnuteľnostiach.“

Zmluva je dvojstranným, prípadne viacstranným právnym úkonom, ktorý sám o sebe nemá translačný účinok, pretože len samotnou zmluvou nedochádza k prevodu vlastníctva, ak zákon alebo dohoda zmluvných strán neustanoví pri prevode hnutelných vecí inak. Pri prevode nehnuteľností (evidovaných v katastri nehnuteľností) platí záver o absencii translačného účinku u zmluvy vždy. Zmluva ako taká totiž v zásade obsahuje len obligačný záväzok prevodcu previesť na nadobúdateľa vlastníctvo k prevádzanej veci. Druhú fázu zmluvného prevodu, teda spôsob nadobudnutia vlastníctva, je závislý od toho, či ide o hnutelnú alebo nehnuteľnú vec.¹⁷

Podstata tohto zásahu spočíva v presune nadobudnutia vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam na právoplatné rozhodnutie príslušného správneho orgánu o povolení vkladu, čo sa v komparácii s jednoduchým a jednoznačným nadobúdaním vlastníckeho práva k hnutelným veciam javí ako ingerencia. Táto ingerencia spočíva v zásahu správneho orgánu do priebehu prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci (do súkromnoprávneho vzťahu), a to v podobe ingerencie rozhodovacej činnosti správnych orgánov v rámci konania o povolení vkladu práva v súlade s ustanovením §133 ods. 2 Občianskeho zákonníka. Tento právny režim platí iba od 1. januára 1993. Do konca roku 1950 platil pri nadobúdaní vlastníctva k nehnuteľnostiam princíp intabulačný, t.j. vlastníctvo vzniklo až vkladom do pozemkovej knihy. Občiansky zákonník z roku 1950 odstránil intabulačný princíp a zaviedol konsenzuálny princíp nadobudania vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam (vlastníctvo sa nadobúdalo už uzavretím zmluvy). Čisto konsenzuálny princíp platil však len krátky čas, pretože od 1. júla 1951 zaviedol zákon č. 65/1951 Zb. o prevodoch nehnuteľností a prenájmoch poľnohospodárskej a lesnej pôdy ako podmienku prevodu vlastníctva k nehnuteľnosti okrem uzavretia zmluvy aj privolenie vtedajšieho okresného národného výboru. Občiansky zákonník z roku 1964 zaviedol tzv. registračný princíp nadobudania vlastníctva k nehnuteľnostiam, ktorý platil až do 31. decembra 1992. K zmluve o prevode nehnuteľností bola potrebná jej registrácia štátnym notárstvom. Až registráciou zmluvy sa nadobúdalo vlastnícke právo. Zápis vlastníckeho práva do evidencie nehnuteľností v strediskách geodézie podľa zákona č. 22/1964 Zb. o evidencii nehnuteľností mal iba evidenčný charakter, ktorý preto nepodmieňoval vznik vlastníckeho práva.¹⁸

Pri hľadaní odpovede na otázku, či v prípade právnych úkonov týkajúcich sa nehnuteľností podľa §133 ods. 2 Občianskeho zákonníka aká je rovnováha medzi

¹⁷ Števčík, M., Dulák, A., Bajánková, J., Fečík, M., Sedlačko, F., Tomašovič, M. a kol. Občiansky zákonník I. § 1-450. Komentár. Praha: C.H. Beck, 2015, s. 888

¹⁸ Vojčík, P. Občianske právo hmotné I. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2008, s. 234-235

súkromnoprávnymi a verejnoprávnymi zásadami, a teda zdôvodnenie vstupu do štandardného mechanizmu prevodu vlastníckeho práva, v podobe absolvovania katastrálneho konania, nutnosti predložiť návrh na vklad, nutnosti zaplatiť správny poplatok, možno sa prikloniť k názoru, že sa o určitý zásah do súkromnoprávneho vzťahu jedná. Zdôvodnenie ustanovenia §2 zákona č. 162/1995 Z.z. v platnom znení (ďalej aj ako „Katastrálny zákon“), že účelom evidencie sú okrem ochrany práv k nehnuteľnostiam aj účely daňové, poplatkové, ochrana životného prostredia, lesného a pôdneho fondu a niektoré iné, môže zakladať pochybnosť o takomto zásahu pri súkromnoprávných vzťahoch. Obhájitelný by určite bol dôvod vedenia evidencie nehnuteľností za účelom chrániť právne vzťahy k nehnuteľnostiam. Evidencia za účelom vyrubovania daní je typickým verejnoprávnym účelom, a tu sa vynára otázka, ktorý zo zákonom stanovených účelov evidovania práv k nehnuteľnostiam je možné považovať za najvýznamnejší. Účely daňové a poplatkové je možné subsumovať pod pojem verejný záujem, keďže aj podľa už spomenutého výkladu tohto pojmu Ústavným súdom SR ide o ciele bezpochyby všeobecne prospešné, a z filozofického i právneho hľadiska stojace vyššie ako ochrana subjektívnych práv jednotlivca.

Na to, aby kataster ako štátny evidenčný systém mohol slúžiť všetkým spomenutým cieľom, najmä k ochrane vlastníckych vzťahov, je potrebné aby zápisy robené na základe právne relevantných podkladov, ktoré sú v súlade s údajmi katastrálneho operátu, boli zapisované s určitou odbornou starostlivosťou, k čomu majú prispieť vyššie uvedené postupy. Uvedený postup sa nedotýka bezvýhradne všetkých nehnuteľných vecí, v prípade inžinierskych stavieb a drobných stavieb, podľa §6 odseku 2 Katastrálneho zákona, sa tieto do katastra nehnuteľností spravidla nezapisujú. Uvedené druhy nehnuteľností sa spravujú režimom obdobným pre režim nadobúdania hnutel'nych vecí, keďže pri prevode vlastníckeho práva k nim absentuje ingerencia verejnoprávneho charakteru v podobe vkladovej povinnosti. Podľa Halamu táto nepresnosť v praxi spôsobuje problémy, keďže síce zákon konštatuje, že pre určité druhy nehnuteľností existuje výnimka z vkladovej povinnosti, avšak zákon nestanovil kritériá, podľa ktorých by sa rozhodlo, či sa vlastnícke právo k takej stavbe do katastra nehnuteľností vloží a výnimka sa uplatní.¹⁹

Napriek všetkým vyššie uvedeným postupom, ktoré z určitého pohľadu môžu sa javiť ako zásahy verejnej moci do súkromnoprávných vzťahov, je podľa nášho názoru toto obmedzenie resp. „formálna“ procesná právna úprava, pri nadobúdaní vlastníckeho práva

¹⁹ HALAMA, O. Katastrálny zákon - komentár. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014, s. 25

k nehnuteľnostiam potrebná. Jedným zo základných dôvodov je zabezpečenie istoty a stability právnych vzťahov tak, ako je uvedené v §2 Katastrálneho zákona (kataster slúži aj ako informačný systém, najmä na ochranu práv k nehnuteľnostiam), v §71 ods. 1 Katastrálneho zákona (záväzné údaje katastra sa používajú najmä na ochranu práv k nehnuteľnostiam), v §71 ods. 2 Katastrálneho zákona (záväzné údaje katastra slúžia ako podklad na písomné vyhotovenie verejných listín a iných listín). Poplatkový a daňový rozmer je možné chápať ako druhotný účel, ktorý sa následne odvíja od evidencie nehnuteľností. V historickom priereze, keď nedochádzalo k centrálnemu zápisu práv k nehnuteľnostiam, možno nájsť hlavné príčiny „právneho chaosu“, keďže v spoločnosti dochádzalo k uzatváraniu právnych úkonov, ktoré sa ale neevidovali, a teda častokrát sa dôkazy o zmene vlastníckeho práva ani nezachovali, a to napriek reálnemu užívaniu nehnuteľností inou osobou ako tou, ktorá je v pôvodnej evidencii zapísaná ako vlastník. Do dnešného dňa tieto nezrovnalosti nie sú vyriešené. Jedným z legislatívnych riešení čo najmenej intervencie do súkromnoprávných vzťahov by bola možnosť, aby právne úkony týkajúce sa nehnuteľností mohli spisovať len osoby odborne spôsobilé²⁰, ktoré by garantovali ich súlad s právnymi predpismi, a ktoré by zároveň zmeny z nich vyplývajúce registrovali v centrálnom systéme. K tomuto spôsobu sa čiastočne priblížilo zavedením spisovania zmlúv autorizovaných advokátmi a notárskymi zápisnicami.

3. Opatrenia proti drobeniu z pohľadu zásahov verejného práva

Pozemky ako špecifické objekty vlastníckeho práva sa vyznačujú určitými znakmi, ktoré vychádzajú z reálnej možnosti existencie obmedzeného množstva pozemkov a celospoločenského význam ich hospodárskeho využitia. Tieto znaky predpokladajú racionálne hospodárenie s pozemkami, a preto verejná moc – štát, resp. jeho orgány do výkonu oprávnení vlastníka pozemku zasahujú oveľa častejšie, ako je to v prípade vlastníctva iných vecí.²¹

Pozemkové vlastníctvo v podmienkach Slovenskej republiky je charakteristické svojou rozdrobenosťou. Táto rozdrobenosť je daná veľkým počtom pozemkov, často s veľmi malými výmerami, veľkým počtom spoluvlastníkov k jednému pozemku, pričom na spoluvlastnícky podiel pripadá veľakrát výmera menšia ako 1m². Negatívnym prejavom drobenia je aj rozptyl vlastníka v určenej oblasti na rôznych miestach, a to vo veľmi malých výmerách. Takýto stav pozemkového vlastníctva spôsobuje problémy pri využití účelu pozemkov, pri ich obhospodarovaní. Veľký počet podielových spoluvlastníkov pri jednom pozemku znemožňuje racionálne využívanie takéhoto pozemku, keďže uzatvorenie akéhokoľvek záväzkovoprávného

²⁰ napr. advokáti, notári

²¹ PEKÁREK, Milan et al. Pozemkové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010, s. 31

vzťahu je v takomto prípade značne komplikované. Hlavným dôvodom vzniku takéhoto stavu v podmienkach Slovenskej republiky bola v minulosti možnosť voľného nakladania vlastníka so svojim vlastníckym právom k pozemkom, a najmä absencia regulácie pri dedičskom konaní, v rámci čoho bolo možné zákonné rozdelenie dedičských podielov pre každého potomka, teda každé dieťa poručiteľa mohlo nadobudnúť svoj zákonný podiel na každom pozemku poručiteľa. Historickým vývojom spoločenských pomerov na Slovensku došlo aj k vzniku vysokej miery neusporiadanosti pozemkového vlastníctva. Postupná obnova a riadne usporiadanie vzťahov k lesným i poľnohospodárskym pozemkom, rovnako tak i zamedzenie nezmyselnej miery ich drobenia, je potrebná na plné a ničím nerušené využívanie predmetných majetkov ich vlastníkmi a zabezpečenie ich riadneho využitia v súlade s ich účelom.²²

Problematiku drobenia upravoval zákon č. 139/1947 Zb. o rozdelení pozostalosti s poľnohospodárskymi podnikmi a o zamedzení drobenia poľnohospodárskej pôdy, ktorý nadobudol účinnosť 05. septembra 1947, časť týkajúca sa rozdelenia pozostalosti s poľnohospodárskymi podnikmi na území Slovenskej republiky 01. januára 1950. Podľa uvedeného právneho predpisu za regulované poľnohospodárske pozemky sa považovali pozemky podľa ich bonity a oblasti, kde sa nachádzali (napr. oblasť obilninárska, zemiaková a pod.). Pri týchto pozemkoch bola určená najmenšia prípustná výmera. Uvedené limity sa vzťahovali aj na veľkosť spoluvlastníckych podielov. Zákaz drobenia poľnohospodárskej pôdy bol riešený v §17, pričom zákaz takéhoto drobenia sa vzťahoval jednak na právne úkony a taktiež na dedičské rozhodnutia.²³ Najnižšia prípustná hranica bola daná výmerou pozemku - 0,50 ha (5000 m²) a dodržaním podmienky obhospodarovania daného pozemku (šírka pozemku musela byť aspoň 15m a musel byť k nemu stály prístup). Výnimky z tohto zákazu boli riešené podobne ako v súčasnej právnej úprave, a teda sa tieto limity nevzťahovali na prípady, ak sa delili pozemky:

- pre stavebné účely,
- pre účely, na ktoré je možné pozemok vyvlastniť vo verejnom záujme,
- ak sa rozdelením pozemku zväčší výmera susediacich pozemkov,
- k deleniu dochádza za účelom arondácie alebo v pozemkových úpravách (sceľovacie konanie).

²² MACKO, J. a kol. Pozemkové právo – II – vybrané zákony s komentárom. Bratislava: TriPe, 1995, s. 88

²³ § 17 ods. 1: „Poľnohospodársku pôdu možno reálne deliť právnymi úkonmi medzi živými alebo pri dedičskom nadobudnutí len vtedy, keď delením vzniknú pozemky účelne obhospodarované o výmere aspoň 0,50 ha. Úkony tomuto odporujúce sú neplatné.“

Za drobenie sa taktiež nepovažovalo, ak spoluvlastnícky podiel, na ktorý prislúcha výmera menšia ako 0,50 ha, nadobudla jedna osoba. Zákon predpokladal, že medzi účastníkmi právneho úkonu dôjde k dohode v súlade s uvedenými pravidlami, v prípade dedičského konania, že sa dedičia v súlade s týmito pravidlami ohľadom pozostalosti vysporiadajú. V prípade, ak k takejto dohode nedošlo, v zmysle ods. 5 uvedeného zákona bolo potrebné pred skončením dedičského konania pozemok resp. spoluvlastnícky podiel predať v dobrovoľnej dražbe. Uvedený model by bol veľmi zaujímavým riešením aj v dnešnom právnom systéme. Je dobre predstaviteľná situácia, pri ktorej v prípade, ak účastníci právneho úkonu nebudú schopní uzatvoriť dohodu rešpektujúc ustanovenia o zákaze drobenia, predmetný pozemok by sa predal v rámci dobrovoľnej dražby (tu je zaručené prostredie nadobudnutia čo najvyššej sumy za predaj takéhoto pozemku v rámci zachovania zásady transparentnosti) a následné rozdelenie získaných peňažných prostriedkov podľa veľkosti spoluvlastníckych (resp. dedičských) podielov. Takýmto legislatívnym riešením by sa predišlo nezhodám v dedičskom konaní a prípadne ďalším konaniam v rámci preskúmvacej právomoci súdov.

V súčasnosti je problematika drobenia upravená v zákone č.180/1995 Z.z. o niektorých opatreniach na usporiadanie vlastníctva k pozemkom v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon č. 180/1995 Z.z. v platnom znení“), v rámci ktorej možno nájsť obmedzenia týkajúce sa niektorých zložiek vlastníckeho práva. Zásahy tam uvedené sú zaradené pod opatrenia proti drobeniu určených pozemkov. Opodstatnenosť takejto právnej úpravy vychádzala zo snahy štátu o zachovanie celistvosti určených pozemkov z dôvodu ich lepšieho obhospodarovania. Pozemky s veľmi malou výmerou sa stávajú až hospodársky nevýznamnými, čo potom oslabuje výkon vlastníckych oprávnení v kontraste s vlastníctvom iných vecí a výkonom čiastkových zložiek vlastníckeho práva k nim.²⁴

Dôvody prijatých zásahov proti drobeniu pozemkov upravené v §22 až 24 zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení pramenia z vysokého stupňa rozdrobenosti pozemkového vlastníctva v extraviláne a sú snahou o obmedzenie pokračovania a rozširovania tohoto stavu. Zákon č. 180/1995 Z.z. v platnom znení nadväzuje na v minulosti platný zákon č. 139/1947 Zb. o rozdelení pozostalosti s poľnohospodárskymi podnikmi a zamedzenie drobenia poľnohospodárskej pôdy, ktorý drobenie poľnohospodárskej pôdy taktiež obmedzoval, dokonca ktorého kvantitatívne limity povoľujúce drobenie pôdy boli ďaleko prísnejšie ako je tomu dnes. V minulosti boli legislatívnym prostriedkom určeným na zabránenie drobenia

²⁴ MACKO, J. a kol. Pozemkové právo – II – vybrané zákony s komentárom. Bratislava: TriPe, 1995, s. 129

poľnohospodárskej pôdy tzv. komasácie. Podstatou komasácií bolo sceľovanie pozemkov do väčších parciel s cieľom efektívnejšieho využitia územia na požadovaný účel. Následky extrémnej rozdrobenosti pozemkov boli následne dôvodom zvýšeného počtu komasácií a prijatia súvisiacej právnej úpravy zamedzujúcej drobenie pozemkov nachádzajúcich sa mimo zastavaného územia obce.

Pod pojmom komasácia rozumieme sceľovanie pozemkov spravidla spojené s preusporiadaním vlastníckych vzťahov v určitom územnom obvode (napr. v celom katastrálnom území). Účelom komasácie je prerozdeliť pozemky tak, aby sa dali čo najlepšie využívať a obrábať. Namiesto veľkého počtu malých pozemkov roztrúsených po území obce vlastník dostane jeden veľký pozemok, prípadne mu býva inak poskytnutá náhrada. Komasácie sú súčasťou pozemkových úprav.²⁵ Komasácie po roku 1908 boli charakteristické tým, že ako základ pre určenie majetkového nároku sa brala skutočná držba a zápis v pozemkovej knihe. Ak pozemková kniha nebola usporiadaná, vykonala sa najprv náprava. Vymeriavacie práce sa vykonávali v trigonometrickej sieti a mapy sa vyhotovovali v ohraničených listoch v katastrálnej sústave. Do roku 1948 sa zrealizovali podľa starých právnych predpisov približne 220 komasácií na celom území Slovenska.

V súvislosti so spoločenskými a politickými zmenami v roku 1948 bolo vlastnícke právo potlačené na úkor užívacích vzťahov súvisiacich s nehnuteľnosťami. Evidencia pozemkov sa vytvárala na základe elaborátov jednotnej evidencie pôdy vykonávanej podľa uznesenia vlády č. 192 z 25. januára 1956. Založenie jednotnej evidencie pôdy sa vykonávalo na základe miestneho šetrenia skutočného užívania bez evidovania vlastníckych vzťahov.

Takto vytvorené provizória sa riešili až po prijatí zákona č. 22/1964 Zb. o evidencii nehnuteľností obnovou operátu po novom mapovaní. Tento zákon zároveň zaviedol aj evidenciu právnych vzťahov v intraviláne a iba výnimočne v extravilánoch, ktoré sa od 1.1.1951 do 1.4.1964 nemuseli nikde evidovať. Budovaná evidencia nehnuteľností však nenahrádzala konštitutívnosť pozemkovej knihy.²⁶

Drobenie pozemkov spôsobovalo aj problémy pri dedičských konaniach, v rámci ktorých všetci zákonní dedičia častokrát požadovali pri vydaní rozhodnutia o dedičstve nadobudnutie pozemkov vo veľkosti svojich dedičských podielov. Pôvodná právna úprava

²⁵ ŠVEHLA, F. - VAŇOUS, M. 1995. Pozemkové úpravy. 1. vydání. Praha: České vysoké učení technické, 1995.

²⁶ VANEK, J. Usporiadanie pozemkového vlastníctva v Slovenskej republike. Bratislava: Ministerstvo pôdohospodárstva, odbor pozemkových úprav, rok neuvedený, s. 3

obmedzujúca drobenie pozemkov pri vyporiadaní dedičstva obsiahnutá v zákone č. 139/1947 Zb. už nepostačovala a nevyhovovala meniacim sa spoločenským pomerom, na základe čoho došlo k prijatiu zákona Slovenskej národnej rady č. 330/1991 Zb. o pozemkových úpravách, usporiadaní pozemkového vlastníctva, pozemkových úradoch, pozemkovom fonde a o pozemkových spoločenstvách ktorý ustanovoval: „pri vyporiadaní dedičstva podľa doterajších predpisov pred 1. januárom 1990 došlo k nadobudnutiu poľnohospodárskych alebo lesných pozemkov poručiteľa len jedným z dedičov zo zákona a tento nebol zaviazaný na výplatu dedičských podielov ostatných dedičov z tohto majetku alebo bol viazaný na takúto výplatu len pre prípad vyvlastnenia alebo iného prechodu alebo prevodu do socialistického vlastníctva, a to len v súvislosti s tým, že išlo o pozemky v bezplatnom užívaní poľnohospodárskeho alebo lesného podniku podľa osobitných predpisov a došlo tým k zníženiu podielu ostatných dedičov v porovnaní s podielom toho, ktorý uvedené pozemky prevzal, vyporiada toto zníženie dedičských podielov štátne notárstvo bezplatne na návrh podaný do šiestich mesiacov odo dňa účinnosti tohto zákona, ak sa dedičia alebo ich právni nástupcovia nedohodnú inak.“

Vyššie uvedená právna úprava sa týkala nielen prevodov, ale aj prechodov vlastníckeho práva k poľnohospodárskym a lesným pozemkom, a rovnako tak i viniciam, ktoré by sa nachádzali mimo zastavaného územia obce (teda v extraviláne). V prípade, ak sa právne úkony, rozhodnutia súdov, štátnych orgánov týkali vyššie uvedených pozemkov, bolo možné postupovať podľa ustanovení uvedeného právneho predpisu. Už tu možno pozorovať určitý vstup či reguláciu správnych orgánov do súkromnoprávnej sféry týkajúcej sa dispozície s vlastným majetkom, keďže k všeobecnému a základnému predpisu súkromného práva – Občianskemu zákonníku – pristupuje iný predpis prinášajúci obmedzenie a reguláciu do tohoto súkromnoprávneho vzťahu.

Zásahy verejného práva do súkromnoprávnej oblasti týkajúce sa drobenia pozemkov tak, ako sú upravené v tretej časti zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení, nepostihujú všetky pozemky, ale len vybrané druhy pozemkov, a to poľnohospodárske a lesné pozemky, pričom sa tieto pozemky musia nachádzať výlučne mimo zastavaného územia obce (v extraviláne), čím zákonodarca sledoval zabezpečenie funkčnosti poľnohospodárskej a lesnej výroby. Výmery uvedené v §22 ods. 1 a §23 ods. 1 zákona č. 180/1995 Z. z. v platnom znení vychádzajú zo zovšeobecnenia doterajších skúseností s vydávaním pozemkov v rámci zjednodušeného postupu (§15 zákona SNR č. 330/1991 Zb.) a u lesnej pôdy z možností užívania jednotiek priestorového rozdelenia lesa.

Hlavným účelom zákonných obmedzení určených v zákone č. 180/1995 Z.z. v platnom znení je určenie minimálneho limitu veľkosti pozemku, ktorý môže prevodom alebo prechodom vlastníckeho práva, vzniknúť. Zákonná regulácia poľnohospodárskych druhov pozemkov obmedzuje fyzické a právnické osoby, aby na základe právneho úkonu alebo rozhodnutia súdu pri vypořiadaní spoluvlastníctva alebo rozhodnutí o dedičstve bol už existujúci pozemok rozdelený tak, že by vznikol pozemok s výmerou menšou ako 2000m².²⁷

Početná rozdrobenosť pozemkového vlastníctva často dosahujúca extrémne zlomkové vyjadrenia vyvoláva stav, keď predmet vlastníctva - pozemok sa dá len ťažko alebo sa nedá vôbec technicky evidovať (čo je základná podmienka pre právne nakladanie s pozemkom) a stáva sa v jednotlivých prípadoch nepatrnou hospodárskou hodnotou bez reálneho motivačného pôsobenia alebo znemožňujúcou prijatie potrebného rozhodnutia spoluvlastníkov, čo vo svojom súhrne oslabuje právne záruky vlastníctva a možnosť výkonu vlastníckych oprávnení. Okrem toho stavia vlastníkov poľnohospodárskych a lesných pozemkov do nerovnoprávneho postavenia v porovnaní s vlastníkmi iných vecí, znevýhodňuje podnikanie v poľnohospodárstve a lesníctve oproti iným odvetviam podnikania.²⁸

Legislatívne prijatie opatrení proti drobeniu pozemkov zákonom č. 180/1995 Z.z. v platnom znení spôsobilo nesúhlas laickej aj odbornej verejnosti. Vzápätí po jeho prijatí bol tento právny predpis napadnutý na Ústavom súde SR, čo bolo zdôvodnené najmä porušením Ústavy SR a Listiny základných práv a slobôd, a to v časti “znevýhodňujúceho” režimu pre vlastníkov poľnohospodárskeho prípadne lesného pozemku a značne obmedzenej možnosti dedenia. Pri riešení týchto otázok Ústavný súd SR zamerlal svoju pozornosť na posúdenie toho, či opatrenia proti drobeniu pozemkov obmedzujú vlastníkov pozemkov a či sú opodstatnené z hľadiska verejného záujmu. Ústavný súd SR prezentoval názor, že zákaz drobenia určitých druhov pozemkov je verejný záujem.²⁹ Ústavný súd SR v predmetnom náleze vychádzal z čl. 20 ods. 1 Ústavy SR, v zmysle ktorého má každý právo vlastniť majetok, vlastnícke právo všetkých vlastníkov má rovnaký zákonný obsah a ochranu. Modifikácie obsahu vlastníckeho práva sú podľa názoru Ústavného súdu SR možné, ak priamo vyplývajú zo zákonov. Za jedno takéto obmedzenie je možné považovať aj súhrn opatrení proti drobeniu pozemkov, keďže je určená minimálna výmera, ktorej sa právne úkony môžu týkať, a teda tieto ustanovenia majú priamy vplyv na zložky vlastníckeho práva. Ústavný súd sa priklonil k názoru, že v prípade

²⁷ Pozri §23 odsek 1 zákona č.180/1995 Z.z o niektorých opatreniach na usporiadanie vlastníctva k pozemkom v znení neskorších predpisov

²⁸ Nález Ústavného súdu SR sp.zn. PL. ÚS 36/95

²⁹ bližšie vid' nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 36/95 z 3.apríla 1996

vzniku konkrétnej situácie, znaky ktorej sú vopred upravené v tretej časti citovaného zákona, sa vo všetkých týchto prípadoch určuje zákonný obsah vlastníckeho práva.³⁰ S týmto názorom sa ale nemôžeme úplne stotožniť pri dedení. Vychádzajúc z princípov dedičského práva sa dedičstvo nadobúda smrťou poručiteľa a dedičia vstupujú do jeho práv a povinností na základe deklaratórneho rozhodnutia súdu resp. súdneho komisára, a teda tu nevzniká nová právna situácia. V prípade záväzkovoprávných úkonov dochádza k vzniku nového právneho vzťahu. Riešiť túto situáciu má snahu §23 ods. 2 a 6 zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení, v zmysle ktorého ak nedôjde medzi dedičmi k dohode akceptujúc podmienky zákazu drobenia, pozemky nadobudne dedič, u ktorého sú najlepšie predpoklady na ich obhospodarovanie, pričom zároveň musí byť rozhodnuté o povinnosti vysporiadať sa s ostatnými dedičmi. Ods. 6 uvedeného ustanovenia upravuje zabezpečenie takto vzniknutej pohľadávky, ktoré je riešené vo viacerých rovinách:

- určenie premlčacej lehoty – 10 rokov a
- vznik zákonného záložného práva k predmetnému pozemku, pričom zákonodarca zašiel až tak ďaleko, že ustanovil zákonnú prednosť tohto záložného práva pred skorším záložným právom,
- predkupné právo záložného veriteľa (ustupujúceho spoludediča) týkajúce sa pozemku, ku ktorému sa viaže vyššie uvedené záložné právo.

Uvedená prednosť záložného práva pred skoršími záložnými právami je podľa nášho názoru v rozpore so znením §151k Občianskeho zákonníka, ktorá zaviedla rovnocenné postavenie záložných práv k jednej veci, poradie je určené výlučne časom registrácie v registri záložných práv (v prípade nehnuteľností v katastri nehnuteľností).³¹ Opatrenia prijaté proti drobeniu určených druhov pozemkov na jednej strane obmedzujú disponovanie s vlastníckym právom vlastníkov týchto pozemkov, na strane druhej zákon určuje spôsob, akým majú byť právne vzťahy riešené a priznáva im osobitnú ochranu. Kontrola nad dodržiavaním uvedených opatrení je rozdelená do viacerých úrovní:

1. Zákon spája s porušením týchto opatrení absolútnu neplatnosť právnych úkonov – uvedené skúma príslušný Okresný úrad, katastrálny odbor.

³⁰ bližšie vid' nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 36/95 z 3.apríla 1996

³¹ § 151k Občianskeho zákonníka: „Ak vzniklo na zálohu viac záložných práv, na ich uspokojenie je rozhodujúce poradie ich registrácie v registri záložných práv počítané odo dňa ich najskoršej registrácie alebo odo dňa ich registrácie v osobitnom registri.“

2. V prípade porušenia opatrení proti drobeniu je štát oprávnený podať návrh na určenie neplatnosti takéhoto úkonu.

Ústavný súd Slovenskej republiky pri posudzovaní súladu, resp. nesúladu navrhovateľom namietaných ustanovení zákona č. 180/1995 Z. z. v platnom znení s Ústavou SR a s Listinou základných práv a slobôd konštatoval, že opatrenia proti drobeniu pozemkov síce nepochybne určujú väčší rozsah povinností, a zároveň obmedzujú vlastníkov pozemkov nachádzajúcich sa mimo zastavaného územia obce, avšak predmetom posúdenia bolo hľadisko verejného záujmu na využití poľnohospodárskej pôdy.

Zákon č. 180/1995 Z.z. v §21 ods. 1 deklaruje záujem zamedziť drobeniu poľnohospodárskych a lesných pozemkov, i keď tento záujem nie je výslovne *expressis verbis* deklarovaný ako verejný záujem. V citovanom ustanovení, resp. ani v inom ustanovení síce citovaný zákon nevyjadril takýto verejný záujem, avšak existenciu záujmu, ktorý možno považovať za verejný na vykonávaní opatrení zamedzujúcich drobenie poľnohospodárskych a lesných pozemkov v Slovenskej republike možno odvodiť z cieľov a celkového zmyslu a podstaty zákona č. 180/1995 Z.z. Vzhľadom na to, že optimálne fungovanie predovšetkým poľnohospodárskej výroby možno považovať za verejný záujem, má zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 180/1995 Z.z. a v ňom upravené usporiadanie pozemkového vlastníctva z uvedeného hľadiska významný ústavný aspekt spočívajúci v tom, že usporiadanie pozemkového vlastníctva ako predpoklad optimálneho fungovania poľnohospodárskej, ale aj lesnej výroby možno považovať za relevantný cieľ (čl. 13 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky) i za relevantný verejný záujem (čl. 20 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky).³²

Ústavný súd posudzoval predmetné ustanovenia zákona aj z hľadiska rovnosti pred zákonom, pričom navrhovateľ namietal, že vlastníci pozemkov, ktorých sa dotýka zákaz drobenia nehnuteľností a odvodová povinnosť v podľa ustanovenia §24 sú voči iným vlastníkom nehnuteľností v nevýhodnom postavení, a to z dôvodu, že zákon im ich vlastnícke právo obmedzuje. Ústavná direktíva vyplývajúca z tohto ustanovenia, t.j. "zákonné obmedzenia ústavných práv a slobôd musia platiť rovnako pre všetky prípady, ktoré spĺňajú ustanovené podmienky", zaväzuje jednak zákonodarcu na jej rešpektovanie pri prijímaní zákona a ďalej všetky subjekty verejnej správy, aby v rámci svojej rozhodovacej, resp. aplikačnej praxe dôsledne postupovali v súlade s ňou. Inak povedané, zákon môže obsahovať iba také obmedzenia, ktoré sa rovnako vzťahujú na všetky individuálne (konkrétne) prípady, ktoré sú

³² Nález Ústavného súdu SR sp.zn. PL. ÚS 36/95

druhovo rovnaké. Ústavný súd SR tak dospel k záveru, že nemožno považovať za porušenie čl. 13 ods. 3 Ústavy SR skutočnosť, že zákon upravuje pre vlastníkov poľnohospodárskych a lesných pozemkov nachádzajúcich sa mimo zastavaného územia a obce určité obmedzenia. Tieto zásahy platia pre všetkých týchto vlastníkov ex nunc v skupine druhovo rovnakých prípadoch. Nemožno tak tvrdiť, že by dochádzalo porušovania ústavných princípov rovnosti pred zákonom a nedotknuteľnosti vlastníckeho práva.

Opatrenia proti drobeniu pozemkov upravené v §22 ods. 1 a v §23 ods. 1 zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení sa vzťahujú na všetky nové prípady (po účinnosti zákona) týkajúce sa právnych úkonov alebo rozhodnutí súdov, bez možnosti uplatnenia výnimiek spočívajúcich v osobe, v postavení alebo v dôsledku existencie iných znakov týkajúcich sa účastníkov konania podľa tretej časti tohto zákona. K porušeniu ústavnej zásady rovnosti v skupine presne určených vlastníkov pozemkov by mohlo dôjsť iba vtedy, ak by zákon obsahoval také ustanovenia, ktoré by umožňovali postupovať v druhovo rovnakej skupine vlastníkov v rôznych individuálnych prípadoch rozdielne, čím by mohli vzniknúť rôzne z hľadiska "výhod", resp. "nevýhod" nerovnaké skupiny vlastníkov.

Najrozšírenejšími typmi právnych úkonov, pri ktorých predmetné ustanovenie zákona obmedzuje zmluvnú voľnosť zmluvných strán, sú všetky typické scudzovacie úkony, a to najmä kúpna a darovacia zmluva v zmysle ustanovení §588 a §628 Občianskeho zákonníka. Zámenná zmluva by bola týmto spôsobom obmedzená len v prípade, ak by zámenou dochádzalo k prevodu časti poľnohospodárskeho alebo lesného pozemku, prípadne ak by sa predmet prevodu delil medzi viacerých účastníkov zmluvy a tým by vznikali podiely na nehnuteľnostiach menšej výmery ako ustanovuje zákon č. 180/1995 Z. z. v platnom znení. Rovnakým spôsobom pôsobia ustanovenia zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení aj voči účastníkom dohôd o vyporiadaní podielového spoluvlastníctva a dohôd o vyporiadaní bezpodielového spoluvlastníctva manželov. Tieto dohody sú upravené ustanoveniami Občianskeho zákonníka, avšak v prípadoch, ak je predmetom dohody lesný alebo poľnohospodársky pozemok nachádzajúci sa v extraviláne, vzťahujú sa na nakladanie s takýmto predmetom ustanovenia obmedzujúce drobenie pozemkov.

Práve pri vyporiadaní spoluvlastníctva má zákon č. 180/1995 Z.z. v platnom znení asi najväčšie dôsledky. V prípade, ak sa spoluvlastníci nedohodnú na vyporiadaní podielového spoluvlastníctva, prichádza do úvahy možnosť vyporiadania spoluvlastníctva súdom na návrh ktoréhokoľvek spoluvlastníka. Súd pri rozhodovaní povinne prihliada na veľkosť podielov a na účelné využitie veci. Ak nie je rozdelenie veci dobre možné, prikáže súd vec za primeranú

náhradu jednému alebo viacerým spoluvlastníkom; prihliadne pritom na to, aby sa vec mohla účelne využiť. V intenciách vlastníctva poľnohospodárskeho alebo lesného pozemku, bude v takomto prípade súd nútený posúdiť, ktorý zo spoluvlastníkov má najlepšie možnosti pre nakladanie s takýmto pozemkom a jeho účelné využitie, čo v súčasnosti, kedy sa len obmedzené množstvo osôb venuje poľnohospodárskej alebo inej obdobnej činnosti, môže spôsobovať aplikačné problémy. Podľa uznesenia Najvyššieho súdu SR: „Účelom zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení vo všeobecnosti je zamedzenie nežiaducemu stavu, ktorý spočíva v drobení poľnohospodárskych a lesných pozemkov. Dôvodom tejto právnej úpravy je snaha vedúca k zabezpečeniu funkčnosti poľnohospodárskej a lesnej výroby, preto v zmysle vyššie citovaných ustanovení zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení dochádza k obmedzeniu nielen vlastníkov takýchto pozemkov v podobe obmedzenia ich zmluvnej voľnosti v rámci ich právnych úkonov, ale aj k obmedzeniu súdu v spôsobe rozhodnutia, či už v rámci konania o zrušenie a vyporiadanie podielového spoluvlastníctva, alebo v konaní o dedičstve.³³

Značná rozdrobenosť extravilánových pozemkov, prípadne existencia malých spoluvlastníckych podielov k pozemkom, má nemalý dopad aj na realizáciu investičných zámerov podnikateľov a spôsobuje komplikácie pri budovaní líniových stavieb. Rozdrobenosť vlastníckej štruktúry pozemkov mnohokrát spôsobuje nemožnosť vyporiadania podielového spoluvlastníctva dohodou a to z dôvodu, že spoluvlastník nevie nájsť a osloviť ostatných spoluvlastníkov, prípadne pre neochotu niektorého zo spoluvlastníkov uzatvoriť dohodu o vyporiadaní spoluvlastníctva. Aj z týchto dôvodov bolo ako výnimka zo zákazu drobenia ustanovená možnosť, aby v prípade realizácie vyvlastnenia mohli vzniknúť pozemky s menšou výmerou ako ustanovuje zákon č. 180/1995 Z. z. v platnom znení.

Ustanovenie §24 ods. 3 zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení upravuje aj výnimky z postupu a obmedzení ustanovení §22 a 23. Prvou výnimkou je rozdelenie pozemku na účely výstavby alebo na iné účely, na ktoré by ho bolo možné vyvlastniť, alebo sa pozemok rozdeľuje podľa projektu pozemkových úprav. V poradí druhou výnimkou je prípad, ak ide o bezplatný prevod alebo prechod pozemkov podľa osobitného predpisu. Týmto osobitným predpisom je zákon č. 229/1991 Z.z. o úprave vlastníckych vzťahov k pôde a inému poľnohospodárskemu majetku v znení neskorších predpisov alebo zákon č. 503/2003 Z.z. o navrátení vlastníctva k pozemkom a o zmene a doplnení zákona Národnej rady Slovenskej republiky č.180/1995 Z. z. o niektorých opatreniach na usporiadanie vlastníctva k pozemkom v znení neskorších predpisov.

³³ Uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5MCdo/23/2011

Odčlenenie časti pozemku od pozemku, ktorý je uvedený v ustanovení §1 ods. 1, a táto časť sa pričleňuje k susednému pozemku, pričom sa nevytvára samostatný nový pozemok, predstavuje ďalšiu z výnimiek vylučujúcu aplikáciu noriem obsiahnutých v §22 a 23 predmetného predpisu. Posledná výnimka súvisí s prípadom zriadenia záhrad na záhradkárske a rekreačné účely na základe územného plánu obce.

Niektoré zo zákonných obmedzení proti drobeniu pozemkov upravené v pôvodne prijatom znení zákona č. 180/1955 Z.z., boli na základe rozhodnutia Ústavného súdu SR PL. ÚS 36/95 vyhlásené za protiústavné, ostatné časti zákona boli vyhlásené za neodporujúce ústave a jej princípom.

Obmedzenia, ktoré sa dotýkali vzniku nových pozemkov alebo spoluvlastníckych podielov k nim patriacich, sú podľa tohto vyjadrenia Ústavného súdu SR v súlade s ústavnými princípmi, ak zákonodarca obmedzí určitú skupinu vybraných druhov pozemkov, najmä ak má toto obmedzenie význam, v prípade poľnohospodárskych a lesných pozemkov má takéto obmedzenie verejný záujem a z týchto obmedzení neexistujú výnimky týkajúce sa vlastníkov pozemkov. Za protiústavnú nemožno považovať ani skutočnosť, že zákonodarca obmedzil nakladanie s určitým druhom pozemkov. Za protiústavné nemožno považovať ani to, že sa týkajú len pozemkov poľnohospodárskych alebo lesných, a to preto, lebo z hľadiska vyššie uvedeného relevantného cieľa zákona sú podstatné práve tieto druhy pozemkov.³⁴

Ďalším zo zásahov verejného práva do súkromnoprávnej oblasti týkajúcej sa nehnuteľností pri problematike drobenia pozemkov, je samotné vkladové konanie, ktorým sa nadobúda vlastnícke právo, a to či už vkladom alebo záznamom. Opatreniu proti drobeniu pozemkov môžu mať dosah na obidve tieto konania. V prípade vkladového konania, príslušný správny orgán skúma či zmluva, ktorá je prílohou návrhu na vklad, spĺňa všetky podmienky povolenia vkladu v zmysle §31 ods. 1 zákona č. 162/1995 Z.z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam (ďalej ako „Katastrálny zákon“).

V zmysle ustanovení katastrálneho zákona zamestnanec oprávnený rozhodovať o vklade preskúmava aj splnenie obmedzení resp. povinností ustanovených §23 ods. 1 alebo §24 ods. 1 zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení. Podľa §31 ods. 1 Katastrálneho zákona okresný úrad

³⁴ Pozri výroky rozhodnutia Ústavného súdu SR vo veci PL. ÚS 36/95: 1.Ustanovenia § 23 ods. 3, 5 a 6 písm. b/ zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 180/1995 Z. z. o niektorých opatreniach na usporiadanie vlastníctva k pozemkom n i e s ú v súlade s čl. 12 ods. 1 a čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a s čl. 11 ods. 1 ústavného zákona č. 23/1991 Zb., ktorým sa uvádza Listina základných práv a slobôd.

preskúma zmluvu z hľadiska, či obsahuje podstatné náležitosti zmluvy, či je úkon urobený v predpísanej forme, či je prevodca oprávnený nakladať s nehnuteľnosťou, či sú prejavy vôle dostatočne určité a zrozumiteľné, či zmluvná voľnosť alebo právo nakladať s nehnuteľnosťou nie sú obmedzené, či zmluva neodporuje zákonu, či zákon neobchádza a či sa neprieči dobrým mravom. Pri rozhodovaní o vklade prihliada okresný úrad aj na skutkové a právne skutočnosti, ktoré by mohli mať vplyv na povolenie vkladu. Porušenie povinnosti resp. zákazu rozdrobenia pozemkov pod zákonom ustanovenú hranicu spôsobí, že okresný úrad takýto návrh na vklad zamietne v zmysle §31 ods. 3 Katastrálneho zákona. Okresný úrad preskúma aj ďalšie listiny a podklady pripojené k návrhu na vklad a v prípade, ak dospeje k záveru, že rozdrobenie pozemku sa odvíja od zákonom ustanovenej výnimky vyplývajúcej z §24 ods. 3 písm. a), b) a c) zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení tak, ako boli popísané vyššie, návrh na vklad povolí.

Ak sa mení vlastnícke právo na základe verejnej listiny, príslušný správny orgán posudzuje takúto listinu odlišne od súkromných listín. Pri zápise vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností záznamom, okresný úrad posudzuje podľa §36 Katastrálneho zákona predloženú verejnú listinu alebo inú listinu, či je bez chýb v písaní, počítaní a bez iných zrejmych nesprávností a či má náležitosti podľa katastrálneho zákona.

Z uvedeného vyplýva, že príslušný správny orgán nemá oprávnenie vyžadovať zdôvodnenie splnenia podmienok týkajúcich sa zákazu drobenia, ani zápis odmietnuť. Pri posudzovaní záznamu katastrálny skúma vecnú správnosť predloženej listiny. V prípade, ak aj správny orgán dospeje k zisteniu, že vydaním listiny boli porušené ustanovenia zákona upravujúce drobenie pozemkov, záznam musí vykonať napriek tomu, že listina predložená na zápis záznamom nerešpektuje kogentné ustanovenia zákona. Tieto prípady sa najčastejšie stávajú pri rozhodnutiach o dedičstve vydané notárom alebo na základe rozhodnutia súdu o vyporiadaní podielového alebo bezpodielového spoluvlastníctva manželov. Záznam sa napriek uvedeným ustanoveniam vykoná bez ohľadu na možné drobenie pozemkov, avšak v zmysle ustanovenia §27 Katastrálneho zákona, okresné úrady oznamujú príslušným štátnym orgánom skutočnosť nasvedčujúcu, že došlo k porušeniu všeobecne záväzného právneho predpisu, o ktorej sa dozvedeli pri výkone štátnej správy. Zamestnanci okresných úradov vykonávajúcich záznamy sú teda povinní oznámiť skutočnosť, ak došlo k porušeniu všeobecne záväzného právneho predpisu.

K výnimkám sui generis z obmedzení týkajúcich sa drobenia pozemkov možno zaradiť zákonnú úpravu, že dedičstvo sa nadobúda okamihom smrti,³⁵ čo znamená, že v konaní o dedičstve vzhľadom na túto skutočnosť, treba postupovať a pri vydaní meritórneho rozhodnutia rešpektovať, ustanovenia hmotnoprávných predpisov platných účinných v čase smrti poručiteľa. Pôvodná právna úprava zákona č. 180/1995 Z.z. uvádzala, že tieto obmedzenia sa vzťahujú i na všetky neprávoplatne rozhodnuté dedičské veci k pozemkom uvedeným v § 21 ods. 1 citovaného zákona, keď poručiteľ zomrel pred 1. septembrom 1995, t. j. pred nadobudnutím účinnosti zákona č. 180/1995 Z. z., čím dochádzalo k jeho priamej spätnej pôsobnosti vo vzťahu k vybraným vlastníckym vzťahom. Uvedené ustanovenie bolo nálezom Ústavného súdu SR vyhlásené za protiústavné a stratilo platnosť a účinnosť. V súčasnosti je všeobecne akceptovanou praxou, ak sa v dedičských konaniach po osobách, ktoré zomreli pred účinnosťou zákona č. 180/1995 Z.z. spoluvlastnícke podiely k určeným nehnuteľnostiam drobia aj pod zákonom ustanovenú výmeru limitujúcu drobenie pozemkom, a to vzhľadom na hmotnoprávny charakter tohoto právneho predpisu a princípy zákazu retroaktivity právnych predpisov.

Z ustanovenia §23 ods. 2 zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení vyplýva, že ak dedičia neuzatvoria medzi sebou dohodu o tom, kto poľnohospodárske pozemky alebo lesné pozemky nachádzajúcich sa mimo zastavaného územia obce nadobudne, a nemôže dôjsť k potvrdeniu nadobudnutia dedičstva podľa dedičských podielov, súd rozhodne, že pozemky nadobúdajú dedičia, u ktorých sú najlepšie predpoklady na ich obhospodarovanie. V súvislosti s tým musí notár toto svoje rozhodnutie riadne odôvodniť, teda určiť na základe akých skutočností a dôkazov dospel k záveru, na základe ktorého vyporiadal dedičstvo, určil ako vlastníka konkrétneho dediča a vyhodnotil jeho predpoklady obhospodarovania nehnuteľností. V prípade, ak by notár vo svojom rozhodnutí zdôvodnenie svojho rozhodnutia opomenul alebo nedostatočne odôvodnil, v zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej Republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky a najvyšších súdnych autorít EÚ, je takéto rozhodnutie v rozpore s právnymi predpismi.

Najvyšší súd SR k otázke odôvodnenia rozhodnutia, ktorým sa pozemky nachádzajúce mimo zastavaného územia obce potvrdia len jednému dedičovi bez vysvetlenia, z akých skutočností sa vychádzalo, je takýto postup súdu potrebné považovať za postup v rozpore s ustanoveniami Občianskeho súdneho poriadku a tiež s príslušnou judikatúrou. Najvyšší súd SR považuje takéto rozhodnutie z dôvodu porušenia civilných procesných kódexov a

³⁵ § 460 Občianskeho zákonníka

nerešpektovaním hmotnoprávnej úpravy obsiahnutej v zákone č. 180/1995 Z.z. za tak chybné, že bolo porušené právo účastníka konania na spravodlivý súdny proces. Právo na spravodlivý súdny proces je základným právom účastníka súdneho konania a je garantované tak Ústavou Slovenskej republiky (čl. 46 a nasl.), Dohovorom o ochrane ľudských práv a základných slobôd (čl. 6 ods. 1), ako i zákonmi Slovenskej republiky. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Ruiz Torija c/a Španielsko z 9. decembra 1994), Komisie (napr. stanovisko vo veci E.R.T. c/a Španielsko z roku 1993, sťažnosť č. 18390/91) i Ústavného súdu Slovenskej republiky (nález z 12. mája 2004, sp.zn. I. ÚS 226/2003) sa za porušenie práva na spravodlivé súdne konanie považuje i nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia.

Osobitným spôsobom, ktorým je možné nerešpektovať obmedzenia týkajúce sa zákazu drobenia pozemkov je nadobudnutie vlastníckeho práva na základe vydržania. V praxi sa totiž možno stretnúť s takým postupom katastra nehnuteľností, ktorý znemožňuje drobenie pozemkov na základe vydržania s odkazom na tretiu časť zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení.

Vydržanie patrí k všeobecným originárnym spôsobom nadobudnutia vlastníckeho práva a pojmovo predstavuje nadobudnutie vlastníckeho práva dlhodobou, pokojnou držbou oprávnenou osobou ktorá nie je vlastníkom.³⁶ Občiansky zákonník stanovuje pre nehnuteľnosti, teda aj pozemky, 10-ročnú vydržaciú dobu. Po splnení všetkých zákonom stanovených podmienok vydržateľ nadobúda vlastnícke právo k veci, a to okamihom uplynutia vydržacej lehoty, priamo zo zákona. K vydržaniu v prípade spornosti musí pristúpiť aj rozhodnutie na to povolaného orgánu o splnení všetkých náležitostí vydržania, a to rozhodnutie súdu na základe určovacej žaloby. Toto rozhodnutie má deklaratórnu povahu. Podanie určovacej žaloby prichádza do úvahy najmä v prípade, ak je vlastnícke právo k veci medzi účastníkmi sporné. Pri nesporových veciach slúži ako poklad na zápis vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností osvedčenie o vydržaní vlastníckeho práva, vydané vo forme notárskej zápisnice, ktoré po splnení podmienok stanovených predovšetkým Občianskym zákonníkom a Notárskym poriadkom v zmysle ustanovenia §63 zákona č. 323/1992 Zb. o notároch a notárskej činnosti (Notársky poriadok). Ustanovenie §132 ods. 1 Občianskeho zákonníka zakotvuje, že „vlastníctvo veci možno nadobudnúť kúpnu, darovacou alebo inou zmluvou, dedením, rozhodnutím štátneho orgánu alebo na základe iných skutočností ustanovených zákonom“.

³⁶ VOJČÍK, P. et al. 2009. Občiansky zákonník. Stručný komentár. Druhé, doplnené a prepracované vydanie. Bratislava : Iuraedition, 2009, s. 305

Vydržanie vlastníckeho práva však nie je právny úkon, ale právna skutočnosť spočívajúca v splnení zákonom požadovaných podmienok pre vydržanie vlastníctva k veci. Z uvedeného vyplýva, že ak ustanovenia §22 až §24 zákona č. 180/1995 Z. z. v platnom znení taxatívne uvádzajú, na základe ktorých spôsobov nadobudnutia vlastníctva je drobenie pozemkov zakázané, vydržanie ako osobitný spôsob prechodu vlastníckeho práva k pozemkom nemožno subsumovať ani pod jeden z týchto dôvodov. Z tohto dôvodu možno vyvodiť záver, že zákonné obmedzenia drobenia pozemkov sa na vydržanie vlastníckeho práva k nim nevzťahujú. Podkladom pre vydanie notárskej zápisnice, osvedčujúcej vydržanie vlastníckeho práva je vyhlásenie účastníka (vydržateľa), že došlo k splneniu podmienok pre nadobudnutie vlastníckeho práva vydržaním podľa osobitného predpisu.³⁷ Vo vyhlásení notár, na základe vyhlásenia účastníka uvedie, na základe akých okolností došlo ku skutočnostiam, ktoré odôvodňujú okamih začatie oprávnenej držby, dĺžku jej trvanie a nepretržitosť držby. Účastník je povinný na preukázanie svojich tvrdení doložiť taxatívne uvedené listiny a to:

- vyjadrenia osôb, ktorým posledný zápis v katastri nehnuteľností preukazuje vlastnícke právo k nehnuteľnosti alebo právo zodpovedajúce vecnému bremenu, alebo ich právnych nástupcov, ak sú tieto osoby známe, že nemajú k vzniku vlastníckeho práva alebo práva zodpovedajúceho vecnému bremenu výhrady; pravosť podpisu osôb na vyjadrení musí byť úradne osvedčená,
- vyjadrenie obce, v ktorej katastrálnom území sa nehnuteľnosť nachádza, že vznikom vlastníckeho práva alebo práva zodpovedajúceho vecnému bremenu nie sú dotknuté jej oprávnené záujmy,
- vyjadrenie právnickej osoby, ktorá je príslušná na správu nehnuteľností podľa osobitného predpisu^{6a} alebo má právo nakladať s nehnuteľnosťami podľa osobitného predpisu, že nemá k vzniku vlastníckeho práva alebo práva zodpovedajúceho vecnému bremenu výhrady, ak ide o nehnuteľnosti mimo zastavaného územia obce,
- označenie dôkazov, ktoré boli notárovi predložené na potvrdenie osvedčovaných skutočností,
- uvedenie dňa, ktorým účastník nadobudol vydržaním vlastnícke právo k nehnuteľnosti alebo právo zodpovedajúce vecnému bremenu.

V prospech drobenia pozemkov na základe vydržania vlastníckeho práva svedčí aj tá skutočnosť, že pri vydaní osvedčenia o vydržaní vlastníckeho práva, je uvedenie dňa, ktorým účastník nadobudol vydržaním vlastnícke právo k nehnuteľnosti alebo právo zodpovedajúce

³⁷ § 134 Občianskeho zákonníka

vecnému bremenu, pričom takýmto dňom je uvedenie dátumu 01.04.1984, kedy nadobudla účinnosť novela Občianskeho zákonníka č. 131/1982 Zb., ktorá opätovne ustanovila možnosť nadobudnúť vlastnícke právo vydržaním. Uvedený dátum teda svojou účinnosťou predchádza účinnosti zákona č. 180/1995 Z. z. V platnom znení.

Ak berieme do úvahy verejný záujem a stotožníme sa s názorom Ústavného súdu prezentovaného v Náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 36/95 postupné zavádzanie opatrení proti drobeniu určených pozemkov môžeme hodnotiť pozitívne. Napriek snahe o zabezpečenie prednosti celospoločenského (verejného) záujmu pred záujmami jednotlivca, možno niektoré ustanovenia právnych predpisov hodnotiť negatívne. Ustanovenia upravujúce zákaz drobenia, nepokrývajú všetky právne situácie, takáto úprava absentuje pri vydržaní, taktiež pri nadobúdaní vlastníckeho práva príklepom na verejnej dražbe. Uvedené prípady podľa nášho názoru nie je možné podradiť ani pod jeden definovaný spôsob nadobudnutia vlastníckeho práva. Problematiku prednosti pohľadávky ustupujúceho spoludediča v rámci záložného práva k predmetnému pozemku je taktiež potrebné riešiť v kontexte Občianskeho zákonníka, dochádza tu podľa nášho názoru k nezrovnalostiam. Uplatnenie celospoločenského (verejného) záujmu v prípade platenia odvodov za vznik pozemkov týkajúci sa vzniku určitých výmer, je možné chápať ako nekonceptné, účelové ustanovenie, pri ktorom je ich zavedenie z dôvodu dosiahnutia účelu verejného záujmu ťažko preukázateľné.

3.1 Zásah štátu prostredníctvom prokurátora

Ďalší zásah verejnej moci do súkromnoprávnej sféry možno abstrahovať zo znenia v ustanovenia §24 ods. 2 zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení, podľa ktorého, ak na základe právneho úkonu vznikol spoluvlastnícky podiel, ktorý je v rozpore s obmedzeniami, ktoré sú upravené §22 a 23 zákona č. 180/1995 Z.z. v platnom znení, je štát oprávnený podať návrh na súd na určenie jeho neplatnosti. Za Slovenskú republiku podáva žalobu prokurátor, ktorý v konaní následne zastupuje štát. Toto oprávnenie bolo prokuratúre priznané novelou zákona s účinnosťou od septembra 2002. Prokurátor však môže podať žalobu len v prípade, ak došlo k porušeniu zákona právny úkonom, teda na základe zmluvy alebo dohody účastníkov. Zákonodarca tým rozšíril možnosti, ako môže prokuratúra riešiť prípadné porušenie zákona týkajúce sa drobenia pozemkov, keďže prokurátor môže napadnúť právny úkon, ktorým došlo k drobeniu pozemkov a ktorého vklad do katastra nehnuteľností bol príslušným správny orgánom povolený aj prostredníctvom protestu prokurátora, čo sa s ohľadom na vec javí ako najhospodárnejší a najrýchlejší spôsob nápravy vzniknutého protiprávneho stavu.

4. Vznik odvodovej povinnosti ako zásah do súkromnoprávneho vzťahu

V predchádzajúcej časti boli analyzované minimálne limity výmer poľnohospodárskych a lesných pozemkov, ktoré môžu byť predmetom jednak súkromnoprávnych, ale aj verejnoprávnych listín. Zákon č. 180/1995 Z. z. v platnom znení určuje aj limity výmer, ktoré sú síce dovolené byť predmetom súkromnoprávnych a verejnoprávnych listín, ale takéto drobenie pozemkov nad tieto určené limity výmer je postihnuté platením odvodov. V prípadoch, ak by na základe právneho úkonu alebo rozhodnutia súdu vznikol pozemok väčší ako 2000 m² ale menší ako 20000 m², vzniká nadobúdateľovi takého pozemku v zmysle ustanovení §22 zákona č. 180/1995 Z. z. v platnom znení, tzv. odvodová povinnosť. Uvedené sa týka len lesných a poľnohospodárskych pozemkov v extraviláne.

Napriek jasnému verejnému záujmu možno o odvodovej povinnosti hovoriť ako o sankcii za rozdelenie pozemku. Táto sankcia v podobe platenia odvodov do štátneho rozpočtu je v poradí ďalším zo zásahov verejného práva do oblasti súkromnoprávnych vzťahov a zmluvnej voľnosti účastníkov zmlúv. Od odvodovej povinnosti sú teda oslobodené len pozemky s výmerou väčšou ako 20000 m², teda ak na základe právneho úkonu alebo rozhodnutia súdu vznikne pozemok o väčšej výmere.

Výška stanovenej odvodovej povinnosti je určená ako percento z hodnoty dotknutej nadobudnutej poľnohospodárskej pôdy alebo lesného pozemku a jej výmery po rozdelení právny úkonom. Hodnota pozemku je stanovená na základe osobitného predpisu a to vyhláškou Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky č. 38/2005 Z.z. o určení hodnoty pozemkov a porastov na nich na účely pozemkových úprav. Zákon ustanovuje dve sadzby odvodov, a to 20% alebo 10% z hodnoty poľnohospodárskej pôdy, či lesného pozemku. Použitie konkrétnej sadzby poplatku závisí od výmery pozemku, ktorý vzniká na základe prevodu alebo prechodu vlastníckeho práva. Ak vznikom nového pozemku vznikne pozemok v rozmedzí od 2001 m² do 5000 m², vzniká novému vlastníkovi povinnosť zaplatiť odvod vo výške 20% z hodnoty pozemku. Odvod vo výške 10% hodnoty pozemku sa platí, ak má novovzniknutý pozemok výmeru od 5001 m² do 20 000 m².³⁸ V zmysle dôvodovej správy k zákonu č. 180/1995 Z.z. v platnom znení má byť odvodová povinnosť ekonomickým nástrojom na obmedzenie drobenia pozemkov a nadobúdateľov novovzniknutých pozemkov, má motivovať k takým právnym úkonom, na základe ktorých budú vznikať pozemky v čo najväčšej výmere. Odvod je možné uhradiť poštovou poukážkou alebo prevodom z účtu platiteľa prostredníctvom

³⁸ Pozri §22 odsek 1 písm. a) a b) zákona č.180/1995 Z. z. o niektorých opatreniach na usporiadanie vlastníctva k pozemkom v znení neskorších predpisov

Štátnej pokladnice na účet Ministerstva pôdohospodárstva SR, pričom ako variabilný symbol treba uviesť parcelné číslo deleného pozemku. V minulosti niektoré okresné úrady žiadali ku vkladovému konaniu aj predloženie ocenenia nehnuteľností vo forme znaleckého posudku. Výška odvodu je presne stanovená právnym predpisom na základe čoho nie je nutné určovať hodnotu pozemku formou znaleckého posudku. Na určenie výšky odvodu je potrebné požiadať príslušný pozemkový úrad alebo katastrálny odbor Okresného úradu, ktorý je miestne príslušný, teda v obvode ktorého sa predmetný pozemok nachádza, o určenie bonitovanej pôdno-ekologickej jednotky (BPEJ). Výška odvodu tak bude stanovená na základe prílohy č.1 vyhlášky MP SR č. 38/2005 Z. z., v zmysle ktorej je stanovená jednotková hodnota pozemku. Výška odvodu bude stanovená na základe súčinu jednotkovej hodnoty s výmerou pozemku, ktorý právnym úkonom vznikne v závislosti na veľkosti pozemku buď v sadzbe 10 alebo 20%.

Odvod za rozdelenie pozemku možno na podľa niektorých názorov považovať ako sankciu za nadobudnutie presne určeného majetku a ingerenciu do súkromnoprávneho vzťahu s nemalým finančným dosahom na jeho nadobúdateľa. Zároveň nemožno opomenúť aj preventívny charakter odvodu, ktorý môže na nadobúdateľa pozemku vplývať až do tej miery, že odradí nadobúdateľa od uzatvorenia takého úkonu, na základe ktorého by mu vznikla odvodová povinnosť. Zákon pritom nerozlišuje, či sa využitie predmetného pozemku jeho reálnym rozdelením, zmení. Z tohoto pohľadu by bolo účelné, aby zákon rozlišoval využitie pozemku, teda či bude novovzniknutý pozemok naďalej slúžiť poľnohospodárskemu využitiu, a nebral do úvahy len jeho výmeru.

Možno konštatovať, že vyššie opísané legislatívne obmedzenia, ako aj následné finančné postihy - poplatky predstavujú výrazné zásahy do sféry súkromného práva, a to nielen do jednej z parciálnych zložiek vlastníckeho práva – práva veci vlastníť/nadobúdať, ale aj práva s vecou nakladať, a teda predstavujú výrazný nepriamy zásah do zmluvnej voľnosti strán právneho úkonu. Podstatu týchto zásahov definuje dôvodová správa k tomuto zákonu, kde je vysvetlená snaha o zamedzenie ďalšieho drobenia určitých druhov pozemkov, čo má vplývať na ochranu výkonu vlastníckych práv k nim. Podľa nášho názoru odvodová povinnosť nechráni vlastnícke právo. Možno tu hovoriť aj o stave, kedy súčasná legislatíva v rámci ustanovených odvodov - povinností finančného charakteru, odrádza potencionálnych nadobúdateľov vybraných druhov pozemkov od uzatvorenia takého zmluvného vzťahu, ktorého predmet by bol dodatočne sankcionovaný v podobe platenia takéhoto odvodu. Ústavný súd Slovenskej republiky sa zoberal predmetnými ustanoveniami zákona. Navrhovateľ vo svojom návrhu uviedol, že odvodová povinnosť „...je vlastne skrytou daňovou povinnosťou, ktorá sa vzťahuje na určitú

skupinu občanov, a to vždy v prípade, ak nastanú podmienky ustanovené zákonom. Štát týmto zásahom jednoznačne znevýhodnil tieto skupiny občanov, pričom ani z dôvodovej správy nie je zrejmé, že tak urobil z dôvodov verejného záujmu a pre verejné blaho.³⁹ V danom prípade navrhovateľ žiadal vysloviť nesúlad ustanovení zákona č. 180/1995 Z.z. s článkom 59 Ústavy Slovenskej republiky. Článok 59 upravuje rámcové možnosti ukladania daní a poplatkov. Výkladom daného ustanovenia Ústavy Slovenskej republiky sa zaoberá možnosťou a úpravou ukladania daní a poplatkov. V prípade jeho doslovného výkladu možno dospieť k záveru, že ukladať možno len a jedine daň alebo poplatok a teda pod tento článok v prípade doslovného chápania nie je možné zaradiť iné finančné povinnosti – v našom prípade odvod určitého percenta z hodnoty poľnohospodárskej pôdy. Nie je pri tom rozhodujúce, či takáto iná dávka (odvod) je uložená na základe zákona alebo nie.⁴⁰

Ústavný súd SR dospel k záveru, že odvodová povinnosť, tak ako ju ustanovuje zákon č. 180/1995 Z. z. v platnom znení, je v súlade s Ústavou SR, konkrétne s článkom číslo 59 odsekom 2 Ústavy SR. V odôvodnení uviedol, že sa jedná o poplatok uložený zákonom, pričom argumentáciu navrhovateľa, že by tento poplatok bol sankčnej povahy neuznal, a to z toho dôvodu, že nepredstavuje sankciu alebo následok porušenia povinnosti uloženej právnym predpisom, ale je dôsledkom právoplatného rozhodnutia príslušného orgánu.⁴¹ Ústavný súd SR sa nestotožnil ani s tvrdením, že odvodová povinnosť je vlastne skrytou daňovou povinnosťou a predstavuje určitú sankciu alebo je za sankciu považovaná a odvodovú povinnosť posúdil ako konformnú so znením článku 59 Ústavy Slovenskej republiky. Ústavný súd SR v tejto otázke dospel k názoru, že článok 59 nemožno vykladať doslovne. Napriek argumentácií Ústavného súdu SR povinnosť platiť odvod pri drobení nehnuteľnosti, bude táto povinnosť zo strany subjektov, ktoré sú povinné odvod platiť, pričom vo viacerých prípadoch sa nejedná o malé čiastky, chápaná ako sankcia za konkrétny úkon vo sfére súkromného práva a ich zmluvnej voľnosti.

5. Intervencie verejného práva pri pozemkových spoločnostiach

Spoločnou nehnuteľnosťou sa na účely zákona č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločnostiach (ďalej ako „zákona o pozemkových spoločnostiach“) rozumie jedna nehnuteľná vec, ktorá môže pozostávať z viacerých pozemkov a na ktorej vlastníctvo a nakladanie s ním vzťahujú osobitné predpisy. Podielové spoluvlastníctvo spoločnej nehnuteľnosti možno zrušiť

³⁹ nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. PL. ÚS 36/95

⁴⁰ DRGONEC, J. Ústava Slovenskej Republiky - Komentár. Bratislava: Heuréka, 2004, s. 429

⁴¹ nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. PL. ÚS 36/95

a vyporiadať podľa osobitného predpisu,⁴² týmto osobitným predpisom je zákon č. 330/1991 Zb. o pozemkových úpravách, usporiadaní pozemkového vlastníctva, pozemkových úradoch, pozemkovom fonde a o pozemkových spoločenstvách. Spoločnou nehnuteľnosťou v zmysle platných právnych predpisov, nemôže byť stavba. Spoločná nehnuteľnosť je až na výnimky nedeliteľná. Obdobne ako pri pozemkoch nachádzajúcich sa v extraviláne, aj v prípade pozemkových spoločenstiev existujú limity pre drobenie týchto nehnuteľností. Podľa ustanovenia §2 ods. 3 zákona o pozemkových spoločenstvách pri prevode a prechode podielu k spoločnej nehnuteľnosti nesmie vzniknúť spoluvlastnícky podiel na spoločenskej nehnuteľnosti, ktorému zodpovedá výmera menšia ako 2000 m². Spoluvlastníci spoločnej nehnuteľnosti však môžu v zmluve o založení spoločenstva alebo vo vyhlásení určiť aj väčšiu výmeru, a teda tento zákonný limit rozšíriť.

Zákaz drobenia spoločnej nehnuteľnosti však nie je absolútny a zákon o pozemkových spoločenstvách v určitých prípadoch pripúšťa výnimky. Od pozemku alebo pozemkov patriacich do spoločnej nehnuteľnosti možno na základe rozhodnutia spoluvlastníkov spoločnej nehnuteľnosti na zhromaždení oddeliť novovytvorený pozemok. Oddelená časť spoločnej nehnuteľnosti prestáva byť spoločnou nehnuteľnosťou dňom zápisu v katastri nehnuteľností. Oddelená časť spoločnej nehnuteľnosti sa stáva spoločne obhospodarovanou nehnuteľnosťou, ak jej vlastníci nerozhodnú inak, teda ak vlastníci spoločnej nehnuteľnosti neprevedú vlastnícke právo na inú osobu. Oddelená časť spoločnej nehnuteľnosti prestáva byť zápisom v katastri súčasťou spoločnej nehnuteľnosti. Takto vzniknutý pozemok má potom vlastnícku štruktúru vo forme podielového spoluvlastníctva, ktoré možno vyporiadať dohodou spoluvlastníkov alebo rozhodnutím súdu podľa ustanovení Občianskeho zákonníka o vyporiadaní podielového spoluvlastníctva. Vlastnícke právo podielových spoluvlastníkov spoločnej nehnuteľnosti ostáva aj v prípade oddelenia časti spoločnej nehnuteľnosti zachované, samotným oddelením nedochádza k zmene vlastníckeho práva. Prípadné ďalšie právne úkony týkajúce sa oddelenej časti spoločnej nehnuteľnosti sa spravujú ustanoveniami Občianskeho zákonníka upravujúcimi podielové spoluvlastníctvo. Právo na nakladanie s touto nehnuteľnosťou pozemkovému spoločenstvu zaniká. Oddelením časti spoločnej nehnuteľnosti dochádza k zníženiu celkovej výmery pozemkov tvoriacich pozemkové spoločenstvo, nie k vytvoreniu ďalšieho spoluvlastníckeho podielu na spoločnej nehnuteľnosti. Dôvodová správa k zákonu č. 110/2018 Z.z., ktorým bol zmenený zákon o pozemkových spoločenstvách, uvádza k zmene

⁴² Pozri § 8 odsek 1 zákona č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov

charakteristického pojmu pozemkového spoločenstva a to jeho nedeliteľnosti nasledovné: “Najzásadnejšími zásahmi do platného zákona je odstránenie princípu nedeliteľnosti spoločnej nehnuteľnosti s ponechaním princípu nemožnosti zrušenia a vysporiadania jej spoluvlastníctva s výnimkou postupu definovanom pri pozemkových úpravách. Dlhodobá tendencia vo vlastníckych pomeroch spoločných nehnuteľností ukazuje, že neustále vzrastá počet ich spoluvlastníkov, pričom zároveň klesá počet spoluvlastníkov, ktorí sú ochotní zúčastňovať sa aktívne činnosti pozemkových spoločenstiev a kandidovať do ich volených orgánov.”⁴³ Zákonnodarca tak zmenil právnu úpravu, ktorá znemožňovala delenie spoločnej nehnuteľnosti, a to až na výnimky, ktorými bolo možné oddeliť časť spoločnej nehnuteľnosti. Od pozemku alebo pozemkov patriacich do spoločnej nehnuteľnosti bolo možné oddeliť novovytvorený pozemok, avšak len na základe rozhodnutia zhromaždenia za splnenie taxatívne stanovených podmienok, a to v prípadoch ak:

- ide o prevod vlastníckeho práva k pozemku zastavanému stavbou povolenou podľa osobitného predpisu, ak nejde o neoprávnenú stavbu,
- sa mení účelové využitie spoločnej nehnuteľnosti alebo jej časti podľa osobitných predpisov,
- ide o prechod vlastníckeho práva k pozemkom vyvlastnením alebo na účel, na ktorý možno pozemok vyvlastniť,
- tak ustanovuje osobitný predpis alebo
- ide o prevod vlastníckeho práva k pozemku v chránenom území alebo jeho ochrannom pásme podľa osobitného predpisu.

Táto právna úprava však nevyhovovala potrebám aplikačnej praxe a teda na základe novely zákona o pozemkových spoločenstvách došlo k upraveniu možnosti oddelenia pozemkov zo spoločnej nehnuteľnosti tak ako je uvedené vyššie. Aplikácia ustanovení o zrušení a vysporiadaní podielového spoluvlastníctva je v prípade pozemkových spoločenstiev vylúčená. Takýto úkon by bol v zmysle ustanovenia §39 Občianskeho zákonníka absolútne neplatným právnym úkonom. Na základe uvedeného všetky prevody spoluvlastníckeho podielu na spoločnej nehnuteľnosti, na základe ktorých vznikne spoluvlastnícky podiel s výmerou menšou ako 2000 m², ako aj prevody, ktoré nebudú rešpektovať dohodu spoluvlastníkov spoločnej

⁴³ Dôvodová správa k zákonu č. 110/2018 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení zákona č. 34/2014 Z. z. a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

nehnutelnosti o väčšej výmere ustanovenej v zmluve o založení pozemkovej spoločnosti, budú považované za neplatné právne úkony.

Podielový spoluvlastník spoločnej nehnuteľnosti nesmie spraviť úkon, ktorým by prevádzal len časť podielu na spoločnej nehnuteľnosti alebo len niektoré pozemky tvoriace spoločnú nehnuteľnosť a to ani v prípade, ak by bol podiel tohoto spoluvlastníka väčší ako 2000 m². Zákaz prevodu len niektorých pozemkov tvoriacich spoločnú nehnuteľnosť má okrem drobenia vlastníckej štruktúry aj praktický význam spočívajúci v zamedzení nekontrolovateľného rozbíjania listov vlastníctva, na ktorých sú evidované pozemky tvoriace spoločnú nehnuteľnosť. Spoluvlastník spoločnej nehnuteľnosti teda môže disponovať so svojim podielom len v celosti, prípadne s časťou spoluvlastníckeho podielu k spoločnej nehnuteľnosti avšak obsahujúcej všetky pozemky. V súlade s princípmi, ktoré tvoria základ vlastníctva spoločných nehnuteľností sa obmedzenie nadobudnutia podielu s väčšou výmerou nevzťahuje na prípady, ak nadobúdateľ podielu už podiel na spoločnej nehnuteľnosti vlastní a prevodom alebo prechodom vlastníckeho práva nadobudne podiel menší ako 2000 m², avšak v súčte so svojim už existujúcim podielom bude tento zákonný limit prekračovať. Uvedené zákonné ustanovenia podľa nášho názoru vychádzajú z celkového špecifického charakteru spoločnej nehnuteľnosti, kde jednotlivé pozemky tvoriace spoločnú nehnuteľnosť v podstate nie sú samostatnými predmetmi právnych vzťahov. Za určitým spôsobom obmedzujúce sa môže javiť stanovenie výmery spoluvlastníckeho podielu, pod limit ktorý nie je možné platne uzatvoriť právny úkon, skutočnosť ktorá ale podľa nášho názoru vyplýva z účelového určenia spoločnej nehnuteľnosti.

5.1 Zásahy v prípade dedenia podielu k spoločnej nehnuteľnosti

Prijatím novely - zákonom č. 110/2018 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločnostiach, ktorá nadobudla účinnosťou dňom 01.07.2018, boli doplnené ustanovenia, ktorých účelom bolo spresniť znenie zákona a upraviť prechod vlastníckeho práva k spoločnej nehnuteľnosti, ktorý nastáva na základe právnej skutočnosti, ktorou je smrť vlastníka podielu na spoločnej nehnuteľnosti. Zásadná zmena nastala v ustanovení §2 ods. 3 zákona č. 97/2013 Z. z., do ktorého bolo doplnené, že zákaz drobenia sa vzťahuje nielen na prevod, ale aj na prechod vlastníckeho práva. Na základe rozhodnutia o dedičstve vydaného notárom tak nesmie vzniknúť podiel na spoločnej nehnuteľnosti, ktorý by bol menší ako 2000 m². Uvedené ustanovenie tak bráni tomu, aby v prípade dedičských rozhodnutí boli uzatvárané dohody dedičov, v rámci ktorých si spoločnú nehnuteľnosť rozdelia

podľa zákonných podielov, čím by dochádzalo k neúmernému drobeniu vlastníckych podielov na spoločnej nehnuteľnosti.

Ďalší nevyhnutný zásah do úpravy ustanovení o nakladaní s podielom spoločnej nehnuteľnosti si vyžiadalo neustále ignorovanie základného znaku spoločnej nehnuteľnosti (jedna spoločná vec pozostávajúca z viacerých parciel) v prípade prechodu vlastníctva, t. j. najmä pri dedení. Preto návrh zákona ustanovoval, že pri prevode a ani pri prechode nemôže dôjsť k zmene vlastníctva podielov spoločnej nehnuteľnosti len na niektorých jej parcelách, ale vždy na všetkých. Z obdobného dôvodu sa novou právnou úpravou zasahuje aj do úpravy obmedzenia drobenia podielov spoločnej nehnuteľnosti.⁴⁴

Druhou podstatnou zmenou bola novelizácia ustanovenia §9 ods. 9 zákona č. 97/2013 Z. z., v zmysle ktorého bol zriadený zákaz prechodu len k niektorým pozemkom tvoriacim spoločnú nehnuteľnosť. Dedičia preto nebudú môcť uzatvoriť dohodu o vyporiadaní dedičstva, v zmysle ktorej by na niektorých dedičov prechádzali len niektoré pozemky. Prípustná je teda len dohoda, v rámci ktorej si síce spoločnú nehnuteľnosť rozdelia avšak len za predpokladu rešpektovania zákazu drobenia spoločnej nehnuteľnosti a každý z dedičov získa po poručiťovi časť podielu na všetkých pozemkoch tvoriacich spoločnú nehnuteľnosť.

Ak podiel poručiťa na spoločnej nehnuteľnosti nebude predstavovať takú výmeru, aby mohla byť prerozdelená medzi všetkých dedičov, dohoda o vyporiadaní dedičstva bude musieť rešpektovať veľkosť podielu poručiťa na spoločnej nehnuteľnosti a to aj v prípade, ak by predmetný podiel mal nadobudnúť iba jeden z dedičov. Dedičia sú v týchto prípadoch nútený uzatvoriť dohodu, ktorá bude rešpektovať ustanovenia zákona 97/2013 Z. z. v platnom znení. V prípade, ak by dedičia odmietli uzatvoriť dohodu a podiel poručiťa v pozemkovom spoločenstve by nebol deliteľný, notár ako poverený súdny komisár bude musieť rozhodnúť, ktorému z dedičov uvedený podiel pripadne, a akým spôsobom budú vyporiadané nároky ustupujúcich spoludedičov. Ak je viac dedičov, zákon č. 161/2015 Z. z. Civilný mimosporový poriadok dáva prednosť postupu, aby sa dedičia o vyporiadaní dedičstva uzatvorili dohodu. Táto dohoda podlieha schváleniu súdom, v prípade dedičského konania notárom ako súdnym komisárom. Dohoda dedičov nesmie odporovať kogentným ustanoveniam zákona a jej obsah nesmie byť v rozpore s dobrými mravmi. Ak sa dedičia nedohodnú o tom, ako by sa mal majetok z dedičstva medzi nich rozdeliť alebo ak ich dohodu súd neschváli, súd potvrdí nadobudnutie

⁴⁴ Dôvodová správa k zákonu č. 110/2018 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení zákona č. 34/2014 Z. z. a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

dedičstva podľa dedičských podielov tým dedičom, ktorých dedičské právo bolo v konaní preukázané. Súd v uznesení o dedičstve potvrdí nadobudnutie dedičstva podľa dedičských podielov, ak medzi účastníkmi nedôjde k dohode alebo vykoná vyporiadanie medzi dedičmi a rozhodne o tom, čo ktorý z dedičov nadobudol. Ak je predmetom dedičstva vec, ktorá môže byť reálne rozdelená prípadne k nej možno zriadiť spoluvlastníctvo notár vykoná vyporiadania dedičstva týmto spôsobom.

6. Ingerencie pri nadobúdaní poľnohospodárskeho pozemku

Poľnohospodárska pôda podlieha zo strany štátu osobitnej ochrane. Dôvodom takéhoto prístupu je skutočnosť, že sa jedná o vzácne a osobitné aktívum, je tu snaha štátu, aby bol tento druh pozemkov využívaný v súlade s jeho charakterom a určením. Účelom osobitného postupu pri jeho prevode je verejný záujem spočívajúci v snahe o zachovanie spoločného bohatstva občanov a zabezpečenie účelného využitia, keďže sa jedná o „neobnoviteľný prírodný zdroj“.⁴⁵ Táto problematika je v zmysle pravidiel Európskej únie ponechaná na úpravu každého členského štátu samostatne. Poľnohospodárska pôda ako osobitný predmet vlastníckych vzťahov podlieha zvýšenej ochrane, a to najmä z dôvodu zabezpečenia racionálneho hospodárenia. Preto verejná moc - štát resp. jeho orgány do výkonu oprávnení vlastníka pozemkov zasahujú oveľa častejšie, ako je to v prípade vlastníctva iných vecí.⁴⁶ Hlavnými dôvodmi takýchto zásahov je jednak chrániť poľnohospodárske určenie takéhoto druhu pozemkov, čo je zabezpečené najmä zákonom č. 220/2004 Z.z. o ochrane a využívaní poľnohospodárskej pôdy, ale aj snaha o zachovanie pôdy v režime spoločného bohatstva občanov štátu, keďže sa jedná o neobnoviteľný prírodný zdroj.

Do 01.06.2014 bola ochrana poľnohospodárskej pôdy,⁴⁷ s ohľadom na nadobúdajúce subjekty, zabezpečená zákonom č. 202/1995 Z.z. Devízový zákon, kde §19a vylúčil nadobúdanie vlastníckeho práva k poľnohospodárskej pôde nachádzajúcej sa v extraviláne obce cudzozemcami. Výnimkou bolo nadobúdanie osobami, ktoré boli občanmi SR alebo štátnymi príslušníkmi členského štátu EÚ a mali na základe registrácie právo na prechodný pobyt (uvedená povinnosť bola s účinnosťou od 01.05.2004 zrušená, prechodný pobyt sa občanovi EÚ/EHP neudeloval⁴⁸), za predpokladu, že na tejto poľnohospodárskej pôde

⁴⁵ bližšie vid' Dôvodovú správu k návrhu zákona č. 140/2014 Z. z. o nadobúdaní vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku

⁴⁶ PEKÁREK, M. a kol. Pozemkové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010, s.31

⁴⁷ pôda, ktorá tvorí poľnohospodársky pôdny fond nachádzajúci sa za hranicou zastavaného územia obce (§ 19a ods. 2 zákona č. 202/1995 Z. z.)

⁴⁸ DRÁČOVÁ, J. - VOJČÍK, P. - BAREŠOVÁ, E. Katastrálny zákon s porovnaním úpravy v Českej republike. Plzeň: Aleš Čeněk, 2012, s.139.

hospodárili najmenej tri roky po nadobudnutí platnosti Zmluvy o prístupí SR k EÚ. Pojem poľnohospodárska výroba bola definovaná v §12 zákona č. 105/1990 Zb. o súkromnom podnikaní občanov v znení neskorších predpisov. Splnenie tejto podmienky sa preukazovalo osvedčením obce o zápise do evidencie podľa vyššie uvedeného právneho predpisu. Pre úplnosť je potrebné doplniť, že výnimku z tohto postupu tvorilo dedenie.

Slovenská republika po vstupe do EÚ si podobne ako Česká republika uplatnila na nákup poľnohospodárskej a lesnej pôdy cudzincami sedemročné obdobie v zmysle Aktov o podmienkach prístupia Slovenskej republiky k Európskej únii. Slovenská republika si na rozdiel od Českej republiky (podobne ako Poľsko a Maďarsko), ponechala lehotu na rozhodnutie, či požiadala o predĺženie vyššie uvedeného prechodného obdobia. Slovenská republika v zmysle Aktu o podmienkach prístupia do EÚ si uplatnila pôvodne iba 7-ročnú lehotu na toto prechodné obdobie, 14. apríla 2011 bolo však vydané rozhodnutie Komisie 2011/241/EÚ, ktorým sa predĺžilo prechodné obdobie týkajúce sa nadobúdania poľnohospodárskej pôdy občanmi členských štátov EÚ do 30. apríla 2014. Ďalšie predĺženie prechodného obdobia, resp. novela v tom smere, že by bolo plošne zakázané nadobúdať vlastníctvo poľnohospodárskej resp. lesnej pôdy občanmi členských štátov EÚ už nie je prípustná.⁴⁹ Po tomto termíne došlo k vzniku vákua, kedy prevod poľnohospodárskej pôdy nepodliehal žiadnym obmedzeniam s ohľadom na nadobúdajúce subjekty, a to až do 01.06.2014.

Toto vákuum bolo v podmienkach Slovenskej republiky ukončené prijatím zákona č. 140/2014 Z.z. o nadobúdaní vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku, ktorý danú oblasť riešil. Uvedený právny predpis reguloval subjekty spôsobilé nadobudnúť vlastnícke právo k určenému poľnohospodárskemu pozemku a taktiež určoval postup pri jeho nadobúdaní. Podľa dôvodovej správy k vyššie citovanému zákonu tento v zásade nevyklučoval nikoho z možnosti nadobudnúť do vlastníctva poľnohospodársku pôdu. V prijatom znení tohto právneho predpisu bola táto zásada vyplývajúca z čl. 20 ods. 1 a 2 Ústavy SR síce zachovaná, v určitom zmysle však modifikovaná, keďže zákon v prijatom znení preferoval stanovené kategórie osôb oprávnených nadobúdať vlastnícke právo k určeným poľnohospodárskym pozemkom, určoval kategórie osôb, ktoré boli vylúčené z nadobúdania poľnohospodárskej pôdy a určoval podmienky, ktoré museli osoby oprávnené nadobudnúť vlastnícke právo k takýmto pozemkom spĺňať.

⁴⁹ KUBINCOVÁ, S. Devízové právo v Slovenskej republike. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014, s.82-83.

Z procesu nadobúdania vlastníckeho práva k určeným poľnohospodárskym pozemkom sú (aj podľa súčasnej právne úpravy) úplne vylúčené štáty a osoby – fyzické osoby s pobytom a právnické osoby so sídlom v štáte, ktorého právny poriadok neumožňuje občanom Slovenskej republiky, fyzickým osobám s pobytom v Slovenskej republike ani právnickým osobám so sídlom v Slovenskej republike nadobúdať vlastníctvo k poľnohospodárskemu pozemku. Z tohto pravidla sú vyňaté prípady dedenia a štáty (aj osoby s pobytom/sídlom) Európskej únie, Európskeho hospodárskeho priestoru, Švajčiarsko a štáty, pre ktoré to vyplýva z medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná.⁵⁰

Uvedený právny predpis sa od svojej účinnosti stretol s kritikou a v podstate spôsobil stagnáciu trhu s poľnohospodárskou pôdou z dôvodu, že došlo k úprave podmienok a postupu pri nadobúdaní poľnohospodárskej pôdy tým spôsobom, že bol definovaný poľnohospodársky pozemok, ktorý podlieha tejto regulácii a boli určené kritériá osôb oprávnených nadobudnúť vlastnícke právo k určeným poľnohospodárskym pozemkom.

Právny predpis zaviedol najmä:

- úpravu postupu pri prevode určenej poľnohospodárskej pôde,
- určil subjekty, ktoré majú prednosť určený poľnohospodársky pozemok nadobudnúť do vlastníctva,
- vylúčil niektoré subjekty z právnych vzťahov nadobudnutia vlastníckeho práva k určenému poľnohospodárskemu pozemku.⁵¹

Obmedzenia prijaté týmto právnym predpisom sa týkali len prevodov (nie prechodu) vlastníckeho práva, pričom §3 ods. 1 vymedzil konkrétne druhy právnych úkonov, ktoré postupu zákona č. 140/2014 Z.z. podliehali:

- odplatný prevod podľa §588 až 610 Občianskeho zákonníka – kúpna zmluva
- bezodplatný prevod podľa §628 až 630 Občianskeho zákonníka – darovacia zmluva
- prevod na účely výkonu záložného práva
- prevod na účely výkonu zabezpečovacieho prevodu práva

⁵⁰ ustanovenie § 7 ods. 1 a 2 zákona č. 140/2014 Z. z.

⁵¹ bližšie viď § 7 zákona č. 140/2014 Z. z.

Zámenná zmluva ako dvojstranný právny úkon bola upravená až novelou, osobitným spôsobom.⁵²

Pri určení osôb, ktoré mohli nadobudnúť vlastníckeho práva k určenému poľnohospodárskemu pozemku boli rozhodujúce nasledovné kritériá, ktoré museli byť splnené kumulatívne:

- kritérium trvalého pobytu resp. sídla nadobúdateľa na území SR stanovenú dobu
- kritérium poľnohospodárskej činnosti ako predmetu podnikateľskej činnosti.

Tieto všeobecné kritériá neboli jedinou určujúcou podmienkou pri nadobúdajúcich subjektoch. V spojitosti s uvedeným sa uplatňovala *zásada prednosti*. Prostredníctvom zásady prednosti boli podrobnejšie definované nadobúdajúce osoby. Absolútnu prednosť mala osoba, ktorá realizovala výkon podnikateľskej činnosti (poľnohospodársku výrobu) v obci, v ktorej sa predmetný pozemok nachádzal. Prednosť v ďalšom rade mala osoba, ktorá mala miesto podnikania (poľnohospodárska výroba) v obci susediacej s obcou, v ktorej sa prevádzaný pozemok nachádzal. Až v ďalšom rade to bola osoba bez ohľadu na miesto podnikania. Ak záujem o nadobudnutie vlastníckeho práva k určenému poľnohospodárskemu pozemku vyjadrila osoba, ktorá spĺňala kritérium pobytu/sídla, kritérium poľnohospodárskej činnosti ako podnikania a taktiež bolo splnené kritérium prednosti, teda túto určenú činnosť vykonávala v obci, v ktorej sa poľnohospodársky pozemok nachádzal, nebolo potrebné aplikovať osobitný postup podľa zákona č. 140/2014 Z.z.⁵³. Táto výnimka sa vzťahovala aj na spoluvlastníka ako nadobúdajúcu osobu a osoby, ktoré boli v blízkom alebo príbuzenskom vzťahu podľa §116 a 117 Občianskeho zákonníka. V prípade, ak žiadna z vyššie určených osôb nevyjadrila vôľu uzatvoriť právny úkon, bol vlastník oprávnený previesť vlastnícke právo na akúkoľvek osobu, ktorá spĺňa podmienku trvalého pobytu alebo sídla na území SR najmenej 10 rokov. K uzatvoreniu právneho úkonu mohlo v takomto prípade ale dôjsť len po uplynutí 6 mesiacov ako bola zverejnená ponuka v Registri zverejňovaných ponúk. Povinnosť zverejňovať úmysel previesť určený poľnohospodársky pozemok do vlastníctva určených osôb bol zákonom stanovený postup, ktorý bolo potrebné aplikovať pred uzatvorením samotného právneho úkonu.

⁵² § 3 ods. 1 posledná veta zákona č. 140/2014 Z. z. znenia účinného do 10.02.2019: podľa § 611 Občianskeho zákonníka, ak zamieňanými vecami sú poľnohospodárske pozemky, ktorých hodnoty sú porovnateľné; hodnoty zamieňaných pozemkov sú porovnateľné, ak ich rozdiel nie je väčší ako 10 %.

⁵³ Osobitný postup bol upravený v §4 ods. 3 až 10, §5 a §6 zákona č. 140/2014 Z. z. (jednalo sa o zverejňovanie ponúk prevodu poľnohospodárskeho pozemku v Registri zverejňovaných ponúk prevodu vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku)

Pred uzatvorením právneho úkonu, ak sa nejednalo o výnimky upravené v zákone, bolo potrebné zámer previesť vlastnícke právo k určenému poľnohospodárskemu pozemku zverejniť v Registri zverejňovaných ponúk a súčasne na úradnej tabuli v obci, kde sa pozemok nachádzal, a to na 15 dní. Jednalo sa o elektronický systém Ústredného portálu verejnej správy na webovom sídle Ministerstva pôdohospodárstva a rozvoja vidieka SR. Prostredníctvom tohto systému vyjadrovali určené osoby svoj záujem na kúpu pozemku. Splnenie podmienok sa preukazovalo *Osvedčením* vydaným Okresným úradom, v obvode ktorého sa pozemok nachádzal.⁵⁴ Vydanie takéhoto osvedčenia bolo podľa nášho názoru možné chápať ako povoloňovací, kontrolný systém zo strany štátu pri regulácii prevodov určenej poľnohospodárskej pôdy. Ťažisko posudzovania splnenia podmienok prevodu poľnohospodárskeho pozemku spočívalo síce na pozemkovom a lesnom odbore okresného úradu, keďže do jeho právomoci patrilo vydávanie osvedčenia o splnení podmienok nadobúdania vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku, ale určité povinnosti vyplývali aj pre katastrálny odbor okresného úradu. Ak by uvedené prílohy neboli k návrhu na vklad priložené, príslušný správny orgán bol povinný konanie o návrhu na vklad prerušiť a vyzvať účastníkov konania, aby príslušnú prílohu k návrhu na vklad doložili. V prípade, ak účastníci konania príslušnú prílohu k návrhu na vklad ani po prerušení konania nedoložili, katastrálny odbor okresného úradu konanie o návrhu na vklad zastavil.⁵⁵

Z predmetného postupu bol zrejmy administratívny dohľad nad súkromnoprávnymi vzťahmi, keď predmetom bol určený poľnohospodársky pozemok. V prvom rade sa jednalo o vydanie potrebného osvedčenia správnym orgánom, následne ešte kontrola pri povolení vkladu do katastra nehnuteľností v rámci posudzovania podmienok, ktoré museli byť splnené. Uvedený právny predpis zašiel až tak ďaleko, že v prípade zmlúv autorizovaných advokátom alebo notárom vo forme notárskej zápisnice, pri ktorých správny orgán neposudzuje ich obsah (len kontroluje súlad s údajmi katastra nehnuteľností), sa splnenie podmienok na povolenie vkladu do katastra nehnuteľností vzťahovalo aj na tieto formy zmlúv. V ďalšej fáze teda splnenie podmienok skúmal príslušný správny orgán pri vkladovom konaní. Splnenie týchto podmienok a postupov mal význam aj pri dovŕšení vecnoprávných aspektov nadobudnutia vlastníckeho práva, ktoré v konečnom štádiu skúmal Okresný úrad, katastrálny odbor pri

⁵⁴ Okresný úrad má na vydanie takéhoto osvedčenia 30 dní, v zložitých prípadoch 60 dní.

⁵⁵ POLÁK, A. – JAKUBÁČ, R. Zákon o nadobúdaní poľnohospodárskeho pozemku a kataster nehnuteľností. In: Justičná revue 2015, s. 6-7

predložení zmluvy o prevode vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností v rámci konania o povolení vkladu.

Za najväčší nedostatok v rámci dosiahnutia splnenia cieľov, ktoré si prijatý právny predpis stanovil dosiahnuť, možno považovať práve neadekvátne zásah verejnej moci do súkromnoprávných vzťahov, pričom napriek takémuto výraznému obmedzeniu sa sledovaný cieľ nepodarilo naplniť. Keďže právny predpis taxatívne určoval právne úkony, ktoré tomuto právnemu predpisu podliehali, bolo možné realizovať nadobudnutie určeného poľnohospodárskeho pozemku prostredníctvom iných právnych úkonov (napr. zámenná zmluva), čo bolo následne prijatou novelou odstránené. 14. mája 2014 bol prijatý zákon č.122/2015 Z.z., ktorým sa zákon č. 140/2014 Z.z. novelizoval, pričom táto novela v princípe nepriniesla žiadne výrazné zmeny, prostredníctvom nej došlo k malým úpravám týkajúcich sa procesu registrácie zverejňovania ponúk na stránke Ministerstva a k doplneniu ďalšieho právneho úkonu, ktorý podlieha danej právnej úprave (zámenná zmluva).⁵⁶

K týmto zrejým medzerám sa pridával aj zdĺhavý formálny administratívny proces predchádzajúci uzatvoreniu takéhoto právneho úkonu. Ďalej sa pridružila elektronická forma tohto procesu (prostredníctvom e-občianskeho preukazu), ktorá mohla byť bežným vlastníkom, nie tým, ktorý sa problematike takýchto prevodov venujú profesionálne, spôsobovať komplikácie. Zarážajúci bol pri tom rozsiahly zásah do zmluvnej voľnosti. Tento zásah sa netýkal len určenia okruhu osôb, na ktoré môže byť určená poľnohospodárska pôda prevedená, ale napríklad aj v možnom porušení zásad trhového mechanizmu, keďže do Registra zverejňovaných ponúk sa určovala aj cena pozemku za m², a teda bolo proti princípom trhového mechanizmu, ak by záujem o nadobudnutie pozemku chcela vyjadriť osoba v druhom rade prednostného postavenia, aj keď za cenu vyššiu ako je cena akceptovaná prednostným subjektom, nemožnosť takúto ponuku zo strany vlastníka prijať.

6.1 Legislatíva Európskej únie

V apríli 2016 Európska komisia podala listy ako formálne upozornenia krajinám: Bulharsko, Maďarsko, Litva a Lotyšsko. Následne po obdržaní odpovedí od týchto krajín Európska komisia stále namietala nesúlad vnútroštátnych úprav týkajúcich sa nadobúdania poľnohospodárskej pôdy s legislatívou EÚ, kde ako hlavná námietka pre Slovenskú republiku

⁵⁶ § 3 ods. 1 zákona č. 140/2014 Z. z. znenia účinného do 10.02.2019: „Nadobúdaním vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku na účely tohto zákona nie je prevod podľa § 611 Občianskeho zákonníka, ak zamieňanými vecami sú poľnohospodárske pozemky, ktorých hodnoty sú porovnateľné; hodnoty zamieňaných pozemkov sú porovnateľné, ak ich rozdiel nie je väčší ako 10 %.“.

bola uvedená podmienka dlhodobého rezidenta (trvalého pobytu) v krajine ako jedna z podmienok nadobudnutia poľnohospodárskej pôdy, čo podľa názoru Komisie diskriminuje iných občanov EÚ. Na porovnanie tento istý nedostatok bol vyčítaný aj Bulharsku. Maďarsko zašlo až tak ďaleko, že v rámci vnútroštátnej úpravy má prijatý zákon, na základe ktorého dochádza ku kompletnému zákazu nadobúdania pôdy právnickým osobám a taktiež ustanovuje podmienku pre kupujúceho, ktorý je povinný obhospodarovať nadobúdanú poľnohospodársku pôdu priamo osobou kupujúceho.⁵⁷ Európska komisia zároveň priznala národnú autonómiu krajinám, v rámci čoho majú byť tieto schopné primerane regulovať trh s poľnohospodárskou pôdou na zabezpečenie jej využitia a zabezpečenia miestneho rozvoja. Európska komisia namietala vnútroštátne predpisy z hľadiska reštriktívnych a diskriminačných podmienok pri nadobúdaní poľnohospodárskej pôdy, čím dochádza k zablokovaniu investovania do poľnohospodárskeho rozvoja.⁵⁸

Problematike poľnohospodárskej pôdy, jej nadobúdania, sa v roku 2017 Komisia Európskej únie venovala znova vo svojom Výkladovom oznámení č. 2017/C 350/05, ktoré bolo zverejnené v Úradnom vestníku Európskej únie dňa 18.10.2017. V uvedenom vyjadrení Komisia v rámci všeobecnej roviny vyjadrila súhlas s „administratívnymi povoleniami“ ešte pred nadobudnutím pôdy, a to najmä požiadavky, že nadobúdateľ poľnohospodárskej pôdy musí pôdu sám obhospodarovať, mať kvalifikáciu v oblasti poľnohospodárstva a mať pobyt alebo podnikat' v danej krajine. Podľa názoru Komisie členské štáty majú právomoc a voľnosť regulovať svoje trhy s pôdou, musia pri tom rešpektovať základné zásady zmluvy, predovšetkým základné slobody a nediskriminácie na základe štátnej príslušnosti. Pokiaľ ide o režim predchádzajúceho povolenia, podľa ktorého sa povolenie mohlo udeľovať za „iných okolností“, Súdny dvor dospel k záveru, že takéto kritériá pre povolenie sú príliš vágne a neumožňujú jednotlivcom, aby sa oboznámili s rozsahom svojich práv a povinností vyplývajúcich zo zásad voľného pohybu kapitálu.⁵⁹ Podľa názoru Komisie sú takéto vnútroštátne opatrenia nediskriminačné, ak sú odôvodnené prevažujúcim verejným záujmom, pričom nesmú presahovať mieru potrebnú na dosiahnutie tohoto cieľa v rámci zásady proporcionality.

⁵⁷ Litva a Lotyšsko má prijatý zákon, v rámci ktorého sú určené podmienky, že kupujúci sa musí kvalifikovať ako farmár.

⁵⁸ bližšie vid' www.ec.europa.eu

⁵⁹ bližšie vid' Výkladové oznámenie Komisie o nadobúdaní poľnohospodárskej pôdy a práve Európskej únie č. 2017/C 350/05

Súdny dvor uznal osobitnú povahu poľnohospodárskej pôdy. Vo svojich rozhodnutiach o nadobúdaní poľnohospodárskych nehnuteľností uznal viacero cieľov verejnej politiky, ktorými sa v zásade môžu odôvodniť obmedzenia investícií do poľnohospodárskej pôdy. Podľa názoru Súdneho dvora je vecou vnútroštátnych orgánov, aby preukázali, že ich právne predpisy sú v súlade so zásadou proporcionality. To znamená, že právne predpisy musia byť vhodné a potrebné na dosiahnutie deklarovaného cieľa, a že cieľ by nebolo možné dosiahnuť zákazmi či obmedzeniami, ktoré sú menej rozsiahle alebo ktoré menej narušajú obchod v rámci Európskej únie. Pokiaľ ide o režim predchádzajúceho povolenia, podľa ktorého sa povolenie mohlo udeľovať za „iných osobitných okolností“, Súdny dvor dospel k záveru, že je neprimerané uložiť ako podmienku k nadobudnutiu povinnosť mať „dostatočnú väzbu s obcou“, ktorú predmetný zákon v tejto veci vymedzil tak, že nadobúdateľ „na základe významnej a dlhodobej okolnosti si vytvoril s obcou pracovnú, rodinnú, sociálnu alebo hospodársku väzbu.“⁶⁰

Európska komisia zároveň požiadala okrem iných krajín aj Slovenskú republiku, aby dodržiavala pravidlá Európskej únie týkajúce sa nadobúdania poľnohospodárskej pôdy, v súvislosti s čím mala Slovenská republika upraviť vnútroštátny predpis týkajúci sa nadobúdania poľnohospodárskej pôdy tak, aby bol zabezpečený voľný pohyb kapitálu a slobody usadiť sa a nebola zamedzená možnosť cezhraničného investovania.⁶¹

6.2 Ústavný rozmer problematiky

Vychádzajúc zo skutočnosti, že pôda je neobnoviteľný prírodný zdroj so širokým významom pre občanov SR, bola pochopiteľná snaha zo strany štátu vylúčiť resp. obmedziť jej nadobúdanie zahraničnými subjektami a osobami, ktoré sa poľnohospodárskej výrobe ako podnikateľskej činnosti nevenujú. Uvedený názor je podporený aj dôvodovou správou k zákonu č. 140/2014 Z.z. o nadobúdaní vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku, v rámci ktorej je deklarovaná pôda ako spoločné bohatstvo občanov štátu a dedičstvo budúcich generácií, je základným a neobnoviteľným zdrojom, preto musí byť starostlivo ochránená pred poškodením a neodôvodneným znížením jej výmery, kvality a objemu, ochrana a využívanie poľnohospodárskych pozemkov je verejným záujmom (verejným dobrom). Podľa dôvodovej správy skutočnosť, že trh s poľnohospodárskou pôdou je vo vzťahu k schopnostiam nadobúdateľa obhospodarovať túto pôdu úplne liberálny, neprispieva k jej ochrane a riadnemu obhospodarovaniu.⁶² Z uvedeného sa javí prvotný úmysel zákonodarcu podporiť miestnych

⁶⁰ Výkladové oznámenie Komisie o nadobúdaní poľnohospodárskej pôdy a práve Európskej únie č. 2017/C 350/05

⁶¹ bližšie vid' www.ec.europa.eu

⁶² bližšie vid' Dôvodová správa k zákonu č. 140/2014 Z .z.

podnikateľov so zameraním sa na poľnohospodársku činnosť, udržať a zachovať dlhodobý charakter takýchto pozemkov.

Princípy prijaté týmto právnym predpisom podľa nášho názoru zaviedli obmedzenia priamo ovplyvňujúce trhový mechanizmus pri poľnohospodárskych pozemkoch. Podľa nášho názoru prijatý právny predpis zasahoval aj do základných princípov súkromného práva, ktorým je aj zmluvná voľnosť, možno mať pochybnosti o rešpektovaní tohto princípu pri prevodoch vlastníckeho práva k poľnohospodárskej pôde. Význam tohto princípu potvrdil aj Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky⁶³, v ktorom okrem iného vyjadril, že zmluvná voľnosť je jeden z právnych princípov umožňujúci zmluvným stranám upraviť si vzájomné pomery tak, aby to čo najlepšie vyhovovalo ich potrebám a záujmom, čo zodpovedá ústavnému princípu autonómie konania subjektov práva⁶⁴, ktorý vytvára priestor pre čo najširšie uplatnenie sebarealizácie jednotlivca pri uspokojovaní jeho právom chránených potrieb a záujmov v demokratickej spoločnosti. Rozsiahle obmedzenia, ktoré zaviedol zákon č. 140/2014 Z.z. o nadobúdaní vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku podľa nášho názoru túto zásadu porušovali. Neobstojí tvrdenie uvedené v dôvodovej správe, že skúsenosti s realizáciou opatrení zakotvených predpismi verejného práva v oblasti starostlivosti o poľnohospodársku pôdu nie sú schopné dosiahnuť ochranu poľnohospodárskej pôdy, pretože tieto opatrenia vychádzajú zo *skutočného stavu*. Podľa tejto správy bolo potrebné prijať právny predpis, ktorý umožní chrániť poľnohospodársku pôdu a zamedzí špekulatívnym nákupom.⁶⁵ Myslíme si, že účel, ktorý si tento právny predpis dal za cieľ dosiahnuť, v tejto forme nebol dostatočne naplnený. Okrem iných zrejmych nedokonalostí neobstojí ani podmienka trvalého pobytu/sídla nadobúdateľa poľnohospodárskeho pozemku, keďže nič nebráni cudzincom prostredníctvom nadobudnutia obchodného podielu pri spoločnosti, ktorá spĺňa resp. v čase nadobudnutia vlastníckeho práva spĺňala zákonom stanovené podmienky, určený poľnohospodársky pozemok nadobudnúť. V súvislosti s problematikou zmluvy o prevode vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku je v prvom rade potrebné uviesť, že predmetný zákon v §1 písm. a) zúžil svoju aplikovateľnosť iba na prevody poľnohospodárskych pozemkov, aj to len na niektoré druhy, zákonodarca umožnil prechod vlastníctva poľnohospodárskych pozemkov dedením, či nadobudnutie vlastníctva poľnohospodárskych pozemkov na základe dražby.⁶⁶

⁶³ nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 48/2012 z 28. marca 2012

⁶⁴ čl. 2 ods. 3 Ústavy SR

⁶⁵ bližšie viď Dôvodovú správu k návrhu zákona č. 140/2014 Z. z. o nadobúdaní vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku

⁶⁶ JAKUBÁČ, R. – POLÁK, A. Zákon o nadobúdaní vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku a kataster nehnuteľností. In: Justičná revue, 67, 2015, č.1 s.5/9

Predmetná právna úprava nebola dokonalá vo viacerých smeroch, jednak ako bolo spomenuté vyššie umožňovala nadobudnutie poľnohospodárskej pôdy väčšej výmery na základe dražby, dedenia a taktiež na základe zmluvy o predaji podniku.

Vyššie uvedenými výhradami v rámci vnútroštátneho práva sa zaoberal aj Ústavný súd SR, ktorý veľmi podrobne analyzoval predmetný právny predpis, čo vyústilo do zrušenia niektorých jeho ustanovení Nálezom Ústavného súdu SR sp.zn.: PL. ÚS 20/2014 – 80. Ústavný súd SR posudzoval proporcionalitu, či uvedený právny predpis zachoval dodržanie primeranosti pri obmedzení základného práva vlastníť majetok vo vzťahu k všeobecnému záujmu spoločnosti. Ústava SR zakotvila požiadavku ochrany poľnohospodárskej pôdy, vlastnícky ju však nevyhradila štátu. Podľa názoru Ústavného súdu SR poľnohospodárska pôda z hľadiska súkromnoprávneho predstavuje vec spôsobilú byť predmetom vlastníckoprávnych vzťahov a vlastníckych dispozícií. Ohľadom verejného záujmu sa Ústavný súd SR vyjadril: „Verejný záujem na ochrane produkčného potenciálu poľnohospodárskej pôdy je z ústavného pohľadu plne akceptovateľný. Dokazuje to predovšetkým zmena ústavy vykonaná ústavným zákonom č. 137/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len „novelizácia ústavy“), ktorá poľnohospodársku pôdu charakterizuje ako neobnoviteľný prírodný zdroj (čl. 44 ods. 5 ústavy) a výslovné formuluje záväzok štátu dbať o jej osobitnú ochranu (čl. 44 ods. 4 a 5 ústavy). Nadväzne tu ústavný súd pripomína právny názor ESLP, podľa ktorého rámec voľnej úvahy ponechaný zákonodarcovi pri uskutočňovaní sociálnej a hospodárskej politiky by mal byť široký, preto je potrebné rešpektovať zákonodarcu v jeho predstave, čo je verejný záujem, s výnimkou prípadu, keď by jeho úsudku zjavne chýbal rozumný základ (rozsudok ESLP z 21. 2. 1986 vo veci James a ostatní proti Spojenému kráľovstvu, sťažnosť č. 8793/79, § 46). Ochrana produkčného potenciálu poľnohospodárskej pôdy teda nemožno za žiadnych okolností považovať za verejný záujem, ktorého spôsobilosť byť dôvodom na obmedzenie základných práv a slobôd je výsledkom nerozumnosti v úvahe zákonodarcu.“⁶⁷

Podľa názoru Ústavného súdu SR je ochrana poľnohospodárskej pôdy už dostatočne zabezpečená v zákone o ochrane pôdy, ktorý obsahuje právnu úpravu administratívneho procesu pri odňatí poľnohospodárskej pôdy, prípadne zmeny druhu pozemku, a teda tento právny predpis obsahuje dostatočnú platformu na zabezpečenie účelnosti ochrany poľnohospodárskej pôdy a jej potenciálu. V rámci tohto konania disponujú príslušné správne

⁶⁷ nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 20/2014-80 z 14. novembra 2018, s.40

orgány dostatočnými administratívno-právnymi prostriedkami, keďže v aplikačnej rovine individuálne rozhodujú o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v súvislosti s poľnohospodárskou pôdou.

Ústavný súd SR v predmetnom náleze veľmi direktívne odlišuje verejný záujem, ochranu vlastníckeho práva a vstup do súkromnoprávných vzťahov za účelom zabezpečiť ochranu potenciálu poľnohospodárskym pozemkom. Pri zdôvodnení nálezu sa obracia aj na svoje skoršie rozhodnutia, v rámci ktorých vyjadril názor stabilizovaného významu vlastníckeho práva, keďže vlastnícke právo na podklade historického vývoja charakterizoval ako súčasť jadra personálnej autonómie jednotlivca vo vzťahu k verejnej moci.⁶⁸

Ústavný súd SR jednoznačne vyjadril názor, že zákon č. 140/2014 Z.z. vylučuje možnosť zohľadnenia individuálnych pomerov prostredníctvom administratívnej aktivity orgánu verejnej správy a *normatívne zasahuje* do dispozičného práva vlastníkov poľnohospodárskych pozemkov. Preto jeho zásahový charakter je podstatne citeľnejší.⁶⁹

Citujúc záver predmetného nálezu: „Ochrana poľnohospodárskej pôdy a jej produkčného potenciálu je verejným záujmom, ktorého povaha legitimizuje štátne regulatívne zásahy do prostredia trhu s poľnohospodárskymi pozemkami. Poľnohospodárska pôda je súčasťou pozemkov, teda nehnuteľností, ktoré tvoria predmet vlastníckeho práva aj iných vecných práv a záväzkovo - právnych vzťahov. Z načrtnutých dvoch charakteristík logicky vyplýva potreba ústavne súladného skĺbenia požiadavky ochrany produkčného potenciálu poľnohospodárskej pôdy (verejný záujem) a základného práva zaručeného čl. 20 ods. 1 ústavy osôb, ktoré sú vlastníkami poľnohospodárskych pozemkov.“⁷⁰

V súčasnej dobe na základe nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 20/2014-80 boli zrušené podstatné ustanovenia zákona č. 140/2014 Z.z., predmetný právny predpis zostal „blanketný“ a väčšina v platnosti ponechaných ustanovení je bezpredmetných, keďže v prijatom znení boli naviazané na ustanovenia, ktoré boli vyhlásené za protiústavné. Za jedine aplikovateľné ustanovenie vo vzťahu k súkromnoprávnym úkonom možno považovať ustanovenie §7, ktoré definuje subjekty s absolútnym zákazom nadobúdania určenej poľnohospodárskej pôdy.⁷¹

⁶⁸ bližšie vid' rozhodnutie Ústavného súdu SR sp.zn. PL.ÚS 19/09

⁶⁹ nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 20/2014-80 z 14. novembra 2018, s. 56

⁷⁰ nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 20/2014-80 z 14. novembra 2018, s. 78

⁷¹ §7 zákona č. 140/2014 Z. z.: (1) Nadobúdať poľnohospodársky pozemok do vlastníctva nemôže štát, občan štátu, fyzická osoba s pobytom alebo právnická osoba so sídlom v štáte, ktorého právny poriadok neumožňuje

V súvislosti s touto problematikou bude zaujímavé ďalej sledovať ako sa Slovenská republika vysporiada s momentálne síce stále účinným zákonom upravujúcim nadobúdanie poľnohospodárskej pôdy, ktorý ale nie je možné v zamýšľanom rozsahu aplikovať a taktiež, či sa podarí dosiahnuť zabezpečenie ochrany poľnohospodárskej pôdy z hľadiska jej účelového určenia a najmä udržania v rukách občanov SR v období, kedy už následky skorších právnych úprav spôsobili veľa nezvratiteľných škôd.

Záver

V príspevku sa autor zaoberal vybranými právnymi predpismi správneho práva, v rámci posudzovania efektivity použitia týchto právnych noriem vo vzťahu k súkromnoprávnym vzťahom, sa snažil nájsť odpoveď na otázku, ktoré postupy a legislatívne upravené obmedzenia ovplyvňujú zmluvnú voľnosť a právo nakladať so svojim vlastníckym právom vo vzťahu k nehnuteľnostiam. Významným medzníkom bol analyzovaný Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 20/2014-80 z 14. novembra 2018, v ktorom je rozsiahlym spôsobom riešená otázka proporcionality medzi zabezpečením verejného záujmu a individuálnymi právami jednotlivca. Aj podľa tohoto nálezu je potrebné, aby štát ako nositeľ verejnej moci uniesol zodpovednosť za funkčnosť mechanizmov nastavených zákonodarcom, a neprenášal túto svoju úlohu na adresátov verejnej moci, bezmedzným prijímaním obmedzení, ktoré priamo či nepriamo zasahujú do súkromnoprávných vzťahov. V rámci testu proporcionality je podľa nášho názoru potrebné takéto zásahy posúdiť, či stále smerujú k zabezpečeniu verejného záujmu alebo už bezdôvodne zasahujú do individuálnych práv jednotlivca. Ako bolo spomenuté v niektorých podkapitolách tohoto príspevku, určité obmedzenia a zásahy je potrebné posúdiť ako vhodné práve z dôvodu zachovania právnej istoty jednotlivca (napr. vkladové konanie a následný zápis do katastra nehnuteľností) alebo zachovania a udržania potenciálu určených pozemkov (napr. niektoré opatrenia proti drobeniu).

občanom Slovenskej republiky, fyzickým osobám s pobytom v Slovenskej republike ani právnickým osobám so sídlom v Slovenskej republike nadobúdať vlastníctvo k poľnohospodárskemu pozemku; to sa nevzťahuje na dedenie poľnohospodárskeho pozemku. (2) Ustanovenie odseku 1 sa nevzťahuje na štáty Európskej únie, Európskeho hospodárskeho priestoru, Švajčiarsko ani štáty, pre ktoré to vyplýva z medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná; ustanovenie sa nevzťahuje ani na ich štátnych občanov, ani na fyzické osoby s pobytom alebo právnické osoby so sídlom v týchto štátoch.

Použitá literatúra

- 1) *Boguscak, J.- Čapek, J.- Gerloch, A.*: Teorie práva. Praha: ASPI Publishing, 2004, 348 s., ISBN 80-7357-030-0
- 2) *Dráčová, J. - Vojčík, P. - Barešová, E.*: Katastrálny zákon s porovnaním úpravy v Českej republike. Plzeň: Aleš Čeněk, 2012, 414 s. ISBN 978-80-7380-380-3.
- 3) *Drgonec, J.*: Ústava Slovenskej Republiky - Komentár. Bratislava : Heuréka, 2004, ISBN 978-80-89-12273-8
- 4) *Fekete, I.*: Občiansky zákonník. Komentár. Bratislava: Epos, 2007, 1063 s., ISBN 978-80-8057-688-2.
- 5) *Giese, E. a kol.*: Zajištění závazku v České republice. 2.vydání. Praha: C.H.Beck, 2003, 377 s., ISBN 80-7179-658-1
- 6) *Jakubáč, R. – Polák, A.*: Zákon o nadobúdaní vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku a kataster nehnuteľností. In: Justičná revue, 67, 2015, č.1, s.90-101
- 7) *Knapp, V.*: Teorie práva.1.vydanie. Praha: C.H.Beck, 1995, 247 s., ISBN 80-7179-028-1
- 8) *Kubincová, S.*: Devízové právo v Slovenskej republike. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014, 166 s. ISBN 978-80-8163-030-4.
- 9) *Lazar, J. a kol.*: Občianske právo hmotné 1. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r.o., 2010. 715 s., ISBN 978-80-8078-346-4.
- 10) *Macko, J. a kol.*: Pozemkové právo – II – vybrané zákony s komentárom. Bratislava: TriPe, 1995, ISBN 978-80-9671-842-9
- 11) *Pekárek, M. a kol.*: Pozemkové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010. 331 s. ISBN 978-80-7380-253-0
- 12) *Šín, Z.*: Tvorba práva. Pravidla, metodika, technika. 1.vydanie. Praha: C.H.Beck, 2003, 207 s., ISBN 80-7179-832-0
- 13) *Švehla, F. - Vaňous, M.*: Pozemkové úpravy. 1. vydání. Praha: České vysoké učení technické, 1995. ISBN 80-01-01277-8
- 14) *Števček, M., Dulák, A., Bajánková, J., Fečík, M., Sedlačko, F., Tomašovič, M. a kol.* Občiansky zákonník I. §1- 450. Komentár. Praha: C.H. Beck, 2015, 1616 s., ISBN 978-80-7400-597-8
- 15) *Vojčík, P.*: Občianske právo hmotné I. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2008, 335 s., ISBN 978-80-7097-723-1
- 16) *Vojčík, P.*: Občianske právo hmotné II. Košice: EQUILIBRIA, s.r.o., 2010, 298 s., ISBN 978-80-7097-817-7

17) *Vojčík, P. et al.*: Občiansky zákonník. Stručný komentár. Druhé, doplnené a prepracované vydanie. Bratislava: Iuraedition, 2009. ISBN 978-80-8078-249-8.

Judikatúra

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 48/2012 z 28. marca 2012

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. PL. ÚS 36/95 z 3. apríla 1996,

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 20/2014-80 z 14. novembra 2018

Nález Ústavného súdu SR sp.zn. PL.ÚS 19/09 z 26. januára 2011

Uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5MCdo/23/2011 z 27. 03. 2013

Zoznam právnych predpisov

Ústavný zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky

Zákon č. 140/2014 Z.z. o nadobúdaní vlastníctva poľnohospodárskeho pozemku a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník

Zákona č. 162/1995 Z.z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam zákon č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločenstvách

Zákon č.180/1995 Z. z o niektorých opatreniach na usporiadanie vlastníctva k pozemkom v znení neskorších predpisov

Zákon č. 330/1991 Z. z. o pozemkových úpravách, usporiadaní pozemkového vlastníctva, pozemkových úradoch, pozemkovom fonde a o pozemkových spoločenstvách

Vyhláška Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky č. 38/2005 Z. z. o určení hodnoty pozemkov a porastov na nich na účely pozemkových úprav

Dôvodová správa k zákonu č. 110/2018 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení zákona č. 34/2014 Z. z. a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

Internetové zdroje

Vanek, J.: Usporiadanie pozemkového vlastníctva v Slovenskej republike. Bratislava : Ministerstvo pôdohospodárstva, odbor pozemkových úprav, Dostupné na internete: <<http://www.mpsr.sk/download.php?fID=492>>

www.mpsr.sk

www.ec.europa.eu

www.ustavnysud.sk

www.epi.sk

Tatiana Kubincová¹

Inštitút doručovania pri správe daní z hľadiska historicko-teoretických a aplikačných otázok

Institute of service of documents in tax administration in terms of historical, theoretical and application issues

Abstrakt

Doručovanie písomností je významnou právnou skutočnosťou, ktorá môže mať dosah na uplatňovanie práv a plnenie povinností daňových subjektov a iných osôb. Z tohto dôvodu by právna úprava doručovania mala byť zrozumiteľná a jednoznačná. Štúdia sa zaoberá historickými a teoretickými otázkami doručovania v daňových veciach a poukazuje na vybrané aplikačné problémy.

Kľúčové slová

Doručovanie, správa daní, doručovanie elektronickými prostriedkami, právna úprava

Abstract

Service of documents is an important legal issue which may have an impact on the exercise of rights and the fulfilment of the obligations of taxpayers and other persons. For this reason, the legislation on service should be clear and unambiguous. The paper deals with historical and theoretical issues of the service of documents in tax matters and points out selected application problems.

Keywords

Service of documents, tax administration, delivery by electronic means, legislation

Úvod

Doručovanie znamená odovzdanie zásielky tomu, komu je určená², t. j. odovzdanie zásielky adresátovi. Doručiť zásielku možno niekoľkými spôsobmi. V záujme zachovania právnej istoty osôb, ktorým má byť zásielka doručená, ako aj osôb, ktoré zásielku doručujú,

¹ JUDr. Tatiana Kubincová, PhD. je odbornou asistentkou na Katedre finančného a správneho práva Právnickej fakulty Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici a zároveň pôsobí ako advokátka.

² Madara, Z. a kol. : Právnický slovník. I. díl. A – O. Praha: ORBIS, 1978, s. 175

bolo nutné inštitút doručovania právne upraviť. Doručovanie je typickým procesnoprávnym inštitútom, jeho úprava je obsiahnutá v zásade vo všetkých kódexoch procesného práva. V rámci správy daní je právna úprava doručovania obsiahnutá v zákone č. 563/2009 Z. z. správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“).

Pre právnu úprava doručovania obsiahnutú v Daňovom poriadku je na rozdiel od predchádzajúcej právnej úpravy typické, že je založená na uprednostňovaní elektronického doručovania dokumentov. Táto „inovácia“ je dôsledkom vývoja spoločnosti nielen v oblasti komunikačných a informačných technológií, ale aj v oblasti komunikácie orgánov daňovej správy s daňovými subjektmi. Pre pochopenie existujúcej právnej úpravy doručovania pri správe daní je však dobré vychádzať nielen z jej teoretickej analýzy, prípadne súčasnej aplikačnej praxe, ale aj z historických súvislostí, ktoré viedli k vzniku tejto právnej úpravy.

1. Historické aspekty právnej úpravy doručovania pri správe daní

Pri historickom exkurze právnej úpravy doručovania v rámci správy daní možno konštatovať, že právna úprava doručovania sa v období posledných deväťdesiatich rokov s výnimkou nástupu elektronizácie zásadným spôsobom nezmenila. Vychádza, resp. je založená na podobných princípoch ako úprava zákona o priamych daniach, ktorý od roku 1927 platil nielen na území Čiech, Moravy a Sliezska, ale aj na Slovensku a v Podkarpatskej Rusi.

1.1 Právna úprava doručovania v zákone o priamych daniach z roku 1927

Úprava doručovania bola v zákone o priamych daniach obsiahnutá v rámci spoločných ustanovení (konkrétne išlo o ustanovenia §§ 257-258) a možno konštatovať, že bola pomerne prepracovaná, najmä po novele, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 1937.

Prvé znenie právnej úpravy doručovania v zákone o priamych daniach 1927 bolo v zásade³ prevzaté zo zákona o osobných daních, ktorý platil na území Čiech (na Slovensku a v Podkarpatskej Rusi bolo do prijatia zákona o priamych daniach doručovanie upravené nariadením - § 108 zák. čl. XI/1909). V rámci vyhláseného znenia zákona o priamych daniach (zverejneného v Sbíрке zákonů nařízení štátu československého zo dňa 1. júla 1927) bolo stanovené, že písomné „zdelenia“, najmä platobné rozkazy sa doručujú na potvrdenie do vlastných rúk adresáta alebo jeho zákonného zástupcu alebo splnomocnenca úradným orgánom,

³ Zmeny oproti predchádzajúcej úprave obsiahnutej v zákone o osobných daních sa týkali v zásade len styku s cudzinou (Bližšie: Dôvodová správa k návrhu zákona o miestnych daniach)

obecným úradom alebo poštou. Ak nebola osoba, ktorej sa malo doručovať, zastihnutá, mohol byť dopis doručený platne do rúk náhradného príjemcu, t. j. do rúk doručiteľovi známej „dorostlej“ osoby patriacej k adresátovej rodine (resp. rodine zákonného zástupcu alebo splnomocnenca). Ak sa nezastihol advokát alebo verejný notár, ktorému sa ako splnomocnencovi strany doručovalo v jeho kancelárii, bolo možné dopis platne doručiť každému oprávnenému zriadencovi advokáta alebo notára tam prítomnému a doručovateľovi známemu. Ak osoba, ktorej mohlo byť platne doručené, odoprela doručovaný dopis prijať, dopis sa zanechal s účinkom doručenia buď na mieste doručenia alebo ak to nebolo možné u obecného alebo poštového úradu. Tento spôsob doručenia potvrdzoval na doručeníke doručiteľ, pokiaľ išlo o obecný alebo poštovný úrad. Poplatníkom, ktorých bydlisko alebo pobyt neboli známe a adresátom, ktorým dopis nemohol byť doručený z iných dôvodov, ako odoprenie prijatia, poštou ani iným spôsobom, ukladal sa dopis u obecného úradu ich posledného známeho bydliska. Obecný úrad vyhlasoval uloženie spôsobom v mieste obvyklým s výzvou, aby sa adresát (zákonný zástupca, splnomocnenec) prihlásil u neho z dôvodu vydania dopisu. Doručenie sa pokladalo za vykonané, ak od vyhlásenia prešli 4 nedele. Ak sa však adresát (zákonný zástupca, splnomocnenec) prihlásil po tejto lehote o vydanie dopisu a preukázal, že bez svojho zavinenia sa nehol prihlásiť o vydanie dopisu v uvedenej 4-nedelnej lehote, pokladal sa deň, kedy mu dopis bol vydaný, za deň právoplatného doručenia. Ak však prešlo od vyhlásenia 6 mesiacov, pokladalo sa doručenie za právoplatné. Osobám, ktoré požívali „exterritoriality“ a v miestach „exterritoriálnych“ sa vykonávalo doručovanie, pokiaľ bolo potrebné, prostredníctvom ministerstva zahraničných vecí. Tak sa doručovalo aj československým príslušníkom, ak sa zdržovali v cudzine a tam používali „exterritoriality“ a ak to bolo potrebné, takýmto spôsobom sa doručovalo aj československým príslušníkom zamestnaným u konzulárnych úradov Československej republiky v cudzine. Iným adresátom do cudziny (ak nebolo zmluvy o právnej pomoci) bolo možné doručovať buď československými zastupiteľskými úradmi alebo ak tento spôsob nebol možný, tak sa mohlo doručovať doporučeným dopisom, pričom doručenie doporučeným dopisom sa pokladalo za vykonané, ak prešla po dni, kedy bol dopis daný na poštu, dvojnásobná doba pravidelnej poštovej dopravy. Poplatníkom trvalo zdržujúcim sa v cudzine, ktorí si napriek výzve a upozorneniu na následky nestanovili tuzemského splnomocnenca, sa doručovalo rovnako ako poplatníkom, ktorých bydlisko alebo pobyt nebol známy⁴.

⁴ Vyhlásené znenie zákona o priamych daniach z roku 1927 (<http://ftp.aspi.cz/opispdf/1927/037-1927.pdf> - máj 2019)

Dňa 2. júla 1936 bol prijatý zákon, ktorým sa menil a doplňal zákon o priamych daniach, pričom týmto zákonom bola zásadným spôsobom zmenená aj právna úprava doručovania. Z dôvodovej správy k návrhu uvedeného zákona vyplýva, že v praxi sa ukázala potreba zmeny niektorých ustanovení upravujúcich doručovania, a to aj v súlade s dohodou uzatvorenou medzi finančnou správou a poštovou správou. Z uvedenej dohody vyplynulo obligatórne doručovanie poštou (predtým bolo pravidlom doručovanie ústredným orgánom finančnej správy). Taktiež bolo v záujme poštovej správy, aby boli predpisy týkajúce sa doručovania rovnaké. Z týchto dôvodov právna úprava doručovania, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 1937 vychádzala z vládneho nariadenia 8/1928 Sb. o řízení ve věcech náležejících do působnosti politických úřadů (správní řízení), obsahovala však odchýlky, ktoré si vyžiadala povaha daňového práva a zvýšená ochrana zákonodarcu týkajúca sa ochrany poplatníkov⁵.

V rámci dohody uzatvorenej medzi ministerstvom financií a ministerstvom pôšt a telegrafov o obligatórnom doručovaní daňových zásielok poštou (mf 19.3.1932, č. 141.193/31 ve znení mf 30.9.1934, č. 81.348/34) bolo dohodnuté aj to, ktoré písomnosti finančných úradov boli od poštovného oslobodené a ktoré nie. Oslobodené boli napríklad výzvy adresované svedkom a znalcom, ktorí mali osvedčiť, resp. vypovedať o závažných okolnostiach týkajúcich sa daní, ďalej platobné rozkazy na daň dôchodkovú, všeobecnú a zvláštnu daň výdelkovú, platobné rozkazy na daň nájomnú, rentovú priamo platenú, na daň z vyššieho služného, daň z obratu a prepychovú daň. Oslobodené boli aj výzvy na doplnenie daňového priznania a výpisy z daňových účtov. Naopak spoplatnené boli napríklad výzvy na predloženie dokladov potrebných k preskúmaniu priznania alebo k oprave priznania formálne vadného alebo zamietnutia odvolania. Zákon o priamych daniach určoval, že iným spôsobom ako poštou môžu byť daňové písomnosti doručené, len ak úrad uzná za vhodnejšie doručiť ich sám prostredníctvom svojich orgánov alebo obce. V komentári k zákonu o priamych daniach sa však uvádza, že poštou sa daňové písomnosti nedoručovali iba adresátom, ktorí bývali alebo sa trvale zdržiavali v miestach, kam pošta nedoručovala, alebo ak pošta vrátila úradnú zásielku ako nedoručiteľnú. V tých prípadoch mohla finančná správa pre doručenie použiť vlastné orgány alebo povinnú súčinnosť obce.⁶

Zákon o priamych daniach v tomto období výslovne stanovoval aj miesto, v ktorom mohla byť písomnosť doručená. Doručiť bolo možné v byte, živnostenskej prevádzkarni,

⁵ Bližšie: *Brusák, F. a kol.*: Komentář k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárny v Praze, 1937, s. 629

⁶ Bližšie: *Brusák, F. a kol.*: Komentář k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárny v Praze, 1937, s. 629 - 632

obchodnej miestnosti, kancelárii alebo pracovnom mieste osoby, ktorej má byť doručené (príjemcovi), a ak išlo o advokátov a verejných notárov, v ich kancelárii. Mimo týchto miestností sa doručenie považovalo za platné, len ak prijatie písomnosti nebolo odopreté. Ak takáto miestnosť neexistovala, tak zásielka mohla byť doručená všade, kde bol príjemca zastihnutý.

Zákon o priamych daniach po roku 1938 rozoznával dva druhy doručovania, a to obyčajné doručovanie a kvalifikované doručovanie do vlastných rúk. Do vlastných rúk príjemcov sa doručovalo v prípade: 1. ak to zákon výslovne stanovoval; 2. ak deň doručenia bol rozhodný pre počítanie prekluzívnej lehoty, najmä platobný rozkaz a rozhodnutie o odvolaní alebo ak išlo o doručení prípisu obsahujúceho výzvu, ktorej nesplnenie by bolo pre poplatníka spojené s právnou ujmom; 3. ak to nariadil úrad zo zvláštnych dôvodov.⁷

Fikcia doručenia v tomto období nastupovala z niekoľkých dôvodov. Z ustanovenia § 257 ods. 8 tohto zákona o priamych daniach vyplývalo, že ak nebolo možné písomnosť, ktorá mala byť doručená poštou, doručiť, tak sa táto písomnosť nechala u poštového úradu alebo obecného úradu dodávajúceho miesta a príjemcovi to bolo oznámené uložením oznámenia do schránky na dopisy alebo výveskom pripevneným na dvere vchodu do bytu alebo do miestnosti, alebo na dverách do vchodu domu. Zákon o priamych daniach výslovne stanovoval, že strata oznámenia alebo strhnutie vývesku nemala vplyv na platnosť doručenia. Uloženie zásielky u poštového alebo obecného úradu malo účinok doručenia, ak uplynulo od doručenia 30 dní. Ak sa adresát prihlásil u poštového úradu v lehote 30 dní, bol mu prípis vydaný, pričom deň, kedy sa tak stalo, t. j. deň ktorý bol vyznačený na doručenke, sa považoval za deň doručenia⁸. Z pohľadu postupu pri doručovaní medzi obyčajným doručovaním a kvalifikovaným doručovaním do vlastných rúk bol rozdiel v tom, že pri doručovaní do vlastných rúk, ak adresát nebol zastihnutý, tak ho doručovateľ najprv vyzval, aby v určitú dobu bol prítomný, a až keď táto výzva bola bezvýsledná, uložil prípis u poštovného úradu, resp. obecného úradu dodávajúceho miesta (§ 257 ods. 10). Rovnakým spôsobom sa postupovalo aj v prípade, ak príjemca počas konania zmenil byt alebo bydlisko (sídlo) a neoznámil to úradu a nebolo možné jeho nový byt alebo bydlisko (sídlo) zistiť (§ 257 ods. 16). Fikcia doručenia nastupovala aj v prípade, ak príjemca odmietol zásielku prevziať. V takom prípade doručovateľ zanechal

⁷ V dôsledku novely zákona o priamych daniach uskutočnenej zákonom č. 93/197 Sb. bol bod 2 vypustený, t. j. od roku 1947 sa do vlastných rúk príjemcov doručovalo len v prípade: 1. ak to zákon výslovne stanovoval; 2. ak to nariadil úrad zo zvláštnych dôvodov.

⁸ Bližšie: *Choděra, O., Krásný, J., Ort, F.* : Komentář zákona o přímých daních. Praha: Právnícké knižkupectvo a nakladatelství V. Linhart. 1947, s. 326

zásielku v byte, v živnostenskej prevádzkarni, v obchodnej miestnosti, v kancelárii alebo na pracovnom mieste, resp. v kancelárii advokáta alebo verejného notára alebo uložený, ak sa doručovalo poštou, u poštového úradu, inak u obecného úradu. Zanechanie alebo uloženie spisu malo účinok doručenia (§ 257 ods. 15). Prijemcom, ktorých bydlisko (pobyt, sídlo) bolo napriek vykonanému šetreniu neznáme, alebo osobám, ktoré neboli úradu známe, doručovali sa písomnosti (ak nebol ustanovený zástupca alebo zmocnenec) v zmysle ustanovenia § 257 ods. 17 zákona o priamych daniach verejnou vyhláškou na úradnej tabuli úradu, ktorý spis vydal, a doručenie platilo za vykonané, keď od vyhlásenia na tejto úradnej tabuli uplynulo 30 dní, ak nebola vo vyhláške stanovená dlhšia lehota. Úrad bol povinný zasielať vyhlášku aj obecnému úradu posledného známeho bydliska (pobytu, sídla) príjemcu a ak nebolo známe, tak obecnému úradu vo svojom sídle s výzvou, aby ju vyhlásil v obci verejným vyvesením alebo iným spôsobom v mieste obvyklým. Zákon o priamych daniach výslovne stanovoval, že poškodenie alebo strhnutie vyhlášky nemalo vplyv na platnosť doručenia.

Z pohľadu osôb, ktorým mohli byť daňové zásielky, resp. príписы doručované, zákon o priamych daniach účinný od roku 1938 okrem doručovania daňovým stranám (v zákone o priamych daniach nazývaných poplatníkmi) umožňoval doručovať daňové zásielky aj iným osobám. Ak doručovateľ nezastihol príjemcu v mieste uvedenom v § 257 ods. 2 zákona o priamych daniach (t. j. v byte v živnostenskej prevádzkarni, v obchodnej miestnosti, v kancelárii alebo na pracovnom mieste, resp. v kancelárii advokáta alebo verejného notára) mohol náhradne doručiť písomnosť každému práve prítomnému dospelému príslušníkovi rodiny príjemcu⁹. To však neplatilo, ak išlo o doručovanie do vlastných rúk. Prijemcom podľa zákona bol taktiež starosta obce za obec, ďalej správca imania (majetku) neodovzdanej pozostalosti, ak bol daňový spis adresovaný k jeho rukám a v adrese bol vyznačený ich pomer k vlastnému adresátovi (k obci, pozostalosti). Ak už bola pozostalosť odovzdaná, daňové veci poručiťel'ove alebo pozostalosti bolo nutné adresovať k rukám všetkých dedičov a všetkým príписы doručiť, ak nemali spoločného zástupcu¹⁰. Namiesto poplatníka bolo možné s právnym účinkom doručiť príпис aj osobám, ktoré právne poplatníka zastupovali ako zákonní alebo úradne stanovení zástupcovia. Zástupcami sa v zmysle ustanovenia § 262 zákona o priamych daniach rozumeli osoby, ktoré konali za osoby nespôsobilé na právne úkony, za osoby neplnoleté a za tzv. opatrovancov. Zástupcami sa rozumeli aj osoby, ktoré konali za tzv. protokolované firmy, t. j. osoby oprávnené k podpisovaniu za firmu podľa platných predpisov,

⁹ Z dôvodu ich možného záujmu na vec, resp. z iného vážneho dôvodu zákon o priamych daniach výslovne umožňoval, aby úrad na obálke označil osoby, ktorým nesmie byť písomnosť doručená.

¹⁰ *Brusák, F. a kol.*: Komentár k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárny v Praze, 1937, s. 627

osoby, ktoré boli podľa platných ustanovení oprávnené k zastupovaniu alebo k likvidácii právnických osôb a osoby, ktoré spravovali imanie (majetok) pri neodovzdaných pozostalostiach. Ak išlo o protokolované firmy spoločenské, či už o súhrn osôb s kvalitou alebo bez kvality osôb právnických, bolo možné platne doručovať týmto osobám: u verejnej obchodnej spoločnosti každému spoločníkovi, ak nebol zo zastupovania vylúčený (čl. 17 obch. zák., § 93 zák. čl. XXXVII/1875), u komanditnej spoločnosti alebo komanditnej spoločnosti na akcie komukoľvek z osobne ručiacich a k zastupovaniu oprávnených spoločníkov (čl. 167 obch. zák., § 141 zák. čl. XXXVII/1875), u akciových spoločností (čl. 235 obch. zák.) a hospodárskych a zárobkových spoločenstiev (zákon zo dne 9. apríla 1873, č. 70 ř. z., § 21) niektorému členovi predstavenstva, ktorý bol oprávnený podpisovať alebo spolupodpisovať firmu, alebo niektorému úradníkovi oprávnenému k zastupovaniu pred súdom, ak sa to týkalo Slovenska a Podkarpatskej Rusi u akciových spoločností (§ 186 zák. čl. XXXVII/1875) a u družstiev (§ 241 rovnakého zák. čl.) niektorému členovi riaditeľstva a u spoločnosti s r. o. (zákon zo dňa 6. marca 1906, č. 58 ř. z., § 18, a zákon zo dňa 15. apríla 1920, č. 271 Sb. z. a n.) osobe, ktoré bola oprávnená za spoločnosť podpisovať alebo spolupodpisovať.¹¹

Okrem toho v daňových veciach mohli konať a teda aj prijímať doručované písomnosti aj tzv. splnomocnenci (ak to zákon výslovne nevylučoval), ktorými v zmysle ustanovenia § 263 zákona o priamych daniach mohli byť svojprávní československí občania nezbavení volebného práva, ktorí predložili písomnú plnú moc bez kolku znejúcu na zastupovanie vo veciach daňových. Svojprávny manžel mohol byť splnomocnencom druhého manžela bez ohľadu na štátnu príslušnosť. Zaujímavosťou bolo, že zákon o priamych daniach považoval manžela za zákonného splnomocnenca svojej manželky, s ktorou žil v spoločnej domácnosti. Manžel teda na zastupovania manželky v zásade nepotreboval plnú moc¹². Naopak to však neplatilo. Splnomocnenca si podľa zákona o priamych daniach boli povinní určiť aj spoluvlastníci alebo spoločníci alebo podieloví vlastníci budovy alebo spoluvlastníci iného imania (majetku) pre účely výnosových daní. Ak si takéhoto splnomocnenca neurčili, tak sa každý z nich považoval za splnomocnenca ostatných. Z ustanovenia § 257 ods. 12 druhá veta však zároveň vyplývalo, že ak niekoľko strán podalo spoločné písomné podanie, platilo, že osoba, ktorej podpis bol na prvom mieste v prvej rade z pravej strany, sa v pochybnostiach považovala za spoločného splnomocnenca pre doručovanie. Splnomocnenca si boli povinní stanoviť aj poplatníci, ktorí sa

¹¹ Odstavec 5 k § 257 vládneho nariadenia zo dňa 4. februára 1937, č. 15 Sb. z. a n., ktorým sa provádí zákon o přímých daních (*Brusák, F. a kol.: Komentář k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárny v Praze, 1937, s. 627*)

¹² Potreboval ju len v prípade, ak manželka výslovne prehlásila, že nesúhlasí, aby bol manžel jej splnomocnencom.

trvale zdržovali v cudzine. Týmto splnomocnencom mohla byť len osoba bývajúca v tuzemsku, pričom rovnako to platilo aj pre podnikateľa, ktorý mal sídlo v cudzine a nezriadil si v tuzemsku „zastupiteľstvo (reprezentáciu)“. Písomná plná moc oprávňovala splnomocnenca len ku konaniu v daňových veciach alebo mohla mať širší rozsah (plná moc všeobecná). Všeobecná plná moc však musela obsahovať výslovnú doložku, že platí tiež pre zastupovanie vo veciach daňových, pričom podobnú doložku musela obsahovať aj všeobecná plná moc znejúca iba na prijímanie doručovaných zásielok (poštovná plná moc).¹³

Z ustanovenia § 257 zákona o priamych daniach ďalej vyplývalo, že ak bola strana zastúpená zástupcom, ktorý mal bydlisko v tuzemsku, písomnosť sa doručovala jemu. Ak však strana bola zastúpená splnomocnencom, ktorý mal bydlisko v tuzemsku, mohlo sa doručovať tak tomuto splnomocnencovi, ako aj strane samej. Doručenie sa pokladalo za vykonané, ak bola písomnosť doručená jednej z týchto osôb. Ak však šlo o písomnosť, pri ktorej deň doručenia bol rozhodný pre počítanie prekluzívnej lehoty alebo písomnosť, ktorá obsahovala výzvu, ktorej nesplnenie bolo pre poplatníka spojené s právnou ujmom, tak prípis sa doručoval výhradne splnomocnencovi. Zákon o priamych daniach tiež stanovoval, že ak niekoľko strán malo v konaní spoločného zástupcu alebo splnomocnenca, tak písomnosť doručená spoločnému zástupcovi alebo splnomocnencovi sa považovala za doručení všetkým stranám.

Výkon doručenia sa v zmysle zákona o priamych daniach účinného od 1. januára 1938 potvrdzoval na doručovacom lístku (doručenke) zapísaním dátumu doručenia a podpisom osoby, ktorej bola zásielka doručená a tiež podpisom doručovateľa¹⁴. Ak osoba, ktorej bola zásielka doručená, odoprela potvrdiť jej doručenie podpisom alebo dátumom, doručovateľ bol povinný to na lístku vyznačiť. Ak nemohlo byť doručené osobe, ktorej možno platne doručiť, doručovateľ bol povinný, ak išlo o poštový alebo obecný úrad, zapísať na doručenke okolnosť, ktorá mala účinok doručenia, a to s príslušným dátumom a svojim podpisom. Riadne

¹³ Choděra, O., Krásný, J., Ort, F. : Komentář zákona o přímých daních. Praha: Právnícké knihkupectvo a nakladatelství V. Linhart. 1947, s. 331

¹⁴ Podrobnosti o spôsobe potvrdenia doručenia stanovovalo Vládní nařízení zo dňa 4. februára 1937, č. 15 Sb. z. a n., kterým sa provádí zákon o přímých daních. Napríklad z neho vyplývalo, že pri zásielkach označených „do vlastních ruk“ , ak boli doručované poštou, bol príjemca povinný potvrdiť doručenie tiež na dodacom lístku (v doručovacej karte). Príjem zásielky sa potvrdzoval podpísaním sa menom a priezviskom a vyznačením dňa prijatia. Ak príjemca nevedel písať, tak sa podpísal sa znamením ruky a doručovateľ potom pripísal dátum doručenia a meno a priezvisko príjemcu. Za znamenie ruky sa považoval aj podpis písmom, ktoré doručovateľ nepoznal. Ak pre telesnú vadu nemohol príjemca potvrdiť príjem, podpísala sa iná dospelá osoba ako svedok s tým, že táto osoba zároveň pripísala aj dôvod. Ak potvrdzovala príjem iná osoba, ako príjemca, tzv. náhradný príjemca, musela táto osoba ku svojmu podpisu pripojiť doplnok vyjadrujúci jeho pomer k príjemcovi, napr. „otec, manželka, syn, dcéra-I a pod.. Ak tak odmietla urobiť, vyznačil tento pomer doručovateľ. Ak bolo podanie adresované k rukám zástupcu alebo splnomocnenca, potvrdzovali príjem vlastným menom. (Bližšie: Brusák, F. a kol.: Komentář k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárny v Praze, 1937, s. 628)

vyhotovená doručka, ktorá bola bez odkladu vrátená úradu, bola formálnym dôkazom o doručení. Dôkaz opaku bol prípustný. Ak boli pochybnosti alebo nebola doručka, bolo možné doručenie preukázať iným vhodným spôsobom.

Doručovanie osobám exteritoriálnym, ktoré sa nachádzali v tuzemsku sa doručovalo podľa ustanovení medzinárodného práva. Adresátom nachádzajúcim sa v cudzine (ak nebolo zmluvy o právnej pomoci¹⁵) bolo v zmysle zákona o priamych daniach aj po roku 1938 možné doručovať zastupiteľskými úradmi alebo ak to nebolo možné, mohlo sa doručovať doporučeným dopisom. Ak však šlo o doručovanie platobných rozkazov a upomienok, platila tu odchýlka podľa výnosu min. fin. 10.4. 1928, č. 42.645/20 - SI/158 a 28.11.1930, č. 104.418/30 – SI/229, podľa ktorej sa tieto prípisy mali doručovať stranám bývajúcim v cudzine zásadne priamo doporučeným dopisom so spätným lístkom a to do všetkých krajín, kam poštové spojenie fungovalo normálne¹⁶. Doručenie doporučeného dopisu sa pokladalo za vykonané, ak prešla od podania dopisu na poštu dvojnásobná doba pravidelnej poštovej dopravy. Ak sa však osoba zdržiavala v cudzine trvale a nemenovala si splnomocnenca bývajúceho v tuzemsku, doručovala sa jej ako keby jej pobyt nebol známy. Zamestnancom československého štátu do cudziny naďalej doručovalo na žiadosť príslušné ministerstvo.

Aj v tomto období už existovala rozsiahla judikatúra, ktorá napomáhala pri výklade ustanovení týkajúcich sa doručovania. Z nálezov Najvyššieho správneho soudu vyplývali napríklad tieto právne vety: Rozhodnutie, najmä platobný rozkaz mohol byť doručený s právnym účinkom priamo i poplatníkovi, aj keď predložil vymeňovaciemu úradu plnú moc pre splnomocnenca¹⁷. Doručenie platobného rozkazu do rúk vykázaného zástupcu poplatníka má právny účinok doručenia poplatníkov od doby, ktorá bola uvedená v plnej moci ako počiatok splnomocnenia zástupcu, a ak táto doba nebola zvlášť určená, tak odo dňa dátumu plnej moci.¹⁸ Ak sa úradné rozhodnutie doručilo osobe, ktorá nebola oprávnená k prijatiu, považoval sa za deň doručenia deň, kedy príjemca odovzdal rozhodnutie adresátovi¹⁹.

¹⁵ Pri doručovaní do cudziny zákon rozlišoval 2 kategórie štátov: A. Štáty, s ktorými náš štát mal uzatvorenú zmluvu o právnej pomoci (vrátane pomoci pri doručovaní) v odbore priamych daní; B. Štáty, s ktorými náš štát nemal takéto zmluvy. Ku skupine A. patrilo Nemecko, Poľsko, Rakúsko a Rumunsko (príslušné zmluvy boli citované v odstavci 3 k § 342 v rámci vykonávajúceho nariadenia, t. j. vládneho nariadenia zo dňa 4. februára 1937, č. 15 Sb. z. a n., ktorým sa provádí zákon o priamych daniach). (*Brusák, F. a kol.*: Komentár k zákonu o priamych daniach. Praha: Státní tiskárny v Praze, 1937, s. 645)

¹⁶ *Brusák, F. a kol.* : Komentár k zákonu o priamych daniach. Praha: Státní tiskárny v Praze, 1937, s. 646 - 647

¹⁷ Zbierka nálezov Najvyššieho správneho soudu vo veciach finančných č. 7872 (*Choděra, O., Krásný, J., Ort, F.* : Komentár zákona o priamych daniach. Praha: Právnícké knihkupectvo a nakladatelství V. Linhart. 1947, s. 325)

¹⁸ Zbierka nálezov Najvyššieho správneho soudu vo veciach finančných č. 8171 (*Choděra, O., Krásný, J., Ort, F.* : Komentár zákona o priamych daniach. Praha: Právnícké knihkupectvo a nakladatelství V. Linhart. 1947, s. 325)

¹⁹ Zbierka nálezov Najvyššieho správneho soudu vo veciach finančných č. 455 (*Choděra, O., Krásný, J., Ort, F.* : Komentár zákona o priamych daniach. Praha: Právnícké knihkupectvo a nakladatelství V. Linhart. 1947, s. 325)

Doručenie manželke ako členke rodiny malo tie isté právne účinky, ako doručenie do vlastných rúk strany.²⁰ A poplatník uplatnil v podaniach o opätovnom doručení platobných rozkazov a „intimujúcich“ výmerov úradov, že ich doručenie sa nestalo správne podľa ustanovenia § 257 zákona o priamych daniach bol úrad povinný výsledok šetrenia o tomto doručení oznámiť poplatníkovi pred vydaním rozhodnutia o jeho podaniach.²¹ V krajine Slovenskej a Podkarpatskoruskej bolo možné obci platne doručiť do rúk obecného, resp. obvodného notára (CCXCII/26)²²

1.2 Právna úprava doručovania v konaní vo veciach daňových po roku 1953

Dňa 2. júna 1953 došlo k prijatiu vyhlášky ministra financií č. 162 Ú. I. (č. 197 Ú. v.), ktorou sa upravuje konanie vo veciach daňových a vydávajú sa spoločné predpisy na vykonanie daňových zákonov (ďalej len „vyhláška z roku 1953“). Táto vyhláška sa vzťahovala na konania týkajúce sa daní, ktoré boli upravené zákonom č. 73/1952 Sb., o dani z obratu, zákonom č. 74/1952 Sb., o dani z výkonů, zákonom č. 75/1952 Sb., o dňochodové dani družstev a jiných organizací, zákonom č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, zákonom č. 77/1952 Sb., o zemědělské dani, zákonom č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, zákonom č. 79/1952 Sb., o živnostenské dani, zákonom č. 80/1952 Sb., o domovní dani, zákonom č. 81/1952 Sb., o dani z představení a tiež pre dane z literárnej a umeleckej činnosti a pre iné akokoľvek nazvané dane alebo dávky, pre ktoré zákony ich upravujúce stanovili podpornú platnosť zákona o priamych daniach č. 76/1927 Sb.²³

Predmetná vyhláška obsahovala právnu úpravu doručovania v štyroch ustanoveniach, a to v §§ 12 až 15. Právna úprava doručovania obsiahnutá v tejto vyhláške bola založená na zásade, že doručovanie písomností vo veciach daňových nariaďuje a jeho spôsob určuje národný výbor. Poplatníkom²⁴ (ich zástupcom a splnomocnencom) a iným osobám

²⁰ Zbierka nálezov Najvyššieho správneho soudu vo veciach finančných č. 6585 (*Choděra, O., Krásný, J., Ort, F.* : Komentář zákona o přímých daních. Praha: Právnícké knižkupectvo a nakladatelství V. Linhart. 1947, s. 325)

²¹ Zbierka nálezov Najvyššieho správneho soudu vo veciach finančných č. 10298 (*Choděra, O., Krásný, J., Ort, F.* : Komentář zákona o přímých daních. Praha: Právnícké knižkupectvo a nakladatelství V. Linhart. 1947, s. 325)

²² Zbierka nálezov Najvyššieho správneho soudu vo veciach administratívnych (*Brusák, F. a kol.*: Komentář k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárny v Praze, 1937, s. 637)

²³ *Kubincová, T.*: Historické a teoretické súvislosti daňového konania vo vzťahu k správne konaniu. In: Štát a právo. Ročník 04. číslo 4/2017. Veľký Biel: Občianske združenie Štát a právo, 2017, s. 498 – 508, ISSN: 1339-7753

²⁴ V zmysle § 5 vyhlášky z roku 1953 poplatníkom sa rozumel ten, kto podľa daňových zákonov bol povinný platiť alebo odvádzať daň. Poplatníkmi sa podľa tejto vyhlášky preto rozumeli aj podniky, ktoré boli povinné odvádzať daň z obratu alebo daň z výkonov, a usporiadatelia, ktorí boli povinní odvádzať daň z predstavení. Pri dani zo mzdy a pri dani z literárnej a umeleckej činnosti sa ustanovenia tejto vyhlášky týkajúce sa poplatníka vzťahovali na všetkých platiteľov, ktorí boli povinní daň zražať a odvádzať. Okrem toho ustanovenia tejto vyhlášky týkajúce sa poplatníkov sa použili primerane aj v konaní o daňovej povinnosti prechádzajúcej na dedičov a v konaní o daňovej povinnosti iných osôb, ktoré boli povinné platiť podľa iných ako daňových zákonov (národné

zúčastneným na konaní bolo možné písomnosti vo veciach daňových doručovať takto: a) poštou ako listové zásielky s doručenkou, ak muselo byť doručenie preukázané, inak bez doručenky; v naliehavých prípadoch bolo možné písomnosť doručiť ako zásielku expresnú. Pre doručovanie zásielky s doručenkou bolo potrebné používať obálku odlišnej úpravy (farby) od zásielok bez doručenky. Písomnosti zvlášť dôležité, najmä písomnosti, ktoré mali byť doručené do vlastných rúk adresáta, podávali sa na poštu doporučené. Označenie, že zásielka mala byť do vlastných rúk adresáta, muselo byť na doručenke nápadne vyznačené; b) orgánmi národných výborov, najmä ak išlo o doručenie písomností miestnych národných výborov v miestach, kde by doručenie poštou bolo nehospodárne, a tiež v prípadoch zvlášť naliehavých; c) adresát mohol písomnosť prevziať priamo u národného výboru; jej prevzatie potvrdzoval na spise; d) ak mala byť písomnosť doručená pri úradnom úkone, obstarával jej doručenie orgán, ktorý mal úkon vykonať. Doručenka sa v tomto prípade nepripojovala; výkon doručenia sa osvedčil v protokole, ktorý sa o úkone spisoval.

Vyhláška z roku 1953 už taxatívne nevymedzovala miesta, kde sa mali zásielky doručovať. Vo všeobecnosti platilo, že adresátovi bolo možné doručiť v byte, na pracovisku alebo kdekoľvek kde bol zastihnutý. Výnimkou boli písomnosti určené orgánom štátu a iným organizáciám, ktoré doručovali zvláštnym zamestnancom určeným k prijímaniu písomnosti (podateľňa), ak boli určené, inak sa doručovali funkcionárovi alebo zamestnancovi, ktorý bol oprávnený písomnosť prijať. Osobitosti z pohľadu doručovania sa týkali aj príslušníkov ozbrojených zborov, ktorým sa spravidla doručovalo prostredníctvom predstaveného týchto osôb, a tiež osôb, ktoré boli vo väzbe alebo vo výkone trestu, ktorým sa doručovalo prostredníctvom veliteľstva úradu. Osobám, ktorým prislúchalo právo exteritorilality alebo osobám v exteritoriálnych budovách alebo miestnostiach alebo v bytoch osôb exteritoriálnych, sa písomnosti zasielali ministerstvu financií, ktoré zabezpečovalo ich doručovanie prostredníctvom ministerstva zahraničných vecí.

Ak adresát odmietol zásielku bezdôvodne prijať, považovala sa písomnosť za doručenú dňom, kedy prijatie bolo odoprené. Na to bol doručovateľ povinný adresáta upozorniť, ak odopieral písomnosť prijať. Na doručenke sa v takom prípade uvádzal dátum a dôvod, prečo prijatie bolo odopreté, a tiež poznámka, že adresát bol upozornený na následky odopretia prijatia. Takáto zásielka bola následne i s doručenkou vrátená národnému výboru a národný

a komunálne podniky podľa zákonov o znárodnenia a pod.), ako aj v konaniach o vyberanie nezaplatených daní od osôb, ktoré za daň osobne ručia alebo sú vlastníkmí vecí, na ktorých pre daň viazne záložné právo.

výbor posúdil, či sa zásielka považuje za doručенú, pretože odopretie prijatia bolo bezdôvodné, alebo urobil ďalšie potrebné opatrenia, ak adresát nebol povinný písomnosť prevziať.

Vyhláška z roku 1953 upravovala tzv. náhradné doručenie v samostatnom ustanovení § 13, z ktorého vyplývalo napríklad to, že ak adresát nebol zastihnutý, mohla byť zásielka adresovaná na byt doručенá každej plnoletej osobe spolubývajúcej v domácnosti a ak takej osoby nebolo, tak písomnosť mohla byť doručенá aj prenajímateľovi alebo osobe poverenej dozorom v dome, ak tam bývali a boli ochotní písomnosť prevziať. Na pracovisku sa písomnosť mohla doručiť vedúcemu dielne alebo oddelení, kde adresát pracoval, alebo jeho najbližšiemu spolupracovníkovi, ak boli tieto osoby ochotné zásielku prevziať. Národný výbor bol povinný uviesť na obálke osobu, ktorej nesmela byť písomnosť pri náhradnom doručení doručенá, a to pre jej záujem na veci alebo z iných dôvodov. Ak nebolo možné doručiť zásielku ani takýmto spôsobom, napriek tomu, že adresát sa v mieste určenia zdržuje, poštový doručovateľ, bol povinný uložiť zásielku na pošte alebo u miestneho národného výboru, ak nebol poštový úrad v mieste doručenia. U miestneho národného výboru nachádzajúceho sa v obci, kde sa mala písomnosť doručiť, ukladal zásielku aj doručovateľ národného výboru. O uložení zásielky musel doručovateľ adresáta upovedomiť oznámením, v ktorom bol povinný uviesť, že ide o písomnosť vo veci daňovej. Informáciu o tom, v ktorý deň a kde bola písomnosť uložená, ako aj okolnosti týkajúce sa oznámenia o uložení zásielky (napr. jeho ponechanie v poštovej schránke, pripnutie na dverách vchodu do bytu alebo vyrozumienie osôb zo susedstva) bol doručovateľ povinný uviesť na doručенke a následne ju vrátiť národnému výboru. Deň uloženia sa v zmysle vyhlášky z roku 1953 považoval za deň doručenia, a to napriek tomu, že o uložení zásielky sa adresát nedozvedel. Ak sa adresát nezdržoval v mieste určenia a doručovateľ vedel zistiť adresu jeho pobytu, bol doručovateľ povinný zaslať písomnosť za adresátom, ak na zásielke nebolo výslovne uvedené, že písomnosť nemá byť za adresátom do iného miesta zasielaná. Ak doručovateľ zistil, že adresát zomrel alebo je na mieste, kde malo byť doručенé, neznámy alebo sa tam nezdržuje a jeho nová adresa nebola známa, písomnosť sa vracala národnému výboru s informáciou o príčine, prečo písomnosť nebola doručенá. Národný výbor po potrebnom šetrení následne určil komu a ako má byť písomnosť doručенá.

Osobitná úprava platila pre zásielky, ktoré mali byť doručované do vlastných rúk. Do vlastných rúk adresáta sa v zmysle vyhlášky z roku 1953 doručovali písomnosti, pre ktoré to bolo výslovne stanovené alebo pri ktorých to určil národný výbor. Takéto zásielky sa podávali na poštu doporučene. Ak adresát nebol na mieste, kde mu mala byť zásielka doručенá, zastihnutý, doručovateľ bol povinný tam zanechať oznámenie, že v určitý deň a v určitú hodinu

znovu príde písomnosť finančného referátu národného výboru opäť doručiť. V uvedenom oznámení bolo zároveň uvedené upozornenie, že ak adresát nemôže byť v určenú dobu prítomný k prijatiu písomnosti, bude písomnosť uložená u poštového úradu, prípadne u národného výboru, kde si ho bude môcť adresát do troch dní po uložení vyzdvihnúť. Ak sa adresátovi nepodarilo písomnosť ani v tejto dobe doručiť ani pri opätovnom doručovaní, doručovateľ bol povinný zanechať adresátovi vyrozumenie o tom, že ak si nevyzdvihne uloženú písomnosť do troch dní, bude sa považovať posledný deň tejto lehoty za deň doručenia. Doručovateľ na doručenke bol povinný vyznačiť deň uloženia a po bezvýslednom uplynutí troch dní doručovateľ vracal písomnosť i s doručenkou národnému výboru. Posledný deň tejto lehoty sa považoval za deň doručenia, a to aj keď sa adresát o uložení nedozvedel.

Písomnosti určené osobám, ktorých pobyt nebol známy, sa doručovali verejnou vyhláškou s tým, že sa doručovaná písomnosť vyvesila po dobu 15 dní na tabuli národného výboru, ktorý bol príslušný na určenie spôsobu doručovania. Doručenie sa považovalo za vykonané posledným dňom tejto doby. Rovnakým spôsobom sa mohlo doručovať aj poplatníkovi, ktorý sa trvale zdržoval v cudzine alebo tam mal sídlo, a ktorý si nemenoval splnomocnenca bývajúceho v tuzemsku ani po upozornení na túto povinnosť. Inak mohlo byť do cudziny doručované formou doporučenej zásielky na spätný lístok vydaný poštovou správou pre doporučené zásielky do cudziny a v prípadoch zvlášť závažných prostredníctvom ministerstva financií, ktoré požiadalo ministerstvo zahraničných vecí o sprostredkovanie doručenia cestou zastupiteľských úradov. Ak sa doručovalo do štátov, s ktorými bolo doručovanie v daňových (správnych) veciach upravené platnou medzinárodnou zmluvou, riadil sa spôsob doručovania ustanoveniami tejto zmluvy. Písomnosti určené do cudziny tuzemským príslušníkom zamestnaným u československých zastupiteľských úradov v cudzine predkladal národný výbor s návrhom na doručenie priamo ministerstvu zahraničných vecí.

Vyhláška z roku 1953 už umožňovala v prípade, ak z dôvodov zvlášť naliehavých bolo nevyhnutne potrebné, aby podľa obsahu doručovanej písomnosti bol vykonaný nejaký úkon, ktorý mal vykonať poplatník, ktorého pobyt nebol známy alebo ktorému sa nepodarilo písomnosť doručiť na jeho adresu do cudziny, aby národný výbor podal ľudovému súdu návrh na stanovenie opatrovníka podľa občianskeho zákonníka. Národný výbor bol povinný zároveň predložiť súdu písomnosť, ktorá mala byť poplatníkovi doručená a návrh vyhlášky, ktorú bolo treba uverejniť na súde, sa považovalo za vykonané na úradnej tabuli, prípadne aj iným spôsobom. Doručenie sa vykonalo v takomto prípade akonáhle bola vyhláška na súdnej tabuli vyvesená a písomnosť doručená opatrovníkovi.

Z pohľadu ďalších osôb, ktorým mohlo byť doručované, je potrebné poukázať aj na ustanovenia §§ 7 a 8 vyhlášky z roku 1953, ktoré upravovali spôsobilosť na konanie a splnomocnenie, resp. plnú moc. Za fyzické osoby, ktoré boli nesvojprávne mohli konať, a teda aj prijímať doručované písomnosti, ich zákonní zástupcovia. Neplnoleté osoby a osoby zbavené svojprávnosti iba čiastočne však v tomto období mohli tiež samostatne konať a podpisovať v daňových veciach, ak sa týkali zdanenia mzdy za ich prácu alebo príjmu za ich činnosť. Za národné a komunálne podniky, družstvá a iné právnické osoby v daňových veciach konali tie osoby, ktoré podľa predpisov upravujúcich právne pomery právnických osôb boli oprávnené menom právnickej osoby konať. Za združenia osôb, ktoré neboli právnickými osobami, v daňových veciach konali tí, ktorí podľa zákona alebo zmluvy za združenie konali. Ak ich bolo viac a na výzvu národného výboru si nestanovili spoločného zástupcu, mohol im ho určiť národný výbor. Za majetkové podstaty pod národnou správou konal národný správca. Za dedičov, ak nebolo známe, kto je dedičom, konal opatrovník, ktorého ustanovil súd. Národný výbor mohol žiadať, aby „zástupcovia“ preukázali, že za danú osobu môžu konať. Poplatníci alebo zákonní zástupcovia mohli v daňových veciach konať aj prostredníctvom splnomocnencov, ak národný výbor neuznal za nutnú ich osobnú účasť. Splnomocnencom v zmysle vyhlášky z roku 1953 mohla byť každá svojprávna osoba, ktorá bola občiansky bezúhonná. Splnomocnencom nemohla byť osoba, ktorá sa za účelom zárobku neoprávnene zaoberala zastupovaním vo veciach daňových alebo iných veciach a národný výbor mohol odmietnuť ako splnomocnenca osobu, ktorá sťažovala alebo marila konanie. O tejto skutočnosti musel byť poplatník informovaný a národný výbor bol zároveň povinný urobiť potrebné opatrenia, aby poplatník, resp. iný jeho splnomocnenec mohol včas vykonať úkony mu prislúchajúce. Splnomocnenie muselo byť preukázané písomnou plnou mocou znejúcou na zastupovanie vo veciach daňových, ktorá sa pripájala k spisom. Plnú moc bolo možné udeliť aj ústne do protokolu. Plnú moc nebolo treba, ak sa zúčastnil konania splnomocnenec a poplatník zároveň. Splnomocnenie v tom období nemusel spravidla preukazovať manžel alebo druh konajúci za druhého manžela alebo druha alebo osoba konajúca za blízke príbuzné žijúce s ňou v spoločnej domácnosti. Blízkymi príbuznými sa v tomto prípade rozumeli príbuzní v prvom rade, osvojitelia a osvojenci a súrodenci. Národný výbor však mohol požadovať plnú moc aj v týchto prípadoch.

1.3 Právna úprava doručovania pri správe daní od roku 1962

Dňa 28. februára 1962 nadobudla účinnosť vyhláška Ministerstva financií č. 16/1962 Zb. o konaní vo veciach daní a poplatkov (ďalej len „vyhláška z roku 1962“). Touto vyhláškou

bola vyhláška ministra financií z roku 1953 zrušená. Osobitosťou právnej úprava konania vo veciach daní a poplatkov obsiahnutej v tejto vyhláške bola subsidiárne pôsobenie predpisu upravujúceho správne konanie. Ustanovenie § 2 vyhlášky z roku 1962 výslovne stanovovalo: „*Ak neustanovuje táto vyhláška alebo osobitné predpisy inak, postupujú národné výbory a iné orgány štátnej správy v konaní vo veciach daní a poplatkov (ďalej len „daní“)* podľa vládneho nariadenia č. 91/1960 Zb. o správnom konaní.“ Z pohľadu doručovania vyhláška z roku 1962 v ustanovení § 5 obsahovala právnu úpravu doručovania poplatníkovi, ktorého pobyt nie je známy a poplatníkovi, ktorý sa trvale zdržuje v cudzine (má tam svoje sídlo) a ani na vyzvanie si nevymenoval splnomocnenca v tuzemsku. Týmto osobám bolo aj naďalej možno doručiť rozhodnutie a iné písomnosti tak, že sa rozhodnutie alebo písomnosť vyhlásila počas 15 dní verejnou vyhláškou a posledný deň tejto lehoty sa považoval za deň doručenia. Okrem toho vyhláška tiež určovala, že písomnosti určené osobám požívajúcim diplomatické výsady a imunity alebo osobám v ich bytoch, ako i odpovede na písomné podania došlé z cudziny, sa zasielali Ministerstvu financií, ktoré bolo povinné zariadiť ich doručenie.

Inú úpravu doručovania vyhláška z roku 1962 neobsahovala, a preto bolo nutné postupovať v zmysle ustanovení vládneho nariadenia č. 91/1960 Zb. o správnom konaní (ďalej len „vládne nariadenie o správnom konaní“) a neskôr v zmysle ustanovení zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) (ďalej len „Správny poriadok“). Možno konštatovať, že právna úprava doručovania v rámci vládneho nariadenia o správnom konaní bola pomerne stručná. V zmysle tejto úpravy sa rozhodnutie doručovalo do vlastných rúk adresáta²⁵. Ak nebol adresát zastihnutý, hoci sa v mieste doručenia zdržoval, doručovateľ bol povinný ho vhodným spôsobom upovedomiť, že rozhodnutie určené do jeho vlastných rúk mu príde doručiť znova v deň a hodinu uvedenú v oznámení. Ak zostal i nový pokus o doručenie bezvýsledný, uložil mu rozhodnutie na pošte alebo na miestnom národnom výbore a adresát sa o tomto uložení vhodným spôsobom upovedomil. Ak si adresát neprevzal rozhodnutie do 3 dní od jeho uloženia, považoval sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia rozhodnutia, i keď sa adresát o uložení nedozvedel. Ak adresát odoprel bezdôvodne prijať rozhodnutie, považovalo sa rozhodnutie za doručené dňom, kedy bolo prijatie odopreté, na to však musel byť adresát doručovateľom upozornený.

Dňa 1. januára 1968 nadobudol účinnosť Správny poriadok, ktorý už obsahoval rozsiahlejšiu právnu úpravu doručovania. Z ustanovenia § 24 Správneho poriadku už výslovne

²⁵ Ak sa účastník konania nevzdal doručenia písomného vyhotovenia rozhodnutia v zmysle § 13 predmetnej vyhlášky.

vyplývalo, že do vlastných rúk nebola povinnosť doručovať len rozhodnutia, ale aj iné dôležité písomnosti. Ak nebol adresát písomnosti, ktorá sa mala doručiť do vlastných rúk, zastihnutý, hoci sa v mieste doručenia zdržiaval, ako aj v prípade, ak adresát bezdôvodne odoprel písomnosť prijať, postupovalo sa rovnako ako v zmysle vládneho nariadenia o správnom konaní. Písomnosti, ktoré boli určené orgánom alebo organizáciám, sa doručovali pracovníkom oprávneným za orgány alebo organizácie prijímať písomnosti. Ak takýchto pracovníkov nebolo, doručovala sa písomnosť, ktorá bola určená do vlastných rúk, tomu, kto bol oprávnený za orgán alebo organizáciu konať. Písomnosti určené advokátom sa doručovali advokátskej poradni. Ak mal účastník konania zástupcu s plnomocenstvom pre celé konanie, doručovala sa písomnosť iba tomuto zástupcovi. Ak však účastník konania mal osobne v konaní niečo vykonať, doručovala sa písomnosť nielen zástupcovi, ale aj jemu. V zmysle ustanovení §§ 16 a 17 Správneho poriadku účastníka konania, ktorý nemohol konať samostatne, zastupoval zákonný zástupca a ak nemal zákonného zástupcu a bolo to potrebné na obhajovanie jeho práv, správny orgán mu ustanovil opatrovníka. Správny orgán ustanovil opatrovníka aj účastníkovi konania, ktorého pobyt nebol známy alebo ktorému sa nepodarilo doručiť písomnosť na známu adresu v cudzine a ktorý si neustanovil zástupcu (v daňových veciach však v týchto prípadoch pri doručovaní bolo potrebné brať do úvahy vyššie spomínané ustanovenie § 5 vyhlášky z roku 1962), ako aj účastníkovi konania, ktorý je postihnutý duševnou alebo inou poruchou, pre ktorú nemôže konať, a nemá zákonného zástupcu.

Účastníci konania, ich zákonní zástupcovia a opatrovníci sa mohli dať zastupovať advokátom alebo iným zástupcom, ktorého si zvolili. Organizácia konala prostredníctvom svojich orgánov alebo prostredníctvom svojho zástupcu. Dobrovoľná spoločenská organizácia mohla v konaní zastupovať svojho člena na jeho žiadosť. V mene organizácie konal za zastúpeného člen alebo pracovník organizácie, ktorého táto organizácia zastupovaním poverila. Splnomocnenie na zastupovanie bolo potrebné preukázať písomným plnomocenstvom alebo plnomocenstvom vyhláseným do zápisnice. Správny orgán mohol v nepochybných prípadoch od preukazu plnomocenstvom upustiť. Ak niekoľko účastníkov konania urobilo spoločné podanie, boli povinní si zvoliť spoločného splnomocnenca pre doručovanie, inak ho určil správny orgán.

1.4 Doručovanie v zmysle zákona o správe daní a poplatkov

S účinnosťou od 16. novembra 1992 platila nová úprava doručovania pri správe daní, ktorá bola obsiahnutá v zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“). Zákon

o správe daní a poplatkov na rozdiel od predchádzajúcej vyhlášky z roku 1962, ktorú zároveň aj zrušil, vylučoval možnosť podporného použitia Správneho poriadku na daňové konanie²⁶. Právna úprava doručovania obsiahnutá v zákone o správe daní a poplatkov mala z tohto dôvodu komplexný charakter. Táto úprava bola obsiahnutá v ustanoveniach §§ 17 až 19. Správca dane v období účinnosti zákona o správe daní a poplatkov doručoval úradné písomnosti adresátovi spravidla poštou. Tieto písomnosti však mohol doručovať aj svojimi pracovníkmi, resp. zamestnancami. Z pohľadu vymedzenia písomnosti, ktoré sa adresátovi doručovali do vlastných rúk, došlo k určitému obnoveniu právneho stavu z obdobia platnosti zákona o priamych daniach. Zákon o správe daní a poplatkov totiž stanovil, že do vlastných rúk sa adresátovi doručujú písomnosti a) o ktorých tak výslovne ustanovuje tento zákon, b) ak je deň doručenia rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie by pre adresáta mohlo byť spojené s právnou ujmom, c) ak tak určí správca dane. Ak nebol adresát písomnosti, ktorá mala byť doručená do vlastných rúk, zastihnutý, hoci sa v mieste doručenia zdržoval, upovedomil ho doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určitý deň a hodinu. Ak bol nový pokus o doručenie bezvýsledný, uložil doručovateľ písomnosť na pošte alebo na obecnom úrade a adresáta o tom vhodným spôsobom vyrozumel, pričom, ak si adresát nevyzdvihol písomnosť do pätnástich dní od jej uloženia, považoval sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa adresát o uložení nedozvedel. Naproti predchádzajúcej úprave obsiahnutej vo vyhláške z roku 1962 zákon o správe daní a poplatkov výrazne predĺžil dobu uloženia zásielky na pošte, resp. obecnom úrade. Z pohľadu bezdôvodného odmietnutia prijatia písomnosti, však naďalej platilo, že takáto písomnosť sa považovala za doručení dňom, kedy bolo prijatie odmietnuté, pričom doručovateľ na to musel adresáta upozorniť.

S účinnosťou od 1. decembra 2001 však došlo k rozšíreniu fikcie doručenia na právnické osoby a fyzické osoby podnikateľov, a to tak, že ak nebolo možné doručiť písomnosť určenú do vlastných rúk právnickej osobe na adresu jej sídla alebo fyzickej osobe oprávnenej podnikateľ na adresu trvalého pobytu alebo jej miesta podnikania, ktorú nahlásili správcovi dane pri plnení svojej registračnej a oznamovacej povinnosti (neskôr bolo doplnené „alebo ktorú správca dane evidoval na základe registrácie z úradnej moci alebo podľa osobitného zákona“), písomnosť sa považovala za doručení adresátovi po troch dňoch od vrátenia nedoručenej písomnosti správcovi dane, a to aj vtedy, ak sa ten, kto bol oprávnený konať za právnickú osobu, o tom nedozvedel.

²⁶ Uvedené vyplývalo z ustanovenia § 101 zákona o správe daní a poplatkov.

Z pohľadu ďalších osôb, ktorým mohlo byť doručené, zákon o správe daní a poplatkov v ustanovení § 17 spomínal zástupcu s plnomocenstvom pre celé daňové konanie²⁷, zástupcu v tuzemsku (zástupca na doručovanie), pracovníkov, resp. zamestnancov oprávnených prijímať písomnosti určené právnickej osobe, osoby oprávnené za adresáta právnickú osobu konať, osobu ustanovenú na pošte na prijímanie zásielok, osoby advokátom alebo daňovým poradcom poverené na prijímanie zásielok a s účinnosťou od 1. mája 2004 aj zákonného zástupcu alebo opatrovníka a neskôr aj zástupcu²⁸. Doručenie týmto osobám sa považovalo za doručenie adresátovi.

Vyhlásené znenie zákona o správe daní a poplatkov poznalo aj doručovanie tzv. predpisovým zoznamom. Tento spôsob doručovania bol v súlade so zákonom č. 317/1992 Zb. o dni z nehnuteľnosti možný v prípade, ak mali daňovníci dane z pozemkov, resp. dane zo stavieb v obvode príslušného správca dane trvalý pobyt alebo sídlo a počet obyvateľov obce neprevyšoval 5000. V takom prípade mohol správca dane daňovníkov o vyrubení dane upovedomiť hromadne predpisovým zoznamom, ktorý sa vyložil na verejné nazretie na dobu 30 dní a posledný deň tejto lehoty sa považoval za deň doručenia. Začiatok, miesto a čas vyloženia predpisového zoznamu vyhlásil správca dane verejnou vyhláškou alebo iným spôsobom zvyčajným v mieste. Tento spôsob doručovania bol zo zákona č. 317/1992 Zb. o dni z nehnuteľnosti v znení neskorších predpisov odstránený novelou²⁹, ktorá nadobudla účinnosť 11. decembra 1997. Zo zákona o správe daní a poplatkov však ustanovenie týkajúce sa doručovania predpisovým zoznamom bolo odstránené až s účinnosťou k 1. januára 2004.

Ustanovenie § 18 zákona o správe daní a poplatkov obsahovalo úpravu doručovania do cudziny. Podľa vyhláseného znenia zákona o správe daní a poplatkov adresátovi, ktorý sa zdržoval v cudzine a jeho pobyt bol známy, sa doručovali úradné písomnosti priamo, pričom ak bolo treba doručiť úradnú písomnosť do vlastných rúk adresáta, zaslala sa písomnosť na medzinárodnú návratku. Ak sa však adresát zdržoval v cudzine a jeho pobyt nebol známy,

²⁷ Ustanovenie § 17 ods. 5 zákona o správe daní stanovovalo: „Ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom pre celé daňové konanie, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Ak má však adresát osobne v daňovom konaní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu i jeho zástupcovi.“

²⁸ V tejto súvislosti však treba uviesť, že do ustanovenia § 17 zákona o správe daní boli opatrovník, zákonný zástupca a neskôr aj zástupca zakotvení len s ohľadom na doručovanie písomností, ak sa adresát, ktorý má trvalý pobyt alebo sídlo na území Slovenskej republiky, zdržoval v zahraničí. Možnosť konania týchto osôb však vyplývala už z vyhláseného znenia zákona o správe daní a poplatkov, a to z ustanovenia § 9, ktorý stanovoval: „Fyzická osoba, ktorá nemôže v daňovom konaní vystupovať samostatne, musí byť zastúpená svojím zákonným zástupcom. Ak opatrovník nie je ustanovený súdom, ustanoví ho pre daňové konanie správca dane. Proti rozhodnutiu o ustanovení opatrovníka sa možno odvolať.“

²⁹ Realizovanou zákonom č. 329/1997 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľností v znení neskorších predpisov

doručovali sa úradné písomnosti zákonnému zástupcovi alebo opatrovníkovi. V tejto súvislosti zákon o správe daní a poplatkov odkazoval na ustanovenie § 9 ods. 1, z ktorého vyplývalo, že ak fyzická osoba nemôže v daňovom konaní vystupovať samostatne, tak musí byť zastúpená svojím zákonným zástupcom a ak opatrovník nebol ustanovený súdom, pre daňové konanie ho ustanovoval správca dane. V tejto súvislosti však netreba opomenúť, že s účinnosťou od 20. júla 1995 bolo ustanovenie § 17 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov zmenené tak, že neobsahovalo už len možnosť adresáta zdržiavajúceho sa v cudzine určiť si zástupcu v tuzemsku, ktorému sa písomnosť následne doručovala, ale daňový subjekt zdržiavajúci v cudzine bol povinný si takéhoto zástupcu na doručovanie písomností určiť a oznámiť správcovi dane. Okrem toho s účinnosťou k 1. máju 2004 sa právna úprava doručovania do cudziny zmenila a do cudziny sa priamo doručovali úradné písomnosti, ak išlo daňový subjekt, ktorý mal sídlo alebo bydlisko v zahraničí a vykonával v Slovenskej republike činnosť podliehajúcu dani, a jeho sídlo alebo bydlisko v zahraničí bolo známe. Ak bolo treba doručiť úradnú písomnosť daňovému subjektu do vlastných rúk, aj naďalej sa písomnosť zasielala na medzinárodnú návratku.

S účinnosťou k 1. januáru 1994 bolo ustanovenie § 9 zákona o správe daní v dôsledku novely³⁰ doplnené tak, že od tohto dátumu správca dane mohol ustanoviť zástupcu aj tomu, koho pobyt nebol známy alebo komu sa nepodarilo doručiť písomnosť na známu adresu v cudzine, ako aj tomu, kto nemôže v daňovom konaní vystupovať osobne najmä z dôvodu väzby, výkonu trestu odňatia slobody, dlhodobého pobytu v zahraničí a dlhodobej chorobe a kto si ne zvolil žiadneho zástupcu. Uvedené však neznamenal, že adresátom, ktorých pobyt (do 1. januára 2004 aj sídlo) nebolo známe, sa nedoručovalo. Týmto adresátom sa písomnosti doručovali v zmysle § 19 zákona o správe daní a poplatkov verejnou vyhláškou, a to tak, že sa po dobu pätnástich dní spôsobom v mieste obvyklým (v sídle správcu dane, ktorého písomnosť má byť adresátovi doručená, v mieste jeho posledného pobytu, prípadne sídla) vyvesilo oznámenie o mieste uloženia písomnosti s jej presným označením a posledný deň tejto lehoty sa považoval za deň doručenia. Vyvesenie verejnej vyhlášky zabezpečovala na dožiadanie príslušného správcu dane obec, ktorá potvrdila aj dobu vyvesenia.

³⁰ realizovanej zákonom č. 253/1993 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 165/1993 Z. z. a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 213/1992 Zb. o spotrebných daniach v znení neskorších predpisov.

Dňa 1. januára 2004 nadobudla účinnosť novela³¹ zákona o správe daní a poplatkov, ktorá zmenila právnu úpravu doručovania v jednom zásadnom bode, a to v elektronizácii doručovania. Predmetná novela okrem iného nadväzovala aj na harmonizáciu slovenského práva s právom Európskej únie, v nadväznosti na smernicu Európskeho parlamentu a rady 1999/93/ES o rámci spoločenstva pre elektronické podpisy a na zákon č. 215/2002 Z. z. o elektronickom podpise a o zmene a doplnení niektorých zákonov v oblasti zaručeného elektronického podpisu a doručované písomností elektronickou poštou. Do zákona o správe daní a poplatkov bolo doplnené nové ustanovenie § 17a nazvané „Doručovanie elektronickými prostriedkami“³². V zmysle tohto ustanovenia bol správca dane oprávnený doručovať písomnosti už aj elektronickými prostriedkami, avšak platilo to len v prípade, ak daňový subjekt chcel, aby mu správca dane doručoval písomnosti elektronickými prostriedkami. Daňový subjekt bol v takom prípade povinný elektronicky správcovi dane oznámiť všetky údaje potrebné na takéto doručovanie, a to najmä meno a priezvisko fyzickej osoby, daňové identifikačné číslo, jej trvalý pobyt alebo miesto podnikania, ak je odlišné od trvalého pobytu, obchodné meno alebo názov právnickej osoby, daňové identifikačné číslo a jej sídlo, a to spôsobom podľa vzoru uverejneného na internetovej stránke daňového riaditeľstva, internetovej stránke colného riaditeľstva, pričom toto oznámenie muselo byť podpísané zaručeným elektronickým podpisom. Písomnosť doručovaná elektronickými prostriedkami sa považovala za doručenie v deň, keď správca dane prijal potvrdenie od daňového subjektu o jej prevzatí podpísané zaručeným elektronickým podpisom, pričom takéto doručenie sa považovalo za doručenie do vlastných rúk. Ak však daňový subjekt nepotvrdil prijatie písomnosti do troch pracovných dní odo dňa odoslania písomnosti elektronickými prostriedkami, písomnosť sa považovala za nedoručenú a správca dane bol povinný doručiť písomnosť daňovému subjektu na adresu na doručovanie poštou. Možno konštatovať, že takýto spôsob doručovania bol pre daňové subjekty veľmi výhodný, nakoľko daňovým subjektom umožňoval, ale na druhej strane neprikazoval, aby im správca dane doručoval elektronicky. Okrem toho elektronicky mohli v tomto období v zmysle § 20 zákona o správe daní a poplatkov urobiť podanie aj daňové subjekty, takéto podanie však muselo byť podpísané zaručeným elektronickým podpisom alebo ho bolo nutné doručiť do piatich pracovných dní od jeho odoslania aj v písomnej forme, inak sa nepovažovalo za doručené.

³¹ Realizovaná zákonom č. 609/2003 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré ďalšie zákony (ďalej len „zákon č. 609/2003 Z. z.“)

³² Bližšie dôvodová správa k návrhu zákona č. 609/2003 Z. z.

2. Inštitút doručovania z pohľadu úpravy Daňového poriadku

Dňa 1. decembra 2009 došlo k prijatiu nového zákona obsahujúceho úpravu správy daní. Týmto zákonom bol Daňový poriadok, ktorý sa zvykne nazývať aj kódexom daňového práva procesného. Prijatie nového procesného zákona pre oblasť správy daní bolo súčasťou Reformy daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov, ktorá bola realizovaná prostredníctvom programu UNITAS. Fáza UNITAS I. bola rozčlenená na dve etapy, pričom prvá etapa zahŕňala reformu daňovej správy a reformu colnej správy ako samostatných organizácií a druhá etapa predstavovala zlúčenie týchto zreformovaných organizácií do finančnej správy SR. Zmeny, ktoré reforma daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov vo fáze UNITAS I. priniesla, bolo možné zhrnúť do dvoch oblastí. Prvou kľúčovou oblasťou bolo zlúčenie daňovej a colnej správy a vytvorenie nového systému riadenia a organizovania výberu štátnych príjmov prostredníctvom vytvorenia Finančnej správy Slovenskej republiky. Z pohľadu úpravy inštitútu doručovania pri správe daní je dôležitejšou druhá oblasť, ktorá bola zameraná na optimalizáciu konkrétnych procesov, a to s dôrazom na minimalizáciu zdrojov, elimináciu plytvania prostriedkov a času. V súvislosti s optimalizáciou procesov boli zavedené aj zmeny týkajúce sa elektronizácie správy daní, ktorých prínosom malo byť okrem iného aj zabezpečenie rýchlejšej komunikácie so správcom dane, prípadne zníženie potreby osobnej komunikácie daňovníka s daňovým úradom. Tieto zmeny nebolo možné technicky zabezpečiť bez vývoja nového informačného systému pre daňovú správu, na ktorého zabezpečenie bola navrhnutá dostatočne dlhá legisvakačná lehota³³.

Článok VI Daňového poriadku stanovil, že tento zákon nadobúda účinnosť 1. januára 2010 okrem čl. I, ktorý nadobúda účinnosť 1. januára 2012. Uvedené znamená, že v roku 2010 nadobudli účinnosť len články, ktorými dochádzalo k zmene iných zákonov. Daňový poriadok nadobudol účinnosť až 1. januára 2012.

2.1 Adresnosť (osobná pôsobnosť³⁴) ustanovení týkajúcich sa doručovania písomnosti orgánmi finančnej správy

Daňový poriadok obsahuje úpravu doručovania písomností v piatej hlave prvej časti. Konkrétne je táto úprava obsiahnutá v ustanoveniach §§ 30 až 35. Z gramatického výkladu

³³ K zásadným zmenám, ktoré priniesol Daňový poriadok a k dôvodom ich zakotvenia, bližšie: Dôvodová správa k návrhu Daňového poriadku.

³⁴ K osobnej (personálnej) pôsobnosti právnych noriem bližšie: *Júda, V.* : Teória práva. Banská Bystrica: Právnická fakulta UMB. 2011. s. 122, ISBN 978-80-557-0158-5

predmetných ustanovení možno vyvodit', že väčšina týchto ustanovení sa vzťahuje len na správcov dane. Z pohľadu logického výkladu je však takéto vnímanie ustanovení o doručovaní problematické, nakoľko by to znamenalo, že napr. na finančné riaditeľstvo sa predmetné ustanovenia nevzťahujú. V takom prípade by však bolo otázne, akým spôsobom má pri doručovaní písomnosti postupovať finančné riaditeľstvo alebo Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo financií“).

Daňový poriadok výslovne zakotvuje, že na finančné riaditeľstvo sa vzťahuje len úprava doručovania elektronickými prostriedkami, t. j. úprava obsiahnutá v ustanovení § 32 daňového poriadku, prípadne aj v ustanovení § 33 Daňového poriadku. Z ostatných ustanovení týkajúcich sa doručovania adresnosť týchto noriem výslovne pre finančné riaditeľstvo, prípadne ministerstvo financií nevyplýva. To by samo o sebe nebolo problémom. Problémom však podľa môjho názoru je, že v niektoré ustanovenia sa výslovne vzťahujú na správcov dane. Ide napríklad o ustanovenie § 30 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, z ktorého vyplývajú spôsoby doručovania písomnosti pri správe daní, alebo ustanovenie § 35 Daňového poriadku, ktoré upravuje doručovanie verejnou vyhláškou.

V danom prípade samozrejme netreba opomenúť ustanovenie § 160 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého sa na úkony, ktoré je oprávnené vykonávať finančné riaditeľstvo a Kriminálny úrad finančnej správy podľa osobitného predpisu a ktoré podľa tohto zákona patria do pôsobnosti správcu dane, sa ustanovenia tohto zákona vzťahujú rovnako. Daňový poriadok, čo sa týka osobitného predpisu, v poznámke pod čiarou odkazuje na zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov. Predmetný zákon bol však s účinnosťou k 1. júlu 2019 v celosti zrušený a nahradený zákonom č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o finančnej správe“). V akých prípadoch finančné riaditeľstvo, resp. Kriminálny úrad finančnej

správy robia úkony, ktoré inak patria do pôsobnosti daňových úradov a colných úradov, vyplýva z ustanovenia § 4 ods. písm. u)³⁵ a § 9 ods. 2 písm. j)³⁶ zákona o finančnej správe.

Ani po akceptovaní ustanovenia § 160 ods. 5 Daňového poriadku však naďalej nie je zrejmé, akým spôsobom finančné riaditeľstvo, resp. ministerstvo financií majú postupovať, ak napríklad rozhodujú v odvolacom konaní, resp. ak preskúmavajú rozhodnutia mimo odvolacieho konania. Tieto činnosti totiž nepatria v zmysle Daňového poriadku do pôsobnosti správcov dane, ale priamo do pôsobnosti druhostupňových orgánov. V tejto súvislosti možno podotknúť, že nemožno vychádzať ani z predpokladu, že by tieto orgány vždy doručovali písomnosti daňovým subjektom prostredníctvom správcov dane. Napríklad z ustanovenia § 74 ods. 9 Daňového poriadku totiž vyplýva, že zamietnutie odvolania oznamuje účastníkovi konania priamo odvolací orgán. Ak sa však vychádzame z vyššie spomínaného gramatického výkladu § 30 ods. 1 a 2, t. j. že predmetné ustanovenie sa vzťahuje len na správcov dane, tak dospejeme k záveru, že pri druhostupňových orgánoch právna úprava spôsobov, ktorými môžu tieto orgány doručovať písomnosti, absentuje. Podotýkam, že v danom prípade nie je možné použiť ani právnu úpravu obsiahnutú v Správnom poriadku, nakoľko z ustanovenia § 163 Daňového poriadku je jeho použitie v rámci daňového konania a de facto aj v rámci celej správy daní³⁷ vylúčené.

Osobne sa domnievam, že napriek tomu, že z vyššie spomínaných ustanovení by sa za použitia gramatického výkladu mohlo zdať, že niektoré ustanovenia doručovanie písomností pri správe daní sa vzťahujú len na správcov dane, za použitia právnej logiky by sa v danom prípade mal použiť extenzívny výklad a to tak, že všetky ustanovenia doručovania písomností

³⁵ Podľa ustanovenia § 4 ods. 3 písm. u) zákona o finančnej správe finančné riaditeľstvo robí úkony, okrem vyrubovacieho konania, ktoré inak patria do pôsobnosti daňových úradov, colných úradov a Kriminálneho úradu finančnej správy, ak 1. to vyžaduje bezpečnosť štátu, 2. hrozí nebezpečenstvo ujmy na zdraví alebo majetku alebo ohrozenie života a jeho odvrátenie nemožno inak dosiahnuť, 3. hrozí nebezpečenstvo, že účtovné doklady alebo iné doklady budú znehodnotené, zničené alebo pozmenené alebo že bude spôsobená ujma na prostriedkoch štátneho rozpočtu alebo rozpočtu Európskej únie a odvrátenie takéhoto nebezpečenstva nemožno inak dosiahnuť, 4. súvisia s úkonmi, ktoré je potrebné utajiť, 5. na dosiahnutie cieľa sledovaného daňovými predpismi, colnými predpismi alebo inými osobitnými predpismi, podľa ktorých vykonáva svoje úlohy, je potrebný bezprostredný zásah, alebo 6. je potrebné overiť výsledky daňovej kontroly alebo úroveň daňového dozoru, alebo úroveň colného dohľadu.

³⁶ Podľa § 9 ods. 2 písm. J) Kriminálny úrad finančnej správy

robí úkony, ktoré inak patria do pôsobnosti daňových úradov alebo colných úradov, ak 1. to vyžaduje bezpečnosť štátu, 2. hrozí nebezpečenstvo ujmy na zdraví alebo majetku alebo ohrozenie života a jeho odvrátenie nemožno inak dosiahnuť, 3. na dosiahnutie cieľa sledovaného daňovými predpismi alebo colnými predpismi je potrebný bezprostredný zásah, 4. úkony daňového úradu alebo colného úradu, ktoré súvisia s úkonmi v pôsobnosti Kriminálneho úradu finančnej správy, je potrebné utajiť, 5. je potrebné vydať rozhodnutie o predbežnom opatrení podľa osobitného predpisu.

³⁷ K vylúčeniu podporného použitia správneho poriadku pri správe daní bližšie: *Kubincová, S.*: Daňový poriadok. Komentár.1, vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, 752 s., ISBN 978-80-89603-28-2

obsiahnuté v §§ 30 až 35 Daňového poriadku sa vzťahujú na všetky orgány finančnej správy, ktoré vykonávajú správu daní. Zároveň sa však domnievam, že inštitút doručovania je tak významným inštitútom, že nerešpektovanie jeho právnej úpravy môže zasiahnuť do základného práva fyzických osôb a právnických osôb na spravodlivý proces, a preto by táto právna úprava mala byť nielen zrozumiteľná, ale aj jednoznačná.

2.2 Súčasná štruktúra právnej úpravy doručovania a spôsoby doručovania pri správe daní

V porovnaní s predchádzajúcimi právnymi úpravami doručovania pri správe daní, možno konštatovať, že Daňový poriadok túto právnu úpravu rozšíril do viacerých ustanovení. Prvé ustanovenie § 30 Daňového poriadku obsahuje všeobecné ustanovenia týkajúce sa doručovania, pričom ide najmä o úpravu spôsobov doručovania písomností správcom dane, úpravu doručovania v prípadoch, ak je adresát zastúpený, úpravu odmietnutia prijatia písomnosti a úpravu tzv. miesta doručenia. Ďalšie ustanovenia Daňového poriadku týkajúce sa doručovania písomnosti možno podľa môjho názoru nazvať osobitnými, resp. špeciálnymi ustanoveniami, ktoré uvedenú všeobecnú úpravu doručovania dopĺňajú, prípadne menia v určitých zákonom stanovených prípadoch. Tieto ustanovenia obsahujú osobitnú právnu úpravu doručovania do vlastných rúk (§ 31), úpravu doručovania elektronickými prostriedkami doplnenú úpravou elektronických služieb (§ 32 a § 33), úpravu doručovania mimo územia Slovenskej republiky (§ 34) a úpravu doručovania verejnou vyhláškou (§ 35).

Na rozdiel od predchádzajúcich právnych úprav už vyhlásené znenie Daňového poriadku v § 30 ods. 1 výslovne stanovovalo, že správca dane doručuje písomnosti elektronickými prostriedkami, prípadne, ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane. Z ods. 2 ustanovenia § 30 Daňového poriadku vyplýva, že správca dane môže doručiť písomnosť prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb, iného orgánu, ak tak ustanovuje osobitný predpis³⁸ alebo verejnej vyhlášky, avšak to platí len v prípade, ak písomnosť nie je možné doručiť elektronicky alebo prostredníctvom zamestnancov správcu dane. Uprednostňovanie elektronického doručovania písomností správcom dane, resp. doručovania zamestnancami správcu dane v praxi nefunguje v takom režime, v akom by sa dalo vyvodit' z uvedeného ustanovenia. Domnievam sa, že táto skutočnosť je spôsobená nielen odkladaním účinnosti ustanovení týkajúcich sa doručovania elektronickými prostriedkami, ale

³⁸ Daňový poriadok, čo sa týka osobitného predpisu, odkazuje napríklad na zákon č. 475/2005 Z. z. o výkone trestu odňatia slobody a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

aj čiastočnou rozpornosťou právnej úpravy. Osobitné ustanovenia týkajúce sa doručovania, najmä ustanovenie § 31 upravujúce doručovanie do vlastných rúk, totiž podľa môjho názoru nekorešponduje s následnosťou spôsobov doručovania, ktoré vyplývajú z ustanovenia § 30 ods. 1 a 2 Daňového poriadku.

2.3 Doručovanie písomností do vlastných rúk

Možno konštatovať, že úprava doručovania do vlastných rúk pri správe daní nadviazala na predchádzajúcu právnu úpravu. Aj naďalej ide o kvalifikované doručovanie, ktorým sa zabezpečuje zvýšená ochrana adresátov, ako aj lepšie preukázanie úkonu doručenia zo strany správcov dane, resp. iných orgánov finančnej správy. Do vlastných rúk sa v zmysle ustanovenia § 31 ods. 1 Daňového poriadku doručujú písomnosti: a) o ktorých tak výslovne ustanovuje Daňový poriadok, b) ak je deň doručenia rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie by pre adresáta mohlo byť spojené s právnou ujmom, c) ak tak určí správca dane.

Daňový poriadok výslovne stanovuje, že písomnosti sa doručujú do vlastných rúk napríklad v ustanovení § 20 ods. 1³⁹, § 87 ods. 5⁴⁰, § 90 ods. 5⁴¹, § 91 ods. 3⁴², § 92 ods. 3⁴³, 95 ods. 5⁴⁴, 97⁴⁵. Pri analýze týchto ustanovení Daňového poriadku možno konštatovať, že Daňový poriadok povinnosť doručovania do vlastných rúk zakotvil v najväčšej miere pri daňovom exekučnom konaní, ktoré predstavuje nielen faktický zásah do materiálnej sféry daňového subjektu, ale tento zásah je spravidla vykonaný v rozpore s vôľou daňového subjektu.

Prípadov doručovania do vlastných rúk z dôvodu, že deň doručenia je rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie by pre adresáta mohlo byť spojené s právnou ujmom,

³⁹ Podľa § 20 ods. 1 druhá veta Daňového poriadku: „Predvolanie sa doručuje do vlastných rúk.“

⁴⁰ Podľa § 87 ods. 5 daňového poriadku: „Finančné riaditeľstvo po overení a potvrdení údajov príslušnou štátnou rozpočtovou organizáciou vydá potvrdenie o započítaní, ktoré doručí daňovému dlžníkovi, štátnej rozpočtovej organizácii a príslušnému daňovému úradu alebo colnému úradu; daňovému dlžníkovi a štátnej rozpočtovej organizácii sa toto potvrdenie doručuje do vlastných rúk. Ak finančné riaditeľstvo pohľadávky a daňové nedoplatky nezapočíta, oznámi túto skutočnosť daňovému dlžníkovi, štátnej rozpočtovej organizácii a daňovému úradu alebo colnému úradu; daňovému dlžníkovi a štátnej rozpočtovej organizácii sa toto oznámenie doručuje do vlastných rúk.“

⁴¹ Podľa § 90 ods. 5 prvá veta daňového poriadku: „Rozhodnutie o začatí daňového exekučného konania sa doručuje osobám uvedeným v odseku 2 písm. f) do vlastných rúk.“

⁴² Podľa § 91 ods. 3 Daňového poriadku: „Daňová exekučná výzva sa doručuje účastníkom daňového exekučného konania do vlastných rúk.“

⁴³ Podľa § 92 ods. 3 Daňového poriadku: „Daňový exekučný príkaz sa doručuje do vlastných rúk účastníkom daňového exekučného konania, iným osobám podľa tohto zákona a podľa jednotlivých spôsobov daňovej exekúcie. Daňový exekučný príkaz sa doručuje do vlastných rúk aj záložným veriteľom, ktorí majú na majetok daňového dlžníka zriadené záložné právo, v poradí rozhodujúcim na uspokojenie záložných práv pred správcom dane.“

⁴⁴ Podľa § 95 ods. 5 Daňového poriadku: „Rozhodnutie o odložení daňovej exekúcie sa doručuje daňovému dlžníkovi do vlastných rúk.“

⁴⁵ Podľa § 97 daňového poriadku „Rozhodnutie vydané podľa § 95 a 96 sa doručuje osobám uvedeným v § 92 ods. 3 do vlastných rúk.“

vzhľadom na účel a predmet úpravy Daňového poriadku nie je málo. Daňový poriadok totiž, aby nedochádzalo k zbytočným priet'ahom v daňovom konaní, resp. v rámci iných činností pri správe daní, obsahuje množstvo lehôt, ktoré musia nielen orgány finančnej správy, ale aj daňové subjekty dodržiavať. Okrem toho Daňový poriadok v ustanovení § 27 umožňuje, aby správca dane určil primeranú lehotu, ak táto lehota z Daňového poriadku, resp. osobitného predpisu pre určitý úkon nevyplýva. Medzi tie najdôležitejšie doručovania, pri ktorých by následné nesplnenie lehoty mohlo byť spojené s právnou ujmom, podľa môjho názoru patrí doručenie rozhodnutia vydaného v daňovom konaní vrátane doručenia vyrubovacieho rozkazu. V zmysle § 72 ods. 3 Daňového poriadku možno podať odvolanie do 30 dní odo dňa doručenia rozhodnutia, ak Daňový poriadok výslovne nestanovuje inak. Ak by teda rozhodnutie nebolo doručené kvalifikovaným spôsobom, mohlo by sa stať, že daňový subjekt by zmeškal lehotu na podanie odvolania, čím by mu mohla byť spôsobená právna a neskôr aj materiálna ujma. Pri doručení vyrubovacieho rozkazu to platí obdobne, Daňový poriadok však v tomto prípade v ustanovení § 68a ods. 3 zakotvuje len 15 dňovú lehotu na podanie odporu. Z ďalších doručení, pri ktorých by následné nesplnenie lehoty mohlo byť spojené s právnou ujmom daňového subjektu, možno poukázať najmä na doručovanie protokolu z daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku a protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa § 49 Daňového poriadku, nakoľko daňový subjekt je podľa daňového poriadku oprávnený sa k týmto protokolom vyjadriť v lehote určenej správcom dane alebo najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie a zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Nevyjadrenie sa k protokolom môže mať pre daňový subjekt veľmi nepriaznivé následky, nakoľko ak sa daňový subjekt v týchto lehotách nevyjadrí, správca dane v zmysle § 68 ods. 2 Daňového poriadku v lehote 15 dní od uplynutia týchto lehôt vydá v rámci vyrubovacieho konania rozhodnutie, v ktorom vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani alebo určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov. Medzi ďalšie písomnosti, ktoré by podľa môjho názoru mali byť vzhľadom na možnosť spôsobenia ujmy adresátovi v dôsledku uplynutia lehoty doručované kvalifikovaným spôsobom, patria napríklad oznámenie správcu dane o začatí

daňovej kontroly⁴⁶, záväzné stanovisko⁴⁷, výzva na zaplatenie daňového nedoplatku⁴⁸, výzva na odstránenie nedostatkov daňového priznania⁴⁹.

Posledným dôvodom pre doručovanie písomností do vlastných rúk je ten, že tak určil správca dane. Domnievam sa, že predmetný dôvod kvalifikovaného doručovania slúži najmä na ochranu správcov dane, nakoľko v zmysle § 24 Daňového poriadku je správca dane povinný preukazovať skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. A dokazovanie skutočnosti, že určitá písomnosť bola daňovému subjektu naozaj doručená, je jednoduchšie, ak sa daná písomnosť zasiela adresátovi do vlastných rúk. V tejto súvislosti netreba opomínať ani na skutočnosť, že pri správe daní platí zásada daňového tajomstva. V zmysle § 11 ods. 2 Daňového poriadku daňové tajomstvo je povinný zachovávať každý, kto sa ho dozvedel, a môže byť použité len na plnenie úloh podľa tohto zákona, osobitných predpisov alebo medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná. Ak teda správca dane zasiela daňovému subjektu, resp. inej osobe písomnosť obsahujúcu informáciu, ktorá by mohla napĺňať znaky daňového tajomstva, t. j. informáciu o daňovom subjekte, ktorá bola získaná pri správe daní a nie je verejne prístupná, resp. nejde o informáciu o tom, či prebieha alebo prebiehala daňová kontrola alebo daňové exekučné konanie, tak sa domnievam, že správca dane by mal takúto písomnosť vždy doručovať do vlastných rúk. V inom prípade by jeho konanie mohlo byť kvalifikované ako porušenie povinnosti zachovávať daňové tajomstvo.

V rámci rozboru úpravy doručovania do vlastných rúk obsiahnutej v Daňovom poriadku nemožno opomenúť, že za doručenie do vlastných rúk sa podľa ustanovenia § 32 ods. 7 Daňového poriadku považuje aj elektronické doručenie a podľa ustanovenia § 35 ods. 3 Daňového poriadku aj doručovanie verejnou vyhláškou.

⁴⁶ V zmysle § 46 daňového poriadku Daňová kontrola začína v deň určený v oznámení správcu dane, ak však z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný daňový subjekt túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia. Ak by tak neurobil a výkon daňovej kontroly by neumožnil, mohlo by to mať za následok začatie určovania dane podľa pomôcok.

⁴⁷ Podľa § 53b Daňového poriadku totiž možno voči záväznému stanovisku, ktoré neobsahuje stanovisko ku všetkým skutočnostiam, ku ktorým daňový subjekt záväzné stanovisko žiadal, podať finančnému riaditeľstvu námietku do ôsmich dní od jeho doručenia.

⁴⁸ Podľa § 80 Daňového poriadku proti výzve totiž možno podať námietku do 15 dní od jej doručenia, pričom podanie námietky má odkladný účinok.

⁴⁹ V zmysle § 17 ods. 3 Daňového poriadku totiž platí, že ak daňový subjekt neodstráni v stanovenej lehote nedostatky daňového priznania, ktoré majú vplyv na výšku dane alebo sumy, ktorú mal podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, správca dane vykoná u daňového subjektu daňovú kontrolu alebo vyrubí v skrátenom vyrubovacom konaní podľa § 68a daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani, alebo určí sumu alebo rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt vykázať podľa osobitných predpisov alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

V tejto súvislosti možno podotknúť, že Daňový poriadok obsahuje aj osobitnú úpravu doručovania do vlastných rúk vzťahujúcu sa len na doručovanie daňovej exekučnej výzvy, a to v ustanovení § 91 ods. 3 Daňového poriadku. Podľa predmetného ustanovenia za doručenie do vlastných rúk sa považuje aj doručenie: a) zástupcovi splnomocnenému na preberanie písomností daňového dlžníka, b) opatrovníkovi, ak je daňový dlžník postihnutý duševnou poruchou alebo nie je schopný zrozumiteľne sa vyjadrovať, alebo ak mu bol opatrovník určený z iných podobných dôvodov, c) verejnou vyhláškou, ak sa nepodarilo doručiť daňovú exekučnú výzvu daňovému dlžníkovi na známu adresu mimo územia Slovenskej republiky alebo sídlo, alebo pobyt daňového dlžníka nie je známy alebo sa v mieste doručovania nezdržuje.

Z pohľadu analýzy predmetného ustanovenia § 91 ods. 3 Daňového poriadku v súvislosti s úpravou doručovania písomností v zmysle ustanovenia § 30 a nasl. Daňového poriadku sa vynára niekoľko zásadných otázok. Prvou z môjho pohľadu dost' zásadnou otázkou je, prečo osobitné ustanovenie § 91 ods. 3 Daňového poriadku výslovne stanovuje, že za doručenie do vlastných rúk sa považuje aj doručenie opatrovníkovi a v rámci ustanovení § 30 a nasl. Daňového poriadku takáto skutočnosť uvedená nie je. Mám za to, že z gramatického výkladu by sa za použitia vylučovacej metódy dalo dospieť k záveru, že v iných prípadoch ako v prípade doručovania daňovej exekučnej výzvy by sa doručenie opatrovníkovi daňového subjektu nemalo považovať za doručenie do vlastných rúk. Domnievam sa však, že takýto záver by bol v rozpore s právnou logikou. Z ustanovenia § 9 ods. 1 Daňového poriadku totiž vyplýva, že opatrovníci ustanovení súdom alebo správcom dane zastupujú fyzické osoby, ktoré pri správe daní nemôžu samostatne vystupovať. V tejto súvislosti sa však zároveň domnievam, že ak má daňový subjekt, resp. iná osoba opatrovníka, nakoľko pri správe daní nemôže vystupovať samostatne, tak by správca dane mal doručovať písomnosti týkajúce sa daňového subjektu tomuto opatrovníkovi, ktorý by de facto bol označený ako adresát. Pričom takéto doručenie písomností do vlastných rúk opatrovníka, by sa malo automaticky považovať za doručenie do vlastných rúk daňového subjektu, ktorého opatrovník pri správe daní zastupuje. Vzhľadom na uvedené mám za to, že zakotvenie ustanovenia písm. b) v ustanovení § 91 ods. 3 Daňového poriadku nie je práve najšťastnejším riešením. Ďalšou otázkou, ktorá sa pri rozbere ustanovenia § 91 ods. 3 Daňového poriadku vynára je otázka vymedzenia „*zástupcu splnomocneného na preberanie písomností daňového dlžníka*“. V ustanoveniach § 30 a nasl. Daňového poriadku sa spomína len osoba zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní⁵⁰ a osoba zástupcu na

⁵⁰ Bližšie § 30 ods. 3 daňového poriadku

doručovanie⁵¹, pričom vymedzenie týchto osôb vyplýva z § 9 Daňového poriadku. Vymedzenie osoby zástupcu splnomocneného na preberanie písomností daňového dlžníka Daňový poriadok neobsahuje. Za použitia vylučovacej metódy by bolo možné dospieť k záveru, že takouto osobou je osoba, ktorá je tzv. splnomocnencom pre preberanie zásielok na pošte. Ak však takýto výklad osoby uvedenej v § 91 ods. 3 písm. a) Daňového poriadku vezmeme do úvahy, tak potom by to znamenalo, že doručenie inej písomnosti, ako daňovej exekučnej výzvy, splnomocnencovi pre preberanie zásielok na pošte, by sa nedalo považovať za doručenie do vlastných rúk daňového subjektu. Takýto výklad by zodpovedal vyššie spomínanej úprave doručovania pri správe daní v zmysle zákona o priamych daniach (t. j. úprave, ktorá platila od roku 1938), podľa ktorého všeobecná plná moc ako aj všeobecná plná moc znejúca iba na prijímanie doručovaných zásielok (poštovná plná moc) musela obsahovať doložku, že platí tiež pre zastupovanie vo veciach daňových. Domnievam sa však, že takýto výklad by bol sporný a v súčasnosti v praxi aj ťažko uplatniteľný, keďže poskytovateľ poštových služieb v rámci tzv. poštových plných mocí nerozlišuje medzi tým, či ide o zásielku pri správe daní alebo inú zásielku. Osobne sa domnievam, že ak nielen daňový dlžník, ale aj daňový subjekt splnomocnil inú osobu na preberanie zásielok na pošte aj v rozsahu zásielok adresovaných do vlastných rúk, tak potom by ich doručenie takémuto splnomocnencovi malo byť v zásade⁵² vždy považované za doručenie do vlastných rúk daňového subjektu. Vzhľadom na uvedené možné výkladové nezrovnalosti sa mi zdá nepochopiteľné a zbytočné aj zakotvenie písm. a) ustanovenia § 91

⁵¹ Bližšie § 34 Daňového poriadku

⁵² Výnimkou je napríklad situácia, ak správcom dane bol oznámené, že daňový subjekt sa bude zdržiavať na určitej adrese (t. j. bola mu oznámená iná adresa pre doručovanie, ako adresa trvalého pobytu) a správca dane túto informáciu bude ignorovať. V tejto súvislosti je možné poukázať na Rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 15S/19/2016 zo dňa 11. júla 2017, v ktorom sa uvádza: „Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane sa na základe písomného oznámenia syna žalobcu PhDr. W. W. dňa 09.07.2014 dozvedel, že žalobca ako daňový subjekt sa od 10.03.2014 nachádza vo výkone väzby v Nitre a pri správe daní nemôže vystupovať osobne. Napriek tejto skutočnosti správca dane doručoval protokol z daňovej kontroly zo dňa 29.07.2014 spolu s výzvou zo dňa 01.08.2014 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole na adresu trvalého bydliska žalobcu, kde bola prevzatá splnomocnencom na preberanie zásielok. Plnomocenstvo udelené žalobcom pre účely preberania listových zásielok u Slovenskej pošty, a. s. však nemožno považovať za plnomocenstvo udelené pre účely zastupovania v daňovom konaní. Uvedený postup správneho orgánu považuje správny súd za postup, ktorý je v rozpore s § 30 ods. 5 daňového poriadku, v zmysle ktorého sa písomnosť doručuje na adresu na území členského štátu, ktorú daňový subjekt oznámil správcom dane. Za oznámenie novej adresy miesta doručenia písomností adresovaných žalobcovi tak bolo potrebné považovať Ústav na výkon väzby v Nitre. Situáciu, kedy sa daňový subjekt ocitne vo väzbe, prezumuje aj § 9 ods. 6 daňového poriadku. Povinnosťou správca dane v zmysle uvedeného ustanovenia bolo zisťovať, či si žalobca zvolil zástupcu pre účely daňového konania a v prípade, že by to tak bolo, pokračovať v konaní so zvoleným zástupcom. V opačnom prípade mal žalobcovi ustanoviť zástupcu, resp. mohol požiadať Slovenskú komoru daňových poradcov, aby v zákonom určenej lehote navrhla zástupcu do zoznamu daňových poradcov. Správca dane však najskôr konal priamo so žalobcom a až následne mu začal doručovať písomnosti do Ústavu na výkon väzby v Nitre, čím porušil procesné právo žalobcu osobne sa zúčastniť daňovej kontroly, a to po celú dobu jej trvania. Ide o takú vadu konania, ktorá má za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a je sama o sebe dôvodom na jeho zrušenie (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP) a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 veta prvá SSP).“

ods. 3 Daňového poriadku. Za pochopiteľné podľa môjho názoru možno považovať len zakotvenie písm. c) ustanovenia § 91 ods. 3 Daňového poriadku, ktoré je osobitnou úpravou k ustanoveniu § 35 ods. 1 Daňového poriadku, nakoľko možnosť doručovať písomnosti daňovým dlžníkom verejnou vyhláškou umožňuje nielen v prípade, ak pobyt alebo sídlo daňového dlžníka nie je správcovi dane známe, ale aj v prípade, ak sa v mieste doručovania daňový dlžník nezdržuje alebo sa nepodarilo doručiť daňovú exekučnú výzvu daňovému dlžníkovi na známu adresu mimo územia Slovenskej republiky. Aj v tomto prípade však domnievam, že formulácia predmetného ustanovenia mohla byť jednoduchšia a jasnejšia, nakoľko doručovanie verejnou vyhláškou sa za doručovanie do vlastných rúk považuje už v zmysle § 35 ods. 3 Daňového poriadku a opätovné deklarovanie tohto faktu v ustanovení § 91 ods. 3 Daňového poriadku podľa môjho názoru pôsobí zmätočným dojmom.

Aj vzhľadom na analýzu vyššie uvedených dôvodov doručovania písomností do vlastných rúk možno konštatovať, že kvalifikované doručovanie do vlastných rúk je nesporne častejším a aj vhodnejším spôsobom doručovania pri správe daní, ako tzv. bežné doručovanie. Možno aj z tohto dôvodu Daňový poriadok obsahuje podrobnejšiu úpravu fikcie doručenia v prípadoch, ak adresát nepreberá zásielky alebo sa mu zásielky nedajú doručiť, len v ustanovení § 31 v ods. 2 až 5, t. j. v rámci úpravy doručovania do vlastných rúk.

2.4 Miesto doručenia, fikcia doručenia a moment doručenia písomnosti pri správe daní

V zmysle všeobecného ustanovenia § 30 ods. 5 Daňového poriadku platí, že ak sa písomnosti nedoručujú elektronickými prostriedkami, doručuje sa písomnosť na adresu na území členských štátov Európskej únie a štátov, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore (ďalej len „členský štát“), ktorú daňový subjekt oznámil správcovi dane alebo ak takej adresy niet, tak sa doručuje písomnosť fyzickej osobe na adresu trvalého pobytu a právnickej osobe na adresu sídla. Daňový poriadok tieto miesta označuje ako „miesta doručenia“.

V tejto súvislosti však nemožno opomenúť skutočnosť, že v niektorých prípadoch Daňový poriadok vylučuje povinnosť doručovať písomnosti na adresu trvalého pobytu alebo sídla adresáta. Ide najmä o dva prípady. Prvým je prípad, keď sa má písomnosť doručovať daňovému subjektu, ktorý má registračnú povinnosť a trvalý pobyt alebo sídlo má mimo územia členského štátu a ktorý si v rozpore s ustanovením § 9 ods. 11 Daňového poriadku nezvolil zástupcu na doručovanie s trvalým pobytom alebo sídlom na území Slovenskej republiky.

Druhým prípadom je prípad, keď sa má písomnosť doručovať splnomocnenému zástupcovi, ktorý má trvalý pobyt alebo sídlo mimo územia členských štátov, ak si tento zástupca v rozpore s ustanovením § 9 ods. 2 Daňového poriadku nezvolil zástupcu na doručovanie s trvalým pobytom alebo sídlom na území Slovenskej republiky. V týchto dvoch prípadoch sa totiž písomnosti ukladajú u správcu dane s účinkami doručenia v deň ich vydania. Uvedené uloženie písomností u správcu dane možno podľa môjho názoru považovať za doručenie napĺňajúce niektoré znaky tzv. fikcie doručenia, nakoľko účinky doručenia nastanú napriek tomu, že adresátovi písomnosť v skutočnosti doručená nebola a adresát sa o písomnosti ani nedozvedel. Obdobným prípadom je doručovanie verejnou vyhláškou, pri ktorom však na rozdiel od uloženia písomnosti u správcu dane sa doručenie vykoná v mieste posledného pobytu alebo sídla adresáta obvyklým spôsobom vyvesením oznámenia o mieste uloženia písomnosti s jej presným označením po dobu 15 dní, pričom posledný deň tejto lehoty sa považuje za deň doručenia. Opäť ide o prípad, kedy sa adresát o doručovanej písomnosti spravidla vôbec nedozvie. Za ďalší prípad napĺňajúci niektoré znaky tzv. fikcie doručenia možno podľa môjho názoru možno považovať prípad vyplývajúci z ustanovenia § 30 ods. 4 Daňového poriadku. Podľa predmetného ustanovenia, ak adresát bezdôvodne odmietne prijať písomnosť, je táto doručená dňom, keď bolo prijatie odmietnuté. O tejto skutočnosti musí doručovateľ adresáta poučiť. Napriek tomu, že odmietnutie prijatia písomnosti nemožno ani z ďaleka považovať za typickú fikciu doručenia, aj v tomto prípade nastupujú účinky doručenia bez toho, aby bola písomnosť adresátovi reálne doručená, resp. odovzdaná. Z pohľadu aplikácie predmetného ustanovenia môže byť otázne, či opomenutie poučenia adresáta doručovateľom môže spôsobiť „neplatnosť doručenia“. A ak áno, akým spôsobom by bolo možné vykonanie takéhoto poučenia v praxi preukázať. Je totiž pravdepodobné, že ak adresát odmietne písomnosť prevziať, tak pravdepodobne nebude chcieť ani podpísať, resp. iným spôsobom dosvedčiť skutočnosť, že bol na nástup účinkov doručenia vopred upozornený. Vzhľadom na skutočnosť, že v zmysle § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane je povinný preukazovať všetky skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré môžu byť rozhodné pre správne určenie dane, sa domnievam, že je otázne, či je zakotvenie nástupu účinkov doručenia takýmto spôsobom najlepším riešením a či by nebolo vhodnejšie pri odmietnutí prijatia písomnosti adresátom postupovať obdobne, ako v prípadoch uvedených v § 31 ods. 2 a 3 Daňového poriadku, t. j. uložiť písomnosť na pošte a v posledný deň stanovenej lehoty považovať písomnosť za doručenú. Okrem toho je v tejto súvislosti nutné poukázať aj na tzv. poštové podmienky, v zmysle ktorých, ak adresát alebo oprávnený prijímateľ odmietne napísať

poznámku o neprijatí, zásielka zostáva uložená na pošte počas plynutia jej odbernej lehoty podľa bodu 21.týchto poštových podmienok⁵³.

Fikcia doručenia v zmysle Daňového poriadku nastupuje najmä v prípadoch vyplývajúcich z ustanovenia § 31 ods. 2 až 4, ale aj z ustanovenia § 32 ods. 6 a § 34 ods. 3. V prvom rade ide o prípady, keď sa písomnosti určené do vlastných rúk nepodarilo doručiť z dôvodu, že fyzická osoba, resp. osoba oprávnená prijímať písomnosti za právnickú osobu nebola zastihnutá v mieste doručenia ani pri náhradnom pokuse doručenia a fyzická osoba, resp. právnická osoba si nevyzdvihla písomnosť na pošte v stanovenej lehote 15 dní, ktorá plynie od jej uloženia po bezvýslednom pokuse o náhradné doručenie. Účinky doručenia v takomto prípade nastupujú v posledný deň 15 dňovej lehoty. Možno konštatovať, že v rámci takýchto prípadov sa adresát o písomnosti spravidla dozvie, ale nevie aký je obsah danej písomnosti. Preukázanie postupu uvedeného v predmetnom ustanovení nie je náročné. Z pohľadu porovnania súčasnej správnej úpravy s právnou úpravou v minulosti však možno podotknúť, že v súčasnosti platný zákon už nestanovuje, čo v prípade, ak by sa oznámenie o náhradnom doručení, resp. oznámenie o uložení zásielky na pošte stratilo. Logicky však možno dospieť k záveru, že strata oznámenia by bola na úkor adresáta. Aj z tohto dôvodu je dobré, že doručovateľ má vykonať náhradné doručenie. Strata jedného oznámenia je totiž možná, ale strata dvoch oznámení je skôr nepravdepodobná. Z hľadiska praxe však možno poukázať na skutočnosť, že existujú prípady, kedy správca dane doručoval písomnosti prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb, ktorý bez mne známych dôvodov nevykonal náhradné doručenie a po prvom bezvýslednom doručení automaticky uložil písomnosť na pošte po dobu 18 dní. Mám za to, že takýto spôsob doručovania písomnosti, ktorá má byť doručená do vlastných rúk, nie je možné pokladať za súladný so zákonom a teda by v prípade neprevzatia písomnosti v stanovenej lehote nemal spôsobovať nástup fikcie doručenia. Na druhej strane sa však vynára otázka, či by takýmto spôsobom na pochybenie pri doručovaní hľadeli aj príslušné orgány finančnej správy a neskôr súd. Možno totiž konštatovať, že zo súčasnej súdnej praxe vyplýva, že súdy žaloby o zrušenie rozhodnutí orgánov finančnej správy, resp. iné žaloby v rámci správneho súdnictva skôr zamietajú. A či by vynechanie tzv. náhradného doručenia súdy považovali za zásadné porušenie práva na spravodlivé konanie, je naozaj otáznе. Osobne sa domnievam, že minimálne v prípade, ak by adresát preukázal, že počas plynutia 18 dňovej lehoty nemal možnosť ísť si prevziať písomnosť na poštu alebo by takéto prevzatie bolo pre

⁵³ Bližšie: <https://www.posta.sk/subory/36964/postove-podmienky-uradna-zasielka-platne-od-112013.pdf> (júl 2019), <https://www.posta.sk/subory/36961/postove-podmienky-vseobecna-cast-vnutrostatny-styk.pdf> (júl 2019)

neho nanajvýš náročné napríklad z dôvodu zlého zdravotného stavu, by takéto „doručenie“ v záujme ochrany práv daňových subjektov a iných osôb malo byť považované za „neplatné“, t. j. nemali by sa s ním spájať účinky doručenia, resp. fikcie doručenia.

Druhým typickým prípadom fikcie doručenia je prípad, keď je miesto doručenia takým miestom, na ktoré písomnosť určenú do vlastných rúk nemožno doručiť. Účinky doručenia takejto písomnosti nastanú v deň jej vrátenia správcovi dane. Na rozdiel od predchádzajúceho prípadu, v danom prípade sa adresát o písomnosti pravdepodobne vôbec nedozvie. Mám však za to, že pri aplikácii predmetného ustanovenia § 31 ods. 3 Daňového poriadku môže byť polemicke, čo sa rozumie miestom, na ktoré sa písomnosť určená do vlastných rúk nedá doručiť. Ako vyplýva z vyššie uvedeného miestom doručenia sa rozumie adresa na území členského štátu, ktorú daňový subjekt oznámil správcovi dane alebo adresa trvalého pobytu fyzickej osoby, resp. adresa sídla právnickej osoby. Odpoveď na otázku, kedy sa na uvedené miesta nedá písomnosť doručiť môže byť sporná. Mám za to, že aby nedošlo k porušeniu práv daňových subjektov, resp. iných osôb, ktorým sa má písomnosť doručiť, tak nemožnosť doručenia by mala byť nesporná, t. j. o tejto skutočnosti by nemali byť žiadne pochybnosti. Okrem toho v záujme nemožnosti spochybnenia takejto fikcie doručenia, by správca dane mal mať o nemožnosti doručenia relevantný dôkaz. V súlade so znením dôvodovej správy k návrhu Daňového poriadku možno za takýto dôkaz považovať vrátenie zásielky z dôvodu neexistujúcej adresy, ktorú daňový subjekt nahlásil správcovi dane.

Ďalším prípadom, kedy dochádza k nástupu fikcie doručenia, je prípad, ktorý bol do Daňového poriadku doplnený až s účinnosťou k 1. januáru 2013. Podľa § 31 ods. 5 Daňového poriadku platí, že ak si adresát vyhradí doručovanie zásielok do poštového priečinku alebo ak si adresát na základe dohody preberá zásielky na pošte a nemá pridelený priečinko, dátum príchodu zásielky sa považuje za dátum jej uloženia. Ak si adresát nevyzdvihne písomnosť do 15 dní od jej uloženia, posledný deň tejto lehoty sa považuje za deň doručenia, aj keď sa adresát o uložení nedozvedel. V dôvodovej správe k návrhu zákona č. 440/2012 Z. z., ktorým došlo k doplneniu predmetného ustanovenia do Daňového poriadku vyplýva, že možnosť doručovania do P.O.Box-u, bola doplnená z dôvodu, že daňové subjekty takéto doručovanie často využívajú. Išlo teda o logickú zmenu právnej úpravy, ktorá odrážala potreby praxe.

Z pohľadu problémov praxe možno poukázať aj na skutočnosť, že Daňový poriadok nestanovuje, čo v prípade, ak sa adresát o písomnosti nedozvie o zásielke z dôvodu na strane doručovateľa, napríklad na strane pošty. V súčasnosti daňový subjekt v takýchto prípadoch, samozrejme za predpokladu, že vie preukázať, že išlo o pochybenie na strane pošty, môže

domáhať predĺženia lehoty, resp. žiadať odpustenie zmeškania lehoty v zmysle ustanovení §§ 28 a 29 Daňového poriadku. Odpustenie zmeškania lehoty však Daňový poriadok v určitých situáciách výslovne vylučuje, napríklad v ustanovení § 46 ods. 8, podľa ktorého sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, v lehote stanovenej správcom dane. Nakoľko nástup fikcie doručenia môže mať pre daňový subjekt veľmi neblahé následky, domnievam sa, že by bolo dobré sa zamyslieť nad tým, či by nebolo vhodné v rámci úpravy doručovania zakotviť aj možnosť tzv. „zrušenia účinkov doručenia“, ak daňový subjekt preukáže, že písomnosť neprevzal, resp. nemal možnosť prevziať z dôvodu pochybenia na strane doručovateľa.

Z pohľadu ďalších nedostatkov právnej úpravy nástupu fikcie doručenia v kontexte s inými stanoveniami Daňového poriadku možno poukázať napríklad aj na možný nástup fikcie doručenia pri doručovaní vyrubovacieho rozkazu v rámci skráteného vyrubovacieho konania. Zakotvenie skráteného vyrubovacieho konania má z pohľadu rýchlosti konania určité opodstatnenie, avšak domnievam sa, že daňové subjekty by mali byť v rámci takéhoto konania zvýšenú ochranu obdobnú ochrane vyplývajúcej z ostatných procesných zákonov. V zmysle v súčasnosti platnej právnej úpravy sa totiž môže stať, že daňový subjekt z určitých opodstatnených dôvodov, napríklad pobytu v zahraničí alebo pobytu v nemocnici, nepreberie výzvu na odstránenie nedostatkov daňového priznania a ani následne vydaný vyrubovací rozkaz a z tohto dôvodu nepodá včas odpor, v dôsledku čoho mu odpor bude odmietnutý a vyrubovací rozkaz nadobudne právoplatnosť. Samozrejme aj v tomto prípade by sa daňový subjekt mohol pokúsiť postupovať v zmysle § 29 Daňového poriadku a požiadať o odpustenie zmeškania lehoty, avšak správca dane odpustí zmeškanie lehoty, len ak o to daňový subjekt požiada najneskôr do 30 dní odo dňa, keď odpadli dôvody zmeškania. Okrem toho v zmysle ustanovenia § 29 Daňového poriadku by muselo ísť o závažný dôvod a je teda otázne, či by napríklad pobyt v zahraničí správca dane posúdil ako závažný dôvod zmeškania lehoty. Taktiež je otázne, či by daňový subjekt stihol stanovenú 30 dňovú lehotu od odpadnutia daného dôvodu, nakoľko doručované písomnosti by sa pravdepodobne už nenachádzali na pošte, ale boli by vrátené správcovi dane a teda daňový subjekt by musel ísť za účelom zistenia ich obsahu nahliadnuť do spisu. Aj vzhľadom na uvedené sa domnievam, že by bolo vhodné zvážiť zakotvenie vylúčenia nástupu fikcie doručenia pri doručovaní vyrubovacieho rozkazu, a to napríklad tým spôsobom, že by po neúspešnom doručení došlo k návratu do tzv. prípravy daňového konania a správca dane by vykonal u daňového subjektu napríklad daňovú kontrolu.

Domnievam sa totiž, že rýchlosť konania by nemala mať prednosť pred právom daňových subjektov mať možnosť sa k veci vyjadriť a predkladať dôkazy na svoju obranu. Samozrejme v tejto súvislosti možno poukázať aj na skutočnosť, že v zmysle § 17 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt neodstráni v stanovenej lehote nedostatky daňového priznania, ktoré majú vplyv na výšku dane alebo sumy, ktorú mal podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, správca dane nemusí vždy pristúpiť k vyrubovaciemu konaniu, ale môže u daňového subjektu vykonať daňovú kontrolu. Skutočnosť, kedy má správca dane zvoliť skrátené vyrubovacie konanie a kedy daňovú kontrolu však z Daňového poriadku nevyplýva, a teda toto rozhodnutie je ponechané na jeho rozhodnutie, čo podľa môjho názoru taktiež nie je najlepším riešením.

Vzhľadom na uvedené niektoré problémy pri aplikácii právnej úpravy doručovania prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb, možno konštatovať, že záujem zákonodarcu uprednostniť doručovanie písomnosti elektronickými prostriedkami možno oceniť. Pri elektronickom doručovaní písomnosti je nástup fikcie doručenia jasný s výnimkou „systémových chýb“ by pri ňom nemalo dochádzať k nezrovnalostiam.

2.5 Doručovanie elektronickými prostriedkami a jeho „uprednostňovanie“ v praxi

Z dôvodovej správy k návrhu Daňového poriadku, ako aj z ustanovenia § 30 ods. 1 vyhláseného znenia Daňového poriadku vyplýva prednostné doručovanie písomností elektronickými prostriedkami a prípadne zamestnancami správcu dane, ak je o účelné a možné. Možno však konštatovať, že v praxi to tak spravidla nefunguje.

Podrobnosti týkajúce sa doručovania elektronickými prostriedkami sú obsiahnuté v ustanovení § 32 Daňového poriadku. Podľa § 32 ods. 3 vyhláseného znenia Daňového poriadku platilo (a stále platí), že správca dane doručuje elektronický dokument daňovému subjektu (v súčasnosti aj osobe) podľa § 14 a daňovému subjektu, ktorý o to požiada. Nakoľko však došlo k niekoľkonásobnému posunutiu nadobudnutia účinnosti ustanovenia § 32 Daňového poriadku, doba, od ktorej budú správcovia dane, resp. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky povinné postupovať podľa predmetného ustanovenia nie dodnes úplne zrejmé.

Ešte počas legisvakačnej lehoty⁵⁴ došlo k niekoľkým novelám Daňového poriadku, pričom zákonom č. 331/2011 Z. z.⁵⁵ bolo do Daňového poriadku vložené ustanovenie § 165a, ktoré stanovilo, že podľa § 32, § 33 ods. 1 a 3 a § 56 sa malo postupovať až od 1. januára 2013. V dôvodovej správe k návrhu zákona č. 331/2011 Z. z. sa uvádzalo, že „*Odloženie účinnosti uvedených ustanovení sa navrhuje z dôvodu, aby sa zabezpečila komplexná implementácia informačného systému, ktorý bude plne konformný s legislatívnym právnym rámcom a zároveň sa vytvorí dostatočný časový priestor na prípravu elektronickej komunikácie medzi správcom dane a daňovými subjektmi.*“ K nadobudnutiu účinnosti § 32 Daňového poriadku nedošlo ani v roku 2013. S účinnosťou k 30. 12. 2012 bolo do Daňového poriadku doplnené ustanovenie § 165b, ktoré v odsekoch 2 a 3 určilo: „*§ 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú. Podľa § 14 sa postupuje od 1. januára 2014 a podľa § 32, § 33 ods. 1 a 3 a § 56 sa postupuje od 1. januára 2015.*“ V dôvodovej správe k návrhu zákona č. 440/2012 Z. z.⁵⁶, ktorým k tejto novelizácii došlo, sa uvádza len to, že z dôvodu zabezpečenia dostatočného časového priestoru pre komplexnú prípravu plne funkčného informačného systému sa navrhuje posunúť účinnosť vybraných ustanovení súvisiacich s elektronickej komunikáciou pri správe daní. Pre úplnosť treba uviesť, že ustanovenia § 32, § 33 ods. 1 a 3 a § 56 nenadobudli účinnosť ani 1. januára 2015. V dôsledku prijatia zákona č. 218/2014 Z. z. došlo k novelizácii ustanovenia § 165b ods. 3 Daňového poriadku tak, že číslo „2015“ bolo nahradené číslom „2016“. No ani takýto posun účinnosti nebol dostatočný. Na základe zákona č. 269/2015 Z. z.⁵⁷ došlo k zmene ustanovenia § 165b ods. 3 Daňového poriadku tak, že „*podľa § 32, § 33 ods. 1 a 3 a § 56 sa postupuje najskôr od 1. januára 2016 vo vzťahu k jednotlivým druhom daní podľa oznámenia finančného riaditeľstva uverejneného na jeho webovom sídle.*“

Z uvedeného vyplýva, že napriek tomu, že Daňový poriadok je procesný zákon, podľa ktorého by správca dane mal prednostne doručovať písomnosti daňovým subjektom, prípadne iným osobám elektronickej prostriedkami, aj vzhľadom na prechodné ustanovenie § 165 ods. 3 daňového poriadku, to v praxi tak nefunguje. Na webovom sídle finančného riaditeľstva sa nachádza časť týkajúca elektronickej komunikácie, v rámci ktorej sú zverejnené aktuálne

⁵⁴ Daňový poriadok bol schválený dňa 1. decembra 2009 a čl. I Daňového poriadku nadobudol účinnosť 1. januára 2012.

⁵⁵ V celom znení zákon č. 331/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

⁵⁶ V celom znení zákon č. 440/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

⁵⁷ V celom znení zákon č. 269/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

informácie k obojsmernej elektronickej komunikácii. Po nastavení vyhľadávania na platné dokumenty sa zobrazí 12 dokumentov, pričom obojsmernej elektronickej komunikácie sa týka len päť z nich. Prvé dva dokumenty boli publikované 8. augusta 2015. Jeden dokument nazvaný „*Informácia k obojsmernej elektronickej komunikácii medzi správcom dane a daňovým subjektom*“ v zásade obsahuje informáciu len o tom, že finančná správa bude doručovať elektronickými prostriedkami daňovým subjektom vymedzeným v § 14 Daňového poriadku a daňovým subjektom, ktoré o to požiadajú, a zároveň sprístupní daňovým subjektom osobnú internetovú zónu a elektronický výpis z ich osobného účtu ako aj potvrdenie o stave osobného účtu, len k tým druhom daní (nie všetkým druhom daní), ktoré finančné riaditeľstvo oznámi na svojom webovom sídle. Druhý dokument nazvaný „*Informácia o novom nastavení rozsahu oprávnení autorizovaných osôb pre užívateľov obojsmernej elektronickej komunikácie*“ obsahuje oznámenie o tom, že pre služby obojsmernej elektronickej komunikácie boli v osobnej internetovej zóne (OIZ) implementované nové oprávnenia, ktoré umožnia nastavenie a spravovanie požadovaných služieb obojsmernej komunikácie. Ďalší dokument nazvaný „*Základné otázky a odpovede súvisiace s Obojsmernou elektronickej komunikáciou /OBK/*“ obsahuje najčastejšie otázky a odpovede týkajúce sa obojsmernej elektronickej komunikácie, pričom v úvode tohto dokumentu sa uvádza: „*Nová forma komunikácie sa v prvej fáze spustenia týka výlučne oblasti spotrebných daní (lieh, tabak, plyn, minerálne oleje)*.“ Tento dokument bol publikovaný 11. januára 2016. O mesiac na to bol publikovaný dokument s názvom „*Informácia pre užívateľov elektronickej komunikácie o novom nastavení rozsahu oprávnení autorizovaných osôb a právnych titulov*“, ktorý obsahuje informáciu o tom, že pre služby obojsmernej elektronickej komunikácie (OBK) boli pre všetkých používateľov v osobnej internetovej zóne (OIZ) implementované nové oprávnenia, ktoré umožnia nastavenie a spravovanie požadovaného rozsahu dostupnosti týchto služieb. Dňa 10. novembra 2017 bol zverejnený dokument „*Informácia k používaniu elektronických schránok podľa zákona o e-Governmente na Slovensko.sk*“, podľa ktorého „*finančná správa zatiaľ nie je povinná (do 31.12.2020) doručovať dokumenty do elektronických schránok daňovníkov na Ústrednom portáli verejnej správy (ďalej „ÚPVS“)* pri agende podľa daňového poriadku. Avšak dokumenty, ktoré idú procesne napr. podľa zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (Správny poriadok) v z.n.p. je finančná správa povinná od 01.11.2016 takúto agendu doručovať prostredníctvom ústredného portálu verejnej správy a to konkrétne právnickým osobám zapísaným v obchodnom registri ako aj iným fyzickým osobám a právnickým osobám, ktoré si dobrovoľne aktivovali schránku na ÚPVS. Zároveň uvádzame, že podľa § 60f zákona o e-Governmente je finančná správa oprávnená používať vlastný informačný

system do 31.12.2020.“ V predmetnom dokumente je zároveň uvedené upozornenie, že „*obojsmerná elektronická komunikácia (OBK) je spustená zatiaľ len za oblasť spotrebných daní. ...*“.⁵⁸ Nakoľko v rámci uvedených dokumentov je „zverejnená“ informácia o obojsmernej elektronickej komunikácii len pri spotrebných daniach, mám za to, že de facto dochádza k porušovaniu ustanovenia § 30 ods. 1 Daňového poriadku. Účinnosť predmetného ustanovenia totiž posunutá nebola, a teda správca dane by mal písomnosti doručovať elektronickými prostriedkami. Samozrejme z ustanovenia § 30 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že ak písomnosť nie je možné doručiť spôsobom uvedeným v ods. 1, t. j. elektronicke alebo zamestnancami správcu dane, môže sa doručovať aj iným spôsobom, napríklad prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb.

Podľa môjho názoru je však na zamyslenie, prečo zákonodarca správcovi dane umožnil doručovať písomnosti daňovým subjektom aj iným spôsobom ako elektronicke, keď daňovým subjektom takúto možnosť nedal. V zmysle ustanovenia § 14 Daňového poriadku je k dnešnému dňu väčšina daňových subjektov povinných doručovať podania finančnej správe elektronickeými prostriedkami. Konkrétne ide o daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty alebo daňový subjekt, ktorý je právnickou osobou zapísanou v obchodnom registri alebo fyzickou osobou-podnikateľom registrovanou pre daň z príjmov. Okrem toho finančnej správe majú povinnosť doručovať podania elektronickeými prostriedkami aj daňový poradca, ktorý zastupuje pri správe daní daňový subjekt, advokát, ktorý zastupuje pri správe daní daňový subjekt, ako aj iní zástupcovia, ktorí pri správe daní zastupujú daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty alebo právnickou osobou zapísanou v obchodnom registri alebo fyzickou osobou-podnikateľom registrovanou pre daň z príjmov. Okrem toho zákonodarca s účinnosťou k 1. januáru 2016 túto úpravu doplnil tak, že na podania, ktoré má predpísanú štruktúrovanú formu podľa daňového poriadku alebo osobitného predpisu a ktoré osoba vyššie uvedená osoba doručila inak ako elektronickeými prostriedkami, sa neprihliada. Uvedené doplnenie ustanovenia § 14 Daňového poriadku súviselo s rozporným výkladom predmetného ustanovenia z pohľadu orgánov finančnej správy a daňových subjektov. Možno podotknúť, že ani výklad súdov sa v tejto otázke nezhodoval. Cieľom tejto časti príspevku však nie je poskytovať výklad predmetného ustanovenia, ale zamyslenie sa nad nespravodlivosťou, ktoré toto ustanovenie v kombinácii s ustanoveniami § 30 ods. 1 a § 165b ods. 3 Daňového poriadku podľa môjho názoru prináša. Daňový poriadok totiž z pohľadu

⁵⁸ Bližšie: https://www.financnasprava.sk/sk/aktualne-dan-clo/info-k-aktual-povinnostiam/informacie-k-obojsmernej-elekt/_2/aState/Mg==/NA==/MA==/MQ==/MTA=/bnVsba==/opb (júl 2019)

povinnosti elektronického doručovania za použitia vyššie uvedeného výkladu obsahuje striktniejšiu úpravu pre daňové subjekty ako pre orgány štátu, čo je podľa môjho názoru v právnom štáte zarážajúce. V praxi to znamená, že ak správcovia dane nemôžu písomnosti doručovať elektronickými prostriedkami vzhľadom na problémy na ich strane (nefungujúci systém umožňujúci elektronické doručovanie), doručujú písomnosti iným spôsobom. Ak však vyššie uvedené daňové subjekty nemôžu doručovať podania elektronickými prostriedkami z dôvodu na ich strane (napr. problémy s počítačom, s pripojením na internet alebo neovládanie práce s počítačom) a doručia podanie iným spôsobom, na ich podanie sa neprihliada. Domnievam sa, že takéto zvýhodňovanie postavenia správcov dane v porovnaní s postavením daňových subjektov pri správe daní nie je správne. V tejto súvislosti sa možno zamyslieť nad skutočnosťou, či by súdy⁵⁹, ktoré v otázke nedodržania ustanovenia § 14 Daňového poriadku rozhodovali v neprospech daňových subjektov, rozhodovali rovnako, ak by napríklad daňový subjekt považoval písomnosť správcu dane za nedoručenú, t. j. ak by takúto písomnosť ignoroval z dôvodu, že mu ju správca dane nedoručil elektronickými prostriedkami v súlade s ustanovením § 30 ods. 1 Daňového poriadku. Podotýkam totiž, že účinnosť ustanovenia § 30 ods. 1 Daňového poriadku nebola odložená, a teda správca dane je v súlade s týmto ustanovením povinný doručovať písomnosti elektronickými prostriedkami a iba ak je to účelné a možné, môžu písomnosti doručovať zamestnanci správcu dane. Iným spôsobom, napríklad prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb v zmysle § 30 ods. 2 Daňového poriadku môže doručovať len, ak doručenie elektronickými prostriedkami a zamestnancami správcu dane nie je možné. V tejto súvislosti sa však vynára otázka, či by uvedená nemožnosť doručenia nemala byť vykladaná tak, že sa týka len prípadov, kedy nemožno doručovať elektronicky z dôvodu na strane daňového subjektu a nie na strane správcu dane. Mám za to, že takýto výklad by bol z pohľadu zachovania ako takej spravodlivosti právnej úpravy postavenia daňových subjektov vo vzťahu k právnej úprave postavenia správcov dane pri elektronickom doručovaní vhodnejší. Či by sa však s takýmto výkladom stotožnili aj súdy je naozaj polemické. Vzhľadom na súčasnú rozhodovaciu prax súdov, z ktorej badať, že sa prikláňajú pri výklade právnych noriem skôr na stranu finančnej správy, sa domnievam, že skôr nie.

Ako je už aj vyššie uvedené spôsob, akým správca dane doručuje elektronickými prostriedkami vyplýva z § 32 Daňového poriadku, ktorého účinnosť je v Daňovom poriadku posunutá „na neurčito“, a to do oznámenia finančného riaditeľstva uverejneného na jeho webovom sídle. Napriek tomu, že ustanovenia § 32 a 33 ods. 1 a 3 Daňového poriadku boli

⁵⁹ Bližšie napríklad: Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, č. 6Sžf/1/2016 zo dňa 16. augusta 2017

obsiahnuté v skoro rovnakom znení už vo vyhlásenom znení Daňového poriadku, v súčasnosti sa podľa nich postupuje, ako to bolo vyššie uvedené, v zásade len pri spotrebných daniach. Ustanovenie § 32 ods. 1 Daňového poriadku stanovuje, že na písomnosti správca dane doručované elektronickými prostriedkami (ďalej len „elektronický dokument“) sa vzťahujú ustanovenia tohto zákona a osobitného predpisu. Osobitný predpis, na ktorý predmetné ustanovenie v poznámke pod čiarou odkazuje, konkrétne zákon č. 215/2002 Z. z. o elektronickom podpise a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o elektronickom podpise“) bol s účinnosťou k 18. októbru 2016 v celosti zrušený zákonom č. 272/2016 Z. z. o dôveryhodných službách pre elektronické transakcie na vnútornom trhu a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o dôveryhodných službách“). Ustanovenie § 32 ods. 2 Daňového poriadku bolo od nadobudnutia účinnosti zmenené len z terminologického hľadiska, a to tak, že elektronický dokument s účinnosťou od 1. januára 2017 musí byť podpísaný „kvalifikovaným elektronickým podpisom“ a nie „zaručeným elektronickým podpisom“. Z dôvodovej správy k návrhu zákona č. 289/2016 Z. z.⁶⁰, ktorým došlo k tejto zmene, vyplýva, že dňa 23. júla 2014 bolo prijaté Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 910/2014 o elektronickej identifikácii a dôveryhodných službách pre elektronické transakcie na vnútornom trhu a o zrušení smernice 1999/93/ES, v ktorom okrem iného dochádza k úprave terminológie. Uvedenej terminologickej úprave sa prispôsobila aj slovenská legislatíva, pričom z dôvodovej správy k návrhu zákona č. 289/2016 Z. z. zároveň vyplýva, že nahradením pojmu „zaručený elektronický podpis“ pojmom „kvalifikovaný elektronický podpis“ v Daňovom poriadku nedošlo k zmene postupu technickej realizácie a právny účinok ostal zachovaný. Ustanovenie § 32 Daňového poriadku v odseku 3 určuje osoby, ktorým správca dane doručuje elektronicky. Ide o osoby, ktoré o to požiadajú a osoby, ktorým Daňový poriadok v § 14 stanovuje povinnosť doručovať podania finančnej správe elektronickými prostriedkami⁶¹. Z vyššie uvedeného je však zrejmé, že vzhľadom na znenie prechodných ustanovení, správca dane je v zásade povinný takýmto spôsobom doručovať len pri spotrebných daniach. Domnievam sa, že spomínaná nerovnosť povinností daňových subjektov v porovnaní s povinnosťami správcov dane pri doručovaní elektronickými

⁶⁰ V celom znení zákon č. 298/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

⁶¹ Konkrétne ide o tieto osoby: daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty; právnickú osobu zapísanú v obchodnom registri; fyzickú osobou-podnikateľa registrovanú pre daň z príjmov; daňového poradcu zastupujúceho daňový subjekt pri správe daní; advokáta zastupujúceho daňový subjekt pri správe daní; iného zástupcu zastupujúceho pri správe daní daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, resp. zastupujúceho právnickú osobou zapísanú v obchodnom registri alebo fyzickú osobu-podnikateľa registrovaného pre daň z príjmov.

prostriedkami je pri analýze uvedeného ustanovenia najviditeľnejšia. Zo znenia predmetného ustanovenia § 32 ods. 3 Daňového poriadku totiž vyplýva, že jeho účelom mala byť povinnosť správcu dane doručovať nielen daňovým subjektom, ktoré sú povinné s finančnou správou komunikovať elektronicky, ale aj tým daňovým subjektom, ktoré o to požiadajú, t. j. pôvodný účel tohto ustanovenia určite nebol taký, že ešte v roku 2019 správca dane môže pri väčšine druhov daní doručovať písomnosti prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb a prania daňových subjektov budú ignorované. Doručovanie písomnosti elektronickými prostriedkami prebieha tak, že elektronický dokument sa doručuje do elektronickej osobnej schránky adresáta, pričom elektronickej osobnou schránkou sa v zmysle § 33 ods. 3 Daňového poriadku rozumie elektronickej schránka, ktorá je určená na komunikáciu s finančnou správou. Daňový poriadok v ustanovení § 32 ods. 5 stanovuje okamih doručenia, ktorým je prijatie uvedeného dokumentu osobou s prístupom do elektronickej schránky. Odsek 6 predmetného ustanovenia obsahuje fikciu doručenia, ktorá nastupuje v prípade, ak adresát, resp. osoba s prístupom do elektronickej osobnej schránky elektronický dokument neprijme do 15 dní. Účinky doručenia v danom prípade nastupujú posledný, t. j. 15 deň lehoty. Ako je už vyššie uvedené s výnimkou „systémových chýb“ by pri doručovaní elektronickými prostriedkami nemalo dochádzať k problémom, najmä k problémom pri aplikácii právnej úpravy. Či to tak aj naozaj bude sa však dozvieme až v budúcnosti. V súčasnosti za najväčší problém možno považovať, nenadobudnutie účinnosti § 32 Daňového poriadku vo vzťahu ku všetkým daniam.

2.6 Doručovanie mimo územia Slovenskej republiky

Úprava doručovania mimo územia Slovenskej republiky obsiahnutá v § 34 Daňového poriadku je rozčlenená na podľa toho či adresát má alebo nemá sídlo alebo bydlisko v na území členského štátu. Ak adresát má sídlo alebo bydlisko na území členského štátu a jeho sídlo alebo bydlisko je známe, doručujú sa mu písomnosti priamo. Do vlastných rúk sa písomnosti doručujú na medzinárodnú návratku. Správca dane však môže takémuto písomnosť doručiť aj podľa osobitných predpisov, napríklad podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov. Adresátovi, ktorý má sídlo alebo bydlisko mimo územia členského štátu a jeho sídlo alebo bydlisko je známe, sa písomnosti doručujú v zásade rovnako. Existujú však dve výnimky. Ak je adresátom daňový subjekt s trvalým pobytom alebo sídlom mimo územia členského štátu, ktorý má registračnú povinnosť, je v súlade s 9 ods. 11 Daňového poriadku si povinný zvoliť si zástupcu na doručovanie s trvalým pobytom alebo sídlom na území Slovenskej republiky. Ak si takéhoto zástupcu nezvolí, písomnosti sa ukladajú u správcu dane s účinkami doručenia v deň ich vydania. Druhou

výnimkou doručovanie splnomocnenému zástupcovi s trvalým pobyt alebo sídlo mimo územia členského štátu. Takýto zástupca je si v súlade s § 9 ods. 2 Daňového poriadku taktiež povinný zvoliť zástupcu na doručovanie s trvalým pobytom alebo sídlom na území Slovenskej republiky, pričom ak si takéhoto zástupcu nezvolí, písomnosti sa ukladajú u správcu dane s účinkami doručenia v deň ich vydania.

Ustanovenia § 34 v ods. 1 a 2 Daňového poriadku stanovuje, že ak si adresát, ktorý má sídlo alebo bydlisko na území členského štátu, resp. adresát, ktorý má sídlo alebo bydlisko mimo územia členského štátu určí zástupcu na doručovanie, doručujú sa písomnosti tomuto zástupcovi. V tejto súvislosti treba konštatovať, že nejde o duplicitu so všeobecným ustanovením § 30 ods. 3 Daňového poriadku. Ustanovenie § 30 ods. 3 Daňového poriadku sa totiž týka zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní, t. j. zástupcu, ktorý môže daňový subjekt pri správe daní zastupovať, a posledná veta odsekov 1 a 2 ustanovenia § 34 Daňového poriadku sa týka len o zástupcu pre doručovanie, t. j. osoby, ktorá za adresáta len prijíma písomnosti. Vzhľadom na uvedené je nutné podotknúť, že správca dane doručuje písomnosť len zástupcovi pre doručovanie, aj keby mal adresát osobne pri správe daní niečo vykonať.

Osobitne Daňový poriadok pri doručovaní mimo územia Slovenskej republiky upravil fikciu doručenia, ktorá v tomto prípade nastupuje dňom vrátenia nedoručenej písomnosti správcovi dane, a to aj vtedy, ak sa adresát o tom nedozvie. Z výkladového hľadiska sa môže sa zdať otázne, či sa má pri doručovaní mimo územia Slovenskej republiky uplatňovať postup náhradného doručovania, ak ide o písomnosť do určenú do vlastných rúk v zmysle § 31 Daňového poriadku. Osobne sa domnievam, že ak by zákonodarca chcel zakotviť iný režim pre bežné doručovanie a pre doručovanie do vlastných rúk mimo územia Slovenskej republiky, tak by to z § 34 ods. 3 Daňového poriadku vyplývalo. Mám teda za to, že pri doručovaní mimo územia Slovenskej republiky nie je povinnosť náhradného doručovania, iba sa doručuje na medzinárodnú návratku, čo samozrejme možno považovať z pohľadu týchto adresátov za určitú nevýhodu v porovnaní s adresátmi, ktorí majú trvalý pobyt alebo sídlo na území slovenskej republiky. V tejto súvislosti však možno spomenúť, že v súlade s ustanovením § 9 ods. 6 Daňového poriadku môže správca dane ustanoviť zástupcu daňovému subjektu, ktorému sa nepodarilo doručiť písomnosť na známu adresu mimo územia Slovenskej republiky. Mám za to, že takýmto spôsobom by mal správca dane postupovať (napriek tomu, že to nie je jeho povinnosť) vždy vtedy, keď by neuplatňovaním práv daňového subjektu mohlo dôjsť k zhoršeniu jeho postavenia pri správe daní. Na druhej strane je však vždy potrebné zvážiť, či iná osoba má možnosť daňový subjekt v konkrétnej situácii nahradiť.

Ustanovenie § 34 ods. 4 Daňového poriadku vylučuje použitie vyššie spomínaných ustanovení týkajúcich sa doručovania mimo územia Slovenskej republiky, ak sa písomnosť doručuje elektronicky. Vylúčenie týchto ustanovení je logické a v súlade s účelom uprednostňovania elektronického doručovania. Domnievam sa, že ak by sa uprednostňovanie doručovania elektronickými prostriedkami dostalo do reality pri všetkých daniach (nielen pri spotrebných daniach), tak sa by to adresáti s trvalým pobytom, resp. sídlom mimo územia Slovenskej republiky (a to nielen adresáti s povinnosťou určiť si zástupcu pre doručovanie podľa § 9 ods. 2 a 11 Daňového poriadku) určite ocenili.

2.7 Doručovanie verejnou vyhláškou

Inštitút doručovania verejnou vyhláškou je typickým pre väčšinu procesných zákonov, nakoľko sa ním umožňuje začať a pokračovať v konaniach aj s osobou, ktorej pobyt alebo sídlo nie je orgánu verejnej správy známy. Doručenie verejnou vyhláškou sa pri správe daní v zmysle § 35 ods. 2 Daňového poriadku vykoná v mieste posledného pobytu alebo sídla adresáta tak, že obec na žiadosť správcu dane vyvesí po dobu 15 dní spôsobom v mieste obvyklým oznámenie o mieste uloženia písomnosti s jej presným označením. Dobu vyvesenia obec potvrdí a posledný deň tejto lehoty sa považuje za deň doručenia. Daňový poriadok zároveň stanovuje povinnosť oznámenie o mieste uloženia písomnosti vyvesiť aj v sídle správcu dane, ktorého písomnosť má byť adresátovi doručená. Ide o doručenie, pri ktorom sa adresát spravidla nedozvie o tom, že mu písomnosť bola doručovaná. V tejto súvislosti sa domnievam, že je vhodnejšia úprava Správneho poriadku, ktorá správny orgán stanovuje povinnosť zverejniť písomnosť nie v sídle správcu dane, ale webovom sídle správneho orgánu. Domnievam sa, že zverejnenie písomnosti na webovom sídle finančného riaditeľstva by v súčasnej dobe rozvoja komunikačných a informačných technológií dávalo adresátovi nesporne väčšiu šancu zistiť, že sa mu písomnosť doručuje verejnou vyhláškou, ako zverejnenie tejto informácie v sídle správcu dane.

Z pohľadu aplikácie ustanovenia § 35 daňového poriadku sa vynára niekoľko otázok. Prvou aplikačnou otázkou je akým spôsobom sa má vykladať predmetné ustanovenie v kontexte s ustanovením § 9 Daňového poriadku. V zmysle § 9 ods. 6 Daňového poriadku môže totiž správca dane ustanoviť zástupcu aj daňovému subjektu, ktorého pobyt nie je známy. Ako je už aj vyššie uvedené domnievam sa, že správca dane by v zmysle § 9 ods. 6 Daňového poriadku postupovať (napriek tomu, že to nie je jeho povinnosť) vždy vtedy, keď by neuplatňovaním práv daňového subjektu môže dôjsť k zhoršeniu jeho postavenia pri správe

daní, avšak zároveň by mal zvažiť, či iná osoba má možnosť daňový subjekt v konkrétnej situácii nahradiť. Z pohľadu doručenia písomnosti verejnou vyhláškou sa však domnievam, že aj takémuto doručeniu by mal správca pristúpiť aj v prípade, ak daňovému subjektu určil zástupcu. Mám totiž za to, že daňový subjekt by mal mať vždy možnosť sa s písomnosťami jemu adresovanými oboznámiť.

Ďalšou zo sporných otázok je otázka, aké náležitosti má „oznámenie o mieste uloženia písomnosti s jej presným označením“ obsahovať. Presné označenie písomnosti totiž možno považovať za veľmi relatívne, nakoľko správca dane je povinný zachovávať daňové tajomstvo. Vzhľadom na uvedené sa domnievam, že Daňový poriadok by mal jasne vymedziť, aké náležitosti má takéto oznámenie obsahovať. Skutočnosť, že otázka náležitostí oznámenia je podstatná, vyplýva aj z rozhodovacej činnosti súdov. Napríklad Okresný súd Partizánske⁶² zastavil exekúciu z dôvodu, že verejná vyhláška, ktorú vydal oprávnený ako správca poplatku v daňovom konaní proti povinnému ako poplatníkovi neobsahovala označenie orgánu, ktorý doručované rozhodnutie vydal (obsahovala len označenie orgánu, ktorý vydal verejnú vyhlášku), neobsahovala číslo konania ani číslo platobného výmeru (len všeobecné označenie "Platobný výmer za KO DSO pre rok 2012 zo dňa 27.02.2012"), a preto súd mal za to, že neboli splnené zákonné podmienky pre doručovanie verejnou vyhláškou podľa § 35 zákona č. 563/2009 Z. z. a doručenie preto bolo neúčinné, a teda rozhodnutie v daňovom konaní nemohlo ani nadobudnúť vykonateľnosť.

Záver

Inštitút doručovania v minulosti mal a aj vždy bude mať v práve významné miesto. Nedoručenie zásielky, resp. nedoručenie zásielky riadne, t. j. právnymi normami predpísaným spôsobom môže mať závažné dôsledky, a to nielen pre účastníkov daného konania, ale aj pre orgán, ktorý zásielku doručuje. Doručovanie pri správe daní nebolo vždy upravené v rámci samotného procesnoprávneho kódexu. V minulosti sa stretávame s právnou úpravou doručovania obsiahnutou v rámci zákonov, ktoré obsahovali hmotnoprávne a aj procesnoprávne ustanovenia alebo zákonov, ktoré sa týkali správneho konania. Prípadne v určitých obdobiach bola právna úprava doručovania pri správe daní obsiahnutá len v rámci podzákonných právnych predpisoch.

⁶² Uznesenie č. 5Er/693/2013 zo dňa 10. 03. 2015

Od roku 1927 bolo doručovanie upravené v rámci zákona o priamych daniach. Možno konštatovať, že už táto úprava bola pomerne prepracovaná, a to najmä po novele, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 1937. V niektorých otázkach bola táto úprava prepracovanejšia ako dnes. Napríklad možno spomenúť ustanovenie § 257 ods. 7 zákona o priamych daniach, podľa ktorého úrad mohol na dopise (zásielke) označiť osoby, ktorým sa nemohol dopis náhradne doručiť pre ich záujem na veci, resp. pre iný vážny dôvod. V súčasnosti takúto možnosť správcovia dane nemajú, a teda sa môže ľahko stať, že písomnosť bude v mene adresáta prevzatá osobou, ktorá by v danej veci mohla v budúcnosti mohla v budúcnosti vypovedať ako svedok. Z pohľadu ďalších ustanovení možno poukázať na § 257 ods. 12 zákona o priamych daniach, podľa ktorého, ak podalo niekoľko strán spoločné písomné podanie, v pochybnostiach platilo, že ten, ktorého podpis bol na prvom mieste v prvej rade pravej strany, sa automaticky považoval za spoločného splnomocnenca pre doručovanie. V súčasnosti taktiež platí, že ak urobí niekoľko daňových subjektov spoločné podanie sú povinní zvoliť si spoločného zástupcu na účely správy daní, ak však tak neurobia ani na výzvu, určí spoločného zástupcu im určí správca dane a vyrozumie o tom príslušné daňové subjekty. Proti rozhodnutiu o určení spoločného zástupcu nemožno podať odvolanie. Samozrejme v tejto súvislosti je nutné rozlišovať medzi spoločným zástupcom pre doručovanie a spoločným zástupcom na účely správy daní, domnievam sa však, že konštrukcia automatického zákonného určenia zástupcu obsiahnutá v zákone o priamych daniach nebola úplne zlá a bolo možné by sa ňou v budúcnosti inšpirovať. Na druhej strane je nutné podotknúť, že v súčasnej dobe rozvoja doručovania elektronickými prostriedkami by spoločný zástupca pre doručovanie mohol mať taký význam, ako v minulosti. Z pohľadu prepracovanosti právnej úpravy doručovania v čase platnosti zákona o priamych daniach však netreba zabúdať ani na vládne nariadenie zo dňa 4. februára 1937, č. 15 Sb z. a n., ktorým sa vykonával zákon o priamych daniach. Predmetné nariadenie dopĺňalo zákon o priamych daniach tak, že možno konštatovať, že všeobecne záväzná právna úprava v tom období postup doručovania v daňových veciach upravovala až nepomerne podrobnejšie ako v súčasnosti. Dnes nám totiž podrobnosti týkajúce sa napríklad doručovania prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb vyplývajú len z poštových podmienok, na ktoré síce zákon č. 324/2011 Z.z. o poštových službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov odkazuje, avšak nie sú všeobecne záväzným právnym predpisom. Okrem toho poštové podmienky sú obchodné podmienky poštového podniku, podľa ktorých poskytuje poštové služby na trhu, a teda sa nemôžu vzťahovať napríklad na doručovanie zamestnancami správcu dane.

Úprava doručovania v daňových veciach po roku 1953 sa vyznačovala najmä tým, že bola obsiahnutá v podzákonných právnych predpisoch. Konkrétne išlo o vyhlášku ministra financií č. 162 Ú. l. (č. 197 Ú. v.), ktorou sa upravuje konanie vo veciach daňových a vydávajú sa spoločné predpisy na vykonanie daňových zákonov a vyhlášku Ministerstva financií č. 16/1962 Zb. o konaní vo veciach daní a poplatkov, ktorá doručovanie v daňových veciach v zásade neobsahovala, a preto odkazovala na ustanovenia vládneho nariadenia č. 91/1960 Zb. o správnom konaní. Z pohľadu zakotvenia právnej úpravy doručovania v daňových veciach do podzákonných právnych predpisov sa domnievam, že to nebolo najlepším riešením, nakoľko ide o významný právny inštitút, ktorého aplikácia ako je už vyššie uvedené môže v praxi spôsobovať závažné dôsledky. Na druhej strane je nutné poukázať, že v tomto období bolo podzákonnými právnymi predpismi upravené nielen doručovanie, ale celá správa daní, resp. celé daňové konanie. Zaujímavým obdobím bolo podľa môjho názoru najmä obdobie od prijatia Správneho poriadku, ktorý s účinnosťou ku dňu 1. januára 1968 vládne nariadenie o správnom konaní zrušil a nahradil. Správny poriadok bolo totiž v zmysle vyhlášky o konaní vo veciach daní a poplatkov z roku 1962 možné považovať za úpravu všeobecnú k úprave osobitnej obsiahnutej v predmetnej vyhláške. Z pohľadu hierarchie právnych predpisov je však otázne, či vyhláška ako podzákonný právny predpis mohla stanoviť v daňových veciach odlišnú právnu úpravu ako stanovoval zákon - Správny poriadok. Aj vzhľadom na uvedené je podľa môjho názoru možné zmenu tejto konštrukcie procesnoprávnej daňovej úpravy v dôsledku prijatia zákona o správe daní a poplatkov z roku 1992 len oceniť. Z pohľadu právnej úpravy doručovania v daňových veciach obsiahnutej vo vyhláške z roku 1953 možno poukázať na niekoľko zaujímavostí. Napríklad na skutočnosť, že nepľnoleté osoby v tomto období mohli samostatne konať a podpisovať v daňových veciach, ak sa týkali zdanenia mzdy za ich prácu alebo príjmu za ich činnosť alebo na skutočnosť, že plnú moc nebolo treba, ak sa zúčastnil konania zmocnenec a poplatník zároveň. Čo sa týka obdobia po roku 1962, kedy sa v daňových veciach doručovalo v zásade podľa predpisov správneho práva, tak možno konštatovať, že táto úprava doručovania bola v porovnaní s ostatnými právnymi úpravami doručovania pri správe daní pomerne stručná.

Zákon o správe daní a poplatkov z roku 1992 do právnej úpravy doručovania v daňových veciach zasiahol vo veľkej miere, nakoľko od tohto obdobia je už použitie Správneho poriadku pri správe daní vylúčené. Z obdobia účinnosti zákona o správe daní a poplatkov možno oceniť úpravu, v zmysle ktorej bol správca dane oprávnený doručovať písomnosti už aj elektronickými prostriedkami, avšak platilo to len v prípade, ak daňový subjekt

mal o takýto spôsob doručovania písomností záujem, pričom ak správca dane doručoval elektronickými prostriedkami a daňový subjekt nepotvrdil prijatie písomnosti do troch pracovných dní odo dňa odoslania písomnosti elektronickými prostriedkami, písomnosť sa považovala za nedoručenú a správca dane bol povinný doručiť písomnosť daňovému subjektu na adresu na doručovanie poštou. Mám za to, že táto úprava doručovania písomností pri správe daní bola pre daňové subjekty veľmi výhodná, nakoľko daňovým subjektom umožňovala, ale na druhej strane neprikazovala, aby im správca dane doručoval elektronicky. Okrem toho daňové subjekty v tomto období mali tiež možnosť (nie povinnosť) za stanovených podmienok urobiť podanie elektronickými prostriedkami.

Právna úprava doručovania pri správe daní je v súčasnosti obsiahnutá v Daňovom poriadku, ktorý je na rozdiel od predchádzajúcich úprav založený na úplnom uprednostňovaní doručovania elektronickými prostriedkami. Uvedené uprednostňovanie vyplýva už z dôvodovej správy k návrhu Daňového poriadku a napriek tomu, že ustanovenia týkajúce sa doručovania obsiahnuté v ustanoveniach §§ 30 až 35 od jeho prijatia v roku 2009 boli zmenené len malom rozsahu, doručovanie elektronickými prostriedkami stále nie je samozrejmosťou. Účinnosť ustanovenia § 32 Daňového poriadku bola prechodným ustanovením § 165b ods. 3 Daňového poriadku posunutá na „neurčito“, a to do doby vydania oznámenia finančného riaditeľstva uverejneného na jeho webovom sídle k jednotlivým druhom daní. Z oznámení nachádzajúcich sa na webovom sídle finančného riaditeľstva vyplýva, že k dnešnému dňu dochádza k obojsmernej elektronickej komunikácii len pri spotrebných daniach. Na druhej strane daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, daňový subjekt, ktorý je právnickou osobou zapísanou v obchodnom registri alebo fyzickou osobou-podnikateľom registrovanou pre daň z príjmov, ako aj daňový poradca, ktorý zastupuje pri správe daní daňový subjekt, advokát, ktorý zastupuje pri správe daní daňový subjekt, a aj iní zástupcovia, ktorí pri správe daní zastupujú daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty alebo právnickou osobou zapísanou v obchodnom registri alebo fyzickou osobou-podnikateľom registrovanou pre daň z príjmov sú povinní pri všetkých druhoch daní finančnej správe zasielať podania elektronickými prostriedkami, a to v niektorých prípadoch (podania, ktoré majú štruktúrovanú formu) aj pod sankciou neplatnosti. Domnievam sa, že takáto právna úprava je z pohľadu vyššie uvedených daňových subjektov a zástupcov pri správe daní nanajvýš nespravodlivá a z môjho pohľadu ide o jeden z najväčších nedostatkov súčasnej právnej úpravy doručovania pri správe daní, nakoľko de facto „uprednostňuje“, resp. vhodnejšie by bolo pomenovanie „prikazuje“ doručovanie písomností pri správe daní v zásade len fyzickým

osobám a právnickým osobám. Samozrejme v danom prípade je otázny aj výklad ustanovenia § 30 ods. 1 Daňového poriadku, ktorého účinnosť nebola posunutá a ktoré stanovuje povinnosť správcu dane doručovať písomnosti elektronickými prostriedkami.

Použitá literatúra

- 1) *Babčák, V.* : Daňové právo na Slovensku. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, EPOS, 2015, 750 s., ISBN 978-80-562-0091-9
- 2) *Brusák, F. a kol.*: Komentár k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárny v Praze, 1937, 1087 s.
- 3) *Choděra, O., Krásný, J., Ort, F.* : Komentář zákona o přímých daních. Praha: Právnické knihkupectvo a nakladatelství V. Linhart. 1947, 502 s.
- 4) *Júda, V.* : Teória práva. Banská Bystrica: Právnická fakulta UMB. 2011. s. 122, ISBN 978-80-557-0158-5
- 5) *Kubincová, S.* : Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, 752 s., ISBN 978-80-89603-28-2
- 6) *Kubincová, T.*: Historické a teoretické súvislosti daňového konania vo vzťahu k správnomu konaniu. In : Štát a právo. Ročník 04. číslo 4/2017. Veľký Biel: Občianske združenie Štát a právo, 2017, s. 498 – 508, ISSN: 1339-7753
- 7) *Madara, Z. a kol.* : Právnický slovník. I. díl. A – O. Praha: ORBIS, 1978, 656 s.
- 8) *Píry, M.* : Objektivita v správnom konaní z hľadiska trendov vývoja práva na spravodlivý proces. In : Nové trendy v práve 1 [elektronický zdroj] : zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie konanej 7. - 8. apríla 2016 na Právnickej fakulte Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici. 1. vyd. Banská Bystrica : Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2016. s. 235-242, ISBN 978-80-557-1103-4

Martin Píry¹

Verejný záujem

Public Interest

Abstrakt

Štúdia pojednáva o téme verejného záujmu ako neurčitom pojme niekoľkých odvetví predovšetkým verejného práva. Základný cieľ štúdie je uchopiť tento pojem vymedzením základných a abstraktne a všeobecne použiteľných znakov a spôsobu jeho identifikácie vo formálnych a materiálnych prameňoch práva. Štúdia nemá za cieľ analyzovať všetky právne predpisy a situácie, v ktorých sa vyskytuje tento pojem, ale skôr poskytnúť také teoreticko-právne vymedzenie, ktoré ústavne-komfortným spôsobom pomôže interpretovať tento neurčitý pojem ako právnej teórii, tak predovšetkým právnej praxi. Keďže verejný záujem nie je čisto právna otázka, ale musí byť ukotvený v širšom interdisciplinárnom kontexte, súčasťou článku je aj jeho definovanie v rámci širších politicko-filozofických súvislostí, ale aj skúseností. Verejný záujem chápem ako v existencionálnom (statickom) slova zmysle, potom o ňom hovorím ako o povinnosti a úlohe funkcionárov verejnej moci, vrátane verejnej moci ako takej, a hovorím o ňom v dynamickom slova zmysle ako dôvod obmedzenia základných ľudských práv a slobôd. Štúdia sa snaží novým spôsobom systematizovať danú problematiku, ako si to vyžaduje nové právne prostredie.

Kľúčové slová

verejný záujem, spoločné dobro, verejná správa, samospráva, právny štát, zelená infraštruktúra, whistleblowing, genius loci,

Abstract

The study deals with the topic of public interest as an indeterminate concept of several sectors of public law in particular. The basic aim of the study is to grasp this notion by defining basic and abstract and generally applicable characters and the way it is identified in formal and material sources of law. The study does not aim to analyze all the laws and situations in which this term occurs rather to provide a theoretical-legal definition that will help to interpret this vague notion as a legal theory and especially legal practice in a constitutionally comfortable way. Since the public interest is not a purely legal issue, but it must be anchored in the wider interdisciplinary context, the article also includes its definition within the broader political-philosophical context as well as experience. I understand public interest as an existential (static) word, then I refer to it as an obligation and role of public authority officials, including public authority as such, and I speak of it in a dynamic sense as a

¹ JUDr. Martin Píry PhD., odborný asistent na Katedre finančného a správneho práva Právnickej fakulty Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

reason for limiting fundamental human rights and freedoms. Thus, the study also seeks to systematize the issue in a new way as the new legal environment requires it.

Key words

public interest, common good, public administration, self - government, rule of law, green infrastructure, whistleblowing, genius loci

Úvod

Slovenská republika prešla za posledné obdobie niekoľko desaťročí výraznými zmenami. Z totalitného štátu, ktorý nebol viazaný Listinou základných ľudských práv, sa v historicky krátkom čase stala formálna demokracia, a to vo forme liberálnej demokracie so záväzkom rešpektovať a realizovať všetky ľudské práva a slobody. Na tento štáto-právny rozmer reagoval celý rad právnych predpisov ako z oblasti súkromného, tak aj verejného práva. Záujem spoločnosti a štátu, ktorý bol v socialistickom zriadení dominantný a nadriadený a priori už nebol ako koncept kompaktný s našimi záväzkami ohľadne ľudských práv a demokracie. Túto podmienku nespĺňa ani myšlienka antagonistického postavenia súkromného a verejného záujmu ako relikť myšlienky triedneho boja.² Dnes ho nahrádza koncept verejného záujmu ako moderného právneho inštitútu a neurčitého pojmu. Je zároveň úzko spätý s modernou tendenciou pretlačania názoru o sociálnom štáte.³ Tento je prítomný nie len v správnom práve, ale prakticky vo všetkých oblastiach ako ústavného, správneho, ale aj súkromného a obchodného práva.⁴ Napriek skutočnosti, že vo verejnosti je skôr popularizovaný ako nástroj na zásah do základných ľudských práv a slobôd, jeho použitie ako obmedzujúceho inštitútu už nie je a priori, ale závislé od niekoľkých podmienok predpokladaných ústavou a zákonmi.

Verejný záujem však zďaleka nie je možné limitovať v rovine donútenia ako jeho jediné využitie. Ako sa budem snažiť preukázať jeho význam, je aj existenciálny, teda organicky spojený ako cieľ poskytovania verejných služieb, a ako organizácii, tak aj činnosti verejnej

² Tento relikť bohužiaľ pretrváva aj dnes ako budem prezentovať vo svojej štúdií.

³ *Sekerák, Marián*. „Formulovať pozitívnu víziu“: K debate o súčasnom stave globálnej spoločnosti z politicko-ekonomickej perspektívy: Scientific Papers of the University of Pardubice. Pardubice, 2017, (37), s. 163-174, ISSN 1804 8048.

⁴ *Żurawik, Artur*. Public interest and common good general clauses in both polish and European Union law. Polish review of international and European law. 2014, 3(1-2), 71-97. DOI: DOI: 10.21697/priel. ISSN e-ISSN: 2544-7432.

správy. Teda prvá moja hypotéza bude o diverzifikovanej prítomnosti verejného záujmu vrátane jeho identifikácie ako povinnosti orgánov verejnej moci a špeciálne verejnej správy.

Napriek zaužívanému spôsobu chápania verejného záujmu prevažne v oblasti správneho práva, a to in concreto stavebného práva, ďalšou mojou hypotézou je jeho identifikácia ako imanentnej materiálnej podmienky princípu zákonnosti *conditio sine qua non* a platnosti práva vôbec. Vychádzajúc zo širšieho filozoficko-právneho a ústavného kontextu tvrdím, že imanentným znakom zákona je verejný záujem, čo je aj jeho materiálny účel.

Súčasťou „hľadania“ verejného záujmu bude základné vymedzenie jeho charakteristických črt a znakov vychádzajúc z troch základných pilierov hľadania práva: normatívnych aktov, judikatúry a doktrínálnych zdrojov interpretácie práva. Z týchto zdrojov bude vychádzať aj tretí záver v podobe identifikácie verejného záujmu ako objektívnej ústavnej hodnoty alebo požiadavky na transparentnosť, zelenú infraštruktúru, či téma tzv. *whistleblowers*.

Súbežne s požiadavkou metódy a formy identifikácie verejného záujmu bude aj skúmanie jeho použitia v kontexte požiadaviek Európskej únie a európskeho správneho práva na dobrú správu a spravodlivosť v oblasti správneho konania. Predovšetkým v kontexte verejného záujmu ako nástroja na zásah do autonómie jednotlivca je potrebné sa zamerať na požiadavku legitímneho očakávania a požiadavku proporcionality.⁵

1. Charakteristika pojmu verejný záujem, legislatívny a teoreticko - právny rozmer

Pojem verejný záujem je prítomný v spoločnosti od kedy je možné hovoriť vôbec o istom spôsobe organizovania sa ľudí. Napriek skutočnosti, že by bolo iste ideálne, ak by ľudia dobrovoľne koexistovali v rámci celku, a to aj obetujúc svoje osobné záujmy, takýto stav spoločnosti je skôr utopickým želaním ako reálnou a merateľnou skutočnosťou. Imanuel Kant vo svojom klasickom diele *Metafyzika mravov* hovorí známu tézu, že ani obchodník, ktorý je čestný a neokráda svojich zákazníkov, tak nerobí pre mravnosť samu, ale v podstate z egoistického dôvodu, aby si zachoval ich vernosť.⁶ Teda zo súkromného záujmu. Ako utopistické je rovnako považované hľadať zákony pre každý prípad, aby sa v spoločnosti dosiahol čo najdokonalejší stav.⁷ Naopak slobodná spoločnosť je povinná hľadať spôsoby regulácie, kedy centrálna moc (vláda) je minimálnym spôsobom zaangažovaná do života jednotlivcov. Takáto demokratická vláda je založená na dôvere k svojim občanom a na

⁵ *Kočíšiarová, Soňa*. Princípy dobrej verejnej správy a Rada Európy. 1. Bratislava: Iura edition, 2012. s. 44 a nasl., ISBN 9788080785192.

⁶ *Kant, Imanuel*. Základy metafyziky mravov. 1. Bratislava: Kalligram spol.s.r.o, 2004. ISBN 80 7149 635 9.

⁷ *Novak, Michael*. Duch demokratického kapitalizmu. Praha: Občanský institut, 1992. ISBN 80-900-1901-3.

partnerskom dialógu. Tento postoj dôvery mocenského aparátu k občanom je ľahko identifikovateľný aj v našom ústavnom zriadení, a to v čl. 2 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Toto ustanovenie definuje zdroj moci Slovenskej republiky, ktorý sa nachádza v občanoch a tí len prepožičiavajú túto moc formou volieb svojim voleným zástupcom v tomto momente bez relevancie, či hovoríme o zákonodarnom zbore, alebo zastupiteľoch v rámci samosprávy. Hneď v úvode tejto témy je potrebné takýmto spôsobom vymedziť verejnú moc a definovať želaný stav v rámci spoločnosti, kde moc je partnerom na dialóg a nie a priori vrchnostenským nástrojom. A to napriek tomu, že dnes veda správneho práva vychádzajúc z aktuálnej legislatívy lege lata viac prikláňa k mocenskej forme realizácie verejnej moci vrátane verejnej správy.⁸ Metóda donútenia ako a priori znak verejnej správy je síce reálnym stavom správneho práva, avšak je otázne, či skutočne koherentným k požiadavke na zvýšenie participácie občanov na správe vecí verejných.

Verejný záujem je možné charakterizovať viacerými spôsobmi. Hneď v úvode treba konštatovať, že ide o tzv. neurčitý pojem teda pojem, ktorý nemá legislatívne ukotvenie vo forme definície pre všetky prípady. Najčastejšie sa pri snahe o hľadanie definície alebo identifikácii verejného záujmu používa ako pomôcka znenie ústavného zákona č. 357/2004 Z.z o ochrane verejného záujmu v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len zákon o verejnom záujme). Tento právny predpis ústavnej kvality definuje v čl. 3 ods. 2 pojem verejný záujem. Podľa tohto ustanovenia ide o *záujem, ktorý prináša majetkový prospech alebo iný prospech všetkým občanom alebo mnohým občanom*. Táto definícia je však použiteľná len na interpretáciu právnych vzťahov, ktoré sú priamo regulované týmto zákonom. Nie je použiteľná na iné spoločenské alebo právne vzťahy. To z hľadiska formálneho vyplýva aj z priamo zo znenia tohto ustanovenia, ktoré vyslovene odkazuje na tento zákon. Podobná situácia bola aj v zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len stavebný zákon) v ustanovení v § 108 ods. 1 a 2, dnes už neaktuálnom. Ako dôvod vyvlastnenia boli vymenované jednotlivé okruhy verejného záujmu aplikovateľné len na tento kontext. Tento argument o nepoužiteľnosti tejto definícii má aj svoj materiálny rozmer. Verejný záujem nie je možné obmedziť na aritmetický rozmer súčtu. Ako neskôr poukážem, verejný záujem je prítomný aj v takých oblastiach ako je sociálna starostlivosť v domove sociálnych služieb, kde záujem je skôr menšinový ako väčšinový.

⁸ Vrabko, Marián a kol. Správne právo hmotné: Všeobecná časť. 2. Bratislava: C.H.Beck, 2018. s. 2. ISBN 978 80 89603 68 8.

V právnej vede sa však stretieme s názormi, ktoré môžu byť podkladom pre vytvorenie základnej charakteristiky verejného záujmu. V knihe všeobecné správne právo⁹ sa autori hneď v úvode zaoberajú pojmom verejný záujem. Charakterizujú ho ako záujem, ktorý je všeobecne prospešný, záujem štátu alebo inej verejnoprávnej korporácie. Spájajú s ním však znak opozície voči súkromného záujmu. Sme často svedkami takéhoto opozičného chápania verejného záujmu.¹⁰ Verejný záujem sa podľa citovanej knihy správneho práva uplatňuje v legislatíve pri jej tvorbe, interpretácií a pri aplikácii ako aj jeden z dvoch dôvodov obmedzenia základných ľudských práv.

V českej právnej vede sa okrem iného zaoberá týmto pojmom D. Hendrych.¹¹ Chápe verejný záujem vo viacerých rovinách. V prvej rovine hovorí o základnom cielei subjektov správy. Teda orgány verejnej správy majú konať len vo verejnom záujme. Dopĺňa však, že odhliadnuc od tohto všeobecného hľadiska, z právneho hľadiska je požiadavka činnosti len vo verejnom záujme súčasťou právomoci a pôsobnosti orgánov a kritérium legality. Toto kritérium v organizácii, ale aj činnosti verejnej správy sa prezentuje ako nemožnosť voľne disponovať svojimi právomocami a oprávneniami. Je to základná charakteristika verejných práv, ktoré, zdá sa, majú objektívny charakter a nie je možné ich viazať na dispozíciu ako pri súkromných právach. Teda napríklad nie je možné, ako uvádza Hendrych v citovanej publikácii, zanechať správne činnosti. Avšak verejný záujem podľa tejto literatúry nie je daný úplne k dispozícii správne orgánu. Nepripustné je tiež použitie právomoci k presadeniu verejného záujmu odlišného od toho, ktorý je zákonom predpokladaný v činnosti konkrétneho správneho orgánu a je s ňou legislatívne spojený. Hendrych teda spája s aplikáciou tohto pojmu princíp sledovania účelu zákona a princíp proporcionality.¹² Odvoláva sa aj na znenie rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Sunday Times (1979). Vo veci musel súd riešiť konflikt práva na slobodu prejavu a riadne fungovanie justície. Základná otázka znela, či zásah do slobody prejavu zodpovedal spoločenskej potrebe nevyhnutnej v demokratickej spoločnosti na splnenie cieľa a dodržania zásady proporcionality. Súd bral do úvahy predovšetkým existenciu alebo neexistenciu a mieru intenzity verejného záujmu. Vyhodnotil, že v tomto prípade nebol

⁹ Machajová, Jozefína. Všeobecné správne právo. 5. aktualizované vyd. Bratislava: Paneurópska vysoká škola, 2010. ISBN 978-808-9447-275

¹⁰ Pirošík, Vladimír. Verejný záujem v legislatíve [online]. [cit. 2019-06-15]. Dostupné z: <http://www.slatinka.sk/assets/verejny-zaujem/Slatinka-verejny-zaujem-analyza-legislativy-V-Pirosik.pdf>

¹¹ Hendrych, Dušan. Správní právo: obecná část. 7.: vyd. v Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-807-4000-492

¹² Porovnaj: Kočišiarová, Soňa. Princípy dobrej verejnej správy a Rada Európy. 1. Bratislava: Iura edition, 2012. ISBN 9788080785192

prítomný tak intenzívny verejný záujem, aby prevážil. Inú situáciu opisuje v prípade českého nálezu Ústavného súdu vo veci č.138/1998. V tomto rozhodnutí identifikujeme dva princípy:

- a.) Princíp legitímneho očakávania v prípade aj aplikácie verejného záujmu.
- b.) Princíp a požiadavka na transparentnosti ako základnú legitímnu požiadavku na kontrole.

Z týchto východísk je potom možné urobiť záver, že verejný záujem ako súčasť výkonu právomocí nie je abstraktná neuchopiteľná hodnota, ale je výsledok činnosti správneho orgánu pri rozsúdení medzi rôznymi záujmami. Táto kategória musí mať u každého rozhodnutia svoj konkrétny a merateľný význam.

Najnovšia učebnica správneho práva, už citovaná¹³, sa tiež osobitne zaoberá verejným záujmom. Hovorí o ňom ako princípe dodržania verejného záujmu pri každej činnosti vo verejnej správe. Odvíja svoj postoj od záujmu prijateľného pre väčšinu, avšak s limitom obsiahnutým najmä v čl. 12 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky ako brzdy voči zneužitiu proti menšinám v štáte.. Verejný záujem považuje za charakteristickú črtu verejnej správy.

Reken J. spája vo svojom článku verejný záujem s obmedzeniami vlastníckeho práva a s pojmom verejná prospešnosť.¹⁴

Aplikácia pojmu verejný záujem v správnom konaní je tiež súborom úkonov a vzťahov, v ktorých zaujíma dôležité miesto verejný záujem. Komentár k zákonu č. 71/1967 Zb.. o správnom konaní (ďalej len správny poriadok)¹⁵ sa vyrovnáva s pojmom záujem štátu a spoločnosti v § 3 ods. 1 ako súčasť zásady zákonnosti a legality. V tomto ustanovení zákona hovorí o dvoch typoch záujmov. O kolektívnom, ktorý autori komentáru označujú ako verejný záujem a individuálnom (súkromnom) záujme. Zo znenia tohto ustanovenie nevyplýva preferenčné postavenie jedného zo záujmov. Toto ustanovenie je preto dôležité spomenúť priamo v úvodnej charakteristike problému. Jednak právna veda, aj v zmienenej publikácii, definuje verejný záujem nie len na základe formálneho označenia slovným spojením verejný záujem, ale aj z hľadiska obsahu, teda hľadajúc jeho materiálne znaky. Druhým pilotným

¹³ *Vrabko, Marián a kol.* Správne právo hmotné: Všeobecná časť. 2. Bratislava: C.H.Beck, 2018. s 22, ISBN 978 80 89603 68 8.

¹⁴ *Reken, Ján a Michal Reken.* Obmedzenia vlastníckeho práva vo verejnom záujme. Visegrad Journal on Human Rights. Bratislava: Pan-európska univerzita, 2016, 4, 21- 27, ISSN 1339-7915

¹⁵ *Potásch, Peter a Hašanová Janka.* Zákon o správnom konaní (správny poriadok): komentár. 2. vydanie. Bratislava: C.H. Beck, 2015.s.13, ISBN 978-808-9603-350

bodom tohto ustanovenia je skutočnosť, že zákonodarca nedáva a priori dominantné postavenie verejnému záujmu.

Druhým právnym predpisom z hľadiska procesného, dôležitým aj v tejto úvodnej časti, je zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok. Komentár k tomuto zákonu sa relatívne podrobne venuje téme verejného záujmu hneď na niekoľkých miestach.¹⁶ V rámci našich úvah je v podstatných niekoľko okruhov. Ako prvý je dôležitý výklad, ktorý predmetná publikácia spája so slovným spojením zákonom chránený záujem. Rozdiel medzi právom a právom chráneným záujmom vidí v tom, že právo ma subjektívnu povahu, napríklad vo forme vlastníctva. Právom chránený záujem ma objektívnu povahu, napr. životné prostredie.. Komentár, ale dopĺňa množinu objektívnych hodnôt nie len o ústavné hodnoty, ale aj zákonné, napríklad ohľadne procesu rýchlosti konania.¹⁷ Teda v komentári k procesnému predpisu pozorujeme interpretáciu pojmu verejný záujem nie len hmotnoprávnej roviny, ale aj procesnoprávnym vymedzením ako objektívnej hodnoty. Autori sa tomuto pojmu venujú aj na inom mieste v súvislosti s požiadavkou zákonodarcu v § 5 ods. 3 správneho súdneho poriadku na ochranu zákonnosti a verejného záujmu. Podľa tohto komentára zákonnosť je neoddeliteľne spätá s ochranou verejného záujmu. Verejný záujem je podľa tohto názoru premenný, a preto ho je potrebné dávať vždy do konkrétnej roviny konkrétneho rozhodovacieho procesu. Autori ďalej uvádzajú, že má preferenčné postavenie pred ostatnými parciálnymi alebo individuálnymi záujmami.¹⁸ Verejný záujem podľa tejto interpretácie je aj dôvodom konania ex offio. In concreto žalobná legitimácia prokurátora. V prípade konaní ex offio je vždy verejný záujem chápaný v tom najširšom slova zmysle v akom princíp materiálneho právneho štátu pripúšťa výklad neurčitých právnych pojmov. Dôvodom je, že zvyčajne jeho účelom v procesnej norme je ochrana samotného princípu právneho štátu. Správny súdny poriadok ale pozná aj situáciu, kedy je potrebný reštriktívne vykladať tento pojem, a to v prípade aktívnej legitimácie zainteresovanej verejnosti, kedy je úzko spätý s ochranou životného prostredia. Teda je determinovaný úzko vymedzením cieľom.

V neposlednom rade je z hľadiska charakteristiky pojmu v doktrinálnej roviny a stavu lege lata spomenúť obec a obecný záujem. Komentár k exekučnému poriadku¹⁹ nadväzujúc na nález Ústavného súdu²⁰ hovorí, že územná samospráva plní mnohé verejnoprávne funkcie vo

¹⁶ Baricová, Jana. Správny súdny poriadok: komentár. Praha: C.H. Beck, 2018. ISBN 978-807-4006-784.

¹⁷ Baricová, Jana. Správny súdny poriadok: komentár. Praha: C.H. Beck, 2018. s.35, ISBN 978-807-4006-784

¹⁸ Baricová, Jana. Správny súdny poriadok: komentár. Praha: C.H. Beck, 2018. s. 70, ISBN 978-807-4006

¹⁹ Števček, Marek, Kotrecová, Alexandra, Tomašovič, Marek, Molnár, Peter. Exekučný poriadok: komentár. 3. Praha: C.H.Beck, 2018. s. 417, ISBN 978 80 7400 706 4.

²⁰ PL. ÚS 111/2011-61

verejnom záujme. Tento komentár teda spája funkcie samosprávy s verejným záujmom. Podobný názor má aj komentár k zákonu o obecnom zriadení.²¹ Aj letmou analýzou ustanovenia § 4 zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších právnych predpisov musíme dospieť k impozantnému výpočtu verejných záujmov. Keďže verejná správa je determinovaná práve verejným záujmom ako organizácia aj ako činnosť výpočet samosprávnych činnosti, ktorý poskytuje predmetný paragraf zákona o obecnom zriadení je zároveň výpočtom parciálnych verejných záujmov, ktoré sú v pôsobnosti obce. Ako polemické sa môže zdať situácia obsiahnutá v písm. k.)predmetného ustanovenia. Toto ustanovenie hovorí o vlastnej investičnej činnosti samosprávy. Odborná literatúra sa však dnes už zhodne, že aj čisto súkromnoprávna činnosť ako je podnikanie, je možné aby bola realizovaná vo verejnom záujme.²² Navyše nás k tomuto záveru vedie aj priamo toto ustanovenie, ktoré hovorí, že ide o investičnú činnosť (podnikanie) v záujme zabezpečenia obyvateľov obce a rozvoja obce. Hovoríme o moderných metódach samosprávy nazývaných aj in-house formy..Na takéto riešenia reflektuje aj zákon č. 343/2015 Z.z o verejnom obstarávaní v znení neskorších právnych predpisov, ktorý in-house riešenia vníma ako výnimku z povinnosti verejného obstarávania.. Verejný záujem bez ohľadu na právne postavenie subjektu, ktorý ho realizuje, môže byť prítomný aj v opticky čisto súkromnoprávnej sfére. Napríklad situácia štátneho podniku, ktorý realizuje činnosť vo verejnom záujme.²³

Na dotvorenie obrazu o názoroch na problematiku verejného záujmu je potrebné uviesť aj názor, ktorý vo svojej monografii uviedla S. Košičiarová²⁴ českého právneho vedca P. Prúchu.. Podľa neho ide o taký záujem, ktoré sú verejne prospešné, ktorých nositelia sú bližšie neurčití viac menej, ale rámcovo determinovaný. Ide o záujem spoločnosti(skôr), ktorý je možno považovať za záujem väčšiny, resp. všetkých, ktorý však nie je mechanickým súčtom záujmov jednotlivcov.

Ronald Dworkin vo svojom legendárnom diele *Ríša práva*²⁵ o polemike, či jeden právny názor alebo spôsob výkladu právnej normy môže byť objektívne lepší ako druhý, ktorý poskytuje úplne odlišný spôsob vnímania problematiky. V druhej časti tejto kapitoly by som sa

²¹ *Teleki, Jozef a Hoffman, Marian. Zákon o obecnom zriadení: komentár. 1. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978 80 8168 034 2*

²² *Vid'. Vrabko, Marián. Správne právo hmotné: Všeobecná časť. 2. Bratislava: C.H.Beck, 2018. ISBN 978 80 89603 68 8*

²³ *Kubincová, T.: Právne postavenie štátnych podnikov. In: Mamojka, M., Kubincová, S., Mamojka, M. ml. a kol.: Postavenie a hospodárenie štátnych podnikov. Praha: C. H. Beck, 2018, s. 94, ISBN 978-80-7400-703-3*

²⁴ *Košičiarová, Soňa. Princípy dobrej verejnej správy a Rada Európy. 1. Bratislava: Iura edition, 2012. s. 192 a nasl., ISBN 9788080785192.*

²⁵ *Dworkin, Ronald. Ríša práva. 1. Bratislava: Kalligram spol.s.r.o, 2014. s 109, ISBN 978 80 8101 812 1.*

snažil uchopiť pojem verejný záujem nájdením jeho základných znakov vychádzajúc z vyššie uvedených znakov tohto inštitútu a zo znakov, ktoré môžeme vidieť v rámci ustálenej judikatúry. Nejde o snahu hľadať legálnu definíciu tohto pojmu, ale skôr o abstraktnú a doktrinálnu charakteristiku tohto právneho inštitútu. Vychádzajúc z prípustnosti odlišnej interpretácie, ako hovorí vo svojom diele Dworkin, začnem s polemikou s názorom, často prítomným v našej odbornej literatúre, a to, že verejný záujem je v opozícii s súkromným záujmom. Okrem citovaného Pirošíka alebo učebnice Správneho práva hmotného (Machajová a spol.) sa s týmto názorom stretávam aj v právnej praxi v podobe odôvodnení rozhodnutí v správnom konaní. Treba povedať, že ide o veľmi nebezpečnú interpretáciu vzájomného vzťahu verejného a súkromného záujmu. Ako budem neskôr hovoriť, verejný záujem je a priori možné vyhodnotiť len ako povinnosť a určenie činnosti verejnej správy. A priori nie je zdrojom konfliktu a ako mocenský nástroj na obmedzenie alebo zásah do autonómie jednotlivca sa použije len v kontexte splnenia viacerých podmienok. Tento predpoklad vychádza priamo zo znenia ústavy Slovenskej republiky napríklad v článku 20 ods. 4.. a následne celého radu právnych predpisov. Ani potencionalny mocenský spôsob použitia verejného záujmu ako nástroja na obmedzenie ľudských práv sa nedá teda vykladať inak ako ultima ratio (posledná možnosť). Bez ohľadu na to, však sme konfrontovaný aj s logickým problémom. Asi najmenej polemickou identifikáciou verejného záujmu je ochrana životného prostredia. Tá je primárne cieľom a povinnosťou spoločnosti, ale zároveň aj zrejším záujmom jednotlivca. Aspoň s výnimkou patologických situácií, ktoré sa však nedajú brať ako pravidlo, je logický predpoklad, že aj čisto súkromný záujem jednotlivca je na čistom vzduchu, vode, verejnej zelenej infraštruktúre. Samozrejme nie je vylúčená situácia, kedy čisto súkromný záujem môže byť v konflikte s verejným záujmom. Aj uznávajúc tento konflikt nenachádzam či už v práve z hľadiska právnych predpisov alebo judikatúry, či všeobecne právnej vedy odôvodnenie pre *a priori* postoj konfliktu verejného a súkromného záujmu. Z hľadiska existencie princípu proporcionality nie je možné ani a priori tvrdiť podľa nášho názoru, že verejný záujem musí vždy prevýšiť súkromný záujem. Konštatovanie Dominancie verejného záujmu má byť výsledkom istého postupu, ktorý zvykneme teoreticky označovať ako test proporcionality.

Verejný záujem, aby dostal konkrétne ukotvenie v slovenskom práve, musíme uviesť ako pojem ktorý naše právo chápe ako pojem neostrý a neurčitý. Spolu s ostatnými podobnými pojmi ako je osobitný zreteľ, verejný poriadok alebo bezodkladne sa stáva predmetom správneho uváženia a posudzovania správnych orgánov. Pre dodržania základného princípu

právneho štátu je dôležité dodržať niekoľko princípov pri zhmotnení, a teda následnom aplikovaní v praxi. Predovšetkým je potrebné z hľadiska aplikovateľnosti rozlíšiť dve situácie:

- a.) Verejný záujem ako povinnosť orgánov verejnej moci a ich determináciu.
- b.) Verejný záujem ako predmet ochrany orgánov verejnej moci a dôvod zásahu do súkromnej a subjektívnej sféry jednotlivca vrátane jeho základných ľudských práv a slobôd.

Táto klasifikácia neznamena, že ide o dve skupiny rozdielnych verejných záujmov. Napríklad verejný záujem na ochrane kultúrneho dedičstva môže byť zdrojom obmedzujúceho zásahu do základného ľudského práva na vlastníctvo, ale zároveň je aj imanentnou povinnosťou identifikovateľnou napríklad v § 4 ods, 3 písm. f zákona o obecnom zriadení ako originálna samosprávna pôsobnosť obce (teda v rovine povinnosti)..

Iná klasifikácia tohto pojmu môže byť z hľadiska formálneho a materiálneho. Formálne hľadisko nás odkazuje na explicitné pomenovanie tohto inštitútu ako verejný záujem v zdroji identifikácie. Teda, či už v právnej norme alebo v inom prípustnom zdroji. Materiálne hľadisko sa zameriava na obsah pojmu. Nemusí byť identifikovaný práve slovným spojeným *verejný záujem*. Už spomínaný zákon v obecnom zriadení hovorí o obecnom záujme, správny poriadok o záujme spoločnosti. Rovnocenným pomenovaním v minulosti bolo slovné spojenie spoločné dobro.²⁶ Na správne uchopenie tohto pojmu je potrebné aj z vyššie citovanej literatúry uviesť niekoľko základných znakov. Prvým z nich je bez pochyby, že ide o základnú motiváciu činností orgánov verejnej správy.. Činnosť verejnej správy je priamo a imanentne spojené s verejným záujmom. Je to hlavne z dvoch dôvodov. Prvým je, že všetky orgány pracujú na základe rozpočtu s verejných prostriedkov a po druhé, že práve verejný záujem adresovaný neurčitému adresátovi je kritérium, ktoré oddeľuje činnosť verejnej správy od súkromnej správy.. V tomto prípade, ale treba podotknúť, že táto rovnica neplatí opačne. Vo verejnom záujme je možné konať aj výslovne súkromnoprávnymi inštitútmi ako aj subjektmi založenými inak ako na základe verejnoprávneho subjektu. Nejde len o klasický model známy z učebníc správneho práva ako je prenesený výkon štátnej správy. V praktickom rozmere môžeme vidieť hneď niekoľko situácií, kedy subjekt súkromnej povahy, či už z dôvodu vzniku podľa noriem súkromného práva, alebo z noriem verejného práva, ale bez reálnej právomoci, môže realizovať činnosť vo verejnom záujme.. Ide o:

²⁶ *Simm, Kadri*. The Concepts of Common Good and Public Interest: From Plato to Biobanking. *Cambridge Quarterly of Healthcare Ethics*. 2011, **20**(4), 554-562. DOI: 10.1017/S0963180111000296. ISSN 0963-1801.

- a.) Už spomínanú situáciu, kedy verejné služby sú poskytované na základe súkromnoprávnej zmluvy alebo subjektami súkromného práva²⁷ ako napríklad obec, ktorá prenájíma nehnuteľnosť, zdravotné poisťovne, stráž prírody a pod..
- b.) Subjekt súkromného práva je oprávneným z obmedzenia práva vo verejnom záujme. Jedným z charakteristických znakov verejného záujmu je jeho schopnosť obmedziť vlastnícke právo alebo iné právo (napríklad právo na súkromie). Subjekt, ktorý je oprávnený z tohto obmedzenia nemusí byť len orgán verejnej správy. Oveľa častejšie ide o subjekty, ktoré vznikli na základe súkromného práva. Ako príklad je možné uviesť ustanovenie § 31 zákona č. 143/1998 Z.z o civilnom letectve v znení neskorších právnych predpisov na základe v znení neskorších právnych predpisov na základe, ktorého je možné obmedziť vlastnícke právo v prospech verejného záujmu reprezentovaného letiskovou spoločnosťou, ktorá môže byť súkromno-právny subjekt.
- c.) Subjekt bez verejno-mocenského postavenia realizuje činnosť vo verejnom záujme.. Tento bod sa týka ako jednotlivcov, fyzických osôb, ktoré vykonávajú tzv. dobrovoľnícku činnosť a jednak subjektov záujmovej samosprávy. Tento pojem je, zdá sa, zdrojom polemiky v modernej právnej vede a vede správneho práva. Sú názory²⁸, ktoré akoby nepripúšťali možnosť existencie samosprávy bez reálneho verejno-mocenského rozmeru a limitujú ju len na subjekty, ktoré vznikli na základe verejného práva zákonom. Sme toho názoru, že konzervatívny postoj k participatívnej demokracii odvodzujúc ho do článku 2 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ale aj čl. 30 ods. 1 pripúšťa existenciu samosprávy – komunitnej forme bez splnenia podmienky vzniku zákonom, alebo znaku v podobe verejno-mocenského charakteru. Základný spor, zrejme, tkvie v podstate, či je možné realizovať niektoré úlohy štátu -verejný záujem aj bez výslovného splnomocnenie v zákone. Sme toho názoru, že ak rešpektujeme absenciu vynútitel'nosti a posúvame celú problematiku do roviny dobrovoľnosti, je to nie len hypoteticky možné, ale aj súčasť stavu lege lata. Príkladom je celý rad činností realizujúcich sa v rámci komunitnej samosprávy subjektami ako sú občianske združenia a neziskové organizácie.²⁹

²⁷ *Vrabko, Marián a kol.* Správne právo hmotné: Všeobecná časť. 2. Bratislava: C.H.Beck, 2018. s 12, ISBN 978 80 89603 68 8

²⁸ *Vrabko, Marián a kol.* Správne právo hmotné: Všeobecná časť. 2. Bratislava: C.H.Beck, 2018. s 127, ISBN 978 80 89603 68 8.

²⁹ Pre uvedenie aj druhého názoru je potrebné dostať tému komunitnej samosprávy do konfrontácie napr. z nálezom Ústavného súdu SR PL. ÚS 19/2014-83. Napriek tomu že toto rozhodnutie posúva problém záujmovej samosprávy z rozmeru združovania, čo bol klasický model do roviny participatívnej máme za to že nejde o priame popretie nášho názoru. Systém občianskej spoločnosti je imanentne založený na činnosti občianskych združení ,

Ďalším rozmerom verejného záujmu a jeho charakteristiky je skutočnosť, že nie je možné ho a priori chápať v rovine obmedzujúcej. Ak verejný záujem je dôvod na zásah do autonómie jednotlivca, je potrebné v rámci jeho charakteristiky povedať hneď niekoľko znakov. Verejný záujem je vždy len možnosť (potestas), ktorá až po naplnení väčšinou zákonom definovaných predpokladov, môže mať účinky smerujúce práve k obmedzeniu subjektívneho práva. Preto len skutočnosť, že istá hodnota je chápaná zákonom alebo iným identifikovateľným zdrojom ako verejný záujem, nám vo vzťahu k subjektívnym právam nedáva zrozumiteľnú odpoveď na potencionálne reštrikcie. Moje tvrdenie vychádza aj judikatúry Ústavného súdu. Ústavný súd Slovenskej republiky vyslovil názor³⁰, že pojem verejného záujmu je právne vymedziteľný len vo vzťahu k konkrétnemu právu alebo slobode a konkrétnemu okruhu spoločenských vzťahov. Ak účel zamýšľaný obmedzením práva alebo slobody nie je možné dosiahnuť miernejšími prostriedkami a verejný záujem je objektivizovateľný až potom, je možné, aby nastal invazívny účinok.³¹ Rovnováha verejného³² a súkromného záujmu je dôležitým kritériom na určenie primeranosti obmedzenia každého základného práva a slobody. Preto je potrebné, ak ma prejsť *možnosť* obmedzenia vo verejnom záujme do *realizácie*, aby bol verejný záujem konkretizovaný v tom, v ktorom konkrétnom prípade, nie len odvolaním sa na možnosť v zákone, a zároveň, aby sa skúmal legitímny účel nadradenosti verejného záujmu v rámci zásahu do práv a slobôd iných...

V závere tejto kapitoly je možné urobiť pokus o doktrínálne vymedzenie znakov verejného záujmu..

- a.) Ide o záujem, ktorý je adresovaný ako dobro neurčitému a veľkému počtu adresátov, pre tento znak je potrebné vychádzať z konštatovanie, že oprávnené osoby (čerpajúce benefit „dobro“) z verejného záujmu nemusia byť vždy v majoritnom postavení. Všeobecne prijímaný úzus o väčšine alebo dokonca všetkých v právno-aplikačnej praxi sa nedá absolutizovať. Dôvod je jednoduchý. Aj ústavodarná moc má svoje hranice a nie je daná ústavodarcovi v absolútnej rovine do dispozície. Tento princíp je daný ako prirodzená brzda pre prípady, ktoré sú známe z minulosti, a kedy bol „verejný záujem“, zneužitý ako dôvod pre nástup totalitných režimov. Preto dnes ostáva ako jediný

neziskových organizácii ale aj neformálnej podobe občianskych iniciatív, ktoré preberajú parciálne spoluzodpovednosť za verejný záujem. Ako príklad je možné uviesť aj výslovne zákonom predpokladanú činnosť komunitnej samosprávny v procese podľa zákona č. 24/2006 Z.z o posudzovaní vplyvov na životné prostredie v znení neskorších právnych predpisov.

³⁰ Nález ÚS sp. zn PL 33/95

³¹ Porovnaj REKEN, Ján.: cit dielo s. 21

³² Nález ÚS sp. zn PL.ÚS 7/96

konzekventný a uchopiteľný odlišovací znak práve neurčitost' adresátov verejného záujmu, dôležité na ich odlišenie od súkromného záujmu je práve znak neurčitosti..

- b.) Ide o povinnosť orgánov verejnej správy. Tento znak vyplýva jednak z skutočnosti, že hospodária s verejnými prostriedkami a jednak z faktu, že verejný záujem je de facto aj úlohou verejnej správy. A to v špeciálnej rovine ako primárna povinnosť napríklad okruh verejných záujmov uvedených v § 4 ods. 3 zákon o obecnom zriadení. Sekundárne v rovine, že verejný záujem je aj všeobecnou povinnosťou orgánov verejnej správy.. Teda nie je možné aby orgán ochrany pred požiarmi ignoroval vo svojich opatreniach a rozhodnutiach povinnosť chrániť životného prostredie a kultúrne dedičstvo..
- c.) Na rozvoji a ochrane verejného záujmu sa môže³³ podieľať každý, ako fyzická osoba tak aj subjekty v rámci komunitnej samosprávy. Teda plniť úlohy verejného záujmu môže ako VÚC tak aj občianske združenie, pri jednom však ide o povinnosť a pri druhom o právo, ktoré okrem iného, pramení aj z idey participatívnej demokracie a želanosti stavu, kedy sa, čo najviac osôb zapája do budovania a ochrany verejného záujmu. (participuje na správe vecí verejných..)
- d.) Okrem charakteristiky verejného záujmu ako povinnosti správneho orgánu je verejný záujem známy najmä ako realizácie metódy donútenie v prípade konfliktov verejného a súkromného záujmu. Ak verejný záujem ma byť predpokladom invazívneho zásahu do základných ľudských práv a slobôd, je tak možné len na základe právnej normy a z dostatočnou individualizáciou v konkrétnom prípade. Takýto inštitút nemôže znamenať apriori obmedzenia akéhokoľvek práva, ale len individualizovaním ako ultima ratio v konkrétnom prípade a v konkrétnom vzťahu
- e.) Pri obmedzení je potrebné zohľadniť predvídateľnosť postupu a primeranosť ako základné predpoklady princípu materiálneho právneho štátu. Inak povedané, je potrebné chápať ako *conditio sine qua non* riešenia konfliktu verejného a súkromného záujmu princíp legitímneho očakávania, princíp legitímneho účelu a proporcionality. V opačnom prípade by bol verejný záujem, skutočne, len istou formou veľmi „*dispozitívneho rozhodnutie verejnej správy*.“. Preto sa nedá ani stotožniť s niektorými názormi populárnymi v spoločnosti, že verejný záujem je to čo povie štát..³⁴ Aj keď sú

³³ Slovo môže sa ja pri právnických a fyzických osobách mení na povinnosť, ak je ochrana verejného záujmu explicitne zakotvená ako všeobecná povinnosť v právnej norme. Napríklad ochrana verejnej zelene.

³⁴ Porovnaj napríklad *Baťo, Rado a Beer Gabriel* . Verejný záujem je to, čo povie štát alebo obec [online]. In.: [cit. 2019-06-17]. Dostupné z: <https://www.etrend.sk/ekonomika/verejny-zaujem-je-to-co-povie-stat-alebo-obec.html>

prípady, kedy v konečnom dôsledku rozhoduje štátna správa alebo obec, ale vždy aj tento rozhodovací proces musí byť na základe a v súlade s princípom legitímneho očakávania. Inak povedané, ak orgán (bez ohľadu na to či ide o štátnu správu alebo samosprávu) ide rozhodnúť o verejnom záujme a následnom obmedzení vlastníckeho práva, musí tak urobiť na základe existencie právnej normy, ktorá mu takúto právomoc dáva alebo aspoň predpokladá takýto postup.

2. Spoločné dobro a verejný záujem filozoficko-teoreticko právny rozmer

Pre pochopenie toho, čo to je verejný záujem, je potrebné skúmať aj niektoré interdisciplinárne otázky, predovšetkým z hľadiska právnej filozofie a genézy vývoja pojmu. Verejný záujem napriek tomu, že pre postsocialistické krajiny, sa zdá ako nový pojem, či už formálne alebo materiálne obsahovo je známy niekoľko tisícročí. Predovšetkým, je potrebné si povedať, že koncept verejného záujmu predstavuje v tej najvšeobecnejšej spoločenskej rovine istý typ dobra, ktoré je nad rámec individua, aj keď vrátane jeho. Preto aj predovšetkým, zahraničná literatúra, ktorá sa viac venuje tejto téme, spája pojem verejný záujem s pojmom spoločného dobra.³⁵ Verejný záujem je novšie pomenovanie toho istého obsahu ako je spoločné dobro. Pojmologická bitka medzi pojmi ako je verejný záujem, spoločný záujem, a verejné dobro prakticky neexistuje, keďže materiálne ide o identické pojmy. V roku 1959 Wiliam Zarecor definoval, že ak chceme správne interpretovať históriu politických riešení a politických teórii, mali by sme hovoriť o možných metódach služby verejnému záujmu (spoločnému dobru).³⁶

Ani jeden z týchto pojmov nenájdeme u prvých filozofov. Obsahovo môžeme, napríklad u Platóna, hovoriť o najlepšom politickom poriadku, ktorý sa snaží zabezpečiť sociálny mier, spoločenskú spoluprácu a priateľstvo medzi rozdielnymi spoločenskými a sociálnymi skupinami. Ide o prvé systematicky definované okruhy v rámci európskej filozofie toho, čo môžeme nazvať verejným záujmom. Zdá sa, že ani dnes nie je táto množina ako verejný záujem neaktuálna. Spoločenská spolupráca a sociálny mier by malo byť základom pre činnosť verejnej správy, predovšetkým jej časti samosprávy ako územnej, tak profesnej alebo komunitnej. Snaha

³⁵ Simm, Kadri. The Concepts of Common Good and Public Interest: From Plato to Biobanking. *Cambridge Quarterly of Healthcare Ethics*. 2011, 20(4), 554-562. DOI: 10.1017/S0963180111000296. ISSN 0963-1801.

³⁶ ZARECOR, William D. The Public Interest and Political Theory. *Ethics*. 1959, 69(4), 277-280. DOI: 10.1086/291227. ISSN 0014-1704. Dostupné také z: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/291227>

o spoločenské zjednotenie, napriek vždy prítomnej diverzite názorov a postojov k spoločenským otázkam, by mala byť základný cieľ aj politiky ako takej..

Nový postoj k spoločnému dobru (verejnému záujmu) zaujíma Aristoteles.. Podľa jeho názoru nie je možné žiť dobrý život izolovane mimo komunity a obce. Cieľom takéhoto života sa stáva blaženosť a šťastie. Každý, vrátane rastlín, zvierat a ľudí má účel života. Realizácie tohto účelu je jednoznačne spoločným záujmom celej komunity. Spoločný záujem je, na rozdiel od individuálneho, zameraný na tieto vyššie ciele ako je blaženosť človeka a komunity. V Etike Nikomachovej konštatuje, že hoci štát a jednotlivec logicky musia skončiť v istom okamihu, záujem štátu ako celku a národa je väčší a hodný viac ochrany ako záujem jednotlivca.³⁷ U Aristotela je dôležité identifikovať aj pojem blaženosť. Podľa filozofa si väčšina ľudí interpretuje tento pojem ako metódu na dobrý život a správne/cnostné konanie.³⁸ V inom jeho diele, Politika, nájdeme aj definíciu ktorej súčasťou je spoločné dobro (verejný záujem) „ Keďže štátna ústava a správa štátu zamená to isté a správu štátu je najvyššou mocou štátu, musí by vládcom ten kto vládne na všeobecný prospech.. „

Pojem spoločné dobro je neustále prítomný aj v dielach kresťanskej filozofie a náuky o štáte a práve. Kresťanská náuka o spoločnosti rozvíjala učenie Platona a Aristotela..³⁹ Koncepcia človeka u Aristotela predstavuje ľudskú prirodzenosť ako človeka“ štátotvornú bytosť“, v čom je eo ipso implementovaná požiadavka na spoločné dobro. Moderné komunitárne koncepcie ako aj osobitné druhý verejného záujmu, napríklad v podobe ochrany a zveľadovania životného prostredia, sa potom iste zhodnú na aristotelovskom závere, že verejný záujem nie je len norma pre panovníka, ale aj povinnosť občana..⁴⁰

Kresťanská filozofia a náuka o spoločnosti rozvíja tento pojem a robí zo spoločného dobra jednu základných pilierov náuky o spoločnosti, predovšetkým prítomnej v sociálnom učení Rímsko-katolíckej cirkvi. Tomáš Akvinský a jeho nasledovník Francesco de Vitoria sa venujú vo svojich dielach problematike spoločného dobro ako metódy dobre spravovanej spoločnosti.. Okrem toho, ale De Vitoria sa venuje komentovaním spisov Aqinského osobitne účelu zákona, ktorým má byť podľa neho vždy verejný záujem.⁴¹ Verejný záujem je možný ako účel právnych predpisov vidieť podľa De Vitoriu v dvoch rovinách. Prvá je logická: znak práva,

³⁷ Napríklad ARISTOTELES Etika Nikomachova

³⁸ ARISTOTELES tamtiež

³⁹ Napríklad ARISTOTELES Politika

⁴⁰ Ivanovič, Dávid. Etika vo verejnej službe a verejný záujem. *Motus in verbo: časopis mladej vedeckej generácie*. Banská Bystrica: Filozofická fakulta Univerzity Mateja Bela, 2014, 2(3), 8-16, ISSN 1339-0392.

⁴¹ Vitoria, Francisco de, Anthony Pagden a Jeremy Lawrence. *Political writings*. New York: Cambridge University Press, 1991. s. 157, ISBN 05-213-6714-X.

ktoré ma byť spoločným dobrom ako také. Druhým je, že opak by znamenal právo tyranské a ako také polemicky záväzné a platné. Jednoducho zhrňuje, že ak by aj impérium alebo vládci prijali zákon, ktorý by bol v rozpore s verejným záujmom, nebol by to zákon. Zákon ani de facto ani de iure nemôže byť v rozpore s verejným záujmom. Právo je nariadenie pre komunitu (verejnosť) a účelom pre verejný záujem spoločné dobro, ktoré vzniká starostlivosťou legálnej autority a je ňou potvrdené a zverejnené. Principiálne, ak k spoločnému dobru priraďujeme ako hovorím na inom mieste aj objektívne hodnoty, medzi ktoré určite patrí aj ľudská dôstojnosť,⁴² názor De Vitoriu (a de facto tiež Akvinského) potvrdil o niekoľko storočí Norimberský tribunál a nemecký ústavný súd.⁴³

Osobitné miesto vo svojich esejách venoval téme verejného záujmu ako spoločného dobra David Hume. Pojem verejný záujem sa objavuje ako jedna z prvých vecí v humových morálnych, politických a historických spisoch. Na pochopenie pohľadov Davida Huma na pojem verejný záujem je potrebné vnímať jeho uhol pohľadu na termín verejný. Sme v 18. storočí, kedy dnešná terminológia nie je aplikovateľná na pojmy vtedajšej právnej filozofie a právnej vedy. Hume mnohokrát používa termín verejnosť skoro identicky s pojmom vládný. V tomto význame hovorí o verejnosti ako záujmoch štátu, jeho veľkosti a šťastia, jeho občanov na druhej strane aj očakávanie občanov na bezpečnosti, možnosti zbohatnúť a ochranu svojich obchodov. Na inom mieste pod pojem verejný záujem zaraďuje aj vedomosti, vzdelávania, priemysel, ľudskosť a individuálne šťastie a prosperitu. Samozrejme, interpretácia týchto pojmov je možná len v zmysle, že tieto parciálne elementy sú nie len v záujme jednotlivca, ale aj verejnosti. V prípade vlády (kde sa často zlieva pojem verejnosť a vláda⁴⁴) je to povinnosťou. Napriek tomu je možné identifikovať v diele Davida Huma aj pojem verejný záujem v podobe záujem spoločnosti. Teda vo význame, ktorý sa lepšie približuje dnešnému chápaniu. Záujem spoločnosti je to, čo je dobré pre spoločnosť, ak sa spoločnosť ako taká má vôbec zachovať.

Napriek tomu, že sa zdá že kapitalizmus a osvietenstvo v záujme individuálnych práv zanevrelo na existenciu verejného záujmu, nie je to tak. Adam Smith vo svojom diele *Skúmanie podstaty a pôvodu bohatstva národov* píše, že práve neviditeľná ruka trhu môže viesť jednotlivca k spoločnému dobru a verejnému záujmu.⁴⁵ John Mill vo svojom ikonickom diele

⁴² Porovnaj *Balog, Boris*. Materiálne jadro Ústavy Slovenskej republiky. 1. Žilina: EUROKÓDEX, 2014. ISBN 978-808-1550-324.

⁴³ *Alexy, Robert*. Pojem a platnosť práva. 1. Bratislava: Kalligram, spol s.r.o, 2009. ISBN 978 80 8101 062 0.

⁴⁴ *Warner, Stuart*. David Hume on the public interest. *Reason Papers*. 1990, 1(15), 74-90.

⁴⁵ *IVANOVIČ, Dávid*. Etika vo verejnej službe a verejný záujem. *Motus in verbo: časopis mladej vedeckej generácie*. Banská Bystrica: Filozofická fakulta Univerzity Mateja Bela, 2014, 2(3), 8-16. s. 11, ISSN 1339-0392.

O slobode hovorí o príklade záujmov, ktoré sú potrebné, ale nie sú explicitne spojené s individuálnym prospechom. Ako asi učebnicový príklad vo svojom diele uvádza Múzeum.⁴⁶ Napriek základnej niti celého diela *O slobode* môžem v ňom nájsť aj myšlienku ideálneho chápanie jednotlivca vo vzťahu k spoločnému dobru v podobe rešpektovania vzájomných záujmov, ale ja povinnosti znášať svoj podiel na prácach a obetách potrebných na ochranu spoločného dobra.⁴⁷ Aj autor moderného katolíckeho učenia o spoločnosti slovenského pôvodu Michal Novak pripúšťa, že aj v kapitalistickej spoločnosti popri existencii súkromnej iniciatívy je potrebné, aby existovala strecha záujmov vo forme spoločného dobra.⁴⁸ Chápe použitie verejného záujmu však iba na základe metódy subsidiarity, teda ak sa nedá vec riešiť na nižšom stupni a iným spôsobom.⁴⁹

Virginia Held chápe verejný záujem vo viacerých kategóriách:

- a.) Spoločné dobro je objektívne a normatívne.. Nemôže byť objektom diskusie, ale je súčasťou prirodzeného práva..
- b.) Nie je založený na fundamentálnej opozícii medzi súkromným a verejným záujmom. Všetky súkromné záujmy sú obsiahnuté vo verejnom záujme. Ak však vznikne konflikt medzi súkromným a verejným záujmom za predpokladu proporcionality, ma verejný záujem prednosť.
- c.) Spoločné dobro je fenomenologickou súčasťou dobrej vlády.⁵⁰

Verejný záujem má však aj polemické míľniky svojho vývoja. Ako prvý príklad spomeniem veľkú kauzu anglo-amerického práva *Dred Scott vs. Sandfort*. Otrok Dred Scott v roku 1846- 1857 podal žalobu na emancipáciu odvolávajúc sa okrem iného na deklaráciu nezávislosti USA a definovanie zásady, že všetci ľudia sú stvorení ako rovní. V konečnom dôsledku súd rozhodol, že v záujme spoločnosti je ochrana práv vlastníkov otrokov, a že toto právo na rovnosť sa netýka otrokov. Ide o právo viazané na občianstvo USA, ktoré sa netýka afro-američanov.

Ďalej tu je zneužitie v prípade totalitných režimov minulého storočia. Asi najextrémnejšou formou jeho zneužitia bolo zneužitie ako komunitného (národného) záujmu

⁴⁶ Mill, John Stuart. *O slobode*. Bratislava: Iris, 1995. ISBN 80-887-7807-7.

⁴⁷ Mill, John Stuart. *O slobode*. Bratislava: Iris, 1995. s. 72, ISBN 80-887-7807-7

⁴⁸ Novak, Michael. *Duch demokratického kapitalizmu*. Praha: Občanský institut, 1992. ISBN 80-900-1901-3.

⁴⁹ Novak, Michael. *Katolícké sociální myšlení a liberální instituce*. Praha: Česká křesťanská akademie, 1999. ISBN 80-857-9534-5.

⁵⁰ Held, Virginia. *The public interest and individual interests*. 1. New York: Basic Books, [1970]. ISBN 978-046-5067-732.

v období Nemeckej tretej ríše a nacizmu. Vo verejnom záujme začal proces postupného vyvražďovania duševne nespôsobilých a chorých až po známe udalosti dnes označované ako holokaust. Druhou situáciou bolo menej známe referendum na Haiti, v ktorom občania s veľkou väčšinou odhlasovali doživotné diktátorstvo prezidentovi Papadoc. V podstate najdemokratickejší prostriedok priameho hlasovania bol použitý na de facto a de iure zánik demokracie. Dôvodom bol výklad verejného záujmu založeného na aritmetickom modeli, ktorý hovorí o väčšine ako reprezentantovi verejného záujmu, a teda *suprema lex* v rámci existujúcich názorov a doktrín o štáte. Tieto negatívne skúsenosti neznamenajú, že verejný záujem stráca svoju autoritu a už viac nie je *conditio sine qua non* zákonnosti a právnej normy. Sú len výstrahou toho, že každý verejný záujem musí byť skúmaný individuálne vzhľadom na konkrétnu vec, a na základe rešpektovania princípov materiálneho právneho štátu..

Jedným z posledných veľkých káuz, ktoré tvoria nevyhnutne istý doktrinálny a teoretický základ pre posudzovanie verejného záujmu, je spor Spojených štátov a Južnej Afriky. Ide o spor o patent a vlastnícke právo založené na duševnom vlastníctve k lieku na AIDS /HIV. Južná Afrika nemala dlhodobo koncepčnú predstavu o zdravotnej, verejnej starostlivosti. Výsledkom bola priam pandémia ochorenia HIV/AIDS. Liečba tohto ochorenia nebola v rámci verejnej zdravotnej starostlivosti dostupná pre všetkých z dôvodu extrémne vysokej ceny liekov a patentových nárokov farmaceutických spoločností. Potom ako zomrel najstarší syn prezidenta Mandelu práve na diagnózu HIV /AIDS, sa stala táto téma jedným zo základných pilierov politiky Južnej Afriky. A to do tej miery, že sa začal vyrábať generický liek napriek dohodám ochrane duševného vlastníctva. Vláda toto zlomenie princípu právneho štátu a ochrany vlastníctva argumentovala práve verejným záujmom na verejnom zdravotníctve a objektívnym faktom obrovskej chudoby, ktorá prakticky vylučuje časť obyvateľov v participácii na verejnom dobre pre extrémne vysokú cenu liekov..⁵¹ Práve tento verejný záujem nakoniec spôsobil prijatie zákona, ktorým sa zaviedla regulácia cien a cenové zľavy na lieky potláčajúce HIV/AIDS. Tento problém ešte nie je vyriešený, keďže prebieha veľké množstvo rokovaní a konaní vrátane súdov a zdá sa, že postoj rozvojových krajín a Spojených štátov a krajín Európskej únie k tejto problematike bude stále vnímaný ako kontroverzný. Pokiaľ však pred touto kauzou sa verejný záujem chápal zvyčajne ako vec národná, teda pohybujúca sa v rámci vnútroštátnej legislatívy, po tejto kauze sme svedkami aj aplikácie na

⁵¹ K téme porovaj aj *Fischer, Wiliam a Cyrill Rigamonti. The South Africa AIDS Controversy a Case Study in Patent Law and Policy*[online]. 10 február 2005, 1 44 [cit. 2019-06-26]. Dostupné z: <https://cyber.harvard.edu/people/ffisher/South%20Africa.pdf>

medzištátnej úrovni. Zrejme rovnako exteritoriálna aplikácia verejného záujmu bude v prípade stále rozdielných názorov Rakúska a jeho susedov na jadrovú energetiku.

3. Objektívne hodnoty, formálny a materiálny prístup, proporcionalita

Verejný záujem je bez akýchkoľvek pochybností predovšetkým a dominantne téma právna. Tento fakt nič nemení na jeho ekonomickom, politologickom a filozofickom rozmere. V konečnom dôsledku obsah verejného záujmu by mal byť určovaný práve interdisciplinárne niekedy aj za prítomnosti napr. prírodných vied, archeológie a fyziky. Úloha práva a osobitne ústavy v oblasti verejného záujmu je:

- a.) Explicitne, ale aj implicitne ustanoviť metódu jeho identifikácie tak, aby bol dodržaný princíp materiálneho právneho štátu.
- b.) Vymedziť pomocou materiálneho jadra ústavy a objektívnych hodnôt jeho legitímny účel.
- c.) Vytvoriť praktickú a efektívnu formu v akej bude poznateľný a aplikovateľný.
- d.) Vytvoriť systém jeho ochrany ale aj ochrany adresátov verejného záujmu pred zneužitím a svojvôľou..

V samotnej ústave je explicitne vyjadrený verejný záujem najmä v kontexte čl. 20 ods. 4 ako legitímny dôvod na obmedzenie vlastníckeho práva. Argumentum a contrario pri výklade tohto článku je zřejmé, že ak nastáva možnosť v zákone obmedzenie vlastníckeho práva, môžeme hovoriť o verejnom záujme. V opačnom prípade by odlišná forma obmedzenia iná ako na základe verejného záujmu bola ústavne diskomfortná. Diskomfortita by bola pritom nie len v rámci princípov a materiálneho jadra ústava, ale explicitného a zrozumiteľného text ústavy. Teda prvá a najzrozumiteľnejšia prítomnosť verejného záujmu je daná ako dôvod obmedzenie vlastníckeho práva. Verejný záujem je potom následne prítomný aj v úvode článku 20 ako prejav istej exkluzivity vlastníctva, ktoré môže byť len vo vlastníctve štátu.. Z hľadiska verejného záujmu v ústave Slovenskej republiky nachádzame celý rad implicitných ustanovení, kde je verejný záujem len spomenutý ako napríklad v čl. 60 ods. 1 písm e.).

Ústava Slovenskej republiky v konečnom dôsledku ako väčšina ústav moderných demokracii okrem formálneho textu právneho predpisu obsahuje celý rad princípov a zásad.. Tieto predstavujú materiálne jadro ústavy.⁵²Materiálne jadro predstavuje súbor objektívnych hodnôt a princípov. Jedným z najdôležitejších princípov je princíp materiálneho právneho štátu.

⁵² Balog, Boris. *Materiálne jadro Ústavy Slovenskej republiky. 1.* Žilina: EUROKÓDEX, 2014. ISBN 978-808-1550-324

Pre skúmanie verejného záujmu je prakticky imanentným predpokladom *conditio sine qua non*. Ako som spomínal verejný záujem je neurčitý pojem. Jeho aplikácia v dosť veľkej miere závisí od konkrétneho prípadu.⁵³ Ak by sme však unikli v práve do formalizmu, ktorý vylučuje materiálne obsah právnej normy, a teda aj materiálny princíp právneho štátu zrejme by sme museli odmietnuť nie len všetky právne situácie, kedy právna norma nehovorí *expressis verbis* o verejnom záujme (reštriktívny omyl), ale verejný záujem by sa stal nástrojom svojvôle, keďže by sa nemohol skúmať pri jeho aplikácii legitímny účel. Potreba abstraktnosti právnej normy a existencie neurčitých pojmov je práve zapríčinená princípom materiálneho právneho štátu, ktorý je *eo ipso* základom vlády práva. Obsahom materiálneho jadra sú základné ústavné hodnoty demokratickej spoločnosti, ktoré nachádzajú svoje vyjadrenie v konkrétnych ústavných princípoch materiálneho právneho štátu. Moderná právna teória sa zhoduje na tom, že základné ústavné hodnoty predstavujú vo všeobecnosti spoločnosťou uznávané dobré, a majú objektívny charakter, ktorý znamená, že štát ich môže len uznať, resp. z nich vychádzať, ale sám nie je ich tvorca.. Štát teda nemôže tieto hodnoty tvoriť, ale ich uznať.⁵⁴

Ak sa základné hodnoty premietajú v istej kvalite, či explicitnej alebo implicitnej do textu ústavy, nadobúdajú ústavný charakter a majú najvyššiu právnu ochranu.⁵⁵ Hodnoty majú organické prepojenie s tzv. princípmi ústavy a v zásade sa dá hovoriť o jednom celku. Ústavné princípy v texte ústavy prítomné zväčša v abstraktnej rovine tak, aby boli aplikovateľné na viaceré podobné prípady a vyhlo sa tak omylu reštriktívneho a formalistického prístupu. Čistý pozitivizmus je aj s akcentom na udalosti II. svetovej vojny a rozsudky Norimberského tribunálu zjavne v modernom práve prekonané. Formalizmus však je prítomný stále v činnosti orgánov verejnej správy, ktoré mnoho krát nepozerajú na účel právnej normy, ale sa krčovite držia textu právneho predpisu. Napríklad ako bude uvádzať, je to prípad zmeny územného plánu s jasným cieľom zasiahnuť negatívne do prebiehajúcich konaní s účelom ich zmarenia. Čisto formalistický prístup k tejto téme by zrejme vytvoril záver legality takéhoto aktu. Aplikácia princípu materiálneho právneho štátu by však musela výrazným spôsobom narušiť predstavu o legalite takéhoto aktu. Preto je verejný záujem existenciálne spojený princípom

⁵³ Nález ÚS sp. zn.PL ÚS 2/98

⁵⁴ *Holländer, Pavel*. Nástin filozofie práva: Úvahy strukturální. Praha: Spolek českých právníků Všeherd, 2000. ISBN 80-85305-43-7

⁵⁵ *Orosz, Ladislav, Svák, Ján a Balogh, Boris*. Základy teórie konštitucionalizmu. 2. EUROKODEX, s.r.o, 2012. s 149. ISBN 978 80 89447 541.

materiálneho právneho štátu. Táto rovnica z hľadiska pravdivosti je overiteľná aj opakom. Princíp materiálneho právneho štátu je spojený ako podmienkou s verejným záujmom.

Na tomto mieste sa dostávame k identifikácii verejného záujmu z hľadiska okruhov materiálneho jadra ústavy Slovenskej republiky. Námietky o explicitnosti a textualizme ako oponentúre mojej hypotéze, že napr. princíp právneho štátu nie je výslovne spojený s verejným záujmom, si dovoľím vyargumentovať. Môže byť reálne situácia, že zákonnosť ako základný princíp nie je verejným záujmom? Ak by sme ad abusrudm pripustili takúto námietku, museli by sme zároveň pripustiť možnosť asi veľmi bizarnú, že z dôvodu verejného záujmu je možné princíp zákonnosti obmedziť. Zrejme by sme sa tak dostali do bludiska špekulatívnych úvah, z ktorých by viedli ako východiská len absurdné závery. Podobne ako som uviedol v predchádzajúcej časti analyzujúc dielo Aqinského a De Vittoriu, zákon, ktorý nie je vo verejnom záujme sa stáva ako privátna vec nástrojom tyranie.

Súčasťou sféry verejného záujmu sú viac menej aj ostatné objektívne hodnoty ústavy Slovenskej republiky. Jedným z najmenej kontroverzných hodnôt je ochrana životného prostredia a ochrana kultúrneho dedičstva. Obidve majú zároveň charakter objektívnej ústavnej hodnoty, a zároveň aj verejného záujmu.. Podľa Fečíka⁵⁶ vo veľkom komentári k správneho súdnemu poriadku je záujem chránený zákonom, ako ho predpokladá aj správny poriadok aj správny súdny poriadok objektívny záujem napríklad Životného prostredie. Balog B. vo svojej monografii o materiálnom jadre Ústavy Slovenskej republiky hovorí o ústavnej hodnote kontrole verejnej moci.⁵⁷ Táto hodnota je organicky spojená s verejným záujmom na transparentnosti. Ústavný súd Slovenskej republiky v rozhodnutí PL US 12/01 ohľadne ústavnosti zákona o umelom prerušení tehotenstva konštatuje, že druhá veta čl. 15 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je deklaráciou objektívneho hodnoty.⁵⁸ V rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn 8Sžo/203/2010 sa hovorí o verejnom záujme ako ochrane života a zdravia. Typické ústavné hodnoty ako je demokratické zriadenie, bezpečnosť a podobne, sú dôvodom na obmedzenie základného práva na súkromie v rámci zákona č. 166/2003 Z.z o ochrane súkromia pred neoprávneným odpočúvaním v znení neskorších právnych predpisov.

⁵⁶ *Správny súdny poriadok: komentár*. Praha: C.H. Beck, 2018. ISBN 978-80-7400-678-4.

⁵⁷ *Balog, Boris*. Materiálne jadro Ústavy Slovenskej republiky. 1. Žilina: EUROKÓDEX, 2014. s. 25, ISBN 978-808-1550-324

⁵⁸ Doslovne sa bode 6 a 7 predmetného nálezu hovorí: „6. Na rozdiel od štandardných právnych noriem (pravidiel správania) štát objektívne hodnoty podľa záverov súčasnej právnej vedy nemôže tvoriť, ale len uznať a rešpektovať, resp. z nich vychádzať, prípadne zvýrazňovať význam určitých hodnôt na úkor či vo vzťahu k iným hodnotám. Tým, že je určitá objektívna hodnota explicitne vyjadrená v ústave, nadobúda charakter ústavnej hodnoty, ktorá požíva ústavnú ochranu. 7. Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) zastáva názor, že nenarodený ľudský život má charakter objektívnej hodnoty.

Z tohto zákona je zrejmé bezpečnosť štátu, obrana, ochrana práv a slobôd iných sú jednak okruh ústavných hodnôt⁵⁹ a jednak verejný záujem aprobovaný ústavou Slovenskej republiky.⁶⁰ Iný príklad je ústavné ukotvenie v čl.41 ods. 1 tretia veta hodnoty manželstva a rodičovstva.

Na rozpoznanie aplikácie verejného záujmu teda situácie, kedy prechádza zo statickej roviny konštatovania existencie alebo toho, že štát má záujem na jeho ochrane⁶¹ do roviny dynamickej, či už ako súčasť justičných rozhodnutí alebo rozhodovacej činnosti orgánov verejnej správy je potrebné charakterizovať dve základne podmienky v právno-aplikačnej praxe. Prvá je zásada legitímneho účelu, ktorá má v zatiaľ v slovenskej literatúre málo miesta, a ak tak spomína sa väčšinou v kontexte európskeho správneho práva. Ide pritom o problém, ktorý sa týka ako správneho práva tak aj ústavného práva. Spolu s legitímnym očakávaním a princípom viazanosti verejnej správy právom je súčasťou princípu materiálneho právneho štátu, a teda základnou osou ústavného, ale aj právneho rozmeru Slovenskej republiky. Tento princíp sa týka bezprostredne aplikácia verejného záujmu a zároveň tvorí významnú pomôcku pri aplikácii správnej úvahy. Podľa CM/Rec (2007) 7 čl. 2 bodu 4 orgány verejnej správy uplatňujú svoje právomoci iba na účely, na ktoré im boli tieto právomoci zverené. Účelom činnosti orgánov verejnej správy má byť verejný záujem.⁶² Podľa K. Tóthovej zmysel a účel právneho predpisu je spolu s okolnosťami správnu metódou aplikácie a interpretácie právneho predpisu tak ako zákonodarca zamýšľal.⁶³ Účel zákona je pritom možné identifikovať zo samotného znenia zákona najčastejšie v úvodných ustanoveniach ako je predmet zákona, základné zásady a podobne. Základné zásady konania sú dôležitou interpretačnou pomôckou pri výklade ako aj jednotlivých ustanovení zákon, a tak aj prípadného verejného záujmu v danom zákone. Dôležité je nie len materiálne hľadisko (teda obsah a účel právnej úpravy), ale aj gramatický tvar. Väčšina právom reglementovaných zásahov vo verejnom záujme spája takúto možnosť s budúcim časom. Jednak je to dané samotnou logikou práva, ktoré má pôsobiť do budúcnosti a jednak zákazom retroaktivity ako jednou z princípov právneho štátu. Na to úzko nadväzuje aj požiadavka legitímneho očakávania a predvídateľnosti aktov verejnej správy. Je prakticky nemysliteľné, aby sme hovorili o legitímnom účele, ak ho nie je možné

⁵⁹ Porovnaj *Balog, Boris*. Materiálne jadro Ústavy Slovenskej republiky. 1. Žilina: EUROKÓDEX, 2014. ISBN 978-808-1550-324

⁶⁰ *Čentěš, Jozef*. Odpočúvanie, procesnoprávne a hmotnoprávne aspekty. Bratislava: C.H. Beck, 2013. s. 150. ISBN 978-808-9603-091.

⁶¹ Napríklad čl. 15 ods. 1 posledná veta, čl. 41 Ústavy a iné

⁶² *Kočíšiarová, Soňa*. Princípy dobrej verejnej správy a Rada Európy. 1. Bratislava: Iura edition, 2012. s. 192, a nasl. , ISBN 9788080785192

⁶³ *Tóthová, K.*: Občan a zákonnosť rozhodnutí v správnom konaní. Obzor 1982, Bratislava, s 43

dopredu predvídať. Obdobný názor reprezentuje aj Čenteš Jozef.⁶⁴ Legitímny cieľ verejný záujem musí byť zrejmý dopredu inak konanie, ktoré obmedzuje nejaké subjektívne právo, je vyhodnotiteľné ako nezákonne. Podľa rozhodnutia *Amann vs. Švajčiarsko* z roku 2000 *požiadavka predvídateľnosti je formulovaná preto aby každá osoba mohla prispôbiť svoje konanie pravidlám ustanovením v zákone*. Rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn.7 As 36/2017-27 sa venovalo kamerovému monitorovaniu priestorov a hľadania legitímneho účelu takýchto záznamov. Podľa českého najvyššieho správneho súdu je legitímny účel daný skutočnosťou, že hovorím o prevencii proti kriminalite a ochrane verejného poriadku. Ak by ten istý kamerový systém slúžil nejakej forme voyerizmu, išlo by o nezákonný zásah od práva na súkromie fyzickej osoby. Verejný záujem, ako som už spomínal a priori, je vyhodnotiteľný len v kontexte povinnosti orgánu verejnej správy. Teda len v situácii, kedy bez ohľadu na ďalšie má svoje statické ukotvenie v rámci právneho poriadku. Ak má verejný záujem znamenať posun z možnosti do realizácie, teda napríklad vo forme obmedzenia vlastníckeho práva, musí sa takto chápať aj legitímny účel. Príkladom je už spomínaná kamera.. Legitímny účel je dôležitý až pri skúmaní, čo sa bude diať s nahrávkou, teda, či a ako môže byť obmedzené regulárne právo na súkromie. Ak sa použije na zákonom predpokladaný účel, napríklad pre orgány činné v trestnom konaní, je to v súlade s verejným záujmom. Ak sa však tá istá nahrávka použije na vydieranie, logicky nie je možné hovoriť o verejnom záujme. Podobná situácia nastáva pri každom jednom zásahu orgánu verejnej správy do súkromnej autonómie jednotlivca vo verejnom záujme.

Okrem skutočnosti sledovania legitímneho účelu je potrebné chápať ako podstatnú aj primeranosť dominancie verejného záujmu v konflikte s súkromným záujmom. Principiálne proporcionalita ani nemá význam v iných situáciách, kde netreba dokazovať silnejšie postavenie verejného záujmu.. Použiť verejný záujem ako nástroj na zásah do subjektívnych práv jednotlivca, je možné len vtedy, ak sú kumulatívne splnené viaceré podmienky.. Čentěš J., vo svojej monografii hovorí o:

- a.) Spôsobilosti.
- b.) Potrebnosti.
- c.) Primeranosti.

⁶⁴ Čentěš, Jozef. *Odpočúvanie, procesnoprávne a hmotnoprávne aspekty*. Bratislava: C.H. Beck, 2013. s. 44, ISBN 978-808-9603-091

d.) Minimalizácie obmedzenia základného práva.⁶⁵

Podľa Košičiarovej S., v citovanej publikácii ma proporcionalita viacero dimenzii a na jej správne vyhodnotenie je potrebné realizovať test proporcionality.⁶⁶ Tento názor nie je ojedinelý a počíta s ním aj ustálená judikatúra.⁶⁷ Test proporcionality ma niekoľko štádií. Odborná literatúra sa zhoduje na troch základných, ktorými je vhodnosť, nevyhnutnosť a primeranosť. Pomocou testu proporcionality dochádza k pomerovaniu dvoch záujmov (objektívneho verejného a subjektívneho súkromného), ktoré v čase vyhodnocovania musia byť v kolidujúcom, a teda konfliktnom postavení.⁶⁸ Najvyšší súd Slovenskej republiky aplikuje proporcionálnosť aj vo vzťahu k výške sankcie. Podľa jeho názoru princíp materiálneho právneho štátu nepripúšťa aplikovanie sankcií, ktoré sú zjavne neprimerané povahy skutku a jeho dôsledkom, a to ani ako nástroj generálnej prevencie v záujme ochrany dôležitého verejného záujmu.. Je možné urobiť zhrnutie k proporcionalite za pomoci odbornej literatúry⁶⁹ v tom že:

- a.) Proporcionalita je základnou podmienkou aplikácie verejného záujmu v prípade konfliktu verejného a súkromného záujmu,
- b.) verejný záujem neznamena a priori dominanciu len ak prejde testom proporcionality,
- c.) princíp proporcionality odpovedá na otázku či možno považovať zásah verejnej moci (správy) do subjektívnej sféry jednotlivca (právnickej osoby) za legitímny, rozumný a ospravedlniteľný z hľadiska či už miery zásahu ako aj kvality (kvantity)..

Napriek zaužívanému názoru o exkluzívnom výskyte proporcionality v rámci individuálnych správnych aktov ako požiadavka sa v širšom slova zmysle chápe ja v prípade normatívnych právnych aktov. Normatívne právne akty sú právnou reguláciou, ktorá napríklad v susednej Českej republike môže mať formu opatrenia. Jedným z alternatív povinného výskytu proporcionality je územný plán. Ako budem ešte hovoriť, územný plán je jedným zo zákonom predpokladaných foriem verejného záujmu. Vlastníci nehnuteľnosti a pozemkov sú povinný rešpektovať územnú reguláciu ako obmedzenie subjektívneho práva sui generis. Podobne ako pri odpočúvaní alebo inému zásahu do subjektívnej autonómie súkromnej osoby, musí byť vyhodnocovaná proporcionalita takého predpokladaného zásahu. Predpoklad na tento zásah

⁶⁵ Čentěš, Jozef. *Odpočúvanie, procesnoprávne a hmotnoprávne aspekty*. Bratislava: C.H. Beck, 2013. s. 46, ISBN 978-808-9603-091

⁶⁶ Košičiarová, Soňa. *Princípy dobrej verejnej správy a Rada Európy*. 1. Bratislava: Iura edition, 2012. s. 45, a nasl. , ISBN 9788080785192

⁶⁷ PL.ÚS 23/06, II ÚS 152/08, IV. ÚS 107/2010

⁶⁸ Správny súdny poriadok s 72.

⁶⁹ Košičiarová, Soňa. *Princípy dobrej verejnej správy a Rada Európy*. 1. Bratislava: Iura edition, 2012. s. 198, a nasl. , ISBN 9788080785192

(obmedzenie) je neexistencia iného rovnako efektívneho spôsobu naplnenie sledovaného cieľa.⁷⁰ Obmedzenia musia byť vždy subsidiárne voči iným neinvazívnym možnostiam, keďže inak by šlo celkom zjavne porušenie základných ľudských práv. Princíp subsidiarity a zásahu je tak organickou súčasťou testu proporcionality.

4. Identifikácia verejného záujmu

Verejný záujem identifikácia vo formálnych prameňoch práva

Každý pojem, ktorý má byť použitý v právno-aplikačnej praxi, musí mať nejakú formu merateľnosti a objektívnosti.. Požiadavka na takúto objektivitu je predovšetkým predmetom a organickou súčasťou princípu legitímneho očakávania.. Činnosť orgánov verejnej správy musí byť pre adresáta tejto činnosti predvídateľná.. Predvídateľnosť musí vychádzať jednak z poznania práva a jednak z poznania predchádzajúcej rozhodovacej činnosti správnych orgánov. Predvídateľnosť z poznania práva v sebe zahŕňa poznatky z oblasti práva v najširšom slova zmysle. Nejde len o poznanie právnej normy ako organickej súčasti právneho predpisu, ale aj poznanie judikatúry a právnej vedy. Všetky tri piliere, norma, judikatúra a doktrína spolu tvoria fenomén práva v širšom slova zmysle. Napriek tomu, že kontinentálny systém práva je učebnicovo známy v podobe väčšinou písaného práva, kde neplatí zásada *judge made law*, význam rozhodnutí súdov je možné vidieť v dvoch rovinách:

- a.) Jednak ako nástroj interpretácie práva, ktorý na rozdiel od právnej vedy, má v istých vzťahoch záväzný charakter. Ide predovšetkým, ako hovoríme o správnom práve o viazanosť orgánu verejnej správy právnym názorom správneho súdu. Pokiaľ základným právnym predpisom procesnej povahy v správnom práve v konaní pred súdom je správny súdny poriadok, tento sa v § 5 ods. 1 odvoláva na Civilný sporový poriadok ako subsidiárny z hľadiska základných princípov. Ide o princípy, ktoré vymenúva Civilný sporový poriadok v čl. 1 až 18. Civilný sporový poriadok v čl. 2 ods. 1 explicitne spomína ako zdroj práva aj judikatúru Európskeho súdneho pre ľudské práva a Súdneho dvora Európskej únie. Teda, v správnom práve je možné z hľadiska interpretácie nie len ako metódu výkladu, ale aj priamy prameň práva použiť a aplikovať rozhodnutia súdov. Treba však pripomenúť, že akýkoľvek výklad práva musí napĺňať požiadavku ústavnej konformity. Ak aj všeobecný súd môže formálnym výkladom práva dospieť k viacerým výkladom, a čo len jeden z nich je ústovno-konfortný, je

⁷⁰ Porovnaj rozhodnutie Najvyššieho správneho sudu Českej republiky č.k 4 Ao 3/2010-54

povinný aplikovať tento výklad pričom nie je potrebné, aby sa v tej istej veci obrátil na ústavný súd.⁷¹

b.) Dotváranie práva súdom. Ide zrejme o jedno z najpolemickejších tém v dnešnom ako správnom, tak aj ústavnom práve. Má v sebe niekoľko bodov, ktoré treba zvlášť spomenúť. Objektívny fakt známy už z rozhodnutí súdov v predminulom storočí, je napríklad rozhodnutie nemeckého najvyššieho súdu v roku 1889 o tom, že ústavodarca nemôže ani pri najlepšej vôli predvídať a podchytiť všetky budúce situácie. Nie je ani úlohou zákonodarcu prijať právnu normu pre každý existujúci spoločenský vzťah.⁷² Preto je správne, ak súdy pri súbežnom aplikovaní zásady zákazu odmietnutia spravodlivosti svojimi rozhodnutiami dotvárajú právo. Ústavný súd Českej republiky napríklad netoleruje orgánom verejnej moci formalistický postup pri aplikácii práva, ktorým sa ale de facto nastoľuje stav nespravodlivosti. Obecný súd nie je absolútne viazaný doslovným zmenám zákonov, ale je možné sa od neho odchýliť, pokiaľ tak vyžaduje účel zákona, história jeho vzniku, systematická súvislosť. Súd má nachádzať právo v celej jeho šírke nie len v zmysle textu zákona.⁷³ Zákonodarca pri tvorbe právneho predpisu spravidla vychádza z toho, čo je bežné, z tzv. normálnych prípadov, pričom osobitné, špecifické situácie, ktoré život prináša, môžu uniknúť jeho pozornosti. V takýchto prípadoch nemôžu súdy postupovať formalisticky a zohľadniť iba doslovné znenie zákona, ktorého aplikácia môže mať protiústavné dôsledky. V prípadoch medzery zákona, ak sú dané podmienky pre dotváranie práva súdom, je súd k dotváraniu práva nielen oprávnený, vychádzajúc z princípu rovnosti, dokonca povinný. Inštitút analógie je tak legitímnou metódou aplikácie práva a využíva sa v prípadoch, ak určitý spoločenský vzťah nie je upravený konkrétnym ustanovením príslušného zákona, resp. iného právneho predpisu (analogia legis), resp. ak existuje spoločenský vzťah, na ktorý nepamätá právna norma, ktorá by ho regulovala (analogia iuris).⁷⁴ V neposlednom rade, tretí argument pre dotváranie práva je v hľadani práva, a predovšetkým z hľadiska, napríklad pri verejnom záujme mimoriadne dôležitej podmienke, a to tzv. legitímneho účelu. Ide o princípy, na ktorých je postavený materiálny princíp právneho štátu. Práve princípy a ich axiomatická povaha je vnímaná ako logický prameň práva, ktorý popri norme resp. jej dôvodovej správe môžeme nachádzať aj v rozhodnutiach súdov. Tie, nie

⁷¹ Nález Ústavného súdu SR, Sp. zn. PL ÚS 212/06

⁷² Holländer, P.: Filozofia práva. Plzeň: Aleš Čenek. 2006 s. 156

⁷³ Nález Ústavného súdu ČR sp.zn PL ÚS 21/96

⁷⁴ Uznesenie Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 388/2018

je ojedinele, pri hľadani týchto „skrytých hodnôt“ vychádzajú z právnej vedy a právnej filozofie. Samozrejme, kreativita takéhoto dotvárania práva musí byť merateľná a objektivizovateľná. V Anglo -americkom systéme práva je takéto dotváranie bežná prax.. Práve preto je potrebné, aj pri našom zatiaľ bez väčších tradícií dotváraní práva, pozerat' aj na pravidlá, ktoré sú prítomné v tomto (anglo-americkom) právnom systéme. Treba na tomto mieste zdôrazniť, že tragické skúsenosti druhej svetovej vojny a genocíd nás naučili, že ústavodarca nesmie mať neohraničenú možnosť prijímať zákony, ale práve je limitovaný materiálnym jadrom ústavy, ktoré zvyčajne tvorí systém objektivných hodnôt a práv, na ktorých je postavený celý systém.⁷⁵

Právna veda je popri právnych predpisoch a judikatúre tretí zdroj potenciálneho nachádzania verejného záujmu. Predovšetkým ako verejný záujem je síce identifikovateľný v právnej norme, ale veľmi abstraktným spôsobom na hranici konkrétnosti a poznateľnosti. Napriek tomu, že výsledky právnej vedy nie sú nejako záväzné pre právo- aplikačnú prax, môžu tvoriť veľmi významnú pomoc pri interpretácii práva a pri dotváraní práva predovšetkým v naliehaní objektivných hodnôt a princípov, ktoré už zo svojej podstaty majú tendenciu byť ukotvené vo veľmi abstraktnej rovine. Tento problém nie je zďaleka v akademickej rovine. Povojnová právna veda musela hlavne v kontexte norimberského tribunálu riešiť kritickú situáciu konfliktu prirodzeného a pozitívneho práva. Treba ale spomenúť rozhodnutie napríklad Kopp vs. Švajčiarsko Eurospkého súdu pre ľudské práva z 24 apríla 1990. Toto okrem iného hovorí „*To znamená, že zákonom sa nerozumie len všeobecne záväzný právny predpis schválený parlamentom, ale aj ďalšie pramene práva vrátane súdnych rozhodnutí a právnej doktríny.* „

Aby sme sa ale vrátili k aplikácii legitímneho očakávania, toto predpokladá aj aplikáciu neurčitých pojmov takým spôsobom, aby bolo možné ich predvídať. Teda ani ten najabstraktnejší pojem v práve nemôže byť, čo sa týka aplikácie, nechaný na úplnej kreativite úradníka. Okrem právneho zdroja vo forme či už formálnych alebo materiálnych prameňov práva sa odvoláva predvídateľnosť aj na predchádzajúcu rozhodcovskú činnosť správneho orgánu.. Ide predovšetkým o aplikáciu § 3 ods. 5 posledná veta správneho poriadku, ktorý ako princíp správneho práva procesného prikazuje správnym orgánom postupovať rovnako

⁷⁵ Alexy, Robert. Pojem a platnosť práva. 1. Bratislava: Kalligram, spol s.r.o, 2009. ISBN 978 80 8101 062 0.

v rovnakých veciach.⁷⁶ Táto stránka legitímneho očakávania je však v podstate subsidiárna voči poznateľnosti práva. Akékoľvek rozhodnutie správneho orgánu musí vychádzať predovšetkým z práva, teda skúmať predchádzajúcu prax rozhodnutí správnych orgánov má význam len vtedy, ak sú tieto v súlade so zákonom. Situácia, kedy v aplikácii legitímneho očakávania nebola prítomná istá miera subsidiarity vo vzťahu k zákonnosti, by sme mohli pokojne použiť ako precedens⁷⁷ (predlohu) aj korupčné rozhodnutia, ktoré boli dosiahnuté trestným činom.. Išlo by o zjavnú deformáciu práva.

Zásada legitímneho očakávania nám teda hovorí v prípade identifikácie verejného záujmu v danom spoločenskom vzťahu o istej miere predvídateľnosti pri poznaní práva *vigilantibus iura scripta sunt*..Takto sa môžeme pokúsiť identifikovať základné okruhy prítomnosti verejného záujmu a následne ich charakterizovať:

- a.) Explicitné vyjadrenie v právnej norme (napríklad čl. 3 ods. 3 ústavného zákona č. 357/2004 Z.z o ochrane verejného záujmu v znení neskorších právnych predpisov).
- b.) Implicitné vyjadrenie v právnej norme (napríklad § 88a ods. 1 zákona č. 50/1976 Zb o územnom plánovaní a stavebnom poriadku v znení neskorších právnych predpisov). Implicitné identifikovanie verejného záujmu je vždy treba chápať ako materiálny rozmer verejného záujmu. Teda bez ohľadu na presné pomenovanie v zákona je potrebné skúmať obsah.. Podobnú situáciu môžeme napríklad identifikovať v zákona č. 166/2003 Z.z o ochrane súkromia pred neoprávneným použitím informačno-technických prostriedkov. Dôvod na použitie informačno-technických prostriedkov je jednoznačne verejný záujem..⁷⁸ Zákon v § 3 ods. 1 vymenúva okruh verejných záujmov, ktoré môžu byť dôvodom na obmedzenie práva na súkromie..
- c.) Právne norma obsahuje spôsob, akým je možno identifikovať verejný záujem((napríklad zákon č. 282/2015 Z.z o vyvlastňovaní pozemkov a stavieb a nútenom obmedzení vlastníckeho práva.)

⁷⁶ Princípy správneho práva procesného sú prítomné okrem iného v § 3 Správneho poriadku a sú aplikovateľné aj keď sa samotný správny poriadok nevzťahuje na predmetné konanie. Porovnaj rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, 1 Sžr/68/2011: *Najvyšší súd nielen v zmysle čl. 1 ods. 1 prvá veta ale aj v zmysle rezolúcie č. 77 (31) Výboru ministrov Rady Európy o správnom konaní zastáva názor, že zásady správneho konania sa musia vzťahovať aj na osobitné správne konania, ktoré subsidiárne pôsobenie správneho poriadku vylúčili*. V Českej republike je tento princíp priamo súčasťou právneho predpisu a to § 177 ods. 1 zákona č. 500/2004 Sb. Správni řád.

⁷⁷ O precedenčnej zásade v tomto prípade hovorí POTASH s. 24

⁷⁸ Čentés, Jozef. Odpočúvanie, procesnoprávne a hmotnoprávne aspekty. Bratislava: C.H. Beck, 2013. s. 25, ISBN 978-808-9603-091

- d.) Medzinárodná zmluva hovorí implicitne o verejnom záujme (Washingtonská charta z roku 1987 o ochrane historických miest).
- e.) Nie je explicitne ani implicitne obsiahnuté v právnej norme, ale je obsiahnuté v judikatúre národných alebo supranacionálnych súdov (napríklad rozhodnutie Najvyššieho súdu SR Sžo /203/2010: „ochrana pamiatkového fondu je verejný záujem,,).
- f.) Implicitne aj explicitne v právnej norme výlučne procesného charakteru ako je správny poriadok, správny súdny poriadok, civilný mimosporový poriadok.

Metódy verejnej správy ako metódy použitia verejného záujmu v praxi.

Téma metódy verejnej správy nie je veľmi pertraktovaná v rámci najnovšej literatúry a je skôr prítomná v rámci obdobia po zmene režimu v 89^ť. Pozitívny príklad je posledná učebnica správneho práva už citovaná autorov Vrabko M. a kolektív z roku 2018. Táto skutočnosť spôsobuje, že moderný vývoj inštitútov ich limity regulované ako národným, tak aj európskym právom, nie je v koherencii s doktrínálnymi metódami vo verejnej správe. Ak by sme sa mali snažiť charakterizovať metódy verejnej správy, ide o spôsoby riešenia problémov a úloh ktorého sa v rámci systému verejnej správy vyskytujú. Orgán verejnej správy má vždy možnosť realizovať konkrétnu úlohu dvoma základnými spôsobmi:

- a.) Organizačnými zmenami, napr. bezpečnosť na sídliskách môže byť realizovaná zriadením pobočky obecnej polície (predpokladané donútenie) alebo zriadením centra voľného času pre adolescentnú mládež ako prevencia proti drogám a následne drobnej kriminalite.
- b.) Metódy pôsobenia alebo ja metódy činnosti, ktoré sa skladajú z viacerých podsystémov konkrétnych metód. Základná klasifikácia je na metódy presvedčovania a metódy donucovania.⁷⁹ Popri tejto klasifikácii môžeme vidieť v rámci organizácie verejnej správy aj metódu regulácie (najmä z odrazom vo forme normotvorby) a metódu riadenia.

Verejný záujem je právny inštitút, ktorý je organickou súčasťou použitia každej jednej metódy správnej vedy, keďže verejná správa sa ma realizovať vo verejnom záujme. Toto abstraktné vyjadrenie má svoj konkrétny rozmer. Verejný záujem sa dá

⁷⁹ Machajová, Jozefína. Všeobecné správne právo. 5. aktualizované vyd. Bratislava: Paneurópska vysoká škola, 2010. s. 167, ISBN 9788089447275

charakterizovať ako povinnosť organizácie verejnej správy. O tomto organizačnom rozmere verejného záujmu nám in concreto hovorí ústavný zákon o ochrane verejného záujmu. Verejný funkcionár je generálne vo svojej činnosti povinný zachovávať verejný záujem. Tento zákon poskytuje však širší personálny záber ako len orgány verejnej správy. V jeho pôsobnosti je aj celý rad funkcionárov v súdnej moci a zákonodarnej moci. Teda v rámci organizácie verejno-právnych subjektov je verejný záujem prítomný ako povinnosť naprieč trojdelením moci.

Samozrejme, verejný záujem je v rámci organizačnej metódy prítomný aj v inom rozmere ako je povinnosť verejných funkcionárov chrániť verejný záujem. Každá organizačná zmena systémov verejnej správy by mala byť odôvodnená aj verejným záujmom. Jeden z najčastejšie spomínaných je priblížiť verejnú správu občanovi. Tieto organizačné zmeny môžu mať podobu predpokladaného donútenia alebo presvedčovania a prevencie. Už spomínaný problém s drobnou kriminalitou na sídlisku. Verejná bezpečnosť je objektívnym verejným záujmom, čo je základná povinnosť orgánov verejnej správy. Orgán územnej samosprávy sa môže rozhodnúť, že problém bezpečnosti bude riešiť formou donútenia, teda napríklad posilneným hliadok mestskej polície zriadením osobitne pobočky a podobne. Iná forma, náročnejšia, ale s trvalejšími výsledkami je metóda presvedčovania a v tomto prípade komunitného pôsobenia. Zo samotnej charakteristiky samosprávy je zjavné, že jej základný cieľ je zvýšiť participáciu občanov na správe vecí verejných a metodicky komunitne pôsobiť. Podpora komunitného života pritom nemusí zďaleka zahŕňať otázku verejného záujmu na bezpečnosti. Aj v dnešnej spoločnosti vidíme alternatívy komunitného pôsobenia v podobe ochrany verejného záujmu na životnom prostredí, budovaní zelenej infraštruktúry, solidarity, boja proti korupcii a transparentnosti verejnej správy. Zatiaľ nedostačujúco je orgánmi samosprávy realizovaná metóda organizačnej podpory a ochrany rodiny. V tomto ohľade treba spomenúť aktivitu Žilinského samosprávneho kraja pri vytváraní centier podpory pre rodiny. Ide pritom o učebnicový príklad realizácie organizačnej metódy pri ochrane podpore verejného záujmu rodiny.

Ako hovoríme o metódach organizačných, ktorých výsledkom bude vytvorenie novej právnickej osoby v zriaďovateľskej pôsobnosti verejno-právneho subjektu, hovoríme o spôsobe in-house realizovania verejného záujmu. Teda prostriedkami, ktoré ostanú v rámci širšej organizačnej štruktúry verejnej správy. V rovine konkrétnych príkladov je in house riešenie práve založenie neziskovej organizácie mestom za účelom komunitnej ochrany verejnej zelene na konkrétnom sídlisku. Teda v takomto riešení je

prítomný verejný záujem – ochrana verejnej zelene, metóda organizačná – vytvorenie právnickej osoby in house a v neposlednom rade metóda presvedčovania a komunitnej práce.

Správne právo a veda správneho práva disponuje celým radom metód, ktoré sa týkajú činnosti verejnej správy. V praxi sa ako veľmi efektívne ukazuje kombinácia viacerých metód verejnej správy pri budovaní a ochrane konkrétneho verejného záujmu. Príkladom môže byť verejný záujem na zelenej infraštruktúre, tak ako ho budem rozvádzať ešte neskôr. Ak územná samospráva je si vedomá skutočnosti, že sme konfrontovaný s klimatickými zmenami, ktoré deštruktívne pôsobia na prostredie človeka a v širšom slova zmysle aj životné prostredie ako celok má možnosť viacerými spôsobmi začať pracovať na riešení tohto problému. Metóda donucovania v tomto prípade obce je možná najmä v podobe prijímania všeobecne záväzných nariadení, ktoré stanovujú právny režim ochrany verejnej zelene predovšetkým v direktívnej forme zákazov. Touto metódou sa však konzervuje status quo. Preto je potrebné realizovať aj metódy, ktoré budú mať rozvojový charakter. Sem patrí najmä metóda regulácie a metóda ekonomického pôsobenia.. Obidve v tomto prípade budú naplnením metódy presvedčovania. Metóda regulácie je v rámci možností územnej samosprávy prítomná najmä v podobe územného plánu. Územný plán je primárny a za súčasného znenia zákona č. 50/1976 Zb. v o územnom plánovaní a stavebnom poriadku v znení neskorších právnych predpisov najefektívnejší nástroj realizácie metódy regulácie ako metódy ochrany a rozvoja verejného záujmu na zelenej infraštruktúre.

Druhou veľmi frekventovanou formou je použitie metódy ekonomického pôsobenia, a to buď v pozitívnej forme, alebo v negatívnej forme. Negatívna forma je napríklad úľava na miestnych daniach a poplatkoch v prípade zeleného projektu. Pozitívna je priama finančná podpora zelenej infraštruktúry. Samozrejme, v tomto prípade sa bavíme o vzťahu k tretím osobám, teda adresátom činnosti verejnej správy. In-house riešenie sme už parciálne spomínali ako organickú súčasť organizačných metód. Ekonomické pôsobenie pozitívne je napríklad priama dotácia na budovanie zelených striech. Mesto Brno sa odhodlalo na takéto financovanie. Ide o realizáciu verejného záujmu na zelenej infraštruktúre, a to metódou ekonomického pôsobenia formou priamej dotácie a metódou regulácie vo forme územného plánu.

Verejný záujem ako statická prvok systému správneho práva, teda ako povinnosť verejnej správy je najlepšie realizovaný vo forme kombinácie metód regulácie, ekonomického pôsobenia a donucovania ako ultima ratio..

Verejný záujem však môže byť priamym nástrojom metódy donútenia, a to v praxi najčastejšom prípade jeho pertraktovania, ktorým je konflikt verejného a súkromného záujmu. Práve skutočnosť, že v reálnych spoločenských vzťahoch môže na seba naraziť záujem širšej spoločnosti, obecné dobro alebo verejný záujem a individuálny záujem, ktorý navyše môže byť vo forme subjektívneho práva spôsobuje situáciu, kedy na základe proporcionality treba hľadať metódy donútenia ktorých priamym cieľom bude relativizácia alebo úplná deštrukcia súkromného práva. Ako už bolo spomínané v časti právno-filozofickom základe verejného záujmu práve v tomto prípade konfliktu sa verejný záujem dostáva z deklaratórnej roviny (potestas) do roviny actu. Zákonom predpokladaný cieľ tejto transformácie je donútenie a obmedzenie subjektívneho práva. Za podmienok, ktoré budem ešte osobitne spomínať, správny orgán má právo pristúpiť vo verejnom záujme k priamemu donúteniu. Najčastejšie pertraktovaný príklad je situácia okolo vyvlastnenia.. Vyvlastnenie podľa čl. 20 Ústavy slovenskej republiky predpokladá priame donútenie ako metódu realizácie zákonom predpokladaného verejného záujmu. Podobná situácia použitia metódy donútenia za účelom obmedzenia súkromných práv je odstránenie čiernej stavby.. Iný zásah do subjektívnej autonómie jednotlivca vo verejnom záujme je napríklad použitie kamerového záznamu vrátane tzv. radarov na ochranu verejného záujmu bezpečnosti a in concreto aj bezpečnosti na ceste a zásahu do súkromia jednotlivca. Podľa rozhodnutia Najvyššieho správneho sudu ČR sp. zn. As 36/2017-27 verejný záujem na ochrane bezpečnosti sítě a priori neznamená obmedzenie práva na súkromie, ale to neznamená, že nikdy. Práve pre metódu donútenia je príznačné, že ak sa má pretaviť do konkrétnej formy, musí rešpektovať zásadu proporcionality. V tomto prípade, ako aj napríklad v prípade ochrany bezpečnosti a plynulosti cestnej premávky, je samotný fakt zásahu nasnímaním obrazového záznamu v porovnaní s verejným záujmom marginálny.

5. Ochrana verejného záujmu ako povinnosti funkcionárov verejnej moci

Napriek tomu, že samotný verejný záujem je dvakrát spomínaný priamo v texte Ústavy Slovenskej republiky nemôžeme povedať, že formálne by sme mohli urobiť záver o formálno-právnej ústavnej ochrane verejného záujmu. Samozrejme ako som spomínal v predchádzajúcej kapitole z hľadiska materiálneho jadra ústavy a princípu materiálneho právneho štátu, je verejný záujem organickou zložkou nášho ústavného práva. Prvým právnym predpisom, ktoré explicitne pracuje s pojmom verejný záujem je ústavný zákon č. 357/2004 Z.z o ochrane

verejného záujmu pri výkone funkcií verejných funkcionárov v znení neskorších právnych predpisov. Tento zákon rámcovo upravuje:

- a.) Definovanie verejného záujmu,
- b.) povinnosti verejných funkcionárov (vrátane ich identifikácie) pri ochrane verejného záujmu,
- c.) konflikt verejného a súkromného záujmu,
- d.) vymožitelnosť práva na tomto úseku.

Definícia verejného záujmu tak ako je prítomná v čl. 3 ods. 2, je úzko viazaná len na interpretáciu pojmu v rámci tejto právnej úpravy. Napriek tomu vo svetle predchádzajúcich úvah si môžeme povedať, že táto legálne definícia ma niekoľko nedostatkov. Ods. 2 predmetného článku hovorí:

- a.) Verejný záujem je spojený s majetkovým prospechom, alebo iným prospechom,
- b.) všetkým alebo mnohým občanom.

Konštatovanie, ktoré som zaradil do bodu a.) hovorí o prospechu. Je možné logickou dedukciou vnímať tento prospech ako istú formu dobra a buď v materiálnej, alebo nemateriálnej podobe. Problémom sa ale môže javiť spojenie majetkový prospech. Práve podstatou verejného záujmu je, že by nemal presne a vopred určeným osobám priniesť majetkový prospech. Ak však chceme hovoriť o prospechu v kontexte majetku, je to taký konkretizujúci faktor, ktorý skoro vylučuje adresátom, ako to predpokladá samotný pojem verejnosti spojený s podstatným menom záujem. Navyše je len veľmi ťažké predstaviť si konkrétny verejný záujem, ktorý by bol organicky spätý s majetkovým rastom nejakej osoby. Na všeobecný prospech, ktorý sa nepriamo dotýka aj majetku konkrétnej osoby, môže mať dopad napríklad cestná infraštruktúra.. Ide však väčšinou o nepriamy dopad.

Ešte polemickejšie sa môže zdať definovanie adresátov v podobe všetkých alebo mnohých občanov. Problém tohto ustanovenia je hneď v niekoľkých bodoch. Prvým je kvantitatívny ukazovateľ všetkých alebo mnohých. Právna norma by mala obsahovať čo najzrozumiteľnejšie použitie pojmov predovšetkým tak, aby sa vyhlo chybe predporozumenie, ktoré je známym interpretačným problémom nie len v práve.⁸⁰ Preto hodnotím pojem všetkých alebo mnohých ako veľmi odvážny pohybujúci sa na hranici ambivalencie a vágnosti. Oveľa

⁸⁰ *Mrva, Michal a Turčan, Martin*. Interpretácia a argumentácia v práve. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, ISBN 978-808-1683-909

väčší problém, aj z hľadiska materiálnych princípov ústavy, je pojem občan.. Zdá sa akoby orgány verejnej správy, moci a v prípade tohto zákona aj súdnej moci ohrančili svoju pôsobnosť len na občanov Slovenskej republiky. Takýto reštriktívny výklad verejného záujmu determinovaný štátno-občianskym vzťahom nie je možné považovať za správny. Zdá sa, že môže ísť o výnimočnú situáciu, kedy text ústavného zákona vo formálnom slova zmysle, je v diskomforte z materiálnym jadrom ústavy.

Ods. 2 tohto článku definuje osobný záujem imanentne len na hraniciach aplikácie na tento zákon. Ide o záujem, ktorý prináša majetkový alebo iný prospech verejnemu funkcionárovi alebo jemu blízkym osobám.. V tomto prípade je zrejmé, že zákon sa snaží odstrániť negatívnu a v rozpore s cieľom verejnej moci želateľnú motiváciu, kde vcelku správne vyhodnocuje ako negatívne rozhodovanie sa na základe osobného prospechu. Rozpor osobného záujmu a verejného záujmu je však situácia, kedy funkcionár pri výkone svojej funkcii uprednostní osobný záujem. Teda zákon nepredpokladá a priori konflikt verejného a súkromného záujmu. Iba definuje ak takýto konflikt nastane pri výkone verejnej funkcie, má funkcionár niekoľko povinností. Aj samotná existencia konfliktu teda nie je sama o sebe negatívnou situáciou. Bolo by asi zjavne utopistické domnievať sa, že verejný funkcionár je natoľko vyabstrahovaný od osobných záujmov, že pri výkone svojej funkcie tieto ani existenciálne nie sú prítomné. Nie len existujú, ale môžu byť aj predmetom rozhodovacieho procesu. Podľa čl. 6 zákona je v takomto prípade povinnosť verejného funkcionára oznámiť pred rokovaním alebo svojim vystúpením existenciu osobného záujmu.. Ods. 2 tohto článku hovorí aj o situácii, kedy osobný záujem je spätý nie len s verejným funkcionárom a jeho osobami blízkymi, ale aj politickou stranou, ktorej je členom. Na rozdiel od všeobecného vymedzenia osobného záujmu v tomto prípade ho zákonodarca úzko špecifikuje na majetkový prospech. Toto zúženie je celkom logické, lebo inak by zákonodarca obmedzil politickú činnosť strany, keďže za iný prospech by sa dalo celkom prirodzene subsumovať aj pozitívny výsledok vo voľbách. Oznámenie je potrebné urobiť písomne alebo do zápisnice o rokovaní. Toto ustanovenie však je možné vnímať kriticky hneď z niekoľkých dôvodov. Prvým je, že ide o právne imperfektnú normu, keďže je len veľmi ťažko sankcionovateľná. Na to nadväzuje možnosť, ktorú ponúka v prípade reštriktívneho výkladu textu normy, a to slovné spojenie na rokovaní vystúpi. Ak je teda verejný funkcionár síce na rokovaní prítomný, ale nie je aktívny, mohol by existovať formalistický výklad, že nejde o porušenie právnej normy.⁸¹

⁸¹ *Tekeli, Jozef.* Konflikt záujmov vo verejnej správe. 1. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. s 63. ISBN 978 80 8152 130 0.

Druhým okruhom otázok, ktoré reglementuje tento ústavný zákon je nezlučiteľnosť funkcií. Podľa čl. 5 ods. 1 verejný funkcionár nesmie vykonávať funkcie, zamestnania a činnosti, ktoré sú nezlučiteľné. Je možné ich systematicky rozdeliť do niekoľkých kategórií.

- a.) Vzájomná nezlučiteľnosť, napríklad v prípade starostu a poslanca obecného zastupiteľstva.
- b.) Zákaz podnikat'ľ. Interpretačne je potrebné najprv ozrejmiť slovné spojenie podnikat'ľ/podnikanie. Výklad týchto slov je možné nájsť jednak v ustanovení § 2 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb.. Obchodný zákonník v znení neskorších právnych predpisov. Kontextuálne s tým treba brať do úvahy aj ustanovenie § 2 zákona č. 455/1991 Zb.. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších právnych predpisov. Obidva právne predpisy chápu podnikanie ako činnosť vo vlastnom mene a za účelom dosiahnutia zisku. Je teda možné vnímať podnikanie najmä ako dynamickú činnosť a nie ako statickú existencialitu vlastníka obchodného podielu, alebo akcie.. Ako výnimka z pravidla sa uvádza posledná veta ods. 2 tohto článku ústavného zákona, ktorá hovorí o výkone povolania, ktoré môže vykonávať len fyzická osoba za zákonom ustanovených podmienok. Ide o prípad napríklad výkonu advokácie podľa osobitného právneho predpisu.⁸² Touto otázkou sa zaoberal aj Ústavný súd v prípadoch, že advokát nevykonáva svoje povolanie samostatne ako fyzická osoba, ale ako štatutárny orgán obchodnej spoločnosti. Podľa názoru ústavného sudu ide aj v tomto prípade o výnimku z pravidla tak ako pri fyzickej osobe.⁸³ Nezlučiteľnosť sa nevzťahuje ani na situácie, kedy verejný funkcionár zastupuje štát v orgánoch právnických osôb s majetkovou účasťou štátu alebo zastupovanie obce a vyššieho územného celku v orgánoch právnických osôb s majetkovou účasťou obce alebo vyššieho územného celku. Aj v prípade podnikateľskej činnosti v týchto osobách pozná zákon výnimku, avšak podmienenú neposkytnutím odmeny. Zákon stanovuje povinnosť do 30 dní od ustanovenie do funkcie zanechať z hľadiska ochrany verejného záujmu a nezlučiteľnosti toxickú činnosť.
- c.) Osobitná nezlučiteľnosť je funkcia vedúceho ústredného orgánu štátnej správy,, štátneho tajomníka, člena Európskeho parlamentu a poslanca Národnej rady Slovenskej republiky. V takýchto prípadoch funkcia nezaniká, ale iba spočíva..

⁸² Zákon č. 586/2003 Z.z o advokácii v znení neskorších právnych predpisov

⁸³ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn III. ÚS 48/09

Z hľadiska ochrany verejného záujmu pri výkone verejnej funkcie je potrebné aspoň prezenčne spomenúť orgány ochrany verejného záujmu v tomto prípade. Ide podľa čl. 9 ods. 1 zákona o:

- a.) Výbor národnej rady pre všetkých verejných funkcionárov ak nie je daná kompetencia niektorému z nasledovných orgánov. Teda v prípade výboru národnej rady hovoríme o negatívnom vymedzení právomoci, ako sa zhoduje aj odborná literatúra.⁸⁴
- b.) Obecné zastupiteľstvo a zastupiteľstvo samosprávneho kraja.
- c.) Akademický senát verejnej vysokej školy.

Každý z týchto orgánov môže konať buď na základe vlastnej iniciatívy, alebo ex offo. Sankcie, ktoré sú späté s postupom pred týmito orgánmi, je možné rozdeliť do niekoľkých kategórií. V prvom rade je to pokuta, ktorá môže byť až do výšky dvanásťnásobku mesačného platu verejného funkcionára. Táto najvyššia výška pokuty je prítomná v prípade, ak verejný funkcionár poruší všeobecné povinnosti a obmedzenia obsiahnuté v čl. 4 ústavného zákona najmä sprostredkovanie obchodu medzi verejným subjektom (štátu/samospráva) a sebou alebo sebe osobou blízkou. V praxi sa veľmi malá pozornosť dáva na zákaz používať svoju osobu, svoje meno a priezvisko, svoju podobizeň, obrazovú snímku, alebo záznam hlasu na reklamu.

Druhou formou sankcie je vyslovenie straty mandátu alebo verejnej funkcie. Ide prakticky o najvážnejší spôsob sankcionovania porušenia zákona. Ide o ultima ratio stav, keďže si treba uvedomiť, že veľká časť verejných funkcionárov je volená či už poslancami národnej rady alebo občanmi priamo. Teda v tomto prípade by ako sankcia bola použitý spôsob, ktorý by de facto menil rozhodnutie občanov alebo poslancov Národnej rady Slovenskej republiky. Na splnenie možnosti takéhoto postupu je potrebné splnenie niekoľkých podmienok. V prvom rade ide skutočnosť, že musí existovať prechádzajúce konanie s pozitívnym záverom o nesplnení si povinnosti podľa ústavného zákona.

Problém konaní v prípade samosprávy je aj v právnej reglementácii komisie na ochranu verejného záujmu. Treba povedať, že podľa zákona o obecnom zriadení § 15 ods 1 obecné zastupiteľstvo zriaďuje komisie ako svoje poradné, iniciatívne a kontrolné orgány. Ústavný zákon o ochrane verejného záujmu upresňuje v tomto prípade právne postavenie odlišným spôsobom. Implicitne z čl. 7 ods. 5 vyplýva, že ide o obligatórne komisie zastupiteľstva. Nie je zřejmé, ktoré z troch zákonom predpokladaných právomoci alebo kompetencií radiť, kontrolovať a iniciovať ma komisia v tomto prípade realizovať, najmä pokiaľ ide rozhodovací

⁸⁴ Tekeli, Jozef. Konflikt záujmov vo verejnej správe. 1. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. s 125, ISBN 978 80 8152 130 0

proces. Druhým problémom pri takejto komisii je, že nereflektuje na samosprávnú realitu. Podľa vyššie spomínaného článku členom komisie môže byť len poslanec. Právna norma predpokladá aj vzorec, na základe ktorého sa vyskladá komisia. Po jednom členovi za politickú stranu a po jednom za nezávislých.. Problém je ale v tom, že prakticky už dve volebné obdobia sme svedkami nástupu nezávislých poslancov, pričom nie je raritné ani zloženie zastupiteľstva, v ktorom majú nezávislí väčšinu. Reálny dopad na rozhodovanie však bude v rozpore s výsledkom volieb, keďže podľa vyššie uvedeného vzorca budú v menšine. Je na zváženie či takýto kľúč nepopiera princíp materiálneho právneho štátu a demokratickú formu kreovania verejnej moci.

Súdna moc otázku komisií riešila v princípe len ako otázku obligatórnosti v existenciálnej podobe. Tekeli J., v už spomínanej publikácii, uvádza nález ústavného súdu Slovenskej republiky, ktorý konštatuje povinnosť zriadenia takejto komisie a zákaz obštrukčných konaní zo strany starostu obce proti zriadeniu takejto komisie.⁸⁵

Ako v prípade zastupiteľstva, komisie, výboru Národnej rady alebo senátu však ostáva v právnom vákuu niekoľko ďalších otázok.. Tá prvá je iste prítomnosť istej disproporcie medzi konaním na podnet a konaním ex offo. Je zrejme, že odhalenie konfliktu a ochrana verejného záujmu je sama o sebe verejným záujmom. Preto nie je zrozumiteľná disproporcja čl. 9 ods. 2 písm. b).. Podľa tohto ustanovenie ale písmena a.) orgán začne konať ex offo ak došlo prakticky k akémukoľvek porušeniu zákona. Teda zrejmy je logický záver, že keď sa dostala informácia o konflikte verejného a osobného záujmu do pôsobnosti orgánu, je povinný konať. Preto nie je jasné, prečo písm. b) toho istého ustanovenia dáva pri podnete povinnosť riadneho odôvodnenia a musí byť z neho jasné, kto ho podáva, ktorého verejného funkcionára sa týka a čo sa namieta. Teoreticky, ak podnet nebude obsahovať odôvodnenie ani údaje o podávateľovi, ale jeho obsahom bude napríklad fotografická informácia o tom, že verejný funkcionár robí reklamu pre súkromnú firmu na sociálnej sieti, príslušný orgán musí konať aj keď nie podľa písm. b.) ods. 1 tohto článku, ale podľa písmena a.)

Druhým problémom je skutočnosť, že prakticky ani teoreticky neexistuje ústavno - komfortný spôsob ako prinútiť poslancov samosprávy a už toľko nie poslancov zákonodarného zboru, aby hlasovali istým spôsobom. Teda,, aj keď sa kolektívny orgán uvedený v tomto ústavnom zákone dozvie zjavnom porušení ochrany verejného záujmu, nie je v našej legislatíve spôsob akým prinútiť poslanca,, aby hlasoval za sankciu resp. iné opatrenie. Pokiaľ v prípade

⁸⁵ Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky IV. ÚS 278/08-51

poslanca samosprávy je to nechané na vákuum, ale môžeme len vychádzať z ustanovení § 25 ods. 4 a § 26 zákona o obecnom zriadení, z ktorých je možné urobiť dva závery:

- a.) Poslanec nemá povinnosť hlasovať istým spôsobom.
- b.) Poslanec je povinný len v rámci sľubu dodržiavať zákony, je veľmi ťažké až nie ústavne diskomfortné urobiť z tejto povinnosti záver o obligatórnosti istého spôsobu hlasovania.

V prípade zákonodarného zboru je situácia oveľa jednoduchšia. Poslanci Národnej rady Slovenskej republiky podľa čl. 73 Ústavy Slovenskej republiky ods. 2 posledná veta vykonávajú mandát osobne podľa svojho svedomia a presvedčenia a nie sú viazaní príkazmi. Tento všeobecný princíp zákazu imperatívneho mandátu zároveň stavia do imperfektnosti právne normy ústavného zákona o ochrane verejného záujmu.

6. Verejný záujem v stavebnom práve

Problematiky verejného záujmu je zrejme vo verejnosti najviac spätá s sub-odvetvím správneho práva, a to stavebným právom. V tejto oblasti práva sa prioritne pri každom rozhodovacom procese skúma kvalitatívna a kvantitatívna prítomnosť verejného záujmu. Základný zákon regulujúci problematiku stavebného práva je zákon č. 50/1976 Zb. v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len stavebný zákon). Pri skúmaní prítomnosti verejného záujmu v rámci rozhodovacích procesov budeme vychádzať z aktuálne platného a účinného právneho predpisu v čase tvorby monografie.

Za súčasného právneho stavu rozoznávame tri základné okruhy v ktorých právno-aplikačnej praxi je prítomný verejná záujem. Ide o:

- a.) Problematiku územného plánovania (aj keď v prípade územného plánu nejde eo ipso o právno-aplikačnú akt, ale o akt normotvorby).
- b.) Systém správnych konaní podľa stavebného zákona, a to územných konaní, stavebných konaní a užívacích konaní.
- c.) Vyvlastnenie a obmedzenie vlastníckeho práva podľa osobitného právneho predpisu.

Z hľadiska všeobecnej charakteristiky administratívnych konaní v stavebnom práve je potrebné uviesť, že predmetom rozhodovania je vždy ochrana verejného záujmu. Ochrana verejného záujmu je tak imanentným znakom *conditio sine qua non* každého rozhodovacieho procesu v oblasti stavebného práva. Samozrejme, stavebné právo chráni parciálne aj súkromný záujem. V prvom okruhu kvalitu užívania nehnuteľnosti. Stavebné právo obsahuje, okrem už spomínaného zákona, aj celý rad podzákonných právnych noriem vrátane technických normatívnych aktov. Tieto vykonávacie právne predpisu ustanovujú napríklad vzdialenosť

medzi nehnuteľnosťami, výpočet presvetlenie a iné podmienky na ochranu čisto súkromného záujmu. Subsidiárne chráni stavebné právo aj samotné vlastníctvo. Táto ochrana je priamo najviac viditeľná v prípade povinnosti preukazovať súhlas vlastníka alebo existenciu práve k veci.⁸⁶ V konečnom dôsledku, ak je pochybnosť o existencii vlastníckeho práva alebo o tom, či by mohlo byť vlastnícke právo narušené, je potrebné odkázať účastníkov na súd.

Verejný záujem je však v rámci konaní prioritným okruhom skúmania. Problém stavebného zákona, na rozdiel od zákona na ochranu verejného záujmu alebo zákona o výkone prác vo verejnom záujme je, že neobsahuje definíciu verejného záujmu použiteľného pre účely aplikácie zákona. V právne aplikačnej praxi sa potom môže vyskytnúť nesprávny záver, že verejný záujem je to, čo povie obec v rámci stanoviska k správnym konaniam.

Aj z vyššie uvedeného výskumu je zrejmé, že právno-aplikačná prax nie je vždy v súlade s právnym predpisom. Stavebný zákon pozná dva okruhy verejného záujmu. Ide o:

- a.) Územný plán,
- b.) osobitné záujmy (§ 125 a nasl. stavebného zákona).

K tomuto záveru sme sa dopracovali systematickým výkladom ustanovení stavebného zákona, a to predovšetkým ustanovenia § 88a ods. 1 práva veta.⁸⁷ Toto ustanovenie deklaruje povinnosť v prípade nepovolenej stavby skúmať ako prioritný okruh preukazovania súladu (resp. neexistenciu rozporu) s verejným záujmom, ktorý je chránený týmto (rozumej stavebným zákonom), najmä s cieľmi a zámermi územného plánovania a osobitnými právnymi predpismi. Teda toto ustanovenie nám hovorí:

- a.) O tom, že stavebný zákon má ako predmet ochrany verejný záujem, a na účel právno-aplikačnej praxe je možné ho vidieť ako ciele a zábery územného plánovania a osobitné záujmy. K záveru, že osobitné záujmy sú zároveň aj verejné záujmy nás naviguje aj relatívne rozsiahla judikatúra. Napríklad rozhodnutie 8Sžo/203/2010 hovorí: „*Aj podľa názoru odvolacieho súdu ochranu pamiatkového fondu v zmysle § 126 stavebného zákona treba pokladať za verejný záujem.*“
- b.) Že je to povinný predmet preukazovania a ochrany.

Verejný záujem v rámci územnoplánovacej činnosti. V rámci Slovenskej republiky je územný plán obce normatívny správny akt, ktorý je prijímaný vo forme všeobecne záväzného nariadenia

⁸⁶ Napríklad § 139 stavebného zákona definuje iné práva k pozemkom, ide o interpretačné ustanovenie vzhľadom k § 58 stavebného zákona ktorý v odseku 2 prvá veta hovorí o povinnosti stavebníka preukázať, že je vlastníkom pozemku alebo má k pozemku iné právo.

⁸⁷ Podobná formulácia je aj v ustanovení § 62 ods. 4 stavebného zákona.

obce obecným zastupiteľstvom. K dnešnému dňu je situácia taká, že obce do 2 000 obyvateľov nemusia mať územný plán. Územný plán je základný podklad pri všetkých správnych konaniach podľa stavebného zákona. Územný plán z hľadiska obsahového je možné vnímať ako dokument zložený z troch, alternatívne štyroch častí:

- a.) Požiadavky dotknutých orgánov, ktoré chránia osobitné verejné záujmy. Ide o dokument, ktorý je napríklad súčasťou procesu SEA, teda posudzovanie vplyvov návrhov strategických dokumentov na životné prostredie podľa zákona č. 24/2006 Z.z o posudzovaní vplyvov na životné prostredie v znení neskorších právnych predpisov. Teda v rámci tvorby územného plánu je materiál vystavený konfrontácii s verejným záujmom podľa jednotlivých dotknutých okruhov. Tento okruh je prísne individualizovaný, keďže nie každá obec ma rovnaký okruh verejných záujmov.
- b.) Požiadavky o ochrane verejného záujmu, ktoré sú prenesené priamo zo zákona. Napríklad môžem hovoriť o ochranných pásmach, ktorých vznik a kvalita nie je na základe rozhodnutia správneho orgánu, ale na základe zákona.⁸⁸
- c.) Regulácia a priestorové usporiadanie územia, ktoré je podľa zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších právnych predpisov originálnou pôsobnosťou obce.⁸⁹
- d.) Za istých okolností môže byť predmetom ochrany a regulácie aj tzv. genius loci. Týmto fenoménom sa budem zaoberať osobitne, na tomto mieste je ale potrebné povedať, že ma zmiešanú povahu. Zvyčajne k normatívnej ochrane je potrebné prispieť ako rozhodnutím samosprávy, tak aj stanoviskami orgánov ochrany kultúrneho dedičstva a pamiatok. Napriek zjavnému medzinárodnému záväzku nie je v našej legislatíve stále precízne upravená táto problematika.

Spôsoby akými sa implementuje verejný záujem do územného plánu sú potom determinujúce z hľadiska skutočnosti ich interpretácie. Územný plán ako celok interpretuje väčšinou stavebný úrad. Napríklad podľa § 37 ods. 1 a následne ods. 4 stavebného zákona podkladom pre vydanie územného rozhodnutia sú územný plán obce a zón. Stavebný úrad posúdi súlad s predloženou dokumentáciou a rozhodne buď o povolení, alebo odmietnutí

⁸⁸ Napríklad zákon č. 131/2010 Z.z o pohrebníctve v znení neskorších právnych predpisov, zákon č. 182/2002 Z.z o vodách v znení neskorších právnych predpisov, zákon č. 164/1996 Z.z o železničných dráhach v znení neskorších právnych predpisov, vyhláška federálneho ministerstva dopravy č. 35/1984 Zb. ktorou sa vykonáva cestný zákon.

⁸⁹ Podľa § 4 ods. 3 písm. j. zákona o obecnom zriadení obec pri výkone samosprávy obstaráva a schvaľuje územnoplánovacia dokumentáciu obcí a zón, koncepciu rozvoja jednotlivých oblastí života obce, obstaráva a schvaľuje programy rozvoja bývania a spolupôsobí pri utváraní vhodných podmienok na bývanie v obci,

predloženého návrhu. Teda je zrejmé, že originálnym a primárnym posudzovateľom súladu alebo nesúladu s verejným záujmom – územným plánom je stavebný úrad. Za predpokladu, že obec nie je stavebný úrad,⁹⁰ môže byť dotknutý orgán, ktorý osobitne vydáva záväzné stanovisko k súladu s územným plánom. Prax stavebných úradov, ako vyplýva aj z výskumu v rámci, ktorého som oslovil všetkých osem okresných úradov v sídle kraja s otázkami na odvolacie konanie v stavebnom práve, je ústavne diskomfortná. Vyhodnotenie verejného záujmu na základe stanovisko tej istej obce, ktorá je zároveň stavebným úradom, je veľmi častý dôvod na rušenie rozhodnutia. Obec nemôže sama sebe vydávať záväzné stanovisko ku konaniam, v ktorých je zároveň stavebným úradom.

Ak však územný plán chráni osobitné záujmy, ktoré boli implementované na základe rozhodnutí alebo stanovísk osobitných orgánov (napríklad krajského pamiatkového úradu), stavebný úrad si nemôže sám urobiť záver o dostatočnej ochrane osobitného verejného záujmu, ale musí v rámci povoľovacích konaní požiadať o záväzné stanovisko príslušný správny orgán. Ak by si sám urobil záver, v prípadoch, kedy má právomoc a príslušnosť niekto iný, išlo by o exces vybočenie z medzí správneho uváženia a problém kompetencie a právomoci.⁹¹

Verejný záujem v územnom pláne je aj právnym dôvodom na obmedzenie vlastníckeho práva vrátane najväčšieho zásahu do vlastníckeho práva a to je vyvlastnenie. Ako som už uviedol ide o proces, ktorý by mal byť vyhodnotený na základe proporcionality a sledovania legitímneho účelu. Tieto požiadavky však nie sú explicitne vyjadrené v aktuálnej právnej úprave. Preto sa stretávame, nie ojedinele, s zneužitím verejného záujmu vo forme územného plánu. Ide napríklad o situácie, kedy stavebný úrad vie, že nemá právom predpokladaný dôvod na zamietnutie návrhu v jednotlivých správnych konaniach, a tak obec (ktorá je stavebný úrad) iniciuje zmenu územného plánu počas prebiehajúceho konania, a tým de facto si sama vytvára dôvod na zamietnutie návrhu v rámci správnych konaní. Takýto proces je formálne zákonný, aj keď je dôsledkom absencie jednotlivých zásad a princípov priamo v texte právneho predpisu, ktorý sa týka územného plánovania. Súčasný stav správneho konania vrátane konaní podľa stavebného zákona predpokladá použitie právneho predpisu účinného v čase rozhodnutia. Teda takýto postup je, čisto formálne, v poriadku. Materiálne ako požiadavka právneho štátu a zákazu retroaktivity je však nezákonný a ústavne diskomfortný. Na preukázanie konfliktu s princípom materiálneho právneho štátu je však potrebné rozhodnutie súdu, ktoré by mohlo

⁹⁰ Napríklad situácia podľa § 119 ods. 3 stavebného zákona keď je určený iný stavebný úrad, alebo ak ide o vecnú príslušnosť špeciálneho stavebného úradu.

⁹¹ K téme správna úvaha porovnaj aj *Kočišiarová, Soňa* Princípy dobrej verejnej správy a Rada Európy. 1. Bratislava: Iura edition, 2012. s. 187, ISBN 9788080785192

buď dotvoriť právo, alebo ho aspoň záväzne interpretovať v tejto oblasti, alebo iniciovať konanie pred ústavným súdom.

Kvalitatívne odlišná situácia je v prípade českej právnej úpravy. Český zákon č. 183/2006 Sb. o územnom plánovaní a stavebnému rádu sa venuje územnému plánu v ustanoveniach § 18 a nasl. Priamo v ustanovení cieľov územného plánovania ako jednu z priorit vníma súlad súkromných a verejných záujmov. Treba však povedať, že na rozdiel od slovenskej právnej úpravy, územný plán vo všetkých jeho variantách podľa českého stavebného zákona nie je normatívnym právnym aktom, ale tzv. opatrením všeobecnej povahy. Toto opatrenie je vydávané na základe správneho poriadku a podľa zásad správneho poriadku. Ide o správny akt, ktorý nemá na Slovensku príklad. Jeho účelom je ochrana verejného záujmu, avšak nie ja ani podzákonnou normatívnou formou (ako naše nariadenie obce) ani individuálnym správnym aktom, keďže základným a charakteristickým znakom je neurčitosť adresátov. Takéto opatrenie pozná vo svojich právnych poriadkoch aj Nemecko. Podľa § 35 nemeckého správneho poriadku je možné rozlišovať takéto opatrenie smerom in personam, teda k osobám a k veciam. Pri oboch ide o špecifickú ochranu verejného záujmu.

Z hľadiska skutočnosti, že práve v českom správnom práve sa využíva ako forma územného plánu zo sebou nesie celý rad konsekvencií. Jedným z podstatných je aplikácia zásad českého správneho poriadku. V § 2 až 4 vidíme všetky princípy potrebné na realizáciu zásady dobrej správy, vrátane už spomínanej zásady proporcionality, sledovania legitímneho účelu a legitímneho očakávania. Takáto pomoc už aj vo forme interpretácie v našom právnom poriadku chýba.

Druhým rozdielom, ktorý treba pomenovať, a ktorý sa priamo netýka interpretácie územného plánu je ustanovenie § 18 ods. 4 českého stavebného zákona. V tomto ustanovení vymenúva zákonodarca okruh verejných záujmov, medzi ktoré zaraďuje kultúrne a civilizačné hodnoty, ochranu životného prostredia, čo je rovnaké aj u nás, urbanistické, architektonické a archeologické dedičstvo, čo už v sebe inkorporuje verejný záujem na ochrane genius loci územia.

Ministerstvo dopravy ako ústredný orgán štátnej správy pre oblasti stavebného práva⁹² spracovalo návrh osobitného zákona o územnom plánovaní, ktorý v čase písania tejto monografie prešiel pripomienkovaním konaním.

⁹² Zákon č. 608/2003 Z. z o štátnej správe pre územné plánovanie, stavebný poriadok bývanie v znení neskorších právnych predpisov

Ohľadne samotných správnych konaní vystupuje v rámci stavebného práva druhý okruh verejných záujmov, ktoré som už parciálne zmienil a to sú osobitné záujmy podľa spomínaného § 126 stavebného zákona. Tieto osobitné záujmy je potrebné skúmať z hľadiska:

a.) Orgánov, v ktorých kompetencii je predmetná problematika.

b.) Formy, v ktorej sa vydávajú.

c.) Možnosti opravy a obrany účastníkov konania proti interpretácii v konkrétnom prípade. Pre účely stavebného zákona sa verejný záujem iný ako územnoplánovacia regulácia vyhodnocuje a chráni na základe záväzných stanovísk dotknutých orgánov. Dotknutým orgánom je orgán verejnej správy, ktorý právnym predpisom má zverenú kompetenciu a pôsobnosť v rámci záujmov podľa § 126. Druhá možnosť ako identifikovať dotknutý orgán je ods. 1 písm. c. § 140a ako vlastník sietí a zariadení technického vybavenie územia alebo iná právnická osoba, ak to explicitne stanoví osobitný právny predpis. Stanovisko, ktoré predkladá dotknutý orgán je jedným zo základných podkladov pre rozhodnutie. Aj preto je možné povedať, že ide o spolupracujúce orgány vo verejnej správe, ktoré sa špecializujú na oblasti, ktorá je mimo rámca pôsobnosti stavebného úradu a iba na základe ich rozhodnutí je možné konštatovať, akým spôsobom sa ma do rozhodnutia vo veci samej (teda územného, stavebného alebo užívacieho povolenia) implementovať dotknutý verejný záujem.⁹³ Postavenie dotknutého orgánu znamená okrem iného aj to, že sú povinné hájiť objektívny verejný záujem. Ich postavenie je odlišné od postavenia účastníkov konania. Majú síce niektoré procesné práva ako je napríklad právo nazerať do spisu, zúčastňovať sa verejného konania, podávať pripomienky a stanovisko. Ale ich základný predmet skúmania, ktorý v konaní musí byť uplatnení, je verejný záujem, ktorý je zákonom zverený do ich pôsobnosti. Teda nemôže byť predmetom ich stanoviska iný verejný záujem, alebo súkromný záujem. Najvyšší súd už viackrát rozhodoval v prípadoch, kedy bolo v rámci konania zmätočne argumentované aj verejným aj súkromným záujmom. Napríklad v prípade konania o zrušení letiska (verejnoprávna otázka) bolo argumentované nevyplatením odplaty za obmedzenie vlastníckeho práva. Je síce pravda, že zákon o civilnom letectve pozná možnosť obmedzenia vlastníckeho práva vo verejnom záujme a za odplatu,⁹⁴ avšak samotné vymáhanie je súkromnoprávna otázka, ktorá nemá byť posudzovaná ako verejný záujem, ale oprávnená osoba sa môže domáhať svojej ochrany na súde.

⁹³ Porovnaj rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn 6 Sžo/87/2014

⁹⁴ § 31 zákona č.143/1998 Z. z o civilnom letectve v znení neskorších právnych predpisov

Záväzné stanovisko je právna forma, v akej dotknuté orgány vyjadria vzťah predmetnej činnosti alebo zámeru s verejným záujmom. Obsahom záväzného stanoviska musí byť zrozumiteľný a konkrétny postoj k predmetnému návrhu. Predovšetkým musí byť z neho jasné, či je pozitívny alebo negatívny (teda súhlas /nesúhlas) a ak súhlas, teda pozitívne stanovisko, tak za akých podmienok. Teda v rámci postupu sa najprv musí vyjasniť otázka či predmetný záujem je v súlade s verejným záujmom a až následne, za akých okolností sa má v predmetnom konaní realizovať.

Obsah záväzného stanoviska je pre správny orgán záväzný a bez zosúladenie s inými záväznými stanoviskami nie je možné rozhodnúť vo veci samej. Dotknutý orgán je viazaný predchádzajúcimi stanoviskami vo veci za predpokladu kontinuity právneho stavu. Keďže stanovisko dotknutého orgánu je zväčša dôvodom na prerušenia konania zákona, určuje lehotu, v ktorej je potrebné podať stanovisko, a to 30 dní v prípade stavieb diaľnic a rýchlostných ciest 7 dní. Účastník konania sa môže brániť jednak voči samotnému záväznému stanovisku počas konania, a v tom prípade stavebný úrad konanie preruší a vyžiada si stanovisko dotknutého orgánu a jednak odvolaním voči rozhodnutiu vo veci samej.

Problém, ktorý sa často vyskytuje v rámci preukazovania verejného záujmu v konaniach podľa stavebného zákona, je aj snaha vnímať verejný záujem aritmeticky. Teda z desiatich verejných záujmov je sedem naplnených, teda je možné vydať príslušné rozhodnutie. Takýto postoj nie je správny. Ako dôvod nevydanie rozhodnutia v správnom konaní stačí jedno negatívne stanovisko dotknutého orgánu alebo nesúlad s územným plánom. V právnej praxi ochrany verejného záujmu v rámci stavebného práva a obce ako stavebného úradu sa ešte niekedy môžeme stretnúť aj s názorom, že obec môže vydať do konania stanovisko v rámci aplikácie ustanovenie § 4 ods. 3 písm. d.) zákona o obecnom zriadení. Ide o oprávnenie obce vyjadrovať sa k investičnej činnosti. Podľa metodického usmernenia ministerstva dopravy a jednoznačného logického výkladu zákona je takýto postup nezákonný. Ako podklad pre rozhodnutie je možné použiť len záväzné stanovisko dotknutého orgánu podľa § 140b. stavebného zákona. Navyše, okrem iného, obec ak je zároveň stavebný úrad, nemôže byť v pozícii dotknutého orgánu.⁹⁵

Ako posledná otázka, ktorú je potrebné zodpovedať, je kritický moment ustanovenia zásady koncentrácie konania v rámci konaní podľa stavebného zákona. Táto uzákoňuje opatrenie proti prietahom a obštrukciám v podobe povinnosti uplatniť svoje námietky

⁹⁵ Ustanovenie § 140a. ods. 1 písm. b. stavebného zákona

a stanoviská najneskôr do ústneho pojednávania inak sa neprihliadne. Napríklad podľa § 36 ods. 3 stavebného zákona táto koncentračná povinnosť sa vzťahuje aj na dotknuté orgány. Musí byť, ale splnená podmienka, že takémuto orgánu bolo oznámená začatie konania. Ak napriek tomu nepredložil svoje stanovisko, má sa za to, že súhlasí. Ide v princípe o fikciu pozitívneho stanoviska na ochranu verejného záujmu. Teda sme svedkami, že rozhodovanie o verejnom záujme je možné aj nekonaním.⁹⁶

Pod okruh stavebného práva sa tradične zaraďuje aj téma vyvlastnenia a obmedzenia vlastníckeho práva. Dôvodom je skutočnosť, že dlhodobo bola táto téma súčasťou právnej úpravy stavebného zákona. Až v čase plánovania zmeny zákona v roku 2015 sa vytvoril osobitný zákon č. 282/2015 Z.z o vyvlastnení pozemkov a stavieb a o nútenom obmedzení vlastníckeho práva k nim a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Predmetom tejto úpravy je:

- a.) Odňatie vlastníckeho práva,
- b.) obmedzenie vlastníckeho práva,
- c.) zriadenia vecného bremena vo vzťahu občianskemu zákonníku ako *lex specialis*,
- d.) obmedzenie alebo zrušenia práv tretích osôb, ak je to nevyhnutné (proporcionalita) a vo verejnom záujme na účel podľa osobitných zákonov a za primeranú náhradu.

Pri procese vyvlastňovania osobitný zákon, presne podľa našej hypotézy v úvode tejto monografie, nechápe verejný záujem ako inštitút, ktorý apriori obmedzuje vlastníckeho právo. § 2 ods. 1 písm a, b, a d. zákona o vyvlastnení implementuje základné zásady, predovšetkým zásadu proporcionality a zásadu legitímneho očakávania. Podľa tohto ustanovenia invazívny zásah štátu vo verejnom záujme musí byť v nevyhnutnej miere. Verejný záujem sa musí preukázať v rámci konania, a to len za podmienky *conditio sine qua non*, že cieľ vyvlastnenia nie je možné dosiahnuť dohodou. Bohužiaľ, zákon o vyvlastnení bol odsúhlasený ako následok želateľnej novej právnej úpravy celého stavebného práva a zákona, čo sa však v praxi neudialo. Preto sa môžeme v niektorých ustanoveniach zákona stretnúť s pojmami, ktoré nekorešpondujú s aktuálnym znením stavebného zákona, ale mali mať svoje miesto v rámci novely zákona. Zákon predpokladá súlad vyvlastnenia s cieľmi a zámermi územného plánovania, čo opätovne potvrdzuje prítomnosť verejného záujmu ako územného plánu. Technicky je možné oceniť významný pokrok v rámci legislatívy, ktorý úplne absentuje v rámci stavu *de lege lata* stavebného zákona, a to formuláciu o tom, že súlad s verejným záujmom (územným plánom)

⁹⁶ Identická situácia nastáva aj v procese stavebných povolení podľa § 61 ods. 6 stavebného zákona

sa preukazuje územným rozhodnutím, územným súhlasom alebo záväzným stanoviskom obce v rámci vyvlastňovacieho konania. V tomto prípade. odmysliac si územný súhlas, ktorý bol predpokladaný v novele, zákon používa veľmi dôležitú formuláciu „preukazuje“. Jednak je to prvýkrát, kedy sa zrozumiteľne stanovuje forma, v ktorej sa má predložiť takýto záver, a jednak je dôležité aj slovo preukazovať v tomto kontexte. Doterajšia mylná interpretácia o dokazovaní verejného záujmu by tak mala byť zrozumiteľne vyriešená. Z hľadiska zásady proporcionality je potrebné povedať aj tú skutočnosť, že je povinnosť skúmať v rámci konania, či je potrebné vyvlastniť alebo stačí len niektoré z opatrení na obmedzenie vlastníckeho práva.

7. Verejný záujem na ochrane životného prostredia a kultúrneho dedičstva

Základné vymedzenie životného prostredia a parciálne verejné záujmy v tejto oblasti

Problematika ochrany životného prostredia je jedným zo základných⁹⁷ verejných záujmov a objektívnych hodnôt reglementovaných aj v rámci Ústavy Slovenskej republiky. Systematicky je možné rozdeliť tému aj podľa jej ústavnej regulácie na tri podtémy podľa čl. 44 a 45 Ústavy Slovenskej republiky a to:

- a.) Ochrana životného prostredia.
- b.) Ochrana kultúrneho dedičstva.
- c.) Právo na informácie (toto právo na účel tejto štúdie ale chápeme v širšom kontexte práva na transparentnú verejnú správu, a preto som ho systematicky zadelil do osobitnej kategórie).

Ani takáto klasifikácia však nie je konečná. Samotná ochrana životného prostredia má viaceré témy ako sú ochrane prírody a krajiny, vôd, lesa, nakladanie s odpadmi, a v konečnom dôsledku proces posudzovania vplyvov na životného prostredie. Tieto treba dať do kontextu so stále silnejúcou požiadavkou na zmenu klimatickej politiky štátu a tzv. zelenú infraštruktúru. Pod pojmom životné prostredie máme na mysli všetko, čo nás okolo na Zemi obklopuje, a najmä po stránke biologickej stability ovplyvňuje prirodzené podmienky života človeka spolu s existenciou rozmanitých druhov organizmov. V prípade životného prostredia hovoríme o stave, ktorý je neopakovateľný a nenahraditeľný, a bez ktorého by život jednotlivca nebol možný vôbec. Dopad na životné prostredie akejkoľvek ľudskej činnosti neakceptuje hranice samosprávy ani štátnej suverenity, preto je možné ho vnímať ako trvalý verejný záujem

⁹⁷ Baricová, Jana. Správny súdny poriadok: komentár. Praha: C.H. Beck, 2018. ISBN 978-807-4006-784.

supranacionálneho charakteru. Ide o záujem objektívnej ústavnej hodnoty, ktorá má základnú charakteristiku v tom, že existuje bez toho, aby jednotlivец mohol svojim prejavom vôle tento stav potvrdiť alebo meniť.⁹⁸ Teda ide o hodnotu, ktorá existuje bez ohľadu na vôľu zákonodarcu alebo ústavodarcu a poskytuje prirodzeno-právny limit ústavodarnej moci. Životné prostredie je základnou a neodmysliteľnou podmienkou existencie človeka a jeho pozitívny stav je dôležitý pre trvalo udržateľný rozvoj vrátane reprodukcie človeka ako druhu. Ochrana životného prostredia ako základný verejný záujem je chránená jednak ako súbor zložiek životného prostredia, ale aj ako celok a je tak chápaná ako základný ústavný imperatív.⁹⁹ Verejný záujem na ochrane životného prostredia je tak aj judikatúre ako európskej, tak aj národnej chápaný ako exteritoriálny a zároveň participatívny. Práve špecifickosťou ochrany tohto verejného záujmu je v tom, že sa počíta pri jeho realizácii s komunitárnym pôsobením a komunitným plánovaním. Keďže záujem na ochrane životného prostredia v tomto prípade nemôže byť len výlučnou a exkluzívnou úlohou exekutívy a verejnej moci ako takej, ale aj participatívnym záujmom čo najširšej verejnosti. Teda v tomto prípade sa prelína už len pojmovo ochrana životného prostredia, celý rad metód, ktoré sú nevyhnutné na realizáciu a ochranu tohto verejného záujmu. Vzhľadom k ústavnému imperatívu v tejto oblasti ide predovšetkým o základnú úlohu orgánov verejnej moci, a to bez ohľadu na ich konkrétnu právomoc. Napríklad ako výchova a vzdelávanie by sa mal tento verejný záujem zohľadňovať aj pri správe školstva. Predovšetkým ide v tomto prípade o výchovu k odpadovej zodpovednosti a separácii v návykoch už detí na základnej škole.

Z hľadiska právnych predpisov je tu prítomný celý rad zákonov a medzinárodných záväzkov. Ako prvý si dovoľím spomenúť zákon o posudzovaní vplyvov na životného prostredie EIA/SEA č 24/ 2006 Z.z a na to nadväzujúci Aarhurský dohovor.

Aarhurský dohovor z 25 júna 1998 obsahuje tri základné piliere v ochrane životného prostredia ako verejného záujmu nevyhnutné a to:

- a.) Právo na prístup k informáciám, v podmienkach Slovenskej republiky už ukotvený v rámci Ústavy Slovenskej republiky čl. 45 a v rámci zákona č. 211/2000 Z.z o slobodnom prístupe k informáciám.
- b.) Právo na participácii na rozhodovacej činnosti ako výraz komunitného rozmeru tohto verejného záujmu, a to nie len podľa zákona o EIA/SEA, ale aj podľa osobitného

⁹⁸ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn Sžp 41/2009

⁹⁹ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn Sžp 1/2010

zákona č. 245/2003 Z.z o integrovanom preverovaní. Keďže priamo medzinárodný záväzok ako aj vnútroštátny právny predpis určuje osobitné miesto komunitnej samospráve formálneho alebo neformálneho typu,¹⁰⁰ nie je celkom zrozumiteľná polemika, ktorá v tejto oblasti prebieha smerom k vylúčeniu komunitnej samosprávy z systematiky záujmovej samosprávy v rámci vedy správneho práva.

c.) V neposlednom rade je to prístup k spravodlivosti.

Aarhurský dohovor okrem toho, že ustanovuje tieto základné piliere svojej reglementácie, je v rámci svojich úvodných ustanovení prítomný aj v celom rade čiastkových verejných záujmov. Už sme spomínali komunitný rozmer a komunitné plánovanie. Táto téma bude ešte predmetom môjho záujmu v kontexte zelenej infraštruktúry sídiel. Dohovor však chápe rovnako ako dôležitý záujem a hodnotu transparentnosť vo verejnej správe. Samozrejme, tento dohovor má aj negatívne stránky čl. 6 a na to nadväzujúca legislatíva, hlavne v zákone o EIA umožňuje zneužitie predmetného verejného záujmu rôznymi organizáciami. Najmä v prípade Slovenskej republiky máme skúsenosti s tým, že dochádza k permanentnému zneužívaniu ustanovení o participácii dotknutej verejnosti organizáciami, ktoré síce formálne spĺňajú podmienky, ale materiálne sledujú iný cieľ ako ochranu životného prostredia. Problém je v tom, že verejnosť tu reprezentuje tzv. dotknutá verejnosť, ktorá má potencionálne rovnakú kvalitu účasti ako právnická osoba a fyzická osoba, o ktorej právach sa rozhoduje, a to bez toho, aby musela preukázať akúkoľvek odbornú alebo inú objektívnu alebo subjektívnu kvalitu. Dokonca nie je ani potrebné preukázať historickú skúsenosť s ochranou tohto druhu verejného záujmu. Určite je na mieste súhlasiť, aby ktokoľvek mohol vstúpiť do ochrany životného prostredia. Táto myšlienka vtiahnutia zodpovednosti, čo najširšieho počtu osôb, je absolútne v poriadku. Problém, ale nastáva v momente, ako posudzujeme kvalitu takejto participácie na činnosti konkrétneho vlastníka na konkrétnom území. Ak má mať subjekt komunitnej samosprávy rovnaké postavenie aj v následných konaniach, teda tých, ktoré logicky nasledujú po environmentálnom hodnotení najmä v podobe konaní podľa stavebného zákona, mal by mať toto prakticky osobitné postavenie odôvodnené aspoň nejakou kvalifikáciou, či už svojho postavenie alebo požiadaviek, ktoré boli vznesené v rámci hodnotiacich procesov. V každom prípade, napriek tomu, že participácie verejnosti na tomto hodnotení je dôležitým medzníkom, nie je možné vnímať ani pre toto konanie dotknutú verejnosť ako tvorcu odpovede, čo to je

¹⁰⁰ Ustanovenie § 6a ods. 3 zákona č. 24/2006 o posudzovaní vplyvov na životné prostredie deklaruje existenciu neformálnej komunitnej samosprávy v podobe občianskej iniciatívy. Táto občianska iniciatíva bez právnej subjektivity má následne podľa správneho súdneho poriadku aj postavenie v rámci súdneho konania. Je to nespochybniteľný dôkaz toho, že hovoríme o komunitnej samospráve ako regulárnej participatívnej zložke ochrany verejného záujmu

verejný záujem. Primárna povinnosť stále ostáva v rovine orgánov verejnej správy a verejnosť iba participuje na realizácii tohto záujmu

Druhou kategóriou ochrana parciálnych zložiek životného prostredia je ochrana prírody a krajiny reglementovaná zákonom č. 543/2002 Z.z o ochrane prírody a krajiny v znení neskorších právnych predpisov. Tento zákon upravuje problematiku regulácie ochrany a práva a povinností právnických a fyzických osôb v oblasti ochrany prírody a krajiny ako aj úlohy orgánov verejnej správy na tomto úseku. Zákona až na výnimku § 3 ods. 3 prvá veta nehovorí explicitne o pojme verejný záujem. Ako výslovne verejný záujem pomenováva vytváranie a udržiavanie územného systému ekologickej stability. Zákon však spĺňa všetky kritéria a jednoduchou interpretáciou jeho ustanovení k záveru o verejnom záujme. Stanovuje nie len povinnosti orgánov verejnej správy, ale aj obmedzenie vlastníckeho práva podľa jednotlivých stupňoch ochrany prírody a krajiny. Nepriamo je tento pojem prítomný aj v ustanovení § 28 ods. 6 a 7 ako vyšší verejný záujem, ktorý identifikuje zákonodarca aj ako záujem sociálneho, ekonomického, záujem na zdraví a bezpečnosti ľudí.¹⁰¹

Ochrana vôd a obmedzenie vlastníckeho práva v vodnej legislatíve. Zákon č. 364 /2004 Z.z o vodách v znení neskorších právnych predpisov. Zákon upravuje práva a povinnosti fyzických a právnických osôb k vodám, nehnuteľnostiam a hospodárení s vodami. Jeho záberom je celý rad parciálnych otázok vrátane špeciality k stavebnému zákonu pri povoľovaní vodných stavieb. Ohľadne verejného záujmu je možno vidieť jeho prítomnosť jednak v abstraktnom vymedzení v rámci úvodných ustanovení. Zákona v § 1 ods. 1 vymedzuje vodu ako životne dôležitú zložku životného prostredia so strategickým významom pre bezpečnosť štátu. Je to jeden príklad, kedy je možné vidieť v našej legislatíve materiálny želateľný stav a dlhodobo zanedbávaný v oblasti interdisciplinárneho rozmeru bezpečnostnej stratégie Slovenskej republiky. Zákon nie len komunikuje implicitne túto tému ako verejný záujem, ale dáva jej rozmer základného bezpečnostného záujmu, čo je osobitný druh verejného záujmu prítomný ako ústavná hodnota napr. čl. 25 Ústavy Slovenskej republiky.¹⁰² Druhým rozmerom, ktorý je prítomný v zákone je téma obmedzenia vlastníckeho práva vo verejnom záujme, predovšetkým v oblasti vodných stavieb. Pri povoľovaní výstavby napr. vodovodného potrubia ako typického príkladu vodnej stavby orgán štátnej stavby rozhodne o podmienkach, za ktorých

¹⁰¹ Aj terminológia použitá v tomto zákone „ľudí“ stavia do polemického postavenia pojem z ústavného zákona, kde sa zdá akoby sa verejný záujem viazal len na štátno-občiansky vzťah.

¹⁰² Pozri aj zákon č. 42/1994 Z.z o civilnej ochrane § 1 a 2 v znení neskorších právnych predpisov, zákon č 319 2002 z.z. o obrane v znení neskorších právnych predpisov § 1 a2, ako aj špeciálne ustanovenie zákona o obrane o vyvlastnení § 23 ods. 1 kde zákonodarca výslovne spája tému obrany a verejného záujmu.

je možno uskutočniť stavbu a prevádzkovať ju na cudzom pozemku. Za obmedzenie vlastníckeho práva patrí náhrada podľa zákona. Nie len v rámci vodného zákona je možné byť v rámci verejného záujmu konfrontovaný s ochrannými pásmami, ktoré sú istým kvalitatívnym obmedzením vlastníckeho práva. Ako som už spomínal viackrát v predchádzajúcich častiach, výklad zákona musí byť vždy ústavne-konformný. Teda musíme hovoriť o takej forme obmedzenia vlastníckeho práva, ktoré rešpektuje znenie článku 20 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky.¹⁰³

Nasledujúcim okruhom parciálnych záujmov v rámci verejného záujmu je téma lesa a ochrana lesa. Zákon č. 326/2005 Z.z o lesoch v znení neskorších právnych predpisoch, podobne ako vodný zákon ma účel nie len v ochrane parciálneho zložky životného prostredia, ale aj v podobe určenie zásad hospodárenie s lesmi harmonizáciu záujmov vlastníkov a verejného záujmu. Podobne ako v iných právnych predpisoch na úseku životného prostredia je možné aj v tomto zákone vidieť niekoľko druhov verejného záujmu. V prvom rade je samotná statická existencia lesa vnímaná akožto súčasť širšieho pojmu životného prostredia verejný záujem.¹⁰⁴

Zelená infraštruktúra

Téma životného prostredia zahŕňa celý rad dielčích otázok ako je ovzdušie, ionizačné žiarenie a mnohé iné. Samozrejme, nie je mojím záujmom obsiahnuť celú zelenú problematiku v tejto štúdii. Poslednou témou, ktorej sa chcem venovať v oblasti zelenej politiky a legislatívy verejného záujmu je téma zelenej infraštruktúry. Osobitným spôsobom determinovania a identifikácie verejného záujmu je požiadavka na verejnú zeleň. Údržba a starostlivosť o verejnú zeleň je originálna pôsobnosť obecnej samosprávy podľa § 4 ods. 2 písm g. a h. zákona o obecnom zriadení. Z tohto ustanovenia je zrejme ľahko dedukovať, že spolu s inými originálnymi pôsobnosťami ide o záujem o obce na tejto problematike. Verejná zeleň je ekologický systém voľne žijúcich rastlín v extraviláne alebo intraviláne obce. Je nielen významným krajinským prvkom, ale má veľký význam z hľadiska reálnych výziev dnešných čias ako sú klimaticky zmeny, záplavy a hospodárenie s dažďovou vodou. Skutočnosť, že ide o samosprávny prvok v kompetenciách obce znamená široké pole uplatnenie kreativity manažérov obce a starostov obce. Obec nie je viazaná ako pre prípad výkonu štátnej správy

¹⁰³ Pozri aj výklad k ústavnému rozmeru verejného záujmu

¹⁰⁴ Porovnaj *Tittlová, Marcela a Papáček, Peter. Zákon o lesoch: komentár. 1. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-808-1688-089.*

presným usmernením zákona. Verejný záujem je jednak determinovaný v tomto prípade ako povinnosť obce, vyplývajúca priamo zo zákona. Teda obec musí realizovať úlohy v podobe rozvoja verejnej zelene a jej ochrany. Z druhej strany je tento verejný záujem determinovaný aj povinnosťami fyzických a právnických osôb. Pritom je zjavnou otázkou, či táto povinnosť na rozvoji a ochrane verejného záujmu v oblasti zelenej politiky je sama o sebe, bez ohľadu na znenie zákona alebo iného normatívneho právneho aktu, alebo je potrebné k tomu priame usmernenie v zákone. Podobne ako pri iných typoch verejného záujmu, aj tu v tomto prípade, je ťažko predstaviteľná relevancia z pohľadu práva bez právnej úpravy.

Verejná zeleň je regulovaná zvyčajne v rámci obecnej normotvorby v podobe všeobecne záväzného nariadenia obce. V tomto obec upravuje:

- a.) Zásady zeleného hospodárenia,
- b.) osobu, ktorá bude realizovať túto politiku samosprávy, teda či priamo obec alebo obec prostredníctvom in house firmy, alebo na základe verejnej súťaže vybranej firmy,,
- c.) práva a povinnosti fyzických a právnických osôb na tomto úseku,
- d.) definovanie pojmov, predovšetkým, čo sa myslí opatreniami.

Väčšinou býva starostlivosť o verejnú zeleň determinovaná ako údržba a výsadba rastlín a drevín. Moderné trendy v rámci zelenej politiky však kladú zvýšené opatrenia na realizáciu tohto verejného záujmu v rámci samosprávy obcí a miest. Skutočne efektívny systém verejnej zelene sa nedá budovať ako separovaný soliter, ale musí sa chápať ako interdisciplinárna štruktúra viacerých na seba organicky prepojených systémov. Preto v modernej zelenej samospráve sa začína používať osobitný termín, a to zelená infraštruktúra. Ide popri dopravnej a sieťovej infraštruktúre o ďalší rozmer manažérskej činnosti obce na regulácii ako územia tak aj snahe o jeho funkčné využitie. Vzhľadom k potrebe prepojenie jednotlivých segmentov, a zároveň organického spojenia s okolitým prostredím prakticky ani nie je možné realizovať túto činnosť inak ako verejnom záujme. Navyše prakticky sa dá hovoriť o právnej úprave zelenej infraštruktúry v prípade ustanovenia § 3 ods. 3 zákon o ochrane prírody a krajiny. V tomto ustanovení zákonodarca vyslovene a explicitne hovorí o tom „*vytváranie a udržiavanie územného systému ekologickej stability je verejný záujem.*“ Realizácia zelenej infraštruktúry, podľa aktuálneho znenia zákona o obecnom zriadení, je možná v troch základných úlohách samosprávy:

- a.) Územné plánovanie a stanoviská obce k investičnej činnosti, (§ 4 ods. 3 písm. d a písm. j. Zákona o obecnom zriadení.)
- b.) Ochrana a údržba verejnej zelene (§ 4 ods. 3 písm. g.)

c.) V neposlednom rade ako in-house riešenia pri hospodárení s majetkom obce.

Ochrana a pravidlá rozvoja zelenej infraštruktúry môžu byť súčasťou územno-plánovacej regulácie ako povinnosť pre právnické a fyzické osoby, ktoré bude realizovať stavebnú činnosť. Ide najmä o povinnosť minimálnej plochy ozelenenia, ale aj regulácia tzv. zelených striech. Územný plán je významný nástroj tvorby a realizácie zelenej infraštruktúry najmä preto, že ako normatívny akt spája predstavu a činnosť obce (či už priamo alebo sprostredkovane) o realizácii tejto politiky a požiadavky, ktoré kladie na jednotlivcov, ktoré musia byť vzájomné prepojené. Vzájomné prepojené ekosystémy a zelené územia v rámci obce sú logickou podmienkou zelenej infraštruktúry. Bolo v rozpore s podstatou tejto myšlienky, aby obec realizovala obecný park a ten by nebol nejako prepojený s inou zeleňou ani z hľadiska skladby rastlín, ani organicky. Išlo by potom o akési pokusné akvárium izolované od okolitého sveta, čo je samozrejme nelogické. Aj z toho príkladu je zrejmé, že rozvoj zelenej infraštruktúry musí byť prepojený ako s verejnou zeleňou teda takou, ktorá je v majetku obce a súkromnou, ktorá je súčasťou majetku súkromných osôb. Až tak sa dokáže vzájomne vytvoriť komplex, ktorý spĺňa všetky funkcie tejto infraštruktúry teda:

- a.) Regulatívnu,
- b.) ekologickú,
- c.) stabilizačnú,
- d.) a estetickú.

Regulatívna funkcia je realizáciou myšlienky zelenej infraštruktúry prostredníctvom normotvornej činnosti obce. Jej úlohou je v podobe územného plánu zharmonizovať a vzájomne prepojiť celý komplex. Zároveň je imanentnou súčasťou tejto regulácie aj stanovenie práv a povinností pre fyzické a právnické osoby. Nie je možné budovať park bez jasného určenia povinností, ktoré má návštevník parku. Samozrejme, pri normotvorbe je podstatný aj ten prvok, ktorý hovorí o povinnostiach obce teda ako „domáca úloha „, pre samosprávu, v ktorej pomenuje základné body svojej predstavy zelenej infraštruktúry.

Ekologická funkcia je zrejmá zo samotného cieľu. Vzájomné prepojená mestská zeleň napojená na okolitý svet obce najmä v podobe lesov, lúk a vodných koridorov má významný dopad na reguláciu klimatických zmien. Z tohto pohľadu by malo ísť o prioritný verejný záujem samosprávy. Stabilizačná funkcia je spojená najmä s udržiavaním vody v meste a prirodzené zabránenie vysušovania mesta.

Obecná samospráva nemôže byť len rovinou čísel a ekomicko-právnych faktov, ale musí znamenať kultúrny a estetický rozmer pocitu z mesta a obce, ktorý je priamo súvisiaci s kvalitou života.

Z úplne inej skupiny záujmov je možné vnímať komunitný charakter zelenej infraštruktúry. Najmä v podobe sídliskovej zelene v rámci tzv. vnútroblokov sme svedkami rozvoja komunitnej spolupráce práve na údržbe verejnej zelene. Pokiaľ však dnes je to skôr téma susedskej komunity bez prvkov plánovania a regulácie v prípade zelenej infraštruktúry ide o priamy záujem obce na komunitnom plánovaní v tejto oblasti, a to ako v podobe verejnej zelene, tak aj v podobe komunitných záhrad. Aj výsadba produkčných drevín je významným príspevkom k realizácii tohto verejného záujmu. Navyše práve existencia komunitných záhrad je dôkazom o vzájomnej prepojenosti jednotlivých verejných záujmov. In concreto zeleného verejného záujmu a záujmu v oblasti sociálnej. Komunitná zeleň totiž plní úlohu sociálnej interakcie a participácie jednotlivca čo pre rozvoj modernej demokratickej spoločnosti má celkom iste kľúčovú úlohu. Rozvoj komunitnej samosprávy je pritom materiálne spojený aj s iným verejným záujmom, a to záujmom na transparentnosti verejnej správy. Len aktívna účasť občanov môže byť prostriedkom k skutočne reálnej transparentnej verejnej správe.

Z dôvodu systematickosti uvádzam základné prvky zelenej infraštruktúry a to:

- a.) Mestské parky,
- b.) Alejová zeleň a uličná zeleň, v podobe tzv. zelených prepojených medzi väčšími a menšími parkovými plochami.
- c.) Už spomínaná sídlisková zeleň,
- d.) prepojenie vyššie uvedených prvkov na okolitú krajinu, významnou úlohou týchto prepojení je aj klimatizácia mesta a prúdenie vzduchu do mesta. Práve pre tento cieľ je potrebná prepojenosť, čo nie je možné iným spôsobom ako realizáciou verejného záujmu obcou ako regulačnou strechou. Tieto prepojenia môžu mať význam aj z pohľadu tvorby cyklo- komunikácii a peších komunikácii.
- e.) Výsostne témou pre územné plánovanie je otázka zelených striech a vertikálnej zelene. Jej bočným dôsledkom je vytvorenie lepšej energetickej regulácie budov. Určenie povinnosti zelených striech je možné vnímať ako súčasť povinnej zelene v rámci nových stavebných projektov. In concreto, ide o implementáciu do územných plánov a požiadavku obce na investorov, predovšetkým priemyselných a polyfunkčných domov vrátane hromadnej bytovej výstavby. Takáto realizácia verejnej politiky je známe nielen z nemeckého Hannoveru alebo rakúskeho Linzu, ale túto politiku začalo

realizovať už aj susedné Brno. V týchto mestách ale okrem regulácie pristupujú ak inému rozmeru zelenej politiky, a to sú priamo dotácie na stavbu a prevádzku zelených striech

Ochrana kultúrnych pamiatok a kultúrneho dedičstva

Ochrana kultúrnych pamiatok a kultúrneho dedičstva je jedným zo základných verejných záujmov spoločnosti. Zabezpečuje vertikálny prenos hodnôt z generácie na generáciu a mala by zabezpečiť národnú, kultúrnu a etickú kontinuitu spoločnosti. Kultúrne dedičstvo predávajú hmotné aj nehmotné veci kultúrneho, umeleckého, historického a archeologického významu. Ich výnimočnosť najmä pri hmotných veciach je v ich autenticite.. V prípade ich fyzického zničenie nie je možné ich iným spôsobom nahradiť alebo reprodukovať. Napríklad za istých okolností je v rámci ochrany prírody možné vytvoriť opätovne park, les, či reprodukovať v zajatí živočíšne druhy. U hmotných kultúrnych pamiatok je to prakticky vylúčené, keďže ich najväčšia hodnota je v ich autenticite. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 8 Sžo/203/2010 je ochrana pamiatkového fondu základný verejný záujem. Na rozdiel od iných parciálnych zákonov a oblastí je tento fakt o verejnom záujme výslovne reglementovaný aj v zákone.. V rámci slovenského právneho prostredia je základným zákonom zákon č. 49/2002 Z.z o ochrane pamiatkového fondu (ďalej len pamiatkový zákon) v znení neskorších právnych predpisov. Logicky v rámci kompetencií obce ho dopĺňa zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení § 4 ods. 3 o originálnej pôsobnosti obce v oblasti ochrany kultúrnych pamiatok. Podľa § 1 ods. 1 pamiatkového zákona je zachovanie kultúrneho dedičstva verejným záujmom. Na udržiavanie tohto záujmu participuje ako systém orgánov štátnej správy predovšetkým reprezentovaných Pamiatkovým úradom Slovenskej republiky (na miestnej úrovni Krajský pamiatkový úrad) a v množine samosprávy pôsobnosťou vyššieho územného celku a obce.

Metódy ochrany verejného záujmu na tomto úseku sú rôzne. Z hľadiska pamiatkového zákona je to napríklad možnosť vyhlásenia veci za kultúrnu pamiatku. V tomto prípade na ochrane participuje aj orgány policajného zboru a iné orgány činné v trestnom konaní. Podľa ustanovenia § 248a až § 249a zákona č. 300/2005 Z.z Trestný zákona v znení neskorších právnych predpisov je ochrana kultúrneho dedičstva ako objekt trestného činu prítomná hneď v niekoľkých skutkových podstatách trestného činu. V prvom rade ide o najstaršiu skutkovú podstatu na tomto úseku a to je zneužívania vlastníctva. Objektívna stránka skutkovej podstaty je poškodenie dôležitého kultúrneho alebo iného všeobecného (verejného záujmu) poškodením,

zničením, urobením neupotrebitelnou vec, ktorú ma vo vlastníctve. Teda v tomto prípade ide o limit predpokladaný aj ústavou slovenskej republiky v čl. 20 ods. 3 slovným spojením vlastníctvo zaväzuje. Práve koexistencia ústavného princípu a skutkovej podstaty trestného činu je jedným z najzrozumiteľnejším príkladom verejného záujmu v našej legislatíve. Druhou skutkovou podstatou je poškodzovanie a znehodnocovanie kultúrnej pamiatky. Skutková podstata tohto trestného činu reagovala na viaceré prípady, posledný bol v Žiline pri kauze „*stará fara*“, kedy vlastník veci využil odkladný účinok odvolania a vec znehodnotil tak, že nebola prakticky právoplatne vyhlásiteľná za kultúrnu pamiatku. Táto situácia mala svoje racionálne dôvody v neprimeraných nákladoch, ktoré sa viažu na právnu existenciu kultúrnej pamiatky. Zákonodarca reagujúc na žilinský prípad urobil niektoré legislatívne zmeny, pričom najrazantnejšie boli predbežná ochrana kultúrnej pamiatky ako normami pamiatkového zákona, tak aj trestného zákona. Podľa § 15 ods. 4 pamiatkového zákona vlastník veci je povinný ako je mu oznámené konania o vyhlásení za kultúrnu pamiatku chrániť vec pred jej zničením alebo neupotrebením. Podľa § 248a Trestného zákona je trestným činom konanie z aj z nedbanlivosti, ktorým niekto poškodí, znehodnotí alebo zničí nehnuteľnú vec, alebo zmarí jej vyhlásenie za kultúrnu pamiatku. Hlavne posledná časť tejto skutkovej podstaty môže byť zarážajúca. Za predpokladu existencie právneho štátu a práva na spravodlivý proces by nemala existovať formulácia, ktorá ako trestný čin dokáže subsumovať aj úspešné odvolanie alebo súdnu žalobu v rámci správneho súdnictva. Osobitnú ochranu požíva aj archeologické dedičstvo. Istú mieru kritiky by bolo možné zniesť v disproporcii terminológie v pamiatkovom zákone a trestnom zákone. Trestný zákon používa nekompaktnú terminológiu ako archeologické dedičstvo, ktoré nemá odozvu v rámci osobitného pamiatkového zákona. Medzi „klasickú“ trestnú činnosť na tomto úseku patrí skutková podstata falšovania predmetov kultúrnej hodnoty.

Ochrana verejného záujmu na tomto úseku je však širšia ako trestnoprávna represia. Spočíva, okrem iného, aj v celom rade povinností a obmedzení vlastníka kultúrnej pamiatky. Základné obmedzenie z hľadiska inštitútu vlastníctva je obmedzenie pri prevode. V prípade, že ide o vec, ktorá je v procese vyhlásenie za kultúrnu pamiatku (§ 15 ods. 4 písm. a pamiatkového zákona), je povinný oznámiť takýto prevod. V ostatných prípadoch, teda ak vec už je vyhlásená za kultúrnu pamiatku, je povinnosť písomného predkupného práva smerom k štátu. Ak štát nereaguje a neprijme túto ponuku do 30 dní predkupné právo zaniká.

Rovnako je limitovaný vlastník aj v prípade pohybu z kultúrnou pamiatkou. Pritom nejde len hnuťnú kultúrnu pamiatku. Dnes existujú technológie, pomocou ktorých je možné preniesť aj nehnuteľnú kultúrnu pamiatku. Takýto pohyb, ale je možný len na základe predchádzajúceho rozhodnutia správneho orgánu. Veľmi významným je absolútorium ohľadne

trvalého zákazu vyvezenie kultúrnej pamiatky do zahraničia. Zákonodarca limituje pobyt kultúrnej pamiatky v zahraničí maximálnou dobou dvoch rokov. Takúto vec nie je možné vyviezť vôbec, ak je dôvodný predpoklad, že by mohla byť predmetom exekučného konania alebo podobného konania v zahraničí.

Okrem týchto obmedzení ustanovenie § 28 ods. 2 pamiatkového zákone obsahuje celý rad iných povinností vlastníka, predovšetkým ju na vlastné náklady udržiavať, a napríklad aj za náhradu sprístupniť verejnosti, ak tak rozhodol správny orgán a nie je v obydlí.

Mimo režimu pamiatkového zákona je ochrana verejného záujmu nehmotného kultúrneho dedičstva (tzv. living heritage). Ide o tradície, rituály, umelecké výkony, zvyklosti a podobne. Základným formálnym prameňom práva v tejto oblasti je Dohovor o ochrane nehmotného kultúrneho dedičstva z roku 2003. Generálna konferencia OSN (UNESCO) prijala na svojom zasadnutí v Paríži tento základný medzinárodný dohovor o ochrane nehmotného dedičstva, ktorý je aj pre nás záväzný. Podľa tohto dokumentu čl. 2 ods. 1: „*Nehmotné kultúrne dedičstvo znamená postupy, stvárnenia, prejavy, poznatky, schopnosti, ako aj nástroje, predmety, artefakty a s nimi spojené kultúrne miesta, ktoré spoločnosť, skupiny a v niektorých prípadoch jednotlivci pokladajú za súčasť svojho kultúrneho dedičstva. Toto nehmotné kultúrne dedičstvo si spoločnosť a skupiny odovzdávajú z generácie na generáciu a sústavne ho znova vytvárajú ako reakciu na okolité prostredie, interakciu s prírodou a svojou históriou, pričom im poskytuje pocit identity a kontinuity, podporujú tak úctu ku kultúrnej rozmanitosti a ľudskej tvorivosti. Na účely tohto dohovoru sa berie do úvahy výlučne také nehmotné kultúrne dedičstvo, ktoré je zlučiteľné s existujúcimi medzinárodnými nástrojmi upravujúcimi ľudské práva, s požiadavkami vzájomnej úcty medzi spoločnosťami, skupinami a jednotlivcami, ako aj trvalo udržateľného rozvoja.*“¹⁰⁵

Pre zaujímavosť Slovensko je na Reprezentatívnom zozname nehmotného kultúrneho dedičstva ľudstva, a to až šiestimi elementmi:

1. Fujara – hudobný nástroj a jeho hudba.
2. Terchovská muzika.
3. Gajdošská kultúra.
4. Bábkarstvo na Slovensku a v Čechách.
5. Horehronský viachlasný spev.
6. Modrotlač.

¹⁰⁵ *Dohovor o ochrane nehmotného kultúrneho dedičstva UNESCO* [online]. [cit. 2019-06-20]. Dostupné z: <http://www.culture.gov.sk/posobnost-ministerstva/medzinarodna-spolupraca/unesco/dohovor-unesco-na-ochranu-nehmotneho-kulturneho-dedicstva-1ea.html>

V tejto téme je možné vyjadriť istú mieru údivu nad postojom Slovenskej republiky, ktorý z hľadiska verejného záujmu chráni vnútroštátnou legislatívou z roku 1958, a to zákonom č. 4 /1958 Sb. o ľudovej umeleckej tvorbe a remeslách. Vo verejnom práve ide zrejme o jeden z najstarších stále platných právnych predpisov. Táto bizarná situácia, bohužiaľ, nie je stále vnímaná ako „verejný záujem de facto“ a nie je v čase tvorby tejto štúdie známa ani iniciatíva na jej zmenu. Ďalším v rade vnútroštátnej legislatívy je zákon č. 189/2015 Z.z o kultúrnej osvetovej činnosti v znení neskorších právnych predpisov.

Genius loci ako osobitný druh verejného záujmu.

Český zákon č. 183/2006 Sb. o územním plánování a stavebním řádu v ustanovení § 18 ods. 4 definuje ako cieľ územného plánovania „*Územní plánování ve veřejném zájmu chrání a rozvíjí přírodní, kulturní a civilizační hodnoty území, včetně urbanistického, architektonického a archeologického dědictví. Přitom chrání krajinu jako podstatnou složku prostředí života obyvatel a základ jejich totožnost*“

V tomto ustanovení je jedinečným spôsobom právne a legislatívne zachytený fenomén pojmu genius loci. Pojem genius loci¹⁰⁶ je pojmom vychádzajúcim z antiky. Podľa antického presvedčenia má každá existencia svojho ducha, génia, ochranného bôžika. Nemá len ochrannú funkciu, ale sprevádza túto existenciu životom, určuje jeho charakter a jeho esprit. Géniom tak označujeme, čo vec je alebo čím má byť ako jej teleologické určenie. Antický človek prežíval svoju existenciu v rámci prostredia a predovšetkým chcel byť v dobrom vzťahu k duchovi miesta. Napríklad v starom Egypte bola zem obhospodárená nie len podľa pravidiel záplav Nílu, a teda s zameraním na efektivitu. Nezanedbateľným účelom regulácie územia bolo aj umiestňovanie verejných stavieb, ktoré mali človeku dávať pocit bezpečia tým, že symbolizovali večný poriadok prostredia.¹⁰⁷ Krásne popísal ducha miesta Lawrence Durrell. „ Ak sa zoznamujete s Európou, pomaly ochutnávate vína, syry, a charakteristiky rôznych krajín, začínate si uvedomovať neviditeľný determinant každej kultúry v podobe ducha miesta.“¹⁰⁸ Vývoj spoločnosti, ktorý sa zdá išiel smerom oslobodenia sa od ducha miesta, od jeho charakteristiky a spôsobom neustále dotvárajúcim malebnosť obcí a miest novými stavbami nie vždy zrovna malebnými, vytvoril chaos v rozložení našich sídiel. Bočným

¹⁰⁶ LIANG, Jing, Li Wei GUO, Jing Wei LI, Li Di HUANG, Wen Yan ZHAO, Xiao Li XU a Ming GE. The Expression of Genius Loci in Urban Wetland Planning and Design. *Applied Mechanics and Materials*. 2013, **409-410**, 730-733. DOI: 10.4028/www.scientific.net/AMM.409-410.730. ISSN 1662-7482.

následkom je znečistenie krajiny a prostredia. Existencia jednotlivca len v rámci istého priestoru je prakticky nemožná. Vždy je každý človek ovplyvňovaný aj charakterom miesta. Pre človeka nestačí len samotný fakt orientácie ako odpovede na otázku, kde je, ale aj identifikácia s prostredím t.j. odpoveď na otázku, aké je dané miesto. Moderné urbanistické názory a tendencie sa opierajú o uzly, cesty a oblasti, ktoré tvoria isté sídlo a vytvárajú jeho charakteristiku. Základné body takejto mapy, zvyčajne dané historicky a kopírujúce prírodné podmienky, uľahčujú nielen orientáciu v priestore, ale aj identifikáciu s prostredím. Ak je určenie týchto základných bodov viac vecou náhody ako nejakej sofistikovanej logiky, človek sa v mieste cíti stratený, stráca pocit bezpečia a vytvára pocit strachu. Samozrejme schopnosť človeka orientovať sa v priestore a s tým spojený pocit istého bezpečia, je jednou zo základných cieľov urbanizmu. Ale netreba zabúdať na už zmienenú potrebu identifikácie s miestom. Iste ide o skôr emočnú rovinu urbanizmu, ale pre to, čo voláme duch miesta, má obrovský význam. Je to ten pocit cítiť sa niekde dobre, alebo doma. V rovine personifikácie je to spriatenie sa s istým miestom. Isté stavby, rozloženie ulíc, forma typických uličiek laubní, konštruktu námestí alebo charakteru domov, to všetko sú objekty identifikácie človeka s miestom, ktoré vytvárajú s orientáciou v mieste živú identitu mesta. Nestačí pre urbanizmus stavať budovy a praktickú infraštruktúru. Architektúra začína tam, kde je zviditeľnené celkové prostredie, a teda sa konkretizuje *genius loci*.¹⁰⁹

Z hľadiska právneho je možné vidieť tému *genius loci* v kontexte požiadavky medzinárodného záväzku Slovenskej republiky na ochrane historicity miest. Tento záväzok je obsahom Washingtonskej charty (1987) o ochrane historických miest. Základnou požiadavkou, ako sa uvádza priamo v preambule tejto charty, je požiadavka na ochranu historického ducha mesta alebo jeho štvrti. Všetky mestá na svete ako výsledok viac, či menej spontánneho vývoja alebo uváženého projektu sú materiálnym výrazom rozmanitosti spoločnosti v minulosti, a sú teda všetky historické. Táto charta sa týka veľkých alebo malých miest, historických centier alebo štvrtí a ich prírodného alebo zastavaného prostredia. Okrem svojej kvality historického dokumentu predstavujú hodnoty vlastné tradičným mestským kultúram. Mnohé z týchto lokalít dnes ohrozuje degradácia, deštrukcia alebo dokonca ich priamo ničí vplyv spôsobu urbanizácie zrodenej v priemyselnej ére, ktorý dnes zasahuje všeobecne všetky spoločnosti.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí sp. zn 5 Sžp 17/2011 konštatuje, že zvýšená ochrana historického jadra mesta ako kultúrneho dedičstva je vo verejnom záujme,

¹⁰⁹ NORBERG-SCHULZ, *Christian*. *Genius loci: krajina, miesto, architektura*. 2. vyd. Praha: Dokořán, 2010. s. 23, ISBN 978-807-3633-035.

preto treba považovať za nevyhnutné prijať riešenia, aby sa v súčasnosti ani v budúcnosti neopakovali nekonceptné zásahy do historického fondu a nedochádzalo postupnému zanikaniu pamiatok a pamiatkových súborov.

8. Verejný záujem na transparentnosť verejnej moci a správy, sloboda tlače a whistleblowing

Podľa Koránu Vládca, ktorý povolá niekoho do úradu napriek tomu, že v jeho krajine existuje ktosi iný, lepšie kvalifikovaný, hreší proti Bohu i štátu.¹¹⁰ Zdá sa, že požiadavka na transparentnú a efektívnu verejnú správu je prítomná naprieč historickými etapami a náboženskými systémami. Pokiaľ sme doteraz hovorili o verejnom záujme v kontexte existujúcich právnych predpisov, normatívnych zmlúv, alebo rozhodnutí súdov, z ktorých sa dal urobiť záver o identifikácii verejného záujmu, na tomto mieste budeme hovoriť o požiadavke transparentnosti verejnej správy a moci ako verejnom záujme. Teda o požiadavke, ktorá nie je explicitne zachytená v rámci jednotlivých zákonov, ale je možné sa k nej dopracovať len implicitne. Existencia čiastkových zákonov¹¹¹ nevyvracia náš názor o neexistencii ucelenej požiadavke v normatívnom právnom akte na transparentnosť ako verejný záujem.

V prvom rade sa pokúsím definovať pojem transparentnosť. Existencia verejnej moci a verejnej správy je možná v demokratickom chápaní len na základe prenosu originálnej moci – moci ľudu na zastupiteľnom a derivácii moci v podobe kreovania orgánov a celého systému organizácie štátu. Táto téza nie je výslovne doktrinálna, ale má svoj prameň aj v podobe normatívneho aktu, a tým je čl. 2 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ktorý hovorí „Štátna moc pochádza od občanov, ktorí ju vykonávajú prostredníctvom svojich volených zástupcov alebo priamo.“ Požiadavka transparentnosti je jedinečným naplneným a aplikáciou formálneho alebo aj materiálneho rozmeru Ústavy. Dôvod pre takýto záver je v tom, že ide o požiadavku na kontrolu štátnej moci. Transparentnosť v akomkoľvek význame, o ktorom budeme hovoriť, je len systém kontroly verejnosti.

Verejná moc tu nevystupuje ako mašinéria, ktorá je nútená nechať sa kontrolovať. Toto je častý omyl vo výklade tohto pojmu. Transparentnosť je organická súčasť ústavného vzťahu medzi tvorcom a realizátorom moci. Dokonca sa dá chápať ako súčasť hodnotového spektra

¹¹⁰ *Korán*. 2. Bratislava: Levant consulting, s.r.o, 2014. ISBN 9788096996742.

¹¹¹ Napríklad zákon ustanovenie § 10 ods. 2 zákona č. 343/2015 Z.z o verejnom obstarávaní v znení neskorších právnych predpisov.

materiálneho jadra Ústavy Slovenskej republiky. Aby tento vzťah bol efektívny, musia byť prítomné dve zložky príslušnej legislatívy, a to prítomné súčasne:

- a.) Informovanosť, logicky kontrola predpokladá istý diapazón vedomostí, ktorý ma kontrolný subjekt k dispozícii. Polemická je miera aktivity kontrolovaného subjektu vo vzťahu k zverejňovaným informáciám, čomu sa budem venovať osobitne. Je však vhodné už na tomto mieste podčiarknuť záver, že informovanie o činnosti verejnej správy by malo byť jedným zo základných znakov verejnej správy ako prirodzené aktivita a nie ako „tabuľkové plnenie si zákonom predpokladaných povinností“. Formalizácia akýchkoľvek povinností orgánov verejnej moci je v rozpore s legitímnym účelom modernej a demokratickej verejnej správy.
- b.) Možnosť zmeniť situáciu bez ohľadu na právny vzťah v danej konkrétnej veci. Je logické, že v širšom slova zmysle istou formou kontroly je aj systém opravných prostriedkov, či možností preskúmať rozhodnutie súdom. Pre tento typ kontroly verejnosti sa však žiada osobitný vzťah vo forme účasti v konaní. Pre náš záver o transparentnosti ako verejnom záujme je dôležité povedať, že slovenský právny systém má celý rád mechanizmov, ktoré nevyžadujú deklarovanie a preukazovania osobitného vzťahu tzv. postavenia aktívnej legitímácie. Klasickým príkladom sú petície, iniciovanie konaní dozoru prokurátora, mimo odvolacie konanie a v konečnom dôsledku najmä voľby. Všetky tieto mechanizmy sú spôsobilé zmeniť negatívny stav v konkrétnej činnosti verejnej správy. Mimoodvolacie konanie sa pravda musí viazať na konkrétne správne konania, inak je zákonodarcom poskytnutý široký priestor pre realizáciu zásady transparentnosti. Podobne ako v úvode tejto témy o verejnom záujme aj tu platí zásada reálnej možnosti. Transparentnosť ako možnosť (potestas) zmeniť situáciu, keď je naviazaná na reálnu možnosť meniť stav. Napríklad všeobecne záväzné nariadenie je meniteľné len vtedy, ak o ňom verejnosť v štádiu prípravy vie. Napriek zásade právo patrí bdelym je potrebné povedať, že orgány verejnej moci by mali hľadať možnosti, ako čo najefektívnejšie dostať informáciu k občanovi, ktorá je spôsobilá, aby občan aktívne participoval na verejnej moci.

Transparentnosť sa v podmienkach Slovenskej republiky väčšinou spája s požiadavkou na zákonné efektívne a hospodárne nakladanie s verejnými financiami. V tomto prípade ide o veľmi reštriktívny výklad. Podľa čl. 10 odporúčania CM / Rec (2007) 7 orgány verejnej správy konajú v súlade s princípom transparentnosti a najmä sa snažia, aby súkromné osoby boli informované o ich činnostiach a rozhodnutiach. Ide o zákonom stanovené povinnosti

napríklad aplikáciou zákona č. 211/2000 Z.z o slobodnom prístupe k informáciám, ale aj nad rámec týchto povinností. Verejná správa nemôže efektívne a demokraticky fungovať bez neustáleho dialógu s verejnosťou, a to najmä *aktívnou ponukou* informácii. Tieto informácie by sa mali týkať:

- a.) Nakladania s verejnými rozpočtom, a prostriedkov z verejných zdrojov.
- b.) Procesom prijímania normatívnych právnych aktov.
- c.) Procesom prijímania individuálnych správnych aktov.
- d.) Organizáciou verejnej správy a organizačnými zmenami.,
- e.) Všetkými situáciami, kde je umožnená participácia verejnosti na správe veci verejných, predovšetkým miestom a termínom konania zasadnutí orgánov, ktorých rokovanie je verejné, dokumenty napríklad v prípade obecnej samosprávy proces prijímania všeobecne záväzných nariadení obce, na ktorých môže participovať verejnosť, proces SEA a EIA.
- f.) Nakladaním s majetkom, pri ktorom je dôležitá súťaž. V tomto prípade je potrebné ale povedať, že s výnimkou veľmi malej skupiny právnych a spoločenských vzťahov je žiaduce konkurenčné prostredie pri každom nakladaní s verejnými financiami bez ohľadu na to, či ide príjem verejného rozpočtu alebo naopak jeho výdavok.

Len samotná skutočnosť, že právny predpis, napríklad o slobodnom prístupe k informáciám, nepredpokladá osobitný záujem (dôvod), je možné už samotnú možnosť, ktorú poskytuje zákon chápať ako možnosť vo verejnom záujme. Explicitne v § 3 ods. 3 predmetného zákona vylučuje potrebu preukazovania individuálneho teda súkromného záujmu, a teda argumentum a contrario hovorí o verejnom záujme na sprístupňovaní informácii podľa info zákona.

Je však potrebné tiež povedať, že zákon obsahuje vymáhateľnú množinu povinností orgánov verejnej moci. Transparentnosť ako verejný záujem však ide aj nad rámec zákona. Pravda je že, ale subjekty verejnej správy majú nie ojedinele problém aj so zverejňovaním informácií, ktoré sú viac menej zrozumiteľne upravené zákonom. Napríklad zákon č. 138 /1991 Zb. o majetku obcí v § 9a ods. 2 hovorí: „ *Obec zverejní zámer predat' svoj majetok a jeho spôsob na svojej úradnej tabuli, na internetovej stránke obce, ak ju má obec zriadenú, a v regionálnej tlači.*“

Napriek tomu, že zákon poskytuje v rámci odseku 8 výnimky, ide o situácie, ktoré netvorí veľkú majoritu odpredajov. Napríklad existencie povinného spoluvlastníckeho predkupného práva, alebo predaj bytov podľa osobitného zákona. V rámci lustrácie transparentnosti, ktorá sa realizovala v roku 2019 v rámci Žilinského kraja sa zistilo, že skoro

viacej ako 60 % obcí ignoruje toto ustanovenie a zverejňuje len tzv. osobitný zreteľ. Iste by bolo zaujímavé skúmať, či odpredaj obecného majetku predovšetkým nehnuteľnosti je vždy skutočne stotožnený s pojmom ako v materiálnom, tak aj formálnom slova zmysle osobitný zreteľ.

V rozpore s požiadavkou otvorenosti a transparentnosti verejnej správy obce obchádzajú aj iné požiadavky zákona. Napríklad zákon obecnom zriadení v § 18f ods.1 písm b. hovorí o povinnosti zverejniť plán kontrolnej činnosti 15 dní vopred ako je prerokovaný na obecnom zastupiteľstva. Obce sformalizovali túto požiadavku na zverejnenie na úradnej tabuli. Alternatíva, ktorá je logická vo vzťahu ku kontrole verejnej správy zo strany obyvateľov, teda zverejnenie na webovom sídle obce, alebo www. Stránke, tvorí podľa predmetného prieskumu minoritu prípadov.

Formalizácia výkonu verejnej správy, bez ohľad na princípy materiálneho právneho štátu a materiálneho jadra ústavy Slovenskej republiky, je v rozpore s účelom verejnej správy a to je služba občanom.

Moderným fenoménom na úseku verejného záujmu na transparentnej verejnej správe je tzv. whistleblowing. Na Slovensku ide o známy fenomén popularizovaný najmä kauzou Rybanič a Kalinák. Najčastejšie sa charakterizuje ako akt člena organizácie bez ohľadu na aktuálnosť jeho pomeru k subjektu, ktorým oznamuje nelegálne, podozrivé praktiky svojho zamestnávateľa osobám alebo inštitúciám, ktoré by mohli efektívne zakročiť. Whist-blower je osoba, ktorá väčšinou vo verejnej funkcii, alebo zamestnaneckom pomere alebo ako zamestnanec súkromnej spoločnosti príde na skutočnosti napr. korupcie alebo klientelizmu alebo iného porušenia zákona a tieto skutočnosti oznámi buď svojim nadriadeným alebo priamo orgánom činným v trestnom konaní, a tak ich zverejní. Dôležitým znakom whistleblowingu je skutočnosť, že za takéto oznámenie hrozí takejto osobe odvetné opatrenia zo strany zamestnávateľa.

Z hľadiska identifikácie takejto činnosti v rámci prameňov práva je dôležitá pripravovaná smernica Európskeho parlamentu a Rady o ochrane osôb nahlasujúcich porušenia práva Únie zo dňa 23. apríla 2018. Táto smernica rozširuje ochranu oznamovateľov nie len na klasických zamestnancov, ale aj na oné osoby v podobnej situácii ako je napríklad živnostenský vzťah bez ohľadu na to, či za túto činnosť poberajú odmenu alebo ide o stážistov a dobrovoľníkov. K dnešnému dňu nejde o právne účinný právny predpis, ale keď odrátame judikatúru, ide zrejme o najlepšiu pomôcku pre identifikáciu toho, čo to whistleblowing je.

Základnými podmienkami pre vymedzenie whistleblowera, ktoré možno vyvodit' z návrhu Smernice o whistlebloweroch ako aj vnútroštátneho práva, a ktoré požíva ochrany sú:

1/ vykonávanie určitej pracovnej činnosti (respektíve napríklad činnosti vo vzájomných obchodnoprávných vzťahoch), ktorá sa vykonáva legálne (zo strany oznamovateľa), t. j. oznamovateľ tu koná v rámci svojej pôsobnosti (kompetencie) a pri tejto pracovnej činnosti sa dostane k informácii o možnej protiprávnej činnosti, či inej protispoločenskej činnosti (neetickému konaniu a podobne), ktorej sa dopustil alebo mohol dopustiť jeho zamestnávateľ (nadriadený, obchodný partner, spolukonateľ a podobne).

Skutočnosť, že tu nahlasujúca osoba musí získať informácie pri svojej pracovnej činnosti možno vyvodit' tak z návrhu Smernice o whistlebloweroch ako aj vnútroštátneho práva. V zmysle článku 2 návrhu Smernice o whistlebloweroch sa táto smernica vzťahuje na nahlasujúce osoby pracujúce v súkromnom alebo verejnom sektore, ktoré získali informácie v súvislosti s pracovnou činnosťou. Článok 4 bod 9 návrhu Smernice o whistlebloweroch definuje nahlasujúcu osobu (oznamovateľa, či whistleblowera) ako fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá nahlasuje alebo zverejňuje informácie o porušeníach získané v súvislosti so svojou pracovnou činnosťou. Podľa článku 4 bod 10 návrhu Smernice o whistlebloweroch sa pod súvislosťou s pracovnou činnosťou rozumie súčasná alebo minulá pracovná činnosť vo verejnom alebo súkromnom sektore, prostredníctvom, ktorej môžu osoby bez ohľadu na jej charakter, získať informácie o porušeníach, a v rámci ktorej môžu byť tieto osoby vystavené odvetným opatreniam.

Návrh Smernice o whistlebloweroch teda v celom svojom texte zvyrazňuje, že dopadá iba na osoby, ktoré informácie získali v súvislosti so svojou pracovnou (obchodnou) činnosťou. V žiadnom prípade tu pracovnú činnosť nemožno chápať ako činnosť protiprávnu, respektíve ako činnosť, pri ktorej osoba prekračuje svoje pracovné kompetencie, aby získala nejakú informáciu. Návrh Smernice o whistlebloweroch teda počíta s tým, že oznamovateľ sa dostane k informácii vykonávaním svojej pracovnej činnosti, t. j. táto prvá fáza získania informácie nie je problematická, nakoľko oznamovateľ disponuje s obsahom informácie legálne (pod pojmom legálne sa tu má na mysli činnosť v súlade so zákonom, či ustanoveniami pracovnej zmluvy, teda k informácii sa dostane pri bežnom výkone svojej pracovnej činnosti), v rámci svojej pracovnej činnosti a následne legálne získanú informáciu (ktorej obsah napríklad „vynesie“ zo zamestnania nelegálne) nahlási, respektíve zverejní. Vzhľadom k uvedenému, až táto druhá fáza konania oznamovateľa môže byť problematická z hľadiska oznamovateľa (hrozba sankcií zo strany zamestnávateľa) a až za jeho konanie v tejto druhej fáze (napríklad „vynesenie“

informácie zo zamestnania a jej nahlásenie, či zverejnenie) môže čeliť odvetným opatreniam zo strany svojho zamestnávateľa, ktorého sa informácia týka. Až táto druhá fáza konania oznamovateľa spadá pod ochranu návrhu Smernice o whistlebloweroch, t. j. fáza, v ktorej sa oznamovateľ odváži nahlásiť informáciu o protiprávnom, či protispoločenskom konaní zamestnávateľa. Návrh Smernice o whistlebloweroch teda nepredpokladá ochranu konaniu, pri ktorom by oznamovateľ už samotnú informáciu získal mimo svoje pracovné kompetencie (teda inak ako v súvislosti so svojou pracovnou činnosťou), t. j. nechráni toho, kto informácie získal nelegálne (napríklad zneužitím svojej pracovnej činnosti a podobne). Ak sa tak stane, potom sa návrh Smernice o whistlebloweroch na takéto osoby vôbec nevťahuje (článok 2 návrhu Smernice o whistlebloweroch argumentum a contráριο).

Takéto oznámenie a zverejnenie býva väčšinou samo o sebe v rozpore, buď s pracovnou zmluvou alebo predpokladanou požiadavkou diskretnosti zamestnanca, alebo niekedy dokonca so zákonom v podobe, napríklad, zverejnenia údajov bankového, daňového alebo obchodného tajomstva. Samozrejme, takéto konanie je bez ohľadu na konkrétnu motiváciu konkrétneho prípadu samo o sebe vo verejnom záujme na transparentnej verejnej správe a boja proti korupcii.¹¹²

Whistleblowing je však potrebné odlišiť od priemyselnej (alebo obchodnej) špionáže a hekerstvu. Zamestnanec whistleblower si nevyberá možnosť hľadať alebo nájsť informácie o protiprávnom alebo protispoločenskom konaní svojho zamestnávateľa. K takejto identifikácii neprichádza zámerne ako cieľavedomej činnosti, ale náhodne pri výkone „klasických“ pracovných povinností.

Skutočnosť, že boj proti korupcii a za transparentnú verejnú moc je vždy vo verejnom záujme, však nevyklučuje možnosť, aby konkrétny jednotlivец whistle blower konal sám o sebe zo zisťujúcich pohnutí vrátane finančnej motivácie a osobnej pomsty. Preto Európsky súdny pre ľudské práva a slobody vo veci Guja vs. Moldavsko č. 14277/04 vytvoril niečo ako test whistleblowingu v šiestich krokoch.

- a.) Sťažovateľ mal k dispozícii alternatívne kanály, prostredníctvom ktorých mohol urobiť oznámenie o nekalých praktikách a proti-spoločenskej činnosti.

¹¹² Boj proti korupcii je verejným záujmom sui generis a to ako v kontexte boja proti trestnej činnosti, v kontexte povinnosti verejného funkcionára konať vo verejnom záujme a v konečnom dôsledku aj verejnom záujme na transparentnej verejnej správe.

- b.) Verejný záujem na zverejnení informácie, v tomto prípade ide jedno z najdôležitejších kritérií, ktoré odlišuje obdobný čin od už spomínanej obchodnej špionáže alebo obdobnej činnosti v čisto súkromnom záujme.
- c.) Autenticita alebo aj pravosť a pôvodnosť zverejnenej informácie.
- d.) Škoda, ktorú utrpel subjekt v spojení so zverejnením informácie, je v nepomere s verejným záujmom na zverejnení tejto informácie.
- e.) Motív konania, ktorý by nemal byť výlučne súkromný, napríklad očakávanie osobného zisku, mala by sa preukázať dobrá viera oznamovateľa, že neexistuje diskretnejší spôsob v náprave nekalých praktík.
- f.) Miera závažnosti sankcie, ktorá hrozí oznamovateľovi.

Ďalšia európska judikatúra okrem iného prízvukuje ďalší znak whistlerblowingu. Napríklad veci Matúz proti Maďarsku (rozhodnutie ESLP zo dňa 21.09.2014, sťažnosť č. 73571/10), Bucur a Toma proti Rumunsku (rozhodnutie ESLP zo dňa 08.01.2013, sťažnosť č. 40238/02), či Kudeshkina proti Rusku (rozhodnutie ESLP zo dňa 26.02.2009, sťažnosť č. 29492/05) možno zistiť spoločný znak spočívajúci v tom, že vždy išlo o zamestnanca, ktorý upozorňoval na nekalé praktiky alebo protispoločenskú činnosť svojho zamestnávateľa.

Najznámejší svetový prípad whistlerblowingu je prípad Julienu Assange a Edwarda Snowdena. Problém s praktikami whistlerblowingu sú okrem motivácie aj skutočnosť, či podobne ako pri iných typoch verejného záujmu konala osoba pri zverejnení intímnej (dôvernej) informácie ako poslednú možnosť. Teda, či využila všetky menej invazívne zásahy do súkromia a zákonom chráneného záujmu fyzickej a právnickej osoby. Ak napríklad zamestnanec banky vo verejnom záujme zverejní informáciu z pohybu finančných prostriedkov na účte politika médiám, hoci preukázateľne o tom neinformoval ani svojich nadriadených ani orgány činné v trestnom konaní, len veľmi ťažko sa dá hovoriť o nejakej miere čistej motivácie chrániť verejný záujem.

Whistlerblowing neznamená automaticky beztrestnosť. Prípady Bradleya Birkenfelda (Švajčiarsko), Heinricha Kiebera (Lichtenštajnsko) a nakoniec aj prípad Herve Falcianiho poukazujú na to, že aj keď všetci traja odhalili nekalé praktiky svojich zamestnávateľov, boli odsúdení v trestnom konaní na rôzne tresty väčšinou zohľadňujúce samotný fakt odhalenia tejto trestnej činnosti. Podotýkam, že vo všetkých troch prípadoch išlo o nekalé praktiky zamestnávateľa.

Spoločnosti vrátane legislatívy majú osobitný spôsob ako chrániť takýchto oznamovateľov, a zároveň robiť opatrenia proti zneužívaniu tohto inštitútu na inú motiváciu ako je verejný záujem. Podľa definície z roku 1985 musí ísť nielen o oznámenie negatívnej činnosti proti verejnému záujmu, ale ako som už uviedol, musí ísť aj legitímny dôvod a skutočnosť subsidiarity teda, že vec sa nedala riešiť iným spôsobom.¹¹³ Rovnako podnetná je aj iná doktrinálna definícia tohto fenoménu.¹¹⁴ Podľa tejto definície je whistleblowing oznamovanie protiprávnej činnosti v dobrej viere (teda sa skúma aj motivácia) vo verejnom záujme, ktoré nespočíva v posunutí informácie kolegom v rámci zamestnania. Samozrejme, každé takéto zverejnenie je závislé od množstva individuálnych okolností konkrétneho prípadu.

V Slovenskej republike je prijatý nový zákon č. 54/2019 Z. Z ochrane oznamovateľov protispoločenskej činnosti. Podľa tejto právnej úpravy sa oznamovanie protispoločenskej činnosti nepovažuje za porušenie zmluvnej povinnosti zachovávať mlčanlivosť, ani za porušenie povinnosti zachovávať mlčanlivosť podľa osobitných predpisov, ak ide o povinnosť vyplývajúcu z výkonu zamestnania, povolania, postavenia alebo funkcie a nejde o povinnosť mlčanlivosti v súvislosti s ochranou utajovaných skutočností, poštového tajomstva, obchodného tajomstva, bankového tajomstva, telekomunikačného tajomstva alebo daňového tajomstva, ochranou dôverných štatistických údajov, nejde o povinnosť mlčanlivosti v súvislosti s poskytovaním a sprístupňovaním údajov zo zdravotnej dokumentácie, o povinnosť mlčanlivosti príslušníkov spravodajských služieb alebo o povinnosť mlčanlivosti pri poskytovaní právnych služieb. Protispoločenskou činnosťou sa myslí na účely zákona:

1. Trestný čin poškodzovania finančných záujmov Európskej únie podľa § 261 až 263 Trestného zákona, trestný čin machinácií pri verejnom obstarávaní a verejnej dražbe podľa § 266 až 268 Trestného zákona, trestné činy verejných činiteľov podľa § 326 až 327a Trestného zákona alebo trestné činy korupcie podľa § 328 až 336b Trestného zákona,
2. trestný čin, za ktorý Trestný zákon ustanovuje trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadzby prevyšujúcou tri roky,

¹¹³ NEAR, Janet P. a Marcia P. MICELI. Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*. 1985, 4(1), 1-16. DOI: 10.1007/BF00382668. ISSN 0167-4544.

¹¹⁴ BRENNAN, Niamh M. [2012] "Whistle blowing" in George Ritzer (ed.) Blackwell Encyclopedia of Sociology Online, John Wiley & Sons, Ltd, London. eISBN: 9781405124331

3. správny delikt, za ktorý možno uložiť pokutu s hornou hranicou určenou výpočtom alebo
4. správny delikt, za ktorý možno uložiť pokutu s hornou hranicou vo výške najmenej 30 000 eur.

Podľa ustanovení tohto zákona sa oznamovateľovi poskytuje ochrana, ak podal kvalifikované oznámenie. Polemickým sa javí ustanovenie § 9, podľa ktorého môže Úrad na ochranu oznamovateľov protispoločenskej činnosti dať oznamovateľovi odmenu až do výšky 50- násobku minimálnej mzdy, ak konanie, ktoré bolo následkom oznámenia, skončilo niektorým zo spôsobov, z ktorých je jednoznačné, že sa skutok stal. Problém je, či takéto ustanovenie nedeformuje verejný záujem ako hlavný motív dobrej viery oznamovateľa.

Záver

Verejný záujem ako som ho prezentoval vo svojej štúdií je širokospektrálny problém viacerých právnych odvetví a reálnych spoločenských vzťahov. Dobre spravovaná spoločnosť je vždy zameraná na ochranu a rozvoj verejného záujmu. Tento však nemôže byť regulovaný ako pojem v zákone pre všetky situácie rovnako lebo má nie len svoj právny, ale aj reálny ekonomický a politický rozmer. Ak sa aj napr. v rámci vyvlastňovacieho konania dospeje k záveru o nejakom projekte alebo zámere že ide o verejný záujem, nemusí tá istá skutková okolnosť platiť aj o niekoľko rokov a pre všetky iné prípady. Radikálna zmena sociálnych a ekonomických okolností je jedna z posudzovaných kritérií pri hodnotení verejného záujmu v konkrétnom právnom vzťahu. Preto aj ako som preukázal na viacerých rozhodnutiach slovenskej judikatúry verejný záujem sa má vždy skúmať individuálne a vzhľadom na konkrétnu situáciu tak aby sa dalo skoro úplne vylúčiť jeho zneužitie, alebo prílišný formalizmus bez akcentu na materiálny rozmer tohto inštitútu .

Parciálne oblasti verejného záujmu, ktoré som podrobil vážnejšiemu prieskumu sú množiny spoločenských vzťahov, ktoré majú existenciálny význam pre spoločnosť alebo sú veľmi frekventované v rámci právnej praxe. Pokiaľ v prípade stavebného práva ide o mieru frekvencie v právno-aplikačnej praxi, v prípade životného prostredia, kultúrneho dedičstva, transparentnosti a slobody tlače ide o hodnoty, ktoré pre demokratickú spoločnosť majú existenciálny význam.

Záver, ktoré sa vzťahujú na všetky oblasti, ktorým so sa venoval sú tieto :

- a.) Verejný záujem je objektívna hodnota, predpokladaná zákonom alebo iným normatívnym aktom, alebo ním priamo upravená, identifikovateľná prostredníctvom interpretácie judikatúry, alebo právnej vedy.

- b.) Je to záujem neurčitého počtu ľudí, ktorých kvantitívna „sila“ nehrá úlohu, pričom je dôležité povedať, že ich osobné súkromné záujmy sú predpokladanou súčasťou verejného záujmu,
- c.) V prípade konfliktu záujmov (osobného a verejného), nie je verejný záujem dominantnejší a-priori, ale vždy až na základe vyhodnotenie, legitímneho účelu a proporcionality v danom konkrétnom prípade,
- d.) Verejný záujem môže byť statický – ako povinnosť orgánov verejnej moci, a dynamický ako dôvod obmedzenia práva,
- e.) Verejný záujem predstavuje vždy istú formu dobra.

Použitá literatúra

- 1) *ALEXY, Robert*. Pojem a platnosť práva. 1. Bratislava: Kalligram, spol s.r.o, 2009. ISBN 978 80 8101 062 0
- 2) *BALOG, Boris*. Materiálne jadro Ústavy Slovenskej republiky. 1. Žilina: EUROKÓDEX, 2014. ISBN 978-808-1550-324
- 3) *BAŤO, Rado a Gabriel BEER*. Verejný záujem je to, čo povie štát alebo obec [online]. In.: [cit. 2019-06-17]. Dostupné z: <https://www.etrend.sk/ekonomika/verejny-zaujem-je-to-co-povie-stat-alebo-obec.html>
- 4) *BARICOVÁ, Jana*. Správny súdny poriadok: komentár. Praha: C.H. Beck, 2018. ISBN 978-807-4006-784.
- 5) *ČENTÉŠ, Jozef*. Odpočúvanie, procesnoprávne a hmotnoprávne aspekty. Bratislava: C.H. Beck, 2013. ISBN 978-808-9603-091.
- 6) *DWORKIN, Ronald*. Ríša práva. 1. Bratislava: Kalligram spol.s.r.o, 2014. ISBN 978 80 8101 812 1.
- 7) *Dohovor o ochrane nehmotného kultúrneho dedičstva UNESCO* [online]. [cit. 2019-06-20]. Dostupné z: <http://www.culture.gov.sk/posobnost-ministerstva/medzinarodna-spolupraca/unesco/dohovor-unesco-na-ochranu-nehmotneho-kulturalneho-dedicstva-1ea.html>
- 8) *FISHER, Wiliam a Cyrill RIGAMONTI*. The South Africa AIDS Controversy a Case Study in Patent Law and Policy [online]. 10 február 2005., 1 44 [cit. 2019-06-26]. Dostupné z: <https://cyber.harvard.edu/people/tfisher/South%20Africa.pdf>
- 9) *HELD, Virginia*. The public interest and individual interests. 1. New York: Basic Books, [1970]. ISBN 978-046-5067-732.

- 10) *HENDRYCH, Dušan*. Správni právo: obecná časť. 7. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-807-4000-492.
- 11) *IVANOVIC, Dávid*. Etika vo verejnej službe a verejný záujem. Motus in verbo: časopis mladej vedeckej generácie. Banská Bystrica: Filozofická fakulta Univerzity Mateja Bela, 2014, 2(3), 8-16. ISSN 1339-0392.
- 12) *KANT, Immanuel*. Základy metafyziky mravov. 1. Bratislava: Kalligram spol.s.r.o, 2004. ISBN 80 7149 635 9.
- 13) *KUBINCOVÁ, Tatiana*.: Právne postavenie štátnych podnikov. In: Mamojka, M., Kubincová, S., Mamojka, M. ml. a kol.: Postavenie a hospodárenie štátnych podnikov. Praha: C. H. Beck, 2018, s. 94, ISBN 978-80-7400-703-3
- 14) *KOŠIČIAROVÁ, Soňa*. Princípy dobrej verejnej správy a Rada Európy. 1. Bratislava: Iura edition, 2012. ISBN 9788080785192.
- 15) Korán. 2. Bratislava: Levant consulting, s.r.o, 2014. ISBN 9788096996742.
- 16) *JÚDA, Vierošlav*. Teória práva. 1. Banská Bystrica: Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela, 2011. ISBN 9788055701585.
- 17) J.v. Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen: Erbbaurechtsverordnung. 1956. DOI: 10.1017/50963180111000296.
- 18) LIANG, Jing, Li Wei GUO, Jing Wei LI, Li Di HUANG, Wen Yan ZHAO, Xiao Li XU a Ming GE. The Expression of Genius Loci in Urban Wetland Planning and Design. Applied Mechanics and Materials. 2013, 409-410, 730-733. DOI: 10.4028/www.scientific.net/AMM.409-410.730. ISSN 1662-7482.
- 19) *MACHAJOVÁ, Jozefína*. Všeobecné správne právo. 5. aktualizované vyd. Bratislava: Paneurópska vysoká škola, 2010. ISBN 978-808-9447-275.
- 20) *MRVA, Michal a Martin TURČAN*. Interpretácia a argumentácia v práve. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-808-1683-909.
- 21) *NEAR, Janet P. a Marcia P. MICELI*. Organizational dissidence: The case of whistleblowing. Journal of Business Ethics. 1985, 4(1), 1-16. DOI: 10.1007/BF00382668. ISSN 0167-4544. Dostupné také z: <http://link.springer.com/10.1007/BF00382668>
- 22) *NORBERG-SCHULZ, Christian*. Genius loci: krajina, miesto, architektura. 2. vyd. Praha: Dokořán, 2010. ISBN 978-807-3633-035.
- 23) *NOVAK, Michael*. Duch demokratickeho kapitalizmu. Praha: Občanský institut, 1992. ISBN 80-900-1901-3.
- 24) *NOVAK, Michael*. Katolícké sociálne myšlienky a liberálne inštitúcie. Praha: Česká kresťanská akadémia, 1999. ISBN 80-857-9534-5.

- 25) *OROSZ, Ladislav, Ján SVÁK a Boris BALOGH*. Základy teórie konštitucionalizmu. 2. EUROKODEX, s.r.o, 2012. ISBN 978 80 89447 541.
- 26) *PIROŠÍK, Vladimír*. Verejný záujem v legislatíve [online]. [cit. 2019-06-15]. Dostupné z: <http://www.slatinka.sk/assets/verejny-zaujem/Slatinka-verejny-zaujem-analyza-legislativy-V-Pirosik.pdf>
- 27) *POTÁŠCH, Peter a Janka HAŠANOVÁ*. Zákon o správnom konaní (správny poriadok): komentár. 2. vydanie. Bratislava: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-808-9603-350.
- 28) *PROCHÁZKA, Radoslav a Marek KÁČER*. Teória práva. 1. Bratislava: C.H.Beck, 2013. ISBN 978 80 89603 14 15.
- 29) *REKEN, Ján a Michal REKEN*. Obmedzenia vlastníckeho práva vo verejnom záujme. Visegrad Journal on Human Rights. Bratislava: Pan-európska univerzita, 2016, 4, 21- 27. ISSN 1339-7915.
- 30) *RITZER, George*. The Blackwell encyclopedia of sociology. Malden, MA: Blackwell Pub., c2007. ISBN 978-140-5124-331.
- 31) *SIMM, Kadri*. The Concepts of Common Good and Public Interest: From Plato to Biobanking. Cambridge Quarterly of Healthcare Ethics. 2011, 20(4), 554-562. DOI: 10.1017/S0963180111000296. ISSN 0963-1801. Dostupné také z: https://www.cambridge.org/core/product/identifier/S0963180111000296/type/journal_article
- 32) *ŠTEVČEK, Marek, Alexandra KOTRCOVÁ, Marek TOMAŠOVIČ a Peter MOLNÁR*. Exekučný poriadok: komentár. 3. Praha: C.H.Beck, 2018. ISBN 978 80 7400 706 4.
- 33) *TEKELI, Jozef*. Konflikt záujmov vo verejnej správe. 1. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. ISBN 978 80 8152 130 0.
- 34) *TELEKI, Jozef a Marian HOFFMAN*. Zákon o obecnom zriadení: komentár. 1. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978 80 8168 034 2.
- 35) *TITTLOVÁ, Marcela a Peter PAPÁČEK*. Zákon o lesoch: komentár. 1. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-808-1688-089.
- 36) *VRABKO, Marián*. Správne právo hmotné: Všeobecná časť. 2. Bratislava: C.H.Beck, 2018. ISBN 978 80 89603 68 8.
- 37) *VITORIA, Francisco de, Anthony PAGDEN a Jeremy LAWRENCE*. Political writings. New York: Cambridge University Press, 1991. ISBN 05-213-6714-X.
- 38) *WARNER, Stuart*. David Hume on the public interest. Reason Papers. 1990, 1(15), 74 90.

- 39) ZARECOR, *William D.* The Public Interest and Political Theory. *Ethics*. 1959, **69**(4), 277-280. DOI: 10.1086/291227. ISSN 0014-1704. Dostupné také z: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/291227>
- 40) ŽURAWIK, *Artur*. Public interest and common good general clauses in both polish and European Union law. *Polish review of international and European law*. 2014, **3**(1-2), 71-97. DOI: DOI: 10.21697/priel. ISSN e-ISSN: 2544-7432.

Bystrík Vidašič¹

Boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom v Európskej únii a Slovenskej republike

Fight against tax evasion and tax fraud in the European union and the Slovak republic

Abstrakt

Predkladaná štúdia sa zaoberá problematikou daňových únikov a daňových podvodov v rámci Európskej únie a Slovenskej republiky. V prvej časti sa štúdia zaoberá teoretickým vymedzením pojmov súvisiacich s daňovými únikami a daňovými podvodmi. V ďalšej časti štúdia pojednáva o základných nástrojoch medzinárodnej spolupráce v rámci Európskej únie, ktoré slúžia na elimináciu zneužívania daňového systému. V poslednej časti sa autor zameriava na aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom v Slovenskej republike.

Kľúčové slová

daňový únik, daňový podvod, vyhýbanie sa dani, opatrenia prijaté Európskou úniou, opatrenia prijaté Slovenskou republikou, Akčný plán

Abstract

The study presented deals with issues of tax evasion and tax fraud within the European Union and the Slovak Republic. In the first part, the study deals with the theoretical definition of the terms relating to tax evasion and tax fraud. In the next section, the study discusses the essential instruments of international cooperation within the European Union, which serve to eliminate the abuse of the tax system. In the last part, the author focuses on current initiatives to combat tax evasion and tax fraud in the Slovak Republic.

Key words

tax evasion, tax fraud, tax avoidance, measures taken by the European Union, measures taken by the Slovak Republic, Action Plan

¹ JUDr. PhDr. Ing. Mgr. Bystrík Vidašič, externý doktorand Právnickej fakulty Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici, Katedra finančného a správneho práva

Úvod

Proces stotožnenia sa s platením spravodlivých daní objektívne trvá celé desaťročia, pričom narušiť ho môže akýkoľvek nevhodný podnet zo strany negatívnej alokácie daní. Daňovník by sa zrejme dobrovoľne stotožnil s makroekonomickou zmyslupnosťou platenia daní, ak by nebol konfrontovaný s často sa vyskytujúcimi negatívnymi spoločenskými javmi a praktikami ako sú korupcia, fungovanie tieňovej ekonomiky, narastajúce rozdiely v životnej úrovni jednotlivých príjmových skupín obyvateľov, ako aj politizácia závislého riadenia daňovej politiky na úkor stability maximálnej odbornosti a nezávislej profesionalizácie. Daňová sústava SR je z pohľadu početnosti zákonov a rôznorodosti daňových sadzieb v rámci daňového systému komplikovaná a tiež administratívne náročná. Za ďalšie problémy daňovej politiky Slovenskej republiky považujeme časté zmeny v daňových zákonoch, politizáciu riadenia daňovej politiky čo vyvoláva negatívny postoj k plateniu daní. V Slovenskej republike stále pretrváva korupcia, nelegálne finančné transakcie, stagnujúca životná úroveň širokých vrstiev obyvateľstva, zo strany daňovej správy existujú stále rezervy v kvalite poskytovaných daňových služieb a taktiež neefektívna alokácia daňových príjmov – čo považujeme za zdroj daňových únikov a daňových podvodov. Je istou zákonitosťou, že v tak rozdielnych členských štátoch EÚ (z pohľadu národných záujmov, zvláštností, tradícií, zvykov, úrovne ekonomík, infraštruktúry atď.), sa postupne v priamej úmere s tým, ako sa rozvíjal medzinárodný obchod a formoval jednotný vnútorný trh, začali prejavovať snahy o rôzne formy zneužívania, využívania výhodnejších daňových režimov, než platili v štáte konkrétnych daňových subjektov. Treba však otvorene priznať, že takáto snaha nebola a nie je ani cudzia pre niektoré členské štáty EÚ. Tomuto negatívnemu trendu vo vnútri EÚ, ale aj za týmto geopolitickým priestorom poskytovala živnú pôdu aj globalizácia všetkých stránok svetového spoločenského diania. Výsledkom toho sú pre bežných „smrteľníkov“ nepredstaviteľné sumy únikov na štátnych príjmoch, ku ktorým dochádza najmä cestou daňových podvodov, daňových únikov a vyhýbania sa daniam.

V súvislosti s prebiehajúcou globalizáciou všetkých oblastí spoločenského života dochádza aj v rámci EÚ čoraz častejšie k vzniku rôznych foriem protispoločenského konania v oblasti daní. Tieto negatívne javy ohrozujú stabilitu ekonomík jednotlivých členských štátov EÚ. Existencia a realizácia jednotného vnútorného trhu na území EÚ si preto vyžaduje nielen spoločnú hmotnoprávnu úpravu na úrovni EÚ, ale i kolektívnu spoluprácu jednotlivých členských štátov v snahe o elimináciu daňových únikov a daňových podvodov.

„Nedávne štúdie potvrdili, že členské krajiny dôsledkom daňových únikov prichádzajú ročne o milióny eur!...toto je číslo, ktoré je najmä v týchto časoch jednoducho neakceptovateľné. Nejde však len o astronomickú výšku tejto sumy – ide aj o dodržiavanie základného princípu slušnosti a férovosti. Nie je možné, aby dôsledky daňových únikov a podvodov znášali len obyčajní daňovní poplatníci.“²

Predkladaná štúdia sa zaoberá problematikou daňových únikov a daňových podvodov v rámci Európskej únie a Slovenskej republiky. Štúdia sa zaoberá teoretickým vymedzením pojmov súvisiacich s daňovými únikami a daňovými podvodmi. Ďalej pojednáva o základných nástrojoch medzinárodnej spolupráce krajín Európskej únie pri eliminácii zneužívania daňového systému. Tieto nástroje sa osobitne vzťahujú na oblasť nepriamych daní, a v rámci nich ďalej na DPH a na spotrebné dane, a na oblasť priamych daní. V poslednej časti sa štúdia zameriava na aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom v Slovenskej republike, konkrétne na Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2012 – 2016 a Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018.

1. Teoretické vymedzenie pojmov súvisiacich s daňovými únikami a daňovými podvodmi

Samotný daňový únik je starý tak ako výber daní. Výberom daní pôvodne išlo o naplnenie štátnej pokladnice, z ktorej sa zaist'ovala činnosť štátu. Opakovane sa v našej spoločnosti stretávame s prípadmi, keď sa daňový subjekt snaží nájsť spôsob ako znížiť svoju daňovú povinnosť, a tým znížiť odvod do verejného rozpočtu. Je to racionálne ekonomické správanie, a preto i zákonodarca vytvára určitý priestor pre daňovú úsporu, a tým sa snaží eliminovať potenciálne nežiaduce protiprávne správanie daňového subjektu. Rozpor medzi záujmom štátu zabezpečiť si príjmy inkasom daní a medzi prirodzeným odporom daňových subjektov, ktoré sa snažia o minimalizáciu vlastného daňového bremena, je základným motívom vzniku daňových únikov.

1.1 Daňové úniky a daňové podvody

Daňový únik má viacero definícií. Ide o zníženie daňovej povinnosti daňového subjektu (občana, živnostníka, podniku) k štátu na legálnom alebo nelegálnom princípe.³ Teoreticky

² ŠEFČOVIČ, M.: Nové európske koncepcie v daňovej politike a akčný plán EÚ proti daňovým únikom. [online]. 2013 [cit.2019.07.10], Dostupné na internete: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-426_sk.htm

³ BURÁK, E.: K daňovým únikom dochádza najmä v neštandardných ekonomikách. In TREND.sk [online]. 2002 [cit.2019.07.10], Dostupné na internete: <https://www.etrend.sk/podnikanie/k-danovym-unikom-dochadza-najma-v-nestandardnych-ekonomikach.html>

vymedziť pojem daňový únik nie je jednoduché. Václav Boněk vo svojom Lexikone – Daňové pojmy, definuje daňový únik ako minimalizáciu (poprípade až nuláciu) daňovej povinnosti.⁴ Vo viacerých zdrojoch sa uvádza, že ako daňový únik možno označiť stav, keď sa fyzická osoba alebo právnická osoba čiastočne alebo celkom vyhýba plateniu dane.

Podľa základnej a súčasne aj najvšeobecnejšej terminológie, s ktorou už dlhšiu dobu pracujú inštitúcie EÚ (najmä Komisia) v jednotlivých legislatívnych i nelegislatívnych právnych aktoch, a ktorá je následne preberaná aj členskými štátmi, existujú rozdiely v podstate a charaktere troch základných protiprávnych foriem konania v oblasti daní. Z toho vychádza aj odborná literatúra, v ktorej sa rozlišujú tri základné termíny týkajúce sa prípadov neplatenia daní. Pritom možno celkom jednoznačne konštatovať, že na Slovensku nie je legálne definovaná ani jedna z nich. Ide o:

1. daňový podvod (*tax fraud*),
2. daňový únik (*tax evasion*) a s tým súvisiace
3. vyhýbanie sa plateniu daní (vyhýbanie sa daňovej povinnosti – *tax avoidance*).

V každom prípade týchto foriem protiprávneho konania dochádza vlastne k zneužívaniu daňového systému príslušného členského štátu najmä nelegálnym spôsobom, v druhom a treťom prípade však čiastočne aj v medziach zákona. Boj proti zneužívaniu daňového systému sa tak vlastne stáva zápasom s daňovými podvodmi, daňovými únikmi a vyhýbaním sa plateniu daní.⁵ F. Bonk uvádza, že daňový únik je pojem, ktorý možno definovať ako neplatenie daní v rozpore so zákonom a predstavuje takto vo svojej podstate väčšinou nelegálne konanie, kým vyhýbanie sa daňovej povinnosti (*tax avoidance*) predstavuje konanie, ktoré spočíva vo využití možností, ktoré zákon ponúka a väčšinou teda spadá pod rámec hraníc práva.⁶ Vyhýbanie sa daňovej povinnosti predstavuje takto zákonné, ale neoprávnené využitie daňového režimu za účelom zníženia alebo obídenia daňovej povinnosti. R. Boháč zase poukazuje na to, že pojmy daňový únik a daňový podvod spolu úzko súvisia, pričom možno tvrdiť, že pojem daňový únik je pojem širší ako pojem daňový podvod a, že daňový podvod je podmnožinou pojmu daňový únik.⁷ K daňovým únikom totiž môže dochádzať daňovými podvodmi, ale i inými jednaniami,

⁴ BONĚK, V. a kol.: Lexikon – Daňové pojmy. Vyd. 1. Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. Lexikony. s. 89.

⁵ BABČÁK, V.: Podstata a formy daňových podvodov pri DPH. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 2.

⁶ BONK, F.: Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii. (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ). In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 3.

⁷ BOHÁČ, R.: Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových úniků a podvodů. In : Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky., I. diel. UPJŠ, Košice, 2015, s. 38.

ktoré nenapĺňujú definíciu daňových podvodov. Daňový podvod je vo svojej podstate jednaním úmyselným, zatiaľ čo k daňovým únikom môže dochádzať i jednaním nedbalostným, dokonca daňový únik nemusí byť spôsobený nejakým konaním či jednaním, môže ísť i o opomenutie konať. Daňový podvod je teda formou úmyselného vyhýbania sa daňovej povinnosti, ktoré je postihnutelné podľa trestného práva. Zahŕňa situácie, v ktorých sa úmyselne predkladajú nepravdivé vyhlásenia alebo falošné dokumenty. Daňový únik tvoria vo všeobecnosti nezákonné opatrenia, pri ktorých sa daňová povinnosť utajuje alebo ignoruje, t.j. daňovník platí menšiu daň, než mu vyplýva platiť zo zákona tým, že utajuje príjmy alebo informácie pred daňovými orgánmi.⁸ V odbornej literatúre i v daňovej praxi sa možno stretnúť popri troch spomínaných termínoch aj s ďalšími súvisiacimi termínmi a ich jednotlivými formami, ako napríklad daňová optimalizácia, daňové plánovanie (resp. agresívne daňové plánovanie), vyhýbanie sa dani a krátanie dane. Prvé dva pojmy sa vzťahujú k legálnemu chovaniu alebo jednaniu v oblasti daní, druhé dva k chovaniu alebo jednaniu nelegálnemu. Na pomedzí medzi legálnym a nelegálnym chovaním resp. jednaním je agresívne daňové plánovanie. Hranica medzi legálnym a nelegálnym jednaním v oblasti daní však nemusí byť a ani nie je zrejماً a jasná.

Príčiny existencie daňových únikov treba vidieť v ekonomickom, politickom, právnom, morálnom a etickom prostredí konkrétnej krajiny. Jednotlivé dôvody vzniku daňových únikov sa líšia v závislosti od osôb, ktoré sa takéhoto konania dopúšťajú. Okrem vyššie uvedených faktorov, ktoré ovplyvňujú páchanie daňových únikov netreba zabudnúť ani na faktory morálky či etiky zo strany jednotlivých subjektov.⁹ Nízke právne vedomie otvára priestor na vznik daňových únikov. Množstvo daňových únikov závisí i na tolerancii spoločnosti. Slovenská republika netoleruje daňové podvody, ktoré sú podľa Trestného zákona trestným činom (§277a)¹⁰ a netoleruje ani nelegálne daňové úniky, aj keď presné vymedzenie daňového úniku v slovenskej vnútroštátnej daňovej úprave absentuje. Ide však vždy o platenie nižšej dane, čo má za následok nižšie príjmy v prospech verejných rozpočtov¹¹.

⁸ *BABČÁK, V. a kol.*: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 6.

⁹ *ŠIMONOVÁ, J.*: Daňové úniky v Slovenskej republike možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017, s.17.

¹⁰ Zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov

¹¹ *KUBINCOVÁ, S.*: Daňové úniky verzus právna istota. In : Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, 2015, s. 321.

1.2 Legálny verzus nelegálny daňový únik

Daňové úniky sa často delia na legálne a nelegálne daňové úniky. Legálny daňový únik môžeme vymedziť ako využitie medzery v zákone. Uvádza sa, že legálny daňový únik môže byť prevedený formou daňovej výhody, do ktorej sa radí napríklad rozdelenie podnikateľa v prípade progresívnej sadzby dane a tým vyhnutiu sa tej najvyššej sadzbe alebo tzv. „*schwarzsystém*“ – t.j. nábor na živnostenský list namiesto ich prijatia do pracovného pomeru. Tu treba rozlišovať, či pri daňovej úspore dochádza len k uplatňovaniu určitých výhod stanovených v zákone, resp. či sa využíva medzera v zákone alebo ide o jednoznačné obchádzanie právnych predpisov. Ak fyzické alebo právnické osoby pri daňových úsporách konajú v súlade so všeobecnými záväznými predpismi a využívajú určité výhody, ktoré zákon umožňuje (napr. uplatnenie nezdaniteľnej časti základu dane alebo uplatnenie straty z minulých rokov), ťažko možno hovoriť o daňových únikoch. Iná situácia je pri „*schwarzsystéme*“, nakoľko tu ide o obchádzanie právnych predpisov. Nelegálny daňový únik býva charakterizovaný ako únik, ktorého sa dopúšťa osoba, keď pri výpočte alebo platbe dane úmyselne porušuje zákon, napr. nepriznaním majetku alebo príjmov, nadhodnocovaním nákladov, resp. výdavkov, vystavovaním fiktívnych dokladov, atď.. Daňový subjekt sa spravidla rozhoduje medzi daňovou úsporou, pravdepodobnosťou odhalenia a výškou trestu.¹² Nelegálny daňový únik alebo daňový podvod je založený na porušovaní platného práva. Presná hranica medzi zákonným a nezákonným daňovým únikom neexistuje. Nie sú vymedzené striktné hranice. Nezákonný daňový únik zakladá trestnoprávnu zodpovednosť konkrétnej osoby zo spáchania daňových trestných činov.¹³ Subjekty využívajú nielen zatajovanie príjmov, ale tiež nevhodné interpretovanie právnych noriem. Často tieto nelegálne daňové úniky vychádzajú z chýb v ekonomickej evidencii a chýb pri výpočte daní alebo z nedostatočnej znalosti daňových predpisov a nepozornosti. Takéto daňové úniky môžeme klasifikovať aj ako neúmyselné daňové úniky. Pre neúmyselné daňové úniky je charakteristické nevedomé konanie. Vtedy finančný orgán postup hodnotí ako finančný delikt a uzatvára daňový únik primeranou sankciou.¹⁴ Úmyselný daňový únik vo svoj prospech využíva omyl alebo uvedenie do omylu, zamlčanie významných skutočností, zastieranie transakcií s podvodným

¹² KUBINCOVÁ, S.: Daňové úniky verzus právna istota. In : Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, 2015, s. 322.

¹³ MAJCHRÁK, J. – PECNÍK, I. – PECNÍKOVÁ, J.: Daňové úniky – aktuálny ekonomicko – právny fenomén súčasnosti. In Politika, právo, ekonomika a spoločnosť – súčasnosť a vize do roku 2025. Kunovice : EPI, 2008, s. 211-214.

¹⁴ ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky v Slovenskej republike možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017, s. 17.

charakterom vedúcich v konečnom dôsledku k nezaplateniu daní. Nezákonný úmyselný daňový únik sa môže vyskytovať vo forme daňovej defraudácie (zatajenie určitej časti majetku daňového subjektu), vo forme daňovej malverizácie (zatajenie niektorých príjmov) alebo vo forme nadhodnotenia daňových výdavkov.¹⁵ Prichádza pri nich vedome a úmyselne k priestupku alebo trestnému činu zdanlivo legálnymi postupmi. Preto nezákonný daňový únik väčšinou zakladá trestnoprávnu zodpovednosť konkrétnej osoby zo spáchania daňového trestného činu. Naopak legálny daňový únik predstavuje konanie, keď sa daňový subjekt pohybuje v medziach zákona a využíva ich na znižovanie daňového zaťaženia. Môže ísť o medzery v zákone, ale aj o možnosť vybrať si výhodnejšiu alternatívu zdanenia. Niektorí autori nazývajú legálne daňové úniky daňovou optimalizáciou.¹⁶

1.3 Daňová optimalizácia

Daňový subjekt sa bude vždy snažiť o minimalizáciu svojej daňovej povinnosti. Všeobecne daňová optimalizácia znamená v podstate nehmotný majetok spoločnosti, prípadne riadenie spoločnosti, ktoré pozitívne ovplyvňuje jej výšku daňového základu a daňového zaťaženia. Predstavuje súbor právnych a ekonomických opatrení, ktorých cieľom je priznať minimálne príjmy a uhradiť daň z legálne prípustného a možného minima objemu všetkých druhov daňových povinností. Výsledný efekt daňovej optimalizácie sa prejavuje v dlhšom horizonte. Daňová optimalizácia predstavuje optimalizovanie dane v rámci platnej legislatívy nielen na národnej, ale aj medzinárodnej úrovni. Spoločnými znakmi daňovej optimalizácie sú napr. využívanie legálnych spoločností, príjem je posúvaný alebo rozložený, využívanie odkladov. Z medzinárodného hľadiska predstavuje daňová optimalizácia alokáciu výdavkov v krajine, alokáciu príjmov mimo krajiny alebo odloženie daňovej povinnosti prostredníctvom použitia zahraničnej spoločnosti a využitie tzv. daňových rajov.¹⁷ Daňová optimalizácia umožňuje podnikateľom dosahovať úsporu peňažných prostriedkov na základe legálneho minimalizovania daní. Daňovým plánovaním, prostredníctvom ktorého sa upraví špecifický postup, sa aplikuje na samotný subjekt, napr. na jeho právnu formu, finančné zdroje, obraty apod. Veľmi dôležitá je aj znalosť daňových predpisov na národnej, nadnárodnej úrovni a znalosť platného daňového práva v krajine obchodných partnerov. Len na základe praktických a teoretických vedomostí v daňovo právnych normách je možné realizovať daňovú

¹⁵ HARUMOVÁ, A. – KUBÁTOVÁ, K.: Dane podnikateľských subjektov. Bratislava : Poradca podnikateľa, 2006, s. 92.

¹⁶ HARUMOVÁ, A. – KUBÁTOVÁ, K.: Dane podnikateľských subjektov. Bratislava : Poradca podnikateľa, 2006, s. 92.

¹⁷ BALKO, L. – KRÁLIK, J.: Finančné právo. II. časť. Bratislava : Univerzita Komenského, 2008, s. 373.

optimalizáciu v medziach zákona. Komplexne možno optimalizovať všetky dane v rámci daňovej sústavy. Medzi najvýznamnejšie však patria daňová optimalizácia na dani z príjmov a na dani z pridanej hodnoty.¹⁸ Spravidla dochádza k uplatňovaniu položiek znižujúcich základ dane napr. nezdaniteľná časť základu dane, daňový bonus ďalej k uplatneniu oslobodenia od dane, prostriedkov, ktorými možno ovplyvniť základ dane napr. spôsoby odpisovania, uplatňovanie daňových výdavkov, paušálnych výdavkov alebo vedenie evidencie a formy podnikania a pod. Čo sa týka subjektu je potrebné rozlišovať, či ide o fyzickú osobu, právnickú osobu alebo fyzickú osobu – podnikateľa. Fyzické osoby využívajú daňovú optimalizáciu na zníženie základu dane, prípadne ak ide o fyzickú osobu podnikateľa aj spôsoby odpisovania. Právnické osoby skôr aplikujú voľbu účtovného obdobia, daňové výdavky, opravné položky a pod. Daňová optimalizácia na medzinárodnej úrovni využíva celý komplex legálnych prostriedkov a variabilitu právnych poriadkov viacerých krajín, čerpajúcu zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. V tomto smere má veľký význam a vplyv judikatúra EÚ a právo EÚ, napr. smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch v znení neskorších predpisov.¹⁹ Typickým prvkom realizácie medzinárodnej daňovej optimalizácie je využívanie krajín so zvýhodneným daňovým režimom alebo prevod peňažných prostriedkov do tzv. daňových rajov. Ich výhodou je flexibilita právnych predpisov v oblasti zakladania obchodných spoločností, nulové, prípadne minimálne zaťaženie, resp. výhodnejšie daňové zaťaženie a diskretnosť, absencia povinnosti predložiť daňové priznanie, minimalizácia prevádzkových nákladov, ochrana majetku apod. Negatívom existencie daňových rajov pre jednotlivé krajiny je nevyhnutnosť zvyšovania daňového zaťaženia podnikateľských subjektov, čím si kompenzujú stratu vlastných daňových príjmov.

1.3.1 Daňové rajy

Jednou z možností ako si firma môže optimalizovať svoje daňové zaťaženie, je zakladanie spoločností v tzv. „*onshore krajinách*“ a „*offshore krajinách*“, ktoré sa spoločne označujú ako daňové rajy. Daňové rajy sú často spájané s praním špinavých peňazí, obchodom so zbraňami, financovaním terorizmu a podobne, nemusí to však byť pravidlom. To čo daňový raj robí rajom, je možnosť uniknúť vysokým daniam a prísnej regulácii. Niektoré z daňových

¹⁸ ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky v Slovenskej republike možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. Bratislava : Wolters Kluwer, 2017, s. 23.

¹⁹ Bližšie pozri: Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011. [online]. [cit.2019.07.11], Dostupné na internete: <https://publications.europa.eu/sk/publication-detail/-/publication/c8791d2a-1fe4-43cc-a716-59c36d50e3f4/language-sk>

rajov sú v skutočnosti vyspelé ekonomiky, napr. Veľká Británia, Cyprus, USA, ktoré poskytujú zvýhodnené finančné služby a nízke zdanenie nerezidentom. Ide o tzv. „onshore krajiny“, ktoré okrem výhodnejších daňových podmienok ponúkajú stabilný právny systém, funkčné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, benevolentnejšie pravidlá pre podnikanie a v neposlednom rade lepší imidž pre zahraničných investorov, ktorých sa takýmto spôsobom snažia nalákať do krajiny.²⁰ Verejnosť však vníma viac práve daňové raje definované ako „offshore krajiny“, ktoré sa rovnako uchádzajú predovšetkým o nerezidentov, ktorým ponúkajú široké spektrum výhod v pomere k daňovým rezidentom. Daňové subjekty najviac oceňujú zaručenú anonymitu, neposkytovanie bankových informácií o účtoch. Každá z „offshore jurisdikcií“ sa pritom špecializuje a zvýhodňuje spoločnosti zaoberajúce sa určitými druhmi činností od poisťovníctva, cez investičné domy, až po nadnárodné podnikanie. Ešte v roku 1998 OECD stanovila rad faktorov pre identifikáciu daňových rajov. Medzi kľúčové faktory patrili žiadne alebo minimálne efektívne daňové sadzby z príjmov, nedostatok efektívnej výmeny informácií, nedostatok transparentnosti a žiadna podstatná činnosť.²¹

Čo sa týka Slovenskej republiky počet slovenských firiem, s vlastníkom v daňovom raji, zaznamenal v roku 2018 takmer dvojpercentný nárast. V krajinách s daňovým zvýhodnením aktuálne sídli dovedna 4 881 slovenských podnikov. Podľa detailnej analýzy poradenskej spoločnosti Bisnode, jednotky v poskytovaní dát ekonomických informácií, je to o 85 spoločností viac ako koncom roka 2017, kedy bolo v daňových rajoch evidovaných dovedna 4 796 slovenských firiem. V destináciách s daňovým zvýhodnením sa tak aktuálne nachádza najviac slovenských spoločností za posledné roky. Najväčší prílev zaznamenali vlani Spojené štáty americké, kde sídlo našlo až 79 slovenských firiem. A to aj napriek tomu, že analýzy v priebehu prvého polroka 2018 naznačovali znížený záujem o túto destináciu. V druhej polovici minulého roka Spojené štáty americké straty zmazali, a zaradili sa aj v roku 2018 medzi top destinácie s daňovým zvýhodnením, ktorými sú pre Slovákov okrem USA aj Cyprus a Holandsko. Za Atlantikom aktuálne sídli spolu 1 068 slovenských firiem. Drobný pokles naopak zaznamenala druhá najobľúbenejšia destinácia slovenských podnikateľov – Cyprus. Počet firiem tu medziročne klesol z 1 106 firiem v roku 2017 na 1 099 firiem v roku 2018, čo predstavuje dovedna o sedem firiem menej. Najobľúbenejším daňovým rajom u Slovákov bolo aj v roku 2018 Holandsko, odkiaľ je riadených 1 154 našich firiem. Oproti roku 2017 tak ich

²⁰ STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. Bratislava: EPOS, 2016. s. 86.

²¹ STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. Bratislava: EPOS, 2016. s. 87.

počet narástol o 15 podnikov. Z analýzy Bisnode je zrejmé, že záujem slovenských podnikateľov o daňové raje kontinuálne narastá, pritom trend v susednej Českej republike je opačný. Kým v roku 2017 sme evidovali polpercentný nárast, v roku 2018 to boli takmer dve percentá. Prílev slovenských firiem sme zaznamenali tiež v Spojených arabských emirátoch (+17), na Marschallových ostrovoch (+15), ale aj v Lotyšsku (+14). Najviac firiem (-28) odišlo zo Seychelskej republiky. V daňových rajoch v súčasnosti sídli spolu 4 881 slovenských firiem s podielom na základnom kapitále vo výške takmer 10,37 miliardy eur.²²

Tabuľka č.1

Vývoj počtu slovenských firiem v daňových rajoch

Krajina	2018	2017	2016
Bahamy	10	10	10
Belizé	86	91	91
Bermudské ostrovy	2	2	1
Britské Panenské ostrovy	107	122	127
Gibraltár	14	14	15
Guernsey (Veľká Británia)	10	9	10
Hongkong	50	39	41
Jersey (Veľká Británia)	12	15	14
Kajmanie ostrovy	7	8	7
Cyprus	1 099	1 106	1 066
Lichtenštajnsko	84	84	82
Lotyšsko	126	112	92
Luxembursko	412	414	402
Malta	109	102	92
Monako	22	37	40
Marshallove ostrovy	39	24	21
Holandské Antily	3	3	4
Holandsko	1 154	1 139	1 142
Ostrov Man	6	5	5
Panama	146	145	153

²² Až 4 881 našich firiem je riadených z daňových rajov. Ide o najvyšší počet za posledné roky. [online]. [cit.2019.07.13], Dostupné na internete: <https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/az-4881-firiem-je-riadenych-z-danovych-rajov/>

Seychelská republika	141	169	207
Spojené arabské emiráty	174	157	127
Spojené štáty americké	1 068	989	1 028
Spolu	4 881	4 796	4 777

Zdroj: Bisnode²³

1.4 Agresívne daňové plánovanie

Osobitnou kategóriou v komplikovanom posúdení legálneho a nelegálneho konania je tzv. agresívne daňové plánovanie. Agresívne daňové plánovanie zahŕňa využívanie umelých operácií alebo štruktúr a nesúladu medzi daňovými systémami, čím sa oslabujú daňové predpisy členských štátov a zvyšuje sa strata daňových príjmov. V praxi sa daná problematika spája s otázkou medzinárodného daňového plánovania, medzinárodnej daňovej optimalizácie či využívania daňových rajov. Pre agresívne daňové plánovanie je typické využívanie zložitejších a prepracovanejších štruktúr zasahujúcich do mnohých jurisdikcií a premiestňovanie zdaniteľných ziskov do krajín s priaznivejšími daňovými režimami. Týmto dochádza k znižovaniu daňovej povinnosti, ktorá je v rozpore s legislatívnym zámerom, ale v súlade s právnymi úpravami príslušných krajín. Agresívne daňové plánovanie spočíva vo využití technických detailov daňového systému alebo nesúladu medzi dvoma či viacerými daňovými systémami s cieľom znížiť daňovú povinnosť. K jej dôsledkom patrí napr. dvojitý odpočet a dvojité nezdanenie.

Odborníci v danej oblasti nie sú stotožnení s presnou kvalifikáciou prvkov agresívneho daňového plánovania v praxi. Preto vymedzenie hranice medzi legitímnym uplatnením daňového nároku, resp. daňovej výhody a agresívnym daňovým plánovaním môžeme dedukovať prevažne zo zahraničnej judikatúry. Odborníci sa zhodujú v názore, že v prípade, že je získanie daňovej výhody podložené inými komerčnými dôvodmi a teda úhrada dane nie je jediným motívom, považuje sa jej získanie za legitímne.²⁴

²³ Až 4 881 našich firiem je riadených z daňových rajov. Ide o najvyšší počet za posledné roky. [online]. [cit.2019.07.13], Dostupné na internete: <https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/az-4881-firiem-je-riadenych-z-danovych-rajov/>

²⁴ STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. Bratislava: EPOS, 2016. s. 89.

Pre vyriešenie situácie agresívneho daňového plánovania je dôležité zabezpečiť lepší prístup k informáciám o pohybe peňažnej masy primárne cez bankové účty a zároveň podporiť realizovanie pravidelných spoločných auditov v rámci EÚ.

1.5 Faktory vzniku daňových únikov

Daňová sústava štátu a jej právny základ vychádzajú z historického vývoja a determinujú ich spoločenské, ekonomické, ale i sociálne podmienky. Rovnaké podmienky však môžu byť príčinou daňového úniku. Príčiny daňových únikov sú rôzne. Jednotlivé faktory sú medzi sebou previazané a úzko spolu súvisia. Patria sem politické, sociálne a etické, ekonomické, legislatívne resp. právne faktory, daňové právne predpisy a nakoniec aj globalizácia a vedecko-technický rozvoj.

Politické faktory daňového úniku súvisia s politickými rozhodnutiami vlády. Ide o nesúhlas s politikou vlády, resp. je možné neplatenie daní vnímať ako formu politického protestu. Politické rozhodnutia vlády, s ktorými nesúhlasia daňové subjekty, sú najčastejšou politickou príčinou existencie daňových únikov. V podmienkach SR môžeme uviesť za príklad novelizáciu zákona o DPH, ako aj zákona o dani z príjmov a s tým súvisiaci odliv určitej skupiny podnikateľských subjektov do okolitých krajín V4, a to napriek tomu, že v daných krajinách nemuselo byť nižšie daňové zaťaženie, ale výhodnejšie podmienky na výkon podnikateľskej činnosti.²⁵

Sociálne a etické faktory súvisia s občianskou uvedomelosťou v oblasti platenia daní a nízke právne vedomie spoločnosti. Daňová kultúra či daňová morálka prispieva k zvyšovaniu rozsahu daňových únikov a daňových trestných činov. Tolerovanie daňových únikov tiež úzko súvisí s právnym vedomím spoločnosti.

Medzi sociálne príčiny môžeme zaradiť výšku daňového zaťaženia subjektov. Ide o pomer medzi celkovou sumou daní a HDP, resp. miera tolerancie voči daniam, sa odvíja od pomeru medzi celkovou výškou odvodov platených daňovým subjektom a jeho celkovými príjmami pred zdanením. Výška daňového zaťaženia je logickým predpokladom pre snahu eliminovať daňové úniky najmä v prípade nepomerne vysokého daňového zaťaženia daňových subjektov.

Legislatívne faktory vyplývajú z kvality a stability právnych noriem. Jasné a zrozumiteľné zákony prinášajú ľahkú orientáciu a nízky počet nejasností pri stanovovaní daňovej povinnosti. Čím jasnejšie a prehľadnejšie daňové prostredie, tým je i menšia

²⁵ ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky v Slovenskej republike možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. Bratislava : Wolters Kluwer, 2017, s. 17.

pravdepodobnosť korupčného jednania v spoločnosti. Ďalšia príčina, ktorá úzko súvisí s právnymi príčinami je vedomostná úroveň obyvateľov v daňovo-právnych normách. Častou novelizáciou právnych predpisov bez dodržania základných koncepčných zásad dochádza nielen k neprehľadnosti, ale aj k nezrozumiteľnosti, prípadne k vzájomnej protirečivosti daňových právnych noriem, čo jednoznačne negatívne ovplyvňuje záujem daňových subjektov plniť si svoje daňové povinnosti. Príliš časté zmeny daňových zákonov vedú k neprehľadnosti a vytvárajú tak priestor na rozširovanie daňových únikov. Daňové sadzby by mali byť nastavené tak, aby čo najmenej zaťažovali daňový subjekt, ale zároveň naplnili verejný rozpočet. Neprehľadný systém znižuje aj možnosť odhalenia samotného daňového úniku.²⁶

Ekonomické faktory vzniku daňového úniku súvisia s vyspelosťou každej konkrétnej krajiny. Je zrejmé, že vo vyspelých krajinách bude potrebné využívať zložitejšie metódy. V rozvinutých a vyspelých krajinách je množstvo daňových únikov menšie. Dobre fungujúca ekonomika s pozitívnym hospodárskym rastom nevyžaduje také množstvo daňových zásahov a takú mieru zdanenia k naplneniu verejného rozpočtu ako ekonomika rozvojovej krajiny alebo stagnujúca ekonomika. V období ekonomického rastu je miera daňových únikov nižšia ako v období ekonomickej stagnácie a recesie v hospodárstve. Zvyšovať sadzby daní nie je možné donekonečna. Najlepšie to vystihuje tzv. Lafferova krivka, ktorá znázorňuje závislosť daňového výnosu na daňovej sadzbe. Pri nízkych daňových sadzbách rastie daňový výnos štátu s rastom sadzby, ale od určitého bodu (Lafferov bod) sa rastúca funkcia mení na klesajúcu. Príliš vysoké daňové sadzby jedincov odrádzajú od práce a úspor a dávajú prednosť voľnému času a spotrebe a tiež snahe po zdokonalení daňového úniku. Výsledkom je pokles dôchodkov a tiež daňového výnosu pre štát.²⁷ Aj Jean Claude Martinez vo svojej publikácii uvádza, že je zrejmé, že ekonomický rast činí daňové bremeno ľahším, a tým klesá i rozsah daňových únikov. V takom období sa dane vyberajú a platia ľahšie.²⁸

Rozhodujúcim faktorom pri spôsoboch páchania daňových únikov je mechanizmus zdanenia a mechanizmus kontroly, ktorý má svoje opodstatnenie najmä preto, že všetky daňové systémy sa opierajú o priznanie daňovníkov, čím sa znásobuje možnosť uvádzania nepravdivých údajov. Takéto priznania musia byť kontrolované.

Pri páchaní daňových únikov nemožno opomenúť globalizáciu a vedecko-technický rozvoj.

²⁶ LENÁRTOVÁ, G.: Faktory vzniku daňových únikov. Ekonomické rozhľady. Bratislava : Vysoká škola ekonomická, 2000, roč. 29, č. 3, s. 24.

²⁷ KUBÁTOVÁ, K.: Daňová teória a politika. 6., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2015, s. 39.

²⁸ MARTINEZ, J. – C.: Daňový únik. 1.vyd. Praha : HZ, 1995, Editio Q. s. 31.

Babčák uvádza, že daňové úniky sú dôsledkom vzniku nadnárodných spoločností, globalizácie, ktorá umožňuje systém transferových cien medzi vzájomne závislými subjektmi a teda ovplyvňovanie tvorby zisku na úkor území s vyšším zdaňovaním, a tiež sú dôsledkom manipulatívnych registrácií spoločností v rôznych štátoch a využívaní rozdielností v právnej úprave tej ktorej dane.²⁹ Medzinárodne pôsobiace spoločnosti sú rezidentmi rôznych štátov a vedia uskutočniť transfery finančných prostriedkov veľmi pružne a neobmedzene, čo môže komplikovať identifikáciu podvodov, ak sa realizujú v medzinárodnom meradle. Je nesporné, že miera daňovej kriminality s modernizáciou spoločnosti rastie.

2. Opatrenia prijaté Európskou úniou v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom

V súvislosti s prebiehajúcou globalizáciou všetkých oblastí spoločenského života a v rámci EÚ aj s voľným pohybom osôb, tovaru, kapitálu a služieb, cezhraničnými transakciami, zrušením fiškálnych hraníc medzi členskými štátmi atď. dochádza v rámci EÚ a vo vzťahu k zahraničiu čoraz častejšie k vzniku rôznych foriem protispoločenského konania v oblasti daní. Tieto negatívne javy ohrozujú funkčnosť jednotného vnútorného trhu EÚ i stabilitu ekonomík jednotlivých členských štátov.

Medzi základné obsahové zložky súčasnej medzinárodnej spolupráce v daňovej oblasti v rámci členských štátov EÚ môžeme zaradiť:

1. administratívnu spoluprácu v oblasti daní,
2. boj a koordináciu boja proti daňovým podvodom, daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam,
3. dobrú správu daní, vrátane minimálnych štandardov dobrej správy.

K týmto trom obsahovým zložkám medzinárodnej spolupráce by bolo možné pričleniť aj vzájomnú pomoc pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení.³⁰

Medzi základné ciele medzinárodnej spolupráce v oblasti daní zaraďujeme informovanosť daňových správ členských štátov (informácie o daňových subjektoch, o ich aktivitách v cezhraničných obchodných transakciách, o dosiahnutých príjmoch, výnosoch a

²⁹ BABČÁK, V.: Daňové právo Slovenskej republiky. Bratislava : Epos, 2010.

³⁰ BABČÁK, V.: Základné nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania daňového systému. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 265.

obrate, o výške daňovej povinnosti pri cezhraničných obchodných transakciách atď.) a koordináciu boja proti zneužívaniu daňových systémov.

Existuje celý rad právnych aktov EÚ, ktoré sa dotýkajú sféry medzinárodnej daňovej spolupráce. V tejto súvislosti ide najmä o:

1. Nariadenie č.904/2010/EÚ o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty.³¹
2. Smernica 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní³²
3. Vykonávacie nariadenie č.79/2012/EÚ, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010.³³
4. Nariadenie č.389/2012/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní.³⁴
5. Vykonávacie nariadenie č.612/2013/EÚ o fungovaní registra hospodárskych subjektov a daňových skladov, súvisiacich štatistikách a podávaní správ podľa nariadenia č.389/2012/EÚ.³⁵
6. Smernica 2014/107/EÚ, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.³⁶
7. Smernica 2015/2376/EÚ, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.³⁷
8. Vykonávacie nariadenie 2015/2378/EÚ, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice 2011/16/EÚ.³⁸
9. Smernica 2016/881/EÚ, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.³⁹

³¹ Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie).

³² Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS.

³³ Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 79/2012 z 31. januára 2012, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie).

³⁴ Nariadenie Rady (EÚ) č. 389/2012 z 2. mája 2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní a zrušení nariadenia (ES) č. 2073/2004.

³⁵ Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 612/2013 z 25. júna 2013 o fungovaní registra hospodárskych subjektov a daňových skladov, súvisiacich štatistikách a podávaní správ podľa nariadenia Rady (EÚ) č. 389/2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní.

³⁶ Smernica Rady 2014/107/EÚ z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

³⁷ Smernica Rady (EÚ) 2015/2376 z 8. decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

³⁸ Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2378 z 15. decembra 2015, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušuje vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 1156/2012.

³⁹ Smernica Rady (EÚ) 2016/881 z 25. mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

Z uvedených právne záväzných aktov inštitúcií a orgánov EÚ môžeme konštatovať, že medzinárodná spolupráca pri správe daní je z pohľadu inštitúcií EÚ tak významná, že ju prednostne upravujú právne akty v podobe nariadení Rady alebo Komisie. Začiatky medzinárodnej spolupráce pri správe daní sú spojené s oblasťou priameho zdaňovania, až neskôr sa táto spolupráca rozšírila aj na problematiku DPH a spotrebných daní. Právne akty EÚ upravujú pravidlá medzinárodnej spolupráce osobitne pre oblasť priamych daní a pre oblasť nepriameho zdaňovania. V rámci nepriamych daní sa právne akty EÚ navyše rozčleňujú na tie, ktoré regulujú spoluprácu v oblasti DPH a v oblasti spotrebných daní. Úsilie inštitúcií a orgánov EÚ v daňovej oblasti je orientované nielen na zabezpečenie medzinárodnej spolupráce medzi členskými štátmi, ale aj na medzinárodnú pomoc pri vymáhaní pohľadávok z daní, poplatkov, príp. iných platieb. V tomto zmysle právne akty EÚ rozlišujú medzi spoluprácou pri správe daní a pomocou pri vymáhaní vzniknutých pohľadávok z jednotlivých titulov platieb. Význam medzinárodnej spolupráce pri správe daní je daný všeobecne záväznými právnymi aktmi nielen na európskej, ale aj na vnútroštátnej úrovni, keď napríklad súčasťou slovenského právneho poriadku sú aj zákony vzťahujúce sa ku predmetnej problematike.⁴⁰ Uvedené zákony upravili postup a podmienky, podľa ktorých príslušný orgán SR zabezpečuje medzinárodnú pomoc a spoluprácu v týchto oblastiach.

Ciele medzinárodnej daňovej spolupráce sleduje naplniť EÚ viacerými opatreniami čím by sa mala dosiahnuť v konečnom dôsledku eliminácia zneužívania daňového systému v EÚ. V tejto súvislosti sa tieto nástroje osobitne vzťahujú na oblasť nepriamych daní, a v rámci nich ďalej na DPH a na spotrebné dane, a na oblasť priamych daní.⁴¹

⁴⁰ Zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov. Zákon č. 466/2009 Z. z. o medzinárodnej pomoci pri vymáhaní niektorých finančných pohľadávok a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

⁴¹ BABČÁK, V.: Základné nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania daňového systému. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 268.

2.1 Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH a spotrebných daní

Počiatky medzinárodnej spolupráce v oblasti DPH sa začali intenzívnejšie rozvíjať v roku 1992 na podklade nariadenia č. 218/92/EHS.⁴² Uvedené nariadenie zriadilo systém úzkej spolupráce medzi administratívnymi orgánmi členských štátov a medzi týmito orgánmi a Komisiou a navyše vo viacerých smeroch doplnilo smernicu č. 77/799/EHS.⁴³ Takto v EÚ existovali dva právne akty, ktoré začali regulovať spoluprácu medzi členskými štátmi v daňovej oblasti. Tieto akty však v ďalšom vývoji ekonomickej integrácie neboli, vzhľadom na narastajúce daňové úniky (bez ohľadu na nepriame či priame zdaňovanie) a vyhýbanie sa daniam prekračujúce hranice členských štátov, naďalej schopné splňať nové požiadavky administratívnej spolupráce vyplývajúcej zo stále užšej integrácie hospodárstiev v rámci formujúceho sa jednotného vnútorného trhu.⁴⁴

Boj proti daňovým únikom a stále narastajúcemu trendu daňových podvodov v rámci DPH si vyžiadal užšiu spoluprácu medzi administratívnymi orgánmi jednotlivých členských štátov, ktoré sú zodpovedné za uplatňovanie príslušných predpisov v uvedenej oblasti. Predovšetkým z týchto dôvodov došlo k zrušeniu predmetného nariadenia a jeho nahradeniu nariadením č. 1798/2003/ES.⁴⁵ Toto nariadenie ustanovilo podmienky, za ktorých majú administratívne orgány v členských štátoch spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie príslušných právnych aktov. V záujme toho ustanovilo pravidlá a postupy, ktoré umožňujú príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré im môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho určenia DPH. Nariadenie č. 1798/2003/ES ustanovilo aj pravidlá a postupy pre výmenu určitých informácií elektronickými prostriedkami, najmä čo sa týka dane vo vzťahu k obchodným transakciám vo vnútri vtedajšieho Spoločenstva. Toto nariadenie však

⁴² Nariadenia Rady č. 218/92/EHS z 27. januára 1992 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania (DPH).

⁴³ Smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (77/799/EHS). V priebehu ďalšieho vývoja bola smernica rozšírená aj na oblasť niektorých spotrebných daní a dane poistnej prémie.

⁴⁴ BABČÁK, V.: Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému DPH a spotrebných daní. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútni daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 269.

⁴⁵ Nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92.

neovplyvňovalo uplatňovanie pravidiel o vzájomnej spolupráci v trestných veciach v členských štátoch.⁴⁶

Kým v oblasti priameho zdaňovania už boli v uplynulých rokoch prijaté právne nástroje boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (so zreteľom na jednotlivé mechanizmy výmeny informácií), oveľa väčšia pozornosť sa v poslednom období začala upriamovať aj na oblasť DPH, v ktorej chýbala lepšia informovanosť o zdaniteľných obchodoch a koordinácia medzi jednotlivými štátmi a úniou úrovňou pri predchádzaní daňovým podvodom (najmä pri cezhraničných transakciách). V tejto súvislosti došlo s účinnosťou od 1. januára 2012 k zrušeniu nariadenia č. 1798/2003/ES a jeho nahradeniu aj dnes platným a účinným nariadením č. 904/2010/EÚ o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH. Na vykonanie niektorých jeho ustanovení boli prijaté podrobné pravidlá obsiahnuté v už spomínanom vykonávacom nariadení č. 79/2012/EÚ.

Nariadenie č. 904/2010/EÚ bolo prijaté z viacerých dôvodov.

Jedným z dôvodov bola neprehľadnosť ustanovení nariadenia 1798/2003/ES, ktoré vyvolali jeho časté novelizácie. Predchádzajúce skúsenosti z boja proti daňovým podvodom v prípade DPH poukázali na nutnosť oveľa užšej spolupráce medzi príslušnými orgánmi jednotlivých členských štátov, než ako to zakotvovalo predchádzajúce nariadenie.

Ďalším dôvodom bola nutnosť vytvorenia spoločného systému na spoluprácu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a Komisiou, najmä pokiaľ ide o výmenu informácií (napríklad monitoring správneho uplatňovania DPH splatnej na území príslušného členského štátu a pomoc iným členským štátom na účinné monitorovanie DPH pri cezhraničných transakciách, možnosť súčasne vykonávaných kontrol zo strany členských štátov, ako aj možnosť prítomnosti úradníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu, zavedenie výmeny informácií bez predchádzajúcej žiadosti, vrátane automatickej výmeny informácií, ustanovenie rámca pre spätné informovanie, výmena informácií získaných členským štátom od tretích krajín a poskytovanie informácií aj pre tretie krajiny, na účely výmeny informácií rozšírenie používania vzorových tlačív najmä s ohľadom na jazykovú rôznorodosť a pod.). Dôležitým bolo taktiež zakotvenie pravidiel v oblasti výmeny informácií medzi členskými štátmi a uchovávanie týchto informácií v súvislosti so zavedením systému jednotného kontaktného miesta a na uplatnenie postupu na vrátenie dane v prípade zdaniteľných osôb, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane. Elektronické

⁴⁶ BABČÁK, V.: Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému DPH a spotrebných daní. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 269.

uchovávanie a prenos určitých údajov na účely kontroly DPH, môže posilniť boj proti daňovým podvodom za predpokladu, že sa posilnia aj databázy o zdaniteľných osobách v oblasti DPH a ich transakciách v rámci Spoločenstva.⁴⁷

Sledujúc vývoj v ostatných necelých desiatich rokoch sústredného úsilia EÚ o prehĺbenie boja proti daňovým podvodom v oblasti DPH možno základné nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému DPH rozdeliť do niekoľkých bodov:

1. Posilnenie (skvalitnenie) administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi.

K takémuto cieľu má slúžiť zavedenie online systému na zdieľanie informácií prostredníctvom siete Eurofisc,⁴⁸ čo umožní členským štátom spracovávať a analyzovať údaje o cezhraničnej činnosti a vykonávať ich audit.

Účinnosť boja proti daňovým podvodom je bezprostredne závislá od ďalšieho skvalitnenia administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi a od vyššej efektívnosti vnútroštátnych kontrolných systémov. Preto iba spoločný prístup členských štátov k uvedenému problému je základným predpokladom jeho riešenia. K tomu sa okrem iného vyžaduje aj zapojenie sa členských štátov do intenzívnej výmeny informácií a podpora noriem automatickej výmeny informácií.

2. Vytvorenie efektívnejších spôsobov výmeny informácií.

Výmena informácií je alfou i omegou spoločného úsilia členských štátov EÚ o eliminovanie zneužívania uplatňovania súčasného systému DPH. V tomto zmysle ide najmä o posilňovanie informovanosti a spolupráce medzi orgánmi presadzovania práva - čo sa týka najmä úradu OLAF, Europolu a budúcej Európskej prokuratúry. Takáto spolupráca umožní krížovú kontrolu informácií, ktoré sú k dispozícii na vnútroštátnej úrovni, so záznamami v registri trestov a databázami, ktoré majú resp. budú mať tieto orgány k dispozícii.

Pre platiteľov dane, ktorí dodržiavajú daňovú disciplínu má zasa význam zavedenie a používanie „Daňového identifikačného čísla (DIČ) na portáli EUROPA“⁴⁹. Využívanie DIČ je aj podľa názoru Komisie najlepším prostriedkom na identifikáciu daňových subjektov v rámci automatickej výmeny informácií. Okrem toho online kontrolný systém podobný systému

⁴⁷ BABČÁK, V.: Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému DPH a spotrebných daní. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútnymi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 271.

⁴⁸ Sieť Eurofisc bola zriadená kapitolou X nariadenia 904/2010/EÚ, a t o na podporu a uľahčenie mnohostrannej spolupráce v boji proti podvodom s DPH.

⁴⁹ Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/tinByCountry.html?locale=sk.

VIES⁵⁰ umožňuje skontrolovať, či je správna štruktúra alebo algoritmus daného DIČ. Komisia však poukázala na to, že národné DIČ sú vytvorené na základe rozdielnych vnútroštátnych pravidiel. Preto by najlepšie riešenie na prekonanie ťažkostí s daňovými podvodmi predstavovalo vytvorenie DIČ EÚ⁵¹.

K efektívnejším spôsobom výmeny informácií treba zaradiť aj presadenie častejšej a podrobnejšej automatickejšej výmeny informácií medzi členskými štátmi, ako i možnosť priameho prístupu k národným databázam (napríklad rýchly prístup k informáciám a údajom zozbieraným v iných členských štátoch o istých podvodných operáciách alebo osobách zapojených do podvodu). Do rámca efektívnejších spôsobov výmeny informácií treba zaradiť aj zdieľanie kľúčových informácií o dovoze z krajín mimo EÚ (kvôli zlepšeniu informovanosti medzi daňovými orgánmi a colnými orgánmi v prípade určitých colných režimov využívaných na páchanie podvodov v oblasti DPH), ako aj zdieľanie informácií o motorových vozidlách (kvôli rozdielom ku ktorým dochádza pri DPH v súvislosti s novými a ojazdenými motorovými vozidlami)⁵².

K efektívnejšej výmene informácií medzi členskými štátmi prispieva aj zavedenie vzorových formulárov na výmenu informácií v oblasti zdaňovania⁵³. Pokiaľ ide o samotnú výmenu informácií, nariadenie (EÚ) 904/2010 zakotvuje v jednotlivých kapitolách predovšetkým výmenu informácií na požiadanie, výmenu informácií bez predchádzajúcej žiadosti, spätné informovanie, ale aj výmenu konkrétnych informácií.

3. *Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti („Reverse charge“)*

Neúmerne narastajúci počet karuselových podvodov primäl Komisiu ešte v roku 2009 pripraviť a predložiť návrh voliteľného a dočasného uplatňovania mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti pri dodávkach určitého tovaru a služieb s vysokým rizikom podvodu 499⁵⁴.

⁵⁰ V rámci EÚ vybudovaný elektronický systém pre výmenu informácií v oblasti DPH známy ako VIES („VAT Information Exchange System“). Systém VIES umožňuje prenos informácií týkajúcich sa registrácie k DPH v rámci EÚ (tzv. overovanie platnosti DIČ k DPH).

⁵¹ Pozri Oznámenie Komisie COM (2012) 722 final zo 6. decembra 2012.

⁵² Dostupné na: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4946_sk.htm.

⁵³ Vzory týchto formulárov sú uvedené v prílohe IV. vykonávacieho nariadenia Komisie (EÚ) č. 79/2012 z 31. januára 2012, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie).

⁵⁴ Úloha zaviesť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti bola formulovaná v záveroch Rady ECOFIN z 5. júna 2007, ktorá požiadala Komisiu preskúmať zavedenie možnosti uplatňovať paušálne prenesenie daňovej povinnosti (všeobecný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti).

V roku 2010 došlo k prijatiu dnes už neplatnej smernice 2010/23/EÚ⁵⁵, čo bolo jednou z reakcií na nebývalý nárast karuselových podvodov. Uvedená smernica umožnila členským štátom ustanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, v prospech ktorej sa uskutočnili dodávky s vysokým rizikom podvodu, čo vlastne predstavuje výnimku zo všeobecných pravidiel uplatňovania DPH, najmä zásady rozdelených platieb. Problém sa však tým nevyriešil, pretože uvedená smernica sa týkala iba prenosu kvót oprávňujúcich tieto osoby vypustiť skleníkové plyny.

Až v roku 2013 sa účinnosť voliteľného a dočasného uplatňovania mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti rozšírila i na ďalšie druhy tovarov a služieb, v prvom rade na podklade smernice 2013/43/EÚ⁵⁶. Na tejto právnej platforme sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti mal uplatňovať do 31. decembra 2018. Tým sa v legislatívnej rovine realizovalo opatrenie, ktoré sa podľa nášho názoru stáva výrazným zásahom do rozvoja karuselových podvodov.

4. Rýchla reakcia na podvody

Mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH bol prijatý smernicou 2013/42/EÚ⁵⁷. Komisii to umožnilo povoliť členským štátom, aby prijímali odchylné opatrenia dočasnej povahy s cieľom riešiť prípady náhlych a rozsiahlych podvodov s veľkým finančným dosahom. Do tohto rámca však treba zaradiť aj prijatie vykonávacieho nariadenia č. 17/2014/EÚ⁵⁸, ktoré sa týka štandardizovaného formulára na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH. Tým by sa mala zvýšiť účinnosť a efektívnosť výmeny informácií.

Pokiaľ ide o oblasť spotrebných daní, medzinárodná spolupráca sa začala rozvíjať po prijatí smernice 77/799/EHS. Uvedená smernica sa síce v prvopočiatoch svojho uplatňovania vzťahovala na priame dane, neskôr však aj na niektoré spotrebné dane a daň poistnej prémie. V roku 2004 bolo prijaté nariadenie č. 2073/2004/ES⁵⁹. Cieľom tohto nariadenia bolo zjednodušenie a posilnenie administratívnej spolupráce v rámci EÚ. Stalo sa tak prvým

⁵⁵ Smernica Rady 2010/23/EÚ zo 16. marca 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaniami určitých služieb, pri ktorých existuje riziko podvodu.

⁵⁶ Smernica Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod.

⁵⁷ Smernica Rady 2013/42/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH.

⁵⁸ Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 17/2014 z 10. januára 2014, ktorým sa stanovuje štandardizovaný formulár na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH.

⁵⁹ Nariadenie Rady (ES) č. 2073/2004 zo 16. novembra 2004 o správnej spolupráci v oblasti spotrebných daní.

právnym aktom, ktorý začal upravovať administratívnu spoluprácu v oblasti spotrebných daní medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a Komisiou. Vychádzalo z toho, že je potrebné ustanoviť jasnejšie a záväznejšie pravidlá o spolupráci medzi členskými štátmi, keďže práva a povinnosti všetkých dotknutých strán nie sú definované dostatočne. Tým sa malo zabezpečiť správne uplatňovanie pravidiel o pohybe výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a výbere spotrebných daní. Nariadenie č. 2073/2004/ES poukázalo aj na to, že smernica 77/799/EHS sa síce ukázala ako účinný právny nástroj, avšak nedokázala sa prispôbiť novým požiadavkám administratívnej spolupráce vyplývajúcim zo stále sa zvyšujúcej hospodárskej integrácie v rámci vnútorného trhu. Vo vzťahu k uplatňovaniu smernice 92/12/EHS⁶⁰ zasa predmetné nariadenie konštatovalo, že smernica zaviedla celý rad nástrojov na výmenu informácií, avšak ich postupy by mali byť definované v rámci všeobecného právneho rámca pre administratívnu spoluprácu v oblasti spotrebných daní. Poukázalo pritom na skutočnosť, že s výnimkou overovania pohybu podľa článku 15b smernice 92/12/EHS je len málo automatických alebo spontánnych výmen informácií medzi členskými štátmi. Výmenu informácií medzi vnútroštátnymi orgánmi a medzi týmito orgánmi a Komisiou považovalo nariadenie č. 2073/2004/ES za ťažiskový nástroj účinného boja proti podvodom v oblasti spotrebných daní. V roku 2012 bolo nariadenie č. 2073/2004/ES nahradené už spomínaným nariadením č. 389/2012/EÚ. Cieľom tohto nového nariadenia je podľa bodu 24 dôvodovej správy ďalšie zjednodušenie a posilnenie administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi, čo si vyžaduje zosúladený prístup, pričom toto nie je možné uspokojivo dosiahnuť na úrovni samotných členských štátov. Súvisí to s otázkou dobudovania vnútorného trhu, ktoré si naďalej vyžaduje systém administratívnej spolupráce v oblasti spotrebných daní zahŕňajúci všetky aspekty právnej úpravy o uplatňovaní spotrebných daní na tovary podľa smernice 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní⁶¹.

Dôvody, ktoré viedli k prijatiu nariadenia č. 389/2012/EÚ sú obdobné, ako v prípade tých, ktoré boli podkladom opodstatnenia prijatia nariadenia č. 904/2012/EÚ. Je to najmä posilnenie úlohy elektronických prostriedkov pri výmene informácií. S posilnením úlohy elektronických prostriedkov pri výmene informácií súvisí aj požiadavka na zavedenie elektronického uchovávanie určitých špecifikovaných údajov (napr. povolení týkajúcich sa hospodárskych subjektov a daňových skladov), vrátane stanovenia minimálneho obdobia,

⁶⁰ Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov.

⁶¹ Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS.

počas ktorého by všetky členské štáty mali tieto informácie uchovávať. Takto uchovávané údaje umožnia ich rýchlu výmenu medzi členskými štátmi a automatický prístup k informáciám, pričom sa predpokladá ich pravidelná aktualizácia. Výmena informácií je aj podľa predmetného nariadenia jedným z rozhodujúcich článkov medzinárodnej spolupráce v oblasti spotrebných daní. Aj naďalej sa pritom zachováva výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti, s čím ale súvisí nutnosť stanoviť kategórie informácií, ktoré sa budú vymieňať povinne resp. automaticky (v záujme zjednodušenia tejto výmeny). Týka sa to aj výmeny informácií s tretími krajinami. Vzhľadom na nutnosť správnej koordinácie informačných tokov predmetné nariadenie zdôraznilo potrebu zachovania ustanovení o jednotnom kontaktnom mieste v každom členskom štáte, ale aj o delegovaní a určení príslušných úradníkov v prípadoch, že na zabezpečenie efektívnosti sú potrebné viaceré priame kontakty medzi orgánmi a úradníkmi členských štátov. S tým súvisí aj možnosť vykonávania simultánných kontrol členskými štátmi a prítomnosti úradníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu v rámci administratívnej spolupráce. Význam týchto kontrol je viditeľný najmä pri cezhraničnej preprave tovaru⁶².

2.2 Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti priameho zdaňovania

V oblasti priameho zdaňovania došlo v posledných rokoch s ohľadom na dosahovanie cieľa predchádzania daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam k intenzívnejšej spolupráci medzi členskými štátmi EÚ a k permanentným zmenám právnej úpravy prostredníctvom prijímania nových smerníc.

Úniové právne inštrumenty medzinárodnej spolupráce v oblasti priameho zdaňovania prechádzajú v poslednom období značným vývojom. Primárnym nástrojom spolupráce na úrovni úrovni je smernica 2011/16/EÚ, ktorá zrušila smernicu 77/799/EHS s účinnosťou od 1. januára 2013⁶³. Cieľom smernice je vytvorenie mechanizmov výmeny informácií v oblasti zdaňovania medzi členskými štátmi, čím sa zamedzí situáciám dvojitého nezdanenia v štáte usadenia a štáte zdroja príjmu na úrovni EÚ.

⁶² BABČÁK, V.: Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému DPH a spotrebných daní. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútni daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 278.

⁶³ Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (s účinnosťou od 1. januára 2013).

Smernica zakladá niekoľko nástrojov výmeny informácií, ktoré môžeme rozdeliť nasledovne:

1. *Výmenu informácií na požiadanie*

Výmena informácií na požiadanie spočíva podľa článkov 5 až 7 smernice na poskytnutí informácií na základe odôvodnenej žiadosti dožadujúceho orgánu o vykonanie konkrétneho administratívneho zisťovania dožiadaným orgánom. Dožiadaný orgán poskytne informácie čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán už tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

2. *Povinnú automatickú výmenu informácií*

Od 1. januára 2014 je príslušný orgán členského štátu povinný oznamovať informácie týkajúce sa zdaniteľných období, akými sú príjmy zo závislej činnosti, tantiémy, produkty životného poistenia, dôchodky, vlastníctvo a príjmy z nehnuteľného majetku. Ak sa členské štáty dohodnú na automatickej výmene informácií o ďalších kategóriách príjmov a majetku v dvojstranných alebo mnohostranných dohodách, ktoré uzatvoria s inými členskými štátmi, oznámia tieto dohody Komisii, ktorá ich následne sprístupní všetkým ostatným členským štátom.

3. *Spontánnu výmenu informácií*

Spontánnu výmenu informácií spočíva na poskytnutí informácií príslušnými orgánmi v štátoch v piatich v smernici zahrnutých prípadoch⁶⁴.

Ďalšími právnymi úpravami došlo na úrovni úrovni k určitým doplneniam troch vyššie uvádzaných spôsobov výmeny informácií. Spomenúť je predovšetkým potrebné smernicu 2015/2376/EU, ktorou sa zmenila smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií⁶⁵. Zmena právnej úpravy sa týkala doplnenia čl. 8a), ktorým došlo k úprave rozsahu a podmienok povinnej automatickej výmeny informácií o cezhraničných záväzných stanoviskách a záväzných stanoviskách k stanoveniu metódy ocenenia.

K významným právnym aktom v tomto smere treba zaradiť aj smernicu 2016/881/EÚ⁶⁶, ktorá doplnila čl. 8aa), ktorý reguluje rozsah a podmienky automatickej výmeny informácií o správe daní podľa jednotlivých krajín (tzv. country-by-country reporting), ktorej podstata spočíva v „zozbieraní“ súhrnných údajov o transakciách a aktivitách spoločností v rámci

⁶⁴ BONK, F.: Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému priameho zdaňovania. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitúty daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 280.

⁶⁵ Smernica Rady (EÚ) 2015/2376 z 8. decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

⁶⁶ Smernica Rady (EÚ) 2016/881 z 25. mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

skupiny za každú krajinu. Na základe prijatia tejto smernice získa materská spoločnosť v nadnárodnej skupine daňové informácie za všetky jej dcérske spoločnosti osobitne za každú krajinu, v ktorej sú tieto spoločnosti usadené. Materská spoločnosť posiela následne správu orgánom daňovej správy v krajine, kde je rezidentom. Správa bude následne „zdieľaná“ vo všetkých členských štátoch, kde je „skupina“ zodpovedná platiť dane, poskytujúc orgánom daňovej správy „kompletný prehľad“⁶⁷.

2.4 Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom

V predchádzajúcich častiach sme sa venovali snahám EÚ týkajúcim sa boja proti zneužívaniu daňového systému, daňovým únikom a daňovým podvodom. Nielen počet, ale aj rozsah a obsah dokumentov prijatých najmä v podobe oznámení Komisie svedčí o tom, že orgány EÚ si nastolené problémy uvedomujú a súčasne hľadajú riešenia na ich elimináciu. Európska únia prijala v posledných rokoch množstvo iniciatív a nástrojov na eliminovanie daňových únikov a daňových trestných činov. Ako konzistentný materiál na boj proti daňovým únikom na úrovni EÚ bol v decembri 2012 vypracovaný a prijatý Európskou komisiou Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom. (Akčný plán EK)⁶⁸.

Tento dokument obsahuje viac ako 34 opatrení. Komisia v tomto akčnom pláne sumarizuje iniciatívy, ktoré už prijala skôr, ale predkladá aj nové iniciatívy, ktorých prijatie a následná realizácia si budú vyžadovať dlhší čas.

Akčný plán EK bol prijatý v súvislosti so strategickým cieľom zníženia výpadkov v daňových príjmoch členských krajín EÚ do roku 2020 o polovicu. Akčný plán EK v podstate obsahuje praktické opatrenia, ktoré môžu priniesť konkrétne výsledky pre všetky členské štáty a umožnia postupne vytvárať nové daňové príjmy bez zvyšovania daňového zaťaženia, a to na úrovni niekoľko stoviek miliárd eur ročne. Vytvárajú tiež predpolie na vypracovanie komplexnej stratégie na zabránenie výpadkov v daňových príjmoch v EÚ, založenej na konkrétnych legislatívnych opatreniach.

Opatrenia Akčného plánu EK majú rôzny charakter a týkajú sa viacerých oblastí, ktoré môžeme zhrnúť takto:

- administratívna spolupráca,
- výmena informácií,

⁶⁷ BONK, F.: Nástroje medzinárodnej spolupráce krajín EÚ pri eliminácii zneužívania systému priameho zdaňovania. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 282.

⁶⁸ Oznámenie Komisie zo 6. decembra 2012.

- daňové identifikačné číslo,
- daňové plánovanie a daňová optimalizácia,
- oblasť dane z pridanej hodnoty,
- daňová disciplína,
- oblasť iných príjmov⁶⁹.

Za významný krok v administratívnej spolupráci k zamedzeniu daňových únikov môžeme zaradiť aj dohodu o zdaňovaní príjmu z úspor so Švajčiarskom, Andorou, Monakom, Lichtenštajnskom a San Marínom. Ďalším opatrením v tejto oblasti je posilnenie spolupráce s agentúrami Európskej únie, ako aj s inými orgánmi presadzovania práva, najmä orgánmi zodpovednými za boj proti praniu špinavých peňazí, za spravodlivosť a sociálne zabezpečenie. Pri posilňovaní výmeny informácií môže zohrávať významnú úlohu Europol, a to svojím prínosom k zisťovaniu a rozkladaniu organizovaných skupín páchajúcich trestnú činnosť. Spolupráca by sa okrem toho mohla uľahčiť aj prostredníctvom harmonizácie vymedzenia trestného činu prania špinavých peňazí na úrovni Európskej únie vrátane sankcií. Európska komisia navrhuje do budúcnosti spoluprácu realizovať prostredníctvom jediného právneho nástroja pre administratívnu spoluprácu pri všetkých druhoch daní, ktorý by sa používal namiesto štyroch rôznych nástrojov, ktoré sú v súčasnosti k dispozícii⁷⁰.

V oblasti výmeny informácií európska komisia prijala vykonávacie nariadenie, v ktorom stanovujú štandardné formuláre, ktorými sa zvýši účinnosť a efektívnosť výmeny informácií. Komisia pre tieto štandardné formuláre vypracovala počítačovú aplikáciu vo všetkých jazykoch európskej únie, ktorá je k dispozícii členským štátom. Aj týmto opatrením sa má podporiť automatická výmena v daňových záležitostiach.

S kvalitnou výmenou informácií úzko súvisí potreba správnej identifikácie daňového subjektu a to prostredníctvom daňového identifikačného čísla (DIČ). Národné DIČ sú však vytvorené na základe vnútroštátnych pravidiel, ktoré sa významne odlišujú a sťažujú tretím stranám správne určenie a zaregistrovanie zahraničných DIČ. Tiež sťažujú daňovým orgánom podávanie správ týkajúcich sa týchto informácií ostatným daňovým jurisdikciám. Podľa názoru Európskej komisie vytvorenie DIČ EÚ by mohlo predstavovať najlepšie riešenie na prekonanie súčasných ťažkostí, ktorým čelia členské štáty pri riadnej identifikácii všetkých svojich daňovníkov zapojených do cezhraničných transakcií.

⁶⁹ ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky v Slovenskej republike možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. Bratislava : Wolters Kluwer, 2017, s. 40.

⁷⁰ STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. Bratislava: EPOS, 2016. s. 314.

Prvým krokom je aplikácia „DÍČ na portáli EUROPA“ , ktorá obsahuje vzory oficiálnych dokladov totožnosti, ktoré obsahujú národné DÍČ. Tým je daná tretím stranám rýchla a ľahká možnosť správne identifikovať DÍČ v cezhraničných vzťahoch⁷¹.

Opatrenia v oblasti daňového plánovania a daňovej optimalizácie sú ďalšou významnou oblasťou obsiahnutou v Akčnom pláne EK. Sú zamerané na vytvorenie platformy pre dobrú správu v daňových záležitostiach, ktorá by mala obsahovať odporúčania smerom k tretím krajinám, ktoré neuplatňujú ani minimálne normy dobrej správy v daňových záležitostiach. Takéto krajiny sú vo všeobecnosti považované za daňové raje. Tu je potrebné zdôrazniť, že v krajinách Európskej únie stále absentuje spoločný postoj k jasnému určaniu krajín považovaných za daňové raje. Na vytvorenie spoločnej definície daňových rajov vyzýva aj Európsky parlament, ktorý navrhuje, aby definícia vychádzala z noriem OECD o transparentnosti a výmene informácií, ako aj zo zásad a kritérií kódexu správania.

V rámci európskej únie sa však vyskytujú aj názory, že vymedzenie daňových rajov v súčasnej dobe už nie je aktuálne a že (polo)zákonné spôsoby na vyhýbanie sa daňovým povinnostiam alebo ich obmedzovanie využívajú aj niektoré členské štáty európskej únie. Európska komisia má záujem riešiť aj tieto problémy okolo tzv. Agresívneho daňového plánovania. Európska komisia zastáva názor, že je potrebné zabezpečiť, aby sa bremeno zdanenia rozdelilo spravodlivo v súlade s možnosťami jednotlivých vlád. Niektorí daňovníci môžu v súčasnosti využiť komplexné a niekedy aj umelé úpravy, ktoré majú vplyv na presunutie ich daňovej základne do iných jurisdikcií aj v rámci Európskej únie. Daňovníci pritom využívajú nesúlad medzi vnútroštátnymi právnymi predpismi s cieľom zaistiť, aby určité príjmové položky zostali kdekoľvek nezdanené a aby využili rozdiely v daňových sadzbách. príkladom využívania agresívneho daňového plánovania je napríklad výška transferov tzv. schránkových spoločností do Holandska a cez Holandsko, ktorá sa odhaduje na 8000 miliárd Eur ročne⁷².

V oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH) Európska komisia prijala už celý rad nástrojov na elimináciu podvodov: od tzv. Mechanizmu rýchlej pomoci proti podvodom v oblasti DPH, cez možnosť voliteľného uplatňovania mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodávkami určitého druhu tovaru a služieb s vysokým rizikom podvodu, až po EUROFISC - mechanizmus spolupráce členských krajín Európskej únie na posilnenie administratívnej spolupráce v boji proti organizovaným podvodom pri DPH najmä typu karuselových

⁷¹ STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. Bratislava: EPOS, 2016. s. 315.

⁷² http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasionúcom_2012_722_sk.pdf

podvodov. Tieto opatrenia a nástroje sa darí postupne realizovať, aj keď s určitými problémami. Spôsobené je to aj skutočnosťou, že súčasný systém DPH je ťažké riadiť a že je zneužitelný na páchanie podvodov. S cieľom zlepšiť riadenie DPH na úrovni Európskej únie sa Európska komisia rozhodla vytvoriť fórum Európskej únie. Na tejto platforme pre dialóg si zástupcovia veľkých, stredných a malých podnikov a daňové orgány môžu vymieňať názory na praktické cezhraničné aspekty správy DPH, ako aj identifikovať osvedčené postupy, ktoré my mohli prispieť k zefektívneniu riadenia systému DPH s cieľom znížiť náklady na dodržiavanie právnych predpisov a súčasne zaistiť príjmy z DPH. Mechanizmus EUROFISC navrhuje Európska komisia rozšíriť tak, aby zabezpečoval podobnú funkciu aj v oblasti priamych daní, najmä s cieľom zistiť a vymieňať si informácie o trendoch a podvodoch v oblasti nepriamych daní a agresívneho daňového plánovania⁷³.

Akčný plán EK veľkú časť opatrení venuje aj opatreniam v oblasti daňovej disciplíny. Na zlepšenie daňovej disciplíny navrhuje, aby sa v každom členskom štáte zriadilo jednotné kontaktné miesto, ktoré by daňovníkom vrátane nerezidentov poskytovalo všetky druhy informácií, čím by sa uľahčili cezhraničné operácie a odstránili daňové prekážky, vďaka čomu by sa dosiahla lepšia daňová disciplína. Európska komisia chce zlepšiť a rozšíriť existujúci webový portál „*Tax on EUROPA*“ s cieľom zlepšiť prístup k spoľahlivým informáciám o daniach pri cezhraničnom obchode. Webový portál o daniach by chcela vybudovať podľa vzoru siete elektronickej justície prístupnej na webovej stránke EUROPA. Tento projekt by sa mal zrealizovať prostredníctvom postupných krokov, pričom prioritnou oblasťou je DPH. Oblasť daňovej disciplíny chce Európska komisia posilniť aj tým, že by zosúladiť definície určitých druhov daňových trestných činov vrátane administratívnych a trestných sankcií na všetky druhy daní. Európska komisia má tiež ambície vypracovať spoločné metodiky a usmernenia na zlepšenie vzdelávacích opatrení. Európska komisia navrhuje v Akčnom pláne EK vytvoriť tzv. Európsky kódex daňovníka⁷⁴, v ktorom by stanovila osvedčené postupy na zlepšenie spolupráce a dôvery medzi daňovými správami a daňovníkmi, na zaistenie väčšej transparentnosti, pokiaľ ide o práva a povinnosti daňovníkov, a na podporenie prístupu orientovaného na služby. Zlepšením vzťahov medzi daňovníkmi a daňovými správami, zvýšením transparentnosti daňových pravidiel, znížením rizika chýb, ktoré by mohli mať vážne následky pre daňovníkov, podporou dodržiavania daňových predpisov a podporou daňových

⁷³ STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. Bratislava: EPOS, 2016. s. 318.

⁷⁴ STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. Bratislava: EPOS, 2016. s. 319.

správ členských štátov pri uplatňovaní kódexu daňovníka sa prispeje k efektívnejšiemu výberu daní.

V dnešnom, ekonomicky globalizovanom a liberalizovanom svete je potrebné si uvedomiť, že opatrenia na elimináciu daňových únikov prijaté jednou krajinou sú odsúdené na zánik a neprinesú požadovaný a očakávaný efekt. Mnohé členské krajiny EÚ v rámci programov pomoci v posledných rokoch zaznamenali odchod viacerých väčších spoločností do iných krajín, aby využili nimi ponúkané daňové výhody.

Z uvedených faktov vyplýva, že pre efektívny boj proti daňovým únikom a daňovej trestnej činnosti je nevyhnutný koordinovaný prístup na úrovni jednotlivých štátov, na úrovni Európskej únie a na medzinárodnej úrovni.

3. Opatrenia prijaté Slovenskou republikou v boji proti daňovým podvodom

Vzhľadom na zvyšujúcu aktivitu Európskej únie v boji proti daňovým podvodom bola aj Slovenská republika, nútená zintenzívniť boj proti daňovým podvodom a zefektívniť proces, ktorým sa takýmto daňovým podvodom zabráni.

Začiatok boja proti daňovým podvodom sa začal v rámci Slovenskej republiky v roku 2011 keď Vláda SR schválila na svojom zasadnutí Návrh koncepcie boja proti daňovým podvodom na DPH. Táto koncepcia narysovala základné mantinely pre ďalšiu realizáciu opatrení v boji proti daňovým podvodom. Jej obsahom bola identifikácia jednotlivých foriem a spôsobov daňových podvodov v oblasti DPH a hodnotenie výsledkov kontrolnej a exekučnej činnosti orgánov daňovej správy v rámci realizácie správy daní. Zo záverov týchto podkladov bolo možné určiť záver, že najviac sa na daňových podvodoch, bez ohľadu na formu ich realizácie, podieľajú spoločnosti s ručením obmedzeným. Z týchto spoločností šlo najmä o tie, ktoré sídlili na fiktívnych alebo virtuálnych adresách, ktorých štatutárnym orgánom bola jedna osoba, nekontaktná a nekomunikujúca so správcom dane pri realizácii správy daní (tzv. takzvaný biely kôň). Takéto spoločnosti uskutočňovali svoje podnikateľské aktivity iba formálne bez vytvárania materiálnej podstaty takejto činnosti. Do času prijatia konkrétnych opatrení mohlo existovať kvantum (a aj existovalo, žiaľ, v súčasnosti stále existujú) takýchto spoločností, ktoré za svoje protiprávne konanie neniesli žiadnu zodpovednosť a bez ohľadu na počet porušení právnych predpisov im bolo zložitým obmedziť ich ďalšiu podnikateľskú aktivitu, resp. konateľom takýchto spoločností⁷⁵.

⁷⁵ *POPOVIČ, A.*: Aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH – (na úrovni EÚ a vo vnútroštátnom zákonodarstve). In : *BABČÁK, V. a kol.*: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 177.

V nadväznosti na uvedené v máji 2012 Vláda SR prijala Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016⁷⁶.

3.1 Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2012 – 2016

Na úrovni SR sa boj s daňovými podvodmi začal intenzívne riešiť najmä od roku 2012. Vláda SR sa vo svojom Programovom vyhlásení vlády na roky 2012 až 2016 zaviazala účinne, nekompromisne a systematicky bojovať proti daňovým podvodom, pričom pretavenie tohto zámeru našlo svoj odraz v dokumente „Akčný plán boja proti daňovým podvodom“. Realizácia akčného plánu mala byť rozložená do troch etáp, pričom nebola zameraná iba na daňovo-právnu oblasť, a predpokladala realizáciu legislatívnych opatrení aj v normách obchodného práva a trestného práva.

Celkovo vláda predstavila 50 opatrení.. Nielen z kvantitatívneho ale aj z kvalitatívneho hľadiska možno retrospektívne konštatovať, že rozhodujúca časť opatrení mala byť (a v zásade aj bola) realizovaná ešte v roku 2012. Za rozhodujúce opatrenia tohto akčného plánu možno podľa nášho názoru považovať tieto:

Pre oblasť daňového práva:

- Zavedenie povinnosti skladať finančnú zábezpeku rizikovými osobami pri registrácii DPH.
- Rušenie registrácie DPH osobám, ktoré sú nekontaktné, nekomunikujú so správcom dane alebo si neplnia zákonné povinnosti.
- Povinné mesačné zdaňovacie obdobie pre nových platiteľov DPH po dobu 12 mesiacov.
- Spoločné a nerozdielne ručenie za daň.
- Zabezpečenie dane pri dovoze tovaru z tretích krajín.
- Zavedenie povinnosti bezhotovostnej platby v obchodnom styku nad určitý limit.
- Zavedenie povinnosti predkladať údaje o tuzemských dodávkach tovarov a služieb správcovi dane elektronickou formou (súhrnný výkaz).
- Zavedenie ratingu daňových subjektov a povinné uvádzanie stupňa ratingu na daňových dokladoch.

Pre oblasť obchodného práva:

- Spoločnosť s ručením obmedzeným si bude môcť založiť len osoba, ktorá nemá daňové nedoplatky.

⁷⁶ Uznesenie Vlády Slovenskej republiky č. 235 z 31. mája 2012.

- Prevod väčšinového obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným bude možný len na základe potvrdenia správcu dane, že ani prevádzajúci spoločník ani nadobúdateľ väčšinového obchodného podielu nemá daňové nedoplatky.
- Prepracovanie povinností členov štatutárnych orgánov obchodných spoločností.
- Sprísnenie podmienok v zákone o konkurze a vyrovnaní (lehota na vyhlásenie konkurzu pri predĺžení s dôsledkami majetkových postihov a trestnoprávných postihov štatutárnych orgánov spoločnosti).

Pre oblasť trestného práva:

- Zavedenie novej skutkovej podstaty trestného činu „daňový podvod“.
- Zavedenie novej skutkovej podstaty trestného činu „marenie výkonu správy daní“.
- Sprísnenie trestných sadzieb pri spáchaní „daňových trestných činov“ v značnom a veľkom rozsahu (+ zrušenie trestnosti pri škode malého rozsahu do výšky 2 660 eur).
- Zavedenie špecializácie súdov v oblasti daňovej trestnej činnosti.
- Zavedenie právnej zodpovednosti právnických osôb.
- Komplexné prehodnotenie skutkových podstát „*daňových trestných činov*“ (s možnosťou zavedenia novej skutkovej podstaty trestného činu „*založenie podvodnej s.r.o.*“).

Okrem týchto opatrení, ktoré si vyžadovali legislatívne zásahy, však súčasťou akčného plánu bolo tiež viacero prierezových opatrení, či opatrení, ktorých realizácia mala operatívny charakter bez potrebných legislatívnych zmien. Realizácia opatrení obsiahnutých v akčnom pláne z roku 2012 sa začala razantným tempom uskutočňovať už v roku 2012. Z hľadiska významnosti pri predchádzaní daňovým únikom ako určujúcu možno hodnotiť najmä novelizáciu Zákona o DPH, ktorá bola uskutočnená zákonom č. 246/2012 Z. z. účinným vo väčšine nových ustanovení od 1. októbra 2012. Zámerom novely Zákona o DPH bolo prijať legislatívne opatrenia, ktoré efektívne potlačia možnosti podvodných aktivít a zabránia ich ďalšiemu rozširovaniu a ktoré súčasne nebudú predstavovať administratívne prekážky rozvoja podnikateľských aktivít legálne podnikajúcich subjektov.

Opatrenia mali za cieľ:

- efektívnym spôsobom eliminovať nelegálne aktivity podnikateľských subjektov, platiteľov dane, ktoré majú negatívne účinky na zdravú hospodársku súťaž a znižujú kvalitu podnikateľského prostredia,
- znemožniť zneužívanie systému DPH,

- zlepšiť legislatívne nástroje s cieľom odradiť subjekty páchajúce podvody v oblasti DPH od takýchto aktivít,
- pozitívne ovplyvniť výber a príjmy štátneho rozpočtu z DPH,
- v konečnom dôsledku prispieť k zlepšeniu podnikateľského prostredia pre legálne podnikajúce subjekty.

Predmetnou novelou boli do nášho právneho poriadku inkorporované viaceré nové zabezpečovacie inštitúty v oblasti DPH, najmä zábezpeka na daň, zabezpečenie dane pri dovoze tovaru, ručenie za daň a zrušenie registrácie pre daň osobám opakovane porušujúcim peňažné ale aj nepeňažné povinnosti, resp. nekontaktným osobám⁷⁷.

Zákomom č. 246/2012 Z. z. došlo okrem zmien v Zákone o DPH aj k zmenám v ďalších právnych predpisoch, najmä v Obchodnom zákonníku a Trestnom zákone. Novelou Obchodného zákonníka zákonodarca znemožnil zakladanie spoločností s ručením obmedzeným osobám, ktoré majú daňový nedoplatok a zároveň prevod väčšinového obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným naviazal na súhlas správcu dane. Novelou Trestného zákona došlo k zákonnému zakotveniu nových skutkových podstát daňových trestných činov, konkrétne Daňový podvod a Marenie výkonu správy daní⁷⁸.

V rámci realizačnej stránky akčného plánu z roku 2012 nemožno opomenúť ani prijatie zákona č. 394/2012 Z.z. o obmedzení platieb v hotovosti. Týmto zákonom došlo k ustanoveniu zákazu platieb v hotovosti, ak hodnota platby prevyšuje 5 000 EUR, resp. 15 000 EUR, pokiaľ ide o platbu medzi fyzickými osobami nepodnikateľmi. Sankciou za porušenie tohto zákazu nie je neplatnosť právneho úkonu, na základe ktorého sa vykonala platba v hotovosti, ale pokuta za priestupok resp. správny delikt.

Medzi opatrenia v oblasti daňového práva s účinnosťou od 1. januára 2014 ako jeden z nástrojov boja proti daňovým podvodom bol zavedený do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (DPH), kontrolný výkaz, ktorý sa povinne podáva elektronicky.

3.1.1 Kontrolný výkaz ako nástroj boja proti daňovým únikom

Najdiskutovanejším a značne kontroverzným bolo zavedenie povinnosti pre platiteľov DPH, a to podávanie kontrolných výkazov v zmysle § 78a zákona o DPH. Platiteľ DPH je

⁷⁷ ŠTRKOLEC, M.: Akčný plán boja proti daňovým podvodom na úrovni SR a EÚ a jeho realizácia v daňovej praxi. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 122 - 127.

⁷⁸ Bližšie pozri Zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov

povinný podať kontrolný výkaz elektronickými prostriedkami za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré je povinný podať daňové priznanie, a to do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia. Ide o detailný záznam vystavených a prijatých faktúr a uplatnených odpočtov na DPH za konkrétne zdaňovacie obdobie. Platiteľ nie je povinný podať kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie, za ktoré podáva daňové priznanie, v ktorom nie je povinný uviesť žiadne údaje o peňažných plneniach a uvádza len údaje o dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 45 zákona o DPH a súčasne, v ktorom neuvádza údaje o odpočítaní dane alebo uvádza len odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 pís. d) zákona o DPH. Povinnosť predkladať výkaz sa vzťahuje rovnako na slovenských aj na zahraničných platiteľov DPH, ak majú v SR pridelené IČ DPH.⁷⁹

Pri zavádzaní kontrolných výkazov prevažná väčšina daňových kontrolórov prezentovala pozitívny prístup k jeho zavedeniu. Ide nepochybne o osobitný efektívny systém realizácie kontroly. Kontrolné výkazy predstavujú významný posun, prostredníctvom, ktorého sú predkladané údaje o tuzemských dodávkach tovarov a služieb správcovi dane elektronicke. Efektivitu zavedenia kontrolných výkazov DPH v elektronickej forme už možno vyhodnotiť samostatnou aplikačnou praxou. Ide o významný nástroj identifikovania podvodných správania daňových subjektov. Umožňuje identifikovať latentné daňové úniky, karuselové podvody, pozmenené účtovníctvo, nevystavené faktúry, nezaevidované faktúry, výmeny faktúr v účtovníctve, nepoužívanie elektronickej registračnej pokladnice, neplatiteľov dane, ktorí vystavia faktúru s daňou, či odhalenie platiteľov DPH, ktorí si uplatnia dvakrát odpočet z tej istej faktúry v dvoch rôznych zdaňovacích obdobiach. Detailnosť informácií zabezpečuje široké spektrum indikátorov naznačujúcich cezhraničné podvody, vystavenie fiktívnych faktúr alebo nevystavenie faktúr, duplicitné odpočty dane za jedno zdaniteľné plnenie a pod. výhodou je potom možnosť krížovej kontroly. Práve ňou si možno preveriť údaje predstavujúce jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu, detekovať rizikové operácie a zároveň cieľovo upriamiť výkon daňových kontrol. Efektívnosťou kumulačného spojenia týchto dvoch významných prvkov potláčajúcich nelegálne aktivity boli napr. už v roku 2014 zvýšené príjmy o 289 mil. eur.⁸⁰

V kontrolnom výkaze sú evidované údaje o vymedzených dodávkach tovarov a služieb platiteľov dane na vstupe aj výstupe. Ide o nezastupiteľný zdroj informačnej databázy pre potreby finančnej správy. Využitím krížovej kontroly vzájomne prepojených obchodujúcich platiteľov dane možno identifikovať cezhraničné i domáce karuselové podvody, fingované

⁷⁹ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

⁸⁰ ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky v Slovenskej republike a možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. s. 124

faktúry, prípadne inak skreslenú účtovnú evidenciu, monitorovať rizikových platiteľov DPH a zároveň preventívne predchádzať uvádzaniu nereálnych informácií. Porovnávanie údajov prebieha v interných intenciách aj s informáciami z externých zdrojov. Výstupom je automaticky vygenerovaná skupina potenciálne rizikových obchodných transakcií, ktoré poskytujú podklad na výkon daňovej kontroly, prípadne iný postup. Závěry z krížových kontrol a kontrolných výkazov slúžia na zefektívnenie a cielenejšie plánovanie výkonu daňových kontrol.⁸¹

Za obdobie od 1. januára 2014 do konca septembra 2016 bolo spracovaných 4 153 211 kontrolných výkazov, z čoho bolo správne podaných 3 989 266, s celkovým počtom 388 439 022 v nich uvedených platných transakcií. V roku 2014 bolo vďaka predmetnému opatreniu identifikovaných 7 106 subjektov realizujúcich podvodné správanie. Už v januári 2016 bolo identifikovaných 108 nových rizikových reťazcov s charakterom karuselového podvodu. Daňová kobra v danom období odhalila páchanie daňovej trestnej činnosti až u 76 osôb, z čoho 51 bolo členmi organizovaných skupín. Zároveň bolo zabránené vyplateniu 4,2 mil. eur. Najväčšie odhalenia daňových únikov súviseli s výkonom služieb v oblasti stavebníctva a obchodov s komoditami. Zavedením kontrolného výkazu došlo z hľadiska týchto zložiek k zefektívneniu výkonu daňových kontrol na DPH. Medzi hlavné odhalenia patrili nadmerné odpočty DPH a optimalizácia vlastnej daňovej povinnosti, ktoré sa spravidla páchali cez nadmerné odpočty z hotovostných transakcií z registračných pokladníc a zjednodušených faktúr.⁸² Na základe uvedeného bola ako reakcia na negatívny jav prijatá novela zákona o DPH s účinnosťou od 1. apríla 2016, na základe ktorej v prípade, ak bude celková suma odpočítanej dane zo zjednodušených faktúr za príslušné zdaňovacie obdobie 300 eur a viac, v časti B.3.2 kontrolného výkazu musí subjekt detailnejšie rozpisovať a osobitne uviesť celkovú sumu základov dane, celkovú sumu dane a celkovú sumu odpočítanej dane v členení podľa jednotlivých dodávateľov tovarov a služieb s ich identifikáciou identifikačným číslom pre daň. Jednoznačne v danom prípade možno opäť konštatovať zvýšenie byrokracie a administratívnej záťaže pre podnikateľské subjekty. zákonodarca si však danú povinnosť „poistil“ v chápaní, že subjekt si dá značný pozor na dodržanie daných povinností, a to z dôvodu hrozacej sankcie až vo výške 10 000 eur. S prínosom každého opatrenia sa však postupom času snažia vyrovnávať aj samotné daňové subjekty, napríklad zrýchlením zániku či prepisu spoločnosti spoločníkov,

⁸¹ STIERANKA, J. – SABAYOVA, M. - ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. s. 235

⁸² Komentáre Inštitútu finančnej politiky MF SR. [cit. 2019.07.13], Dostupné na internete: <https://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9660>.

prípadne vznikom nových spôsobov optimalizácie daňovej povinnosti a, samozrejme, novými spôsobmi páchania daňových únikov.⁸³

3.2 Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018

Boj s daňovými podvodmi je zo svojej podstaty trvalým procesom, čo potvrdila aj vláda SR svojom Programovom vyhlásení na roky 2016 – 2020, kde sa zaviazala pokračovať v plnení úloh vyplývajúcich z aktualizovaného Akčného plánu boja proti daňovým podvodom. V dôsledku zintenzívnenia a zefektívnenia spolupráce dotknutých zložiek výkonu boli postupne identifikované ďalšie oblasti, v ktorých bolo potrebné nastavenie nových, účinných opatrení v boji proti podvodom.

V apríli 2017 prijala vláda SR Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018,⁸⁴ ktorý vláda SR schválila uznesením č. 206/2017 z 26. apríla 2017 a ktorým nadviazala na predchádzajúci Akčný plán na roky 2012 – 2016.

Zameranie opatrení Akčného plánu 2017 – 2018 sa dotýka právnych oblastí a to finančného, daňového, obchodného, trestného, správneho práva ako aj iných právnych oblastí napr. Zákona o Policajnom zbore, Zákona o účtovníctve, Živnostenského zákona.

Celkovo bolo v Akčnom pláne boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018 prijatých 21 opatrení.

Hlavným zámerom predmetných opatrení bolo efektívnou legislatívnou úpravou, ako aj sériou prierezových nástrojov operatívneho, prípadne iného charakteru komplexne eliminovať a sankcionovať daňové úniky a colné podvody so zameraním na priame a nepriame dane. Významný akcent sa kladie na koordináciu práce finančnej správy a orgánov činných v trestnom konaní s cieľom zvýšiť efektívnosť boja proti daňovým únikom.

Opatrenia Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 - 2018:

- zlučovanie obchodných spoločností,
- zavedenie evidencie tržieb v ERP s on-line prepojením FS,
- rozšírenie superpredbežného opatrenia (superzaist'ovací príkaz) na majetok,
- on-line monitoring prepravy tovaru,
- možnosť vrátenia časti nadmerného odpočtu pred začatím daňovej kontroly na základe výstupov analytickej činnosti kontrolných výkazov,
- JACK, Jednotné analytické centrum,

⁸³ ŠIMONOVÁ, J.: Daňové úniky v Slovenskej republike a možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. s. 126

⁸⁴ Uznesenie Vlády Slovenskej republiky č. 206 z 26. apríla 2017

- INDEX, Interná indexácia daňových subjektov (index daňovej a colnej spoľahlivosti),
- zrušenie živnostenského oprávnenia z dôvodu opakovaného porušovania zákona o účtovníctve,
- eliminácia podvodov na spotrebnej dani z minerálneho oleja,
- zavedenie súhrnného protokolu z viacerých daňových kontrol,
- zmena skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní podľa § 278a Trestného zákona,
- zavedenie povinnosti archivácie v elektronickej alebo papierovej podobe na 10 rokov,
- predĺženie lehoty na uskutočnenie daňového konania na 10 rokov,
- zjednodušenie vyrubovacieho konania,
- rozšírenie inštitútov ochrany záujmov štátu v oblasti daní,
- zavedenie povinnosti pre súdy a orgány štátnej správy verifikovať údaje zapisované do príslušných registrov a evidencií,
- rozšírenie oprávnení Kriminálneho úradu finančnej správy,
- zavedenie možnosti použitia inštitútu agenta pri odhaľovaní daňových trestných činov,
- Asset Management Office,
- Posilnenie osobnej zodpovednosti spoločníkov obchodných spoločností, v ktorých nie je ustanovený štatutárny orgán,
- zavedenie oprávnenia pre Finančnú správu vstupovať do kolaudačného konania.

Opatrenia sú zamerané hlavne proti nekalým praktikám pri fúziách obchodných spoločností, zabráneniu daňovým únikom, aj na elimináciu podvodov s minerálnym olejom. Opatrenia tohto akčného plánu možno rozdeliť do nasledovných právnych oblastí:

Oblasť daňového práva:

- Rozšírenie superpredbežného opatrenia (superzaist'ovací príkaz) na majetok. Posilnenie inštitútov na zabezpečenie majetku. Rozšírenie zákonných oprávnení Kriminálneho úradu finančnej správy o možnosť zaistiť majetok v prípade podozrenia zo spáchania trestného činu, ak je dôvodná obava, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.
- Možnosť vrátenia časti nadmerného rozpočtu pred začatím daňovej kontroly na základe výstupov analytickej činnosti kontrolných výkazov. Možnosť skoršieho vrátenia časti nadmerného odpočtu platiteľovi dane pred začatím daňovej kontroly, o výške ktorej podľa výstupov analytickej činnosti kontrolných výkazov nie sú pochybnosti.

- Platiteľovi dane môže byť vrátená časť nadmerného odpočtu pre začatím daňovej kontroly čo aj správcovi dane zefektívni samotný výkon daňovej kontroly, nakoľko bude mať možnosť zamerať výkon kontroly len na rizikovú časť nadmerného odpočtu.
- INDEX. Interná indexácia daňových subjektov /INDEX daňovej a colnej spoľahlivosti/. Rozšírenie zákonných oprávnení Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky o možnosť indexácie subjektov tak, aby nedochádzalo k neoprávneným zásahom štátu do súkromia osôb a nezákonnému zásahu do ich osobných údajov.
 - Elektronická kasa. Zavedenie evidencie tržieb v elektronickej registračnej pokladni s on-line prepojením finančnej správy s cieľom obmedzenia možnosti páchania daňovej kriminality zavedením nových prístupov k povinným evidenciám.
 - Eliminácia podvodov na spotrebnej dani. Dočasné pozastavenie povolenia na distribúciu a predaj pohonných látok, obchodovanie s vybraným minerálnym olejom, prevádzku daňového skladu, oprávneného príjemcu, registrovaného odosielateľa, užívateľského podniku na 60 dní od rozhodnutia Kriminálneho úradu finančnej správy s možnosťou predĺženia lehoty. Cieľom opatrenia je eliminovanie možnosti únikov na spotrebnej dani z minerálneho oleja.
 - Zavedenie súhrnného protokolu. Súhrnný protokol alebo iný výstup z daňových kontrol zohľadňujúci vybrané obchodné transakcie riešené v navzájom prepojených daňových subjektoch vo vzájomnej súvislosti bez porušenia daňového tajomstva s cieľom umožniť vypracovanie jedného výstupu – súhrnného protokolu z viacerých daňových kontrol vykonávaných súčasne vo viacerých daňových subjektoch.
 - Predĺženie lehoty na uskutočnenie daňového konania na 10 rokov. Zmena prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane z 5 na 10 rokov, v ktorej bude možné vyrubiť alebo dorubiť daň na základe požiadavky orgánov činných v trestnom konaní s cieľom eliminovania možnosti zneužívania plynutia lehôt na dosahovanie daňových únikov.
 - Zjednodušenie vyrubovacieho konania. Skrátenie vyrubovacieho konania s cieľom zamedziť umelému predlžovaniu vyrubovacích konaní zo strany daňových subjektov.

Oblasť obchodného práva:

- Zlučovanie obchodných spoločností. Zabránenie nekalým praktikám nekalej likvidácie obchodných spoločností s cieľom zabrániť zneužívaniu inštitútu právnej úpravy zlúčenia, splynutia a rozdelenia obchodných spoločností vyplývajúcej z právnej úpravy obchodného práva.

- Posilnenie osobnej zodpovednosti spoločníkov obchodných spoločností, v ktorých nie je ustanovený štatutárny orgán. Cieľom opatrenia je vytvoriť právne predpoklady pre posilnenie osobnej zodpovednosti spoločníkov obchodných spoločností v prípadoch kedy nie je ustanovený štatutárny orgán.

Oblasť trestného práva:

- Zmena skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní podľa § 278a Trestného zákona. Cieľom opatrenia je zvýšenie zodpovednosti daňových subjektov za správnosť údajov uvádzaných v daňových priznaniach, výkazoch a hláseniach a rozšírenie okruhu zodpovedných osôb.
- Rozšírenie oprávnení Kriminálneho úradu finančnej správy. Cieľom je rozšírenie okruhu orgánov oprávnených využívať prostriedky operatívno – pátracej činnosti, informačno – technické prostriedky a ďalšie vybrané inštitúty Trestného poriadku.
- Zavedenie možnosti použitia inštitútu agenta. Využitie agenta pri odhaľovaní daňových trestných činov. Cieľom je rozšíriť inštitút agenta aj o možnosť, aby pri najzávažnejších formách daňovej trestnej činnosti mohla byť agentom aj iná osoba ako príslušník policajného zboru.
- Asset Management Office, efektívna správa zaisteného majetku, finančné vyšetrowanie, absolútna priorita zaisťovacích inštitútov v trestnom konaní. Cieľom opatrenia je rozšíriť využívanie inštitútu finančného vyšetrowania pri určených kategóriách trestných činov, vrátane daňových trestných činov, umožniť efektívnejšie odhaľovanie výnosov z trestnej činnosti, zisťovanie majetkových pomerov páchatel'ov trestných činov a vytvorenie hmotnoprávnej úpravy správy zaisteného majetku, ako aj inštitucionálneho zabezpečenia správy cudzieho majetku.

Oblasť správneho práva:

- Zavedenie povinnosti pre súdy a orgány štátnej správy verifikovať údaje zapisované do príslušných registrov a evidencií a obligatórna povinnosť sankcionovania osôb, ktoré si neplnia svoje povinnosti voči obchodnému registru. Cieľom tohto opatrenia je vyčistenie obchodného registra a zamedzenie aktuálne platnému stavu, kedy sa v obchodnom registri nachádzajú zapísané osoby s neexistujúcim sídlom, s neznámou adresou, bez konateľ'a.
- Zavedenie oprávnenia pre finančnú správu vstupovať do kolaudačného konania s cieľom zníženia daňových únikov v oblasti stavebníctva a v súvislosti so stavebnou činnosťou.

Oblasť účtovníctva:

- Zavedenie povinnosti archivácie v elektronickej alebo papierovej podobe na 10 rokov. Predĺženie lehoty úschovy účtovných dokladov na 10 rokov z dôvodu zabezpečenia účelnosti konania v prípade požiadavky orgánov činných v trestnom konaní za účelom obmedzenia možností ich zneužívania na dosahovanie daňových únikov.
- Zrušenie živnostenského oprávnenia z dôvodu opakovaného porušovania zákona o účtovníctve. Zadefinovanie závažných deliktov v oblasti účtovníctva, ktorých opakovanie nie je zlučiteľné s výkonom riadnej podnikateľskej činnosti na základe živnostenského oprávnenia. Zadefinovanie nového oprávnenia – podanie návrhu na zrušenie živnostenského oprávnenia na živnostenský úrad na základe taxatívne vymedzených podmienok. Cieľom opatrenia je zamedzenie výkonu podnikateľskej činnosti takým osobám, ktoré závažným spôsobom opakovane porušujú ustanovenia zákona o účtovníctve, kedy ukladanie iných druhov sankcií nie je účelné.

Iné právne oblasti:

- Rozšírenie inštitútov ochrany záujmov štátu v oblasti daní. Zadefinovanie Daňového úradu, Colného úradu a Kriminálneho úradu finančnej správy konajúceho v postavení uplatňujúceho záujmy štátu za účelom zabezpečenia daňových nárokov v prípade cezhraničného zlúčenia, či splynutia obchodných spoločností. Zavedenie osobnej zodpovednosti štatutárneho orgánu. Zaradovanie daňových subjektov do registra diskvalifikácií. Cieľom opatrenia je zvýšenie ochrany záujmov štátu vytvorením adekvátnych inštitútov zabezpečenia plnenia povinnosti daňových subjektov.
- JACK Jednotné analytické centrum. Medzirezortné analytické centrum. Poskytovanie údajov medzi finančnou správou a policajným zborom pri existujúcich podozreniach jednotlivých subjektov s cieľom vytvoriť legislatívnu úpravu umožňujúcu spontánnu spoluprácu.
- On-line monitoring prepravy tovaru. Zavedenie on-line nepretržitého prístupu finančnej správy do mýtného systému Slovenskej republiky. Zavedenie systému monitoringu pohybu tovaru. Cieľom opatrenia je vytvorenie systému, ktorý v kombinácii s mýtnym systémom umožní potlačenie zneužívania podvodných činností spojených s pohybom tovaru.

V čase spracovania tohto príspevku došlo k implementácii viacerých plánovaných opatrení vo všetkých uvedených oblastiach, niektoré opatrenia však stále čakajú na realizáciu.

Pre oblasť daňového práva bolo určujúcim prijatie novely Daňového poriadku vykonanej zákonom č. 267/2017 Z.z., ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2018.

Predmetnou novelou došlo k zákonnému ustanoveniu indexu daňovej spoľahlivosti, ktorým sa rozumie hodnotenie daňového subjektu na základe plnenia jeho povinností voči finančnej správe podľa Daňového poriadku alebo osobitných predpisov. Vychádzajúc z dôvodovej správy k novele Daňového poriadku, cieľom zavedenia tohto inštitútu bolo, aby finančná správa vytvorila objektívne, nezávislé a legálne aplikovateľné hodnotenie daňových subjektov (podnikateľov), ktoré bude mať predovšetkým motivačný a preventívny charakter a ktoré zároveň umožní poskytnúť osobitné daňové režimy pre spoľahlivé daňové subjekty. Index daňovej spoľahlivosti tak môže prispieť priamo alebo nepriamo k zlepšeniu výberu daní a k zlepšovaniu podnikateľského prostredia. Subjekty s najvyššou spoľahlivosťou by mohli využívať v porovnaní s menej spoľahlivými subjektmi určité výhody v rámci zákonných možností, čo bude subjekty motivovať správať sa zodpovedne smerom k finančnej správe, keďže riadne plnenie povinností bude mať pozitívny vplyv na určenie indexu daňovej spoľahlivosti. Osobitné daňové režimy majú byť verejne známe, pričom kritériá týkajúce sa určenia oprávnenosti daňového subjektu na osobitné daňové režimy a zoznam osobitných daňových režimov má zverejniť Finančné riaditeľstvo na svojom webovom sídle. Podľa prechodných ustanovení k tejto novele Daňového poriadku, oznámenie o osobitných daňových režimoch, na ktoré je daňový subjekt (podnikateľ) oprávnený, tomuto zašle daňový úrad prvýkrát najneskôr do konca roku 2018. Následne platí, že každá zmena rozsahu oprávnenosti daňového subjektu na osobitné daňové režimy musí byť daňovým úradom oznámená daňovému subjektu do 30 dní od tejto zmeny⁸⁵. Zavedenie internej indexácie daňových subjektov by malo mať preventívne aj represívne účinky. Umožní zamerať opatrenia zasahujúce do práv jednotlivcov cieľovým spôsobom tak, aby boli chránené záujmy štátu, ale nedochádzalo k nadbytočnej záťaži subjektov dodržiavajúcich právne predpisy. V rámci interných postupov finančnej správy pôsobí zavedenie indexu daňovej spoľahlivosti ako dôležitý nástroj boja proti daňovým podvodom.

Novelou Daňového poriadku, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2018 došlo rovnako k ustanoveniu oprávnenia Finančného riaditeľstva vyhotoviť na účely správy daní v odôvodnených prípadoch súhrnný protokol o navzájom prepojených transakciách daňových subjektov, u ktorých bolo zistené porušenie daňových predpisov alebo obchádzanie daňových

⁸⁵ ŠTRKOLEC, M.: Akčný plán boja proti daňovým podvodom na úrovni SR a EÚ a jeho realizácia v daňovej praxi. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 130.

predpisov. Opäť vychádzajúc z dôvodovej správy konštatujeme, že zákonodarca predpokladá komplexnú vypovedaciu hodnotu súhrnného protokolu, ktorým sa zabezpečí komplexné posúdenie správania sa všetkých zúčastnených daňových subjektov. Uvedené súvisí najmä s preverovaním navzájom prepojených obchodných transakcií, kde aplikačná prax determinuje potrebu posúdenia takýchto transakcií vo vzájomných súvislostiach, teda ako celok. Inak povedané, takéto situácie majú byť skúmané ako komplexné prípady s posúdením všetkých faktorov vytváraných reťazcov. Dôležitou skutočnosťou však ostáva, že súhrnný protokol nemôže nahradiť povinnosť správcov dane vyhotovovať protokoly z jednotlivých daňových kontrol u konkrétneho daňového subjektu. Aj keď zjavne až aplikačná prax ukáže význam tohto inštitútu, možno konštatovať, že tento môže prispieť tak k odstraňovaniu neželaných následkov porušovania daňových predpisov, rovnako však aj k ich eliminácii, a to najmä pri predchádzaní neoprávnenému vyplácaniu nadmerných odpočtov na DPH. Zavedením možnosti vypracovania jedného úhrnného protokolu zahŕňajúceho konania všetkých zúčastnených bude mať za následok posúdenie správania všetkých kontrolovaných subjektov a zamedzí sa tak vzniku situácie, kedy v jednej kontrole bol obchod posúdený ako legálny a v kontrole v ďalšom stupni ako nelegálny.

Ďalším opatrením, ktoré bolo implementované spomenutou novelou Daňového poriadku bolo skrátenie lehoty vyrubovacieho konania. Podľa novelizovaného znenia platí, že správca dane vydá rozhodnutie vo vyrubovacom konaní najneskôr do troch mesiacov od uplynutia lehoty na vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly, resp. k protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorú určil správca dane pri ich doručení. Ak však vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Cieľom tohto opatrenia bolo zamedziť predlžovaniu vyrubovacích konaní, čo možno hodnotiť ako legitímny cieľ, zároveň však musíme upozorniť na možnú kolíziu medzi sledovaným cieľom a požiadavkou na náležité zistenie skutkového stavu. Potreba vykonania náležitého dokazovania v rámci vyrubovacieho konania totiž môže byť prekážkou zachovania tejto lehoty, a to napríklad v zložitých prípadoch, kedy je potrebné vypočítať množstvo svedkov či vykonať znalecké dokazovanie. Práve pre tieto prípady preto zákonodarca ustanovil možnosť predĺženia základnej trojmesačnej lehoty, a to bez obmedzenia jej maximálnej dĺžky.⁸⁶ V praxi dochádza k prierahom v rámci vyrubovacieho

⁸⁶ ŠTRKOLEC, M.: Akčný plán boja proti daňovým podvodom na úrovni SR a EÚ a jeho realizácia v daňovej praxi. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 131.

konania, napr. nedostavenie sa na dohodnutý termín ústneho pojednávania, žiadanie o posun termínov na predloženie vyjadrení, neustále dokladanie nových dôkazov a návrhov, opakované predkladanie dôkazov, ktoré už boli predložené s odôvodnením, že subjekt považuje vykonané dokazovanie za nedostatočné. Potreba zjednodušenia vyrubovacieho konania, záverečné vyjadrenie sa daňového subjektu a formálne ukončenie dokazovania so stanoveným časovým limitom pre uplatňovanie práv daňového subjektu buď v daňovej kontrole alebo vo vyrubovacom konaní môžu významne prispieť k záveru o vedomostnej a vôľovej stránke konania daňového subjektu zapojeného do protiprávnej činnosti a prispieť k skráteniu konania. Vyrubovacie konanie by tiež nemalo nahrádzať výkon daňovej kontroly.

Z opatrení v oblasti daňového práva, ktoré už boli implementované považujeme za vhodné ďalej spomenúť ustanovenie rozšírenia zákonných oprávnení Kriminálneho úradu finančnej správy o možnosť zaistiť majetok v prípade podozrenia zo spáchania trestného činu, ak je dôvodná obava, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná, alebo, že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Novelou zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva vykonanou zákonom č. 272/2017 Z. z. došlo k rozšíreniu zákonných právomocí KÚFS o možnosť vydať rozhodnutie o predbežnom opatrení podľa Daňového poriadku. KÚFS sa tak od 1. januára 2018 stal popri správcoch dane oprávneným, aby v prípade dôvodnej obavy o budúcej úhrade dane, resp. jej vymožitelnosti, uložil daňovému subjektu zložiť peňažnú sumu na účet správcu dane, alebo nenakladať s určenými vecami alebo právami.

V súčasnosti už boli implementované opatrenia aj z iných právnych oblastí ako napríklad opatrenie z oblasti obchodného práva kde bola novelou zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov zmenená právna úprava zlúčenia, splynutia a rozdelenia obchodných spoločností, cieľom ktorej je zabrániť zneužívaniu tohto inštitútu. Z ďalších opatrení môžeme spomenúť eliminovanie možnosti únikov na spotrebnej dani z minerálneho oleja, ktoré bolo implementované novelou zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov. Ďalšie opatrenie, ktoré je potrebné spomenúť a v čase písania tohto príspevku nadobudlo účinnosť je zavedenie evidencie tržieb v elektronickej registračnej pokladnici s on-line prepojením na finančnú správu, ktoré zabezpečí sústavný dohľad pred rizikom okamžitých únikov spojených s predajom tovarov a služieb, ktoré bolo prijaté novelou zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

Medzi opatrenia v daňovej oblasti, ktoré čakajú na ich implementáciu a, ktoré vzbudzujú určité pochybnosti môžeme zaradiť opatrenie sledujúce predĺženie prekluzívnej lehoty, po uplynutí ktorej zaniká právo vyrubiť daň. Aktuálne ustanovená základná päťročná lehota, ktorá sa v prípade daňovej kontroly a určovania dane podľa pomôcok môže predĺžiť až na desať rokov, poskytuje podľa nášho názoru správcovi dane dostatočný časový úsek na odhalenie prípadného protiprávneho konania a dorubenie dane. Jej predĺženie na desať rokov v prípadoch, kedy správca dane získa relevantné informácie od OČTK, by totiž mohlo kolidovať s princípom právnej istoty na strane dotknutých daňových subjektov. Navyše, sme názoru, že odhaľovanie daňových únikov by malo byť primárne záležitosťou daňových orgánov, ktoré disponujú množstvom nástrojov, ktoré im efektívne umožňujú zakročiť už v aktuálne platnej prekluzívnej lehote. Pri ich účinnej aplikácii by nemalo dochádzať k tomu, že protiprávne konanie na úseku daní odhalia až OČTK po uplynutí tejto lehoty⁸⁷.

Naopak kladne môžeme zhodnotiť opatrenie, ktoré má umožniť skoršie vrátenie časti nadmerného odpočtu platiteľovi dane pred začatím daňovej kontroly, o výške ktorej podľa výstupov analytickej činnosti kontrolných výkazov nie sú pochybnosti. Pri tomto opatrení ide o ústretový krok pre daňové subjekty a podporu podnikateľského prostredia v Slovenskej republike aj keď už v roku 2014 bol zavedený inštitút čiastkového protokolu z daňovej kontroly, ktorý umožňuje už počas daňovej kontroly vrátiť daňovému subjektu nespornú časť uplatňovaného nadmerného odpočtu, ale práve pri tomto opatrení sa stretávame s neochotou správcov dane využívať tento fakultatívny inštitút. Plánované vrátenie nespornej časti nadmerného odpočtu platiteľovi dane ešte pred začatím daňovej kontroly by mohlo eliminovať aj sekundárnu povinnosť štátu uhradiť úrok z nadmerného odpočtu v prípade jeho neskorého vrátenia daňovému subjektu.

Na základe uvedeného môžeme konštatovať, že hoci Slovenská republika spravila veľký pokrok v oblasti boja proti daňovým podvodom, tak je tu stále priestor pre rozširovanie iniciatív s cieľom čo najväčšej eliminácie daňových podvodov. Obdobie kedy sa Slovenská republika začala aktívnejšie zaoberať a presadzovať nové opatrenia na podporu boja proti daňovým podvodom sa prekrýva s iniciatívami Európskej únie v tejto oblasti. Mnohé opatrenia Slovenskej republiky v tejto oblasti sú podmienené právnou záväznou úpravou danou z úrovne Európskej únie, mnohé opatrenia boli len inšpirované právnymi aktmi inštitúcií EÚ.

⁸⁷ ŠTRKOLEC, M.: Akčný plán boja proti daňovým podvodom na úrovni SR a EÚ a jeho realizácia v daňovej praxi. In : BABČÁK, V. a kol.: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 132.

Záver

Dane predstavujú nevyhnutnú súčasť našej spoločnosti, avšak spoločnosť má k nim prevažne negatívny vzťah. Je prirodzené, že správanie daňových subjektov smeruje k minimalizácii daňového zaťaženia. Odpor platiť dane vedie k hľadaniu spôsobov ako sa vyhnúť tejto povinnosti čo spôsobuje vznik daňových únikov a podvodov. Znížiť daňovú povinnosť je možné mnohými spôsobmi, platca dane sa pritom môže pohybovať ako na strane práva tak aj na strane opačnej, nezákonnej. S povinnosťou platiť dane však často súvisí zložitá, neprehľadná a neustále sa meniaci legislatíva, ktorá prispieva k netransparentnému prostrediu v ktorom nie je možné efektívne vyberať dane. Toto prostredie tvorí podhubie pre nárast daňových únikov a daňovej kriminality.

Účelom tejto štúdie bolo predstaviť daňový únik v jeho základnej teoretickej rovine, vysvetliť pojmy, ktoré úzko súvisia s daňovým únikom a uviesť faktory ovplyvňujúce vznik daňových únikov a daňových podvodov. Predkladaná štúdia sa zaoberá problematikou daňových únikov a daňových podvodov v rámci Európskej únie a Slovenskej republiky. Ďalej pojednáva o základných nástrojoch medzinárodnej spolupráce krajín Európskej únie pri eliminácii zneužívania daňového systému. Tieto nástroje sa osobitne vzťahujú na oblasť nepriamych daní, a v rámci nich ďalej na DPH a na spotrebné dane, a na oblasť priamych daní. V poslednej časti sa štúdia zameriava na aktuálne iniciatívy slúžiace na boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom v Slovenskej republike, konkrétne na Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2012 – 2016 a Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018 a zaoberá sa ich realizáciou v praxi z hľadiska významu už prijatých opatrení v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom.

Vláda a nielen v Slovenskej republike, ale v každom štáte sa snaží bojovať proti nekalým praktikám, ktoré majú za následok zníženie daňovej povinnosti, a tým aj príjmu do štátneho rozpočtu. Aj keď boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom je v daňovej oblasti prioritou, zmeny v právnej úprave by nemali byť na úkor jednoznačnosti, prehľadnosti a zrozumiteľnosti právnej úpravy.

V čase globalizácie daňové úniky a daňové podvody nadobúdajú nadnárodný rozmer a preto je v tejto oblasti nevyhnutné prijímať neustále nové opatrenia, ktoré vyžadujú medzinárodnú spoluprácu či už v rámci Európskej Únie alebo v rámci Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj. Dane sú významným nástrojom fiškálnej politiky a ovplyvňujú chod ekonomiky každého štátu a preto daňové úniky predstavujú nielen

v podmienkach Slovenskej republiky ale aj z medzinárodného pohľadu vážny hospodársky a celospoločenský problém, ktorý nepriaznivo ovplyvňuje štátny rozpočet a s nim späté plnenie základných funkcií štátu.

Boj proti podvodnému konaniu v oblasti zdaňovania bez ohľadu na to či nadobúda charakter daňových podvodov, daňových únikov alebo vyhýbania sa daniam, sa stal skutočnou globálnou výzvou nielen pre EÚ a jej členské štáty ale svojim spôsobom pre celý svet.

Použitá literatúra

Monografie a učebnice

- 1) *BABČÁK, V.*: Daňové právo Slovenskej republiky, Bratislava : Epos, 2010. ISBN 978-80-8057-851.
- 2) *BABČÁK, V. a kol.*: Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, 472 s. ISBN 978-80-8152-661-9.
- 3) *BALKO, L. – KRÁLIK, J.*: Finančné právo. II. časť. Bratislava : Univerzita Komenského, 2008. 373 s. ISBN 80-7160-199-3.
- 4) *BONĚK, V. a kol.*: Lexikon – Daňové pojmy. Vyd. 1 . Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. Lexikony. s. 89. ISBN 80-7208-265-5.
- 5) *KUBÁTOVÁ, K.*: Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer s.r.o., 2015, s. 39. ISBN 978-80-7478-841-3.
- 6) *MARTINEZ, J. – C.*: Daňový únik. 1.vyd. Praha : HZ, 1995. Editio Q. s. 31 . ISBN 80-901-9183-5.
- 7) *STIERANKA, J. – SABAYOVÁ, M. - ŠIMONOVÁ, J.*: Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike. Bratislava : Epos, 2016. 359 s. ISBN 978-80-562-0147-3.
- 8) *ŠIMONOVÁ, J.*: Daňové úniky v Slovenskej republike a možnosti ich eliminácie vybranými opatreniami. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017. 176 s. ISBN 978-80-8168-603-0.

Periodiká (časopisy) a zborníky

- 1) *BOHÁČ, R.*: Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových únikov a podvodů. In Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky.

Nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, 2015, 380 s. ISBN 978-80-8152-303-8.

- 2) *HARUMOVÁ, A. – KUBÁTOVÁ, K.*: Dane podnikateľských subjektov. Bratislava : Poradca podnikateľa, 2006, 293 s. ISBN 80-88931-55-X.
- 3) *KUBINCOVÁ, S.*: Daňové úniky verzus právna istota. In Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, 2015, 380 s. ISBN 978-80-8152-303-8.
- 4) *LENÁRTOVÁ, G.*: Faktory vzniku daňových únikov. Ekonomické rozhl'ady. Bratislava : Vysoká škola ekonomická, 2000, roč. 29, č. 3, 243 s. ISBN 0323-262X.
- 5) *MAJCHRÁK, J. – PECNÍK, I. – PECNÍKOVÁ, J.*: Daňové úniky – aktuálny ekonomicko – právny fenomén súčasnosti. In Politika, právo, ekonomika a spoločnosť – súčasnosť a vize do roku 2025. Zborník. Kunovice : EPI, 2008, s. 211-214. ISBN 978-80-7314-144-8.
- 6) *SZARKOVÁ, M.*: K otázkam obsahu a štruktúry právneho vedomia verejnosti. In Právne vedomie verejnosti v demokratickom štáte. Zborník z vedeckého seminára s medzinárodnou účasťou zo dňa 22.11.2011 na Akadémii PZ v Bratislava, 2011, ISBN 978-80-8054-518-5.

Internetové zdroje

- 1) Až 4 881 našich firiem je riadených z daňových rajov. Ide o najvyšší počet za posledné roky. [online]. [cit.2019.07.13], Dostupné na internete: <https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/az-4881-firiem-je-riadenych-z-danovych-rajov/>
- 2) *BURÁK, E.*: K daňovým únikom dochádza najmä v neštandardných ekonomikách. In TREND.sk [online]. 2002 [cit.2019.07.10], Dostupné na internete: <https://www.etrend.sk/podnikanie/k-danovym-unikom-dochadza-najma-v-nestandardnych-ekonomikach.html>
- 3) Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011. [online]. [cit.2019.07.11], Dostupné na internete: <https://publications.europa.eu/sk/publication-detail/-/publication/c8791d2a-1fe4-43cc-a716-59c36d50e3f4/language-sk>

- 4) ŠEFČOVIČ, M.: Nové európske koncepcie v daňovej politike a akčný plán EÚ proti daňovým únikom. [online]. 2013 [cit.2019.07.10], Dostupné na internete: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-426_sk.htm
- 5) Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011. [online]. [cit.2019.07.11], Dostupné na internete: <https://publications.europa.eu/sk/publication-detail/-/publication/c8791d2a-1fe4-43cc-a716-59c36d50e3f4/language-sk>
- 6) <http://cfo.sk>
- 7) <http://ec.europa.eu/>
- 8) <http://europa.eu/>
- 9) <http://www.financnasprava.sk>
- 10) <https://www.finance.gov.sk>
- 11) <http://minv.sk>
- 12) <http://www.oecd.org>
- 13) <http://www.rokovania.sk>

Legislatívne dokumenty

- 1) Nariadenia Rady č. 218/92/EHS z 27.januára 1992 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania (DPH).
- 2) Nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7.októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92.
- 3) Nariadenie Rady č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty
- 4) Nariadenie Rady č. 389/2012/EÚ z 2. mája 2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní a zrušení nariadenia (ES) č. 2073/2004
- 5) Smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (77/799/EHS). V priebehu ďalšieho vývoja bola smernica rozšírená aj na oblasť niektorých spotrebných daní a dane poistnej prémie.
- 6) Smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení
- 7) Smernica Rady 2011/16/EÚ zo 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS
- 8) Smernica 2014/107/EÚ, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní

- 9) Smernica 2015/2376/EÚ, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní
- 10) Smernica 2016/881/EÚ, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.
- 11) Uznesenie vlády Slovenskej republiky č. 235/2012 k návrhu Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016
- 12) Uznesenie vlády Slovenskej republiky č. 206/2017 k návrhu Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018
- 13) Vykonávacie nariadenie č. 79/2012/EÚ, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010
- 14) Vykonávacie nariadenie č. 612/2013/EÚ o fungovaní registra hospodárskych subjektov a daňových skladov, súvisiacich štatistikách a podávaní správ podľa nariadenia č.389/2012/EÚ
- 15) Vykonávacie nariadenie 2015/2378/EÚ, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice 2011/16/EÚ
- 16) Výročné správy DR SR a FS SR
- 17) Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov
- 18) Zákon č. 171/1993 Z. z. o Policajnom zbore v znení neskorších predpisov
- 19) Zákon č. 215/2002 Z. z. o elektronickom podpise v znení neskorších predpisov
- 20) Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve
- 21) Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
- 22) Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja
- 23) Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty
- 24) Zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov
- 25) Zákon č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č.511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov
- 26) Zákon č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a ochrane pred financovaním terorizmu a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- 27) Zákon č.466/2009 Z. z. o medzinárodnej pomoci pri vymáhaní niektorých finančných pohľadávok a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
- 28) Zákon č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov

- 29) Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov
- 30) Zákon č. 101/2010 Z. z. o preukazovaní pôvodu majetku
- 31) Zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva
- 32) Zákon č.442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov.

1999 – 2019: 20 rokov eura - právne aspekty európskej menovej integrácie, vzniku a fungovania jednotnej meny

1999 – 2019: Twenty years of the euro - Legal aspects of European monetary integration, the creation and functioning of the single currency

Abstrakt

1999-2019: 20 rokov eura. Právne aspekty európskej menovej integrácie, vzniku a fungovania jednotnej meny. V roku 1999 došlo k zavedeniu jednotnej meny euro, napriek mnohým problémom, ktorým jednotná mena odvtedy čelila euro funguje dodnes a rok 2019 predstavuje už 20. rok existencie jednotnej meny. Snahou v rámci spracovania príspevku je poskytnúť aspoň stručný prehľad zásadných historických a právnych medzníkov európskej menovej integrácie, priblížiť jej súčasné fungovanie, inštitucionálny a právny rámec, zložitý proces vyrovnávania sa s dôsledkami finančnej krízy a načrtnúť možnosti ďalšieho vývoja menovej únie a európskeho menového práva.

Kľúčové slová

euro, jednotná mena, menová únia, menové právo, Európska únia

Abstract

1999-2019: Twenty years of the euro. Legal aspects of European monetary integration, the creation and functioning of the single currency. In 1999, the new single currency – the euro was introduced and despite the many problems the single currency has faced since its introduction the euro does still exist, and 2019 is the 20th year of the single currency. The aim of the paper is to provide at least a brief overview of the fundamental historical and legal milestones of European monetary integration, to outline its current functioning, institutional and legal framework, and a complex process of coping with the consequences of the financial crisis and to outline the possibilities for further development of monetary union and European monetary law.

Key words

the euro, a single currency, monetary union, monetary law, European Union

¹ Mgr. Lucia Gandžalová, interná doktorandka, Právnická fakulta UMB v Banskej Bystrici, Katedra finančného a správneho práva

Úvod

Príspevok je venovaný 20 rokom existencie spoločnej meny – euro.² A tomu, čo predchádzalo zavedeniu jednotnej meny. Keď sa pred 20 rokmi projekt Európskej hospodárskej a menovej únie (ďalej len „HMÚ“) a jednotnej meny spúšťal očakávaniami v rámci členských štátov, ale aj rôznych pozorovateľov boli nejednoznačné, na jednej strane stálo nadšenie a politická vôľa o prehĺbenie ekonomickej integrácie a dosiahnutie ďalšieho významného míľnika, ktorý by prezentoval súdržnosť a jednotnosť európskeho integračného celku, na druhej strane stáli pomerne kritické názory hlavne zo strany ekonómov³, ktorí tvrdili, že na zavedenie jednotnej meny v rámci daného zoskupenia štátov nie sú vytvorené vhodné podmienky, zavedenie jednotnej meny nemá vhodné ekonomické predpoklady a na tento krok nie sú členské štáty dostatočne pripravené, a to napríklad vzhľadom na rozdielnu ekonomickú kondíciu jednotlivých štátov. Rozporuplné boli aj názory zo strany právnickej verejnosti, keďže s tak významným integračným krokom, akým je vytvorenie jednotnej meny, boli spojené aj mnohé zásadné právne otázky – napríklad postúpenie časti štátnej suverenity súvisiacej s menou a menovou politikou na nadnárodnú európsku úroveň, pričom v Nemecku musel otázku ústavnosti takéhoto kroku rozhodnúť až Spolkový ústavný súd. Z právneho hľadiska prechod na inú menu prináša pre daný štát mnoho výziev. Situácia kedy štát nahrádza jednu menu inou nie je sama o sebe až taká nezvyčajná, nastala už v minulosti aj v európskych štátoch (napríklad v Nemecku a Francúzsku). Otázka zavedenia eura bola aj predmetom rozhodovania Ústavného súdu Slovenskej republiky⁴. Vyskytli sa názory, že *vstup do eurozóny sa stal výsledkom rozhodovania orgánov štátu, mal povahu rozhodnutia podliehajúceho úprave čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. Štátne orgány s podielom na rozhodnutí o vstupe do eurozóny v súlade s čl. 2 ods. 2 nemohli z výsledku referenda konaného 16. a 17. mája 2003 vyvodit', že udelením súhlasu na vstup do Európskej únie občania SR vyslovili súhlas aj so vstupom do eurozóny.*

² Euro bolo zavedené už 1. januára 1999, avšak prvé tri roky – do 1. januára 2002 bolo euro tzv. „neviditeľnou“ menou – používalo sa len na účtovné účely, napríklad v rámci elektronických platieb. Ako hotovostné platidlo sa začalo euro používať až 1. januára 2002, kedy sa súčasne stalo menou 12 členských štátov Európskej únie.

³ Medzi najzávažnejšie argumenty ekonómov proti menovej únii patrili strata nezávislosti menovej politiky zúčastnených štátov a skutočnosť, že budúca oblasť eurozóny určite nie je optimálnou menovou oblasťou, a teda, že existujú asymetrické šoky, ceny, mzdy nie sú pružné a výrobné faktory nie sú dostatočne mobilné. - KUBINCOVÁ, S. – LEITNEROVÁ, L. Európske menové právo a menové právo na Slovensku. EPOS. Bratislava, 2018, s. 233 ISBN 978-80-562-0233-3

Pomerne negatívny pohľad na vytvorenie jednotnej európskej meny prezentovali už od zverejnenia Delorsovej správy v roku 1989 najmä americkí ekonómovia. Tomuto skeptickému prístupu amerických ekonomickej obce a najznámejším výhradám k vytvoreniu európskej menovej únie z pohľadu jej ekonomického fungovania sa venovala Európska komisia napr. v štúdiu s názvom: The euro: It can't happen. It's a bad idea. It won't last. US economists on the EMU, 1989 – 2002. ISBN 978-92-79-14395-3 © European Communities, 2009

⁴ Pozri KUBINCOVÁ, S.: Legal aspects of the introduction of the euro in the Slovak republic: Belianum. Banská Bystrica, 2018, s. 68, ISBN 978-80-557-1427-1

*Ústava SR neoprávňuje nijaký orgán štátu, aby z odpovede na jednu otázku v platne vykonanom referende vyvodil relevantný záver o inej otázke, ktorá predmetom referenda nebola. Nadávažok, eurozóna nie je totožná s teritóriom Európskej únie.*⁵ Autor však súčasne poukázal na Nález Ústavného súdu z 27. februára 2008 (II. ÚS 171/05-38), v ktorom sa okrem iného uvádza, že „prístupová zmluva je medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom. ... Ústavný súd SR týmto právnym názorom odmietol možnosť konania opakovaných referend o čiastkových otázkach spojených s členstvom Slovenskej republiky v Európskej únii. Právny názor ústavného súdu má relevanciu aj pre rozhodovanie o nahradení slovenskej koruny menou euro. Treba podčiarknuť, že odmietnutie sa týka iba konania obligatórneho referenda podľa čl. 7. ods. 1 Ústavy SR“.

Zavedenie eura však predstavuje viac než len substitúciu jednej meny druhou, pretože v tomto prípade ide o menu, ktorú vydáva iný politický systém ako štát, čo robí túto situáciu aj z právneho hľadiska výnimočnou. Najdôležitejšou právnou otázkou spojenou s prechodom európskych štátov na jednotnú menu bol právny status tejto meny vo vnútroštátnom práve členských štátov, v medzinárodnom práve súkromnom a v neposlednom rade v samotnom európskom práve.

Vytvorenie HMÚ predstavovalo komplexný cieľ, ktorý bol sprevádzaný aj ostatnými integračnými aktivitami, nadväzujúcimi na doterajšie stupne ekonomickej integrácie (colná únia – spoločný trh) a bolo ich formálnym vyvrcholením. Asymetrický charakter HMÚ, ale dokladá, že pre dosiahnutie úplnej hospodárskej únie ako vyvrcholenie tradičných stupňov ekonomickej integrácie je nevyhnutné smerovať k postupnému politickému zjednoteniu. HMÚ je tak v (súčasnnej) forme úplnej menovej únie a neúplnej hospodárskej únie predstupňom politickej únie. Takto vytvorená koncepcia HMÚ predstavuje komplex výhod a súčasne rizík, ktoré spájajú tento projekt s označením najodvážnejšieho a aj najspornejšieho kroku v histórii EÚ.⁶ Bývalý hlavný ekonóm Svetovej banky a nositeľ Nobelovej ceny za ekonómiu, Joseph E. Stiglitz sa vyjadril, že euro považuje za najambicióznejší aspekt európskej integrácie vôbec, pričom ale môže súčasne predstavovať aj jej najväčšiu hrozbu.⁷

⁵ DRGONEC, J.: Ústavnoprávny rozmer vstupu do eurozóny In: Zborník z vedeckej konferencie s medzinárodnou účasťou konanej 27. – 28. novembra 2008. Vedecká konferencia o euro a ochrane a vymožitelnosti práv. Univerzita Mateja Bela. Právnická fakulta. Banská Bystrica. 2009. ISBN 978-80-8083-788-4. s.10

⁶ SYCHRA, Z. Jednotná európska mena. Realizace hospodarske a menové unie v EU. Masarykova univerzita. Mezinárodní politologický ústav, Brno

⁷ STIGLITZ, J.E. The Euro: And its Threat to the Future of Europe, 2017. Penguin Books. ISBN: 978-0-141-98324-0

Príspevok bude venovaný predovšetkým tým najvýznamnejším právnym aspektom spojeným so vznikom a existenciou jednotnej meny – euro a najzásadnejším výzvam pred ktorými stála Európska menová únia za 20 rokov svojej existencie. Rovnako sa bude príspevok venovať aj samotnej histórii vzniku HMÚ, keďže pre pochopenie jej dnešného fungovania, je nevyhnutné vymedziť aj základné historicko-právne súvislosti jej vzniku.

1. Právne aspekty zavedenia jednotnej meny euro

V súvislosti s prechodom členských štátov k jednotnej mene a jednotnej menovej politike sa objavilo mnoho problematických právnych otázok. Tými najviac rezonujúcimi boli problematika postúpenia menovej suverenity členských štátov na nadnárodnú/ európsku úroveň - s tým priamo súvisiaca otázka princípu „lex monetae“ v menovej únii, a rovnako tak veľmi zásadná právna otázka „continuity of contracts“ – teda kontinuity zmlúv a iných právnych nástrojov – a to predovšetkým v záujme zabezpečenia právnej istoty vzhľadom na prechod na novú menu.

Podstatnou právnou (a politickou) otázkou, ktorá sprevádzala jednotlivé európske integračné kroky, bola aj miera obmedzenia štátnej suverenity jednotlivých členských štátov, ktorá by bola s nimi spojená. Je dobre známe, že štáty, ktoré sa chcú stať súčasťou menovej únie so spoločnou menou a spoločnou menovou politikou, musia preniesť výkon svojej zvrchovanej moci v menovej oblasti na nadnárodnú entitu. Čo predstavuje významné obmedzenie ich menovej suverenity. Vo väčšine prípadov členské štáty prijímali istú mieru obmedzenia a to najmä v mene výhod, ktoré by im mali vyplývať zo založenia nadnárodného subjektu. Avšak, charakter jednotlivých členských štátov by sa vytvorením spoločenstva štátov nemal strácať.

Pokiaľ ide o vnímanie obmedzenia menovej suverenity súvisiacej so začlenením sa štátu do menovej únie, nemali by sme zabúdať na známy výrok Stáleho dvora medzinárodnej spravodlivosti (Permanent Court of International Justice) v prípadoch tzv. srbských⁸ a brazílskych pôžičiek⁹, v ktorom sa uvádza: „je to všeobecne uznávaný princíp, že štát je oprávnený regulovať svoju menu“¹⁰. Ako poukázal aj Prof. Treves vo svojom príspevku

⁸ Case concerning the payment of various Serbian loans issued in France (Francúzsko vs. Juhoslávia), Stály dvor medzinárodnej spravodlivosti, 12. júl 1929

⁹ Payment in Gold of Brazilian Federal Loans Contracted in France (Fr. v. Braz.), 1929 P.C.I.J. (ser. A) No. 21 (July 12)

¹⁰ Oba prípady - spor týkajúci sa platby brazílskych federálnych pôžičiek v zlate vydaných vo Francúzsku (Francúzsko v. Spojené štáty brazílske) (nazývaný „Brazilian Loans Case“ teda „prípady brazílskych pôžičiek“) a spor týkajúci sa výplaty rôznych srbských pôžičiek vo Francúzsku (Francúzsko v. Kráľovstvo Srbov, Chorvátov a Slovincov) (nazývaný len „Serbian Loans Case“ teda „prípady srbských pôžičiek“) sa zaoberali plnením

„Menová suverenita dnes“¹¹ - toto vyhlásenie je citované vo väčšine štúdií o verejnom medzinárodnom menovom a peňažnom práve a je všeobecne vnímané ako vyjadrenie pojmu „menová suverenita“. Treves trval na tom, že štátna suverenita v súvislosti s menovými otázkami bola teda potvrdená Stálym dvorom medzinárodnej spravodlivosti ako vyslovené právo štátu - „faktický výkon moci zo strany štátu, ktorý musí byť rešpektovaný inými štátmi a ktoré vytvára, resp. dotvára suverenitu štátu a môže byť obmedzené len so súhlasom tohto daného štátu.“ Táto argumentácia by viedla k záveru, že obmedzenie menovej suverenity môže urobiť len štát takisto len ako prejav výkonu svojej suverénnej moci. Musí to byť rozhodnutie štátu, ktoré umožní určité obmedzenie jeho zvrchovanosti, a keďže štát je v súlade s rozhodnutím Stáleho dvora pre medzinárodnú spravodlivosť na to oprávnený, toto rozhodnutie preto musia rešpektovať aj ostatné štáty. Stály dvor pre medzinárodnú spravodlivosť tvrdil, že štát je oprávnený regulovať svoje menu, čo by tiež, ale podľa môjho názoru znamenalo, že štát je oprávnený sám rozhodnúť aj o prípadnom obmedzení svojej vlastnej suverénnej právomoci nad menu, a to v rámci jemu prislúchajúceho výkonu práva regulovať svoju menu.

Medzinárodnoprávna zásada „Lex monetae“ - v stručnom vymedzení znamená, že každý štát má výlučné právo vytvoriť si vlastnú menu (a disponovať s ňou), pričom toto právo štátu musia iné štáty a ich orgány rešpektovať. Napriek tomu, že v slovenskom právnom poriadku nie je možné nájsť definíciu pojmov peniaze a mena vymedzenie týchto pojmov je možné nájsť v právnej literatúre. Pojmy peniaze a mena nie sú totožné a nie je možné ich stotožňovať.¹² Pre pojem meny platí, že ide už o istú zákonnú formu peňazí - v angličtine sa používa aj pojem „a creation of law“, teda niečo čo bolo vytvorené právom, právnymi nástrojmi – ide o formu peňazí, ktorá je regulovaná samotným štátom, prostredníctvom jeho právneho poriadku. Štát si sám určí, akú formu budú mať peniaze na jeho území. A to je presne definícia meny ako ju nachádzame vo väčšine kníh slovenského finančného práva – právna forma, v ktorej peniaze existujú na území určitého štátu. Forma peňazí určená a regulovaná štátom. Keďže každý štát vykonáva tieto zvrchované právomoci nad svojou vlastnou menou, musí to byť práve lex monetae (v angličtine „law of currency“ teda „právo meny“), ktoré určuje, či

zmluvných záväzkov vyplývajúcich zo zmluvy o pôžičke podľa vnútroštátneho práva a to medzi držiteľmi francúzskych dlhopisov na jednej strane a brazílskym štátom a srbským štátom na strane druhej.

¹¹ Treves: ‘Monetary Sovereignty Today’, in M. Giovanoli (ed.), *International Monetary Law: Issues for the New Millennium* (2000), s. 111

¹² Leitnerová uvádza, že peniaze sú všade na svete rovnaké, ale meny rozdielne (majú rôznu kúpnu silu) je potrebné uvádzať v rámci vyjadrenie hodnoty tovarov a služieb (t. j. ceny) aj konkrétne menu. Táto rôznosť mien by nás vôbec nemusela zaujímať, keby sme žili v uzavretej ekonomike, keby sme nevstupovali do hospodárskych vzťahov s inými štátmi. Takáto predstava je však v moderných štátoch už dávno utópiou. LEITNEROVÁ, L. Peniaze a mena v obchodnom práve a v práve medzinárodného obchodu. In. *Acta Iuridica Sladkoviciensia VI. Právnické štúdie*. Vysoká škola Danubius. Fakulta práva Janka Jesenského Sládkovičovo, 2014, s. 99, ISBN 978-80-8167-009-1

jednotlivé bankovky alebo mince majú charakter „meny“, a ak áno, nominálnu hodnotu, ktorá sa im má priradiť.

Čo predstavuje 10 000 švajčiarskych frankov, musí byť výlučne určené švajčiarskym právom; vo svete neexistuje žiadne iné právo, ktoré by vysvetľovalo význam tohto označenia a ktoré by určovalo, či a za aké nominálne sumy sú určité bankovky a mince zákonným platidlom za záväzky splatné vo švajčiarskych frankoch.¹³

Zásada *lex monetae* je medzinárodne uznávaný princíp. Avšak jeho vyjadrenie môže byť niekedy pomerne zavádzajúce. Táto zásada medzinárodného práva umožňuje štátu nielen regulovať svoju národnú menu, ale umožňuje aj uznávanie jeho meny inými štátmi a ich orgánmi a inštitúciami. V kontexte medzinárodného práva súkromného „*lex monetae*“ ako „právo meny“ je právo, ktoré definuje menu, v ktorej má byť dlh splatený. Na základe zmluvnej slobody si môžu zmluvné strany dohodnúť menu, ktorá bude uvedená v zmluve - je to právo zmluvných strán zvoliť si, v akej mene bude peňažný záväzok zaplatený - ale po uskutočnení tejto voľby sa začína uplatňovať aj zásada *lex monetae* štátu zvolenej meny. Vidíme teda, že *lex monetae* sa vzťahuje na dva prípady – jednak ide o právo uplatniteľné na peňažnú jednotku - a jednak ako aj metódu použitú na určenie rozhodného práva pre menovú jednotku - to zjavne dáva *lex monetae* aj vlastnosti kolíznej normy. Táto zásada sa musí zvyčajne uplatňovať bez ohľadu na právny systém, ktorým sa spravuje zmluva ako celok.¹⁴

Pri predstavení myšlienky vytvorenia jednotnej meny euro sa objavovali názory, že zásada *lex monetae* by mohla kolidovať s existenciou jednotnej meny. Objavili sa pochybnosti v rámci právnickej akademickej obce o tom, či môže byť zachovaná zásada *lex monetae* (právo meny) aj vtedy, keď sa štát stane súčasťou menovej únie a používa jednotnú menu a jeho menová politika je postúpená centrálnej banke menovej únie. Avšak, bol to práve európsky prístup k integrácii, ktorý priamo ukázal, že demokratické štáty môžu „zdieľať“ svoju suverenitu v mnohých oblastiach – či už politických, ekonomických a právnych bez toho, aby stratili svoju štátnosť. Najmä eurozóna dokázala, že podobne zmýšľajúce štáty môžu zaviesť, zabezpečiť a používať jednotnú menu aj bez toho, aby sa museli spojiť do jedného zastrešujúceho federálneho štátu.¹⁵ Hoeksma¹⁶ a jeho teória „the currency beyond the state“

¹³ Mann on the Legal Aspect of Money, dostupné na: <https://lawexplores.com/nominalism-private-international-law-and-the-lex-monetae-principle/>

¹⁴ Caroline Kleiner, Money in Private International Law; In: Yearbook of Private International Law, Vol. XI. 2009, p. 576

¹⁵ Dinner speech by Yves Mersch, Member of the Executive Board of the ECB, at Société d'Economie Politique, - „A currency beyond the national state: The euro and its institutional challenges ahead“ Paris, 16 November 2015

¹⁶ Hoeksma, J. (2015), „EU & EMU: Beyond the 2005-2014 Crises Decade“, Duisenberg School of Finance (DSF) Policy Paper Series, No 51, April.

prezentuje ako nepresnú pomerne rozšírenú predstavu, že menová únia bez (plnohodnotného) štátu nie je životaschopná. Práve EÚ si totiž dokázala zachovať identitu ako únia občanov a členských štátov, pričom vytvorila model nadnárodnej demokracie s voleným parlamentom a nezávislým Súdny dvorom.

Ďalšou dôležitou otázkou súvisiacou s prechodom na novú menu je kontinuita zmlúv. „V počiatočnom štádiu premýšľania o príprave na jednotnú menu právnická obec označila kontinuitu zmlúv za možno najdôležitejšou právnou otázkou. Čo by sa stalo so zmluvou, ktorá by umožňovala uskutočniť platbu napríklad vo francúzskych frankoch, ak francúzsky frank prestane existovať?“¹⁷ Obavy v súvislosti s prechodom na novú menu vyplývali najmä zo skutočnosti, že by to mohlo ovplyvniť kontinuitu zmlúv, ktoré obsahujú platobnú povinnosť denominovanú v národnej mene, ktorá má byť nahradená eurom. Nariadenie Rady (ES) č. 1103/97 zo 17. júna 1997 o určitých ustanoveniach týkajúcich sa zavedenia eura,¹⁸ ktorého prijatie malo ozrejmiť niektoré z hlavných otázok súvislosti s prechodom na novú menu tiež priamo reagovalo aj na túto otázku a ku kontinuite zmlúv a iných právnych nástrojov sa v bode 7 Nariadenia uvádza: keďže je všeobecne akceptovaná právna zásada, že zavedenie novej meny neovplyvní kontinuitu zmlúv a iných právnych nástrojov; keďže musí byť zachovaná zásada zmluvnej voľnosti; keďže zásada kontinuity by mala byť zlučiteľná s tým, na čom sa strany mohli dohodnúť s odkazom na zavedenie eura; keďže s cieľom posilnenia právnej istoty a zrozumiteľnosti je vhodné výslovne potvrdiť, že zásada kontinuity zmlúv a iných právnych nástrojov sa bude uplatňovať ako medzi predchádzajúcimi národnými menami a eurom, tak aj medzi ECU, ako je definované v článku 109g Zmluvy a ako je definované v nariadení (ES) č. 3320/94, a eurom; keďže to znamená najmä, že v prípade nástrojov s pevnou úrokovou sadzbou zavedenie eura nemení nominálnu úrokovú sadzbu splatnú dlžníkom – zdôrazňuje sa snaha o zachovanie prehľadnosti pre hospodárske subjekty – najmä spotrebiteľov a samozrejme aj princípu právnej istoty. Bod 8 Nariadenia následne dopĺňa, že keďže zavedenie eura predstavuje zmenu v menových predpisoch každého účastníckeho členského štátu; keďže uznávanie menových predpisov štátu je všeobecne prijatou zásadou; keďže výslovné potvrdenie zásady kontinuity by malo viesť k uznaniu kontinuity zmlúv a iných právnych nástrojov v jurisdikciách tretích krajín. V bode 9 Nariadenia je následne špecifikované, že samotný výraz "zmluva" použitý na definíciu právnych nástrojov znamená, že zahŕňa všetky druhy zmlúv, bez ohľadu

¹⁷ Richard Bethell-Jones, *Emu: The Legal, I.T. and Practical Issues*, London: Sweet & Maxwell, 1999, ISBN 978-0752006710

¹⁸ Nariadenie Rady (ES) č. 1103/97 zo 17. júna 1997 o určitých ustanoveniach týkajúcich sa zavedenia eura OJ L 162, 19.6.1997, p. 1–3

na spôsob, ktorým boli uzavreté. K otázke continuity zmlúv Článok 3 uvedeného Nariadenia už priamo stanovuje, že zavedenie eura nemá za následok zmenu akejkoľvek podmienky právneho nástroja ani oslobodenia od dlhu alebo výkonu podľa akéhokoľvek právneho nástroja, ani neposkytuje strane právo jednostranne meniť alebo ukončiť takýto nástroj.

2. Menová únia a jednotná mena

Mena je kategóriou právnou¹⁹ a vyjadruje konkrétnu formu peňazí. Mena je definovaná ako konkrétna sústava peňazí zavedená v určitom štáte a systematicky upravená právnym poriadkom. Mena je teda národná forma peňazí.²⁰ Menovou alebo peňažnou sústavou sa rozumie spôsob vydávania a obehu peňazí, platný v istej krajine a upravený zákonodarstvom, ktoré rieši najmä vzťah menového kovu a peňazí. Tak v minulosti ako aj v súčasnosti však existujú meny, ktoré sú odvodené od inej autority ako je suverénny štát, a ich ustanovenie nie je predmetom úpravy výlučne národného práva, ale aj práva medzinárodného, či nadnárodného. Tieto meny sa súčasne používajú vo viacerých štátoch, kde nahradili národné meny. Na území Slovenska charakteristika meny, ako právnej formy peňazí na území určitého štátu, prekonal vznik euromeny ako spoločnej meny.²¹ Z globálneho hľadiska sa tieto nadnárodné meny uplatňujú v zoskupeniach hospodársky a menovo integrujúcich sa štátov, ako tomu je aj v prípade členských štátov Európskej únie.

Definícií menovej únie, teda zoskupeniu v ktorom sa používa jednotná mena, jednotná menová politika a funguje jednotná centrálna banka zodpovedá aj právny a inštitucionálny rámec európskej menovej únie. Menová únia a používanie jednotnej meny v rámci eurozóny je výsledkom pomerne dlhého a náročného vývoja. Menová únia je najpevnejšou formou regionálneho menového systému. Je najvyšším stupňom menovej integrácie, ktorý samozrejme musí byť podložený patričným stupňom celkovej ekonomickej integrácie.²² S témou menovej integrácie nesporne súvisia aj otázky menovej politiky, tú možno najširšie definovať ako systém opatrení v oblasti meny, ktorými sa majú presadiť zámery vydavateľa peňazí. Základným imanentným cieľom menovej politiky je zabezpečenie stability meny, čiže inak vyjadrené zabezpečenie stabilnej kúpnej sily menovej jednotky. Politiku, ktorá by si tento

¹⁹ Niektorí autori tvrdia, že sa nedá súhlasiť s tým, že mena je len právnou kategóriou. Uvádzajú, že mena má svoje ekonomické aj právne určenie. Pozri napr. MIHÁLIKOVÁ, A., HORNIÁKOVÁ, L. Finančné a menové vzťahy v teórii a praxi : Vydavateľské oddelenie Právnickej fakulty UK, Bratislava, s. 96. ISBN 80-7160-153-5

²⁰ KUBINCOVÁ, S.: Slovenské finančné právo. Právnická fakulta UMB v Banskej Bystrici. Banská Bystrica. 2006, ISBN 80-8083-219-6, s. 137

²¹ KUBINCOVÁ, S. – LEITNEROVÁ, L. Európske menové právo a menové právo na Slovensku. EPOS. Bratislava, 2018, s. 45 ISBN 978-80-562-0233-3

²² KUBINCOVÁ, S. – LEITNEROVÁ, L. Európske menové právo a menové právo na Slovensku. EPOS. Bratislava, 2018, s. 45 ISBN 978-80-562-0233-3

základný cieľ nekládla, nemožno považovať za menovú politiku a bola by v rozpore sama so sebou.²³ Gestorom menovej politiky je vždy inštitúcia, ktorá vydáva peniaze do obehu. V súčasnosti je to vo všetkých štátoch na svete centrálna emisná (ceduľová) banka, ktorá má výlučné oprávnenie na vydávanie peňazí do obehu. Právne postavenie centrálnej banky ako nositeľa menovej politiky nie je vo všetkých štátoch rovnaké. Podľa stupňa závislosti centrálnej banky od iných orgánov štátneho riadenia sa stretávame s rozmanitými typmi centrálnych bánk, ktorých právomoc siaha od takmer úplnej samostatnosti po úplnú závislosť od centrálnych plánovacích orgánov. Jeden zo základných problémov, ktorý musí menová politika vyriešiť, je primeranosť množstva peňazí v obehu na zabezpečenie potrieb národného hospodárstva. Charakteristickou črtou klasického ponímania menovej politiky bolo, že štát, resp. centrálna banka, si pri nich nekládli za cieľ ovplyvniť nejakým spôsobom vývoj národného hospodárstva. Z právneho hľadiska dnešná menová únia – tak ako je vymedzená v Zmluvách EÚ – zodpovedá modernému konceptu menovej únie, ktorý sa od toho klasického líši viac úrovňou integrácie, než samotnou povahou. Právne vymedzenie európskej menovej únie – s jej jednotnou menou, jednotnou menovou politikou a centrálnou bankou stojacou v centre Európskeho systému centrálnych bánk (a Eurosystemu) – sa javí byť v súlade so skoršími a súčasnými menovými zoskupeniami, pričom ale táto menová únia predstavuje ekonomické a politické špecifiká, ktoré ju robia celkom jedinečnou. Z tohto dôvodu sa ako správne zdá označenie, ktoré použil Barry Eichengreen, ktorý o Európskej hospodárskej a menovej únii hovorí ako o „sui generis menovej únii“²⁴

Na zabezpečenie plynulého fungovania hospodárstva EÚ ako celku je dôležité, aby všetky krajiny skoorinovali svoje hospodárske a fiškálne politiky so spoločným cieľom zaistiť stabilitu a rast. Zavedenie eura bolo viac než len ekonomické rozhodnutie – bolo to najmä politické rozhodnutie, ktoré posilnilo proces európskej integrácie. Maastrichtskou zmluvou z roku 1993²⁵ sa tento politický rozmer vyjadril vytvorením HMÚ a založením Európskej únie, ktorá mala za úlohu „pokračovať“ v procese čoraz užšieho spojenectva medzi národmi Európy²⁶. HMÚ si vyžadovala hlbšiu integráciu jednotlivých politik, a tým aj užšiu politickú

²³ PETRENKA, J. – SOBEK, O. a kol. *Financie a mena*. Bratislava : Súvaha. 1993

²⁴ bližšie pozri: Rosa M Lastra and Jean-Victor Louis, *European Economic and Monetary Union: History, Trends, and Prospects*, Queen Mary University of London, School of Law Legal Studies Research Paper No. 136/2013, citovaný - Moustafa Lo' Diatta, op cit, s. 50

²⁵ Maastrichtská zmluva bola síce podpísaná ešte v roku 1992, ale nasledoval veľmi zložitý proces jej ratifikácie v jednotlivých členských štátoch, ktorý je v príspevku priblížený v rámci 5. kapitoly s názvom „Európa bude mať jednotnú menu – Zmluva o Európskej únii“

²⁶ Ako je to vyjadrené v Článku I. Zmluvy o Európskej únii (Maastrichtská zmluva): „Táto zmluva predstavuje novú etapu v procese vytvárania stále užšieho zväzku medzi národmi Európy, v ktorom sa rozhodnutia prijímajú čo najotvorenejšie a čo najbližšie k občanom.“

integráciu.²⁷ Dobre fungujúca hospodárska a menová únia je základom stabilného a rastovo orientovaného hospodárskeho prostredia v eurozóne a v EÚ. Okrem hmatateľných výhod je euro aj významným symbolom európskej jednoty a identity.²⁸

3. História európskej menovej integrácie – prvotné predstavy

Myšlienka „spoločnej európskej meny“ je podstatne staršia, ako by sa nám mohlo na prvý pohľad zdať. Práve cesta ekonomickej a menovej integrácie európskych štátov bola historicky vnímaná ako jedna z najpragmatickejších spôsobov zjednotenia európskych štátov v 20 storočí. Známe je vyjadrenie francúzskeho liberálneho ekonóma Jacquesa Rueffa, ktorý v roku 1949 vyhlásil: L'Europe se fera par la monnaie ou ne se fera pas - Európa sa vytvorí pomocou peňazí, alebo sa nevytvorí vôbec²⁹. Pred takmer 70-timi rokmi, keď sa iba chystali prvé (merané dnešnými očami pomerne nesmelé) integračné kroky, sa zdalo, že toto vyhlásenie je utopickou víziou, ktorú nikto nemôže brať vážne. Uplynulo však polstoročie a Rueffova vízia sa stala skutočnosťou³⁰, na prelome tisícročí sa v Európe podarilo dosiahnuť doposiaľ najvyšší stupeň ekonomickej integrácie vôbec. Napriek všetkým obavám pred začiatkom fungovania HMÚ, aj napriek nepriaznivým dôsledkom, ktoré zanechala globálna finančná kríza a kritike rôznych európskych a amerických euroskeptikov, eurozóna funguje dodnes a v roku 2019 oslavuje už 20 rokov svojej existencie. Menová únia, tak ako uvádzame vyššie, je doposiaľ najvyššia dosiahnutá forma európskej ekonomickej integrácie³¹. HMÚ posúva EÚ o krok ďalej v procese ekonomickej integrácie, ktorý sa začal ešte v roku 1957 pri podpise Rímskych zmlúv, teda zmlúv, ktorými bolo vytvorené aj Európske hospodárske spoločenstvo (ďalej len EHS)³². Ako uvádza Európska komisia HMÚ nepredstavuje cieľ sám osebe. Ide o nástroj na podporu cieľov Európskej únie a na zlepšenie života občanov v krajinách EÚ. V dôsledku toho sa z tvorby hospodárskej politiky stáva vec spoločného záujmu pre všetky krajiny EÚ.³³

²⁷ Hospodárska a menová únia. Dostupné online: <http://publications.europa.eu/webpub/com/factsheets/emu/sk/>

²⁸ Hospodárska a menová únia a euro. Dostupné online: <http://www.europedirectsnv.eu/wp-content/uploads/2013/11/Hospod%C3%A1rska-amenov%C3%A1-%C3%BAnia-a-euro.pdf>

²⁹ *CARDOC*, Journals, No 8 'The Long Road To The Euro', Luxembourg, February 2012., ISSN 1830-8996

³⁰ Ekonomické a sociálne súvislosti integrácie Slovenska do Európskej únie – Ústav slovenskej a svetovej ekonomiky, SAV

³¹ Ide o najvyššie dosiahnutý stupeň ekonomickej integrácie v rámci integračného celku Európskej únie, ale k vytvoreniu menovej únie už došlo v histórii niekoľkokrát – napr. Škandinávská menová únia alebo Latinská menová únia

³² Rímske zmluvy: Zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva (Zmluva o EHS) a Zmluva o založení Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (Euratom)

³³ Hospodárska a menová únia – Európska komisia, 2017, ISBN 978-92-79-70331-7

4. Vývoj európskej menovej integrácie

Nie je možné dnes porozumieť európskej ekonomickej integrácii a vývoju v rámci Európskej menovej únie za ostatných 20 rokov bez dobrej znalosti histórie európskeho kontinentu. Je zrejme, že táto matéria by postačovala na samostatnú publikáciu preto sa budeme snažiť priblížiť len prehľad hlavných dejinných udalostí v chronologickom poradí a v maximálnej miere sa zamerať predovšetkým na ich politicko-právne a z časti aj ekonomické súvislosti. Počiatočnú myšlienku európskej ekonomickej integrácie podnietil ešte Gustav Stresemann (minister zahraničia Nemecka v období Weimarskej republiky) v roku 1929, kedy vyzval na zavedenie „európskej meny“ a to s prihliadnutím na hospodársku a ekonomickú rozštiepenosť, ktorá vyplynula zo vzniku viacerých nových národných štátov v Európe po prvej svetovej vojne. Gustav Stresemann 9. septembra v roku 1929 pred Ligou Národov doslova uviedol: „Kde je európska mena ktorú potrebujeme?“³⁴ Avšak skutočná a veľmi komplikovaná cesta k „európskej mene“ a teda proces európskej menovej integrácii začal až o niekoľko desiatok rokov neskôr a úplne sa nezastavil dodnes.

V Európe boli prvé základy toho, čo sa neskôr stalo Európskou úniou, ustanovené tromi zmluvami,³⁵ ktoré združovali šesť signatárskych štátov (Nemecko, Belgicko, Francúzsko, Taliansko, Luxembursko a Holandsko).³⁶ Ničivé dôsledky, ktoré po sebe zanechala druhá svetová vojna privádzajú európskych lídrov ku koncu 40. rokov 20. storočia k zásadnej otázke, ako by sa Európa mohla vyhnúť ďalšej vojne. Ako možná odpoveď na túto otázku sa javí hlavne bližšia integrácia európskych národov. S týmto návrhom prichádza v roku 1946 Winston Churchill, ktorý hovorí o „Spojených štátoch európskych“³⁷.

Z historického hľadiska možno za azda prvý krok k vzájomnej ekonomickej integrácii krajín Západnej Európy a to hlavne v snahe čeliť rastúcemu vplyvu komunistov v tejto časti Európy³⁸ považovať – Marshallov plán a založenie Organizácie pre európsku hospodársku spoluprácu (Organization for European Economic Cooperation – známa tiež pod skratkou

³⁴ <http://libraryresources.unog.ch/leagueofnationsarchives>

³⁵ Zmluva o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele (ESUO), t. j. Parížska zmluva, bola podpísaná 18. apríla 1951 a platnosť nadobudla 25 júla 1952. Po prvýkrát v histórii sa šesť európskych štátov rozhodlo usilovať o vzájomnú integráciu. Zmluva o Európskom hospodárskom spoločenstve (EHS) a Zmluva o Európskom spoločenstve pre atómovú energiu (ESAE, známa skôr ako Euratom), čiže Rímske zmluvy, boli podpísané 25. marca 1957 a platnosť nadobudli 1. januára 1958. – PRÁVNÝ ZÁKLAD: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_1.1.1.pdf

³⁶ Towards a single currency: a brief history of EMU. dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A125007>

³⁷ Príhovor Winstona Churchilla k akademickej mládeži na Univerzite v Zürichu, 19.9.1946, dostupné online: <http://www.law.tohoku.ac.jp/~schaefer/documents/churchill.pdf>

³⁸ najmä vo Francúzsku, Grécku a Talianku, kde komunistická strana zaznamenáva pomerne silné výsledky v po-vojných voľbách

OEEC)³⁹. Americký minister financií George Marshall vytvoril plán, na základe ktorého by Spojené štáty americké poskytli finančnú pomoc, všetkým európskym krajinám, ktoré by boli ochotné tento plán prijať a pripojiť sa k nemu. ZSSR a krajiny strednej a východnej Európy Marshallov plán neprijali. Organizácia pre európsku hospodárku spoluprácu vznikla v roku 1948 a jej súčasťou sa stalo 13 krajín z terajších 28 krajín súčasnej EÚ. Úlohou tejto organizácie bolo predovšetkým rozdeliť finančnú pomoc poskytnutú Európe na základe Marshallovo plánu, pre jej členov. OEEC prispela k prvým pokusom o európsku ekonomickú integráciu najmä tým, že v rámci tejto organizácie došlo k zredukovaniu vnútorných prekážok európskeho obchodu a zlepšil sa európsky systém platieb vďaka založeniu Európskej platobnej únie. Prínosom Európskej platobnej únie bolo to, že keďže v dôsledku zlej ekonomickej situácie v povojnovom období väčšina európskych štátov zbankrotovala a obchody boli vedené v rámci bilaterálnych dohôd, tak práve EPU previedla tieto bilaterálne vzťahy na multilaterálne. Členstvo v EPU/OEEC taktiež podporovalo celkovú liberalizáciu obchodu prostredníctvom tzv. „Code of Liberalization“. Ten zaväzoval členov znížiť obchodné bariéry postupne na 25% ich pôvodnej úrovne. V rámci tohto obdobia zažil vnútorný európsky obchodný boom.⁴⁰ Aj keď môžeme vytvorenie a fungovanie OEEC považovať nepochybne za výrazný krok smerom k európskej ekonomickej integrácii, išlo stále len o počiatky ekonomickej integrácie európskych štátov v povojnovom období, ktoré ešte stále neboli považované za dostatočne výrazné na to, aby viedli k obnoveniu ekonomickej sily európskych štátov, resp. prípadne dokázali zabrániť ďalšiemu vojnovému konfliktu v Európe.

4.1. Štyri historické etapy na ceste k dnešnej hospodárskej a menovej únii

Cesta k spoločnej menovej únii, teda zoskupenia v ktorom sa používa jednotná mena, jednotná menová politika a funguje jednotná centrálna banka prebieha vo viacerých etapách.⁴¹ Rovnako tomu bolo aj v prípade vytvorenia európskej HMÚ. Samotný rozsah a charakter európskej integrácie - vrátane hospodárskej a menovej integrácie – nie je možné úplne pochopiť bez toho, aby sme nepoznali pôvodné zámery „tvorcov“ myšlienky európskej integrácie. Títo európski lídri umožnili vytvorenie Európskej únie, v tej forme ako ju poznáme dnes a ktorej

³⁹ predchodca súčasnej Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj - The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

⁴⁰ BALDWIN, R. – WIPLOSZ, CH. 2013. *Ekonomie evropské integrace*. Praha : Grada Publishing, a. s. ISBN 978-80-247-4568-8

⁴¹ BABČÁK, V. a kol. 2012. *Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii*. Bratislava : EUROKÓDEX, s.r.o., ISBN 978-80-89447-86-2.

súčasťou je aj Slovenská republika. „Zakladajúci otcovia“ myšlienky jednotnej Európy⁴², boli rôznorodou skupinou ľudí, ktorí však mali rovnaké ideály: mierovú, zjednotenú a prosperujúcu Európu. Rovnako aj myšlienka menovej a hospodárskej únie bola už v mysli signatárov Rímskej zmluvy z roku 1957, ktorá založila EHS. EHS⁴³ sa považuje za hlavný odrazový mostík pri vytváraní EÚ. EHS vytvorilo spoločný trh, ktorý dával členom slobodu pohybu tovarov, služieb, kapitálu a osôb, ako aj colnú úniu medzi zakladajúcimi štátmi - a práve pri vytvorení colnej únie sme boli svedkami prvých pokusov užšej hospodárskej spolupráce medzi členskými štátmi. Rímske zmluvy⁴⁴ sú dokumenty zásadného významu, pretože položili základy všetkých aspektov hospodárskej integrácie, ktorými Európska únia postupne prešla počas nasledujúcich 60 rokov.

Vo všeobecnosti by sa toto obdobie posledných 60 rokov, ktoré viedlo vytvoreniu k súčasnej európskej HMÚ a zavedeniu jednotnej meny euro bolo možné rozdeliť do štyroch časových období:⁴⁵

1. Obdobie od Rímskych zmlúv až po Wernerovú správu - obdobie rokov 1957 až 1970
2. Obdobie od Wernerovej správy až k Európskemu menovému systému, roky 1970 až 1979
3. Obdobie od začiatku fungovania EMS až po "Maastrichtskú zmluvu", roky 1979 až 1991
4. Od Maastrichtu po euro a eurozónu, 1991 až 2002

Od Rímskej zmluvy až po Wernerovú správu - roky 1957 až 1970

Prvým krokom k hospodárskej integrácii medzi európskymi krajinami bola už spomínaná Rímska zmluva. Hospodárska spolupráca signatárskych krajín bola považovaná za

⁴² V tomto prípade vychádzam z anglického označenia „the founding fathers“, ktorým sa označujú politickí predstavitelia, ktorí stáli pri vzniku myšlienky európskej integrácie.

⁴³ Európske hospodárske spoločenstvo (EHS) - European Economic Community (EEC), organizácia založená v roku 1958 zmluvou podpísanou v roku 1957. Signatárskymi štátmi boli: Belgicko, Francúzsko, Taliansko, Luxembursko, Holandsko a vtedajšie Západné Nemecko, neformálne bola táto organizácia štátov známa aj ako spoločný trh týchto štátov.

⁴⁴ Zmluva o Európskom hospodárskom spoločenstve (EHS) a Zmluva o Európskom spoločenstve pre atómovú energiu (ESAE, známa skôr ako Euratom), čiže Rímske zmluvy, boli podpísané 25. marca 1957 a platnosť nadobudli 1. januára 1958. Na rozdiel od Zmluvy o ESUO boli Rímske zmluvy uzavreté na „dobu neurčitú“ (článok 240 Zmluvy o EHS a článok 208 Zmluvy o Euratome), z čoho vyplýva takmer ústavný charakter týchto zmlúv. – Informačné listy o Európskej únii - 2018 ; dostupné online: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/home>

⁴⁵ Nasledujúce rozdelenie vychádza z textu publikácie Európskej komisie – Jedna mena pre jednu Európu, Cesta k euru z roku 2007, 20 s. , ISBN 92-79-04488-5 © Európske spoločenstvá, 2007

spôsob, ako vytvoriť bližšie spojenie medzi štátmi, ktoré počas druhej svetovej vojny utrpeli výrazné materiálne a hospodárske škody. Medzinárodná menová stabilita, ktorá vládla v bezprostrednom povojnovom období, netrvala dlho. Rozruch na medzinárodných menových trhoch v rokoch 1968 až 1969 ohrozil spoločný cenový systém spoločnej poľnohospodárskej politiky, teda hlavným pilier vtedajšieho Európskeho hospodárskeho spoločenstva. V reakcii na túto znepokojujúcu situáciu európski lídri vytvorili skupinu vedenú vtedajším luxemburským predsedom vlády Pierrom Wernerom, ktorá mala spracovať správu o tom, ako by HMÚ mohla byť dosiahnutá do roku 1980.⁴⁶ Skupina vedená Wernerom vytvorila trojstupňový proces na dosiahnutie hospodárskej a menovej únie v horizonte 10 rokov, v rámci ktorého sa hovorilo aj o zavedení jednotnej meny. Členské štáty EÚ sa v zásade dohodli a v roku 1971 začali prvú fázu - zúženie fluktuácií meny. Avšak nová vlna menovej nestability na medzinárodných trhoch zmarila nádeje na užšie prepojenie mien krajín Spoločenstva. Následné pokusy o dosiahnutie stabilných výmenných kurzov boli postihnuté ropnými krízami a inými finančnými otrasmami, až kým v roku 1979 nebol spustený Európsky menový systém (ďalej len „EMS“). EMS predstavoval novú a dovtedy nebývalú koordináciu menových politík medzi krajinami EÚ a fungoval úspešne viac ako desať rokov.

Werner Committee - skupina pod vedením Pierra Wenera - mala okrem svojho predsedu ďalších šesť členov. Päť kresiel zastávala takzvaná „special committee“ a jedno kreslo pripadlo pre zástupcu komisie. Záverečná správa Wernerovho výboru - Správa Rade a Komisii o postupnom uskutočňovaní hospodárskej a menovej únie v Spoločenstve - známa pod názvom "Wernerova správa", bola uverejnená v roku 1970.⁴⁷

Ako sa uvádza vo Wernerovej správe: *Od podpísania Rímskej zmluvy Európske hospodárske spoločenstvo urobilo niekoľko krokov, ktoré majú prvoradý význam pre hospodársku integráciu. Dokončenie colnej únie a definícia spoločnej poľnohospodárskej politiky sú najvýznamnejšími orientačnými bodmi. ... Výbor sa nesnažil vytvoriť ideálny systém. Stanovil skôr prvky, ktoré sú nevyhnutné pre existenciu úplnej hospodárskej a menovej únie.* Wernerova správa navrhla desaťročný program na dosiahnutie jednotnej meny, ale nikdy nebol splnený. Dosiahnutie ekonomickej a menovej únie sa podarilo až na základe ďalšieho programu, ktorý bol predstavený v tzv. Delorsovej správe – a ktorá v mnohom vychádzala práve z predchádzajúcej Wernerovej správy.

⁴⁶ European Commission – History of the Euro. dostupné online: https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/euro/history-euro/history-euro_en

⁴⁷ Werner report, dostupné online:

http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication6142_en.pdf

V roku 1979 bol obnovený proces menovej integrácie a to vytvorením EMS a Európskej menovej jednotky (v angličtine „European Currency Unit“ ďalej len „ECU“). Úspech EMS pri podpore jeho cieľov vnútornej a vonkajšej menovej stability prispel k ďalšiemu postupu, ktorý sa vyústil v roku 1985 až do prijatia programu vnútorného trhu a podpísania Jednotného európskeho aktu – The Single European Act . Cieľom Jednotného európskeho aktu (Single European Act) bolo vybudovanie jednotného spoločného trhu v rámci Európy. Zmluvné strany sa týmto aktom zaviazali, že do konca roku 1992 zabezpečia odstránenie všetkých prekážok, ktoré bránia realizácii štyroch základných slobôd (voľný pohyb osôb, služieb, tovaru a kapitálu).

Jednotný európsky akt predstavoval prvú vážnejšiu reformu už existujúcich zmlúv Európskeho spoločenstva. Odštartoval proces dokončenia jednotného trhu a zároveň vytvoril priestor na výraznejší rozvoj európskej politickej spolupráce. Jedným z cieľov aktu bolo posilniť úlohu Európskeho parlamentu v rozhodovacom procese Spoločenstva a rozšíriť rozhodovacie právomoci Rady ministrov. Pre rozhodovanie v oblastiach ako ekologická, vedecko-výskumná, sociálna, menová, regionálna a štrukturálna politika sa začala používať kvalifikovaná väčšina. Pred prijatím aktu sa rozhodovací proces riadil požiadavkou zhody názorov všetkých členských štátov.⁴⁸

Článok 13 Jednotného európskeho aktu uvádza: Zmluva o EHS sa dopĺňa takto: „Článok 8a - Spoločenstvo prijme opatrenia s cieľom postupne vytvárať vnútorný trh v priebehu obdobia, ktoré sa končí 31. decembra 1992, v súlade s ustanoveniami tohto článku a článkov 8b, 8c, 28, 57 ods. 2, 59, 70 ods. 1, 84, 99, 100a a 100b bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia tejto zmluvy. Vnútorný trh zahŕňa oblasť bez vnútorných hraníc, v ktorej je zaručený voľný pohyb tovaru, osôb, služieb a kapitálu v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy.“

4.1.1. Európsky menový systém

V roku 1979 bol spustený - Európsky menový systém – ten sa dá považovať za priameho predchodcu HMÚ. EMS zaviedol nový a pre európske krajiny aj jedinečný spôsob spolupráce v oblasti menovej politiky. Systém EMS fungoval až do roku 1998 a aj keď tento projekt nebol dokonalý a čelil mnohým ťažkostiam,⁴⁹ jeho existencia sa stále považovala za

⁴⁸ Národná rada – Jednotný európsky akt, dostupné online: <https://www.nrsr.sk/web/?SectionId=22>

⁴⁹ Objavilo sa napríklad veľa technických ťažkostí pri stanovovaní správnej sadzby pre všetky členské štáty a po druhé, niektorí členovia boli menej odhodlaní ako ostatní. Británia sa do ERM pripojila až v roku 1990 a bola nútená ju opustiť v roku 1992, pretože nemohla dodržať hranice výmenných kurzov - Autor: Wil James, Civitas 01/2006, CIVITAS Institute for the Study of Civil Society 2015

dostatočný impulz pre ďalšiu hospodársku a menovú integráciu európskych krajín - HMÚ. Hlavným cieľom EMS bolo podporovať menovú stabilitu v Európe.

4.1.2. Delorsová správa

Ako som sa uvádza vyššie, EMS bol považovaný za významný krok na ceste k ďalšej menovej spolupráci členských štátov ES. Podporil snahy pokračovať v procese hospodárskej integrácie a vytvoriť hospodársku a menovú úniu. Ďalší zásadný krok na ceste k vytvoreniu hospodárskej a menovej únie bol urobený, keď bol vtedajší prezident Európskej komisie Jacques Delors požiadany európskymi lídrami, aby pripravil (v spolupráci s guvernermi centrálnych bánk členských štátov ES) konkrétny plán na dosiahnutie HMÚ. Ako sa uvádza priamo v Delorsovej správe: „*Pri skúmaní spôsoby dosiahnutia hospodárskej a menovej únie výbor preskúmal podmienky, za ktorých by takáto únia mohla byť životaschopná a úspešná.*“⁵⁰

V apríli 1989 Výbor pre štúdium hospodárskej a menovej únie,⁵¹ ktorému predsedal predseda Komisie Jacques Delors vrátane všetkých 12 guvernerov centrálnych bánk ES, uverejnila správu, ktorá stanovila základy súčasnej hospodárskej a menovej únie. Správa analyzovala hlavné body a aspekty budovania Hospodárskej a menovej únie a navrhla trojstupňový postup na vytvorenie HMÚ.⁵² Delorsová správa navrhla trojstupňové prípravné obdobie pre hospodársku a menovú úniu a eurozónu v období rokov 1990 až 1999. Prípravy zahŕňali: dokončenie vnútorného trhu (1990-1994) a to zavedením voľného pohybu kapitálu; vytvorenie Európskej centrálnej banky (ďalej len „ECB“) a Európskeho systému centrálnych bánk (ďalej len „ESCB“) a dosiahnutie hospodárskej konvergencie (1994 - 1999); stanovenie výmenných kurzov a zavedenie eura (od roku 1999). Európski lídri prijali odporúčania Delorsovej správy.

Jacques Delors raz povedal: „Kombinácia udalostí a politickej vôle povedie k podpísaniu Maastrichtskej zmluvy“. A tak ako to bolo zamýšľané európskymi lídrami, odporúčania Delorsovej správy naozaj stanovili základ pre ustanovenia Európskej menovej únie v novej zmluve - Zmluve o Európskej únii (Maastrichtskej zmluve). Zmluva o Európskej únii, ktorá obsahovala ustanovenia potrebné na implementáciu HMÚ, bola schválená na zasadnutí Európskej rady v Maastrichte v Holandsku v decembri 1991. Podpísaná bola následne

⁵⁰ Delorsová správa - Report on economic and monetary union in the European Community Presented April , 17 , 1989, dostupné na: http://aei.pitt.edu/1007/1/monetary_delors.pdf

⁵¹ Committee for the Study of Economic and Monetary Union

⁵² Policy Paper by Henrik Enderlein and Eulalia Rubio: 25 YEARS AFTER THE DELORS REPORT: WHAT LESSONS FOR ECONOMIC AND MONETARY UNION? dostupné online: <HTTP://INSTITUTDELORS.EU/PUBLICATIONS/25-YEARS-AFTER-THE-DELORS-REPORT-WHAT-LESSONS-FOR-ECONOMIC-AND-MONETARY-UNION/?LANG=EN>

7. februára 1992 v Maastrichte (z čoho vychádza aj samotné pomenovanie „Maastrichtská zmluva“) a do platnosti vstúpila 1. novembra 1993.

5. Európa bude mať jednotnú menu – Zmluva o Európskej únii

„Do konca tohto storočia bude mať Európa jednotnú menu. Táto mena bude silná a stabilná. Toto je želanie lídrov a národov pri podpisovaní a následnej ratifikácii Zmluvy o Európskej únii.“ - to sú prvé slová predslvu Zelenej knihy o praktických opatreniach zavedenia jednotnej meny „Green paper“⁵³ on the practical arrangements for the introduction of the single currency⁵⁴ - v prípravnej práci vytvorenej Komisiou k zavedeniu jednotnej meny - euro. Uvedené želanie lídrov na vytvorenie jednotnej meny do konca storočia sa podarilo dodržať, pričom jej právne zakotvenie predstavovala práve Zmluva o Európskej únii. Vytvorenie jednotnej meny a menovej únie v podobe zavedenej Zmluvou o Európskej únii (vychádzajúc z Delorsovej správy) prirodzene prinieslo mnoho súvisiacich právnych otázok, ktoré bolo treba vyriešiť. Tieto boli nepochybne aj dôvodom veľmi komplikovaného a zdĺhavého procesu ratifikácie Maastrichtskej zmluvy a predstavovali výrazný signál pre Európske spoločenstvo, že ďalšie integračné kroky nebudú až tak plynulým a bezproblémovým procesom.

Zmluva o Európskej únii (Maastrichtská zmluva) je zmluva, ktorú podpísalo 12 krajín - členských štátov EHS 7. februára 1992 a oficiálne vstúpila do platnosti 1. novembra 1993. Odvtedy, ďalších 16 európskych krajín úspešne vstúpilo do EÚ a prijalo pravidlá stanovené v Maastrichtskej zmluve alebo v zmluvách, ktoré boli prijaté po nej. Vzhľadom na historický kontext začiatku 90. rokov môžeme ľahko pochopiť motívy a dôvody vedúce predstaviteľov európskych štátov usilovať sa o užšiu spoluprácu medzi členskými štátmi, ale takisto, historický kontext tých čias nám pomáha pochopiť aj to, prečo ratifikačný proces tejto zmluvy bol sprevádzaný mnohými ťažkosťami. „Maastrichtská zmluva bola najskôr vítaná ako medzník na ceste k európskej integrácii. Postupne sa však stala kontroverznou.“⁵⁵ Napríklad Nemecko, ktoré aj keď tradične predstavuje jedného z najväčších podporovateľov európskej integrácie, oneskorilo ratifikáciu Maastrichtskej zmluvy najdlhšie, keďže samotnej ratifikácii Zmluvy

⁵³ Green Papers – v slovenčine tzv. Zelené knihy sú dokumenty uverejňované Európskou komisiou o danej téme na európskej úrovni. Príslušné strany (orgány alebo jednotlivci) sa v nich vyzývajú k účasti na konzultačnom procese a diskusii na základe nimi predložených návrhov. Zelené knihy môžu viesť k legislatívnym vývojom, ktoré sú uvedené v bielych knihách tzv. „White Papers.“ – toto je definícia „Green Papers“ uvedená v EUR-lex, oficiálnej webovej stránke venovanej európskemu právu a verejným dokumentom

⁵⁴ Green paper on the practical arrangements for the introduction of the single currency (31 May 1995, Brussels) - presented by the Commission of the European Communities

⁵⁵ Scheherazade S. Rehman – The Path to European Economic and Monetary Union, 1997, p. 46

predchádzalo rozhodnutie *Federálneho* ústavného súdu *Nemecka*, ktorý musel preskúmať, či prenesenie menovej suverenity z národnej na európsku úroveň nie je porušením „demokratického princípu“ podľa nemeckej Ústavy.⁵⁶

Dňa 20. septembra 1992 sa vo Francúzsku konalo referendum o Maastrichtskej zmluve, ktoré prešlo iba veľmi tesným výsledkom 51%. Výsledok referenda, známeho ako „petit oui“, spolu s negatívnym výsledkom referenda o Maastrichtskej zmluve v Dánsku sú považované za signály konca dovtedajšieho konsenzu o európskej integrácii, ktorý sa predtým vyskytoval v tejto časti Európy. „Nie“ Dánska v prvom Maastrichtskom referende v júni 1992 viedlo k mnohým ústupkom a aj vytvoreniu tzv. možnosti „opt out“ z ďalšej európskej menovej integrácie pre Dánsko a jeho neúčasti v menovej únii so spoločnou menou - euro.⁵⁷

Zmluva o Európskej únii umožnila vytvorenie náročného ekonomického projektu – menovej a hospodárskej únie s jednotnou menou. Takisto stanovila základy a princípy budúcej menovej spolupráce medzi členskými štátmi menovej únie. Zmluva zriadila ECB a ESCB a stanovila ich hlavné ciele. Zriadenie a organizácia ESCB, jeho ciele a úlohy sú špecifikované v Protokole o štatúte Európskeho systému centrálnych bánk a Európskej centrálnej banky⁵⁸, ktorý bol pripojený k zmluve. Protokol tiež objasnil úlohu národných centrálnych bánk ako "neoddeliteľnú súčasť ESCB". Zmluva obsahuje tiež aj protokoly o štatúte Európskeho menového inštitútu a konvergenčných kritériách – „*Maastrichtských konvergenčných kritériách*“, ktoré každý členský štát musel splňať na to aby by mohol pripojiť k eurozóne.⁵⁹

6. Konvergenčné kritéria

Tiež nazývané aj Maastrichtské kritériá⁶⁰ boli (a stále sú) jednou z najviac diskutovaných a kontroverzných častí celého procesu európskej menovej integrácie. Kritériá boli zavedené s cieľom overenia ekonomickej a hospodárskej pripravenosti členského štátu a to ako podmienky vstupu členských štátov do eurozóny, keďže vstup do tretej fázy formujúcej sa hospodárskej a menovej únie nemal byť automatický pre všetky členské štáty Európskej únie.

⁵⁶ Rozhodnutie Solange III, BverfGE 89, 155 z 12. októbra 1993

⁵⁷ Okrem Dánska má rovnakú výnimku, čo sa týka vstupu do tretej fázy Európskej hospodárskej a menovej únie aj Veľká Británia

⁵⁸ PROTOCOL ON THE STATUTE OF THE EUROPEAN SYSTEM OF CENTRAL BANKS AND OF THE EUROPEAN CENTRAL BANK

⁵⁹ European Commission: The history of the euro:

https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/euro/history-euro/history-euro_en

⁶⁰ vychádzajúc z názvu Maastrichtskej zmluvy (Zmluvy o Európskej únii), ktorá dané konvergenčné kritéria zaviedla

Nie je teda vôbec prekvapujúce, že daný výberový proces sa mal riadiť a určovať „testom“ štátov v zásade ekonomického charakteru.⁶¹

Diskusia o tom, či predstavené kritériá sú skutočne vhodným prostriedkom zisťovania pripravenosti členského štátu na vstup do eurozóny nastala prvý krát už počas procesu ratifikácie v Maastrichte, ale ešte výraznejšie sa ozývala kritika konvergenčných kritérií počas finančnej krízy. Dopady krízy na niektoré členské štáty poukázali na skutočnosť, že nie všetky pôvodné členské štáty eurozóny skutočne rešpektovali a dodržali konvergenčné kritériá pred ich vstupom do eurozóny. Napriek tomu, že niektoré z členských štátov neboli pripravené na prijatie jednotnej meny v zmysle konvergenčných kritérií do roku 2002 sa až 12 členských štátov EÚ stalo členom eurozóny a od 1.1. 2002 ich obyvatelia začali používať jednotnú menu euro.

Pre členské štáty EÚ, ktoré dodnes ešte nezaviedli jednotnú menu euro a ide o členské štáty, ktoré majú dočasnú výnimku na základe čl. 139 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) platí, tak ako to uvádza článok 140 ZFEU⁶², že najmenej každé dva roky alebo na návrh členského štátu, pre ktorý platí výnimka, Komisia a Európska centrálna banka informujú Radu o pokroku, ktorý dosiahli členské štáty, pre ktoré platí výnimka, pri plnení záväzkov týkajúcich sa dosiahnutia hospodárskej a menovej únie. Pričom uvedené Správy slúžia na posúdenie toho či sa dosiahol vysoký stupeň konvergenzie, a to posúdením nasledujúcich kritérií plnenia záväzkov členských štátov. Ide o štyri konvergenčné kritériá, a to konkrétne: dosiahnutie vysokého stupňa cenovej stability, ktorý vychádza z miery inflácie, ktorá sa približuje k miere inflácie najviac troch členských štátov, ktoré v cenovej stabilite dosahujú najlepšie výsledky, udržanie stability stavu štátnych finančných prostriedkov, ktorý vychádza zo stavu štátneho rozpočtu, ktorý nevykazuje nadmerný deficit; sledovanie normálneho fluktuálneho rozpätia stanoveného mechanizmom výmenných kurzov Európskeho menového systému, minimálne počas dvoch rokov bez devalvácie voči euru; stálosť konvergenzie dosiahnutej členským štátom, pre ktorý platí výnimka, a jeho účasti v mechanizme výmenných kurzov, ktorá sa odráža v dlhodobých úrovniach úrokovej miery. Okrem štyroch ekonomických kritérií sa pri členských štátoch skúma aj splnenie právnych kritérií, ide konkrétne – tak ako to stanovuje článok 140 ZFEU - o preskúmanie zlučiteľnosti vnútroštátnych právnych predpisov každého z členských štátov vrátane štatútov ich národných centrálnych bánk s článkami 130 a 131 a so Štatútom Európskeho systému centrálnych bánk

⁶¹ pozri : Proctor, Ch. : Mann on the Legal Aspect of Money, Oxford University Press; 7 edition, 2012, ISBN 978-0199609178, s. 535

⁶² pôvodné články 121 ods. 1, 122 ods. 2, druhá veta a 123 ods. 5 ZES

a Európskej centrálnej banky. V článku 130 je zakotvená nezávislosť Európskej centrálnej banky a národných bánk. Nezávislosť národných centrálnych bánk je kritériom „právnej konverencie“ všetkých potenciálnych členov eurozóny. Každá krajina, ktorá chce vstúpiť do eurozóny túto nezávislosť musí zabezpečiť. Článok 131 uvádza, že Každý členský štát zabezpečí, aby vnútroštátne právne predpisy, vrátane štatútu jeho národnej ústrednej banky boli zlučiteľné so zmluvami a Štatút Európskeho systému centrálnych bánk a Európskej centrálnej banky.⁶³

7. Európsky menový inštitút: Prechod na jednotnú menu

S cieľom uľahčiť cestu k jednotnej mene, ktorej základy boli položené Zmluvou o Európskej únii (Maastrichtská zmluva) a s cieľom minimalizovať možné negatívne vplyvy, ktoré by mohol mať prechod na novú menu priamo na verejnosť, sa Európsky menový inštitút (ďalej len „EMI“) rozhodol zverejniť správa nazvaná: „Prechod na jednotnú menu“ – „The changeover to the single currency“. Ako uviedol Eugenio Domingo Solans, člen Rady guvernérov a Výkonnej rady Európskej centrálnej banky: „Úspešnosť prechodu na hotovostné euro v konečnom dôsledku závisí nielen od vhodného plánovania tejto operácie a od spolupráce všetkých priamo zapojených odborných strán, ale aj na pozitívnom postoji a rýchlom prijatí zo strany verejnosti. Nadšenie, ktoré európska verejnosť prejavila pri prijímaní eura, by sa mala interpretovať ako jasný znak ich podpory projektu európskej integrácie.“. Preto môžeme povedať, že hlavným cieľom tejto prípravnej práce EMI bolo nielen odstrániť neistotu a prípadný zmätok na strane verejnosti súvisiaci so zmenou meny, ale aj udržanie prostredia, ktoré by umožnilo dôveru v prijatie jednotnej meny - euro. EMI bol zriadený na začiatku druhej etapy HMÚ (podľa článku 117 Zmluvy o ES) a prevzal úlohy Výboru guvernérov a Európskeho fondu pre menovú spoluprácu (EMCF). Nemohol rozhodovať o menovej politike, tá zostala v právomoci vnútroštátnych orgánov. Medzi jeho hlavné úlohy pri uskutočňovaní druhej etapy HMÚ patrilo posilňovanie spolupráce medzi národnými centrálnymi bankami a koordinácie menových politík členských štátov s cieľom zabezpečiť cenovú stabilitu. V súlade s článkom 123 ods. 2 Zmluvy o ES bol EMI zrušený po zriadení Európskej centrálnej banky, keď umožnil prípravu jej činnosti (1. júna 1998).⁶⁴

⁶³ Ide konkrétne o Protokol (č.4.) Štatút Európskeho systému centrálnych bánk a Európskej centrálnej banky. Práve na základe tohto štatútu bola 1. júna 1998 založená Európska centrálna banka (ktorá nahradila Európsky menový inštitút) a Európsky systém centrálnych bánk (ESCB).

⁶⁴ Informačné listy o Európskej únii - Inštitúcie hospodárskej a menovej únie - <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/85/institucie-hospodarskej-a-menovej-unie>

8. HMÚ a jej inštitucionálny rámec

Euro bolo zavedené 1. januára 1999, kedy boli spustená tzv. tretia etapa HMÚ. Zároveň bola menová politika postúpená Európskej centrálnej banke (ďalej len „ECB“), ktorá bola založená niekoľko mesiacov pred zavedením eura - 1. júna 1998 – a to v rámci prípravy na tretiu etapu vytvorenia HMÚ. Pre bežných občanov vstup do tretej etapy v roku 1999 ešte nepredstavoval výrazné zmeny, prvé tri roky bolo totiž euro „neviditeľnou“ menou - používalo sa len na účtovné účely, napríklad v rámci elektronických platieb. Hotovostné euro bolo zavedené až 1. januára 2002, keď v pevne stanovenom výmennom kurze nahradilo bankovky a mince jednotlivých národných mien, napríklad belgického franku či nemeckej marky. Názov meny euro vybrali hlavy členských štátov Európskej únie (resp. predsedovia vlád), na summite Európskej rady v Madride v decembri 1995. Stvárnenie znaku eura € bolo inšpirované gréckym písmenom epsilon ako odkaz na kolísku európskej civilizácie a ako odkaz na prvé písmeno slova Európa.⁶⁵

Vytvorením HMÚ vstúpil finančný a bankový systém do úplne novej éry. Tretia etapa HMÚ tak ako bola plánovaná, sa mala vyznačovať posunom k jednotnej menovej politike, spoločnej mene a vytvorením novej menovej inštitúcie, ktorou mala byť spoločná centrálna banka v rámci skupiny členských štátov EÚ. Od spustenia 3. etapy HMÚ si teda fyzické a právnické osoby operujúce na finančných trhoch museli zvyknúť nie len na novú a unikátnu menu – jednotnú menu euro, ale takisto aj na nový právny rámec ich činnosti a to práve rámec určený novým Európskym systémom centrálnych bánk (European System of Central Banks – ďalej len „ESCB“).⁶⁶ ECB je inštitúcia EÚ, ktorá je jadrom Eurosystemu a v rámci bankového dohľadu jadrom jednotného mechanizmu dohľadu. Úlohy ESCB a Eurosystemu sú stanovené v ZFEU. Podrobne sú opísané v Štatúte Európskeho systému centrálnych bánk a Európskej centrálnej banky, ktorý je jedným z protokolov priložených k zmluve. V texte ZFEU sa uvádza všeobecne ESCB a nie Eurosystem, keďže zmluva vychádzala z predpokladu, že všetky členské štáty EÚ zavedú euro. Eurosystem tvorí ECB a národné centrálné banky členských štátov EÚ, ktorých menou je euro, zatiaľ čo ESCB zahŕňa ECB a národné centrálné banky všetkých členských štátov EÚ (článok 282 ods. 1 zmluvy). Pokiaľ budú existovať členské štáty EÚ, ktorých menou nie je euro, bude potrebné rozlišovať medzi Eurosystemom a ESCB.⁶⁷ Prijatím jednotnej meny euro v SR došlo aj k zásadnej zmene v postavení a úlohách Národnej banky

⁶⁵ Euro na Slovensku: <https://www.nbs.sk/sk/o-narodnej-banke/nbs-v-eurosysteme/euro-na-slovensku>

⁶⁶ ZILIOLI, CH. – SELMAYR, M. The European Central Bank, Its System and its Law. In: Yearbook of European Law, Volume 19. 1999, s. 347 - 425

⁶⁷ <https://www.ecb.europa.eu/ecb/tasks/html/index.sk.html>

Slovenska (ďalej len „NBS“). NBS je súčasťou ESCB, ktorý tvoria ECB spolu s národnými centrálnymi bankami všetkých členských štátov EÚ. A NBS sa rovnako odo dňa zavedenia eura v SR (1.1.2009) stala aj súčasťou Eurosystemu ako systému centrálného bankovníctva eurozóny v rámci ESCB.

Už Delorsová správa definovala základy, na ktorých mal byť postavený ESCB. V správe sa uvádzalo, že z dôvodu jednotnej menovej politiky bude potrebné vytvoriť novú menovú inštitúciu, keďže jednotná menová politika nemôže vychádzať z nezávislých rozhodnutí a opatrení rôznych centrálnych bánk. Navyše, každodenné operácie menovej politiky nemôžu dostatočne rýchlo reagovať na meniace sa podmienky na trhu, pokiaľ sa o nich nerozhodne centrálné. Vzhľadom na politickú štruktúru Spoločenstva bolo navrhnuté, aby bol nový bankový systém organizovaný vo federálnej podobe a predstavený bol názov Európsky systém centrálnych bánk (ESCB). Správa predstavila čo malo byť funkciou ESCB a navrhovanú štruktúru a organizáciu ESCB, pričom sa spomína aj jeho status („Rada ESCB by mala byť nezávislá od vlád členských štátov a orgánov Spoločenstva“).⁶⁸ V súčasnosti existuje v rámci EÚ už spomínaný ESCB, tak aj Eurosystem. Kým ESCB pozostáva zo samotnej ECB a národných centrálnych bánk všetkých členských štátov Európskej únie, tak Eurosystem je tvorený ECB a centrálnymi bankami členských štátov EÚ, ktoré už prijali euro (takže aj NBS). Definíciu týchto dvoch systémov nám poskytuje ZFEU v čl. 282: „Európska centrálna banka tvorí spolu s národnými centrálnymi bankami Európsky systém centrálnych bánk (ESCB). Európska centrálna banka spolu s národnými centrálnymi bankami členských štátov, ktorých menou je euro a ktoré tvoria Eurosystem, riadi menovú politiku Únie.“ a čl. 1 Protokolu (č.4) o štatúte ESCB a ECB, v ktorom sa uvádza: „V súlade s článkom 282 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie Európska centrálna banka (ECB) a národné centrálné banky tvoria Európsky systém centrálnych bánk (ESCB). ECB a národné centrálné banky tých členských štátov, ktorých menou je euro, tvoria Eurosystem.“ Tieto dva systémy existujú súčasne, keďže nie všetky členské štáty Európskej únie už prijali euro ako svoju národnú menu, preto do doby kým sa tak nestane (teoreticky sa stále počíta s tým, že všetky členské štáty príjmu spoločnú menu), tieto dva systémy budú koexistovať. O existencii dvoch systémov bolo rozhodnuté ešte v začiatkoch menovej integrácie, keď už ale bolo jasné, že nie všetky členské štáty budú schopné (alebo ochotné) prijať euro v rovnakom čase. Vyčlenila sa skupina 4 členských štátov (Dánsko, Spojené kráľovstvo, Švédsko a Grécko), ktorých pozícia si vyžadovala osobitné postavenie v rámci novovznikajúceho systému. V prípade Švédska

⁶⁸ The Report on Economic and Monetary Union in the European Community : Chapter II – The final stage of economic and monetary union - Section 4 - Institutional arrangements

a Grécka malo ísť iba o dočasné výnimky, vzhľadom k nespĺneniu prístupových podmienok, v prípade Spojeného kráľovstva a Dánska išlo inú právnu skutočnosť, keďže tieto dva štáty mali špeciálny status, ktorým im v dvoch Protokoloch k Maastrichtskej zmluve uznával právo si vybrať či budú alebo nebudú participovať v 3. etape HMÚ. Oba štáty sa rozhodli nepripojiť k 3. etape. Organizačná štruktúra ESCB musela teda reagovať na ambivalentnú pozíciu týchto štyroch štátov, ktoré naďalej predstavovali plnohodnotných členov Spoločenstva, ale požívali už rozdielny status v rámci vytvárajúcej sa menovej únie. Snaha o zachovanie „súdržnosti“ Spoločenstva je prezentovaná aj v rámci ZFEU, ktorá zloženie ESCB neodvodzovala od „špeciálneho postavenie“ niektorých členských štátov, ale vyjadrila, že ESCB budú tvoriť ECB a národné centrálné banky *všetkých* členských štátov. Na druhej strane však štruktúra ESCB nemohla nereagovať na fakt, že 4 štáty nepreviedli svoju menovú politiku na úroveň Spoločenstva. Preto aj výnimky a špeciálne postavenie týchto 4 štátov bolo premietnuté do výrazne obmedzeného podieľania sa na procese rozhodovania ECB a operácií vykonávaných prostredníctvom ESCB. V záujme zjednodušenia a prehľadnosti na finančnom trhu a tiež pre ľahšie pochopenie komplexnej štruktúry európskeho centrálného bankovníctva sa Rada guvernérov rozhodla dať tejto operačnej časti ESCB názov *Eurosystem*.⁶⁹

Eurosystem si stanovil za základný cieľ cenovú stabilitu. Eurosystem je značne nezávislý pri definícii svojich cieľov a aj pri rozhodovaní, ako bude vykonávať menovú politiku. Nesmie prijímať pokyny od iných orgánov, či už európskych, či národných. Toto vyvoláva zásadné otázky, keďže v demokracii je každý orgán zodpovedný za svoje konanie. Eurosystem sa preto formálne zodpovedá Európskeho parlamentu a to napríklad aj formou výročných správ.⁷⁰

9. Doterajšie rozširovanie eurozóny

Do dnešného dňa euro ako svoju národnú menu prijalo 19 členských štátov EÚ, 12 z nich začalo jednotnú menu používať 1. januára 2002 a ďalších 7 štátov pristúpilo k eurozóne postupne. Išlo o 7 štátov, ktoré sa stali členmi EÚ počas jej zatiaľ najväčšieho rozšírenia v roku 2004, keď k 1. máju k EÚ pristúpilo 10 nových členských štátov, pričom sa jednalo prevažne o štáty patriace do bývalého východného bloku. Tieto nové členské štáty sa nestali súčasťou eurozóny automaticky, ale už pri svojom prístupí k EÚ sa zaviazali k tomu, že príjmu jednotnú menu. Je totiž dôležité poznamenať že na rozdiel od samotnej Maastrichtskej zmluvy

⁶⁹ ZILIOLO, CH. – SELMAYR, M. The European Central Bank, Its System and its Law. In: Yearbook of European Law, Volume 19. 1999, s. 347 - 425

⁷⁰ BALDWIN, R. – WIPLOSZ, CH. 2013. Ekonomie evropské integrace. Praha : Grada Publishing, a. s. ISBN 978-80-247-4568-8

Zmluva o pristúpení⁷¹ neobsahuje žiadne výnimky z tretej etapy Hospodárskej a menovej únie. V dôsledku toho mali pristupujúce členské štáty zároveň právo a takisto aj povinnosť stať sa členom menovej únie, a to pod podmienkou splnenia potrebných kritérií. Článok 4 Aktu o pristúpení⁷² stanovuje, že: každý nový členský štát sa odo dňa pristúpenia stane účastníkom hospodárskej a menovej únie ako členský štát, pre ktorý platí výnimka v zmysle článku 122 zmluvy o ES - čo znamená, že všetky členské štáty si zachovávajú svoje vlastné národné meny, kým sa im nepodarí splniť všetky konvergenčné kritériá, od tohto momentu sú nie len *oprávnené*, ale aj *povinné* prijať euro ako svoju menu. Avšak, zmluvy neurčujú konkrétny časový rámec, v rámci ktorého sú členské štáty povinné prijať jednotnú menu. Napríklad Švédsko do dnešného dňa euro neprijalo, aj napriek tomu, že nemá oficiálnu výnimku z tretej časti HMÚ ako Veľká Británia a Dánsko. Po referende v roku 2003, v ktorom Švédi odmietli euro sa Švédsko rozhodlo nevstúpiť do Európskeho mechanizmu výmenných kurzov (v angličtine The European Exchange Rate Mechanism, skrátene ERM), čím nespĺnilo jedno z konvergenčných kritérií, ktorých splnenie je podmienkou členstva v eurozóne. Rovnako tri stredoeurópske členské štáty – Česká republika, Poľsko a Maďarsko ešte stále neprijali jednotnú menu euro a nie je jasné, kedy tak urobia aj keď ich členstvo v EÚ k tomu zaväzuje a ide o štáty, pre ktoré platí len dočasná výnimka.

Ako teda uvádzame vyššie, krajina, ktorá pristúpila k EÚ, má povinnosť pripojiť sa k eurozóne. Euro však neprijme okamžite a automaticky po svojom vstupe do EÚ. Namiesto toho sa stáva po vstupe do EÚ tým, čo sa v angličtine nazýva “Member State with a derogation” teda „členský štát, pre ktorý platí výnimka“. Pred prijatím jednotnej meny je krajina povinná splniť množstvo povinností. Ide o povinnosti právnej a ekonomickej povahy, ktoré majú zabezpečiť istú mieru pripravenosti, spôsobilosti a odhodlanosti štátu byť súčasťou menovej únie a používať jednotnú menu euro. Ekonomickým konvergenčným kritériám bol rozsiahlejší

⁷¹K doteraz najväčšiemu rozšíreniu EÚ o uvedených 10 nových členských štátov predchádzalo podpísanie Zmluvy medzi Belgickým kráľovstvom, Dánskym kráľovstvom, Spolkovou republikou Nemecko, Helénskou republikou, Španielskym kráľovstvom, Francúzskou republikou, Írskom, Talianskou republikou, Luxemburským veľkoveľkovoľstvom, Holandským kráľovstvom, Rakúskou republikou, Portugalskou republikou, Fínskou republikou, Švédskym kráľovstvom, Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska (členskými štátmi Európskej únie) a Českou republikou, Estónskou republikou, Cyperskou republikou, Lotyšskou republikou, Litovskou republikou, Maďarskou republikou, Maltskou republikou, Poľskou republikou, Slovinskou republikou, Slovenskou republikou o pristúpení Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky, Poľskej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky k Európskej únii
Ú. v. EÚ L 236, 23.9.2003

Slovenská republika podpísala Zmluvu o pristúpení k EÚ 16. apríla 2003 a dňa 1. júla 2003 ju schválila Národná rada SR, Zmluva sa nachádza v Ú. V. EÚ L 236, 23.9.2003, s. 17

⁷² AKT o podmienkach pristúpenia Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky, Poľskej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 236, 2003, s. 33)

priestor venovaný v rámci predchádzajúcej podkapitoly. Tzv. právne konvergenčné kritéria zaväzujú kandidátske krajiny eurozóny, aby zaviedli v rámci svojho právneho poriadku právne základy nevyhnutné pre účasť v menovej únii, ktorej základným prvkom je nezávislosť centrálnych bánk.

ECB v konvergenčných správach hodnotí pokrok, ktorý dosiahli členské štáty, ktoré ešte neprijali euro pri plnení svojich záväzkov. Tieto správy musia obsahovať aj preskúmanie zlučiteľnosti vnútroštátnych právnych predpisov každého členského štátu, pre ktorý platí výnimka, vrátane štatútu jeho národnej centrálnej banky a článkov 130 a 131 ZFEÚ a príslušných článkov Štatútu ESCB a ECB. Táto povinnosť vyplývajúca zo Zmluvy pre členské štáty s výnimkou je tiež označovaná ako „právna konvergencia“. Pri posudzovaní právnej konvergenzie sa ECB neobmedzuje len na formálne hodnotenie vnútroštátnych právnych predpisov, ale môže tiež zvažovať, či je vykonávanie príslušných ustanovení v súlade princípmi zmlúv a štatútu.⁷³

Zavedenie jednotnej meny nie je jednoduchým procesom, prechod na novú meny musí zahŕňať komplexnú prípravu, ktorá má zabezpečiť plynulý prechod na novú menu zohľadňujúc všetky ekonomické a právne aspekty tohto procesu. Krajiny, ktoré pristupovali k eurozóne doteraz využili dva druhy postupu, resp. scenárov prechodu na jednotnú menu. Išlo o tzv. Madridský scenár (v angličtine the Madrid scenario), alebo o tzv. the big bang scenario – teda „scenár veľkého tresku“, V prípade Madridského scenára⁷⁴ išlo o stanovenie právneho rámca a časového harmonogramu postupného prechodu na euro počas prechodného 3 ročného obdobia. Tak ako to bolo v prípade 12 krajín, ktoré začali euro používať v hotovostnej podobe od 1.1. 2002, tomuto predchádzalo obdobie 3 rokov počas, ktorých sa štáty mali možnosť postupne technicky pripraviť na zavedenie novej meny (napríklad razenie mincí, predzásobenie bánk a podnikov) a toto obdobie poskytovalo časový priestor aj na vytvorenie vhodného právneho prostredia na zavedenie novej meny. Prvé tri roky teda euro fungovalo len v bezhotovostnej podobe. Išlo o osobitnú situáciu, ktorá sa výrazne líši od situácie krajín, ktoré k eurozóne pristupovali po roku 2002, keďže tieto krajiny prechádzali na menu, menu už existujúcu, zatiaľ čo v situácia členských štátov v roku 1999 predstavovala prechod na úplne novú predtým neexistujúcu menu. Z dôvodu, že ide o rozdielne situácie a spôsoby prechodu na euro sa pri rozširovaní eurozóny líši od zavádzania eura po roku 1999 bol do právneho rámca

⁷³ National Bank of Romania - Legal convergence criteria, dostupné na: <https://bnr.ro/Legal-convergence-criteria-1581-Mobile.aspx>

⁷⁴ názov dostal podľa toho, že práve na zasadnutí Európskej rady v Madride v roku 1995 sa stanovil scenár prechodu na jednotnú menu, ktorý sa mal začať 1. januára 1999

EÚ bol doplnený aj ďalší scenár prechodu na euro. Ide o už spomínaný „big bang scenario“, ktorý však môže mať dve rôzne podoby. Buď ide o scenár bez prechodného obdobia, kedy sa euro mince a bankovky dostanú v štáte do obehu v rovnaký deň ako sa euro stane novou oficiálnou národnou menou. Podobne ako v prípade Madridského scenára sa pôvodné bankovky a mince môžu naďalej používať na platby počas obdobia duálneho obehu do šiestich mesiacov. Druhý spôsobom prechodu štátu na euro v rámci „the big bang scenario“ je využitie tzv. phasing out prechodu – teda postupný prechod na euro. Tento variant umožňuje obdobie postupného vyradovania pôvodnej meny až do jedného roka, počas tohto prechodného obdobia sa niektoré právne nástroje, ako napríklad zmluvy, môžu stále odvolávať na pôvodnú národnú menovú jednotku. Rozhodnutie, ktorý scenár prechodu na euro sa použije je priamo na členskom štáte, ktorý euro zavádza. Daný štát o svojom rozhodnutí následne informuje inštitúcie EÚ. Rovnako sa štát sám rozhoduje o dĺžke trvania prechodného obdobia alebo obdobia postupného zavádzania („phasing-out period) a o dĺžke⁷⁵ trvania duálneho obehu pôvodnej národnej meny a eura, pričom ale tieto obdobia musia byť v rámci časového rámca určeného EÚ.

9.1. Právne aspekty zavedenia jednotnej meny v Slovenskej republike

Čo sa týka Slovenskej republiky, tak menová sústava SR mala od roku 1993 do konca roku 2008 charakter národno-štátnej sústavy zákonných peňazí, ktorými boli bankovky a mince (slovenské koruny a haliere). Rozhodnutie helsinského summitu Európskej rady v decembri 1999 otvorilo rokovania o vstupe Slovenska do Európskej únie. V nasledujúcich troch rokoch sa rokovania sústredili na prijatie 29 kapitol určujúcich predvstupové úlohy SR v rôznych oblastiach spoločenského života a hospodárstva. V jednotlivých kapitolách sa hovorilo o tvorbe inštitúcií, právnych noriem i administratívnych kapacít zabezpečujúcich porovnateľnosť slovenského prostredia s pomermi v EU. Slovenská republika vstupom do EÚ v roku 2004 začala vyvíjať kroky smerujúce k splneniu kritérií pre zavedenie jednotnej meny euro aj v SR.⁷⁶

Zavedenie eura je v rámci členských štátov Európskej únie možné len prostredníctvom prijatia príslušného normatívneho právneho aktu členským štátom, ktorého cieľom je prijatie ustanovených pravidiel menového práva EÚ pre zavedenie eura. Pre Slovenskú republiku bol takýmto zákonom *Zákon č. 659/2007 o zavedení meny euro*

⁷⁵ European Commission - Scenarios for adopting the euro, dostupné na: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/euro-area/enlargement-euro-area/introducing-euro/scenarios-adopting-euro_en

⁷⁶ BABČÁK, V. a kol. 2012. Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii. Bratislava : EUROKÓDEX, s.r.o., ISBN 978-80-89447-86-2.

v Slovenskej republike. Ako sa uvádza v dôvodovej správe daného zákona : SR sa zároveň v súvislosti s právnym rámcom Európskych spoločenstiev/Európskej únie pre eurozónu a pre euro ako spoločnú jednotnú európsku menu v eurozóne možno konštatovať, že už Zmluvou o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii sa Slovenská republika zaviazala ako svoju peňažnú menu prijať a zaviesť euro (po splnení všetkých podmienok na prijatie a zavedenie eura na Slovensku). Ide predovšetkým o ustanovenie článku 4 Aktu o podmienkach pristúpenia pripojeného k Zmluve o pristúpení Slovenskej republiky k Európskej únii (Ú. v. EÚ L 236, 23. 9. 2003; oznámenie č. 185/2004 Z. z.), podľa ktorého každý nový členský štát (vrátane Slovenskej republiky) sa odo dňa pristúpenia k Európskej únii stal účastníkom hospodárskej a menovej únie (Economic and Monetary Union – EMU) ako členský štát, pre ktorý platí len dočasná výnimka na prijatie a zavedenie eura ako spoločnej jednotnej európskej meny. Táto dočasná výnimka na prijatie a zavedenie eura (ako spoločnej jednotnej európskej meny) a zároveň záväzky členských štátov Európskej únie podľa článkov 4 a 10 platnej Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva spoločne znamenajú, že Slovenská republika sa okrem iného zaviazala zabezpečiť aj kompatibilitu slovenskej legislatívy s legislatívou Európskej únie/Európskych spoločenstiev pre eurozónu a pre euro ako spoločnú jednotnú európsku menu v eurozóne a vytvoriť základné právne predpoklady v Slovenskej republike na bezproblémové a úspešné budúce prijatie a zavedenie eura na Slovensku a začlenenie Slovenskej republiky do eurozóny. Pre tento zákon sú na Slovensku nielen v odbornej praxi, ale aj v rámci širokej verejnosti už vžitú skrátenu neformálne označenia „generálny zákon o eure“ alebo len „generálny zákon“ (niekedy tiež „slovenský generálny zákon o eure“ alebo v angličtine „Slovak umbrella law“). Slovenským generálnym zákonom o eure bola dosiahnutá úplná kompatibilita (zlučiteľnosť) slovenského právneho poriadku s európskym právnym rámcom pre euro, ako aj spoločnú a jednotnú európsku menu v eurozóne. Pritom generálny zákon o eure plne rešpektuje a zohľadňuje aj súvisiacu zásadnú judikatúru Európskeho súdneho dvora. Dosiahnutím tejto kompatibility Slovenská republika plne splnila právne podmienky EÚ na prijatie a zavedenie eura, ktoré museli byť splnené popri ekonomických konvergenčných kritériách (tzv. maastrichtských kritériách).⁷⁷

Ako sa uvádza v dôvodovej správe Generálneho zákona o eure jeho cieľom bolo vytvoriť základné právne predpoklady v Slovenskej republike na bezproblémové a úspešné budúce zavedenie eura na Slovensku a začlenenie Slovenskej republiky do eurozóny, a to čo najprecíznejším vytvorením generálneho (všeobecného) právneho rámca v Slovenskej

⁷⁷ HRČKA, Š., Informatívny komentár k zákonu o zavedení meny euro v Slovenskej republike. Národná banka Slovenska, 2008

republike na organizované a plynulé riešenie všetkých kľúčových záležitostí na Slovensku, ktoré súvisia s prechodom zo slovenskej meny na euro, a to jednak už v procese prípravy na zavedenie eura na Slovensku a tiež počas samotného prechodu z doterajšej slovenskej meny na euro pri zavedení eura v Slovenskej republike (a to, ako už bolo uvedené, po splnení všetkých ekonomických konvergenčných kritérií).

Ako stanovuje §1 generálneho zákona: Tento zákon upravuje niektoré opatrenia a postupy súvisiace s prípravou na zavedenie a so zavedením meny euro v Slovenskej republike ako výlučného zákonného platidla, jednotnej meny a menovej jednotky podľa právne záväzných aktov Európskych spoločenstiev. Cieľom tohto zákona je zabezpečiť organizovaný a plynulý postup pri zmene zákonných peňazí a menovej jednotky v Slovenskej republike v dôsledku prechodu zo slovenskej meny na euro, zamedziť nárastu inflácie v dôsledku prechodu na euro, zabezpečiť pri prechode na euro ochranu ekonomických záujmov občanov a spotrebiteľov, zachovať kontinuitu existujúcich právnych vzťahov a dosiahnuť neutralitu pri premene a prepočtoch peňazí, cien, platieb a iných finančných a majetkových hodnôt zo slovenskej meny na eurá, ako aj umožniť fyzickým osobám a právnickým osobám postupne sa pripraviť a adaptovať na posudzovanie reálnej hodnoty príjmov, výdavkov, cien, platieb a životných nákladov v eurách na základe duálneho zobrazovania cien, platieb a iných hodnôt

Generálny zákon o eure obsahuje tri hlavné skupiny legislatívnych úprav. Prvú (*primárnu*) skupinu tvorí článok I, ktorý obsahuje všeobecné (*generálne*) pravidlá o prípravách na zavedenie eura a o samotnom prechode na euro v Slovenskej republike. Druhú skupinu úprav obsahuje novela zákona o Národnej banke Slovenska (*zákona NR SR č. 566/1992 Zb. v znení neskorších predpisov*), ktorá tvorí článok II generálneho zákona a ktorá je kľúčová na zabezpečenie úplnej kompatibility slovenského právneho poriadku s európskym právnym rámcom pre euro. Tretiu skupinu úprav obsahujú sprievodné novely ďalších 27 zákonov, ktoré tvoria články III až XXIX generálneho zákona a ktoré bolo potrebné upraviť kvôli príprave na zavedenie eura a samotnému prechodu na euro v Slovenskej republike. Generálny zákon o eure (v článku I) obsahuje celý rad ustanovení, napríklad upravuje záležitosti súvisiace s hotovostným peňažným obehom a bezhotovostným peňažným obehom (vrátane pravidiel pre výmenu bankoviek a mincí), reguluje pravidlá a postupy pri vykonávaní premeny a prepočtov finančných a majetkových hodnôt zo slovenskej meny (*teda zo slovenských korún*) na eurá, upravuje základné pravidlá pre duálne zobrazovanie cien, platieb a iných finančných a majetkových hodnôt, upravuje záležitosti súvisiace so zmenou základnej úrokovej sadzby centrálnej banky a s inými referenčnými úrokovými sadzbami, kurzami a finančnými indexmi,

ale taktiež obsahuje základnú reguláciu dohľadu a kontroly nad dodržiavaním pravidiel a povinností pri príprave na zavedenie *eura* a pri samotnom prechode zo slovenskej meny na euro.⁷⁸

Dňom zavedenia eura sa v hotovostnom peňažnom obehu v Slovenskej republike prešlo zo slovenskej meny na euro, pričom eurobankovky a euromince, vrátane zberateľských euromincí vydaných Národnou bankou Slovenska, sa stali zákonnými platidlami vo svojej nominálnej hodnote pri všetkých hotovostných peňažných platbách v Slovenskej republike⁷⁹.

10. Nové členské štáty eurozóny – ďalšie rozširovanie eurozóny

Najdôležitejšou výzvou, pred ktorou bude v najbližších rokoch Európska menová únia stáť, je rozšírenie eurozóny o nových členov. Samotná EÚ vysiela budúcim členom eurozóny nejednoznačné signály. Na jednu stranu vyžaduje EÚ od nových členov jasnú stratégiu a rýchly postup v plnení podmienok (nezávislosť národných centrálnych bánk, dodržiavanie konvergenčných programov, vstup do ERM II, priame smerovanie k plneniu ostatných kritérií). Na druhej strane sa sama potýka s problémami pri dodržiavaní vlastných zásad, definovaných pre členské krajiny eurozóny a taktiež s nie menej dôležitými politickými problémami,⁸⁰ ktoré sa v EÚ prejavili po prevalení dôsledkov nezodpovedného hospodárenia niektorých členských štátov, ako dôsledok globálnej finančnej krízy, ktorá výrazne zasiahla členské štáty a aj v dôsledku migračnej krízy, ktorej čelila Európa v posledných rokoch, na ktorej riešenie stále neexistuje jednotný postoj zo strany európskych lídrov, tieto všetky elementy prispeli k nárastu popularity rôznych nacionalistických a populistických vplyvov v rámci členských štátov a oslabeniu dôvery obyvateľstva voči samotnej EÚ a jej inštitúciám.

Otvorenou otázkou - tak ako na to ešte v roku 2007 upozornila aj správa Ekonomického ústavu SAV - zostáva načasovanie prijatia jednotnej meny v nových členských štátoch, ktorých ekonomická úroveň je v porovnaní s členmi eurozóny stále nízka. I v prípade udržateľného plnenia maastrichtských kritérií v týchto ekonomikách spôsobí nedostatočná úroveň ich reálnej konvergenencie a nedostatočné plnenie predpokladov pre optimálne fungovanie v menovej únii po rozšírení eurozóny jej vyššiu heterogenitu a vyššie nebezpečenstvo výskytu asymetrických šokov. Tým dôjde k zníženiu účinnosti spoločnej

⁷⁸ HRČKA, Š., Informatívny komentár k zákonu o zavedení meny euro v Slovenskej republike. Národná banka Slovenska, 2008

⁷⁹ ŠTRKOLEC, M. Menové právo In. Babčák, V. a kolektív. Finančné právo na Slovensku : Ing. Miroslav Mračko. Epos. Bratislava. 2017. s. 459, ISBN 978-80-562-0191-6

⁸⁰ SYCHRA, Z. Jednotná európska mena. Realizace hospodarske a měnové unie v EU. Masarykova univerzita. Mezinárodní politologický ústav, Brno

menovej politiky pre jednotlivé (staré i nové) členské štáty.⁸¹ Táto otázka sa opäť stáva aktuálnou po tom ako predseda Európskej komisie Jean – Claude Juncker ešte v roku 2017 v správe o stave únie vyzval na rozsiahle rozšírenie eurozóny.

Predseda Európskej komisie Jean-Claude Juncker predniesol pred poslancami Európskeho parlamentu v Štrasburgu svoju správu o stave Únie v roku 2017, v ktorej predstavil svoje priority na budúci rok a načrtol svoju víziu toho, ako by sa Európska únia mohla vyvíjať do roku 2025. Predložil Plán na vytvorenie jednotnejšej, silnejšej a demokratickejšej Únie.⁸² K Európskej menovej únii predseda Európskej komisie v správe uviedol: „Ak chceme, aby euro zjednotovalo a nerozdeľovalo náš kontinent, potom by nemalo byť len menou vybranej skupiny krajín. Euro má byť jednotnou menou Európskej únie ako celku. Všetky naše členské štáty, s výnimkou dvoch krajín (Spojené kráľovstvo a Dánsko), majú povinnosť a právo vstúpiť do eurozóny, keď splnia podmienky.“⁸³ Nad'alej totiž platí, že všetky členské štáty sa zaviazali k prijatiu jednotnej meny euro, aj keď nie všetky členské štáty momentálne vykazujú dostatočnú aktivitu smerom k splneniu prístupových kritérií. V roku 2019, 20 rokov od zavedenia eura, kedy sa počet členských štátov Európskej únie rozšíril na 28⁸⁴ z pôvodných 12 členských štátov, ktoré v roku 2002 začali používať euro, je len 19 terajších členských štátov EÚ súčasne aj členom eurozóny a zaviedlo euro ako svoju národnú menu. S tým, že k poslednému rozširovaniu eurozóny došlo ešte v roku 2015, kedy sa súčasťou eurozóny stala Litva. V súvislosti s nie úplne presvedčivým postojom lídrov členských štátov Európskej únie, ktoré ešte nie sú členmi eurozóny k otázke zavedenia jednotnej meny a rovnako nie práve jednoznačnému postojú ekonómov k fungovaniu menovej únie, pomerne zaujímavo pôsobí fakt, že jednotná mena euro je v rámci obyvateľstva vnímaná stále skôr pozitívne. Ako vyplynulo z hĺbkovej analýzy, vypracovanej na žiadosť Komisie pre hospodársku politiku (ECON) k dvadsiatim rokom spoločnej meny euro - jednotná mena si dokázala po 20 rokoch existencie udržať pomerne vysokú mieru popularity medzi obyvateľstvom eurozóny. Ako sa konštatuje aj v samotnej správe, táto skutočnosť je pomerne prekvapivá vzhľadom k dopadom finančnej krízy na eurozónu, ale aj vzhľadom na fakt, že mnoho európskych národných lídrov malo tendenciu viniť práve jednotnú menu euro za mnoho aj domácich, vnútroštátnych problémov. Dôvodom toho, že si euro dokázalo zachovať dôveru európskej verejnosti môže

⁸¹ PÁLENÍK, V. – ŠIKULOVÁ, I. Rozširovanie európskej menovej únie - Ekonomický ústav SAV, Bratislava, 2007

⁸² Jean-Claude Juncker: Do európskych plachiet znova duje priaznivý vietor. Dostupné na: <https://europskenoviny.sk/2017/09/14/jean-claude-juncker-europskych-plachiet-znova-duje-priaznivy-vietor/>

⁸³ Európska komisia – tlačová správa: Správa o stave únie 2017: Chyťme vietor do našich plachiet. Brusel. 13. september 2017

⁸⁴ v čase písania príspevku bolo Spojené kráľovstvo stále členom EÚ.

byť to, že jednotná mena je po posledných 20 existencie vnímaná ako bežná súčasť denného života a samotné euro je podľa výsledkov analýzy vnímané európskou verejnosťou ako integrálna časť európskej integrácie. Podpora eura dokonca dosiahla historickú mieru v rokoch 2017 a 2018. kedy podporu jednotnej mene vyjadrovalo až 65% obyvateľstva.

11. Najzásadnejšie právne otázky a výzvy jednotnej meny euro

Eurozóna je zložitým a komplexným dielom, ktoré má za sebou momentálne už 20 rokov svojej existencie. Za 20 rokov sa počet jej členov postupne rozrástol na 19. Prvých desať rokov eura bolo charakteristických najmä postupným zavádzaním novej európskej meny a prijímaním prvých nových členov z členských krajín, ktoré vstúpili do EÚ v roku 2004.

Druhá dekáda existencie jednotnej meny – euro bola poznamenaná najmä finančnou krízou a snahami o jej prekonanie a záchranu jednotnej meny ako takej. Finančná kríza, ktorá v roku 2008 vypukla najskôr v Spojených štátoch amerických sa pomerne rýchlo „rozšírila“ aj na európsky kontinent, nevyhli sa jej ani štáty eurozóny, pričom niektoré z nich kríza zasiahla veľmi výrazne. Ako prvé bolo zasiahnuté Grécko, neskôr aj v Írsko a Portugalsko následne aj v ďalšie krajiny eurozóny. Globálna finančná kríza, ktorá viedla v k najhoršej hospodárskej recesii za posledných 60 rokov európskej integrácie. Kríza nezačala v Európe avšak inštitúcie EÚ a členské štáty museli prijať rozhodné opatrenia potrebné na riešenie jej následkov a odstránenie nedostatkov pôvodného rámca hospodárskej a menovej únie. Hospodárskopolitické reakcie na túto krízu už natrvalo zmenili charakter menovej únie. Medzi najvýznamnejšie opatrenia patrí najmä posilnenie Paktu stability a rastu. Právny základ Paktu stability a rastu poskytujú články 121 a 126 ZFEÚ. Článok 121 poskytuje právny rámec preventívnej časti Paktu, článok 126 tvorí právny základ časti zameranej na nápravu. Protokol č.12 Zmluvy definuje referenčné hodnoty 3% HDP pre verejný deficit a 60% HDP pre verejný dlh.⁸⁵ Pakt sa posilnil v roku 2011, keď nadobudol účinnosť tzv. „six-pack“ – balík šiestich legislatívnych aktov, ktorými sa posilnila správa hospodárskych záležitostí v EÚ.⁸⁶ Následne v roku 2012 bol význam rozpočtových cieľov stanovených v Preventívnej časti Paktu stability a rastu ešte posilnený právnym predpisom, známym ako: „Fiscal Compact – Fiškálny kompakť“, ktorý je súčasťou Zmluvy o stabilite, koordinácii a správe v hospodárskej a menovej únii (známeho pod skratkou TSCG)⁸⁷ z 2. marca 2012. V roku 2013 dochádza k prijatiu dvoch právnych predpisov

⁸⁵ <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9907>

⁸⁶ Porozumenie hospodárskej a menovej únii. Rada Európskej únie. Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 2017

⁸⁷ Treaty on Stability, Coordination and Governance (TSCG)

– Nariadenia č. 472/2013⁸⁸ a Nariadenia č. 473/2013⁸⁹ – pričom sa v tomto prípade hovorí o tzv. „Two-pack“ - ktoré posilňujú hospodársku koordináciu medzi členskými štátmi, sprísňuje sa nimi hospodársky a rozpočtový dohľad a zavádzajú sa nimi nové nástroje určené na monitorovanie – a tiež výrazne prispeli k posilneniu Paktu stability a rastu. Rok 2014 priniesol preskúmanie „Six-Pack-u“ a aj „Two –Pack-u“ a vypracovanie Správa o uplatňovaní nariadení (EÚ) č. 1173/2011, č. 1174/2011, č. 1175/2011, č. 1176/2011, č. 1177/2011, č. 472/2013 a č. 473/2013.

Čo sa týka súčasného právneho stavu hospodárskej a menovej únie a ďalšieho vývoja eurozóny - Európska Komisia sa už od roku 2014 snažila o uplatňovanie programu lepšej právnej regulácie, ktorého cieľom je zmeniť spôsob práce Komisie. Lepšia právna regulácia, podľa zatiaľ poslednej Správy o stave Únie z roku 2018, znamená, že: je potrebné venovať neustálu pozornosť súčasnému súboru práva Únie, dbať pri tom na to, aby plnil svoj účel, a to prostredníctvom kontrol vhodnosti, reagovať na podnety od tých, ktorých sa právne predpisy EÚ v každodennom živote najviac týkajú, a v prípade potreby vykonávať revízie súčasného acquis právnych predpisov, pristúpiť k ich zrušeniu či zjednodušeniu. Lepšia právna regulácia má znamenať transparentnú tvorbu politiky.⁹⁰ Ako uviedol predseda Komisie Juncker: *„Ďalšie konkrétne kroky sú potrebné aj na posilnenie našej hospodárskej a menovej únie. Tým sa zvýši naša odolnosť vo vnútri Európskej únie, čo následne posilní aj medzinárodné postavenie eura.“* Ako tieto konkrétne kroky sú vo Vyhlásení o zámere uvádzané „Priятие návrhov v rámci balíka o hospodárskej a menovej únii, do ktorého patrí najmä postupná transformácia Európskeho mechanizmu pre stabilitu na Európsky menový fond; vytvorenie samostatného rozpočtového riadku pre eurozónu v rámci rozpočtu EÚ, ktorý bude zahŕňať: 1. pomoc pri štrukturálnych reformách vychádzajúcu z programu Komisie na podporu štrukturálnych reforiem, 2. stabilizačnú funkciu, 3. zabezpečovací mechanizmus pre bankovú úniu a 4. nástroj konvergenzie na poskytovanie predvstupovej pomoci členským štátom, ktoré majú výnimku, na ich ceste k prijatiu jednotnej meny.“⁹¹

⁸⁸ Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 472/2013 z 21. mája 2013 o sprísnení hospodárskeho a rozpočtového dohľadu nad členskými štátmi v eurozóne, ktoré majú závažné ťažkosti v súvislosti so svojou finančnou stabilitou, alebo im takéto ťažkosti hrozia
OJ L 140, 27.5.2013, p. 1–10

⁸⁹ Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 473/2013 z 21. mája 2013 o spoločných ustanoveniach o monitorovaní a posudzovaní návrhov rozpočtových plánov a zabezpečení nápravy nadmerného deficitu členských štátov v eurozóne
OJ L 140, 27.5.2013, p. 11–23

⁹⁰ Správa o stave Únie v roku 2018, Lepšia právna regulácia, Luxemburg: Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 2018, s. 135, ISBN 978-92-79-91218-4

⁹¹ STAV ÚNIE 2018: VYHLÁSENIE O ZÁMERE ADRESOVANÉ PREDSEDOVI ANTONIOVI TAJANIMU A KANCELÁROVI SEBASTIANOVI KURZOVI, Štrasburg 12. septembra 2018

Medzi výzvy ktorým bude menová únia nesporne musieť v budúcnosti čeliť patrí určite otázka jej ďalšieho rozširovania o ďalších členov. A to súvislosti s faktom, že sa všetky členské štáty EÚ zaviazali, že raz príjmu spoločnú menu euro (s výnimkou Dánska a Veľkej Británie⁹²), tak rozširovanie eurozóny, aj napriek jeho spomaleniu, aj vplyvom dopadov dlhovej krízy, sa zo strany Európskych štátov teoreticky stále očakáva. K zatiaľ poslednému rozšíreniu eurozóny došlo v roku 2015, keď sa členom eurozóny stala Litva.

O vstup do eurozóny sa momentálne najsilnejšie usiluje Bulharsko. Bulharsko, ktoré je najchudobnejšou krajinou Európskej únie, chce podať žiadosť o vstup do mechanizmu výmenných kurzov ERM II, čo je dvojročná takzvaná „čakareň na prijatie eura“. Avšak podľa výročnej správy ECB ešte ani jedna z krajín, ktoré sa z dlhodobého hľadiska zaviazali zaviesť euro, nespĺňa všetky podmienky prijatie eura.⁹³ ECB vo svojej pravidelnej konvergenčnej správe uviedla „Bulharské právne predpisy nespĺňajú všetky požiadavky na nezávislosť centrálnej banky, zákaz menového financovania a právnu integráciu do Eurosystemu.“⁹⁴ Predseda Európskej komisie Jean-Claude Juncker predniesol 13.9. 2017 pred poslancami Európskeho parlamentu v Štrasburgu svoju správu o stave Únie v roku 2017, v ktorej predstavil svoje priority na budúci rok a načrtol svoju víziu toho, ako by sa Európska únia mohla vyvíjať do roku 2025.⁹⁵ Okrem iného uvádza svoju predstavu ďalšieho smerovania eurozóny: „Ak chceme, aby euro zjednocovalo a nerozdeľovalo náš kontinent, potom by nemalo byť len menou vybranej skupiny krajín. Euro má byť jednotnou menou Európskej únie ako celku. Všetky naše členské štáty, s výnimkou dvoch krajín, majú povinnosť a právo vstúpiť do eurozóny, keď splnia všetky podmienky. Členské štáty, ktoré sa chcú stať súčasťou eurozóny, musia mať túto možnosť. Preto navrhujem vytvorenie nástroja predvstupovej pomoci štátom mimo eurozóny, prostredníctvom ktorého budú dostávať technickú či dokonca finančnú pomoc.“⁹⁶ v Správe o tom, že si želá silnejšiu hospodársku a menovú úniu: „Eurozóna je dnes odolnejšia ako v minulých rokoch. Teraz máme Európsky mechanizmus pre stabilitu (ESM). Podľa mňa by sa ESM mal teraz postupne pretaviť do Európskeho menového fondu a mal by byť pevne zakotvený v našej Únii.“ Takisto Juncker v Správe spomenul aj funkciu spoločného európskeho ministra hospodárstva a financií : „Potrebujeme európskeho ministra hospodárstva a financií:

⁹² v prípade týchto dvoch štátov sa hovorí o tzv. opt-out, bližšie bude táto problematika spracovaná v kapitole V.

⁹³<https://euractiv.sk/section/ekonomika-a-euro/news/ziadna-z-kandidatskych-krajin-neplni-podmienky-na-prijatie-eura-avizuje-europska-centralna-banka/>

⁹⁴ Konvergenčná správa ECB, máj 2018

⁹⁵ Európska komisia – tlačová správa: Správa o stave únie 2017: Chyťme vietor do našich plachiet. Brusel. 13. september 2017

⁹⁶ Európska komisia – tlačová správa: Správa o stave únie 2017: Chyťme vietor do našich plachiet. Brusel. 13. september 2017

európskeho ministra, ktorý presadzuje a podporuje štrukturálne reformy v našich členských štátoch. Môže nadviazať na prácu, ktorú Komisia odvádza od roku 2015 prostredníctvom našej služby na podporu štrukturálnych reforiem. Nový minister by mal koordinovať všetky finančné nástroje EÚ, ktoré možno nasadiť, keď je niektorý členský štát v recesii alebo ho zasiahne ťažká kríza. Nechcem vytvárať nejakú pozíciu samoúčelne. Ide mi o efektivitu. Úlohu ministra hospodárstva a financií by mal prevziať komisár pre hospodárske a finančné záležitosti, ktorý by bol v ideálnom prípade aj podpredsedom Komisie. Súčasne by mal predsedáť Euroskupine. Európsky minister hospodárstva a financií sa musí zodpovedať Európskemu parlamentu. Nepotrebujeme žiadne paralelné štruktúry. Nepotrebujeme rozpočet pre eurozónu, ale robustný rozpočtový riadok eurozóny ako súčasť rozpočtu EÚ.⁹⁷ Aj keď sa dá konštatovať, že predstavy predsedu Európskej komisie Jean-Claude Junckera zo septembra 2017 sa nestretli s pochopením zo strany niektorých európskych lídrov, rada by som sa v poslednej kapitole venovala aj týmto možnostiam budúceho smerovania eurozóny.

V posledných rokoch sa však v rámci eurozóny, predovšetkým v súvislosti s dôsledkami, ktoré mala na tento celok finančná kríza, hovorilo viac o jej prípadnom zúžení, než o ďalšom rozširovaní. Išlo konkrétne o možnosť, že by sa niektorý (popríklad aj viaceré) zo súčasných členských štátov rozhodol eurozónu opustiť. Predovšetkým v súvislosti s Gréckom sa špekulácie ohľadom jeho prípadného vystúpenia z eurozóny objavovali pomerne často. Finančná kríza veľmi výrazne zasiahla všetky členské štáty, avšak najväčšie problémy postihli práve Grécko. Pričom mnohí vinili za situáciu, v ktorej sa ocitli počas krízy viaceré členské štáty eurozóny práve jednotnú menu a jednotnú menovú politiku a samotná ďalšia existencia menovej únie bola ohrozená.

Odstúpenie členského štátu od súčasnej menovo-právnej úpravy v rámci eurozóny, by so sebou prinieslo širokú škálu právnych otázok. Keďže menová únia bola vytvorená zmluvou medzi všetkými členskými štátmi výsledok vystúpenia jedného (popríklad viacerých participujúcich štátov) by mal dôsledky v dvoch úrovniach. V prvom rade, by to malo zjavný vplyv na pozíciu dotknutého štátu podľa Zmlúv EÚ. A v druhom rade, by takéto vystúpenie malo aj negatívny vplyv v kontexte menových povinností vyjadrených v eurách. Opäť by sa opakovala situácia podobná tej z obdobia pred zavedením eura, keď sa riešila otázka kontinuity zmlúv a iných právnych nástrojov pri prechode štátu na inú menu. Právne dôsledky, ktoré by so sebou priniesol odchod členského štátu z eurozóny by sa, ale líšili v závislosti od toho za akých okolností by došlo k odchodu členského štátu. Záležalo by od skutočnosti, či je odchod

⁹⁷ Európska komisia – tlačová správa: Správa o stave únie 2017: Chyťme vietor do našich plachiet. Brusel. 13. september 2017

štátu výsledkom prípadných dodatkov k Zmluvám EÚ, dohodnutými a vyjednanými s ostatnými členskými štátmi (alebo aspoň ide o odchod so súhlasom ostatných členských štátov, ak by aj dodatky neboli možné priamo vyjednať a dohodnúť) alebo, či by išlo o unilaterálne rozhodnutie dotknutého členského štátu (alebo štátov) opustiť eurozónu.⁹⁸ Otázne by bolo najmä ako by si EÚ poradila s otázkou, či Zmluvy vôbec pripúšťajú odchod člena z eurozóny, keďže nahradenie národnej meny štátu za euro je označované za „ neodvolateľné, nezvratiteľné“⁹⁹, ale v tejto súvislosti je dôležité uviesť, že Zmluvy pripúšťajú vystúpenie z Európskej únie ako celku.

Záver

Ako bolo uvedené, Euro bolo zavedené 1. januára 1999. Zároveň bola menová politika postúpená ECB. Euro je v súčasnosti menou 19 štátov Európskej únie a je súčasťou denného života viac ako 340 miliónov ľudí.

Rozsah hospodárskej a politickej integrácie členských štátov EÚ nemá v celej histórii obdoby, predstavuje 60 rokov zložitých politických a právnych krokov. Príspevok predstavil prvotné predstavy a úvahy o možnosti vytvorenia menovej únie a približuje dejiny menovej integrácie Európy, pričom ide o priblíženie okolností, ktoré viedli európske štáty, k myšlienke prehĺbenia vzájomnej spolupráce aj prostredníctvom ich bližšej vzájomnej ekonomickej integrácie. Samozrejme, ide o najmä o právne základy ekonomickej integrácie a jej vývoj od konca II. svetovej vojny, cez idey ekonomickej integrácie predstavené v Rímskych zmluvách až po prvé pokusy a plány na postupné zavedenie jednotnej meny, ktoré predstavovala Wernerova správa, ktorá bola nasledovaná Dolorsovou správou, kde už boli stanovené konkrétne kontúry budúcej menovej integrácie v rámci Európskeho spoločenstva a jej právne základy následne zakotvila Zmluva o Európskej únii – tzv. Maastrichtská zmluva.

Projekt jednotnej meny so sebou priniesol mnohé právne výzvy, príspevok sa preto venoval aj konkrétnym právnym krokom, ktoré predchádzali zavedeniu jednotnej meny v roku 1999. Keďže Slovenská republika sa tiež stala súčasťou eurozóny v roku 2009 priestor bol v príspevku venovaný aj právnym aspektom spätým s prijatím eura ako meny v Slovenskej republike.

⁹⁸ PROCTOR, CH. – KLEINER, C. – MOHS, F. Mann on the Legal Aspects of Money (7th Edition). Oxford University Press, 2012. ISBN 9780199609178

⁹⁹ Čl. 140 (3) Konsolidované znenie Zmluvy o fungovaní Európskej únie OJ C 326, 26.10.2012, p. 47–390

So vznikom jednotnej meny je späté aj vytvorenie právneho rámca inštitucionálneho zabezpečenia menovej únie. V rámci príspevku sme sa snažili najmä o vymedzenie pojmov ECB, Eurosystem a Európsky systém centrálnych bánk a to prostredníctvom ich cieľov a funkcií upravených v rámci Zmluvy o fungovaní Európskej únie a Štatútu Európskeho systému centrálnych bánk a Európskej centrálnej banky, ale rovnako sme sa venovali aj faktu, že Európska hospodárska a menová únia sa vyznačuje istou dvojkoľajnosťou v rámci jej inštitucionálneho rámca – keďže nie všetky členské štáty do dnešného dňa prijali euro, ako svoju menu, ponechávajú sa aj plnú menovú suverenitu – na rozdiel od členských štátov, ktoré sa stali súčasťou eurozóny a ich menová suverenita bola prenesená na európsku úroveň. V súčasnosti sa teda v rámci EÚ stretávame s Európskym systémom centrálnych bánk, ktorý združuje národné centrálné banky všetkých členských štátov a ECB a tiež s tzv. Eurosystemom, ktorý tvorí ECB a národné centrálné banky, ktoré už prijali euro ako svoju národnú menu. V tejto súvislosti sa príspevok zameriava aj na postavenie a pôsobnosť NBS v oblasti meny a peňažného obehu. Hlavným cieľom NBS je udržiavanie cenovej stability. Za tým účelom sa NBS v rámci svojej činnosti podieľa na spoločnej menovej politike, ktorú určuje ECB pre celú eurozónu.

V príspevku sa rovnako venujeme aj na súčasnému právnemu stavu HMÚ, najvýraznejším zmenám ktorými prešla menová únia za 20 rokov svojej existencie, hoci je hospodárska a menová únia v súčasnosti pomerne pevná, ešte stále nie je dobudovaná. Správa piatich predsedov¹⁰⁰ z júna 2015 poskytla silný podnet smerom k prehlbeniu HMÚ. Prehlbenie hospodárskej a menovej únie v Európe bolo jednou z desiatich priorít, ktoré si stanovila Komisia na začiatku svojho funkčného obdobia v roku 2014.

Pred nedávnym samitom eurozóny 21. júna 2019 Európska komisia zhodnotila pokrok dosiahnutý od predloženia správy piatich predsedov pred štyrmi rokmi smerom k prehĺbovaniu hospodárskej a menovej únie v Európe. Odchádzajúci predseda Európskej komisie Jean Claude Juncker uviedol „Táto Komisia tvrdo bojovala za dokončenie hospodárskej a menovej únie. Dosiahli sme veľa, ale stále ostáva veľa čo robiť“¹⁰¹, pričom od členských štátov konkrétne kroky a opatrenia. Prioritne ide o revíziu Zmluvy o zriadení Európskeho mechanizmu pre

¹⁰⁰ Správa piatich predsedov: Dobudovanie hospodárskej a menovej únie v Európe: Správa Jeana-Clauda Junckera vypracovaná v úzkej spolupráci s Donaldom Tuskom, Jeroenom Dijsselbloemom, Mariom Draghim a Martinom Schulzom, 22.6.2015. Tejto správe predchádzala „Analytická správa o hospodárskej a menovej únii (HMÚ)“, ktorú vypracovali Jean-Claude Juncker, Donald Tusk, Jeroen Dijsselbloem, Mario Draghi a prediskutovali na neformálnom zasadnutí Európskej rady 12. februára 2015.

¹⁰¹ Euro-Gipfel 21.06. 2019, Wichtigste Ergebnisse, dostupné online na: <https://www.consilium.europa.eu/de/meetings/euro-summit/2019/06/21/>

stabilitu¹⁰² s cieľom umožniť rýchlu ratifikáciu členskými štátmi a obnoviť úsilie o dokončenie bankovej únie, počnúc politickými rokovaniami o európskom systéme ochrany vkladov.

Je možné konštatovať, že jednotná mena euro predstavuje aj po dvadsiatich rokoch svojej existencie pomerne rozporuplný prvok európskej integrácie. Na jednej strane stojí nesporne vnímanie eura ako významného kroku k prehĺbeniu jednoty členských štátov Európskej únie, zatiaľ čo na druhej strane projekt jednotnej meny so sebou prináša mnoho sporných právnych otázok a aj zjavnú neochotu zo strany niektorých členských štátov EÚ o zavedenie eura. V príspevku sme sa snažili o priblíženie aspoň základných právnych aspektov existencie a fungovania jednotnej meny euro za 20 rokov od jej vzniku a ozrejmienie najzásadnejších historických súvislostí predchádzajúcich zavedeniu jednotnej meny.

Použitá literatúra

- 1) *BABČÁK, V. a kol.* 2012. Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii. Bratislava : EUROKÓDEX, s.r.o., ISBN 978-80-89447-86-2.
- 2) *BALDWIN, R. – WIPLOSZ, CH.* 2013. Ekonomie evropské integrace. Praha : Grada Publishing, a. s. ISBN 978-80-247-4568-8
- 3) *DRGONEC, J.:* Ústavnoprávny rozmer vstupu do eurozóny In. Zborník z vedeckej konferencie s medzinárodnou účasťou konanej 27. – 28. novembra 2008. Vedecká konferencia o euro a ochrane a vymožitelnosti práv. Univerzita Mateja Bela. Právnická fakulta. Banská Bystrica. 2009. ISBN 978-80-8083-788-4
- 4) *KLEINER, C. ,* Money in Private International Law; In: Yearbook of Private International Law, Vol. XI. 2009, ISBN 978-3-504-08013-6
- 5) *Richard Bethell-Jones ,* Emu: The Legal, I.T. and Practical Issues, London : Sweet & Maxwell, 1999, ISBN 978-0752006710
- 6) *HRČKA, Š.,* Informatívny komentár k zákonu o zavedení meny euro v Slovenskej republike. Národná banka Slovenska, 2008, ISBN 978-80-8043-129-7
- 7) *LASTRA, R. M. - LOUIS, J. V.,* European Economic and Monetary Union: History, Trends, and Prospects , Queen Mary University of London, School of Law Legal Studies Research Paper No. 136/2013, citovaný - Moustafa Lo´ Diatta, op cit, s. 50
- 8) *KUBINCOVÁ, S.:* Slovenské finančné právo. Právnická fakulta UMB v Banskej Bystrici. Banská Bystrica. 2006, ISBN 80- 8083-219-6,

¹⁰² Zmluva o založení EMS bola podpísaná 2. februára 2012 a ratifikovali ju všetky (v tom čase 17) členské štáty eurozóny najneskôr 8. októbra 2012, keď sa EMS začal formálne využívať. Politické rozhodnutie zriadiť stály mechanizmus prijala Európska rada 28. a 29. októbra 2010. V článku 136 Lisabonskej zmluvy sa pridal odkaz na tento mechanizmus zriadený krajinami eurozóny.

- 9) *KUBINCOVÁ, S.*: Legal aspects of the introduction of the euro in the Slovak republic: Belianum. Banská Bystrica, 2018. ISBN 978-80-557-1427-1
- 10) *KUBINCOVÁ, S. – LEITNEROVÁ, L.* Európske menové právo a menové právo na Slovensku. EPOS. Bratislava, 2018. ISBN 978-80-562-0233-3
- 11) *LEITNEROVÁ, L.* Peniaze a mena v obchodnom práve a v práve medzinárodného obchodu. In. Acta Iuridica Sladkoviciensia VI. Právnické štúdie. Vysoká škola Danubius. Fakulta práva Janka Jesenského Sládkovičovo, 2014. ISBN 978-80-8167-009-1
- 12) *MIHÁLIKOVÁ, A., HORNIAKOVÁ, L.* Finančné a menové vzťahy v teórii a praxi : Vydavateľské oddelenie Právnickej fakulty UK, Bratislava. ISBN 80-7160-153-5
- 13) *PETRENKA, J. – SOBEK, O. a kol.* Financie a mena. Bratislava : Suvaha. 1993
- 14) *PROCTOR, Ch.* : Mann on the Legal Aspect of Money, Oxford University Press; 7 edition, 2012, ISBN 978-0199609178
- 15) *REHMAN, S. S.*: The Path to European Economic and Monetary Union, 1997, ISBN ISBN 978-94-011-5358-4
- 16) *STIGLITZ, J.E.* The Euro: And its Threat to the Future of Europe, 2017. Penguin Books. ISBN: 978-0-141-98324-0
- 17) *SYCHRA, Z.* Jednotná európska mena. Realizace hospodarske a měnové unie v EU. Masarykova univerzita. Medzinárodní politologický ústav, Brno, ISBN: 978-80-210-5082-2
- 18) *ŠTRKOLEC, M.* Menové právo In. Babčák, V. a kolektív. Finančné právo na Slovensku : Ing. Miroslav Mračko. Epos. Bratislava. 2017. ISBN 978-80-562-0191-6
- 19) *ZILIOLI, CH. – SELMAYR, M.* The European Central Bank, Its System and its Law. In: Yearbook of European Law, Volume 19. 1999, ISBN: 978-18-411-3245-7

Poskytovanie, zverejňovanie a ochrana informácii pri správe daní

Provision, disclosure and security of information at tax administration

Abstrakt

V predkladanom príspevku sa rozoberá právna úprava narábania s informáciami. Autor poukazuje na poskytovanie informácii pri správe daní. Pozornosť venuje základnému právu na súkromie a právu na informácie. Príspevok analyzuje vývoj a súčasnú právnu úpravu daňového tajomstva, zverejňovania zoznamov a poskytovania údajov podľa daňového poriadku v nadväznosti na zásadu neverejnosti v daňovom práve. Daňový poriadok autor prepája na hmotnoprávne daňové predpisy.

Kľúčové slová

Daňový poriadok. Informácia. Zásada neverejnosti. Daňové tajomstvo. Zverejňovanie zoznamov. Poskytovanie údajov.

Abstract

In this paper discusses the legislation on handling with information. The author points out the provision of information in the administration of taxes. This article focuses attention on the fundamental right of privacy and the right of information. The paper analyzes the development and current legislation on tax secrecy, publishing lists and providing data according to the Tax Code in relation to the principle of privacy in tax law. The Tax Code is linked by the author to substantive tax regulations.

Keywords

Tax Code. Information. Principle of privacy. Tax secret. Publishing lists. Data provision.

Úvod

Správa daní je charakteristická určitými zásadami, ktoré sú aj v samotnej právnej úprave zakotvené. Pod pojmom správa daní zákonodarca v § 2 zákona 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“) ustanovuje, že pôjde o „*postup súvisiaci so správnym zistením*

¹ Mgr. Patrik, Kukuľa, Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici, katedra finančného a správneho práva, Doktorand

*dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti*² podľa daňového poriadku, prípadne iných osobitných zákonov. Postup podľa zákonov na ich základe a v medziach je jedným z najviac podstatných princípov demokratického štátu, ktorý nazývame zákonnosť. Tento princíp je možné odvodiť najmä z čl. 2 Ústavy SR. Štátne orgány pri správnom napĺňaní tohto princípu môžu konať len na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý je ustanovený v zákone.

Daňový poriadok rešpektuje danú formuláciu ústavy, pričom zabezpečuje jej zachovávanie. Práva a povinnosti priznáva všetkým subjektom, správcovi dane, ako aj daňovým subjektom. Zásady, ktoré upravuje daňový poriadok v úvodných ustanoveniach sú všeobecné, pričom v ďalšom texte daňového poriadku je možné ich osobitosti a legálne znenie dohľadať. V zmysle § 3 daňového poriadku je pri správe daní potrebné postupovať v súlade so všeobecnými právnymi predpismi a dbať na zachovávanie práv a povinností štátu, ako aj daňových subjektov, či iných osôb.

Podstatu a obsah právnych odvetví je tak možné odvodiť od zásad a princípov. Myslíme si, že je potrebné načrtnúť aj tento rozmer, keďže ide o podstatnú súčasť daňového práva ako najvýznamnejšieho právneho pododvetvia práva finančného. Inak tomu však nie je ani v ďalších právnych oblastiach verejného práva. Sme názoru, že zásadu a princíp je potrebné rozlišovať. Princíp má všeobecne platné určenie, platí absolútne a výnimka z princípu je neprípustná. Zásada je skôr viazaná procesno-právne, kde sa aj aplikuje.³ Daňový poriadok ako procesno-právny kódex je postavený na zásadách, ale aj princípoch. Rozlišujeme tak princíp daňovej spravodlivosti, princíp vylúčenia dvojitého zdanenia, princíp neutrality zdaňovania, princíp jednoduchosti a jednoznačnosti zdaňovania, princíp efektívnosti zdaňovania. Daňový poriadok upravuje viaceré zásady, ako zásada neverejnosti, zákonnosti, súčinnosť správcu dane a daňového subjektu, zásadu oficiality, zásadu voľného hodnotenia dôkazov, zásadu dispozitívnosti, zásadu neformálnosti, zásadu zákazu zneužitia práva pri správe daní, zásadu rovnakého procesného postavenia daňových subjektov, poučovaciu zásadu, zásadu povinnosti komunikácie pri správe daní v slovenskom jazyku, zásadu písomnosti, vyhľadávaciu zásadu, zásadu zistenia skutkového stavu, zásadu dvojstupňovitosti, zásadu jednotného postupu správcu dane pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch.⁴

² § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

³ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava : EPOS, 2015, s. 423

⁴ BALKO, L. KRÁLIK, J. a kol. *Finančné právo*. Bratislava : Univerzita Komenského 2010 s. 404

Ako jednu z najvýznamnejších základných zásad upravených v daňovom poriadku vnímame zásadu neverejnosti. Často je spájaná s inštitútom daňového tajomstva. Nepochybne spolu súvisia, čo potvrdzujú aj názory v odbornej literatúre, pričom tieto pojmy nie je možné zamieňať. Zásada daňového tajomstva sa vyvinula z povinnosti zachovávať mlčanlivosť pri správe daní.⁵ Keďže v rámci prijímania informácií, zverejňovania zoznamov a poskytovania údajov, či zachovávaní určitých skutočností v tajnosti ide o činnosti orgánov štátu, je nutné podotknúť, že obdobnými činnosťami sa výrazne intervenuje do práv jednotlivcov, ktorí však majú právo na ich ochranu, rovnako ako každý občan v Slovenskej republike. Pri aplikácii jednotlivých procesných postupov je potrebné, aby štátne orgány na úseku správy dani rešpektovali základné ústavné princípy a zásady v nadväznosti aj na vyššie spomenuté a upravené v daňovom poriadku.

Kľúčovým pojmom príspevku budú informácie. Pojem informácia môžeme chápať rôzne, význam závisí najmä od situácie a prostredia v akom sa využije. Slovník súčasného slovenského jazyka definuje informáciu ako „*správu dávanú na vedomie osobe, verejnosti prostredníctvom slov, obrazov alebo zvukov, obsah takejto správy v podobe poučenia, poznatku o niekom o niečom, oznámenie, oznam, jednotlivá skutočnosť ako súčasť oznámenia prejavu, správy a podrobný údaj, krátka, podrobná, presná, stručná, cenná, dôležitá, zaujímavá atď.*“⁶ Uvedená charakteristika tak udáva, že informácia môže byť prakticky čokoľvek. Informácie je možné oznámiť alebo sprístupniť. Pod oznámením „*rozumieme písomnú správu verejnú či úradnú, tlačivo na ktorom je uverejnená, môže to byť aj napríklad oznámenie o rozsudku.*“⁷ Sprístupnením rozumieme „*urobiť prístupným sprístupniť cestu, jaskyňu sprístupniť vzdelanie, sprístupniť literatúru.*“⁸ Informáciu, údaj, resp. poznatok je tak možné oznámiť alebo sprístupniť a v oblasti daňového práva tak konajú orgány verejnej moci, ktoré sú na to oprávnené.

V príspevku upriamujeme pozornosť čitateľa na okolnosti a situácie kedy môže správca dane zverejniť určité informácie, zverejňovať zoznamy a poskytovať údaje. Neopomenieme pritom ani právo na informácie, právo jednotlivca na ochranu súkromia v nadväznosti na zásadu neverejnosti a daňové tajomstvo. V nasledujúcej stati priblížime právo na ochranu súkromia.

⁵ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava : EPOS, 2015, s. 444

⁶ JAROŠOVÁ, A. – BUZÁSSYOVÁ, K. a kol. *Slovník súčasného slovenského jazyka. H – L*. Bratislava : Veda, vydavateľstvo SAV, 2011, s. 362

⁷ Dostupné na internete : <http://www.slex.sk/index.asp> [cit. 2019-15-07]

⁸ Dostupné na internete : <http://www.slex.sk/index.asp> [cit. 2019-15-07]

1. Základné právo jednotlivca na ochranu súkromia

Kľúčovým momentom pre zrod práva na súkromie, je často uvádzaný prelom 19. a 20. storočia v Spojených štátoch amerických publikovaním článku *The Right of Privacy* – S. Warrenom a L. Brandeisom. Právo na súkromie už od samého začiatku bolo chápané ako nástroj, ktorým sa bolo možné chrániť pred neoprávnenými zásahmi mocenskej autority štátu, resp. niektorého štátneho orgánu do súkromného života jednotlivcov. Najprv však išlo o právo s procesnoprávnym rozmerom, ktoré postupne nadobudlo aj rozmer hmotnoprávny. Podstatou vzniku bolo bránenie sa voči štátu pred nadmerným a neprímeraným zasahovaním či získavaním výhody v určitých procesoch. V odbornej literatúre sa môžeme stretnúť aj s označením antitotalitné právo.⁹ Antitotalitné právo tak má predchádzať totalite štátu konajúcu prostredníctvom ozbrojených zborov, či štátnych služieb, prípadne inými štruktúrami štátu. Myslíme si, že uvedené orgány akejkoľvek spoločnosti, a to nie len v demokratickej, by mali rešpektovať obmedzenia spojené s ochranou súkromia.

Základné právo na súkromie nie je možné chápať jednoducho ako jeden paragraf zákona alebo článok Ústavy. Je potrebné ho chápať a vykladať v širšom kontexte. Právo na súkromie je zaručené a chránené na viacerých úrovniach. Je tak chránené vnútroštátnou legislatívou, ktorá odvodzuje myšlienky z medzinárodnej normotvorby. Právu na súkromie sú tak venované viaceré ustanovenia. Príkladom sú v článku 6, 8 a čl. 9 Európskeho dohovoru o ľudských právach (ďalej len „Dohovor“), ako aj články 7, 10, 12 a čl. 13 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „Listina“) tak aj v neposlednom rade prebratými ustanoveniami z článkov 16, 19, 21 a čl. 22 Ústavy SR. Základnému právu na súkromie je venovaná široká pozornosť a ochrana. Je tak potrebné si uvedomiť, že jednotlivé orgány štátu môžu zasiahnuť len v demokratickej spoločnosti v nevyhnutnej miere za naplnenia určitých skutočností. V súlade s čl. 8 Dohovoru pôjde o situácie, kedy je to v súlade so zákonom a v „záujme národnej bezpečnosti, verejnej bezpečnosti, hospodárskeho blahobytu krajiny, predchádzania nepokojom alebo zločinnosti, ochrany zdravia alebo morálky alebo na ochranu práv a slobôd iných“.¹⁰ Pričom je potrebné si uvedomiť že, každý má právo aby bolo jeho súkromný život rešpektovaný.¹¹ Citovaný článok Dohovoru tak umožňuje obmedziť základné právo len za prísneho splnenia niektorého z uvedených dôvodov. Formuláciou v súlade so zákonom sa ustanovuje formálna podmienka,

⁹ DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax*. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 417

¹⁰ Čl. 8 Európskeho dohovoru o ľudských právach

¹¹ Čl. 8 Európskeho dohovoru o ľudských právach

ktorú nie je možné chápať len ako všeobecný právny predpis, ale ako súhrn právnych noriem platných a účinných na konkrétnom území. Pričom obmedzenie musí byť prijaté z uvedených dôvodov za splnenia nie len formálnych, ale aj materiálnych podmienok stanovených v čl. 8 ods. 2 Dohovoru. Pôjde tak o situácie, kedy bol prijatý zákon Národnou radou Slovenskej republiky zasahujúcu do práva na ochranu súkromia, pričom možnosť obmedzenia nemôže byť delegovaná na iný orgán verejnej moci, či na rozhodnutie v referende.

Právo na súkromie tak chráni jednotlivca, osoby hlavne však občanov štátu pred neprímeraným obmedzovaním či vychovávaním zo strany verejnej moci, ktoré nemusia byť len priamym pôsobením štátu ale aj nepriamo prostredníctvom štátu. Príkladom môžu byť v minulosti konané referendá prostredníctvom ktorých sa určité skupiny snažili nepriamo pôsobiť na občanov. Právo na súkromie tak vytvára možnosť pre jednotlivca do istej miery žiť podľa vlastných predstáv. Nebráni sa tak osobám žiť svojvoľne ak nepôjde o prekročenie správania ktoré porušuje s práva priznané právnym poriadkom iným. Štátne orgány či samosprávne orgány tiež nesmú zasahovať do práv a právom chránených záujmov jednotlivca nad mieru ktorou by až príliš neprímerane riadili jeho súkromný život.¹² Právo na súkromie chránené Ústavou SR však nie je totožné s právom na súkromie chránené v Občianskom zákonníku, je jeho súčasťou, avšak Ústavou vyjadrené práva sú chránené aj v iných zákonných predpisoch ako napríklad Trestný zákon.¹³

Článok 16 Ústavy SR ďalej chráni osoby pred určitými druhmi konaní, ktoré nie sú zľúčiteľné so správaním sa k inému človeku. Ide o mučenie, kruté neľudské zaobchádzanie a ponižujúce zaobchádzanie, či trestanie. V tomto ustanovení sú tak premietnuté ustanovenia medzinárodných zmlúv a dohôd, ktorými je Slovenská republika viazaná. V zmysle čl. 3 Dohovoru „*Nikoho nemožno mučiť alebo podrobovať neľudskému či ponižujúcemu zaobchádzaniu alebo trestu.*“¹⁴ V zmysle uvedeného článku tak nie je možné akékoľvek obmedzenie ani v prípadoch ďalej spomínaných mimoriadnych udalostí ohrozujúcich životy a zdravie občanov štátu. Obmedziť právo na súkromie je tak možné len za určitých mimoriadnych udalostí, ktoré sa môžu udiat aj nezávisle od vôle štátu, ako sú napríklad čas vojny, vojnový stav, výnimočný stav, alebo núdzový stav. Ide o situácie upravené v článkoch 2, 3, 4 a čl. 5 ústavného zákona č. 227/2002 Z. z o bezpečnosti štátu v čase vojny, vojnového stavu, výnimočného stavu a núdzového stavu v znení neskorších predpisov, kedy je potrebné

¹² II US 94/95

¹³ II US 59/97. Nález z 15. októbra 1997. ZNUÚS 1997, s 290 – 291.

¹⁴ Čl. 3 Európskeho dohovoru o ľudských právach

na nevyhnutný čas v nevyhnutnom rozsahu v závislosti od určitej skutočnosti alebo udalosti uložiť povinnosti, prípadne obmedziť práva, či slobody jednotlivcov na celom území štátu, prípadne v určitej oblasti. Môže ísť napríklad o zásahy do obydlia, podrobenia sa evakuácii, prípadne podrobenie sa zvýšeným bezpečnostným opatreniam. Uvedené udalosti výrazným spôsobom môžu zasiahnuť do práv a právom chránených záujmov, a nielen do práva na súkromie.¹⁵ Štáty sú tak povinné zabezpečiť výkon moci tak, aby fyzické osoby neboli vystavené mučeniu, neľudskému správaniu alebo ponižujúcemu zaobchádzaniu, prípadne trestaniu zo strany iných osôb, či štátnych orgánov. Je veľmi náročné určiť hranicu kedy pôjde o správanie porušujúce čl. 3 Dohovoru. Myslíme si, že musí ísť o porušenie nad primeranú mieru tej ktorej posudzovanej situácii, a teda nepôjde o situácie ako je zákonný výkon väzby, či podrobenie sa daňovej kontrole v obydlí fyzickej osoby podnikateľa. Štátom tak vyplýva povinnosť určité porušenia základných práv a slobôd stíhať trestne.

Právo na súkromie nie je úplne jednotné a môžeme povedať, že úprava je rozkúskovaná v článkoch 16, 19, 21 a 22 Ústavy SR, pričom v každej časti tak zaručuje významnú hodnotu. Tieto články často pri interpretácii Ústavy vystupujú spoločne vo vzájomnej súvislosti, samozrejme s prihliadnutím na čl. 8 Dohovoru. Z nášho pohľadu významným je čl. 19, ktorý upravuje hodnoty ako ľudská dôstojnosť, osobná česť, dobrá povesť, ochrana mena, ochrana súkromného a rodinného života či, neoprávnené zhromažďovanie zverejňovanie alebo iné zneužívanie osobných údajov. Účelom úpravy čl. 19 Ústavy tak je ochrana pred správaním sa k inej ľudskej bytosti ponižovaním jej dôstojnosti urážaním, ohováraním, spôsobovaním úbytku cti, prípadne inými prejavmi. V ods. 2 sa poskytuje ochrana životu zdraviu proti zásahom do telesnej integrity, súkromiu a prejavom osobnosti ako sú vizuálne, zvukové alebo audiovizuálne záznamy osobnej povahy. Pričom v ods. 3 sú chránené najmä údaje súkromnej povahy, je tu teda zabezpečený ústavný rozmer ochrany osobných údajov. Ústava SR tak na tomto mieste zaručuje ochranu údajov o osobe, jej totožnosti pred odhalením či poskytnutím, ktoré môžu osobu negatívne poškodiť. Uvedená stať Ústavy SR vylučuje neoprávnené zhromažďovanie či zverejňovanie, z čoho je možné vyvodiť, že Ústava SR vytvára určitý priestor, kedy povoľuje tzv. oprávnené nakladanie s údajmi o osobách. Ústava tak zaručuje občanom, že orgán verejnej moci, ktorý zhromažďuje údaje, ich uchováva tým spôsobom, aby sa zabránilo k ich nedovolenému prístupu, či zverejneniu. Môže tiež nastať situácia, kedy orgán verejnej moci zhromaždí osobné údaje, ktoré však nebol oprávnený dostať do svojej dispozície,

¹⁵ Čl. 2 - 5 ústavného zákona č. 227/2002 Z. z o bezpečnosti štátu v čase vojny, vojnového stavu, výnimočného stavu a núdzového stavu v znení neskorších predpisov

čím sa môže dopustiť protiústavného konania.¹⁶ K uvedenému ústavný súd poskytol výklad „*Zhromažďovanie údajov o fyzickej alebo právnickej osobe musí byť oprávnené. Oprávnené je zhromažďovanie takých údajov, s ktorými daná fyzická alebo právnická osoba súhlasila alebo ktoré vyplývajú zo zákona.*“¹⁷

V rámci ochrany osobných údajov prešla legislatíva európskeho priestoru v poslednom období zmenami, kedy Nariadenie európskeho parlamentu a rady (eú) 2016/679 o ochrane fyzických osôb pri spracúvaní osobných údajov a o voľnom pohybe takýchto údajov, zrušil smernicu 95/46/ES (všeobecné nariadenie o ochrane údajov). Neskôr tiež nadobudla účinnosť aj vnútroštátna právna úprava, teda zákon č. 18/2018 Z. z. o ochrane osobných údajov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ochrane osobných údajov“) ktorých účelom je dosiahnuť súlad v oblasti ochrany osobných údajov, a o voľnom pohybe týchto údajov. Nariadenie tak vytvorilo novelizovaný právny rámec s účelom zabezpečenia rešpektovania základných práv a slobôd súvisiacich s právom na ochranu osobných údajov používaných v prostredí informačných komunikačných technológií v rámci štátov Európskej únie.

Vnútroštátna úprava teda zákon o ochrane osobných údajov upravuje pravidlá pri spracúvaní osobných údajov pre prevádzky, či rôznych sprostredkovateľov, na ktorých sa nevzťahujú pravidlá ochrany fyzických osôb pri spracúvaní osobných údajov v súlade s nariadením. Ďalej sú upravené pravidlá spracúvania osobných údajov ktorými sú príslušné orgány pri spracúvaní s účelom predchádzania trestným činom, ich vyšetrovania, odhaľovania alebo stíhania, či na účely výkonu trestných sankcií. Právna úprava taktiež rozoberá spracúvanie osobných údajov na akademické, umelecké, literárne účely, pravidlá spracúvania v súvislosti so zamestnaním, spracúvanie národného identifikačného čísla ako aj prenos osobitnej kategórie osobných údajov do tretích krajín v ktorých nie je zabezpečená totožná úroveň ich ochrany či ďalšie osobitné oblasti. V legislatíve sa taktiež rozoberá úrad, jeho pôsobnosť a právomoc. Upravené sú tiež kódexy správania, certifikáty, procesy akreditácie a vymedzenie monitorujúceho a certifikačného subjektu. V zákone je vymedzená ako kontrola, tak aj konanie o ochrane osobných údajov, či sankciám. Ako sme vyššie naznačili stretávame sa s legislatívnymi zmenami podieľajúcimi sa na zvýšení ochrany súkromia, či údajov vzťahujúcich sa k jednotlivcom. Zákonodarca tak zavádza potrebné novelizácie

¹⁶ DRGONEC, J. Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 507

¹⁷ III. ÚS 204/02 Nález z 2. januára 2004. ZNUÚS 2004 – 1. polrok, s 133, 134.

právneho poriadku súvisiace so spracúvaním osobných údajov a spôsobov spracúvania, ktoré majú za úlohu prispievať k ochrane práva na súkromie.¹⁸

2. Základné právo slobodného prístupu k informáciám

Sloboda prejavu a právo každého občana na informácie sú zaručené najmä článkom 26 Ústavy SR a článkom 10 Dohovorom, ktorý priznáva práva každého občana na slobodu prejavu. Sloboda prejavu v sebe zahŕňa slobodu „*zastávať názory a prijímať a rozširovať informácie alebo myšlienky bez zasahovania štátnych orgánov a bez ohľadu na hranice.*“¹⁹ Uvedené právo však nebráni štátu udeľovať rôzne povolenia, napríklad pri vykonávaní podnikateľskej činnosti spoločnostiam v televízneho alebo rozhlasového vysielania, prípadne filmovej tvorby. V demokratickom štáte aj výkon slobôd môže podliehať určitým obmedzeniam, resp. podmienkam, či sankciám ktoré však musia byť vopred stanovené. Práva a slobody obligatórne podliehajú obmedzeniam na zabezpečenie národnej bezpečnosti, územnej celistvosti, či na predchádzanie nepokojom, zločinom, prípadne na ochranu zdravia morálky. Potrebnú ochranu aj za cenu dočasného obmedzenia práv a slobôd je v štáte potrebné zabezpečiť pre zachovanie autority a nestrannosti súdnej moci, či predchádzaniu únikom dôverných informácií.

Ústava SR v nadväznosti na Dohovor zaručuje právo na informácie a slobodu prejavu. V právnom poriadku sa tak nebráni slobodne informácie prijímať a rozširovať. Toto právo je možné obmedziť len za naplnenia prísnych podmienok čl. 13 ods. 2 a 4, ako aj podmienok 26 ods. 4 Ústavy SR. Formálnou podmienkou obmedzenia slobody prejavu musí byť zákonné obmedzenie a nie obmedzenie na základe zákona. Nie každý zákon prijatý Národnou radou SR tak bude formálne spĺňať túto podmienku. Obmedzenie tak musí byť ústavne súladné ako aj nevyhnutné, pričom takéto obmedzenie v demokratickej spoločnosti nenaruša rovnováhu, teda nebude nadmerné.²⁰ Naplnenie formálnej podmienky bolo predmetom skúmania Ústavného súdu, kedy posudzoval zákon č. 167/2008 Z. z. o periodickej tlači a agentúrnom spravodajstve a o zmene a doplnení niektorých zákonov (tlačový zákon) na návrh skupiny poslancov v ktorom bol namietnutý nesúlad práva na ochranu osobnosti fyzických osôb v ustanovení §7 ods. 1 tlačového zákona.²¹ Okrem fázy legislatívnej prípravy má táto podmienka aj význam pri

¹⁸ Dôvodová správa k zákonu č. 18/2018 Z. z. o ochrane osobných údajov a o zmene a doplnení niektorých zákonov

¹⁹ Čl. 10 Európskeho dohovoru o ľudských právach

²⁰ DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax.* Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 649 – 667

²¹ Viac k uvedenému: Pl. ÚS 15/1998. Nález z 11. marca 1999. ZNUÚS 1999, s. 46-47.

aplikovaní právnych noriem, kedy sú orgány verejnej moci povinné skúmať najskôr materiálne podmienky a pomocou doslovného výkladu práva tak ustanovenie uplatniť. Medzi materiálne podmienky obmedzenia slobody prejavu radíme obmedzenia taxatívne vymedzených záujmov. Zjavný je tak predpoklad nevyhnutnosti zásahu do slobody prejavu, ako aj dôvod vyplývajúci z čl. 26 ods. 4 Ústavy SR, teda ak pôjde o opatrenie nevyhnutné, potrebné na ochranu práv alebo slobôd iných, verejného poriadku, bezpečnosti štátu, verejného zdravia alebo mravnosti. Zabezpečuje sa tak niektorý uvedený záujem, ktorý môže byť za určitých okolností závažnejší ako je sloboda prejavu. O nevyhnutnosť pôjde v demokratickej spoločnosti v tom prípade ak ide o naliehavú spoločenskú potrebu prijať obmedzenie základného práva alebo slobody a inak ako obmedzením tento účel nemožno dosiahnuť. Okrem spomenutých dôvodov je obmedzenie tiež možné v zmysle Dohovoru, v prípade záujmu ochrany územnej celistvosti alebo verejnej bezpečnosti, predchádzania nepokojom a zločinnosti, ochrany zdravia, ochrany povesti, zabráneniu úniku dôverných informácií, zachovania autority a nestrannosti súdnej moci.²²

Právo na informácie tak nie je možné chápať ako právo absolútne, superiórne nad iné práva, či slobody. Právo je zaručené do takej miery keď neprichádza k uplatňovaniu iného práva, slobody a nedôjde k vážnejšiemu obmedzovaniu, či porušovaniu iného práva a slobody.²³ Orgán, ktorý rozhoduje pri uplatňovaní práva na informácie je povinný preskúmať či sú dané podmienky pre obmedzenie práva informácie vyhľadávať, prijímať alebo rozširovať, čím by takého obmedzenie mohol odôvodniť. V článku 26 Ústavy SR sa však nezabezpečuje ochrana slobody prejavu, ale právo na informácie, ktoré zaťažuje štátne orgány a orgány územnej samosprávy a iné orgány verejnej moci. Z ústavnej definície tak môžeme vyvodiť, že právo na informácie má tri zložky, čiastkové práva. Prvým čiastkovým právom je právo prijímať informácie, teda nadobudnúť určitý údaj do svojej dispozície. Myslíme tým nadobudnúť údaj zmyslami, prípadne informačno-technickými prostriedkami alebo aj iným spôsobom. Druhé samostatné právo je právo vyhľadávať informácie pri ktorom jednotlivci objavujú, poznávajú či informácie vôbec existujú. A tretie právo pri ktorom ide o rozširovanie informácii kedy pôjde o postúpenie informácii iným osobám.²⁴ Za účel práva na informácie je tak možné považovať zaručenie možnosti šírenia informácii medzi ľuďmi, teda informáciu získať, ako aj šíriť. Uvedené právo majú jednotlivci rôzne aplikovať. Získavať

²² DRGONEC, J. Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 649 - 667

²³ PL. ÚS 7/96

²⁴ I. ÚS 57/2000. Nález z 26. apríla 2001. ZNNÚS 2001, s. 152

informácie sprostredkované prostredníctvom televízie, rádia z online priestoru, prípadne vlastnou činnosťou, ako aj nadobúdať informácie od orgánov verejnej moci.

Uvedené práva sú zákonodarcom premietnuté do predpisov nižšej právnej sily a za *lex generalis* je v danej oblasti možné považovať zákon č. 211/2002 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o slobode informácií) v znení neskorších predpisov (ďalej len „infozákon“). Okrem Ústavy SR a základných možností k prístupu k informáciám v nej upravených sa na oblasť vzťahuje najmä uvedený zákon, v ktorom sú princípy a zásady upravené komplexnejšie. V predpise je tiež možné dohľadať právne vzťahy medzi jednotlivými zákonmi, kde zákon pôsobí ako všeobecný kódex pre danú oblasť, preto je tak nutné pri zverejňovaní, resp. utajovaní skutočností, primerane rešpektovať túto zákonnú úpravu aj pri aplikácii daňového poriadku. K uvedenej skutočnosti ústavný súd konštatuje, že „zákon nepokrýva všetky aspekty ústavného práva na informácie v zmysle čl. 26 ods. 1 ústavy.“²⁵ V zmysle zákona o slobodnom prístupe k informáciám sú povinné informácie poskytnúť štátne orgány, samosprávne celky, ako aj iné subjekty, ktorým zákon zveril právomoc rozhodovať o právach a povinnostiach fyzických, či právnických osôb v oblasti verejnej správy v rozsahu ich pôsobnosti.²⁶ Postupom času ako bol infozákon novelizovaný, niektoré zákonné formulácie bolo potrebné upraviť, pretože zákon obsahoval ustanovenia vytvárajúce príležitosť pre jeho zneužívanie, čo spôsobovalo priveľkú administratívnu záťaž subjektov verejnej moci. Z uvedeného dôvodu bol prijatý právny názor najvyššieho súdu „žiadost' o sprístupnenie informácií podľa zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o slobode informácií) v znení neskorších predpisov má slúžiť iba ako nástroj spoločenskej kontroly a nie ako prostriedok na zneužitie práva.“²⁷ Zákon v dnešnom znení upravuje právo prístupu k informáciám, podmienky prístupu, ako aj mieru a priebeh tohto procesu. Pomocou žiadosti o sprístupnenie informácii môže ktokoľvek vykonávať kontrolu týchto orgánov. Podľa infozákona tak majú fyzické a právnické osoby právo na prístup k informáciám bez preukázania právneho alebo iného záujmu na požadovanú informáciu.

V nadväznosti na daňový poriadok predmetom poskytnutia informácii nesmú byť také údaje, ktoré podliehajú daňovému tajomstvu. Povinná osoba v prípade doručenia žiadosti o sprístupnenie informácie, ktorá podlieha úprave daňového tajomstva je povinná odmietnuť sprístupnenie s odôvodnením, že žiadateľ nemá oprávnený prístup, pričom sa poukáže na § 11

²⁵ III. ÚS 169/03. Nález z 19. decembra 2003 ZNUÚS 2003 – II. polrok, s 1720

²⁶ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s.91

²⁷ Z Judikatúry: Najvyšší súd Slovenskej republiky sp. zn. : 5SŽi/6/2012 z 28.02.2013

daňového poriadku. Upravuje tak § 11 infozákona, teda „*povinná osoba obmedzí sprístupnenie informácie alebo informáciu nesprístupní*“²⁸ Povinná osoba tak obmedzí sprístupnenie, ak je splnená niektorá z podmienok uvedená v písmenách podľa ods. 1. Za spomenutie tiež stojí príklad kedy zákon určuje, že povinná osoba nemusí sprístupniť informáciu ak ju zverejňuje iným spôsobom. Napríklad môže ísť o verejne prístupnú informáciu podľa § 52 daňového poriadku. Sprístupňované informácie, ktoré podliehajú ochrane daňového tajomstva sú často dôverné a citlivé pre daňový subjekt, a tak je potrebné konať s pravidlami aby sa zabránilo ich neoprávnenému úniku. Pri oznamovaní daňového tajomstva je tak správca dane povinný vypracovať úradný záznam, ktorý sa stáva súčasťou spisu, pričom je vhodné aby bol tiež priložený rovnopis dokumentu na základe ktorého sa daňové tajomstvo sprístupnilo, nejde však o povinnosť správcu dane. Ako uvádzame nižšie, informáciu môže poskytnúť Finančné riaditeľstvo, napríklad pre orgány činné v trestnom konaní, ktoré následne správcovi dane zašlú oznámenie, že údaje oznámili určitej osobe a žiadajú túto skutočnosť založiť do spisu. Inštitút nazerania do spisov pritom nie je dotknutý. Predmetom sprístupnenia môže byť aj veľký rozsah dát z informačných systémov, napríklad pre Sociálnu poisťovňu, pričom v takom prípade sú informácie sprístupňované jednou listinou a z dôvodu hospodárnosti do spisu založené nebudú.²⁹

Ďalej je potrebné upriamiť pozornosť na skutočnosť akému orgánu je potrebné adresovať žiadosť o sprístupnenie informácie. Teda aký orgán má právomoc a zároveň aj povinnosť sprístupniť informácie získané pri správe daní. V tejto oblasti je podstatné upozorniť na zákon č 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o finančnej správe“), ktorého posledná novela nadobudla účinnosť 1. 7. 2019 a ktorého predmetom úpravy je „*a) právomoc a pôsobnosť Ministerstva financií Slovenskej republiky v oblasti daní, poplatkov a colníctva, b) postavenie, organizáciu, právomoc a pôsobnosť Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, daňových úradov, colných úradov a Kriminálneho úradu finančnej správy, c) postavenie, povinnosti a oprávnenia príslušníka finančnej správy (§ 30) pri plnení úloh finančnej správy, d) štátnu službu príslušníkov finančnej správy a právne vzťahy súvisiace so vznikom, zmenami a skončením služobného pomeru.*“³⁰ Uvedený zákon tak upravuje podrobne úlohy finančných

²⁸ § 11 zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

²⁹ Dôvodová správa k zákonu č. 563/2009 – Zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

³⁰ § 1 zákona č 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

orgánov. Povinnosť poskytovať informácie na základe infozákona a v zmysle zákona o finančnej správe majú v zmysle § 4 ods. 3 písm. g) Finančné riaditeľstvo a § 5 ods. 2 písm. f) Daňové úrady. Tie poskytujú informácie podľa osobitného predpisu, ktorým je daňový poriadok.

Súdna prax sa zaoberala sporom v aplikácii ustanovení infozákona a daňového tajomstva. Poukazujeme tak na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR ohľadom požadovania informácie, ktorá sa týka hospodárenia s verejnými prostriedkami, teda situácie kedy je žalovaný povinný žiadateľovi poskytnúť informácie týkajúce sa nakladania s majetkom mesta. Najvyšší súd totožne ako v predchádzajúcich rozhodnutiach súdu nižšej inštancie súhlasil so záverom, že nie je možné za daňové tajomstvo považovať informáciu o výške dane, ktorá bola vyrubená správcom dane daňovníkovi a informáciu, či daňovník túto daň zaplatil.³¹ *Taktiež je treba prihliadnuť aj k záverom, že požadované informácie majú alebo nemajú charakter daňového tajomstva, teda poukazujúc na §11 v spojení s § 52 ods. 2, 3 Daňového poriadku konštatoval, že obec pri výkone úloh správcu dane môže zverejňovať informácie o výške daňového nedoplatku, čo predstavuje rovnaký údaj ako aj o výške vyrubenej dane, a teda nie je verejný záujem na utajovaní tejto skutočnosti.*³² Pokladáme za dôležité zdôrazniť, že je potrebné zdôrazniť, že ak by boli v žiadosti o sprístupnenie a v dokladoch naozaj informácie, ktoré je možné považovať za neprístupné širokej verejnosti, je povinnosťou orgánu verejnej moci sa s takouto skutočnosťou vysporiadať, a to najmä zákonným a presvedčivým spôsobom v odôvodnení takeého rozhodnutia, pričom informácie vylúčené z publikovania vzhľadom na okolnosť, že podliehajú utajeniu musia byť zároveň negatívne definované a identifikované z hľadiska oblasti nakladania a hospodárenia s verejnými prostriedkami.

Okrem spomenutého daňového poriadku povinnosť poskytovať informácie je upravená aj v § 3 ods. 6, § 23 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „správny poriadok“), ďalej v zákone č. 213/2001 Z. z. o štátnej službe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, či v iných normách. Ako sme už spomenuli orgán tak môže odmietnuť poskytnutie určitej informácie len na základe jasne vymedzeného dôvodu a za naplnenia konkrétnych podmienok, inak by mohlo dôjsť k porušeniu práva na informácie. Odôvodnenie orgánu, ktorý je presvedčený, že sú splnené dôvody na odmietnutie poskytnutia informácie, tak musí byť logické, právne presvedčivé aby tak adresátovi rozhodnutia bola poskytnutá možnosť pochopenia zistených

³¹ Z judikatúry: Najvyšší súd Slovenskej republiky sp. zn.: 8SŽi/30/2014 z 26.05.2016

³² Tamtiež

okolností. Neopomenuteľnou je tiež správnosť aplikovaných noriem na skutkový stav, ako aj právne závery vedúce k meritu vyjadrenému vo výrokovej časti.³³

Významnou je tiež problematika získavania informácií, ktoré podliehajú určitému stupňu utajenia. Pri ich ochrane sa stretávajú rôzne záujmy na jednej strane ide o verejný záujem na strane druhej záujem verejnosti získavať informácie. Právnu oblasť utajovaných skutočností legislatívne upravuje zákon č. 215/2004 Z. z. o ochrane utajovaných skutočností a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Zákon upravuje pojmy ako utajovaná skutočnosť, informácia, čo sa na účely zákona rozumie vecou, ujmou ako aj pôvodcom utajovanej skutočnosti, oprávnenou osobou, cudzou mocou a iné podstatné pojmy pre ochranu utajovaných skutočností určitého stupňa utajenia. Zákon rozoberá štyri stupne utajenia teda stupeň : prísne tajné, tajné, dôverné, vyhradené. Relevantným je pre nás taxatívne vymedzenie informácií ktoré nemôžu podliehať utajovaniu, teda informácie o „ *a) nezákonnom alebo nesprávnom postupe alebo nezákonnom rozhodnutí verejných činiteľov a orgánov verejnej moci, b) trestnej činnosti verejných činiteľov, c) nehospodárnom, neefektívnom a neúčelnom nakladaní s verejnými prostriedkami, d) závažnom ohrození alebo poškodení životného prostredia, života a zdravia, e) platových náležitostiach, hmotnom zabezpečení a hmotných výhodách verejných činiteľov.*“³⁴ Predmetom ochrany utajovaných skutočností však môžu byť len určité časti dokumentov a nie dokumenty, materiály ako celok, keďže len určité skutočnosti majú charakter informácií s významom pre ich utajenie, čím podliehajú ochrane podľa tohto zákona.

Televízia, rozhlas, tlač a v súčasnosti predovšetkým internet (ďalej len „médiá“) sú prostriedky ktoré sprostredkovane vyhľadávajú a prinášajú rôzne informácie. Štandardom v demokratickej spoločnosti je pluralita hromadno-informačných subjektov, ktoré štát reguluje. V slovenskej republike ide o viaceré zákony, najmä: zákon č. 167/2008 Z. z. o periodickej tlači a agentúrnom spravodajstve a o zmene a doplnení niektorých zákonov (tlačový zákon) v znení neskorších predpisov, zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov alebo napríklad zákon č. 532/2010 o rozhlase a televízii Slovenska a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Úlohou médií je teda informovať, vyhľadávať a rozširovať informácie, pričom sú povinné uskutočňovať túto činnosť úplne a pravdivo. Definičným kritériom

³³ Rozsudok Najvyššieho súdu SR, z 3. novembra 2009, 5 Sži/1/2009

³⁴ § 4 zákona č. 215/2004 Z. z. o ochrane utajovaných skutočností a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

pravdivosti je často subjektívny postoj a preto sa je možné stretnúť v niektorých médiách s informáciami, ktoré sú iba čiastočne pravdivé, prípadne nám môžu pripadať úplne nepravdivé. Štát nemá za úlohu zaistiť jednotlivcovi prijímanie len pravdivých informácií, jeho úlohou je vytvárať také prostredie kde jeden subjekt nenadobudne monopolné postavenie, a jednotlivec bude mať možnosť sám vyhodnotiť prijímané informácie. V spomenutej právnej úprave sa však môžeme stretnúť s povinnosťou médií informovať všetkými dostupnými prostriedkami, a to v prípade kedy môžu byť ohrozené viaceré osoby.

Vyhľadávanie informácií je v zmysle ústavného článku umožnené každému. Pod vyhľadávaním nemožno rozumieť len pasívne prijímanie informácií z médií alebo orgánu verejnej moci. Treba ním tiež rozumieť aktívne získavanie informácií, teda vlastnou činnosťou. Nadobudnuté informácie je možné ďalej šíriť, pričom nie je vylúčené využitie informačno-technických prostriedkov. Na tomto mieste je potrebné spomenúť problematiku kamerových záznamov, ako aj inštalovanie kamery umiestnenej vo vozidle. Uvedené kamerové systémy majú za úlohu zaznamenávať okolie, verejné priestranstvá, účastníkov cestnej premávky, či iné údaje, ktoré môžu byť predmetom ochrany práva na súkromie. Kamery často zaznamenávajú chodcov, vodičov, ako aj iné informácie, ktoré sú získané neoprávnene, bez súhlasu dotknutých osôb. Takéto spracúvanie informácií nie je v súlade so zákonom, a to ani v prípade ak je účelom vlastná ochrana života, majetku alebo zdravia voči rôznym faktorom. Takto získané informácie na druhej strane vedia byť prospešné pri objasnení rôznych situácií, či problémov až do momentu pokiaľ nastane ich ďalšie šírenie. Podobnú situáciu riešil súdny dvor vo veci František Ryneš proti Úřadu pro ochranu osobních údajů.³⁵

3. Zásada neverejnosti v daňovom práve

Akýmsi predchodcom zásady neverejnosti bola povinnosť zachovávať mlčanlivosť. Úpravu mlčanlivosti v daňovej oblasti je možné dohľadať v našom právnom poriadku už od 15. februára 1962, kde bola súčasťou vyhlášky ministerstva financií č. 16/1962 o konaní vo veciach daní a poplatkov. V § 13 je mlčanlivosť upravená ako povinnosť osoby, ktorá sa zúčastňuje na daňovom konaní. Osoby sú tak viazané povinnosťou zachovávať mlčanlivosť o všetkom čo sa dozvedeli pri takom konaní. Vyhláška bola neskôr novelizovaná zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní z 1992“), ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 1993. Spoločenské zmeny

³⁵ Rozsudok súdneho dvora z 11. decembra 2014, Ryneš (C-212/13, EU:C:2014:2428)

po roku 1989 si vyžiadali podstatné legislatívne úpravy. Daňový systém taktiež podliehal výrazným zmenám, zjednocoval sa s cieľom komplexnej rekonštrukcie a zakotvovania nových princípov. Zákon o správe daní z 1992 nebol jediným predpisom, ktorý bol v tomto období prijímaný. Medzi ďalšie zákony patria predpisy, ktoré mali napomôcť k homogénnej a prehľadnej daňovej sústave, ako príklad môžeme uviesť zákon č. 212/1992 Zb. o sústave daní, ktorý taxatívne vymenoval dane a zaradoval ich do jednotlivých skupín. Žiadne iné dane, okrem daní vymenovaných v tomto zákone nebolo možné ustanoviť. Nemožno opomenúť ani zákon Slovenskej národnej rady č. 84/1991 Zb. o daňových orgánoch. Spomenuté zákony významne zmenili, ovplyvnili právny poriadok Slovenskej republiky, konkrétne tak novelizovali zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Občiansky zákonník“), zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon a zákon č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok a významne určili smer hospodárskej orientácie našej krajiny.

Právny systém, ako aj jednotlivé odvetvia finančného práva sú charakteristické zásadami a princípmi. Vyjadrujú nám podstatu, potreby, ako aj zameranie oblasti práva. V úvode sme načrtli problematiku princípov v daňovom práve kedy princíp je všeobecne platný a výnimka z princípu je spravidla neprípustná. Princíp so sebou nesie znaky spravodlivosti, presvedčivosti, demokratickosti, či prinútenia. Daňové právo je najvýznamnejšou súčasťou finančného práva a tak pokladáme za podstatné spomenúť základné princípy finančného práva: princíp priority verejného záujmu, trhovo-sociálna orientácia, jednota finančnej a peňažnej sústavy, rovnoprávnosť a samostatnosť, deľba funkcií vo finančnej činnosti, prítomnosť verejného prvku pri činnosti štátu a samosprávnej činnosti, zákonnosť a plánovitosť. Od týchto princípov je jednoznačne možné odvodiť v úvode spomínané princípy daňového práva.

Princíp priority verejného záujmu chápeme ako určitú reflexiu finančno-právnej oblasti pri finančnej činnosti štátu, či samosprávnych orgánov. Pri činnosti orgánov verejnej moci sa očakáva využívanie kompetencií v záujme ochrany celospoločenských cieľov. Princíp priority verejného záujmu tak predstavuje aplikáciu legislatívnych noriem na finančno-právne vzťahy. Mohlo by sa zdať, že princíp je v priamom rozpore so záujmami fyzických a právnických osôb, avšak jedine dodržiavaním legislatívy je možné ochrániť súkromné záujmy. Prítomnosť verejného prvku pri činnosti štátu a samosprávnej činnosti sa môže prejavovať v dvoch rovinách, ako je účasť verejnosti na finančnej činnosti orgánov verejnej moci a účasť občanov na finančnej činnosti orgánov verejnej moci. Štát nadobúda finančné prostriedky najmä od občanov a s tým súvisí právo získavať a rozširovať informácie ako sa s verejnými prostriedkami hospodári. Uvedený princíp sa tiež môže prejavovať, ak verejnosť právnych

aktov publikovaných v zbierke zákonov, ktoré až publikovaním môžu nadobudnúť účinnosť. Ďalším spôsobom uplatňovania tohto princípu je v spojení s článkom 26 Ústavy SR, kedy orgány majú povinnosť informovať o svojej činnosti. Účasť občanov na finančných činnostiach možno odvodiť z viacerých ústavných ustanovení, napríklad právo na správu vecí verejných, či právo občanov rozhodovať v referende. Nami vybrané princípy sú vyjadrené v zákonných ustanoveniach, pričom regulujú činnosť finančných orgánov.³⁶

Paralelu medzi vyššie uvedenými všeobecnými princípmi a ich porušením je možné pozorovať v spore, ktorý riešil Najvyšší súd SR. Žalobcovi – daňovému subjektu, bol vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby daňovým úradom. Správca dane neakceptoval náklady na rozhlasové spoty a províziu za sprostredkovanie. Daňový úrad sa pri daňovej kontrole dopustil procesných chýb, kedy neumožnil daňovému subjektu nahliadnuť do daňového spisu, a zároveň odmietol vyhotoviť kópie dokumentov nachádzajúcich sa v spise. Správca dane tiež ústne pojednávanie zakrýval ako miestne zisťovanie, čo súd taktiež vyhodnotil ako procesnú chybu. Daňový úrad tak konal aby nebol povinný zavolať žalobcu s možnosťou pýtať sa svedkov otázky, pretože pri miestnom zisťovaní takúto povinnosť nemá.³⁷ Daňový subjekt v tomto prípade spor vyhral, pričom súd svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne „*Odvolací súd z predloženého daňového spisu nezistil, či dožiadaný daňový úrad predvolala alebo upovedomil o termíne ústneho pojednávania žalobcu. V administratívnom spise sa nenachádza predvolanie ani doručenky (a to ani v kópii.) Správca dane a žalovaný použili svedecké výpovede svedkov v rozpore so zákonom, pričom z obsahu administratívneho spisu vyplýva toto procesné pochybenie*“³⁸ Zároveň sa Najvyšší súd SR stotožnil so súdom nižšieho stupňa ktorý uviedol že „*obsah žiadostí správcu dane o dožiadanie a obsah odpovedí dožiadaných daňových úradov pre správcu dane nie je možné zaradiť do žiadnej skupiny písomností vylúčených z možnosti nahliadnutia do administratívneho spisu daňovým subjektom. Podľa názoru súdu nepredstavujú tieto dokumenty úradnú korešpondenciu, ktorá je určená pre nadriadené orgány. Nebol preto dôvod, aby správca dane neumožnil žalobcovi nahliadnuť do administratívneho spisu daňového subjektu a odmietol mu vydať fotokópie, resp. odpisy dokumentov.*“³⁹

Zásady na rozdiel od princíпов sú v právnom poriadku viazané procesno-právne, a sú využívané pri aplikácii práva, pričom niektoré sú v legislatíve aj výslovne zakotvené, iné je možné odvodiť z daňového poriadku, či iných daňových zákonov. Zásady sú vymedzené

³⁶ BALKO, L., BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo*. 1. vydanie. Žilina : Poradca podnikateľa s.r.o., s. 20-22

³⁷ BENČÍK, P. *Daňové judikáty*. Bratislava : EUROKÓDEX, s.r.o., 2017, s. 75 až 82

³⁸ Rozsudok Najvyššieho súdu č. k.: 8Sžf/6/2012 zo dňa 30.1.2013

³⁹ Rozsudok Najvyššieho súdu č. k.: 8Sžf/6/2012 zo dňa 30.1.2013

všeobecne, čím nie je obmedzený ich výklad a účel. Základný ústavný rozmer zásady neverejnosti, resp. základy jednotlivých druhov zákonom upravených tajomstiev, ktorým sa ďalej budeme venovať, je možné odvodiť najmä z článku 19 ods. 2 a ods. 4 Ústavy SR, v ktorej je zaručené právo každého na ochranu pred neoprávneným zasahovaním do života a na ochranu pred neoprávneným zhromažďovaním, zverejňovaním alebo iným zneužitím údajov. Základné práva zaručené v Ústave SR sú tak primerane premietnuté do ochrany informácií o daňových subjektoch v daňovom poriadku. Štát je nepochybne najvyššia mocenská autorita, pričom musí zabezpečovať rovnosť a slobodu všetkých občanov, na druhej strane občania štátu by mali dôverovať a nebáť sa poskytnúť orgánom, v našom prípade správcovi dane informácie, ktoré sú pre nich často citlivé. Zásadou neverejnosti je budovaný základný predpoklad v daňovom poriadku, aby informácie získané pri správe daní, ako aj iných činnostiach správcu dane boli zachované v tajnosti aby sa predchádzalo úniku, prípadne ich zneužitiu.

Zákonom č. 440/2012 Z. z. bol do daňového poriadku doplnený zákaz zverejňovať obrazové, zvukové a obrazovo-zvukové záznamy z úkonov pri správe daní. Podľa dôvodovej správy k tomuto zákonu bol uvedený zákaz zakotvený do daňového poriadku z dôvodu, aby nedochádzalo k zverejňovaniu postupov a spôsobov zisťovania pri správe daní, čím by bol marený záujem štátu na utajení taktických postupov pri zisťovaní preverovaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Ďalším dôvodom pre uzákonenie tohto zákazu bolo, že zverejňovaním takýchto záznamov by dochádzalo aj k únikom informácií o iných daňových subjektoch, čím by mohli byť dotknuté ich práva alebo právom chránené záujmy. K zverejňovaniu, resp. k úniku informácií o iných daňových subjektoch nemohlo v súlade so zákonom dochádzať ani pred prijatím tejto novely, keďže platila povinnosť zachovávať daňové tajomstvo. Daňový subjekt síce nemá výslovný zákaz získavať z úkonov pri správe daní obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy, ale nemôže ich ďalej zverejniť a vyhotovením týchto záznamov nemôže zasiahnuť do osobnej integrity fyzickej osoby, keďže musí rešpektovať aj ustanovenia OZ o ochrane osobnosti, ako aj Ústavu SR.⁴⁰ Zákonodarca výslovne uvádza, že „*správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.*“⁴¹ Zásada neverejnosti sa tak nevzťahuje len na určitú časť konania, ale na celú správu daní podľa osobitných predpisov a daňového poriadku.

⁴⁰ Dôvodová správa k zákonu č. 267/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok)

⁴¹ § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

Predmetom riešenia v rámci ustanovenia § 3 ods. 4 bol súdny spor v ktorom rozhodoval Najvyšší súd SR, kedy žalobca – daňový subjekt a žalovaný – Finančné riaditeľstvo SR vo veci preskúmania rozhodnutia o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu z ktorého odôvodnenia vyplýva, že „žalobca vyhotovoval zvukovo-obrazový záznam z prerokovania protokolu, ktorý zverejnil na svojom YouTube konte: <http://www.youtube.com/user/martindan/>, pričom tento portál je internetovou databázou filmov, krátkych videí a je dostupný širokej verejnosti. Zverejnením zvukovo-obrazových záznamov vyhotovených pri správe daní žalobca podľa daňového úradu porušil povinnosť vyplývajúcu z ustanovenia § 3 ods. 4 daňového poriadku, ktoré zakotvuje zásadu neverejnosti úkonov pri správe daní.“⁴² Ďalej žalovaný poukázal na zásadu neverejnosti správy daní, z ktorej pre účastníkov konania vyplýva zákaz zverejňovania vyhotovených obrazovo-zvukových záznamov, čo žalobca porušil zverejnením záznamu prostredníctvom portálu YouTube, za čo mu aj bola uložená pokuta.

Zásada neverejnosti sa veľmi úzko viaže na povinnosť zachovávať daňové tajomstvo, ktorá je upravená v § 11 daňového poriadku. Tieto pojmy však nie sú totožné. Daňové tajomstvo upravuje a chráni informácie získané pri správe daní o daňovom subjekte, avšak ochrane nemôžu podliehať informácie, ktoré sú verejné, informácie o tom, či prebehla daňová kontrola alebo či prebehla daňová exekúcia.⁴³ Z takto formulovaného ustanovenia vyplýva, že len niektoré skutočnosti nemôžeme považovať za daňové tajomstvo, a to tie, ktoré sú v zákone výslovne uvedené. Zakotvením všeobecnej zásady neverejnosti v daňovom poriadku však zákonodarca stanovuje, že celá správa daní je neverejná a len výnimočne pri niektorých úkonoch sa neuplatní.⁴⁴ Môžeme tak hovoriť o istej výnimke zo všeobecných princípov finančného práva, teda verejného záujmu, či prítomnosti verejného prvku, pretože pri informáciách pri ktorých je verejný záujem o publicitu sa zásada neuplatní. Z pôsobnosti právnej úpravy sú však vyňaté také informácie, ktoré je možné dohľadať vo verejných zoznamoch, či registroch. Môže ísť napríklad aj o zoznamy dlžníkov v zmysle § 171 zákona č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov alebo živnostenský register vedený v súlade s § 60 a nasl. ust. zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov a mnohé ďalšie. Okrem spomenutých, ide hlavne o situácie, keď správca dane zverejňuje daňových dlžníkov, zverejňuje subjekty ktorým

⁴² Rozsudok Najvyššieho súdu 6 Sžf/73/2015

⁴³ § 11 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

⁴⁴ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 32

bola povolená úľava na dani alebo odpustený nedoplatok, či sankcia pri publikovaní subjektov ktorým bol povolený odklad alebo povolené splátkové platenie dane, ďalej pri subjektoch registrovaných pre daň z pridanej hodnoty alebo pri spotrebných daniach, pri nadobudnutí právoplatnosti rozsudku spáchania daňového trestného činu, pri zverejňovaní zoznamov daňových subjektov. Tieto prípady je tak nutné chápať ako výnimky zo všeobecného pravidla povinnosti správcu dane, daňových subjektov, či tretích osôb zachovávať informácie v tajnosti. V nadväznosti na spomenuté nie je vylúčená možnosť pracovníkov správcu dane, bez uvedenia mien, názvov, identifikačných údajov, osobných údajov, či iných bližších konkrétností použiť zovšeobecnené údaje pri vedeckej, publikačnej, či pedagogickej činnosti. Pracovníci sú však povinný podávať informácie v súlade so zákonom iným pracovníkov, či nadriadeným orgánom a súdu ak pôjde o prerokovanie opravného prostriedku, sťažnosti, či exekúcie.⁴⁵

4. Daňové tajomstvo a jeho miesto v systéme daňového práva

Daňové tajomstvo nie je novoprijatým pojmom v právnom poriadku Slovenskej republiky. Pojem bol zavedený prijatím novely zákona č. 219/1999 Z. z., ktorý zmenil a doplnil zákon o správe daní z 1992. Zákon nahradil povinnosť zachovávať mlčanlivosť zásadou daňového tajomstva v ustanoveniach § 23 a §23a zákona o správe daní z 1992. Novela ako legálnu definíciu daňového tajomstva využívala okruh informácií o daňovom subjekte, získané pri daňovom konaní. Za tajomstvo sa dala tiež považovať informácia o vlastnej daňovej povinnosti, stav osobitného daňového účtu daňového subjektu, predpis dane, daňového nedoplatku či preplatku, ako aj informáciu spadajúcu pod ochranu obchodného tajomstva v zmysle zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka.⁴⁶ Mohlo tak ísť napríklad o údaje ako know-how spoločnosti, prípadne aký má spoločnosť odbyť, internú štruktúru podniku, cenovú stratégiu, obratu, marketingovú štúdiu, výrobné postupy, dodávateľsko-odberateľské väzby, ako aj iné vzácné informácie. Údaje však nemohli byť bežne dostupné a podnikateľ dbal na ich zachovávaní v tajnosti. Novela zákona o správe daní z 1992 č. 219/1999 Z. z. v súvislosti s daňovým tajomstvom neviazala povinnosť ho zachovávať daňové tajomstvo na spôsob oboznámenia sa správcu dane s daňovým tajomstvom. Daňový úrad tak mal povinnosť dodržiavať daňové tajomstvo bez ohľadu na spôsob akým sa o informácii dozvedel – priamo od daňového subjektu, prípadne od inej osoby.⁴⁷

⁴⁵ BUJŇÁKOVÁ, M. *Slovenské finančné právo II. diel.* Košice : Univerzita P.J. Šafárika 1994 s. 4 - 9

⁴⁶ BENČÍK, P. Daňové tajomstvo. In *Dane a účtovníctvo v praxi*, roč. 2000, č. 7, s. 29-32

⁴⁷ BENČÍK, P. Daňové tajomstvo. In *Dane a účtovníctvo v praxi*, roč. 2000, č. 7, s. 29-32

Mlčanlivosť a povinnosť ju zachovávať však ostala v daňovom poriadku až dodnes v zmenenej podobe zachovaná v § 25 daňového poriadku, ako povinnosť svedka byť diskretný pri vypočúvaní ak nebol takej povinnosti zo zákonných dôvodov zbavený. Zákonodarca tu odkazuje na zákon o ochrane utajovaných skutočností, ktorému sme sa už venovali. Dôležité je na tomto mieste poukázať na to, že zákonodarca tu neudáva taxatívny výpočet, nviaže túto povinnosť len na úpravu mlčanlivosti, ale môže ísť aj o tajomstvo. Úmyselným porušením povinnosti zachovávať mlčanlivosť alebo tajomstvo, je možné sa dopustiť trestného činu. Povinnosť zachovávať mlčanlivosť vzniká zákonom alebo na základe zákona, resp. je zákonom uznaná, pričom trvá až kým svedok nie je pozbavený takejto mlčanlivosti. Zbaviť mlčanlivosti môže svedka buď subjekt, v ktorého prospech sa zachováva alebo príslušný orgán. Dôkazom môže byť len taká výpoveď svedka, ktorá bola získaná legálne, čiže spôsobom, ktorý ustanovuje zákon. To znamená, že ohľad v tomto prípade treba brať na ustanovenia daňového poriadku o dokazovaní.⁴⁸

Zákon o správe daní z 1992 bol do roku 2011 ešte 33 krát novelizovaný. Novely vo vzťahu k daňovému tajomstvu len rozširovali okruh osôb, ktorým sa jeho sprístupnenie nechápe ako porušenie. Od 1. januára 2010 bol nahradený zákon o správe daní z 1992 daňovým poriadkom až na článok I., ktorý bol nahradený 1.1. 2012. Daňové tajomstvo bolo po prijatí daňového poriadku namiesto v § 23 upravené v § 11. Pri porovnaní ustanovení o daňovom tajomstve je možné zistiť, že pojem bol rozšírený na celú správu daní, nie len na daňové konanie.⁴⁹ Definícia daňového tajomstva bola doplnená o znenie, že informácia uvedená vo verejnom zozname alebo verejnom registri sa za daňové tajomstvo nepovažuje. V ďalších paragrafoch bol zachovaný inštitút daňového tajomstva. V zákone bolo zachované extenzívne vymenovávanie subjektov, ktorým oznámenie sa nepovažuje za porušenie daňového tajomstva. Daňový poriadok bol od 1. Decembra 2009 do súčasnosti mnoho krát novelizovaný, pričom nie je účelné analyzovať každú z jeho noviel, preto sa ďalej budeme venovať úprave daňového poriadku v znení zákonov 298/2016 Z. z., 339/2016 Z. z, resp. neskorším relevantným novelám.

V daňovom poriadku bolo do roku 2017 zakotvené pozitívne vymedzenie čo pod pojem daňové tajomstvo spadá „*Daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa pri správe daní.*“⁵⁰ Konkrétne sa však neupravovalo čo je obsahom pojmu daňového tajomstva. Vytváral sa tu tak priestor pre príslušný orgán na rozhodnutie, či informácia bude

⁴⁸ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s.166-167

⁴⁹ HLAVÁČOVÁ, J. Daňové tajomstvo. In *Poradca*, roč. 2002, č. 5, s. 121-123

⁵⁰ § 11 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 298/2016 Z. z. a zákona č. 339/2016 Z. z.

mať charakter daňového tajomstva. Legálna definícia bola rozšírená aj o negatívne vymedzenie novelami daňového poriadku č. 267/2017 Z. z., a č. 344/2017 Z. z. kde „*Za daňové tajomstvo sa nepovažuje informácia, ktorá bola alebo je verejne prístupná, a informácia o tom, či prebieha alebo prebiehala daňová kontrola alebo daňové exekučné konanie.*“⁵¹

Pôvodná právna úprava daňového poriadku v § 11 ods. 2 bola rozsiahla pričom nepresne určovala okruh osôb povinných zachovávať daňové tajomstvo.⁵² Vyššie uvedenými Novelami bol odsek doplnený o možnosť daňové tajomstvo použiť len v súlade s daňovým poriadkom či medzinárodnou zmluvou, ktorou je Slovenská republika viazaná. Použiť informáciu podliehajúcu daňovému tajomstvu je tiež možné v súlade s daňovým poriadkom v situáciách podľa osobitného zákona. Napríklad ide o zákon č. 566/1992 Zb. o Národnej banke Slovenska v znení neskorších predpisov, zákon č. 136/2001 Z. z. o ochrane hospodárskej súťaže a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 347/1990 Zb. o organizácii ministerstiev a ostatných ústredných orgánov štátnej správy Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov. Subjektom, ktorý je povinný dodržiavať daňové tajomstvo je aj zamestnanec, resp. bývalý zamestnanec správcu dane, ktorému už zanikol pracovný pomer.

Poučovacia povinnosť, ktorá bola predmetom úpravy predchádzajúcich znení daňového poriadku v § 11 ods. 3 je v zásade nezmenená. Zákonodarca doplnil do znenia orgány, ktorým táto povinnosť zo zákona plynie. Podstatné je tomto mieste upozorniť, že osoba sa môže v prípade porušenia daňového tajomstva dopustiť správneho deliktu v zmysle ustanovení daňového poriadku, pri závažnejšom spôsobe konania aj trestného činu v zmysle trestného zákona, a to v prípade ak bola poučená o takejto skutočnosti.

Legislatíva v § 11 ods. 4 upravuje čo sa považuje za porušenie daňového tajomstva. Zákonodarca tu taktiež upravuje výnimku z daňového tajomstva pôsobiacu absolútne. V predchádzajúcich zneniach zákona tu zákonodarca odkazoval na ods. 6, teda na rozsiahly zoznam subjektov, ktoré majú oprávnenie sa oboznamovať s daňovým tajomstvom. Podľa súčasného znenia ustanovenia majú tak orgány verejnej moci ako aj fyzické a právnické osoby povinnosť preukázať oprávnený záujem na oznámení, prípadne sprístupnení daňového tajomstva, vyplývajúci z úloh stanovených v zákone, prípadne z medzinárodnej zmluvy. Pod osobitným predpisom zákonodarca na tomto mieste odkazuje napríklad na zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 566/1992 Zb. o Národnej banke Slovenska v znení neskorších

⁵¹ § 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

⁵² KUBINCOVÁ, S. Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 92

predpisov, či tiež zákon č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov.

Predchádzajúce znenia daňového poriadku boli novelizované v § 11 ods. 5 tým spôsobom, čo nie je možné považovať za informáciu podliehajúcu daňovému tajomstvu bolo zapracované do § 11 ods. 1 súčasného daňového poriadku. Išlo o informácie z verejných zoznamov alebo verejných registrov. Na tomto mieste v ods. 5 tak zákonodarca v daňovom poriadku upravuje čo sa za porušenie nepovažuje.

Súčasná úprava daňového poriadku je oveľa prehľadnejšia keďže bol zredukovaný okruh osôb, ktorým sa zverenie daňového tajomstva nepovažuje za jeho porušenie. Reforma daňového tajomstva tak v § 11 Ods. 5 písm. a – e výrazne osoby simplifikovala. V písmene a) sú upravené subjekty štátnej správy z oblastí daní, poplatku a colníctva. Zákon tu zaraďuje aj subjekty podľa osobitného zákona, napríklad zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov alebo subjekty podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná. V písmene b) sa regulujú údaje, ktoré sú zverejnené z dôvodov upravených v trestnom práve. Nasledujúce písmeno c) upravuje situáciu, kedy informácie boli poskytnuté osobou na to oprávnenou. Oznámenie alebo sprístupnenie daňového tajomstva novelizované v písmene d) je pre prípad inovácie systémov v štátnej správe. Ide hlavne o informačné zariadenia a služby spojené s týmto rozvojom. V písmene e) zákonodarca myslel na zverejnenie daňového tajomstva s písomným súhlasom subjektu, v ktorého prospech sa zachováva. Uvedený odsek neskôr podrobnejšie rozoberáme.

Najrozsiahlejšie zmeny v legislatívne boli vykonané v § 11 ods. 6 daňového poriadku naproti pôvodnému zneniu. Na tomto mieste zákonodarca upravuje zverejnené údaje, ktoré sú predmetom daňového tajomstva podľa daňového poriadku v nadväznosti na ich zverejnenie a sprístupnenie. Uvedené údaje je potrebné uložiť v spise daňového subjektu. Ustanovenie zákona sa však nevzťahuje na elektronické informačné systémy finančnej správy. Pri použití elektronického systému je predpoklad zaznamenania sprístupnenia automatizované.

Vývoj právnej úpravy tak dospel k pojmu daňové tajomstvo, ktoré môžeme definovať ako akúkoľvek informáciu o daňovom subjekte, ktorá bola získaná pri správe daní a splňa dva významné predpoklady. Predpoklady vyplývajú z § 11 ods. 1 daňového poriadku. Prvým je, že musí ísť o informáciu týkajúcu sa daňového subjektu. Presne vymedziť o akú informáciu ide, nie je jednoduché a ani v daňovom poriadku to nie je jednoznačne špecifikované. Môžeme však zovšeobecniť, že pôjde o informáciu súvisiacu s daňovým subjektom, ktorá sa ho môže dotýkať explicitne, ale aj neosobne. Demonštratívne uvádzame oblasti ktorých sa môže informácia

môže týkať : informácia o objednávkach, prípadne zákazkách, súčasných, budúcich, prípadne dojednaných, poznatok o rozvoji daňového subjektu, údaj o investíciách či zadlženosti, taktiež môže ísť o informáciu o výnosoch, nákladoch spoločnosti, prípadne o dodávateľsko-odberateľskej sieti, ako aj o rôznych zárukách pre tretie osoby, ako aj iné informácie, ktoré by vyzradením spôsobili osobám ujmu. Táto ujma môže mať rôznu podobu materiálna, či imateriálna.⁵³ Druhým podstatným predpokladom je samotné nadobudnutie informácie obligatórne v rámci správy daní. Čo sa rozumie pod správou daní podľa daňového poriadku sme si už v úvode definovali. Daňový poriadok tu odkazuje na hmotnoprávne predpisy, ako je napríklad zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), zákony o spotrebných daniach, zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov a ďalšie daňové zákony. V praxi však môžu nastať situácie, že informácia o osobe bola získaná iným spôsobom, postupom správcu dane, a tak ju nebudeme považovať za daňové tajomstvo. O daňové tajomstvo tak pôjde len v prípade, ak sú súčasne naplnené oba predpoklady.⁵⁴

Negatívne vymedzenie daňového tajomstva bolo novelami zákona presunuté z § 11 ods. 5 do § 11 ods. 1 daňového poriadku, avšak zachované. Za daňové tajomstvo tak nie je možné považovať údaj verejne prístupný, prípadne údaj o tom, či prebieha daňová kontrola, prípadne daňovo exekučné konanie.⁵⁵ Ak porovnáme predošlé znenia zákona so súčasnou, môžeme konštatovať, že pojem verejne prístupná informácia implikuje pojmy – informácia vedená vo verejnom zozname a informácia vo verejnom registri. Do pojmu verejne prístupná informácia môžeme zaradiť napríklad verejný zoznam prijímateľov podielu zaplatenej dane na osobitné účely, verejný zoznam nadácií, zoznam daňových dlžníkov, obchodný register, notárske centrálny registre, kde zaraďujeme register záložných práv, ako aj register osvedčených podpisov dobrovoľných dražieb, ďalej verejne prístupné registre informačného systému lesníckeho hospodárstva. Patria sem tiež zoznamy, evidencie a registre vedené ministerstvom vnútra, ako sú register politických strán a politických hnutí, register záujmových združení a podobne.⁵⁶ Ide o pojem pomerne obsažný, pričom pojmy register a zoznam sú podľa

⁵³ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava : EPOS, 2015, s.444

⁵⁴ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s.91

⁵⁵ § 11 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

⁵⁶ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 92

synonymického slovníka slovenčiny slová s rovnakým významom.⁵⁷ Zákonnodarca si nimi navzájom pri ich výklade dokonca pomáha. Ako príklad uvádzame § 27 Obchodného zákonníka kde sa v ods. 1 uvádza, že „*obchodný register je verejný zoznam zákonom ustanovených údajov*.“⁵⁸ Analogicky je tak možné dospieť k záveru, že pojmy v právnom poriadku výslovne nerozlišujeme.

Postupnými novelami daňového poriadku boli tiež zákonodarcom kodifikované zmeny, že tajomstvom nie je informácia o tom, či prebehla alebo prebieha daňová kontrola, alebo daňové exekučné konanie. Pod daňovou kontrolou je nutné rozumieť postup správcu dane, ktorým sa získavajú, prípadne preverujú rozhodujúce údaje potrebné pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Pôjde teda o prostriedok správcu dane, ktorým si vytvára názor o plnení hmotných a procesných noriem.⁵⁹ Pojmom daňové exekučné konanie môžeme chápať úkony, pri ktorých „*správca dane z úradnej moci vymáha daňový nedoplatok, iné peňažné plnenie uložené rozhodnutím, exekučné náklady a hotové výdavky podľa § 149*.“⁶⁰ Zo zákona však nie je možné odvodiť, že informácie obsahujúce dôvody, prípadne výsledky, ktoré pochádzajú z daňovej kontroly alebo daňového exekučného konania nespádajú pod ochranu daňového tajomstva. To znamená, že sú daňovým tajomstvom a jeho reguláciou chránené, toto tvrdenie opierame aj o rozhodnutie krajského súdu, v ktorom vyslovil, že „*argumentácia opierajúca sa len o tvrdenia, že predmetné informácie daňovým tajomstvom nie sú, nakoľko už boli informácie raz zverejnené a sprístupnené, a teda mlčanlivosť sa na ne viac v tomto dôsledku nevzťahuje*.“⁶¹ Súd sa stotožnil s názorom, že informácie získané v daňovom konaní alebo v súvislosti s daňovým konaním správcu dane sprístupniť nemôže, a to ani v tom prípade, ak by boli takéto informácie už skôr zverejnené alebo sprístupnené.

V nasledujúcej čiasťke sa venujeme situáciám kedy zákonodarca nepovažuje povinnosť zachovávať daňové tajomstvo za porušenú. Určitým spôsobom môžeme hovoriť o výnimkách z povinnosti, ktoré od nadobudnutia účinnosti daňového poriadku boli veľmi rozsiahlo dopĺňané. Až novelami č. 298/2016 Z. z., a 339/2016 Z. z. bolo rozsiahle taxatívne vymedzenie z daňového poriadku vypustené, a to z dôvodu, že úprava spôsobovala aplikačné problémy a neistotu daňových subjektov na ochrane daňového tajomstva. Keďže rozsiahla a neprehľadná

⁵⁷ KOLEKTÍV. *Synonymický slovník slovenčiny*. Bratislava : VEDA, 2004, h. register

⁵⁸ § 27 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov

⁵⁹ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava : EPOS, 2015, s.505

⁶⁰ § 88 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

⁶¹ Z judikatúry: Krajský súd Slovenskej republiky, sp. zn.: 3s/156/2010 z 08.11.2011

úprava výnimiek zmysel a účinky daňového tajomstva znižujú pochopiteľne sa znižovala aj vôľa daňových subjektov poskytovať údaje o osobných pomeroch. V súčasnosti je úprava v § 11 ods. 5 postavená na určitej skupine subjektov, ktoré majú za zákonom stanovených podmienok oprávnenie daňové tajomstvo nadobudnúť.

Podľa písm. a) majú uvedenú výnimku orgány štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, konkrétne pôjde o Ministerstvo financií Slovenskej republiky, Finančné riaditeľstvo, daňové úrady, colné úrady, obce, Kriminálny úrad finančnej správy pre použitie daňového tajomstva podľa daňového poriadku. Ako aj v prípadoch kedy je možné informácie zverejniť podľa § 52 teda ustanovenia o zverejňovaní zoznamov, ďalej pre potreby poskytnutia údajov podľa § 53, ako aj pri vydaní súhlasu podľa § 54 daňového poriadku či osobitných predpisov, napríklad zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice v znení neskorších predpisov, zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov či ďalších. Zákonodarca taktiež upravuje situáciu, kedy výnimku stanovuje medzinárodná zmluva, ktorou je Slovenská republika viazaná. V odkazoch na právne normy zákonodarca stále uvádza zákon o DPH, pričom táto možnosť zo zákona vypadla, keďže bola viazaná na prípady potrebného zverejňovania výšky nedoplatku osoby v rozhodnutí o zložení zábezpeky na daň vydanom v súlade s § 4c. Išlo o právnu úpravu platnú do 31. decembra 2018. Uvedený odkaz tak navrhujeme z daňového poriadku vypustiť.

Podľa § 11 ods. 5 písm. b) daňového poriadku pôjde o prípady, kedy je potreba publikovať údaje o tom, že bol spáchaný daňový trestný čin. Rozhodnutie o daňovom trestnom čine bolo právoplatne rozhodnuté a odsúdenie nebolo zahladené. Keď rozhodnutie na základe žiadosti súd zahladí alebo bude zahladené ex offo, informácie o daňovom subjekte znova nadobudnú status daňového tajomstva.

Zákonodarca v § 11 ods. 5 písm. c) upravuje situácie o zverejňovaní informácií o nedodržaní zákonom stanovenej povinnosti. Tato povinnosť môže byť stanovená daňovým poriadkom, prípadne osobitným zákonom, môže ju tiež stanoviť aj prezident finančnej správy, prípadne iná osoba, ktorá má na takúto činnosť poverenie, a zároveň má aj oprávnenie sa s daňovým tajomstvom oboznámiť. Podmienkou takéhoto zverejnenia je rozhodnutie, ktoré nadobudlo právoplatnosť. Napríklad rozhodnutie o spáchaní deliktu podľa daňového poriadku. Uvedené údaje má právomoc zverejniť len prezident finančnej správy, resp. oprávnená osoba. Je však potrebné si uvedomiť, že pôjde o dosť závažný zásah do slobôd, práv a právom chránených záujmov jednotlivcov. Potrebné je tak osobitne zvážiť či verejný záujem na zverejnení uvedených údajov bude v konkrétnej situácii dostatočným odôvodnením.

V ustanovení § 11 ods. 5 písm. d) je upravené oboznámenie, resp. sprístupnenie poznatkov subjektom podľa zákona č. 343/2015 Z. z. o verejnom obstarávaní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o verejnom obstarávaní“), teda tým, ktorí sú dodávateľmi informačných systémov pre finančnú správu. Ide o služby informačno-technického charakteru, ktoré podľa zákona o verejnom obstarávaní úspešní uchádzači získali ako zákazku vo verejnom obstarávaní. Uvedeným subjektom môžu byť poskytnuté údaje vrátane daňového tajomstva na vytváranie, správu a rozvoj informačných systémov finančnej správy.

V § 11 ods. 5 písm. e) je uzákonená situácia, kedy informácia, teda daňové tajomstvo, bude oznámené alebo sprístupnené komukoľvek, a to s písomným súhlasom takého daňového subjektu v ktorého prospech sa zachováva, resp. s ním súvisí. Takýto súhlas zákonodarca umožňuje udeliť do zápisnice u správcu dane.

5. Legislatíva zverejňovania zoznamov podľa daňového poriadku

Zákon o správe daní z 1992 vo vyhlásenom znení neobsahoval samostatnú úpravu možnosti daňových orgánov zverejňovať zoznamy tak ako ju máme upravenú dnes v § 52 daňového poriadku. Uvedenú možnosť mal správca dane upravenú ako jednu z výnimiek zachovávania mlčanlivosti. Mlčanlivosť nachádzame upravenú v § 23 zákona o správe daní z 1992. Právna úprava v tejto dobe daňové tajomstvo nepoznala, upravená bola len povinnosť zachovávať mlčanlivosť. Subjekty a osoby, ktoré sa zúčastňovali na daňovom konaní boli povinné zachovávať mlčanlivosť o všetkom čo sa dozvedeli. Táto povinnosť sa vzťahovala aj na inú daňovú povinnosť, ktorá nevyplývala z daňového konania. Zákon tiež stanovoval poučujúcu povinnosť smerom k účastníkom konania. Podobne ako v súčasnosti, pri daňovom tajomstve sa nepovažovalo za porušenie povinnosti mlčanlivosti poskytovanie informácií inému pracovníkovi alebo správcovi nadriadenému orgánu alebo inému orgánu, napríklad súdu, ak išlo o konanie o opravnom prostriedku. Zákon tak dovoľoval poskytnutie informácií v týchto prípadoch: pri vybavovaní sťažností, pri činnosti dohľadu, pri zovšeobecnených informáciách bez konkrétnych daňových subjektov, pri zisťovaní nárokov na podporu v nezamestnanosti a dávok sociálneho zabezpečenia, pri konaní o výživnom podľa osobitného predpisu. Prekážku zachovania mlčanlivosti v tom čase nebolo možné uplatniť voči orgánom činným v trestnom konaní. Predchodcom právnej úpravy, ktorá predchádzala dnešnému zverejňovaniu zoznamov bol § 23 kde v ods. 8 zákona o správe daní z 1992 bolo stanovené, že zverejniť, prípadne publikovať má možnosť správca dane, prípadne poverený pracovník správcu dane údaje,

o osobách, ktoré boli právoplatne odsúdené za daňové trestné činy. Možnosť bola zverejniť aj bližšie okolnosti za ktorých bol tento trestný čin spáchaný. Úprava už v tomto čase umožňovala pracovníkovi správcu dane využívať zovšeobecnené informácie pri vedeckej, publikačnej a pedagogickej činnosti. Zákon tiež upravoval v § 23 ods. 9, zodpovednosť o publikovaní a chránil údaje zaevidované pomocou výpočtovej techniky.

Poskytovanie údajov bolo do právneho poriadku Slovenskej republiky zavedené zákonom č. 219/1999 Z. z., ktorý zmenil a doplnil zákon o správe daní z 1992. Práve 1. Septembra 1999 nadobudol účinnosť nový zákon a inštitút poskytovania údajov už nebol súčasťou povinnosti zachovávať mlčanlivosť pretože táto bola nahradená novou povinnosťou, v dnešnom ponímaní zásadou daňového tajomstva. Poskytovanie údajov sa tak presunulo do samostatného § 23b zákona o správe daní z 1992. Novela zákona z roku 1999 pod pojem poskytovanie údajov zahŕňala okruh povinností správcu dane.⁶² Konkrétne išlo o povinnosť písomne oznámiť do konca februára bežného roka daňovému subjektu, že má daňový preplatok, resp. daňový nedoplatok a jeho výšku ku 31. decembru predchádzajúceho roka v členení podľa druhov daní. V tomto oznámení správca dane určoval daňovému subjektu aj lehotu na vyjadrenie, ktorá nebola kratšia ako osem dní od doručenia oznámenia. Uvedený postup uplatňovali aj obce ako správcovia daní.⁶³ Následne na základe uvedeného postupu ústredné riaditeľstvo vypracovávalo súpis daňových dlžníkov a v druhom polroku bežného roka zverejnilo zoznam tých dlžníkov, ktorých celková suma daňových nedoplatkov pri fyzických osobách presahovala 500 000 SK a pri právnických osobách 5 000 000 SK. V uvedenom zozname sa uvádzali údaje o fyzickej osobe ako meno, priezvisko, trvalý pobyt, prípadne sídlo prevádzkarne. Pri právnickej osobe jej obchodné meno a sídlo. Obci ako správcovi dane bola udelená možnosť zverejniť zoznam daňových dlžníkov podľa stavu ku 31. decembru predchádzajúceho kalendárneho roka, a to v prípade daňových nedoplatkov presahujúcich sumu 5 000 SK pri fyzických osobách a sumu 50 000 SK pri právnických osobách s uvedením vyššie spomenutých údajov.

Zákon o správe daní z 1992 bol účinný do 31. Decembra 2010 okrem čl. 1, ktorý bol účinný až do 31. Decembra 2011. Momentálne platný a účinný daňový poriadok nahradil a zrušil spomenutú úpravu a v súčasnosti tvorí hlavný pilier procesnoprávnej úpravy v daňovom práve na Slovensku. Dôvodom poslednej zmeny zákona bol zámer zjednotiť výber

⁶² KLASOVÁ, V. Daňové tajomstvo a poskytovanie údajov. In *MaF. Manažment, mzdy a financie : časopis pre ekonómov, podnikateľov, podniky a organizácie*, roč. 2008, č. 3-4, s. 125-131

⁶³ § 23b ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení zákona č. 219/1999Z. z.

daní, cieľ a poistných odvodov. Programový zámer UNITAS mal priniesť celistvú reformu spomenutých oblastí, a to v dvoch fázach z dôvodu nepripravenosti dotknutých organizácií. Funkcia prvej fázy bola zameraná na zlúčenie orgánov správy a riešenie integrácie systémov v oblasti informačných technológií. Potrebnou bola aj bližšia analýza stavu v oblasti, a potreba niektoré procesy optimalizovať. Dôraz sa kládol najmä na zníženie výdavkov a zvýšenie efektívnosti fungovania daňovej správy. V predloženom návrhu zákona sa posudzovali hlavne vplyv na verejné financie, vplyv na obyvateľov, hospodárenie podnikateľov a podnikateľské prostredie, vplyv na životné prostredie, vplyv na zamestnanosť a vplyv na informatizáciu spoločnosti. Zákon vo vyhlásenom znení § 52 upravuje povinnosti daňovému a colnému riaditeľstvu pri vypracúvaní zoznamov. Na tomto mieste tak zákonodarca ukladá povinnosť zhotoviť zoznam daňových dlžníkov o nedoplatkoch, odkladoch, či splátkach, ako aj o povolenej úľave, či odpustenie daňových a colných povinností. Tieto zoznamy sú vyhotovované za účelom ich publikovania najmä v on-line priestore, teda na internetovej stránke daňového riaditeľstva, či colného riaditeľstva. Uvedené zoznamy, podobne ako tomu bolo v predchádzajúcej právnej úprave, má oprávnenie zverejňovať aj správca dane – obec. Obec publikuje informácie na miestach obvyklých, napríklad na internetovej stránke, obecnej tabuli, či na obecnom úrade. Zoznamy o daňových subjektoch registrovaných pre daň z pridanej hodnoty a pre spotrebné dane vyhotovujú a zverejňujú daňové a colné úrady, pričom tieto zoznamy priebežne aktualizujú.⁶⁴

Novelou daňového poriadku č. 331/2011 Z. z. boli do zákona v § 52 zavedené pojmy ako Finančné riaditeľstvo, ktoré nahradili Daňové a colné riaditeľstva. Išlo tak hlavne o úpravy zákona, ktorým sa zabezpečuje stav jednoznačnosti legislatívy. Zaviedli sa tiež zmeny, kedy správca dane každý rok už 31. decembra zverejňuje aktualizovaný stav daňových nedoplatkov a zasiela ho daňovým subjektom podľa stavu k 31. decembru. Zavedené tak bolo, že Finančné riaditeľstvo zverejňuje okrem zoznamu daňových dlžníkov aj zoznam daňových subjektov, ktorým bol povolený odklad alebo platenie dane v splátkach, ak odklad, prípadne splátky naďalej trvajú v čase keď je zoznam publikovaný. V uvedených zoznamoch sa tiež oboznamuje s celkovou sumou povoleného odkladu ako aj povoleného platenia v splátkach. V § 52 bolo znenie zákona ďalej upravené tak, že v prvom polroku bežného roka sú publikované zoznamy podľa ods. 1 na internetovej stránke Finančného riaditeľstva a zoznamy uvedené v ods. 2 na

⁶⁴ Dôvodová správa k návrhu zákona č. 563/2009 – zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

internetovej stránke príslušnej obce alebo na mieste obvyklom na oznamovanie informácií obcou. Legislatíva tiež od tejto novely začína používať pojem miestne príslušný správca dane.

Ďalšou novelou zákona, ktorá výraznejším spôsobom upravila § 52 a 53 bol zákon č. 440/2012 Z. z. Ustanovenia daňového poriadku boli upravené tak, aby reflektovali zmeny v zákone o DPH, išlo hlavne o zavedenie možnosti pre daňové subjekty požiadať správcu dane o oznámenie, či a od kedy bol konkrétny daňový subjekt platiteľom dane, ako a či vôbec, resp. kedy bola registrácia zrušená. V dôvodovej správe sa zákonodarca odvoláva na požiadavky praxe, ako aj potreby správcu dane preúčtovať preplatky na daňovú pohľadávku, ktorá vznikne v čase na vrátenie preplatku alebo v prípade nadmerného odpočtu, kedy za deň platby bude považovaný deň splatnosti daňovej pohľadávky.⁶⁵ Zákon v § 52 sa doplnil odsekom 6 „*Finančné riaditeľstvo na svojom webovom sídle zverejňuje aktualizovaný zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa osobitného predpisu. V zozname sa uvedie identifikačné číslo pre daň platiteľa dane z pridanej hodnoty, dátum zverejnenia v zozname, ktorý je generovaný automaticky systémom v deň zverejnenia, kalendárny rok, v ktorom nastali dôvody podľa prvej vety*“⁶⁶ pričom v zozname sa tiež uvádza meno priezvisko fyzickej osoby, trvalý pobyt, prípadne miesto podnikania ak nie je totožné s miestom trvalého pobytu. Pri právnickej osobe sa uvádza obchodné meno, prípadne názov právnickej osoby a jej sídlo.⁶⁷

Zákonom č. 435/2013 Z. z. bol novelizovaný daňový poriadok, pričom zmeny v oblasti zverejňovania zoznamov boli realizované tak, aby Finančné riaditeľstvo vymazávalo zo zoznamu uverejnenom na internetovej stránke platiteľov dane z pridanej hodnoty, ktorí v ňom boli publikovaní z dôvodu, že nespĺnili zákonné povinnosti a dôvody pre ktoré boli do zoznamu zapísaní už pominuli, a zároveň daňové subjekty v dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacoch neporušili zákonné povinnosti. Bolo tiež stanovené, aby Finančné riaditeľstvo zverejňovalo zoznam vymazaných platiteľov dane z pridanej hodnoty pre potreby správy daní, teda zoznam, ktorý okrem údajov uvedených v zozname podľa § 52 ods. 6 daňového poriadku obsahuje aj dátum samotného výmazu, čím budú k dostupné údaje aj o tom kedy bol daňový subjekt, platiteľ dane z pridanej hodnoty v zozname uvedený a kedy zo zoznamu vymazaný. Zákon bol

⁶⁵ Dôvodová správa k zákonu č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 440/2012 Z. z.

⁶⁶ § 52 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 440/2012 Z. z.

⁶⁷ § 52 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 440/2012 Z. z.

tak v § 52 doplnený o ods. 7 „*Platiteľa dane z pridanej hodnoty, ktorý je zverejnený v zozname podľa odseku 6, Finančné riaditeľstvo vymaže z tohto zoznamu, ak odpadli dôvody, na základe ktorých bol v tomto zozname zverejnený a súčasne v období 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov platiteľ dane neporušil povinnosti pri daňovej kontrole, neporušil povinnosť podať daňové priznanie alebo kontrolný výkaz ani povinnosť zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť a bol zastihnutelný na adrese sídla, miesta podnikania alebo na adrese prevádzkarne, alebo ak mu bola zrušená registrácia k dani z pridanej hodnoty.*“⁶⁸ Ako aj o doplnený o ods. 8 „*Finančné riaditeľstvo súčasne so zoznamom podľa odseku 6 zverejňuje aj zoznam vymazaných platiteľov dane z pridanej hodnoty, v ktorom sa okrem údajov uvedených v odseku 6 uvedie dátum výmazu platiteľa dane z pridanej hodnoty zo zoznamu podľa odseku 6, ak nastali skutočnosti podľa odseku 7.*“⁶⁹ Uvedenou novelou zákona bol tiež zavedený inštitút záväzného stanoviska. Do daňového poriadku bol tak zavedený proces vydávania záväzného stanoviska, lehoty na jeho vydanie, ako aj možnosť daňového subjektu na späť vzatie žiadosti ak subjekt nesúhlasí s predĺženou lehotou na jeho vydanie. Zavedené zákonné ustanovenia tak predpokladajú, že vydané záväzné stanovisko bude voči správcovi dane, ako aj iným orgánom záväzné. Jeho záväznosť môže byť problematická len v prípade, ak neskôr budú zmenené okolnosti na základe ktorých bolo záväzné stanovisko vydané, čím stratí ich účinky. Záväzné stanovisko tak má vecný a časový rozsah. Vydanie záväzného stanoviska podlieha úhrade.

Zákon č 218/2014 Z. z. novelizoval daňový poriadok okrem iných ustanovení aj v § 52, kedy bolo do právneho poriadku zverejňovania zoznamov zavedené publikovanie identifikačného čísla daňových subjektov, platiteľov dane z pridanej hodnoty ak im bolo pridelené, pre operatívnejšiu a jednoznačnejšiu identifikáciu. Uvedeným zákonom tiež bolo skrátené obdobie, kedy bol platiteľ dane z pridanej hodnoty zapísaný a zverejnený z dvanástich na šesť mesiacov. Úprava tak bola v § 52 doplnená o písmeno „c) *identifikačné číslo organizácie, ak bolo platiteľovi dane z pridanej hodnoty pridelené.*“⁷⁰ Do zákona bolo tiež vložené ustanovenie § 52 ods. 9 v ktorom ministerstvo financií na základe údajov z verejnej časti registra účtovných závierok na svojej internetovej stránke zverejňuje zoznam daňových subjektov s výškou ich splatnej dane, usporiadaný podľa výšky dane zostupne. V uvedenom

⁶⁸ § 52 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 435/2013 Z. z.

⁶⁹ § 52 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 435/2013 Z. z.

⁷⁰ § 52 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 218/2014 Z. z.

zozname sú tak zoradené právnické osoby s uvedením ich sídla, identifikačného čísla a splatnej dane.

Vládny návrh zákona č. 269/2015 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa daňový poriadok a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony bol predložený v nadväznosti na Správu o stave podnikateľského prostredia v SR s návrhmi na jeho zlepšenie. Uvedeným návrhom si vláda stanovila za cieľ motivovať subjekty k včasnému plneniu daňových povinností. Daňový poriadok bol novelizovaný v časti sankcii pri dodatočnom priznaní a vyrubovaní správnej výšky dane. Uvedenou novelizáciou bolo tiež povolené podanie daňového priznania po začatí daňovej kontroly do 15 dní. Z oblasti riešenej problematiky, teda zverejňovania zoznamov, bol daňový poriadok doplnený v § 52 o ods. 11, kedy Finančné riaditeľstvo na svojej internetovej stránke zverejňuje aktualizovaný zoznam platiteľov, ktorí oznámili začatie, resp. oznámili skončenie uplatňovania osobitnej úpravy podľa zákona o DPH § 68d. V uvedenom zozname sa uvádza meno a priezvisko fyzickej osoby, jej trvalý pobyt, prípadne miesto podnikania, ak je rozdielne od trvalého pobytu. Pri právnickej osobe sa uvedie sídlo, identifikačné číslo organizácie, identifikačné číslo pre daň platiteľa dane z pridanej hodnoty, ako aj dátum začatia a skončenia uplatňovania osobitnej úpravy a zdaňovacie obdobie kedy takéto uplatňovanie skončilo.⁷¹

Za významné novely daňového poriadku taktiež považujeme zákony č. 298/2016 Z. z., a č. 339/2016 Z. z. V zmysle uvedených návrhov predložených Ministerstvom financií Slovenskej republiky, samotné ministerstvo reformuje najmä inštitút daňového tajomstva. Zavedením noviel do právneho poriadku sa plánuje zvýšiť efektívnosť v boji proti daňovým podvodom. Uvedenými novelami sa zapracúvajú medzinárodné a európske štandardy zabezpečujúce medzinárodnú spoluprácu orgánov v daňovej sfére. V oblasti bolo tiež zámerom odstrániť prekážky v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom, zvýšenie transparentnosti pri zachovaní práv a štandardu pri ochrane subjektov a pomoc v boji proti nezákonnému konaniu. Okrem reformy daňového tajomstva sa novelami do daňového poriadku dostáva inštitút indexu daňovej spoľahlivosti, ako aj osobitné daňové režimy pre spoľahlivé

⁷¹ § 52 ods. 11 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 269/2015 Z. z.

daňové subjekty. Zabezpečuje sa Transpozícia Smernice Rady (EÚ) 2016/2258, ktorá súvisí s bojom proti praniu špinavých peňazí.⁷²

Novela daňového poriadku zákonom č. 267/2017 zaviedla opatrenia na zvýšenie daňovej transparentnosti na Slovensku. V oblasti zoznamov, ktoré vypracúva a zverejňuje na svojej internetovej stránke Finančné riaditeľstvo SR. Zoznamy, ako sa uvádza v dôvodovej správe k zákonu, prispievajú k lepšej informovanosti verejnosti, ktorá môže prispieť k väčšej daňovej transparentnosti podnikateľského prostredia, čo môže v konečnom dôsledku pomôcť v boji proti daňovým únikom. Do zoznamov sa preto navrhlo doplniť zoznam daňových subjektov registrovaných pre daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane, dátum od ktorého je daňový subjekt registrovaný k týmto daniam, ako aj deň, ktorým došlo k zmene druhu registrácie na dani z pridanej hodnoty.⁷³ Uvedeným zákonom sa tiež zaviedla povinnosť Finančnému riaditeľstvu SR zverejňovať štvrťročne zoznam daňových subjektov s výškou ich vyrubenej dane, dodatočne vyrubenej dane alebo daňovej straty, a to na základe údajov z podaných daňových priznaní k dani z príjmov právnických osôb založených na podnikanie, ako aj na nepodnikateľské účely. Ďalším opatrením bolo zverejňovanie údajov z podaných daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty, štvrťročne, zoznam daňových subjektov s výškou uplatneného nadmerného odpočtu, prípadne dodatočne uplatneného nadmerného odpočtu, ako aj výšku priznanej vlastnej daňovej povinnosti alebo dodatočne priznanej vlastnej daňovej povinnosti. Osobitný predpis tak upraví minimálnu výšku od ktorej bude závisieť zverejnenie. Pod pojmom uplatnený nadmerný odpočet a dodatočne uplatnený nadmerný odpočet je možné rozumieť informáciu, ktorá je uvedená v riadku 32 vzoru daňového priznania k dani z pridanej hodnoty. Pod pojmom priznaná vlastná daňová povinnosť a dodatočne priznaná vlastná daňová povinnosť je potrebné považovať informácie na riadku 31 uvedeného vzoru. Uvedené vzory na ktoré zákonodarca v dôvodovej správe poukazuje sú z roku 2015. Publikovanie uvedených informácií malo za úlohu zúžiť priestor pre daňové úniky a daňové podvody. Zákonodarca sa tak spoliehal, že pri zverejnení informácií bude pôsobiť obava z odhalenia pretože bude možná verejná kontrola, čím sa ekvivalentne zníži protiprávne konanie. Uvedená novela zákona zaviedla aj ďalšie zverejňované zoznamy z dôvodu poskytnutia verejnosti komplexné informácie o osobitných odvodoch. Zaviedol sa tak zoznam vybraných finančných inštitúcií s výškou uhradeného odvodu za príslušný kalendárny rok, ako aj zoznam regulovaných osôb

⁷² Dôvodová správa k zákonu č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákonov č. 298/2016 Z. z., a č. 339/2016 Z. z..

⁷³ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 267/2017 Z. z.

v ktorom budú uvádzané súčty osobitných odvodov z podnikania v regulovaných odvetviach za všetky odvodové obdobia patriace do príslušného účtovného obdobia. Výpočet bude zabezpečovať správca odvodu. V zozname regulovaných osôb sa bude uvádzať aj dlžná suma nedoplatku regulovanej osoby zo zúčtovania odvodov. Zavedené zoznamy nebudú mať časové obmedzenie, ako ani údaje ktoré sú v zoznamoch uvedené. Údaje bude zverejňovať Finančné riaditeľstvo vo forme, ktorá bude prehľadná a bude umožňovať automatizované spracovávanie a vyhľadávanie v údajoch.⁷⁴

V rámci zverejňovanie údajov a zoznamov je podstatné spomenúť Vládny návrh zákona č. 177/2018 Z. z. o niektorých opatreniach na znižovanie administratívnej záťaže využívaním informačných systémov verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon proti byrokracii). Uvedený návrh zákona zaviedol povinnosť orgánom verejnej moci získavať a používať údaje z informačných systémov verejnej správy pri ich činnosti, ako aj oslobodzuje fyzické a právnické osoby od povinnosti predkladania výpisov z registrov. Ide napríklad o výpisy z listov vlastníctva, z obchodného registra, ako aj o výpisy zo živnostenského registra a iné. Ako hlavný dôvod zavedenia právnej úpravy je snaha o odbúranie administratívnej záťaže fyzických osôb a právnických osôb, keďže orgány verejnej moci sú schopné listinné podklady samé preveriť, de facto sú známe z úradnej činnosti. Návrhom zákona sa tak vypúšťa rad povinností stanovených osobitným predpisom za účelom preukázania skutočností prikladať k žiadostiam listinné výpisy, resp. dokladovať nimi skutočnosti, ktoré si orgány verejnej moci vedia preveriť, a to nielen v konaniach o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach, ale komplexne pri úradnej činnosti orgánov verejnej moci. Do daňového poriadku sa tak nepriamo zavádzajú povinnosti pre samotného správcu dane získavať, využívať a navzájom si bezodplatne poskytovať údaje vedené v informačných systémoch verejnej správy pri úradnej činnosti, nielen pri výkone verejnej moci, teda pri rozhodovaní o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach osôb, v rozsahu nevyhnutnom na naplnenie účelu, na ktorý sa poskytujú. Takto získané údaje a výpisy z informačných systémov sa považujú za skutočnosti všeobecne známe a použiteľné na právne účely. Údaje získane z výpisu registra trestov sú do istej miery špecifickej povahy a tak nemajú charakter skutočností všeobecne známych.⁷⁵

⁷⁴ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 267/2017 Z. z.

⁷⁵ Zákon č. 177/2018 Z. z. o niektorých opatreniach na znižovanie administratívnej záťaže využívaním informačných systémov verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Pri zverejňovaní informácií je potrebné si uvedomiť, že ide o poskytovanie vybraných údajov pre čo najširšiu verejnosť. Keďže ide o zverejňovanie informácií, ktoré správca dane nadobudol pri správe daní, je nutné aplikovať daňový poriadok. Nemôže tak ísť o konkrétne údaje, ktoré podliehajú ochrane inštitútu daňového tajomstva upraveného v § 11, pretože také informácie nemôžu byť prístupné širokej verejnosti, ale len daňovému subjektu, prípadne správcovi dane. Daňový poriadok v § 11 ods. 1 upravuje už spomenuté výnimky. Pri zverejňovaní zoznamov daňových subjektov však vychádzame z ustanovenia § 52 daňového poriadku. Zoznamy na zverejnenie za určité kalendárne obdobie v zmysle súčasnej legislatívy vypracúva Finančné riaditeľstvo SR, ktoré následne aj zoznamy zverejní. Zverejnením by malo dochádzať k zvýšeniu transparentnosti, možnosti verejnej kontroly. Zoznamy sa zverejňujú na webových stránkach Finančného riaditeľstva a majú napomáhať k zlepšeniu platobnej disciplíny, zodpovednejšiemu výberu obchodných partnerov, či odradeniu od protiprávneho konania. Všetky druhy zoznamov, ktoré Finančné riaditeľstvo zverejňuje je možné dohľadať v § 52 daňového poriadku. Právna úprava od nadobudnutia účinnosti v oblasti zverejňovania zoznamov sa pravidelne rozširuje, zákonodarca to odôvodňuje snahou zamedziť nezodpovednému uzatváraniu obchodných zmlúv s odberateľmi, resp. dodávateľmi, a to z dôvodu zamedzenia platenia dane ako ručiteľa pri dani z pridanej hodnoty za dodávateľa, ktorý daň nezaplatil v lehote, prípadne vôbec.

Finančné riaditeľstvo v súčasnosti zverejňuje a poskytuje nasledovné zoznamy o daňových subjektoch:

- Zoznam daňových subjektov registrovaných pre DPH
- Zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH
- Zoznam vymazaných platiteľov DPH podľa § 52 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z.
- Zoznam platiteľov DPH uplatňujúcich osobitnú úpravu
- Zoznam daňových dlžníkov
- Zoznam subjektov s výškou dane z príjmov právnickej osoby
- Zoznam daňových subjektov (DPH) s výškou nadmerného odpočtu a výškou vlastnej daňovej povinnosti
- Zoznam daňových subjektov registrovaných pre spotrebné dane
- Zoznam vydaných povolení na predaj SBL
- Zoznam vydaných oprávnení na distribúciu SBL
- Zoznam predajcov pohonných látok
- Zoznam distribútorov pohonných látok

- Zoznam obchodníkov s vybraným minerálnym olejom
- Register servisných organizácií ERP
- Zoznam vybraných finančných inštitúcií s evidovanou výškou úhrady osobitného odvodu

Finančné riaditeľstvo ďalej poskytuje informácie v zoznamoch na stiahnutie a to :

- Exporty z online informačných zoznamov, ako napríklad zoznam daňových subjektov registrovaných pre DPH, Zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH a mnohé ďalšie⁷⁶
- Archív vybraných informačných zoznamov, ako sú zoznamy subjektov s výškou dane z príjmov PO za rok 2018, a zoznamy daňových subjektov (DPH) s výškou nadmerného odpočtu a výškou vlastnej daňovej povinnosti za rok 2018
- Príkazy súdu k zakázaným ponukám
- Zoznam zakázaných webových sídiel a zoznam zakázaných čísiel, ktorý nadväzuje na § 85 ods. 2 zákona č. 30/2019 Z. z. o hazardných hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- Zoznam povolených úľav na dani a sankcií a odpustení daňových nedoplatkov a sankcií
- Zoznam povolených odkladov platenia dane a povolených platení dane v splátkach
- Ročný prehľad prijímateľov podielu zaplatenej dane
- Zoznam daňových subjektov, ktoré si uplatnili odpočet výdavkov na výskum a vývoj⁷⁷

Finančná správa tiež uvádza na webovom sídle sprostredkovaný informačný zoznam, za ktorý nezodpovedá. Máme na mysli centrálny register prijímateľov 2% z dane spravovaný notárskou komorou SR. Finančné riaditeľstvo SR iba sprostredkováva prístup k službe, pričom externým odkazom presmeruje osoby so záujmom o informácie do systému vedeného na webovom sídle Notárskej komory Slovenskej republiky.

Právnu úpravu zverejňovania zoznamov zákonodarca rozoberá rozsiahlo v § 52 daňového poriadku. Podľa ods. 1 písm. a) Finančné riaditeľstvo vypracováva a zverejňuje zoznamy daňových dlžníkov, ktorú správca dane voči konkrétnemu dlžníkovi eviduje, ak suma

⁷⁶ Dostupné na internete : <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy/exporty-z-online-informacnych> [cit. 2019-15-07]

⁷⁷ Dostupné na internete : <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy> [cit. 2019-15-07]

daňových nedoplatkov presiahla 170 eur. Nedoplatok tak musí byť k poslednému dňu v kalendárnom mesiaci neuhradený. Suma nedoplatku je pre fyzickú a právnickú osobu totožná, pričom je rovnaká aj v prípade vydania súhlasu podľa §54 daňového poriadku. Daňový poriadok v § 2 upravuje, že daňovým nedoplatkom je potrebné chápať dlžnú sumu dane po lehote splatnosti, avšak legálne vymedzenie daňového dlžníka v zákone absentuje. V predchádzajúcej úprave sme mohli pojem odvodiť z ustanovenia § 11 ods. 6 písm. d daňového poriadku kedy zákonodarca upravoval, že za porušenie daňového tajomstva sa nepovažuje oznámenie alebo sprístupnenie informácie Finančnému riaditeľstvu a ministerstvu, ak sa poskytuje zoznam osôb, ktoré majú daňový nedoplatok so skutočnou výškou daňových nedoplatkov. Išlo tak o fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá má voči správcovi dane daňový nedoplatok. Nemôže však ísť o daňový nedoplatok na ktorý už zanikol oprávnený záujem na vymáhanie v súlade s daňovým poriadkom. Daňové nedoplatky sú ďalej upravené v § 80 a nasl. ust. daňového poriadku.⁷⁸

V súlade s písm. b) sú zverejňované zoznamy o subjektoch, ktorým bola daň odpustená alebo bola povolená úľava, či odpustenie sankcie. V uvedenom zozname sa zverejňujú také daňové subjekty, pri ktorých celková suma povolenej úľavy, prípadne odpustenia daňovej povinnosti za kalendárny rok, predchádzajúci roku zverejnenia presahuje pri fyzickej osobe 17 000 EUR a pri právnickej osobe 170 000 EUR. Úľavu na dani alebo odpustenie daňového nedoplatku na dani upravuje § 70 daňového poriadku. V ods. 2 zákonodarca upravuje podmienky pre ktoré je možné úľavu alebo odpustenie povoliť. O odpustení, resp. o úľave na dani rozhoduje správca dane rozhodnutím. Ak správca dane daňovému subjektu povolí úľavu na dani alebo mu je odpustený daňový nedoplatok nebude daňovému subjektu ani vyrubeny úrok z omeškania podľa § 156.⁷⁹ Úľavu zo sankcie alebo odpustenie sankcie odpúšťa, resp. povoľuje Ministerstvo financií SR. Žiadosť sa podáva správcovi dane, ktorý je povinný túto žiadosť postúpiť príslušnému orgánu. Úprava v § 157 daňového poriadku upravuje v akých prípadoch je ministerstvo oprávnené povoliť, prípadne odpustiť sankcie. Obec ako správca dane taktiež môže odpustiť sankcie alebo povoliť úľavu za splnenia podmienok stanovených v § 157.⁸⁰ Proti rozhodnutiam uvedeným v § 70 a § 157 nie je prípustné odvolanie. Daňový

⁷⁸ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 305

⁷⁹ § 70 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

⁸⁰ § 157 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

poriadok v zmysle § 155 a §156 delí sankcie na pokuty a úroky z omeškania, ktoré sú daňovým subjektom ukladané v zmysle § 154.⁸¹

Podľa písm. c) Finančné riaditeľstvo vypracováva zoznamy daňových subjektov, ktorým bol povolený odklad platenia dane alebo povolenie platenia dane v splátkach presahujúce u fyzickej osoby 33 000 eur a pri právnickej osobe 330 000 eur. Zverejnenie sa viaže na obdobie kalendárneho roka, ktorý predchádza roku v ktorom sa bude zoznam zverejňovať. V uvedenom zozname je možné dohľadať subjekty, pri ktorých odklad platenia dane alebo povolené platenie dane v splátkach aj naďalej trvá v čase zverejnenia. Odklad platenia alebo platenie dane v splátkach povoľuje správca dane. Daňový subjekt môže požiadať o odklad alebo platenie dane v splátkach na základe žiadosti. Správca tak môže povoliť za splnenia podmienok stanovených v § 57.⁸²

Zákonodarca upravuje ďalej situácie v prípade, ak je správcom dane obec. V ustanovení § 52 ods. 2 písm. a) daňového poriadku reguluje situácie kedy obec môže zverejniť zoznam daňových dlžníkov. Diferenčným kritériom je úhrnná výška daňových nedoplatkov za miestne dane, ktoré obec spravuje, teda pri fyzickej osobe 160 eur a pri právnickej osobe 1600 eur. Pri miestnych daniach je tiež podstatná problematika pojmu daň. Daňou na účely daňového poriadku rozumieme daň podľa osobitných predpisov, úrok z omeškania, úrok a pokuty podľa daňového poriadku, prípadne osobitných daňových predpisov, ale aj miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa zákona 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 a miestnych poplatkoch.“)⁸³ Z uvedeného vyplýva, že daňou na účely daňového poriadku rozumieme aj spomenuté poplatky.

Podľa písm. b) obec ako správca dane má oprávnenie zverejniť zoznam subjektov, ktorým bol v kalendárnom roku, ktorý predchádzal roku zverejnenia, povolený odklad platenia dane alebo povolené platenie v splátkach vo výške 160 eur pri fyzickej osobe a 1 600 eur pri osobe právnickej. Obec tak zverejní daňový subjekt a sumu daňového nedoplatku. V rámci zákona o miestnych daniach a miestnych poplatkoch je potrebné spomenúť, že zákon umožňuje

⁸¹ K sankciám bližšie: Kubincová, T. Vybrané otázky ukladania sankcií pri správe daní. In: Efektivita preventívnej, represívnej a reparačnej funkcie sankcií vo verejnom práve a ich vzájomná synergia. Zborník z III. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie Banskobystrické zámocké dni práva. Banská Bystrica: Belianum. Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici, 2017, s. 132 – 143

⁸² KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 306

⁸³ § 2 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

platenie daní v splátkach, a teda nejde vždy o povolenie platenia dane v splátkach, ale môže ísť tiež o určenie platenia dane v splátkach a tak sa daňový subjekt do uvedeného zoznamu nezapíše.⁸⁴

V súlade s písm. c) obec môže taktiež zverejniť zoznam daňových subjektov, ktorým bola povolená úľava alebo odpustený daňový nedoplatok, pričom obec uvedie aj výšku daňovej povinnosti. Ako sme už vyššie uviedli povolenie daňovej úľavy alebo odpustenie daňového nedoplatku je možné v súlade s § 70 daňového poriadku. Zoznamy, ktoré sme vyššie uviedli obec ako správca dane má oprávnenie zverejniť na internetovej stránke obce, prípadne na mieste obvyklom na oznamovanie miestnych informácií.

Keďže v prípade zverejňovania údajov je verejný záujem na publicite určitých skutočností je potrebné presne identifikovať daňový subjekt. Vo vyššie vymenovaných zoznamoch § 52 ods. 1 a 2 daňového poriadku v nadväznosti na §52 ods. 3 a ods. 4. daňového poriadku Finančné riaditeľstvo zverejňuje zoznamy na internetovej stránke. Zverejňované údaje je v zmysle § 52 ods. 4 povinné zverejniť na webovom sídle do konca kalendárneho mesiaca, ktoré nasleduje po mesiaci kedy nastali dôvody pre vyhotovenie zoznamu a zápisu do zoznamu. Pri zverejňovaní informácií o povolení daňovej úľavy, odpustení dane povolení odkladu platenia dane alebo povoleniu platenia dane v splátkach podľa § 52 ods. 1 písm. b) a c) zverejní Finančné riaditeľstvo údaje v prvom polroku bežného roka. V prípade, keď úlohy správcu dane pri miestnych daniach vykonáva obec zverejňuje ich podľa postupu uvedeného v § 52 ods. 4 druhá veta daňového poriadku a to tak, že zoznam publikuje v prvom polroku bežného roka na webovom sídle, prípadne na mieste, ktoré je obvyklé na zverejňovanie informácií.⁸⁵ Pričom obec ako správca dane nie je povinná, ale môže zverejňovať zoznamy na obecnej internetovej stránke, ako aj na mieste obvyklom v danej obci na publikovanie informácií. Pri zverejňovaní je nutné uviesť identifikačné údaje o daňovom subjekte nasledovne: *„a) meno a priezvisko fyzickej osoby, jej trvalý pobyt alebo miesto podnikania, ak je odlišné od trvalého pobytu, b) obchodné meno alebo názov právnickej osoby a jej sídlo, c) suma 1. daňových nedoplatkov, 2. dane, u ktorej bolo povolené jej zaplatenie v splátkach alebo povolený odklad platenia dane alebo 3. povolenej úľavy alebo odpustenia podľa § 70 a 157.“*⁸⁶

⁸⁴ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 307

⁸⁵ § 52 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

⁸⁶ § 52 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

V rámci právnej úpravy sú ďalej v § 52 ods. 5 daňového poriadku upravené zoznamy daňových subjektov registrovaných pre DPH a spotrebné dane. Zákonodarca upravuje, že sa zverejňujú aktualizované zoznamy, v ktorých je potrebné uviesť identifikačné údaje ako meno, priezvisko, trvalý pobyt, prípadne obchodné meno názov, sídlo, resp. identifikačné číslo organizácie ak bolo pridelené. Ďalšími potrebnými údajmi sú identifikačné číslo pre daň alebo registračné číslo, druh registrácie, ako aj dátum registrácie a dátum kedy bol zmenený druh registrácie pre daň z pridanej hodnoty.

Z právnej úpravy daňového poriadku § 52 ods. 6 ďalej vyplýva, že Finančné riaditeľstvo zverejňuje zoznam platiteľov dane pri ktorých sú, resp. nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa osobitného predpisu. Ide o § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH v prípade, ak platiteľ opakovane v kalendárnom roku nesplní povinnosť podať daňové priznanie, kontrolný výkaz, opakovane v kalendárnom roku nezaplatí daňovú povinnosť, nie je zastihnutelný na adrese sídla, miesta podnikania alebo prevádzkarne, prípadne porušuje povinnosti pri daňovej kontrole.⁸⁷ Opatrenie zverejňovať spomenuté subjekty sa používa ako nástroj proti zneužívaniu systému dane z pridanej hodnoty. Údaje uvedené v zozname tak môžu slúžiť verejnosti na preverenie informácii ešte pred uzavretím právneho vzťahu. Zverejňujú sa nasledovné údaje *„a) meno a priezvisko fyzickej osoby, jej trvalý pobyt alebo miesto podnikania, ak je odlišné od trvalého pobytu, alebo b) obchodné meno alebo názov právnickej osoby a jej sídlo, c) identifikačné číslo organizácie, ak bolo platiteľovi dane z pridanej hodnoty pridelené.“*⁸⁸ V nasledujúcom ods. 7 zákonodarca upravuje postup výmazu platiteľa dane zo zoznamu. Platiteľ zapísaný podľa ods. 6 tak môže byť zo zoznamu vymazaný, ak odpadli dôvody a plní všetky zákonom stanovené povinnosti v období 6 po sebe nasledujúcich mesiacoch, pričom plní aj povinnosti pre ktoré sa do zverejneného zoznamu dostal. V rámci zoznamu podľa ods. 6 je Finančné riaditeľstvo povinné zverejňovať aj zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, ktorí boli ako platelia dane vymazaní. Túto povinnosť stanovuje § 52 ods. 8 pre subjekty, ktoré boli vymazané zo zoznamu postupom podľa ods. 7. Zoznamy uvedené v ods. 6, 7 a 8 spolu bezprostredne súvisia, pričom uvedené informácie v zoznamoch je Finančné riaditeľstvo povinné priebežne aktualizovať.

V rámci § 52 ods. 9 daňového poriadku zákonodarca osobitne upravuje povinné zverejňovanie zoznamu daňových subjektov o výške vyrubenej dane z príjmov, resp. dodatočne

⁸⁷ § 81 ods. 4 písm. b) zákona 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

⁸⁸ § 52 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

vyrubenej dane z príjmov, či straty právnickej osoby za príslušne obdobie týkajúce sa právnických osôb. Údaje sú v zozname aktualizované do konca každého štvrťroka podľa daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb podaných v predchádzajúcom štvrťroku bežného roka. Uvádzajú sa identifikačné údaje, ako obchodné meno, názov právnickej osoby, ako aj sídlo, identifikačné číslo organizácie, daňové identifikačné číslo ak jej bolo pridelené, výška vyrubenej dane, prípadne dodatočne vyrubenej dane, či výška daňovej straty za zdaňovacie obdobie.

Ďalším zo zverejňovaných je zoznam daňových subjektov upravený v ods. 10. Ide o zoznam osôb, ktoré uplatnili možnosť danú zákonom o dani z príjmov, teda odpočítali od základu dane výdavky na využívanie výsledkov tvorivej duševnej činnosti resp. náklady, výdavky na výskum a vývoj, niektorým z postupov v zmysle § 13a, 13b a 30c zákona o dani z príjmov. Daňový poriadok v nadväznosti na daný odpočet ukladá Finančnému riaditeľstvu povinnosť v zmysle ustanovenia § 52 ods. 10, že v zozname sa zverejňujú nasledovné informácie „*a) obchodné meno a sídlo, b) daňové identifikačné číslo, c) výšku uplatneného oslobodenia a zdaňovacie obdobie jeho uplatnenia, d) číslo patentu, úžitkového vzoru alebo patentovej prihlášky alebo prihlášky úžitkového vzoru s uvedením registra, kde je patent alebo úžitkový vzor zapísaný alebo prihlásený, alebo názov počítačového programu (softvér)*“.⁸⁹ Ak uplatnil odpočet podľa § 13a ods. 1. V prípade ak uplatnil postup podľa § 13b tak tiež informácie o daňovom subjekte, teda obchodné meno sídlo, daňové identifikačné číslo, výšku oslobodenia, avšak navyše „*číslo patentu, úžitkového vzoru alebo patentovej prihlášky alebo prihlášky úžitkového vzoru s uvedením registra, kde je patent alebo úžitkový vzor zapísaný alebo prihlásený*“.⁹⁰ V prípade § 30c informácie o daňovom subjekte v rozsahu „*a) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, daňové identifikačné číslo, b) výšku uplatneného odpočtu a zdaňovacie obdobie jeho uplatnenia, c) dátum začiatku realizácie projektu výskumu a vývoja, d) ciele projektu, ktoré sú dosiahnuteľné počas doby jeho realizácie a merateľné po jeho ukončení*“.⁹¹

V súlade s § 52 ods. 11 sa od 1. 1. 2016 zverejňuje zoznam platiteľov v súvisiaci s § 68d ods. 17 zákona o DPH, ktorým sa ustanovuje postup pri osobitnej úprave uplatňovania dane na základe prijatia platby za dodanie tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku; ide o osobitnú úpravu, ktorú môžu uplatniť len platitelia registrovaní podľa § 4 zákona o DPH

⁸⁹ § 13a ods. 6 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

⁹⁰ § 13b ods. 7 písm. d) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

⁹¹ § 30c ods. 8 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

(usadení v tuzemsku), ktorí splňajú ustanovené podmienky podľa § 68d ods. 1, 2, 10 a 11 zákona o DPH, t. j. ktorí oznámili začatie a skončenie uplatňovania tejto osobitnej úpravy. V zozname sa uvádzajú identifikačné údaje daňových subjektov, ktorí môžu byť fyzickou alebo právnickou osobou. Uvádzajú sa tiež dátumy začatia a skončenia uplatňovania osobitnej úpravy a zdaňovacieho obdobia.

Finančné riaditeľstvo je taktiež povinné zverejňovať zoznam podľa ods. 12. Zákonnodarca na tomto mieste upravuje publikovanie informácií s výškou uplatneného nadmerného odpočtu a s výškou priznanej vlastnej daňovej povinnosti, ktoré do konca každého štvrťroka na základe daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty podaných za predchádzajúci kalendárny štvrťrok v zozname uvedie. Okrem identifikačných údajov fyzickej či právnickej osoby je v zozname publikované aj zdaňovacie obdobie.

Podľa § 52 ods. 13 daňového poriadku je povinne zverejňovaný zoznam vybraných finančných inštitúcií o platení osobitného odvodu finančných inštitúcií podľa zákona č. 384/2011 Z. z. o osobitnom odvode vybraných finančných inštitúcií a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a to za kalendárny rok. Ide napríklad o odvod platený bankou alebo pobočkou zahraničnej banky.⁹² Finančné riaditeľstvo povinne zverejnilo tento zoznam po prvýkrát v roku 2019 do konca prvého štvrťroka kalendárneho roka 2019 za predchádzajúci kalendárny rok 2018.

Podľa ods. 14 sa zverejňuje zoznam daňových subjektov, ktoré naplňajú znenie zákona a majú postavenie regulovanej osoby podľa zákona č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZoPRO“). Pôjde tak o fyzické a právnické osoby majúce oprávnenie na výkon činnosti v oblasti: energetiky, poisťovníctva a zaistovníctva, verejného zdravotného poistenia, elektronických komunikácií, farmácie, poštových služieb, dopravy, verejných vodovodov a verejných kanalizácií, leteckej dopravy alebo poskytovania zdravotnej starostlivosti. Okrem identifikačných údajov regulovanej osoby, identifikačného čísla organizácie, či daňového identifikačného čísla, Finančné riaditeľstvo povinne zverejní súčet osobitných odvodov z podnikania v regulovaných odvetviach za všetky odvodové obdobia patriace do príslušného účtovného obdobia vypočítaný podľa § 7 ZoPRO, dlžnú sumu

⁹² § 2 zákona č. 384/2011 Z. z. o osobitnom odvode vybraných finančných inštitúcií a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

nedoplatku zo zúčtovania osobitného odvodu po lehote splatnosti a príslušné účtovné obdobie.⁹³

V ods. 15 sú na záver § 52 premietnuté posledné legislatívne zmeny povinného zverejňovania informácií pri správe daní finančným riaditeľstvom. Uvedené ustanovenie zaväzuje orgány finančnej správy, aby všetky publikované údaje boli uvádzané v štruktúrovanej podobe umožňujúcej lepšie vyhľadávanie a automatizované spracovávanie, čo zabezpečí vyššiu prehľadnosť, ako aj možnosť širšej verejnej kontroly.⁹⁴

6. Poskytovanie údajov v súlade s daňovým poriadkom

Zákonodarca sa snažil predmetnou legislatívou upraviť sprístupnenie údajov daňovým subjektom o daňových subjektoch z evidencie, ktorú vedie a to na základe žiadosti fyzickej alebo právnickej osoby. Ide o poskytnutie údajov, ktoré je spoplatnené a daňový subjekt bude musieť za takýto údaj správcu dane zaplatiť. K takémuto poskytovaniu údajov je potrebné uviesť, že takéto sprístupnenie, resp. oznámenie údajov v zmysle § 53 daňového poriadku zákonodarca za porušenie daňového tajomstva nepovažuje. Predchádzajúca právna úprava však túto skutočnosť výslovne ustanovovala § 11 ods. 7 písm. b.⁹⁵ V súčasnej právnej úprave takéto explicitné ustanovenie absentuje. Správca dane je v zmysle § 53 ods. 1 povinný na základe písomnej žiadosti poskytnúť daňovému subjektu – žiadateľovi, požadované údaje o inom daňovom subjekte uvedené v rozsahu podľa ods. 1, napr. uviesť dátum registrácie daňového subjektu uvedeného v žiadosti, kedy bola subjektu registrácia zrušená alebo uvedie číslo registrácie, ktoré mu bolo pridelené.

Finančné riaditeľstvo je povinné na žiadosť daňového subjektu podľa § 53 ods. 2 a ods. 3 daňového poriadku oznámiť, či je iná osoba registrovaná na daň z pridanej hodnoty alebo pre spotrebnú daň v inom členskom štáte Európskej únie, a tiež oznámi, či identifikačné číslo uvedené v žiadosti bolo inej osobe pridelené. Uvedené údaje však poskytne len daňovým subjektom. V legislatíve tiež absentuje lehota na poskytnutie informácií.⁹⁶

Miestne príslušný správca dane podľa ods. 4 vydá daňovému subjektu potvrdenie o stave osobného účtu tohto daňového subjektu. V informácii o stave osobného účtu správca dane

⁹³ § 7 zákona č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

⁹⁴ § 52 ods. 15 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

⁹⁵ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, 312

⁹⁶ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015, 312

uvedie aj daňové nedoplatky a aj tie daňové nedoplatky, ktoré správca dane postúpil podľa § 86 daňového poriadku, ak tieto daňové nedoplatky ešte nezanikli, t.j. ak do vydania požadovaného potvrdenia neboli tieto daňové nedoplatky postúpené, vymožené alebo zaniklo právo na ich vymáhanie.

Záver

Správa daní je postavená na princípoch a zásadách. V príspevku sme sa venovali hlavne zásade neverejnosti a jej výnimkám. Daňové tajomstvo a jeho regulácia daňovým poriadkom má zmysel. Správca dane – subjekt, čiže fyzická alebo právnická osoba, ako aj svedok sa so skutočnosťami podliehajúcimi daňovému tajomstvu oboznamujú pri správe daní. Významom existencie zásady daňového tajomstva je zabezpečenie informácii. Ďalší význam vidieť v tom, že daňové subjekty s väčšou vôľou umožnia prístup správcovi dane k ich súkromným skutočnostiam. Daňový poriadok jasne ukladá subjektom povinnosť pri správe daní správcovi oznamovať všetky údaje potrebné na správne a komplexné zistenie ich daňovej povinnosti. Bremeno tvrdenia, ako aj dôkazné bremeno sú súčasťou kooperácie správcu dane a daňového subjektu, tzv. zásady súčinnosti pri správe daní. Zákonodarca by mal okrem ustanovenia takýchto povinností rozvíjať najmä ochotu dobrovoľnej motivácie. Hlavným predpokladom pre dobrovoľné poskytovanie informácii, ale aj naplneniu zákonom stanovenej zásady súčinnosti je jednoznačná istota, že štát bude zachovávať informácie s primeranou mierou diskretnosti. Táto diskretnosť je zákonom garantovaná. Dôležitá je dôvera medzi správcom dane a daňovým subjektom o tom, že poskytnuté údaje budú zachované a nebudú ďalej zverejnené, či poskytnuté, s výnimkou situácii ustanovených zákonom, ak je na tom oprávnený spoločenský záujem. Nie je možné tak publikovať určité informácie o určitom daňovom subjekte. Úpravou daňového tajomstva sa zachováva ochrana údajov, pomerov, resp. informácii individuálne určených subjektov, nie teda generálne všetkých poznatkov pri správe daní, ktoré správca dane zistí. Všetky informácie, údaje, resp. poznatky nemajú bezpodmienečne charakter osobných, majetkových, či obchodných pomerov subjektov a keďže nemajú status daňového tajomstva, de facto nemôžu byť chránené.⁹⁷ Uvedenú povinnosť však nemajú daňové subjekty o svojich daňových povinnostiach, pretože by to bolo neúčelné.

Príčin zavedenia zverejňovania zoznamov daňových subjektov bolo viacero. Predovšetkým záujem zo strany verejnosti, ako aj dopyt po väčšej transparentnosti

⁹⁷ KUBINCOVÁ, S. Daňové tajomstvo a zverejňovanie dlžníkov. In *Verejná správa : štátna správa, samospráva, úrady, školy, zdravotníctvo, rozpočtové, príspevkové, neziskové organizácie.*, roč. 2012, č. 4-5, s. 40-44

podnikateľského prostredia s cieľom poskytnúť ďalšie informácie o daňových subjektoch, pričom ide najmä o tie údaje, ktoré súvisia s verejnými financiami. Očakáva sa, že zavádzanie zverejňovania ďalších zoznamov, ktoré obsahujú množstvo informácií postupne bude znižovať priestor pre daňové úniky a daňové podvody. Keďže zverejnením sa poskytujú komplexné informácie širokej verejnosti o plnení, resp. neplnení daňových povinností, predpokladá sa, že tieto skutočnosti budú mať vplyv aj na obchodnoprávne vzťahy a budú motivovať subjekty právnych vzťahov k výberu vhodného odberateľa, prípadne dodávateľa. Čo možno hodnotiť na súčasnej právnej úprave negatívne je, že daňové tajomstvo neobsahuje explicitné ustanovenie o poskytovaní údajov a vzájomné prepojenie daných inštitútov. Publikácia zoznamov a poskytovanie údajov na jednej strane slúži na kontrolu daňových subjektov, na strane druhej na kontrolu orgánov štátu verejnosťou. Nezanedbateľným je tak výchovno-preventívny účinok zverejňovania. Daňové subjekty majú pri hrozbe zverejnenia ich identifikačných údajov v zozname tendenciu plniť daňové povinnosti riadne a včas z obavy straty obchodného partnera, resp. straty ich dôveryhodnosti na trhu.

V súčasnosti sa čoraz častejšie stretávame s rôznymi fenoménmi, ako je dobrovoľné vzdávanie sa základného práva na súkromie, a to najmä v online priestore pri komunikácii alebo iných prostriedkoch zdanlivo bezpečnej výmeny informácií na diaľku. Problémom sú stále vyspelejšie technológie prostredníctvom ktorých sa veľmi ľahko zbavujeme vlastného súkromia. Fenomén zavádzania stále novej legislatívy na čiastkové problémy nie je nový. Myslíme si že, legislatívou sa často nesprávne snažíme vychovávať adresátov práva. Podstata základných práv a slobôd by však mala ostať nezmenená aj pri vysokom dobrovoľnom vzdávaní sa súkromia, čo nie je možné mimovoľne vykladať ako schvaľovanie intenzívnejších zásahov štátu. Každé základné právo a sloboda je do istej miery v demokratickej spoločnosti obmedzená, pričom žiadne nesmie byť nadradené. Ich ochrana stojí na neustálom prehodnocovaní a porovnávaní za účelom nájdania primeranej miery medzi konfliktnými právami a slobodami.

Použitá literatúra

Monografická a časopisecká literatúra

- 1) *BABČÁK, V.* Daňové právo na Slovensku. Bratislava : EPOS, 2015. 750 s. ISBN 978-80-562-0091-9
- 2) *BALKO, L., BABČÁK, V. a kol.* Finančné právo. 1. vydanie. Žilina : Poradca podnikateľa s. r. o., 680 s. ISBN 80-88931-53-3

- 3) *BALKO, L., KRÁLIK, J. a kol.* Finančné právo. Bratislava : Univerzita Komenského 2010 ISBN 80-7160-290-3 491s.
- 4) *BENČÍK, P.* Daňové judikáty. Bratislava : EUROKÓDEX, s. r. o., 2017, 401 s. ISBN 978-80-8155-075-1
- 5) *BENČÍK, P.* Daňové tajomstvo. In *Dane a účtovníctvo v praxi*, č. v: 7 2000, s. 29-32 ISSN 1335-7034
- 6) *BUJŇÁKOVÁ, M.* Slovenské finančné právo II. diel. Košice : Univerzita P.J. Šafárika 1994 ISBN 80-7097-299-8, 110 s.
- 7) *DRGONEC, J.* Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax. Bratislava : C. H. Beck, 2015. 1622 s. ISBN 978-80-89603-39-8
- 8) *HLAVÁČOVÁ, J.* Daňové tajomstvo. In *Poradca*, č. v: 5 2002, s. 121-123 ISSN 1338-0850
- 9) *JAROŠOVÁ, A. – BUZÁSSYOVÁ, K. a kol.* Slovník súčasného slovenského jazyka. H – L. Bratislava : VEDA, 2011. 1088 s. ISBN 978-80-224-1172-1
- 10) *KLASOVÁ, V.* Daňové tajomstvo a poskytovanie údajov. In *MaF. Manažment, mzdy a financie : časopis pre ekonómov, podnikateľov, podniky a organizácie*, č. v: 3-4 2008, s. 125-131 ISSN 1335-9568
- 11) *KOLEKTÍV.* Synonymický slovník slovenčiny. Bratislava : VEDA, 2004. 1000 s. ISBN 80-224-08-01-8
- 12) *KUBINCOVÁ, S.* Daňové tajomstvo a zverejňovanie dlžníkov. In *Verejná správa : štátna správa, samospráva, úrady, školy, zdravotníctvo, rozpočtové, príspevkové, neziskové organizácie*, č. v: 4-5 2012, s. 40-44 ISSN 1337-0448
- 13) *KUBINCOVÁ, S.* *Daňový poriadok. Komentár.* 1. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2015. 733 s. ISBN 978-80-89603-28-2
- 14) *KUBINCOVÁ, T.* Vybrané otázky ukladania sankcií pri správe daní. In: *Efektivita preventívnej, represívnej a reparačnej funkcie sankcií vo verejnom práve a ich vzájomná synergie.* Zborník z III. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie Banskobystrické zámocké dni práva. Banská Bystrica: Belianum, 2017. ISBN 978-80-557-1404-2, s. 132 – 143

Judikatúra

- 15) Rozsudok súdneho dvora z 11.decembra 2014, Ryneš (C-212/13, EU:C:2014:2428)
- 16) II US 59/97. Nález z 15. októbra 1997. ZNUÚS 1997, s 290 – 291.
- 17) II US 94/95
- 18) III. ÚS 204/02 Nález z 2. januára 2004. ZNUÚS 2004 – 1. polrok, s 133, 134.

- 19) Pl. ÚS 15/1998. Nález z 11. marca 1999. ZNUÚS 1999, s. 46-47
- 20) PL. ÚS 7/96
- 21) I. ÚS 57/2000. Nález z 26. apríla 2001. ZNNÚS 2001, s. 152
- 22) III. ÚS 169/03. Nález z 19. decembra 2003 ZNUÚS 2003 – II. polrok, s 1720
- 23) Z Judikatúry: Najvyšší súd Slovenskej republiky sp. zn. : 5Sži/6/2012 z 28.02.2013
- 24) Z judikatúry: Najvyšší súd Slovenskej republiky sp. zn.: 8Sži/30/2014 z 26.05.2016
- 25) Rozsudok Najvyššieho súdu SR, z 3. novembra 2009, 5 Sži/1/2009
- 26) Rozsudok Najvyššieho súdu č. k.: 8Sžf/6/2012 zo dňa 30.1.2013
- 27) Rozsudok Najvyššieho súdu č. k.: 6 Sžf/73/2015
- 28) Z judikatúry: Krajský súd Slovenskej republiky, sp. zn.: 3s/156/2010 z 08.11.2011

Právne predpisy a dôvodové správy

- 29) Európsky dohovor o ľudských právach
- 30) Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.
- 31) Ústavný zákon č. 227/2002 Z. z. o bezpečnosti štátu v čase vojny, vojnového stavu, výnimočného stavu a núdzového stavu v znení neskorších predpisov
- 32) Zákon č 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- 33) Zákon č. 177/2018 Z. z. o niektorých opatreniach na znižovanie administratívnej záťaže využívaním informačných systémov verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- 34) Zákon č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- 35) Zákon č. 215/2004 Z. z. o ochrane utajovaných skutočností a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- 36) Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
- 37) Zákon č. 235/2012 Z. z. osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- 38) Zákon č. 384/2011 Z. z. o osobitnom odvode vybraných finančných inštitúcií a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- 39) Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.
- 40) Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
- 41) Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

- 42) Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení zákona č. 219/1999Z. z.
- 43) Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 440/2012 Z. z.
- 44) Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 435/2013 Z. z.
- 45) Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 218/2014 Z. z.
- 46) Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 269/2015 Z. z.
- 47) Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 267/2017 Z. z.
- 48) Zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 298/2016 Z. z. a zákona č. 339/2016 Z. z.
- 49) Dôvodová správa k zákonu č. 18/2018 Z. z. o ochrane osobných údajov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.
- 50) Dôvodová správa k zákonu č. 267/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok)
- 51) Dôvodová správa k zákonu č. 563/2009 – Zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov
- 52) Dôvodová správa k zákonu č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 331/2011 Z. z.
- 53) Dôvodová správa k zákonu č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 440/2012 Z. z.
- 54) Dôvodová správa k zákonu č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákonov č. 298/2016 Z. z., a č. 339/2016 Z. z.

Iné

- 55) <https://www.financnasprava.sk>
- 56) <http://www.slex.sk/index.asp>

Nikola Némethová¹

Zmluva o úvere a zabezpečovacie prostriedky podľa navrhovanej novely Občianskeho zákonníka

Credit contract and security means under the proposed amendment to the Civil Code

Abstrakt

Predkladaná štúdia charakteru vedeckej monografie sa zaoberá zmluvou o úvere a jednotlivými zabezpečovacími prostriedkami z pohľadu návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších právnych predpisov a niektoré ďalšie zákony. Zmluva o úvere predstavuje zrejme najzabezpečovanejší právny vzťah, čo súvisí s tým, že svoje uplatnenie nachádza predovšetkým v bankovej sfére. Autorka sa v predkladanej štúdii zameriava na analýzu novelou navrhovanej právnej úpravy zmluvy o úvere a zabezpečenia záväzkov v kombinácii s komparáciou s právnou úpravou *de lege lata* a s českou právnou úpravou.

Kľúčové slová

navrhovaná novela, Občiansky zákonník, Obchodný zákonník, zmluva o úvere, finančná záruka, zmluvná pokuta, ručenie

Abstract

The submitted study deals with the credit contract and individual security means from the point of view of the bill amending to the Act no. 1964/40 Coll. Civil Code as amended and some other laws. The credit contract seems to be the most securing legal relationship what is related to the fact that it is mainly used in a banking sector. In the presented study, the author focuses on the analysis of the proposed legal regulation of the credit contract and security of obligations in combination with a comparison to the legal regulation de lege lata and the Czech legislation.

Keywords

proposed amendment, Civil Code, Commercial Code, credit contract, finance guarantee, contractual penalty, guarantee

¹ Mgr. Nikola Némethová, denná doktorandka Právnickej fakulty Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici, katedra Obchodného a hospodárskeho práva

Úvod

Dňa 15. októbra 2018 zverejnilo Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky na svojom webovom sídle návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len ako „Občiansky zákonník“ alebo „OZ“) a niektoré ďalšie zákony (ďalej len ako „Navrhovaná novela“ alebo „NNOZ“), a to najmä zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len ako „Obchodný zákonník“ alebo „OBZ“). Ide o doteraz najrozsiahlejšiu novelu Občianskeho zákonníka s plánovanou účinnosťou k 1. januáru 2021, ktorá sa komplexne dotýka celej oblasti záväzkového práva.

Najgenerálnejšou zmenou, ktorú plánuje priniesť, je prechod od duálnej úpravy zmluvného systému k jednotnému zmluvnému systému pre celú oblasť súkromného práva, ktorá má byť obsiahnutá takmer výlučne v Občianskom zákonníku. V Obchodnom zákonníku sa totiž z pohľadu záväzkového práva navrhujú zachovať niektoré rýdzo obchodno-právne zmluvné typy, akým je napr. zmluva o kontrolnej činnosti alebo komisionárska zmluva. Navrhovaná novela okrem iného rozširuje inštrumentárium výslovne upravených zmluvných typov (napr. o leasingovú zmluvu). V už regulovaných zmluvách navrhuje zmeny s prihliadnutím na doterajšiu aplikačnú prax i judikatúru súdov. Zmluva o úvere, ktorá je v súčasnosti ako absolútny obchodný záväzkový vzťah upravená len Obchodným zákonníkom patrí medzi tie, pri ktorých Navrhovaná novela v zásade neprináša zásadnú reformu, avšak pristupuje ku niekoľkým výraznejším zmenám, ktoré si zasluhujú pozornosť. Zmluva o úvere predstavuje významný inštitút z hľadiska finančného úveru v oblasti trhového hospodárstva a ekonomiky, ktorý je v dnešnej dobe pri súčasnom stave zadlžovania sa obyvateľstva v podmienkach Slovenskej republiky na svojom vrchole. Preto je dôležité venovať mu dostatočnú pozornosť aj z hľadiska *de lege ferenda*.

Podstatnou zmenou podľa Navrhovanej novely prejde aj zabezpečenie záväzkov, ktoré tvorí významnú a neoddeliteľnú súčasť záväzkového práva, keďže jednotlivé zabezpečovacie inštitúty predstavujú možnosť eliminácie rizika nesplnenia prevzatého záväzku. Niektoré z týchto inštitútov sú pre obligačné vzťahy upravené duálne občianskym i obchodným právom a práve v súvislosti s nimi prináša navrhovaná novela najväčšie zmeny. Takýmto inštitútom je napr. ručenie, ktoré je *de lege lata* samostatne upravené Občianskym zákonníkom pre oblasť občianskoprávnych vzťahov a samostatne Obchodným zákonníkom, bez subsidiárneho použitia Občianskeho zákonníka pre obchodnoprávne vzťahy. Zmluvná pokuta zas patrí medzi

tie inštitúty, ktoré sú v základnej úprave obsiahnuté v Občianskom zákonníku a doplnkovo v Obchodnom zákonníku.

Predmetná štúdia charakteru vedeckej monografie je zameraná na analýzu zmien, ktoré by Navrhovaná novela priniesla v právnej úprave zmluvy o úvere a zabezpečovacích inštitútov upravených v rámci záväzkového práva, ktoré sú so zmluvou o úvere imanentne späté. Navrhovaná novela túto spätosť podčiarkuje novou výslovnou úpravou, že: „*Veriteľ môže požadovať, aby dlžník primerane zabezpečil záväzok vrátiť dlžnú sumu.*“²

Na tomto mieste chceme tiež upozorniť na to, že návrh novely, z ktorého článok vychádza je len prvým návrhom, ktorého verejné pripomienkovanie bolo skončené k 31.03.2019.

1. Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka

Samotné ministerstvo uvádza Návrh novely Občianskeho zákonníka slovami: „*Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky začalo prvú etapu rekodifikácie Občianskeho zákonníka.*“³ Skutočnosť, že ide o novelu existujúceho Občianskeho zákonníka a nie formálne o nový kódex znamená, že rekodifikácia súkromného práva (i keď pri tomto spôsobe reformovania nejde o rekodifikáciu v pravom slova zmysle) sa neuskutoční nárazovo, ako napr. v susednej Českej republike, ale že k potrebným zmenám dôjde v niekoľkých etapách formou parciálnych novelizácií.

Prvou čiastočnou zmenou Občianskeho zákonníka sa pristupuje k zreformovaniu a najmä zmodernizovaniu jeho záväzkovej časti, pretože práve otázka úpravy (zjednotenia) záväzkového práva je všeobecne vnímaná ako naliehavá a žiaduca, a predpokladá sa pri nej rýchla politická priechodnosť i odborná a verejná podpora. Naopak, pri ďalších systémových častiach Občianskeho zákonníka existuje potreba dôslednejšej celospoločenskej diskusie ohľadom niektorých hodnotových otázok v snahe zabezpečiť kvalitu a trvácnosť právnej úpravy spoločensky citlivejších oblastí. Dá sa preto povedať, že zvolenie cesty postupnej transformácie základného súkromnoprávneho kódexu zabezpečí rýchlejšiu reformu aspoň v oblasti záväzkového práva, ktorá by v prípade voľby prijatia úplne nového Občianskeho zákonníka prišla omnoho neskôr, pretože dosiahnutie celospoločenského konsenzu v hodnotových otázkach bude zrejme ešte náročný proces.

² § 1122 ods.1 NNOZ.

³ Dostupné na internete: <https://www.justice.gov.sk/Stranky/aktualitadetail.aspx?announcementID=2412> (cit. dňa 7.6.2019)

Z hľadiska obsahu ide pri tejto prvej veľkej novele o novú úpravu záväzkovej časti Občianskeho zákonníka a Obchodného zákonníka, ako aj súvisiacich ustanovení všeobecnej časti Občianskeho zákonníka. Základným cieľom plánovanej novely Občianskeho zákonníka je pritom unifikácia právnych inštitútov občianskeho a obchodného práva v Občianskom zákonníku, ktorý tým získa zaslúžený charakter základnej všeobecnej súkromnoprávnej úpravy vybavenej všetkými, z toho vyplývajúcimi, funkčnými mechanizmami a inštitútmi. K otázke odstránenia duálnej úpravy inštrumentária Občianskeho a Obchodného zákonníka sa toho napísalo už veľa. Niektorí odborníci sa jednoznačne prikláňajú k odstráneniu dualizmu, iní odôvodňujú opodstatnenosť špecifickej úpravy pre obchodné vzťahy.

Profesor Ján Lazar uvádza v prospech monistickej koncepcie tri základné argumenty, a to predovšetkým samotnú kvalitu a povahu ekonomických výmenno-hodnotových vzťahov, medzi ktorými existuje zásadná jednota a funkčná nedeliteľnosť, a ktorá predurčuje zavedenie jediného súkromnoprávneho kódexu. Ďalej poznatok, že vznik zmluvného dualizmu občianskeho a obchodného práva siaha do 19. storočia a v niektorých štátoch je udržiavaný zotrvačnosťou historickej tradície. Napokon je to argument, že novodobé súkromnoprávne kodifikácie západných krajín ale i krajín strednej a východnej Európy sa buď už vyznačujú len jediným zmluvným systémom, alebo sa v rámci rekodifikačných úvah jednoznačne orientujú na prijatie kódexov s jedným zmluvným systémom.⁴

Profesor Mamojka zas argumentuje v prospech dualistickej koncepcie okrem iného aj diametrálne odlišnou intenciu občianskoprávnych a obchodnoprávnych vzťahov, pretože obchodné vzťahy si vyžadujú nepomerne väčšiu dynamiku a pružnosť pri svojej realizácii, vrátane prípadného zásahu štátneho orgánu, ako aj oveľa operatívnejší kontakt subjektov. Podľa neho nemožno na rekodifikáciu nahliadať „čiernobielo“ s cieľovou ideou zrušiť obchodnoprávny kódex. Ak by aj malo dôjsť k zjednoteniu niektorých inštitútov všeobecnej časti právnej úpravy záväzkových vzťahov, malo by sa tak udiť len v záujme zjednodušenia a unifikácie tých právnych inštitútov, ktoré sú zbytočne duplicitné alebo rozdielne.⁵

Podľa nášho názoru by sa mali pri zvolení výslednej koncepcie dôkladne zvážiť aj argumenty zástancov dualistickej koncepcie. Na jednej strane by totižto zrušením dualizmu v záujme unifikácie bez odchýlok mohlo dôjsť k nežiaducemu odstráneniu určitých významných špecifik obchodnoprávnych vzťahov, na druhej strane však môže zrušenie dualizmu viesť k možnému prekomercializovaniu Občianskeho zákonníka, čo by

⁴LAZAR, J.: *Otázky kodifikácie súkromného práva*. Bratislava: IURA EDITION, 2006, s. 13-14.

⁵MAMOJKA, M.: Rekodifikácia súkromného práva a obchodnoprávny kódex. In: *Justičná revue*. Dostupné na internete: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Rekodifikacia-sukromneho-prava-a-obchodnopravny-kodex.htm>

predstavovalo druhý extrém. Pri zvolení monistickej koncepcie, ktorá sa v súčasnosti javí ako najvhodnejšou, je preto dôležité dôkladne zvážiť, kde je súčasná právna úprava zbytočne odchylná alebo duplicitná, a kde si naopak vyžaduje ponechanie nie mála špecifik, ktoré so sebou prináša obchodnoprávna sféra.

Každopádne je potrebné uviesť, že navrhovaná novela Občianskeho zákonníka plánuje ponechať úpravu typicky obchodných zmlúv v Obchodnom zákonníku, ktorý zároveň zachováva ako kódex s vecnou pôsobnosťou základných ustanovení (vymedzenie pojmov, podnik, obchodné meno, obchodné tajomstvo, nekalá súťaž) a práva obchodných spoločností a družstva.

2. Zmluva o úvere podľa navrhovanej novely Občianskeho zákonníka

Súčasná právna úprava zmluvy o úvere je obsiahnutá len v Obchodnom zákonníku a vychádzajúc z ustanovenia § 261 ods. 6 písm. d) OBZ má povahu absolútneho obchodného záväzkového vzťahu.⁶ Zmluva o úvere je zmluvou, ktorá sa v rámci zmluvných typov upravených Obchodným zákonníkom radí medzi tzv. ostatné zmluvy. V teórii sa však možno často stretnúť aj s jej pridružením k bankovým zmluvám, keďže pred rokom 1990 to bola typicky banková zmluva, čo už však neplatí, pretože na poskytovanie úverov už nie je bankový monopol.

Pojmotvorcom zmluvy o úvere je jej predmet plnenia. Úver je pojmom právnym i ekonomickým. Podľa § 5 písm. b) zákona č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov je úverom: „*dočasné poskytnutie peňažných prostriedkov na vlastný účet alebo dočasné poskytnutie peňažných prostriedkov v akejkoľvek forme vrátane faktoringu a forfaitingu.*“ Podstatou faktoringu je z právneho hľadiska postupovanie krátkodobých peňažných pohľadávok z obchodných (odberateľsko – dodávateľských) vzťahov.⁷ Pri forfaitingu ide taktiež o postúpenie pohľadávok od pôvodného veriteľa novému veriteľovi, avšak na rozdiel od faktoringu ide o pohľadávky dlhodobé a zabezpečené.⁸

1) Súčasná právna úprava zmluvy o úvere je obsiahnutá v ustanoveniach § 497 až § 507 OBZ.

Do prijatia zákona č. 89/2012 Sb. Občiansky zákoník (ďalej len ako „český Občiansky

⁶ To neplatí, ak ide o spotrebiteľskú úverovú zmluvu (pozri § 52 ods. 2 OZ). Spotrebiteľská úverová zmluva sa zároveň spravuje aj špecifickou úpravou, ktorú obsahuje zákon č. 129/2010 Z. z. o spotrebiteľských úveroch a o iných úveroch a pôžičkách pre spotrebiteľov v znení neskorších predpisov.

⁷ Bližšie pozri: BEJČEK, J., ŠILHÁN, J. a kol.: Obchodní smlouvy. Záväzky v podnikaní, 1. vydanie. Praha: C.H.BECK. 2015, s. 178.

⁸ Bližšie pozri: tamže: s. 181.

zákonník“ alebo „ČOZ“) sa v zásade jej právna úprava v Českej a Slovenskej republike nijako nerozlišovala. Od prijatia Obchodného zákonníka v roku 1992 bola v oboch krajinách novelizovaná len v súvislosti so zmenami meny, kedy sa v ustanovení § 498 OBZ (peňažné prostriedky, ktoré sú predmetom zmluvy môžu byť aj v inej mene ako euro) najskôr zmenila československá mena na slovenskú menu a následne vstupom do eurozóny na menu euro s účinnosťou od 1.1.2019, v Českej republike z československej meny na českú menu. Druhá zmena sa týkala len slovenskej právnej úpravy a bola tiež nepatrná, keď sa do ustanovenia § 500 ods. 2 OBZ vsunulo, že inú výpovednú lehotu zmluvy o úvere môže určiť nielen zmluva, ale aj osobitný zákon.

2.1 Systematické zaradenia a označenie zmluvných strán

V Navrhovanej novele Občianskeho zákonníka je úverová zmluva upravená v ustanoveniach § 1109 až § 1123, čo znamená, že sa navrhuje podrobnejšia právna úprava. Systematicky je zaradená do ôsmej Hlavy záväzkového práva s názvom Osobitné ustanovenia o niektorých záväzkoch, konkrétne do jej šiesteho Dielu s názvom „Zmluva o úvere“ pred zmluvou o pôžičke. Na porovnanie, v českom Občianskom zákonníku je úverová zmluva upravená v ustanoveniach § 2395 až § 2400, a to v II. Hlave s názvom Záväzky z právnych jednání v rámci Dielu II. – Přenechání věci k užití jinému, pod Oddielom 7 s jednoduchým označením „Úvěr“. Okrem formálnej zmeny systematického zaradenia a označenia, prebral český Občiansky zákonník s drobnými úpravami dovedajšiu právnu úpravu zmluvy o úvere.

Najväčšou zmenou, ku ktorej český Občiansky zákonník pristúpil bola pritom zmena označenia zmluvných strán z veriteľa a dlžníka, keďže ide o všeobecné pomenovanie strán každého záväzku, na „úverovaný“ a „úverujúci“. Na rozdiel od tejto zmeny pomenovania zmluvných strán, ku ktorej došlo v Českej republike, Navrhovaná novela ponecháva zaužívané všeobecné označenia „veriteľ“ a „dlžník“. Sme však názoru, že pri otázke pomenovania zmluvných strán úverovej zmluvy nie je na mieste riadiť sa heslom „na čo meniť zaužívané“ a ponechať doterajšie pomenovanie zmluvných strán, ktoré je síce vžitú, ale nepresné a zmätočné. Ako uvádza aj samotná dôvodová správa k Obchodnému zákonníku, takéto označenie je totiž už pri vzniku zmluvy nepresné, pretože najskôr je veriteľ zaviazaný poskytnúť dlžníkovi peňažné prostriedky a dlžníkovi vzniká na ich poskytnutie právo a až následne sa úloha strán vymení.

Zmluvu o úvere bude podľa Navrhovanej novely aj naďalej možné uzavrieť nielen medzi spoločnosťou, ktorá má oprávnenie na poskytovanie úverov (banka, nebankovka), ale

tento zmluvný typ ostane prístupný aj iným subjektom, čo je zároveň aj dôvodom pre zachovanie terminológie, ktorá sa nebude prispôsobovať bankovej praxi (napríklad pojem poskytnutie úveru vs. čerpanie úveru).

2.2 Základné ustanovenie zmluvy o úvere

Prvé dve zmeny, ktoré Navrhovaná novela prináša vychádzajú už z úvodného ustanovenia § 1109 NNOZ, ktoré znie: „*Zmluvou o úvere sa zaväzuje veriteľ, že na požiadanie dlžníka alebo po splnení dohodnutých podmienok v dohodnutej dobe poskytne v jeho prospech peňažné prostriedky do určitej sumy, a dlžník sa zaväzuje poskytnuté peňažné prostriedky vrátiť a zaplatiť úrok, pokiaľ nebol úver poskytnutý bezodplatne.*“ Na porovnanie uvádzame aj súčasné znenie úvodného ustanovenia § 497 OBZ: „*Zmluvou o úvere sa zaväzuje veriteľ, že na požiadanie dlžníka poskytne v jeho prospech peňažné prostriedky do určitej sumy, a dlžník sa zaväzuje poskytnuté peňažné prostriedky vrátiť a zaplatiť úroky.*“

Na základe ich komparácie možno zaregistrovať dve zmeny. Prvá sa týka možnosti zmluvného dojednanie podmienok poskytnutia úveru, v tom zmysle, že ako vyplýva z úvodného ustanovenia, obsahom zmluvy je záväzok veriteľa poskytnúť peňažné prostriedky buď na požiadanie dlžníka (tak ako tomu je doteraz), alebo po splnení dohodnutých podmienok. Veriteľ je v takom prípade zároveň povinný úver poskytnúť až po splnení týchto podmienok (§ 1112 NNOZ). Ak by veriteľ poskytol dlžníkovi úver bez splnenia niektorej z dohodnutých podmienok, platí, že jej nesplnenie dlžníkovi odpustil, ak nie je dohodnuté inak.

Druhá zmena sa týka jedného zo základných znakov súčasného ponímania zmluvy o úvere. Právna úprava zmluvy o úvere *de lege lata* je postavená na princípoch – návratnosti, úrokovateľnosti, zabezpečiteľnosti a bezúčelovosti.⁹ Z tohto dôvodu možno za najväčšiu zmenu, ktorú v právnej úprave zmluvy o úvere prináša Navrhovaná novela označiť možnosť dojednanie úveru aj bezodplatne, teda bez povinnosti platenia úroku, keďže ruší princíp úrokovateľnosti. Zároveň tým vypúšťa aj jednu z podstatných náležitostí súčasnej právnej úpravy, ktorou je záväzok dlžníka zaplatiť úroky, keď podľa Navrhovanej novely je podstatnou náležitosťou platenie úroku len pokiaľ nebol úver poskytnutý bezodplatne. Podľa právnej úpravy *de lege lata* je bezúročná zmluva o úvere pojmovo vylúčená.¹⁰ Ako uvádza Dôvodová správa k Navrhovanej novele, touto zmenou sa reaguje na potreby praxe v oblasti poskytovania

⁹ KUBÍČEK, P. – MAMOJKA, M. – PATAKYOVÁ, M.: Obchodné právo. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, Vydavateľské oddelenie, 2008, s. 385.

¹⁰ OVEČKOVÁ, Oa kol.: *Obchodný zákonník. Veľký komentár*. 2. zväzok. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017, s. 754.

úverov medzi spriaznenými osobami. Zároveň tým otvára možnosť pre tých, ktorí si chcú na základe konsenzuálneho kontraktu požičať peňažné prostriedky bezodplatne.

V zmysle ustanovenia § 1110 ods. 1 NNOZ ostáva zachované, že osoby, ktoré poskytujú úver v rámci svojej podnikateľskej činnosti, si môžu okrem úroku za poskytnutie úveru dojednať aj osobitnú odplatu (tzv. záväzkovú províziu), ktorá je odlišná od úroku (je to poplatok za rezervovanie peňažných zdrojov v %). Navrhovaná novela navyše dopĺňa právo veriteľa, ktorým je banka alebo pobočka zahraničnej banky účtovať aj odplatu za pripravenosť veriteľa poskytnúť peňažné prostriedky od času podpisu zmluvy do času ich poskytnutia, odplatu za predčasné splatenie úveru, ako aj iné poplatky za osobitné služby požadované dlžníkmi v súvislosti s poskytovaním úveru.

2.3 Poskytnutie úveru

Navrhovaná novela v § 1111 ods.1 preberá ustanovenie § 500 ods. 1 OBZ, podľa ktorého môže dlžník uplatniť svoj nárok na poskytnutie peňažných prostriedkov v lehote určenej v zmluve, inak dotedy kým niektorá zo strán zmluvu nevypovie. V ods. 2 navyše výslovne upravuje, že zmluvu o úvere je možné vypovedať aj čiastočne, okrem prípadu, že sa strany dohodli inak. Na základe žiadosti dlžníka poskytne veriteľ dlžníkovi peňažné prostriedky v súlade so zásadou zmluvnej slobody v prvom rade buď v lehote určenej v zmluve alebo v žiadosti o poskytnutie, inak bez zbytočného odkladu (§ 1111 ods. 3 NNOZ). Podľa aktuálnej právnej úpravy je lehota na poskytnutie peňažných prostriedkov dlžníkovi určená v požiadavke na ich poskytnutie, inak je veriteľ povinný poskytnúť ich bez zbytočného odkladu, tzn. že z dôvodu prehľadnosti je v navrhovanej právnej úprave navyše výslovne upravené, že lehota môže byť určená už v zmluve o úvere.

Zostáva zachovaný charakter úverovej zmluvy ako konsenzuálneho kontraktu v opozite k zmluve o pôžičke, ktorá je reálnym kontraktom, avšak neplatí to absolútne. V súčasnej praxi často dochádza k prípadom, kedy z úverovej zmluvy vznikne záväzok až reálnym poskytnutím úveru, čo je riešené inominátnymi zmluvami (rovnako ako konsenzuálny kontrakt o vratnom bezúročnom poskytnutí peňažných prostriedkov). Navrhovaná novela však na riešenie tejto situácie zavádza ustanovením § 1111 ods. 4 tzv. nekomitovaný (nezáväzný) úver, podľa ktorého veriteľ nie je povinný dlžníkovi napriek jeho žiadosti poskytnúť peňažné prostriedky, ak sa zmluvné strany dohodli, že poskytnutie peňažných prostriedkov je právom, nie povinnosťou veriteľa. V tomto prípade teda záväzok vznikne až poskytnutím úveru, a preto možno o nekomitovanom úvere hovoriť ako o reálnom kontrakte.

Pri takto koncipovanej právnej úprave by však mohla nastať situácia, kedy v prípade, ak by bol úver dojednaný ako bezodplatný bez povinnosti dlžníka platiť úrok, a zároveň ako nekomitovaný, teda bez povinnosti veriteľa poskytnúť dlžníkovi peňažné prostriedky, bez pomenovania zmluvy by nemuselo byť jasné, či ide o zmluvu o úvere alebo zmluvu o pôžičke. Nie je však dôvod vnímať túto možnú situáciu ako negatívum, nakoľko v prípade takéhoto poskytnutia peňažných prostriedkov bez dojednania úroku sa podľa navrhovanej novely zákonná úprava zmluvy o úvere a zmluvy o pôžičke v zásade neodlišuje.¹¹

2.4 Účelovosť a úroky

Navrhovaná novela preberá ustanovenie § 501 ods. 2 OBZ o účelovosti úveru, to znamená, že zmluva môže určiť, že úver možno použiť len na určitý účel a v takom prípade môže veriteľ obmedziť poskytnutie peňažných prostriedkov iba na plnenie záväzkov dlžníka prevzatých v súvislosti s týmto účelom (§ 1113 NNOZ).¹² Taktiež sa preberá ustanovenie § 507 OBZ ohľadom následku porušenia tejto povinnosti (odstúpenie od zmluvy). Banky najčastejšie poskytujú účelové úvery. Navrhovaná novela navyše v súvislosti s vymedzeným účelom zmluvy tiež explicitne oprávňuje veriteľa požadovať od dlžníka preukázanie použitia poskytnutých peňažných prostriedkov v súlade s dohodnutým účelom. Dohoda strán o obmedzení úverových prostriedkov na určitý účel totiž ovplyvňuje celý záväzkový vzťah a oprávňuje veriteľa viazať poskytnutie peňažných prostriedkov jedine na dohodnutý účel.

Čo sa týka výšky úroku, Navrhovaná novela ustanoveniami § 1114 preberá doterajšiu právnu úpravu, pričom navyše výslovne vymedzuje čas, za ktorý sa majú úroky platiť - od poskytnutia do vrátenia peňažných prostriedkov vždy len z dlžnej sumy. Ustanovenie § 1115 NNOZ upravuje tzv. kapitalizáciu úrokov. Podľa tohto ustanovenia sa splatný úrok k dlžnej sume pripisuje ku dňu splatnosti alebo ročne, podľa toho, čo nastane skôr. To znamená, že úrok sa kapitalizuje minimálne na ročnej báze.

2.5 Vrátenie úveru

Spôsoby splácania úveru upravuje § 1116 a § 1117 NNOZ. Splatnosť úveru možno určiť dohodou o splátkach (v deň splatnosti každej splátky je splatný aj úrok), určením dňa splatnosti

¹¹ Navrhovaná úprava zmluvy o pôžičke je oproti súčasnej stručnej úprave rozšírená, pričom so zvyškom odkazuje na primerané použitie ustanovení zmluvy o úvere.

¹² K tomu pozri napr.: Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky z 24.8.2011, sp. zn. 20 Cdo 306/2010.

úveru (splatné aj úroky) alebo neuvedením lehoty, kedy bude splatnosť závisieť na požiadaní veriteľa.¹³

K určitým modifikáciám dochádza aj v prípade právnej úpravy predčasnej splatnosti úveru. Podľa právnej úpravy *de lege lata* je dlžník oprávnený vrátiť poskytnuté peňažné prostriedky pred dobou určenou v zmluve (rovnaká úprava zostala zachovaná aj v novom českom Občianskom zákonníku). Podľa navrhovanej právnej úpravy je pred dobou splatnosti nielen dlžník oprávnený vrátiť, ale aj veriteľ oprávnený požadovať vrátenie dlžnej sumy, avšak v oboch prípadoch, len ak sa na tom dohodli pri uzavretí zmluvy alebo ak takéto právo vyplýva zo všeobecne záväzného predpisu (§ 1120). Prísnosť tejto úpravy je však zmiernená tým, že dlžníkovi dáva možnosť predčasného splatenia úveru aj v prípade, že toto právo nebolo dojednané ani nevyplýva zo všeobecne záväzného právneho predpisu, avšak v takom prípade je povinný zaplatiť úrok za celú dobu do dohodnutého dňa splatnosti, pokiaľ nie je veriteľ oprávnený požadovať poplatok za predčasné splatenie úveru.

2.6 Zánik zmluvy o úvere

Čo sa týka výpovede, Navrhovaná novela ustanovením § 1123 ods. 1 preberá § 500 ods. 2 OBZ, to znamená, že dlžník ostáva oproti veriteľovi zvýhodnený vo výpovednej dobe v tom zmysle, že ak niečo iné neurčuje zmluva alebo neustanovuje osobitný zákon, môže poskytnutie úveru vypovedať dlžník s okamžitou účinnosťou a veriteľ ku koncu kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom bola výpoveď doručená dlžníkovi. Zároveň však rigoróznosť odstraňuje 2. odsekom, keď výslovne reglementuje, že dlžník nemá právo žiadať o poskytnutie úveru a veriteľ nie je povinný poskytnúť úver počas plynutia výpovednej lehoty.

Odstúpenie od zmluvy o úvere je okrem všeobecných dôvodov odstúpenia podľa Navrhovanej novely možné v troch prípadoch. Podľa ustanovenia § 1121 NNOZ môže veriteľ odstúpiť od zmluvy, ak je dlžník v omeškaní s vrátením viac než dvoch splátok alebo jednej splátky po dobu dlhšiu ako tri mesiace a požadovať vrátenie dlžnej sumy s úrokom (prebraté ustanovenie § 506 OBZ).

Ďalší dôvod vychádza z § 1122 NNOZ, ktoré bolo taktiež prebraté z Obchodného zákonníka (§ 505 OBZ), podľa ktorého, ak dlžník v primeranej dobe nedoplní zabezpečenie, ktorého hodnota sa počas trvania zníži alebo nastane iná dohodnutá okolnosť, na pôvodný rozsah, môže veriteľ od zmluvy odstúpiť a požadovať, aby dlžník predčasne vrátil dlžnú sumu

¹³ Najvyšší súd SR v rozsudku zo 17.6.2008, sp. zn. 4 Obo 54/2007 judikoval, že ak bolo v úverovej zmluve dohodnuté splácanie úveru v splátkach, nejde o čiastkové plnenie podľa § 392 ods. 2 OBZ, ale o jedno plnenie, ktorého úhrada bola dohodnutá v splátkach.

s úrokom. V právnej úprave zabezpečenia úverovej zmluvy navyše Navrhovaná novela výslovne ustanovuje, že veriteľ má právo požadovať, aby dlžník primerane zabezpečil záväzok vrátiť dlžnú sumu.

Tretí dôvod pre odstúpenie od zmluvy sa viaže na dohodu o použití poskytnutých peňažných prostriedkov len na určený účel (§ 1113 ods. 2 NNOZ). V súvislosti s ním je veriteľ oprávnený odstúpiť od zmluvy v dvoch prípadoch, a to, ak dlžník použije poskytnuté peňažné prostriedky na iný ako určený účel, kedy má odstúpenie od zmluvy sankčný charakter, alebo tiež v prípade, ak tieto prostriedky nemožno na dohodnutý účel použiť (napr. aj sa prijímateľovi úveru nepodarí uzavrieť zmluvu, ktorá mala byť z úveru financovaná). Keďže aj v tomto prípade bolo prevzaté súčasné znenie § 507, možno konštatovať, že v prípade odstúpenia od zmluvy nenastávajú v Navrhovanej novele žiadne zmeny.

3. Zabezpečenie záväzkov podľa Navrhovanej novely Občianskeho zákonníka

V dobe vzniku záväzkového vzťahu si veriteľ nemôže byť istý, či sa mu podarí od dlžníka získať dohodnuté plnenie, a to aj napriek tomu, že mu zákon poskytuje ochranu v možnosti domáhať sa svojho práva na súde a v možnosti následnej exekúcie prisúdenej pohľadávky. V tomto prípade môžeme hovoriť o všeobecnom zabezpečení záväzku, ktoré je dané už samotnou existenciou záväzkového práva (napríklad ide aj o zákonom ustanovené sankcie za nesplnenie záväzku riadne a včas podľa § 499 a nasl. OZ a § 517 a nasl. OZ, resp. § 356 a nasl. OBZ).

Zákon však zmluvným stranám umožňuje zvoliť si na zabezpečenie ich záväzkového vzťahu aj osobitné prostriedky zabezpečenia, ktoré závisia od právneho úkonu veriteľa a dlžníka (resp. tretej osoby). Veritelia ich môžu využiť na zvýšenie všeobecnej miery istoty, že plnenie, na ktoré sa dlžník zaviazal, im bude skutočne poskytnuté. Zabezpečovacie inštitúty znižujú majetkové riziko veriteľa a posilňujú jeho postavenie v záväzkovom vzťahu najmä v tých prípadoch, keď sa určité plnenie poskytuje bez okamžitého protiplnenia a slúžia na ochranu tej zmluvnej strany, ktorá znáša riziko a chce mať istotu, že plnenie, ku ktorému sa druhá zmluvná strana zaviazala bude skutočne poskytnuté. Podľa rímskeho právnika Paulusa: *„podstata záväzkov nespočíva v tom, aby sa nejaká vec alebo služobnosť stala našou, ale v tom aby bol niekto donútený niečo nám dať alebo urobiť alebo zaručiť.“*¹⁴

¹⁴ PAULUS: Digesta Iustiniani 44, 7 3 pr. In: REBRO, K. – BLAHO, P.: *Rímske právo*, 4. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2010, s. 332.

Z hľadiska právnej úpravy *de lege lata* sú osobitné zabezpečovacie prostriedky, resp. ich právna úprava, obsiahnutá tak v Občianskom zákonníku, ako aj v Obchodnom zákonníku.

Občiansky zákonník upravuje:

a) v záväzkovom práve:

- zmluvnú pokutu (§ 544 až 545a),
- ručenie (§ 546 až 550),
- dohodu o zrážkach zo mzdy a z iných príjmov (§ 551),
- záložnú zmluvu (§ 552),
- zabezpečovací prevod práva (§ 553 až 553e),
- zabezpečovacie postúpenie pohľadávky (§ 554),
- uznanie dlhu (§ 558).

b) vo vecných právach:

- záložné právo (§ 151a až 151me),
- zádržné právo (§151s až 151v).

V piatom oddieli s názvom „*zabezpečenie záväzkov*“ Občiansky zákonník upravuje aj tzv. zábezpeku.¹⁵ Nejde však o konkrétny prostriedok zabezpečenia záväzku, ale o všeobecnú úpravu spôsobu dať zábezpeku na splnenie záväzku. Z ustanovenia § 555 vyplýva, že tento záväzok možno splniť najmä prostredníctvom záložného práva alebo ručením. Preto pri prevzatí záväzku dať zábezpeku nevzniká právny vzťah ako napr. pri ručení.

Obchodný zákonník upravuje:

a) komplexne:

- ručenie (§ 303 až 312),
- banková záruka (§ 313 až 322),
- uznanie záväzku (§ 323);

b) doplnkovo:

- zmluvná pokuta (§ 300 až 302),
- záložné právo na obchodný podiel (§ 117a).

¹⁵ Bližšie pozri: § 555 až § 557 OZ.

Nejde však o taxatívny výpočet zabezpečovacích prostriedkov. Subjekty záväzkovoprávných vzťahov si môžu dojednať aj ďalšie spôsoby zabezpečenia za splnenia podmienok § 51 OZ a v obchodnoprávných vzťahoch za splnenia podmienok § 269 ods. 2.¹⁶

Navrhovaná novela občianskeho zákonníka z hľadiska formálnej stránky mení systematiku právnej úpravy zabezpečovacích prostriedkov. Aj keď zabezpečenie záväzkov taktiež upravuje v rámci ôsmej časti Občianskeho zákonníka s názvom „Záväzkové právo“, samotné zabezpečenie záväzkov už neupravuje v piatom oddieli prvej hlavy s názvom „Všeobecné ustanovenia“, ale v rámci samostatnej štvrtej hlavy venujúcej sa zabezpečeniu.

Na rozdiel od českého Občianskeho zákonníka, Navrhovaná nepristúpila k diferencovaniu medzi zabezpečením záväzku a utvrdením, resp. zaistením záväzku a ponecháva zaužívané označenie. Dôvodová správa k českému Občianskemu zákonníku zavedené diferencovanie vysvetľuje tým, že zmluvná pokuta ani uznanie dlhu hospodársky nezabezpečujú pohľadávku veriteľa, ale poskytujú mu iné výhody. Uznanie dlhu utvrdzuje záväzok v tom zmysle, že sa ním zakladá právna domnienka existencie dlhu. Zmluvná pokuta zas utvrdzuje záväzok tým spôsobom, že dlžníka pod hrozbou plnenia ďalšej povinnosti motivuje k splneniu primárnej povinnosti.¹⁷ Slovenská rekodifikačná komisia sa priklonila k ponechaniu doterajšieho označenie a nezavádzania novej terminológie, ktorá by v praxi mohla spôsobovať komplikácie.¹⁸ Napokon aj významná česká teoretička obchodného práva, prof. Irena Pelikánová, sa vyjadrila, že nebolo odôvodnené zaviesť rozlišovanie medzi zabezpečením a utvrdením, ktoré priniesol nový český Občiansky zákonník, pretože význam v tom je nanajvyš akademický.¹⁹

Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka výslovne upravuje tieto prostriedky zabezpečenia:

- zmluvnú pokutu (§ 647 až § 650)
- peňažnú zábezpeku (§ 651 až § 653),
- ručenie (§ 654 až § 674),
- finančnú záruku (§ 675 až § 690),

¹⁶ § 51 OZ: „Účastníci môžu uzavrieť i takú zmluvu, ktorá nie je osobitne upravená; zmluva však nesmie odporovať obsahu alebo účelu tohto zákona.“

§ 269 ods. 2 OBZ: „Účastníci môžu uzavrieť aj takú zmluvu, ktorá nie je upravená ako typ zmluvy. Ak však účastníci dostatočne neurčia predmet svojich záväzkov, zmluva nie je uzavretá.“

¹⁷ Dôvodová správa, s. 467. Dostupné na internete: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>

¹⁸ K tomu pozri podkapitolu 4.1 tejto štúdie.

¹⁹ PELIKÁNOVÁ, I.: *Obchodní právo: Obligační právo- komparativní rozbor*. Praha: ASPI, 2009, s. 256.

- záložné právo (§ 691),
- zabezpečovací prevod práva (§ 692 až § 697),
- zabezpečovacie postúpenie pohľadávky (§ 698),
- dohoda o zrážkach zo mzdy a iných príjmov (§ 699 až § 701) a
- uznanie dlhu (§ 702 a § 703).

Z obsahového hľadiska prináša po vzore českého Občianskeho zákonníka novotu v podobe všeobecných ustanovení (aj keď navrhovaná úprava je strohejšia) upravených v prvom diely v ustanoveniach § 369 až § 646. V úvodnom ustanovení § 369 NNOZ sa v zmysle zásady „*abundans cautela non nocet*“, a teda prílišná opatrnosť neškodí, výslovne uvádza, že záväzok možno zabezpečiť jedným alebo aj viacerými zabezpečovacími prostriedkami (napríklad súbežne zriadením záložného práva ako vecnej záruky a zároveň ručením ako formou osobnej záruky). V ustanovení § 641 NNOZ sa následne uvádza, že platobná neschopnosť dlžníka ani existencia iného zabezpečenia záväzku nemajú žiaden vplyv na platnosť a právne účinky riadne dojednaného zabezpečenia. Toto ustanovenia však už považujeme za nadbytočné, pretože uvedené vyplýva už z predchádzajúcich ustanovení Navrhovanej novely Občianskeho zákonníka.

Ďalej je v ustanovení § 640 NNOZ vyjadrené pravidlo aplikovateľné na všetky zabezpečovacie prostriedky upravené v štvrtej hlave Navrhovanej novely Občianskeho zákonníka, podľa ktorého možno zabezpečiť buď celý záväzok alebo aj jeho časť, ktorý pri vzniku zabezpečenia trvá, ale rovnako aj záväzok, ktorý vznikne v budúcnosti alebo záväzok, ktorého vznik závisí od splnenia podmienky.

Ustanovenie § 642 NNOZ je takmer doslovne prebraté z § 2017 ČOZ a reglementuje následky zmenšenia hodnoty zabezpečenia. Podľa tohto ustanovenia Ak sa zabezpečenie stane nedostatočným v dôsledku poklesu jeho hodnoty, má veriteľ právo žiadať od dlžníka, aby zabezpečenie bez zbytočného odkladu primerane doplnil. Ak dlžník žiadosti veriteľa nevyhoví, stane sa splatnou tá časť záväzku dlžníka, ktorá pre pokles hodnoty zabezpečenia nie je zabezpečená. Navrhovaná novela však neprebrala ods. 2 § 2017 ČOZ, ktorý upravuje, že veriteľ má právo žiadať doplnenie aj v prípade, ak bolo zabezpečenie čerpané oprávnene.

Ďalším generálnym pravidlom, ktoré možno nájsť vo všeobecných ustanoveniach zabezpečenia záväzkov je možnosť dojednanie odplaty za poskytnutie zábezpeky medzi treťou osobu, ktorá poskytla zabezpečenia záväzku a dlžníkom alebo veriteľom (§ 643 NNOZ). Vychádzajúc z teórie a judikatúry Navrhovaná novela ďalej v ustanovení § 644 ustanovuje, že

zabezpečenie zaniká najneskôr zánikom zabezpečeného záväzku, ak zákon neustanovuje inak, čo nebolo nevyhnutným, pretože táto skutočnosť bola pre právnu teóriu i prax bez pochybností.

Vhodne bola medzi všeobecné ustanovenia zaradená aj právna úprava zábezpeky, pretože ako sme už vyššie uviedli, zábezpeka nepredstavuje konkrétny spôsob zabezpečenia záväzku, ale len všeobecnú úpravu poskytnutia zabezpečenia. Právna úprava zábezpeky bola s výnimkou ustanovenia § 557 OZ, ktoré bolo vypustené, prebratá z Občianskeho zákonníka bezo zmeny.

3.1 Zabezpečovacie prostriedky podľa Navrhovanej novely Občianskeho zákonníka

Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka v zásade neprináša revolučné zmeny v súvislosti so zabezpečovacím inštrumentárium. Ustanoveniami § 651 až § 654 NNOZ sa síce zavádza nový inštitút peňažnej zábezpeky, v skutočnosti však ide o pomenovanie aj doteraz uzatváraných inomínatných dohôd o tzv. peňažnej kaucii. Hoci sa pristúpilo k zákonnej úprave peňažnej zábezpeky, jej právna úprava je výrazne dispozitívna, preto bude môcť byť univerzálne využívaná a predpokladajú sa jej rôzne obsahové modifikácie.

Podľa navrhovanej legálnej definície je peňažná zábezpeka „*suma, ktorú zmluvná strana vopred zaplatila druhej zmluvnej strane na zabezpečenie svojho záväzku.*“ Ak je peňažnou zábezpekou zabezpečený peňažný záväzok a zmluvné strany sa nedohodnú inak, započíta sa suma peňažnej zábezpeky proti záväzku, ktorý zabezpečuje ku dňu jeho splatnosti. Dôvodová správa pre jasnosť veci dodáva, že ak je zabezpečený záväzok nepeňažný, je započítanie neprípustné. Peňažnú zábezpeku, ktorá nebola takto započítaná, môže veriteľ použiť na uspokojenie svojich splatných nárokov z nesplnenia zabezpečeného záväzku (ďalšie prostriedky nápravy pre nesplnenie sú vymenované v § 804 NNOZ), ak za nesplnenie zodpovedá zmluvná strana, ktorá peňažnú zábezpeku zložila. V takomto prípade je už irelevantné, či ide o peňažný alebo nepeňažný záväzok. Z uvedeného je možné vyvodiť, že hoci peňažná zábezpeka vykazuje určité prvky preddavku, keďže jej podstatou je peňažné plnenie poskytnuté vopred, primárne má zabezpečovací charakter a až sekundárne solučný (uhradzovací) charakter.

Ustanovenie § 652 NNOZ ďalej ukladá veriteľovi povinnosť vrátiť zložiteľovi zábezpeky jej nespotrebovanú časť v zmluvne dohodnutej lehote, inak do 15 dní od zániku zabezpečeného záväzku, ak už zanikol splnením alebo iným spôsobom. Ak by však medzičasom veriteľovi vznikli iné nároky z nesplnenia zabezpečeného záväzku, môže byť

peňažná zábezpeka použitá na ich uspokojenie a zložiteľovi bude vrátený iba takto vzniknutý prebytok.

Ďalším, na prvý pohľad novým, inštitútom je finančná záruka. Po prečítaní ustanovení § 675 až § 690 NNOZ, v ktorých je obsiahnutá, však zisťujeme, že ide o súčasnú bankovú záruku, avšak došlo k zmene názvu tohto inštitútu, keďže Navrhovaná novela upúšťa od bankového monopolu. Banková záruka je podľa právnej úpravy *de lege lata* je upravená výlučne v Obchodnom zákonníku v ustanoveniach § 313 až § 322 OBZ a ako vyplýva z ustanovenia § 261 ods. 6 písm. e), má povahu absolútneho obchodného záväzkového vzťahu, ktorý sa vždy spravuje ustanoveniami Obchodného zákonníka. Z hľadiska svojho účelu je veľmi blízka ručeniu, avšak banková záruka má podobu tzv. záruky na prvú výzvu a bez námietok.²⁰ To znamená, že hoci je vzťah z bankovej záruky vedľajším, zabezpečovacím vzťahom, neuplatní sa pri nej zásada akcesority, ani zásada subsidiarity, pokiaľ z obsahu záručnej listiny nevyplýva niečo iné.

Ako sme už vyššie uviedli, kardinálnou zmenou, ktorú Navrhovaná novela prináša, je zmena pomenovania na finančnú záruku, keďže vzhľadom na požiadavky praxe bude môcť záručnú listinu vystaviť aj iný subjekt ako banka, resp. pobočka zahraničnej banky. Ak finančnú záruku vystaví banka alebo pobočka zahraničnej banky, naďalej pôjde o bankovú záruku (§ 675 NNOZ). Z toho vyplýva je Navrhovaná novela rozlišuje medzi finančnou zárukou a bankovou zárukou, ktorá ma voči finančnej záruke špeciálny charakter.

Navrhovaná novela preberá pôvodné znenie ustanovení o bankovej záruke s určitými zmenami a doplneniami, ktoré ako uvádza Dôvodová správa, vychádzajú primárne z dokumentu Medzinárodnej obchodnej komory (ICC) – Jednotné pravidlá pre záruky vyplatiteľné na požiadanie, revidované v roku 2010 (URDG, č. 758).²¹

Podľa ustanovenia § 675 ods. 2 NNOZ môže dohodu o vystavení finančnej záruky s vystaviteľom uzavrieť dlžník alebo aj iná osoba odlišná od (veriteľa) beneficianta, čím sa zároveň aj zdôrazňuje význam dohody o vystavení finančnej záruky, ktorá sa spravuje ustanoveniami o príkaznej zmluve. V súvislosti s finančnou zárukou teda vystupuje vystaviteľ finančnej záruky, dlžník, beneficiant alebo aj úplne iná osoba.

Ustanovenia upravujúce potvrdenie finančnej záruky ďalšou osobou sa preberajú zo súčasnej právnej úpravy, to znamená, že ak finančnú záruku potvrdí ďalšia osoba, môže beneficiant uplatniť svoje právo z finančnej záruky voči ktorémukoľvek s týchto vystaviteľov.

²⁰ Dôvodová správa k Obchodnému zákonníku.

²¹ Jednotné pravidlá pre záruky vyplatiteľné na požiadanie – Uniform Rules for Demand Guarantees – publikácia Medzinárodnej obchodnej komisie č. 758 z Paríža – v účinnosti od 1.7.2010.

Ak však plnil potvrdzujúci subjekt, má voči osobe, ktorá ho o potvrdenia požiadala (pôvodný vystavovateľ) nárok na náhradu. Zostáva tiež zachované ustanovenie 315 ods. 3 OBZ, avšak týka sa len bankovej záruky, to znamená, len ak banka alebo pobočka zahraničnej banky, spôsobí nesprávnosťou svojho oznámenia, že iná banka alebo pobočka zahraničnej banky poskytla bankovú záruku škodu, je povinná nahradiť ju, ale záväzok z bankovej záruky jej nevzniká.

Ustanovenie § 680 NNOZ je novým ustanovením pojednávajúcim o zmene finančnej záruky. Základným pravidlom je, že podmienky zmeny finančnej záruky musia byť uvedené v záručnej listine. Ak by malo ísť o inú zmenu ako predĺženie platnosti finančnej záruky alebo zvýšenie peňažnej sumy na, na ktorú bola vystavená a ktorú určuje záručná listina, je akákoľvek zmena finančnej záruky možná iba so súhlasom beneficienta. Čiastočný alebo podmienený súhlas beneficienta pritom nie je prípustný a považuje sa za odmietnutie zmeny finančnej záruky.

Obdobne ustanovenie § 681 NNOZ v záujme právnej istoty zmluvných strán a dotknutých subjektov zavádza nové oznamovacie povinnosti pre vystaviteľa finančnej záruky. V prvom rade je povinný oznámiť bez zbytočného odkladu tomu, s kým bola uzavretá dohoda o vystavení finančnej záruky, akékoľvek uplatnenie práv z finančnej záruky. Ak vystaviteľ poskytol beneficientovi plnenie z finančnej záruky, odovzdá bez zbytočného odkladu tomu, s kým bola uzavretá dohoda o vystavení finančnej záruky, kópiu výzvy na plnenie a dokumentov, ktorých predložením podmienila podľa ustanovenia § 683 NNOZ záručná listina plnenia vystaviteľa. Ak ide o osobu, ktorá potvrdila finančnú záruku vystavenú iným vystaviteľom a z toho dôvodu sa považuje za vystaviteľa, je takáto osoba povinná splniť tieto oznamovacie povinnosti aj voči pôvodnému vystaviteľovi finančnej záruky.

Ustanovenia § 685 NNOZ ponechávajú finančnú záruku ako prostriedok zabezpečenia záväzku, pri ktorom sa neuplatňuje zásada akcesority, čoho dôsledkom je to, že vystaviteľ môže voči beneficientovi uplatniť len tie námietky, ktorých uplatnenie pripúšťa záručná listina. Uplatňuje sa tu opačná zásada ako pri ručení (čo je aj jeden z dôvodov, pre ktorý ide o osobitný prostriedok zabezpečenia), kde ručiteľ môže voči veriteľovi uplatniť všetky námietky, na uplatnenie ktorých je oprávnený dlžník (§ 664 NNOZ). Odsek 2, a síce, že ak zo záručnej listiny nevyplýva niečo iné, nemôže vystaviteľ uplatniť námietky, ktoré by bol oprávnený voči beneficientovi uplatniť dlžník, však považujeme za nadbytočný, pretože ide o duplicitné ustanovenie, v ktorom je len iným spôsobom prepísaný odsek 1 § 685 NNOZ. Zostáva zachovaný tiež charakter finančnej záruky na tzv. prvú výzvu, tzn. že sa neuplatňuje subsidiarita, pretože vystaviteľ povinný plniť, keď ho na to beneficient písomne vyzval a

predchádzajúca výzva, aby dlžník splnil svoj zabezpečený záväzok, sa vyžaduje len ak to určuje záručná listina.

Mierna zmena nastáva v možnosti prevodu finančnej záruky. Podľa § 686 ods.1 NNOZ môže beneficient právo na plnenie z finančnej záruky postúpiť na tretiu osobu. Navrhovaná novela výslovne uvádza, že v tomto prípade sa vyžaduje písomná forma zmluvy o postúpení.²² Vypúšťa sa teda obmedzenie podľa ustanovenia § 318 OBZ, že ak je podľa záručnej listiny veriteľ oprávnený uplatniť svoje práva z bankovej záruky, len keď dlžník nesplní svoj záväzok, môže veriteľ postúpiť svoje práva z bankovej záruky iba s postúpením pohľadávky zabezpečenej bankovou zárukou.

K najväčším obsahovým zmenám dochádza v inštitúte zmluvnej pokuty a v ručení, ktoré sú v súčasnosti upravené duálne (zmluvná pokuta je v Obchodnom zákonníku upravená doplnkovo, pričom ručenie je upravené komplexne). Z tohto dôvodu sú v štúdiu analyzované v nasledujúcich samostatných kapitolách a nebudeme sa nimi preto viac zaoberať.

Ďalším zabezpečovacím prostriedkom, ktorý menuje Navrhovaná novela v štvrtej hlave o zabezpečení záväzkov je záložné právo (§ 691 NNOZ). Rovnako ako aktuálna právna úprava v ustanovení § 552 OZ odkazuje na ustanovenia o vecných právach, v rámci ktorých je obsiahnutá právna úprava záložného práva ako vecného práva k cudzej veci. Mení sa však terminológia, pretože aktuálne pomenovanie zabezpečovacieho prostriedku „záložná zmluva“ nie je celkom pregnantné, pretože je to záložné právo, ktoré záväzok zabezpečuje a záložná zmluva je len prostriedkom jeho zriadenia.

Navrhovaná novela následne v siedmom diely štvrtej hlavy upravuje v ustanoveniach §692 až § 698 zabezpečovací prevod práva a zabezpečovacie postúpenie pohľadávky. Ide o zabezpečovacie prostriedky, pri ktorých Navrhovaná novela nepristúpila ani len k nepatrným zmenám a komplexne prebrala súčasné znenie § 523 až § 524 OZ. Dôvod je zrejme ten, že rekodifikačná komisia považuje súčasné znenie právnej úpravy zabezpečovacieho prevodu práva, ktoré bolo pred vyše 10 rokmi v súlade s potrebami praxe novelizovaná, za dostatočné. My však priestor na zlepšenie normatívnej právnej úpravy vidíme.

Pôvodná právna úprava zabezpečovacieho prevodu práva účinná od 1. januára 1992 (dovtedy nebol upravený vôbec, no literatúra pripúšťala jeho použitie ako inomínatne dojednanie) bola veľmi rámcová a koncentrovaná len v jedinom ustanovení § 553 OZ. Preto poskytovala pomerne veľký priestor pre zmluvné dojednanie strán a v praxi dochádzalo k zneužívaniu tohto inštitútu, najmä keď druhým účastníkom zmluvy bola nepodnikajúca

²² Podľa ustanovenia § 613 NNOZ sa už totiž na postúpenie pohľadávky podľa Navrhovanej novely v súlade s rozširovaním zmluvnej slobody strán nevyžaduje písomná zmluva.

fyzická osoba. Z toho dôvodu bola pôvodná právna úprava zákonom č. 568/2007 Z. z. (zákon, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 527/2002 Z.z. o dobrovoľných dražbách a o doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 323/1992 Zb. o notároch a notárskej činnosti v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov) nahradená a doplnená novými ustanoveniami § 553 až § 553e.

Podľa dôvodovej správy k tomuto novelizujúcemu zákonu stručná normatívna úprava zabezpečovacieho prevodu práva „*umožňovala výkon práva veriteľa takým spôsobom, že dlžník už v zárodku omeškania bez možnosti reštitúcie prichádzal o majetkové hodnoty niekedy neporovnateľne so samotnou výškou pohľadávky. Najvýraznejšie sa to prejavovalo v prípadoch, ak predmetom zabezpečovacieho prevodu boli nehnuteľnosti predstavujúce obydlie dlžníka.*“²³

Zabezpečovací prevod práva vykazuje viaceré spoločné črty so záložným právom, pričom odlišným znakom je špecifickejšie postavenie veriteľa pri zabezpečovacom prevode, ktoré však má vďaka právnej úprave *de lege lata* len potenciálny význam. Hoci sa na veriteľa pri zabezpečovacom prevode práva (dočasne) prevádza právo dlžníka za účelom zabezpečenia jeho pohľadávky, v prípade nesplnenia zabezpečeného záväzku sa pri nástupe uhradzovacej funkcie a uspokojení sa z predmetu zábezpeky musí postupovať rovnako ako v prípade zabezpečenia záložným právom. To je dôvod, pre ktorý dokonca dôvodová správa k českému Občianskemu zákonníku uvádza, že hoci sa pri formulácii nového českého Občianskeho zákonníka prihliadalo aj na slovenskú právnu úpravu zabezpečovacieho prevodu práva, ktorá bola v roku 2007 novelizovaná, nepreberá sa v celom rozsahu, pretože v podstate zotiera rozdiely medzi zabezpečovacím prevodom práva a záložným právom.²⁴

Český zákonodarca si bol vedomý výhody tohto inštitútu, spočívajúcej v špecifickom postavení veriteľa, na ktorého prechádza právo dlžníka, vrátane vlastníckeho práva, a preto do právnej úpravy zakotvil automatické a nepodmienené nadobudnutie práva veriteľom v prípade, ak dlžník svoj záväzok riadne a včas nesplní. Podľa ustanovenia § 2044 ods. 1 ČOZ: „*Není-li zajištěný dluh splněn, stane se převod práva nepodmíněným a dlužník předá věřiteli vše, co je nutné k plnému výkonu převedeného práva.*“²⁵

²³ Dôvodová správa k zákonu č. 568/2007 Z.z. Dostupné na internete: <http://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-568-2007-Z-z.htm>.

²⁴ Důvodová zpráva, s. 471. Dostupné na internete: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.

²⁵ V preklade: Ak nie je zabezpečený dlh splnený, stane sa prevod práva nepodmieneným a dlžník predá veriteľovi všetko, čo je nutné k plnému výkonu prevedeného práva.

Naopak, Navrhovaná novela dokonca ponecháva súčasné ustanovenie § 553c ods. 2 OZ (§ 695 ods. 2 NNOZ), podľa ktorého sú dohody, ktorých obsahom alebo účelom je uspokojenie veriteľa tým, že si natrvalo ponechá prevedené právo uzavreté pred splatnosťou zabezpečenej pohľadávky neplatné.

Český Občiansky zákonník tak zabezpečovací prevod práva poňal ako podmienený prevod práva, ktorý sa v okamihu omeškania dlžníka so splnením zabezpečovacieho prevodu práva mení na nepodmienený. Práve v spôsobe uspokojenia sa z predmetu zabezpečenia spočíva výhoda zabezpečovacieho prevodu práva, ktorá má byť podľa Navrhovanej novely aj v budúcej právnej úprave úplne potlačená a stierať tak rozdiely so záložným právom. Ak sa už rekodifikačná komisia rozhodla ponechať ju, prinajmenšom mohla výslovne upraviť spornú otázku týkajúcu sa konkurencie zabezpečovacieho prevodu práva k záložnému právu pri ich výkone, ktorá v rámci odbornej verejnosti najviac rezonuje.

Nebolo by však vhodným riešením ani vypustenie výslovnej právnej úpravy zabezpečovacieho prevodu práva, nakoľko by sa tým prakticky nezmenilo takmer nič, keďže inštitút by bol aj naďalej využívaný v rámci inominátnych dohôd, čo by spôsobovalo mnohé aplikačné problémy.

V poradí ďalším zabezpečovacím prostriedkom, ktorý výslovne navrhovaná novela menuje je dohoda o zrážkach zo mzdy a z iných príjmov. Ide o dohodu, ktorá musí mať obligatórne písomnú formu a dlžník ňou zabezpečuje pohľadávku svojho veriteľa tým spôsobom, že dáva súhlas na to, aby sa pohľadávka postupne uspokojovala zrážkami z jeho mzdy, ktoré s veriteľom dohodol a ktoré vykonáva platiteľ mzdy. S menšími formulačnými zmenami sa preberajú prvé dva odseky § 551 OZ. Tie Navrhovaná novela vzhľadom na potreby praxe dopĺňa o odsek 3, ktorým zavádza nové pravidlo o vzájomnej konkurencii viacerých dohôd o zrážkach zo mzdy, ktoré vychádza z právnej úpravy obsiahnutej v Exekučnom poriadku. Podľa tohto pravidla Ak bolo platiteľovi mzdy predložených viacero dohôd o zrážkach zo mzdy, ktoré sa týkajú toho istého dlžníka, vykoná platiteľ mzdy prednostne zrážky zo mzdy podľa dohody, ktorá mu bola predložená skôr. V prípade konkurencie dohôd, ktoré boli platiteľovi mzdy predložené v rovnaký deň sa vykonajú zrážky pomerne. Tieto ustanovenia sa použijú aj na iné príjmy, ak sa s nimi pri exekúcii nakladá rovnako ako so mzdou.

V záujme komplexnosti právnej úpravy sa na toto miesto, konkrétne pod § 701 NNOZ, pridáva aj ochranné ustanovenie podľa § 5a ods. 1 písm. a) zákona č. 250/2007 Z. z. o ochrane spotrebiteľa a o zmene zákona č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov, ktoré sprísňuje podmienky pre zabezpečenie záväzku spotrebiteľa zo spotrebiteľskej zmluvy.

Takýto záväzok možno zabezpečiť dohodou o zrážkach zo mzdy alebo z iných príjmov iba ak bola dohoda uzavretá vo forme osobitnej listiny, spotrebiteľ bol poučený o dôsledkoch jej uzavretia a mal možnosť ju odmietnuť.

Ďalej Navrhovaná novela upravuje v ustanoveniach § 702 a § 703 uznanie dlhu. Ide o zabezpečovací inštitút, ktorý je *de lege lata* upravený duálne v Občianskom i Obchodnom zákonníku, a ktorý zlepšuje procesné postavenia veriteľa, tým, že mu uľahčuje vymôcť splnenie svojej pohľadávky.²⁶ Navrhovaná právna úprava je akýmsi hybridom medzi súčasnou občianskoprávnou a obchodnoprávnou úpravou.

Navrhovaná novela predovšetkým odstraňuje terminologické divergencie a používa jednotný názov uznanie dlhu, čím uprednostnila, z dôvodu snahy o terminologickú čistotu v nadväznosti na zvyšok návrhu, pomenovanie z Občianskeho zákonníka pred pomenovaním uznanie záväzku, ktoré používa Obchodný zákonník. Podľa ustanovenia § 702 NNOZ: „*Ak niekto písomne uzná svoj dlh, určený čo do dôvodu a výšky, predpokladá sa, že v uznanom rozsahu tento dlh trval v čase uznania. Tieto účinky nastanú aj v prípade, ak bola pohľadávka veriteľa v čase uznania premlčaná.*“

Prvá veta tohto ustanovenia je s drobnými formulačnými odchýlkami prevzatá z Občianskeho zákonníka, ktorý v záujme právnej istoty pre určitosť uznávaného dlhu vyžaduje splnenie rigoróznejšieho kritéria „určený čo do dôvodu a výšky“. Dôvodová správa k Navrhovanej novele k tomu uvádza, že samotnému uznaniu však nebráni skutočnosť, že dlžník si nemusí byť v čase uznania vedomý presnej výšky svojho dlhu (najmä pri mimozmluvných záväzkoch), právny dôvod musí byť detailizovaný a výška dlhu exaktne vyčíslená a postačuje zrozumiteľný odkaz na určitý záväzok. Druhá veta ustanovenia je naopak prebratá z Obchodného zákonníka a rekodifikačná komisia si opäť vybrala prísnejšiu právnu právu, pretože podľa Občianskeho zákonníka má pri premlčanom dlhu také uznanie tento právny následok, len ak ten, kto dlh uznal, vedel o jeho premlčaní. Podľa Navrhovanej novely sa už teda ani pre občianskoprávne vzťahy nebude vyžadovať vedomosť dlžníka o premlčaní na vznik účinkov uznania. Navrhovaná novela preberá z Obchodného zákonníka aj ustanovenia § 407 ods. 2 a 3 OBZ ohľadom právnych úkonov, ktoré majú rovnaké účinky ako výslovné uznanie dlhu.

Okrem založenia vyvrátiteľnej právnej domnienky, že dlh dlžníka v uznanom rozsahu v čase uznania trval, je druhým významným dôsledkom uznania dlhu, že od okamihu uznania dochádza k pretrhnutiu premlčacej lehoty lehota (Navrhovaná novela už používa pojem lehota)

²⁶ OVEČKOVÁ, O. a kol.: *Obchodný zákonník. Veľký komentár*. 2. zväzok. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017, s. 251.

začína plynúť nová premlčacia. Rekodifikačná komisia sa priklonila k súčasnej občianskoprávnej dĺžke novej premlčacej doby – 10 rokov, ktorá je veľkorysejšia ako obchodnoprávna 4 ročná premlčania doba. 10 ročná premlčacia lehota sa však v zmysle ustanovenia § 112 ods. 2 NNOZ nepoužije na príslušenstvo pohľadávky, ktoré sa stalo splatným po uznaní dlhu, čo platí aj na opakujúce sa plnenie.

V dĺžke novej premlčacej doby však rozlišuje, či ide o výslovné uznanie dlhu alebo o právny úkon, ktorý má účinky uznania dlhu, pretože pri takomto úkone sa nárok veriteľa premlčí za 3 roky odo dňa, keď k nemu došlo. Navrhovaná novela v § 103 ods. 1 navyše dodáva, že ak dlžník v uznaní určil lehotu, do uplynutia ktorej dlh splní, nezačne premlčacia lehota plynúť pred uplynutím dlžníkom určenej lehoty.

4. Zmluvná pokuta podľa navrhovanej novely Občianskeho zákonníka

Zmluvná pokuta, je teóriou definovaná ako dohodou určené plnenie, ktoré je dlžník povinný poskytnúť veriteľovi v prípade porušenia určitých zmluvných povinností. Dlžníka má motivovať k tomu, aby svoju povinnosť vyplývajúcu zo zmluvy splnil riadne a včas. Z tejto definície vyplýva predovšetkým to, že zmluvná pokuta môže vzniknúť len ako súhlasný prejav vôle najmenej dvoch strán. Jednostranné vyhlásenie niektorej zo zmluvných strán o tom, že druhá strana má v rámci omeškania navyše plniť aj zmluvnú pokutu, nezakladá povinnosť pre túto stranu ju aj skutočne plniť, nakoľko chýbal konsenzus oboch strán.²⁷

Zmluvná pokuta je typickým a v súčasnosti veľmi frekventovaným zabezpečovacím inštitútom, a to nie len v obchodných vzťahoch, v ktorých sa už len zriedka možno stretnúť s obchodnou zmluvou, ktorá by aspoň z časti nezabezpečovala plnenie povinností zmluvnou pokutou, ale aj v občianskoprávnych vzťahoch. Zrejme je tomu tak najmä z dôvodu, že právna úprava zmluvnej pokuty obsiahnutá, či už v Občianskom zákonníku (zákon č. 40/1964 Zb. v znení neskorších právnych predpisov, ďalej aj ako „OZ“) alebo v Obchodnom zákonníku, (zákon č. 513/1991 Zb. v znení neskorších právnych predpisov, ďalej aj ako „OBZ“) je prevažne dispozitívneho charakteru, čo stranám umožňuje zvoliť si formu zmluvnej pokuty, ktorá bude vyhovovať individuálnym potrebám zabezpečenia ich záväzku. A to aj napriek tomu, že jej samotná použiteľnosť a efektívnosť priamo závisí od solventnosti povinnej strany, čo znamená, že tento spôsob zabezpečenia nie je posilnený nárokom voči inej osobe alebo inému majetku (ako je tomu v prípade ručenia alebo záložného práva). Preto sa pri výbere

²⁷ Výnimku predstavuje zmluvná pokuta podľa ust. § 11 ods. 2 Zákona č. 7/2005 Zb. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov.

zmluvnej pokuty ako inštitútu zabezpečenia záväzku javí ako dôležité preverenie majetkovej bonity zmluvného partnera.

Aj napriek tomu, že právna úprava zmluvnej pokuty nie je práve rozsiahla, v praxi so sebou prináša viacero teoretických, no najmä praktických úskalí.²⁸ Vzhľadom k tomu, že zmluvná pokuta je najpoužívanejším zabezpečovacím prostriedkom, je dôležité venovať jej náležitú pozornosť z hľadiska *de lege ferenda*.

4.1 Systematické zaradenie zmluvnej pokuty

Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka v zásade preberá s niekoľkými formulačnými odchýlkami právnú úpravu zmluvnej pokuty z Občianskeho zákonníka a pridáva ustanovenia *expressis verbis* ohľadom diskutabilných otázok, ktoré v praxi vznikali pri aplikácii právnej úpravy *de lege lata*. Zmluvnú pokutu upravuje v ustanoveniach § 647 až § 650 zaradených do štvrtej hlavy s názvom „Zabezpečenie záväzkov“. Spomedzi zabezpečovacích prostriedkov je zaradená na prvé miesto.

Ponechanie doterajšieho systematického zradenia inštitútu zmluvnej pokuty opäť potvrdzuje odklon od úpravy zmluvnej pokuty v českom Občianskom zákonníku, ktorý pristúpil k zmene jej zaradenia. V teórii sa možno stretnúť s viacerými názormi, že vnímanie zmluvnej pokuty ako zabezpečovacieho prostriedku nie je úplne adekvátne. Napríklad Jaromír Sedláček, významný český civilista 20. storočia, vo svojom systéme záväzkového práva zmluvnú pokutu neradil medzi zabezpečovacie inštitúty, ale pojednával o nej vo výklade o vedľajších zmluvných dojednaniach.²⁹ Prof. Karel Eliáš, ktorý bol predsedom rekodifikačnej komisie pre nový český Občiansky zákonník má zas za to, že zmluvná pokuta síce znižuje veriteľovo riziko tým, že vyvíja na povinného tlak plniť zabezpečenú povinnosť pod hrozbou sankcie, avšak nijakým spôsobom neodstraňuje riziko prípadnej dlžníkovej neschopnosti plniť.³⁰

Obdobný názor však možno nájsť aj v slovenskej doktríne, keď Imrich Fekete vo svojom komentári uvádza, že hoci Občiansky zákonník upravuje zmluvnú pokutu ako prostriedok slúžiaci na zabezpečenie záväzku, v skutočnosti ide o prostriedok na posilnenie záväzku, tak ako je to v prípade preddavku (§ 498) alebo odstupného (§ 497).³¹ K týmto

²⁸ 3 ustanovenia v OZ (§544, §545 a §545a) a 3 ustanovenia v OBZ (§ 300, § 301 a § 302).

²⁹SEDLÁČEK, J.: *Obligační právo. Obecní nauky o právních jednáních obligacních a o splnění závazku*, 2. vydanie. Brno: PRÁVNÍK, 1924, s. 110. In: Dôvodová správa k českému Občianskemu zákonníku.

³⁰Bližšie pozri: ELIÁŠ, K.: Smluvní pokuta s pohledu teorie, právní úpravy a judikatury. In *Podnikatel a právo*, roč. 7, 2000, č. 2, s. 3.

³¹FEKETE, I.: *Občiansky zákonník. Veľký komentár*, 3. zväzok, 2. vydanie. Bratislava: EUROKÓDEX, 2015, s. 555.

názorom sa priklonil aj český Občiansky zákonník, keď spoločne s uznaním dlhu začlenil zmluvnú pokutu do oddielu s názvom „*utvrzení dluhu*“.³² Podľa dôvodovej správy k českému Občianskemu zákonníku totiž funkciou týchto inštitútov nie je dlh zabezpečiť, ako je tomu napr. v prípade ručenia alebo ďalších, v pravom slova zmysle zabezpečovacích inštitútov, ale posilniť postavenie veriteľa iným spôsobom. Dôvodová správa ďalej uvádza, že účelom zmluvnej pokuty je dať dopredu pred splnením zmluvnej povinnosti, spravidla už pri uzavieraní zmluvy, najavo zvýšený záujem veriteľa na jej riadnom splnení. Vo vecnom zámere k českému Občianskemu zákonníku sa rozlišovanie medzi zabezpečením záväzku a utvrdením dlhu odôvodňovalo tým, že dojednanie zmluvnej pokuty záväzok v skutočnosti nezabezpečuje, ale prehľbuje tým, že rozširuje povinnosť dlžníka o ďalšiu povinnosť k plneniu.

Podľa nášho názoru zmluvná pokuta poskytuje oprávnenému subjektu určitý spôsob zabezpečenia prinajmenšom cez jej preventívnu funkciu, a teda možno povedať, že aj určitú istotu, že zmluvná povinnosť bude splnená. Pripúšťame však určité „*ratio*“ vyššie spomenutých dôvodov pre zmenu jej systematického zaradenia, avšak v tomto prípade považujeme argument vyskytujúci sa v súvislosti s novelami „načo meniť zaužívané“ na mieste. Koniec koncov, príhodnosť tohto argumentu paradoxne dosvedčuje aj samotný český Občiansky zákonník, keď v ustanovení § 2051 následne spomína „*zmluvnou pokutou zabezpečenú povinnosť*“, čím sám spôsobuje zjavnú terminologickú rozkolísanosť, resp. nestálosť. Vzhľadom na uvedené považujeme ponechanie zmluvnej pokuty ako zabezpečovacieho inštitútu za správnu voľbu.

4.2 Používaná terminológia

Ustanovením § 647 NNOZ sa preberá § 544 OZ s viacerými úpravami. V prvom rade sa zjednocuje terminológia, v tom zmysle, že navrhovaná novela v súvislosti so zmluvnou pokutou už nepoužíva pojem účastník, ale len pojem strana. Ďalšou terminologickou zmenou je zjednotenie pojmov s úpravou nesplnenia (§ 798 až § 837 NNOZ), to znamená, že výraz nesplnenie povinnosti nahradil výraz porušenie povinnosti. Tvorcovia navrhovanej novely uprednostňujú pojem nesplnenie, pričom to odôvodňujú uskutočneným výskumom, ktorým nebolo preukázané zaužívané diferencovanie medzi pojmom porušenie ako nedodržaním širšieho komplexu povinností v právnom vzťahu a pojmom nesplnenie ako užším pojmom zameraným výlučne na striktné dodržania povinnosti vyplývajúcich z konkrétneho záväzku.³³

³² Rovnakú terminológiu používa aj rakúsky Občiansky zákonník.

³³Bližšie pozri Dôvodovú správu k navrhovanej novele Občianskeho zákonníka, konkrétne odôvodnenie k § 798 NNOZ.

4.3 Zabezpečovaná povinnosť

Podľa ustanovenia § 647 ods. 1 NNOZ je možné zmluvnú pokutu dojednať pre prípad nesplnenia povinnosti. Právna úprava *de lege lata* však výslovne ustanovuje, že zmluvnú pokutu si môžu strany dojednať pre prípad porušenia zmluvnej povinnosti. Hoci sa vypustenie slovíčka „zmluvná“ môže zdať nepodstatnou zmenou, v skutočnosti sa tým odstráni pretrvávajúce pochybnosti o tom, či zmluvnou pokutou možno zabezpečiť aj zákonnú povinnosť. Viacerí autori, ako napr. Čech, Tintěra alebo Ovečková totižto zastávajú názor, že uvedené nie je v rozpore a zmluvnú pokutu možno dojednať aj k zabezpečeniu povinnosti, ktorá vyplýva zo zákona. Doslovný výklad tohto ustanovenia „*je obmedzujúci a vychádza z nedostatočnej komplexnosti posúdenia právnej úpravy.*“³⁴ Podľa Tintěru nie je rozhodujúce, či povinnosť vyplýva z textu právneho predpisu alebo zo zmluvy, ale podstatné je, že sa jedná o právnu povinnosť, ktorá je uvedená v dohode o zmluvnej pokute ako zabezpečená povinnosť.³⁵ Je preto pozitívne, že navrhovaná novela výslovne pripúšťa zabezpečenie zmluvnou pokutou pre nesplnenie (porušenie) akejkoľvek povinnosti.

4.4 Forma dohody o zmluvnej pokute

Ustanovením § 647 ods. 2 NNOZ bolo so zanedbateľnou formulačnou odchýlkou prebrané ustanovenie § 544 ods. 2 OZ, čiže zmluvnú pokutu je potrebné dojednať písomne aj podľa Navrhovanej novely. To znamená, že rekodifikačná komisia sa neinšpirovala českým Občianskym zákonníkom, ktorý vypustil podmienku obligatórne písomnej formy dohody o zmluvnej pokute, ako nevyhnutný predpoklad jej platnosti. Aj napriek tomu, že zmluvná pokuta je inštitút imanentne spätý so zásadou zmluvnej slobody, vzhľadom k jej špecifikám, ako je napríklad nutnosť presného vymedzenia zabezpečovanej povinnosti, považujeme za vhodnejšie ponechanie obligatórne písomnej formy.

Právna úprava formy zmeny a zrušenia dohody o zmluvnej pokute je v súčasnosti upravená rozdielne pre občianskoprávne vzťahy a rozdielne pre obchodnoprávne vzťahy. Občiansky zákonník upravuje túto otázku v § 40 ods. 2, ktorým ustanovuje, že písomne uzavretú dohodu možno zmeniť alebo zrušiť len písomne. Táto dikcia zákona je jednoznačná a nevytvára priestor pre nejasnosti. Naproti tomu pri zmene a zrušení dohody o zmluvnej pokute v rámci obchodných vzťahov treba vychádzať z ustanovenia § 262 ods. 2 OBZ, podľa ktorého písomne uzavretú zmluvu možno zmeniť alebo zrušiť aj neformálne (ústne), ak

³⁴OVEČKOVÁ, O.: *Zmluvná pokuta*, 2. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2011, s. 101.

³⁵TINTĚRA, T.: *Smluvní pokuta v teorii a praxi*. Praha: LEGES, 2012, s. 30.

neobsahuje ustanovenie, že ju možno zmeniť alebo zrušiť len písomne. Viacerí českí autori (napr. Eliáš, Stuna, Kopáč, Pelikánová) sa prikláňajú k zužujúcemu výkladu tohto ustanovenia, podľa ktorého ho možno aplikovať len na zmluvy, ktorých písomná forma bola zvolená, a nie na zmluvy, ktorých písomnú formu predpisuje zákon, pričom na tie sa má aplikovať ustanovenie § 40 ods. 2 OZ. Avšak niektorí iní teoretici (napr. Ovečková, Tomsa) zastávajú názor, že výslovná úprava Obchodného zákonníka, ktorá má charakter úpravy *lex specialis* je jasná a neponecháva priestor pre iný výklad. Argumentujú tiež tým, že ustanovenie § 272 ods. 2 OBZ vychádza zo zásady neformálnosti právnych úkonov, ktorá má byť najmä v obchodnom práve obmedzovaná len nevyhnutne a jeho cieľom je práve uľahčiť stranám zmenu obchodných zmlúv.

Keďže názor teoretikov na danú otázku nie je jednoznačný, patrí medzi tie, ktoré by mali byť Navrhovanou novelou jednoznačne riešené. Podľa ust. § 40 ods. 2 NNOZ: „*Písomnú formu musia mať zmluvy o prevode nehnuteľnosti a iné zmluvy, pre ktoré to vyžaduje zákon; v týchto prípadoch musí mať písomnú formu aj zmena alebo zrušenie zmluvy.*“ Dôvodová správa k tomu ďalej uvádza, že pri právnych úkonoch, ktoré sú viazané na dodržanie určitej formy je potrebné diferencovať medzi formou vyžadovanou zákonom a formou vyžadovanou dohodou strán. Pretože pokiaľ písomnú formu vyžaduje zákon, ide o požiadavku verejného záujmu a dodržanie tejto formy je preto podmienkou platnosti. Uvedené rovnako platí aj pre zrušenie a zmenu.³⁶

Napokon, Navrhovaná novela nepreberá ustanovenie § 544 ods. 3 OZ, nakoľko úprava penále je obsolétna, ktorú vypustila aj v úprave jednotlivých zmluvných typov.

4.5 Zmluvná pokuta a náhrada škody

Ustanovenia § 648 ods. 1 a ods. 2 NNOZ, týkajúce sa povinnosti plniť zabezpečenú povinnosť aj po zaplatení zmluvnej pokuty a vzťahu zmluvnej pokuty a nároku na náhradu škody, sú bezo zmeny prevzaté zo súčasného Občianskeho zákonníka (§ 545 ods. 1 a ods. 2), samozrejme okrem už spomínanej zmeny terminológie. Z toho vyplýva, že zostáva zachované pravidlo preferované pri absencii odchýlného dojednaní strán, a síce, že veriteľ je oprávnený domáhať sa náhrady škody presahujúcej zmluvnú pokutu, ktorá plní úlohu paušalizovanej náhrady škody, len keď je to medzi účastníkmi dohodnuté.

³⁶ Český Občiansky zákonník vzhľadom na aplikačné nejasnosti tohto ustanovenia upravil formu zmeny právneho úkonu jednoznačne, a to tak, že ak vyžaduje zákon pre právny úkon určitú formu, možno zmeniť obsah právneho úkonu prejavom vôle v rovnakej alebo prísnejšej forme. Ak túto formu vyžaduje len dohoda strán, možno obsah právneho úkonu zmeniť aj v inej forme, pokiaľ to dohoda strán nevyklučuje (§ 564 ČOZ).

4.6 Zodpovednostný princíp

Ustanovenie § 648 ods. 3 NNOZ upravuje zodpovednostný princíp, keďže zmluvná pokuta nastupuje ako sankcia za nesplnenie (porušenie) zabezpečenej povinnosti. Súčasná právna úprava zmluvnej pokuty obsiahnutá v Občianskom zákonníku a v Obchodnom zákonníku vychádza z rozdielne koncipovaných zodpovednostných princípov. Podľa podpornej zákonnej úpravy obsiahnutej v ustanovení § 545 ods. 3 OZ, dlžník nie je povinný zmluvnú pokutu zaplatiť, ak porušenie povinnosti nezavinil. To znamená, že ak si strany nedojednávajú odchylnú úpravu, Občiansky zákonník preferuje princíp zavinenia. Avšak podľa dispozitívneho ustanovenia § 300 OBZ okolnosti vylučujúce zodpovednosť nemajú vplyv na povinnosť platiť zmluvnú pokutu. Práve v zakotvení absolútneho objektívneho princípu bez možnosti liberácie sa prejavuje tvrdosť obchodnoprávnej zmluvnej pokuty.

Rekodifikačná komisia mala v prípade úpravy zodpovednostného princípu pri zmluvnej pokute na výber v zásade 4 možnosti. Prikloniť sa k subjektívnemu zodpovednostnému princípu po vzore Občianskeho zákonníka, prikloniť sa k absolútne objektívnemu princípu po vzore Obchodného zákonníka, ponechať súčasný stav a diferencovať úpravu zodpovednostného princípu podľa toho, či ide o občianskoprávne vzťahy alebo o obchodnoprávne vzťahy, a napokon, mohla v prípade zmluvnej pokuty zaviesť novú koncepciu zodpovednostného princípu.

Dôvodová správa k Navrhovanej novele Občianskeho zákonníka uvádza, že nakoľko navrhovaná úprava zmluvnej pokuty má platiť komplexne pre vzťahy medzi občanmi ako aj medzi podnikateľmi, navrhuje sa nasledovať pre dlžníka menej prísne pravidlo obsiahnuté v § 545 ods. 3 OZ, keďže stranám nič nebráni dojednať prísnejšiu zmluvnú úpravu. Navrhovaná novela však opäť mení terminológiu, keď § 648 ods. 3 NNOZ ustanovuje, že *„ak sa strany nedohodli inak, nie je dlžník povinný zmluvnú pokutu zaplatiť, ak je nesplnenie povinnosti ospravedlnené.“* Vysvetlenie tohto pojmu nachádzame v ustanovení § 800 NNOZ v rámci hlavy s názvom *„Nesplnenie a prostriedky nápravy“*. Podľa odseku 1 tohto ustanovenia je nesplnenie strany ospravedlnené *„ak je spôsobené prekážkou, ktorá nastala mimo vplyvu tejto strany a bráni jej v splnení povinnosti, ak nemožno rozumne predpokladať, že by povinná strana túto prekážku alebo jej následky odvrátila alebo prekonala a že by v čase vzniku záväzku túto prekážku predvídala alebo mohla predvídať.“*

Na základe takéhoto vymedzenia musíme konštatovať nesprávnosť dôvodovej správy, nakoľko z uvedeného je zrejmé, že navrhovaná novela nezakladá povinnosť zaplatiť zmluvnú pokutu na princípe zavinenia podľa vzoru Občianskeho zákonníka, ale na objektívnom princípe

s možnosťou liberácie, ktorú predstavuje práve existencia opísanej prekážky. To znamená, že komisia si zvolila poslednú z vyššie menovaných možností, ktoré prichádzali do úvahy. Podľa navrhovanej novely všeobecne platí, že ak je nesplnenie strany ospravedlnené z dôvodu prekážky, sú niektoré prostriedky nápravy, najmä sekundárneho charakteru, pre dotknutú stranu vylúčené, ako napríklad právo na náhradu škody, s ktorým zmluvná pokuta úzko súvisí. Navrhovaná novela však počíta s prípadmi, v ktorých je spravodlivejšie ustanoviť zodpovednosť strany len za zavinené nesplnenie, a naopak prípady s prísnejšie ustanovenými kritériami zodpovednosti za nesplnenie, prípadne úplne vylúčiť možnosť liberácie z dôvodu prekážky.³⁷ Český Občiansky zákonník vylúčil zánik práva na zmluvnú pokutu v prípade nezavineného porušenia zmluvnej povinnosti, pričom dôvodová správa uvádza, že ponímanie podľa pôvodného Občianskeho zákonníka je teoreticky chybné a vymyká sa z prístupov zahraničných úprav.

4.7 Moderačné právo súdu

V ustanovení § 649 NNOZ je upravené moderačné právo súdu (*ius moderandi*) bez rozlišovania občianskoprávných a obchodnoprávných vzťahov. To okrem iného znamená, že Navrhovaná novela ponecháva moderačné právo aj pre obchodné vzťahy a neprihliada na predpokladanú profesionalitu subjektov obchodných vzťahov, ktorými sú prevažne podnikatelia a s tým spojenú možnosť profesionálneho posúdenia rizika, vyplývajúceho zo vzťahov, do ktorých vstupujú.

Z hľadiska obsahu moderačného práva bolo z nášho pohľadu potrebné v záujme sprehľadnenia právnej úpravy odstrániť rozdielnosti dikcie § 545a OZ a § 301 OBZ. Moderačné právo súdu spočiatku paradoxne upravoval len Obchodný zákonník a do Občianskeho zákonníka bolo zaradené až s účinnosťou od 1. januára 2008. Z nepochopiteľných dôvodov však zákonodarca neprevzal jeho úpravu z Obchodného zákonníka bezo zmeny. Do občianskoprávnej úpravy totiž nebol prenesený limit pre zníženie zmluvnej pokuty dojednanej ako paušalizovanej náhrady škody, tak ako ho upravuje Obchodný zákonník formuláciou „a to až do výšky škody“.³⁸ Podľa ustanovenia § 545a OZ je spätosť zmluvnej pokuty a náhrady škody upravená menej prísne, keď je súd povinný na výšku škody len prihliadnuť, pričom má tiež prihliadnuť na to, o koľko dohodnutá zmluvná pokuta presahuje rozsah spôsobenej škody. Ak veriteľ nie je podľa zmluvy oprávnený domáhať sa náhrady škody popri zmluvnej pokute,

³⁷Pozri ustanovenie § 801 NNOZ.

³⁸Rovnakú dikciu prevzal aj ČOZ (§ 2051).

je limitácia výškou škody pri znižovaní zmluvnej pokuty vhodnejšou alternatívou, preto sa prikláňame k tejto úprave.

Podľa Navrhovanej novely zostáva zachovaný postup, že ak súd dospeje k záveru, že dojednaná zmluvná pokuta je neprimerane vysoká, môže ju znížiť s prihliadnutím na hodnotu a význam zabezpečovanej povinnosti. Pokračovanie ustanovenia § 649 NNOZ je však už určitým hybridom medzi občianskoprávnou a obchodnoprávnou úpravou moderačného práva. Podľa druhej vety tohto ustanovenia, „*ak veriteľ nie je oprávnený požadovať náhradu škody spôsobenej nesplnením povinnosti, na ktorú sa zmluvná pokuta vzťahuje, môže súd zmluvnú pokutu znížiť až do výšky škody, ktorá vznikla do doby súdneho rozhodnutia nesplnením zmluvnej povinnosti, na ktorú sa vzťahuje zmluvná pokuta.*“

Podľa aktuálneho Občianskeho zákonníka, v prípade, že zmluvná pokuta má povahu paušalizovanej náhrady škody, súd má len prihliadnuť na výšku škodu, a na to, o koľko zmluvná pokuta presahuje rozsah vzniknutej škody.³⁹ *A contrario* aj podľa Navrhovanej novely je moderačná právomoc súdu neobmedzená, ak je na základe dohody strán zmluvná pokuta dojednaná kumulatívne (možno popri nej požadovať aj náhradu škody). Úprava v Obchodnom zákonníku je rigoróznejšia, pretože súd môže zmluvnú pokutu znížiť s prihliadnutím na hodnotu a význam zabezpečenej povinnosti, a to až do výšky škody, ktorá vznikla do doby súdneho rozhodnutia porušením tejto zabezpečenej povinnosti.⁴⁰ Navrhovaná novela zároveň po vzore Obchodného zákonníka *expressis verbis* dispozitívne upravuje, že na náhradu tej škody, ktorá vznikla po znížení neprimerane vysokej zmluvnej pokuty, je poškodený oprávnený do výšky pôvodnej zmluvnej pokuty. Ak mala poškodená strana na základe dohody strán nárok na náhradu škody prevyšujúcej zmluvnú pokutu, môže si náhradu škody uplatniť aj v tejto výške.

Za deficit Navrhovanej novely však považujeme, že si nezobrala za vzor český Občiansky zákonník, ktorý v § 2051 výslovne ustanovuje, že súdy môžu neprimerane vysokú zmluvnú pokutu znížiť len na návrh účastníka dohody o zmluvnej pokute. Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka takéto výslovné ustanovenie opomenula, čím naďalej ponecháva priestor na diskusie ohľadom možnosti zníženia zmluvnej pokuty aj *ex offio*, ku ktorým dochádza najmä v súvislosti so spotrebiteľmi.

³⁹§ 545a OZ.

⁴⁰§ 301 OBZ.

4.8 Predmet zmluvnej pokuty

Napokon ustanovenie § 650 NNOZ výslovne pripúšťa možnosť dojednať zmluvnú pokutu aj vo forme nepeňažného plnenia, čo možno považovať za veľmi pozitívny, priam žiaduci krok, a to vzhľadom k tomu, že ani jeden z kódexov v súčasnosti výslovne nerieši otázku povahy predmetu zmluvnej pokuty a formulácia ich ustanovení pripúšťa odlišné výklady. Z terminológie použitej v Občianskom zákonníku „zaplatiť“ (§ 544 ods. 1) a „po jej zaplatení“ (§545 ods. 1), ako aj v Obchodnom zákonníku „platiť“ (§ 300) a „na zaplatenie“ (§ 302) by bolo totiž možné usudzovať, že sa pripúšťa len peňažná forma zmluvnej pokuty. Z tejto terminológie vychádzal aj Imrich Fekete, keď vo svojom komentári k Občianskemu zákonníku uvádza, že s poukázaním na termín „zaplatiť“, ako aj zaužívanie pojmu pokuta ako peňažného postihu, možno zmluvnú pokutu dojednať len v peniazoch.⁴¹ Rovnako prof. Mamojka vyjadruje, že nesúhlasí s názormi tvrdiacimi, že zmluvná pokuta nemusí mať len peňažnú formu, pretože gramatický a logický výklad jednoznačne svedčia o tom, že musí ísť o peňažné plnenie, nie o inú nepeňažnú formu.⁴²

Aj napriek uvedenému však v teórii prevláda názor, že neexistuje racionálny dôvod, prečo by zmluvné strany nemohli zmluvnú pokutu dojednať aj vo forme nepeňažného plnenia.⁴³ V skutočnosti totiž z dikcie nevyplýva výslovný zákaz dojednania zmluvnej pokuty aj v inej ako peňažnej forme, a vychádzajúc zo zmluvnej autonómie strán sa doktrína prikláňa skôr k názoru, že zmluvnú pokutu možno dojednať aj v nepeňažnej forme.⁴⁴ Možno vychádzať tiež z toho, že pojem platenie v súkromnom práve nie je nevyhnutne spájaný s peňažným plnením, a tiež treba brať ohľad na dispozitívny charakter právnej úpravy zmluvnej pokuty.

Výslovné pripustenie možnosti dojednania zmluvnej pokuty aj v inej ako peňažnej forme, aj po vzore českého Občianskeho zákonníka, ktorý tým definitívne odstránil dlhotrvajúce diskusie, možno preto označiť za očakávané.

⁴¹FEKETE, I.: *Občiansky zákonník. Veľký komentár*, 3. zväzok, 2. vydanie. Bratislava: EUROKÓDEX, 2015, s. 564.

⁴²MAMOJKA, M.: *Zmluvné umenie v obchodnom práve*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014, s. 84.

⁴³OVEČKOVÁ, O.: *Zmluvná pokuta*, 2. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2011, s. 108.

⁴⁴ Pozri napr.: ELIÁŠ, K.: Smluvní pokuta s pohleduteorie, právníúpravy a judikatury. In *Podnikatel a právo*, roč. 7, 2000, č. 2, s. 7.

4.9 Zmluvná pokuta a odstúpenie od zmluvy

Otázka vzťahu občianskoprávnej zmluvnej pokuty a odstúpenia od zmluvy patrí medzi tie, ktoré nie sú v Občianskom zákonníku jednoznačne upravené a vyvolávajú diškurz. Občiansky zákonník a Obchodný zákonník predpisujú pre odstúpenie od zmluvy odlišné právne účinky, keď podľa dispozitívneho ustanovenia § 48 ods. 2 OZ sa odstúpením zmluva zrušuje od počiatku (*ex tunc*), ale podľa ustanovenia § 351 ods. 1 OBZ sa účinky odstúpenia viažu od momentu odstúpenia od zmluvy (*ex nunc*). Ak k porušeniu zabezpečenej zmluvnej povinnosti nedošlo do momentu odstúpenia od zmluvy je ich vzťah bez pochybností, pretože nebola splnená základná podmienka vzniku povinnosti zaplatiť dohodnutú zmluvnú pokutu a v takom prípade zaniká spolu s odstúpením od zmluvy aj dohoda o zmluvnej pokute, ako akcesorický záväzok.⁴⁵ Celkom iná situácia však nastáva, ak povinnosť zaplatiť zmluvnú pokutu vznikla pred odstúpením od zmluvy.

V prípade obchodnoprávnej zmluvnej pokuty je aj odpoveď na túto otázku jasná, nakoľko okrem toho, že už z § 351 ods. 1 OBZ vyplýva, že nárok na zmluvnú pokutu má vzhľadom na svoju povahu má trvať aj po ukončení zmluvy, Obchodný zákonník v ustanovení § 302 OBZ ešte výslovne uvádza, že odstúpenie od zmluvy sa nedotýka nároku na zaplatenie zmluvnej pokuty. Občiansky zákonník však neposkytuje výslovnú úpravu vzťahu zmluvnej pokuty a odstúpenia od zmluvy a je nevyhnutné vyriešiť vzhľadom na účinky odstúpenia *ex tunc* otázku, či odstúpením od zmluvy zanikne zároveň aj záväzok na zmluvnú pokutu. Aj keď z obsahu Občianskeho zákonníka by bolo možné vyvodiť skôr to, že zrušením zmluvy od počiatku zaniká aj dohoda o zmluvnej pokute, a teda nemôže existovať ani nárok na zmluvnú pokutu, išlo by o tvrdý výklad, ktorý by príliš znevýhodňoval oprávnenú osobu. Preto súčasná doktrína a súdna prax zastáva názor, že povinnosť plniť zmluvnú pokutu zostáva zachovaná a nárok na zmluvnú pokutu môže oprávnená strana uplatniť aj po zániku zmluvy v dôsledku odstúpenia. Dôvodom je to, že zmluvná pokuta po vzniku nároku na jej plnenie stráca akcesorický charakter a už nesleduje osud hlavného záväzku.⁴⁶ Porušením zabezpečovanej povinnosti medzi stranami vzniká nový záväzkový vzťah, ktorý je vzťahom sankčným, ale bez pochybností vzťahom odlišným od pôvodného hlavného záväzkového vzťahu.⁴⁷

⁴⁵Pozri: PATAKYOVÁ, M. a kol.: *Obchodný zákonník. Komentár*, 4. vydanie. Bratislava: C. H. BECK, 2013, s. 1130.

⁴⁶Bližšie pozri: OVEČKOVÁ, O. a kol.: *Obchodný zákonník. Komentár*, 3. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2012, s. 145.

⁴⁷Pri zmluvnej pokute dojednanej určitou sadzbou za určitý časový úsek však od okamihu odstúpenia od zmluvy už zmluvná pokuta nevzniká/nenarastá. K tomu pozri napr.: Rozsudok Najvyššieho súdu SR z 1.3.2004, sp. zn. M Cdo 264/2002.

Možno preto považovať za paradox, že Obchodnoprávna úprava výslovne ustanovuje, že odstúpenie od zmluvy nemá vplyv na povinnosť platiť zmluvnú pokutu, pričom táto skutočnosť vyplýva už so samotného ustanovenia § 351 OBZ a Občiansky zákonník opomína výslovné ustanovenie o vzťahu odstúpenia od zmluvy na povinnosť zaplatiť zmluvnú pokutu napriek jeho účinkom *ex tunc*. V zmysle úpravy *de lege ferenda* je preto odporúčané výslovne ustanoviť, že nárok na zmluvnú pokutu, ktorá porušením povinnosti, ktorú zabezpečuje stráca svoj akcesorický charakter, odstúpením od zmluvy nezaniká ani v oblasti občianskoprávných vzťahov.

Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka vyššie uvedené odporúčanie výslovne ustanoviť aj pre občianskoprávne vzťahy, že odstúpením od zmluvy nárok na zmluvnú pokutu nezaniká spĺňa aj napriek tomu, že neprebrala ustanovenie § 302 OBZ, podľa ktorého odstúpenie od zmluvy nemá vplyv na povinnosť zaplatiť zmluvnú pokutu. Zachovanie nároku na zmluvnú pokutu ustanovuje v § 787 ods. 1 NNOZ, kde je právo na zmluvnú pokutu demonštratívne vymenované medzi právami nedotknutými odstúpením od zmluvy. Odstúpenie od zmluvy má podľa navrhovanej novely po vzore komplexnej obchodnoprávnej úpravy odstúpenia od zmluvy účinky *ex nunc*, avšak na rozdiel od Obchodného zákonníka viaže účinky odstúpenia od zmluvy na okamih dôjdenia prejavu vôle oprávnenej strany, teda na okamih, keď sa odstúpenie od zmluvy dostane do dispozičnej sféry druhej strany.⁴⁸

4.10 Premlčanie zmluvnej pokuty

V súvislosti so zmluvnou pokutou je novým aj ustanovenie § 112 ods. 3 NNOZ, podľa ktorého sa nárok na zmluvnú pokutu premlčí najneskôr uplynutím troch rokov odo dňa, keď došlo prvýkrát k porušeniu povinnosti, z ktorého nárok vznikol, ak zo zákona alebo dohody strán nevyplýva iná premlčacia lehota. Toto ustanovenie bolo do Občianskeho zákonníka doplnené, ako uvádza Dôvodová správa k Navrhovanej novele, s úmyslom eliminovať existenciu nároku na zmluvnú pokutu resp. jeho podstatnej časti *de facto* bez časového obmedzenia. Navrhovaná novela pri tom vychádza z teórie o každodennom (resp. opakovanom) začatí plynutia novej premlčacej lehoty v prípade trvania porušenia povinnosti.

V praxi totiž vznikla otázka ako plynie premlčacia doba v prípade, ak je výška zmluvnej pokuty závislá od uplynutia určitého časového úseku meraného napríklad dňami alebo týždňami. Dá sa povedať, že pri takto určenej výške ide o čiastkové plnenia zmluvnej pokuty a veriteľovi vzniká každým určeným časovým úsekom (napr. dňom) nový nárok na novú sumu

⁴⁸ Pozri § 783 NNOZ.

zmluvnej pokuty určenej pre tento časový úsek (napr. deň). Z toho vyplýva, že premlčacia doba plynie pre každý z týchto čiastkových nárokov samostatne. Podľa § 545 ods. 1 OZ povinnosť splniť hlavný záväzok v dôsledku omeškania nezaniká a dlžník je povinný plniť zabezpečenú povinnosť aj po zaplatení zmluvnej pokuty. „*Preto každým ďalším dňom po dobu, po ktorú trvá omeškanie, dlžník opätovne porušuje svoju povinnosť plniť riadne a včas, a preto za každý ďalší deň omeškania vzniká veriteľovi ďalšie právo na zmluvnú pokutu.*“⁴⁹

Vychádzajúc z akcesority zmluvnej pokuty pri jej vzniku je správne aby skutočnosť premlčania práva na plnenie zabezpečenej povinnosti mala vplyv aj na nárok na zmluvnú pokutu, ktorý vznikol až po uplynutí premlčacej doby pre zabezpečenú povinnosť, tak ako to rekodifikačná komisia navrhuje výslovne upraviť. Po premlčaní zabezpečenej povinnosť už totiž zmluvná pokuta nemôže plniť svoje funkcie a nebolo by akceptovateľné uplatnenie ďalších čiastkových nárokov na zmluvnú pokutu, za obdobie po uplynutí premlčacej doby zabezpečenej povinnosti. V zmysle tohto postoja judikoval aj Najvyšší súd SR, podľa ktorého, ak bola zmluvná pokuta dojednaná za omeškanie percentom za určitý časový úsek a dlžník sa môže brániť námietkou premlčania voči žalobe o splnenie zabezpečenej povinnosti, môže sa touto námietkou brániť aj proti súdnemu vymáhaniu na zmluvnú pokutu za čas od uplynutia premlčacej doby na splnenie zabezpečenej povinnosti.⁵⁰

5. Ručenie podľa Navrhovanej novely Občianskeho zákonníka

Ručenie, ktoré predstavuje osobnú formu zabezpečenia záväzku je s určitými modifikáciami známe už od čias rímskeho práva. V starorímskom obligačnom vzťahu, no nemožno namietat, že tomu tak nie je i dnes, mala mimoriadny význam dôvera k dlžníkovi a bez nej by sa niektoré, najmä trvalejšie právne úkony ako napríklad pôžička, ani neuskutočnili. Preto ak veriteľ nemal k dlžníkovi dostatočnú dôveru, bolo možné ju doplniť dôverou k niekomu inému, komu mohol veriteľ vo veci splnenia záväzku dlžníka dôverovať.⁵¹ Ručenie je právny vzťah medzi ručiteľom ako treťou osobou a veriteľom, obsahom ktorého je záväzok ručiteľa, že uspokojí veriteľa, ak dlžník nesplní svoj dlh.

Ako sme už vyššie spomenuli, ručenie sa radí medzi tie súkromnoprávne inštitúty, ktoré sú v našom právnom poriadku upravené duálne, a to jednak Občianskym zákonníkom

⁴⁹ KOVÁČ, J.: Zmluvná pokuta a úrok z omeškania alebo oboje. In *Správca bytových domov: odborný časopis zaoberajúci sa správou bytových domov*, roč. 3, 2008, č. 6, s. 11.

⁵⁰ Bližšie pozri: Rozsudok Najvyššieho súdu SR z 27.3.2008, sp. zn. 4 Cdo 222/2005.

⁵¹ Pozri: REBRO, K. – BLAHO, P.: *Rímske právo*, 4. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2010, s.351.

v ustanoveniach § 546 až § 550, a jednak Obchodným zákonníkom v § 303 až § 312. Obchodný zákonník poskytuje ručeniu komplexnú právnu úpravu pre obchodné záväzkové vzťahy bez potreby subsidiárnej pôsobnosti Občianskeho zákonníka ako *lex generalis*.

Právna úprava ručenia *de lege lata* je v oboch kódexoch účinná a bez novelizácie od 1. januára 1992, kedy nadobudla účinnosť tzv. veľká novela Občianskeho zákonníka a súčasne aj Obchodný zákonník ako nový predpis „komplexne“ upravujúci v celej šírke vzťahy vznikajúce medzi podnikateľmi alebo slúžiace určitému ekonomickému účelu bez ohľadu na povahu subjektov.⁵² Koncipovanie oboch predpisov však prebehlo bez náležitej vzájomnej koordinácie, čo sa prejavilo aj pri inštitúte ručenia a v konečnom dôsledku spôsobilo neprehľadnosť, duplicitu a sčasti aj rozpornosť právnej úpravy. Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka ruší túto „dvojkoľajnosť“ právnej úpravy ručenia a zavádza novú jednotnú právnu úpravu.

Nakoľko úprava ručenia je precíznejšia v Obchodnom zákonníku, Legislatívny zámer Občianskeho zákonníka z roku 2009 navrhol v zásade prevziať jeho ustanovenia § 303 až § 312 s prihliadnutím na ustanovenia § 546 až § 550 Občianskeho zákonníka, čím sa majú obe právne úpravy zosúladiť do prijateľnej podoby. Rovnaký postup bol zvolený v zákone č. 89/2013 Sb. Občiansky zákoník (ďalej len ako „český Občiansky zákoník“ alebo „ČOZ“), ktorý v zásade prevzal s nepatrnými zmenami úpravu ručenia z Obchodného zákonníka. Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka upravuje ručenie v ustanoveniach § 654 až § 674, čo naznačuje, že je ešte precíznejšia a podrobnejšia. Z hľadiska systematiky ručenie upravuje v hlave s názvom „Zabezpečenie záväzkov“, čo znamená, že sa priklonila k tradičnému zaradeniu ručenia do ustanovení upravujúcich zabezpečenie záväzkov a v tomto ohľade sa neinšpirovala napr. nemeckým BGB, ktorý ručenie upravuje ako samostatný typ zmluvy. Z dôvodu lepšej prehľadnosti sme sa rozhodli rozdeliť nasledujúci text na podkapitoly nesúce názvy marginálnych rubriek navrhovanej novely Občianskeho zákonníka.

5.1 Vznik ručenia

Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka v § 654 ods. 1 uvádza, že: „Zmluvou o ručení sa ručiteľ veriteľovi zaväzuje, že uspokojí jeho pohľadávku, ak ju neuspokojí dlžník.“ V ďalšom odseku dodáva, že táto zmluva musí byť uzatvorená písomne. Súčasná právna úprava vzniku ručenia je nejednotná, komplikovaná a spôsobuje značné aplikačné problémy. Podľa

⁵²ako tzv. veľká novela Občianskeho zákonníka sa označuje prijatie zákona č. 509/1991 Zb., ktorým sa mení, dopĺňa a upravuje Občiansky zákoník.

Občianskeho zákonníka sa na vznik ručenia síce vyžaduje dohoda účastníkov, zákon však neustanovuje jej formu, čo znamená, že nemusí byť nevyhnutne písomná. Občiansky zákonník požaduje písomnú formu len vo vzťahu k ručiteľskému vyhláseniu obdobne ako aj Obchodný zákonník, ktorý však vôbec nespomína podmienku dohody medzi ručiteľom a veriteľom na vznik ručiteľského záväzku. Navrhovaná novela zdôrazňuje pri vzniku ručenia zmluvný charakter ručiteľského záväzku, ktorý musí byť v písomnej forme, a zároveň tým vylučuje možnosť vzniku ručenia len na základe jednostranného vyhlásenia ručiteľa.

Zjednotenie právnej úpravy do tejto podoby môžeme len pochváliť, nakoľko je v súlade so základnou zásadou súkromného práva, že strany sú si rovné a žiadna zo strán nemôže vnucovať svoju vôľu druhej strane, pretože z ručenia vznikajú určité povinnosti aj veriteľovi. Taktiež sa odstráni dôvod na pretrvávajúcu teoretickú polemiku, či sa pri vzniku obchodnoprávneho ručenia má vychádzať z prezumpcie akceptácie ručenia veriteľom (teda bude mať zmluvný základ) alebo sa prizná, že skutočne môže vzniknúť na základe jednostranného právneho úkonu.⁵³

Ustanovením § 655 NNOZ bolo v podstate prevzaté pôvodné znenie § 304 ods. 1 OBZ s tým, že zabezpečiť navyše možno aj záväzok dlžníka, ktorý je premlčaný alebo neplatný z dôvodu omylu dlžníka. Dnešná právna úprava v súlade so zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* neumožňuje zabezpečiť naturálne obligácie. Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka však ako predpis všeobecne smeruje k maximálnemu posilneniu zásady zmluvnej voľnosti strán. Ako otázne sa nám však javí, či by táto, aj keď významná, súkromnoprávna zásada nemala v určitých prípadoch ako je tento ,ustúpiť niektorým iným zásadám súkromného práva, ako napríklad už spomenutej zásade *vigilantibus iura*. Rovnako, ako pri zabezpečení záväzku neplatného len pre dlžníkovu nespôsobilosť zaväzovať sa, vyžaduje sa podmienka, že ručiteľ o daných skutočnostiach v čase vzniku ručenia vedel alebo musel vedieť. Navrhovaná novela zároveň preberá aj ustanovenie § 304 ods. 2 OBZ, podľa ktorého možno zabezpečiť aj budúci záväzok alebo záväzok, ktorého vznik závisí od splnenia podmienky. Radí ho však medzi všeobecné ustanovenia o zabezpečení záväzkov (§ 640 NNOZ).

5.2 Rozsah ručenia

V § 656 až § 659 upravuje Navrhovaná novela rozsah ručenia. V prvom rade určuje, v akom rozsahu ručiteľ zabezpečuje veriteľovu pohľadávku, pričom takéto ustanovenie ani

⁵³Bližšie pozri: OVEČKOVÁ, O. a kol.: *Obchodný zákonník. Veľký komentár*. 2. zväzok. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017, s. 212.

jedna zo súčasných právnych úprav ručenia nemá. Nakoľko návrh zavádza povinnú zmluvnú formu vzniku ručenia, rozsah ručenia určuje prioritne obsah zmluvy o ručení. V prípade, ak sa účastníci zmluvy, čiže ručiteľ a veriteľ, nedohodnú v akej výške sa zabezpečuje pohľadávka veriteľa, subsidiárne sa použije podporná zákonná úprava, podľa ktorej sa ručenie vzťahuje na celú pohľadávku veriteľa vrátane jej príslušenstva a nárokov z dlžníkovho nesplnenia.

Právna prax aj v súčasnosti vychádza z toho, že ak nie je dohodnuté inak, ručenie sa okrem istiny automaticky vzťahuje aj na príslušenstvo pohľadávky, avšak okrem nákladov spojených s vymáhaním veriteľovej pohľadávky.⁵⁴ Takýto záver však nie je jednoznačný, nakoľko súčasná právna úprava v § 546 OZ a v § 305 OBZ spomína len pohľadávku veriteľa, nie aj jej príslušenstvo. Možno preto pozitívne hodnotiť explicitné ustanovenie, že ručením sa zabezpečuje aj príslušenstvo pohľadávky (samozrejme, len ak si zmluvné strany nedojednávajú inak). Týmto podporným ustanovením však navrhovaná novela Občianskeho zákonníka posilňuje istotu veriteľa aj v tom zmysle, že ručenie sa okrem istiny a príslušenstva vzťahuje aj na veriteľove nároky z dlžníkovho nesplnenia, čo dnes možné nie je. Navrhovaná novela teda výrazne rozširuje práva veriteľa, keď stanovuje, že ručením sa zabezpečuje aj ďalší záväzok, a to záväzok vzniknutý z omeškania dlžníka. Možno predpokladať, že cieľom takto koncipovanej novoty je snaha o motivovanie ručiteľa k čo najskoršiemu plneniu dlžníkovho záväzku, ak mu už vznikne povinnosť za dlžníka plniť.

V rámci rozsahu ručenia Navrhovaná novela ďalej v § 657 vymedzuje *expressis verbis* pravidlo o možnosti obmedziť ručenie z hľadiska času, výšky plnenia alebo aj inou podmienkou. Napriek tomu, že nejde o novinku, keďže tieto možnosti existujú aj pri súčasnej právnej úprave, ich výslovne vymedzenie možno hodnotiť pozitívne, nakoľko sa tým predsa len zabráni prípadným nedorozumeniam. Vymedzenie možnosti obmedzenia ručenia do určitej výšky však považujeme za zbytočné, keďže Navrhovaná novela už výslovne stanovuje že ručením možno zabezpečiť aj len časť záväzku.

Ustanovením § 658 NNOZ sa len preberá pôvodné znenie § 307 ods. 2 OBZ, ktoré pojednáva o tom, že ak je ručením zabezpečená iba časť záväzku, neznižuje sa rozsah ručenia čiastočným plnením záväzku, ak záväzok zostáva nesplnený vo výške, v akej je zabezpečený ručením. To znamená, že ak čiastočné plnenie neznižuje pohľadávku veriteľa pod výšku zabezpečenú ručením, neznižuje sa alikvotne rozsah ručiteľského záväzku.

Ustanovenie § 659 NNOZ zavádza osobitné pravidlo pre rozsah zabezpečenia nepeňažného záväzku, viažuceho sa na osobu dlžníka, ktoré súčasné právne úpravy nemajú.

⁵⁴Pozri napr.: Rc 83/2013.

Keďže v tomto prípade by mal byť ručením zabezpečený nezastupiteľný nepeňažný záväzok, ktorý ručiteľ objektívne nemôže za dlžníka splniť, je obsahom jeho ručenia záväzok na náhradu škody vzniknutej v dôsledku nesplnenia dlžníka podľa osobitných ustanovení o nesplnení a prostriedkoch nápravy. Ako však uvádza aj samotná dôvodová správa k návrhu novely Občianskeho zákonníka, v prípade, ak by zabezpečený nepeňažný záväzok nebol viazaný na osobu dlžníka, môže byť obsahom ručiteľského záväzku aj povinnosť poskytnúť takéto nepeňažné zastupiteľné plnenie namiesto dlžníka.

5.3 Ručiteľský záväzok

Najväčšia zmena, ktorú prináša Navrhovaná právna úprava oproti súčasnej právnej úprave je obsiahnutá pod marginálnou rubrikou „Ručiteľský záväzok“ v ustanoveniach § 660 a § 661 NNOZ. Právna úprava ručenia *de lege lata* je založená na princípe subsidiarity, čo znamená, že ručiteľ je povinný plniť až následne, ak dlh nesplní dlžník, hoci bol na to veriteľom písomne vyzvaný. Pri občianskoprávných vzťahoch ide o striktnu subsidiárnu povahu ručenia (nepripúšťajúcu výnimky), zatiaľ čo pri obchodnoprávných vzťahoch dochádza k prelomeniu subsidiarity v dvoch prípadoch – ak veriteľ zákonom požadovanú výzvu nemôže uskutočniť, a ak je nepochybné, že dlžník svoj záväzok nesplní (napr. z dôvodu insolventnosti). Navrhovaná právna úprava však subsidiárny charakter ručenia nahrádza princípom pasívnej solidarity, keď v § 660 ods. 1 stanovuje, že: „*ak sa zmluvné strany nedohodnú inak, je ručiteľ zaviazaný veriteľovi spoločne a nerozdielne s dlžníkom.*“ Touto novou koncepciou sa prinavracia k povahe ručenia ešte z počiatkov rímskeho práva, kedy bolo ručenie známe iba vo forme solidárneho ručenia. Neskôr však Justinián zaviedol výhradu *beneficium excussionis*, ktorá priznala ručiteľovi subsidiárnu povinnosť plniť.⁵⁵

V našom historickom právnom vývoji forma solidárneho ručenia tiež nie je úplne neznáma, nakoľko pred rokom 1950 sa rozlišovalo medzi dvoma formami ručenia, a to obyčajným ručením (subsidiárnym) a priamym osobným ručením (solidárnym), ktoré sa zakladalo zmluvou. Tvorcovia Navrhovanej novely Občianskeho zákonníka sa pri koncipovaní návrhu inšpirovali jednak Návrhom spoločného referenčného rámca (DCFR), ako aj právnymi poriadkami niektorých západných krajín, napríklad rakúskym alebo talianskym.⁵⁶ Podľa nášho názoru, nie je voľba, aj keď len preferenčnej, pasívnej solidarity týmto spôsobom správna. Jednak ňou dochádza k pojmovému prelínaniu s inštitútom pristúpenia k dlhu a jednak, aj keď

⁵⁵FEKETE, I.: *Občiansky zákonník. Veľký komentár*. 3. zväzok. 3. vydanie. Bratislava: EUKÓDEX, 2018, s. 596.

⁵⁶Bližšie pozri Dôvodovú správu k navrhovanej novele Občianskeho zákonníka.

sa v niektorých nám pomerne blízkych právnych úpravách využíva, ide skôr o obchodnoprávne vzťahy (napr. Francúzsko, Belgicko, Nemecko, Portugalsko). Preto považujeme za vhodnejšie ponechať obrátenú koncepciu s preferovanou subsidiárnou povahou ručiteľského záväzku a možnosťou osobitne si dojednať účinok pasívnej solidarity.

Navrhovaná novela ďalej v ods. 2 preberá pôvodné znenie § 307 ods. 1 OBZ, v zmysle ktorého existencia viacerých ručiteľov nemá za následok zmenšenie záväzku žiadneho z nich a každý z ručiteľov ručí za celý záväzok (ide o dispozitívne ustanovenie). Druhá veta pôvodného znenia sa však nahrádza slovným spojením „spoločne a nerozdielne“. Logicky to neplatí na prípad, kedy by spoluručiteľ ručil len za časť záväzku a vtedy každý z nich zodpovedá len za tú časť, za ktorú prevzal ručenie. Z rozhodnutia Najvyššieho súdu ČSR vyplýva, že už z obsahu žaloby, ktorá smeruje proti niekoľkým žalovaným, musí byť zrejmé, aký podiel na celkovom nároku je uplatňovaný voči každému zo žalovaných alebo či ide o spoločnú a nerozdielnú povinnosť.⁵⁷ Občiansky zákonník v súčasnej podobe nemá konkrétne ustanovenie o solidárnom spoluručiteľstve, a preto je pre ich vzájomný vzťah potrebné vychádzať z ustanovenia § 511 OZ o solidárnych dlžníkoch.

Ustanovením § 661 ods. 1 NNOZ sa zavádza pravidlo, ktoré slúži k istote ručiteľa, že jeho právne postavenie nebude po uzatvorení ručiteľskej zmluvy zhoršené. Ak by po vzniku ručenia došlo k dohode medzi dlžníkom a veriteľom o tom, že ručením zabezpečený záväzok sa stane väčším, obťažnejším alebo skôr splatným, nebude mať voči ručiteľovi účinky, okrem prípadu, že ide o ručenie, ktoré má už vopred povahu ručenia za všetky záväzky dlžníka z jedného alebo viacerých právnych vzťahov, alebo ručenie za všetky záväzky dlžníka voči veriteľovi.

V ustanovení § 661 ods. 2 Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka ustanovuje, že: *„Uznanie dlhu dlžníkom je voči ručiteľovi účinné len ak s ním ručiteľ vyjadrí súhlas.“* Z toho je zrejmé, že po vzore českého Občianskeho zákonníka preberá v záujme ochrany ručiteľa pôvodné znenie § 548 ods. 3 OZ. Upúšťa sa teda od pravidla vyjadreného v § 323 ods. 3 OBZ, že uznanie záväzku má automaticky účinky aj voči ručiteľovi. Procesnoprávny zabezpečovací prostriedok uznania dlhu (záväzku) prešiel v rámci Navrhovanej novely tiež viacerými zmenami, ktoré majú vplyv aj na záväzok ručiteľa, avšak ako sme už spomenuli, len ak s ním ručiteľ vyjadří súhlas, pričom návrh novely nereglementuje formu vyjadrenia tohto súhlasu. Navrhovaná novela ustanovuje ako účinok uznania dlhu začiatok plynutia novej, po vzore Občianskeho zákonníka 10 ročnej, premlčacej doby, ktorá začína plynúť odo dňa, keď k uznaniu

⁵⁷Rozsudok Najvyššieho súdu ČSR z 24. 01. 1975, sp. zn. 3 Cz 5/75.

došlo. Upravuje tiež rovnaké účinky pre konkludentné uznanie dlhu s tým, že v týchto prípadoch začne odo dňa uskutočnenia predmetného úkonu plynúť 3 ročná premlčacia doba. V súvislosti s tým, že podľa § 661 ods. 2 NNOZ sa teda bude pre účinky uznania aj voči ručiteľovi vyžadovať súhlasný prejav ručiteľa s uznaním dlhu dlžníkom, nepreberá sa ani ustanovenie § 310 OBZ.

5.4 Oznamovacie povinnosti

Ustanovenie § 662 a § 663 NNOZ sa venujú oznamovacím povinnostiam. V prvom rade sa § 662 ods. 1 NNOZ preberá súčasné znenie § 547 OZ (s malou formulačnou odchýlkou) a § 305 OBZ, ktoré znie: „*Veriteľ je povinný bez zbytočného odkladu oznámiť ručiteľovi na požiadanie výšku svojej zabezpečenej pohľadávky.*“ Ide o povinnosť, ktorú má veriteľ po celý čas trvania ručiteľského záväzku, pretože výška pohľadávky sa môže meniť (napr. spôsobom uvedeným v § 661 ods. 1 NNOZ). Keďže v tomto ohľade ostala právna úprava pomerne stručná, pre prax sa bude aj naďalej odporúčať modifikovanie tejto povinnosti v ručiteľskej zmluve v zmysle jej rozšírenia napr. o povinnosť oznámiť aj prípadné odloženie splatnosti. Rovnako ako súčasná právna úprava, ani Navrhovaná novela neustanovuje žiadnu sankciu za nesplnenie tejto notifikačnej povinnosti veriteľa. Za splnenia určitých okolností má však ručiteľ právo na náhradu prípadnej škody.⁵⁸

§ 662 ods. 2 NNOZ priznáva oznamovaciu povinnosť aj dlžníkovi. Po splatnosti ručiteľského záväzku môže ručiteľ od dlžníka žiadať, aby mu oznámil všetky relevantné námietky a tzv. kompenzabilné pohľadávky, ktoré môže dlžník proti zabezpečenej pohľadávke uplatniť. Toto explicitné oprávnenie ručiteľa sa zavádza z dôvodu jeho oprávnenia uplatniť voči veriteľovi všetky dlžníkové námietky a použiť započítateľné pohľadávky dlžníka voči veriteľovi, pričom za určitých okolností môže mať pre neho neuplatnenie dôvodnej námietky dlžníka negatívne právne dôsledky.

§ 663 ods. 1 NNOZ zavádza nové pravidlo o vzájomnej oznamovacej povinnosti, v rámci ktorého je ručiteľ povinný bez zbytočného odkladu oznámiť dlžníkovi, že splnil zabezpečený záväzok (resp. jeho časť) a dlžník je zasa povinný skutočnosť, že plnil oznámiť ručiteľovi. Z dôvodovej správy vyplýva, že dôvodom pre zavedenie tohto pravidla je záujem právnej istoty v rámci inštitútu ručenia, ako aj prevencia duplicitných plnení, ktoré v praxi spôsobujú značné komplikácie. Navrhovaná novela zároveň v ďalších dvoch odsekoch § 663 stanovuje právne následky porušenia tejto povinnosti, ak v dôsledku neho došlo k duplicitnému

⁵⁸Bližšie pozri: MAMOJKA, M.: *Zmluvné umenie v obchodnom práve*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014, s. 90.

plneniu, ktoré sú ale odlišné u ručiteľa a odlišné u veriteľa. Pri nesplnení povinnosti ručiteľom dochádza k vylúčeniu subrogácie, avšak, ak veriteľ nevrátil duplicitné plnenie dlžníkovi, zakladá to pre ručiteľa nárok na vrátenie plnenia od veriteľa z titulu bezdôvodného obohatenia. V prípade, ak svoju oznamovaciu povinnosť nesplnil dlžník, ručiteľovi vzniká právo na náhradu škody (a to aj v prípade, ak by ešte duplicitne neplnil, no v rámci „prípravy“ na toto plnenie mu vznikla určitá škoda) a na vydanie bezdôvodného obohatenia. Predpokladom vzniku týchto nárokov je dobromyseľnosť, čiže spomenuté nároky má len ten kto plnil a nevedel a nemusel vedieť, že plní duplicitne.

5.5 Námietky ručiteľa

Námietky ručiteľa voči veriteľovi upravuje ustanovenie § 664 NNOZ, ktorým sa s nepatrnými formulačnými zmenami preberajú ustanovenia § 306 ods. 2 a ods. 3 OBZ. Ako sme už vyššie spomenuli, ručiteľ môže voči veriteľovi uplatniť všetky námietky, na ktorých uplatnenie by bol oprávnený dlžník a použiť na započítanie spôsobilé pohľadávky dlžníka voči veriteľovi.⁵⁹ Toto oprávnenie ručiteľa je prejavom akcesorickej povahy ručiteľovej povinnosti plniť veriteľovu pohľadávku, pričom v záujme ochrany právneho postavenia ručiteľa je doplnené o nový korektív, podľa ktorého tento postup platí aj v prípade, ak sa dlžník svojich uplatniteľných námietok voči veriteľovi vzdal. Rovnako ako podľa obchodnoprávnej úpravy *de lege lata*, môže ručiteľ použiť na započítanie aj svoje pohľadávky voči veriteľovi. Nezmeneným zostalo aj ustanovenie, podľa ktorého, ak ručiteľ uplatní voči veriteľovi neúspešné námietky, ktoré mu oznámil dlžník, je dlžník povinný nahradiť ručiteľovi náklady, ktoré mu tým vznikli. Takými nákladmi sú spravidla súdne trovy, trovy právneho zastúpenia a pod.

5.6 Plnenie ručiteľa a prechod práv

Otázka postihového nároku ručiteľa voči dlžníkovi, za ktorého splnil pohľadávku veriteľa, patrí v súčasnej právnej úprave ručenia medzi najspornejšie. Spornosť tejto otázky vyplýva jednak z rozdielnosti právnej úpravy postihového nároku v Občianskom a Obchodnom zákonníku, a tiež z nejednotnosti výkladov ich ustanovení. Podľa ustanovenia § 308 OBZ ručiteľ nadobúda voči dlžníkovi práva veriteľa. Toto ustanovenie možno vyložiť tak, že ručiteľ, ktorý splnil záväzok dlžníka, sa stáva namiesto uspokojeného veriteľa novým veriteľom dlžníka

⁵⁹Pohľadávky spôsobilé na započítanie upravuje navrhovaná novela Občianskeho zákonníka v § 774 a nasl.

v rozsahu, v akom uhradil záväzok.⁶⁰ V teórii sa pre nadobudnutie práv veriteľa používa pojem zákonná cesia, avšak v prípade ručenia sa častejšie možno stretnúť s pojmom subrogácia.⁶¹ Úpravu v Obchodnom zákonníku by sme preto mohli považovať za založenú na princípe subrogácie, avšak z právnej úpravy nie je celkom jasné, či v prípade ručenia zahŕňa aj práva zo zabezpečenia. Hlavný záväzok môže byť totižto v súlade so zásadou *abundans cautela non nocet* zabezpečený aj viacnásobne, napríklad ručením a záložnou zmluvou. Občianskoprávna úprava obsiahnutá v ustanovení § 550 OZ je voči ručiteľovi menej veľkorysá, nakoľko ručiteľ, ktorý dlh za dlžníka splnil, má oprávnenie požadovať od dlžníka náhradu za plnenie poskytnuté veriteľovi. V občianskoprávnej úprave sa na rozdiel od obchodnoprávnej úpravy neuvádza nič o vstupe ručiteľa do práv veriteľa, takže nejde o subrogáciu, ale o klasický regresný nárok.⁶²

Český Občiansky zákonník, aj napriek tomu, že takmer komplexne prevzal úpravu ručenia z Obchodného zákonníka, v rámci právnej úpravy ručenia nenájdeme ani pravidlo o subrogácii, ani o regresnom nároku. V rámci samostatných ustanovení o spôsobe plnenia však v ustanovení § 1937 ods. 2 formuluje pre nárok ručiteľa voči dlžníkovi pravidlo o subrogácii. Subrogáciu však formuluje omnoho dôslednejšie ako Obchodný zákonník. Z obdobných princípov ako český Občiansky zákonník vychádza ustanoveniami § 665 aj Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka.

Podľa ustanovenia § 665 ods. 1 NNOZ vstupuje ručiteľ v rozsahu plnenia poskytnutého za dlžníka do práv veriteľa. Súčasná obchodnoprávna úprava vytvára priestor pre aplikačné nejasnosti spojené so strohou úpravou subrogácie (v ustanoveniach § 308 a § 332), pričom najvýznamnejšie je, že opomína nutnosť stanoviť, že nový veriteľ (ručiteľ) získava pohľadávku v nedotknutom stave, čiže vrátane poskytnutých zabezpečení. Vzhľadom na to Navrhovaná novela ďalej dopĺňa, že pohľadávka veriteľa prechádza na ručiteľa vrátane jej príslušenstva, zabezpečenia a iných práv s ňou spojených.

Z nášho pohľadu je práve toto ustanovenie jedným z tých, ktoré prinášajú najpozitívnejšie zmeny. Vnímame to tak najmä z toho dôvodu, že v dôsledku nedôsledného spôsobu prevedenia úpravy subrogácie v Obchodnom zákonníku došlo zo strany judikatúry k popretiu zamýšľaného účelu tejto úpravy, ktorým je nadobudnutie pohľadávky so všetkým čo

⁶⁰FEKETE, I.: *Občiansky zákonník. Veľký komentár*. 3. zväzok. 3. vydanie. Bratislava: EUROKÓDEX, 2018, s. 1576.

⁶¹Viac k pojmu subrogácia: PELIKÁKOVÁ, I.: *Komentár k obchodnému zákonníku*. 3 diel. Praha: Linde, 1998, s. 228.

⁶²Viac k postihovému právu pozri napr.: FEKETE, I. - FEKETE, A.: Právna povaha postihového práva ručiteľa voči dlžníkovi. In: *Justičná revue*. Dostupné na internete: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Pravna-povaha-postihoveho-prava-rucitela-voci-dlznikovi.htm>

k nej patrí v podobe, v akej prináležala pôvodnému veriteľovi.⁶³ Na rozdiel od českej úpravy, Navrhovaná novela výslovne predpokladá možnosť odchylného dojednaní v rámci zmluvy o ručení, ktoré môže prechod niektorých alebo všetkých zabezpečovacích a iných práv spojených s pohľadávkou vylúčiť a v druhom odseku tiež vylučuje vplyv zákazu prevodu týchto práv dojednaný dlžníkom na subrogáciu. Odsek 3 zas upresňuje, že voči ostatným osobám, ktoré zabezpečujú dlžníkov záväzkov, má ručiteľ, ktorý vstúpil do práv veriteľa nárok na vyporiadanie len podľa ustanovení o pasívnej solidarite. Ustanovenie odseku 4 mení súčasné právo ručiteľa žiadať od pôvodného veriteľa všetky doklady a pomôcky potrebné pre uplatnenie svojho nároku (podľa druhej vety ustanovenia § 308 OBZ) na povinnosť veriteľa poskytnúť ručiteľovi všetky informácie a doklady potrebné na uplatnenie prejdených práv. Navrhovaná novela však taktiež nepredpisuje žiadnu formu a lehotu na ich odovzdanie ani prípadné sankcie za nesplnenie, preto sa bude postupovať podľa všeobecných ustanovení o plnení.

Keďže Navrhovaná novela ustanovuje, že ručiteľ vstupuje do existujúceho právneho vzťahu, teda do existujúcich práv pôvodného veriteľa, zároveň vstupuje aj do prebiehajúceho plynutia premlčanej lehoty práva pôvodného veriteľa.⁶⁴ Ustanovenie § 666 NNOZ predstavuje prirodzenú ochranu ručiteľa, ktorý sa potrebuje domáhať kompenzácie poskytnutého plnenia, a preto premlčacia lehota nárokov, ktoré prešli na ručiteľa neuplynie skôr ako za 6 mesiacov odo dňa, kedy ručiteľ plnil. Toto ustanovenie však v druhej vete obsahuje aj ochranu dlžníka, pretože ak ručiteľ za dlžníka splnil premlčaný dlh, jeho postavenie sa nelepší a nárok zostáva premlčaný.

Ustanoveniami § 667 NNOZ sa preberá koncepcia § 309 OZ. V tomto ustanovení sú upravené vzájomné práva a povinnosti ručiteľa a dlžníka vznikajúce po plnení dlžníkovho záväzku ručiteľom. Podľa prvého odseku je rovnako ako podľa Obchodného zákonníka dlžník oprávnený uplatniť voči veriteľovi všetky námietky a kompenzabilné pohľadávky, ktoré by bol oprávnený uplatniť voči veriteľovi, pričom Navrhovaná právna úprava vzhľadom na koncepciu plnej subrogácie upúšťa od podmienky, že ručiteľ uspokojil veriteľa bez vedomia dlžníka. V odseku 2 ale ponecháva podmienku pre zachovanie námietok dlžníka, ktorou je nutnosť upozorniť na ne ručiteľa najneskôr bez zbytočného odkladu po tom, ako sa dozvedel, že veriteľ sa domáha plnenia od ručiteľa. Ručiteľ si preto v záujme svojej ochrany musí dať pozor na to, aby neplnil skôr ako sa dlžník dozvedel o výzve veriteľa na plnenie od ručiteľa alebo skôr ako uplynie notifikačná lehota „bez zbytočného odkladu“. V ods. 3 je napokon zdôraznené

⁶³Pozri napr.: Rozsudok Najvyššieho súdu ČR z 28.02.2006, sp. zn. 29 Odo 1030/2005.

⁶⁴Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka používa namiesto súčasnej formulácie „premlčacia doba“ pojem „premlčacia lehota“.

oprávnenie dlžníka uplatniť voči ručiteľovi aj vlastné námietky a na započítanie spôsobilé pohľadávky dlžníka, ktoré má voči ručiteľovi.

Ustanovenie § 668 NNOZ je ochranným ustanovením v prospech dlžníka keď upravuje, že podmienkou plnej subrogácie na strane ručiteľa je efektívne uplatnenie všetkých námietok a kompenzabilných pohľadávok dlžníka voči veriteľovi, o ktorých ručiteľ v čase plnenia vedel alebo musel vedieť. V rozsahu takto neuplatnených námietok a započítateľných pohľadávok neprechádzajú plnením na ručiteľa veriteľove práva. Ručiteľ plniaci v dobrej viere získava plné účinky subrogácie, jednak ak dlžník nemá voči veriteľovi dôvodné námietky a kompenzabilné pohľadávky, alebo ak ručiteľ nevedel, a v čase plnenia veriteľovi nemusel vedieť, o dôvodných námietkach alebo kompenzabilných pohľadávkach dlžníka, ktoré by mohol ručiteľ účinne voči veriteľovi uplatniť.⁶⁵

Ustanovenie § 669 NNOZ je novotou v právnej úprave ručenia a predpokladá „ručenie za ručenie“ alebo tzv. „viacstupňové ručenie“, ktoré však samo o sebe nie je vylúčené ani za platnej právnej úpravy, ibaže výslovne neupravuje účinky plnenia pohľadávky veriteľa hlavného záväzku osobou, ktorý ručí za záväzok ručiteľa. Podľa tohto ustanovenia, ak nastane spomínaná situácia, nadobudne táto osoba v rozsahu tohto plnenia rovnaké práva, aké by s prípadom vlastného plnenia nadobudol ručiteľ.

Ďalšie ochranné ustanovenie v prospech dlžníka obsahuje § 670 NNOZ, podľa ktorého sa v dôsledku ručiteľovho splnenia zabezpečovaného záväzku pred jeho splatnosťou nemôže zhoršiť právne postavenie dlžníka a pôvodná splatnosť pohľadávky zostáva zachovaná.

5.7 Prednosť práv veriteľa

Veľmi pozitívne hodnotíme ustanovenie § 671 NNOZ, ktoré predchádza vzniku aplikačných nejasností ohľadom otázky, akým spôsobom (v akom rozsahu) nastane subrogácia v prípade, že ručiteľ splnil veriteľovi len časť záväzku. Podľa tohto ustanovenia má čiastočné plnenie ručiteľa za následok subrogáciu v čiastočnom rozsahu, nakoľko práva veriteľa vyplývajúce zo zabezpečenia dlžníkovho záväzku majú prednosť pred právami, ktoré na ručiteľa prešli v dôsledku čiastočného plnenia. Dôvodová správa uvádza, že takýto postup má osobitný význam pri prechode práv zo zabezpečenia, napr. pri záložnom práve, a aj keď ručiteľ záložné právo nenadobudol v inom poradí než aké prináležalo veriteľovi, vo vzájomnej konkurencii týchto práv má pôvodný veriteľ vždy prednosť. Obdobné ustanovenia má aj český Občiansky zákonník, ktorý neupravuje subrogáciu v rámci právnej úpravy ručenia, ale v rámci

⁶⁵Dôvodová správa k § 668 NNOZ.

ustanovení o spôsobe plnenia. Podľa ustanovenia § 1938 ČOZ, ak plnila tretia osoba (ručiteľ) za dlžníka len časť dlhu, pôvodný veriteľ má právo požadovať vyrovnanie zvyšku svojej pohľadávky prednostne pred novým veriteľom. Podľa dôvodovej správy k novému českému Občianskemu zákonníku takáto konštrukcia, kedy novému veriteľovi zostáva prednostné právo na uspokojenie zodpovedá zásadám spravodlivosti.

5.8 Niektoré ustanovenia o zániku ručenia

Všeobecná úprava zániku záväzkov vzťahujúca sa aj na zánik ručenia je obsiahnutá v piatej hlave ôsmej časti Navrhovanej novely Občianskeho zákonníka. Navrhovaná novela však pod marginálnou rubrikou „Niektoré ustanovenia o zániku ručenia“ zahrňuje v ustanoveniach § 672 a § 673 po vzore Obchodného zákonníka aj osobitnú úpravu zániku ručenia. Súčasný Občiansky zákonník absentuje osobitné ustanovenia o zániku ručenia. V prvom odseku § 672 NNOZ je demonštrovaný základný znak ručenia, ktorým je akcesorita (nesamostatnosť). Podľa tohto ustanovenia ručenie zaniká zánikom záväzku, ktorý zabezpečuje. Ide o základný spôsob zániku ručenia pre prípad, že ručenie nezaniklo ešte skôr ako hlavný záväzok (napr. uplynutím doby, na ktorú bolo dojednané). Ručenie má ako zabezpečovací prostriedok akcesorickú povahu, tzn., že záväzok z ručenia ako vedľajší záväzok (zabezpečovací) je závislý svojím vznikom a spravidla aj zánikom od existencie hlavného záväzku (zabezpečovaného). Kľúčovým je v tomto prípade slovíčko spravidla, ktorému dávajú význam zvyšné odseky § 672 NNOZ, ktoré predstavujú výnimky z uplatnenia zásady akcesority. Ide o ďalšie opatrenia smerujúce k posilneniu právnej istoty veriteľa.

Prvou výnimkou je skutočnosť, že smrťou alebo zánikom dlžníka ručenie nezaniká. Súčasný Obchodný zákonník výslovne ustanovuje, že ručiteľský záväzok nezaniká v prípade zániku právnickej osoby, pričom smrť dlžníka *expressis verbis* nerieši. Nie je to potrebné, nakoľko Občiansky zákonník v ustanoveniach o zániku záväzkov, konkrétne v ustanovení § 579 ods. 1, jasne uvádza, že smrťou dlžníka povinnosť nezanikne, ibaže jej obsahom bolo plnenie, ktoré mal osobne vykonať dlžník. To je zároveň aj dôvodom, pre ktorý súčasný Občiansky zákonník nemá osobitnú úpravu o zániku ručenia, keďže zo všeobecných ustanovení vyplýva, že zabezpečovaný záväzok smrťou dlžníka zásadne prechádza na dedičov a ručiteľský záväzok nezaniká. Judikatúra dokonca uzrejmila, že obmedzená zodpovednosť dediča za dlhy poručiťa nemôže mať vplyv na rozsah povinnosti ručiťa z jeho zabezpečovacieho záväzku, pretože ručiteľovi nepatrí požívať výhody priznané špeciálnym ustanovením len poručiťovi

(limitovaný rozsah dediča za dlhy poručiťa).⁶⁶ Obdobné rozhodnutia budú použiteľné aj po prípadnej účinnosti Navrhovanej novely Občianskeho zákonníka.

Na jednej strane možno oceniť snahu rekodifikačnej komisie o explicitné vyjadrenie, že smrťou dlžníka ručenie nezaniká, na druhej strane možno konštatovať, že nebolo nevyhnutné, keďže aj Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka obsahuje vo všeobecných ustanoveniach o zániku záväzkov identické ustanovenie ako súčasný Občiansky zákonník a v praxi nevznikajú žiadne pochybnosti ohľadom aplikácie tohto ustanovenia v súvislosti s ručením.⁶⁷

Druhá výnimka sa viaže na následnú nemožnosť plnenia dlžníka po vzore Obchodného zákonníka. Podľa ustanovenia § 672 ods. 3 NNOZ, ak by hlavný záväzok zanikol pre nemožnosť plnenia dlžníka, ručenie nezanikne, ak môže záväzok splniť ručiť. Navrhovanou právnou úpravou sa má posilniť postavenie veriteľ'a aj v občianskoprávných vzťahoch, v ktorých podľa platného Občianskeho zákonníka, zánikom hlavného záväzku z dôvodu nemožnosti plnenia dlžníkom, zaniká aj vedľajší ručiť'ský záväzok, a to bez ohľadu na to, žeby ručiť plniť mohol.

Ustanovenie § 672 ods. 4 NNOZ nadväzuje na zákonom výslovne ponúkanú možnosť obmedziť ručenie z hľadiska jeho trvania. Podľa tohto ustanovenia v prípade, ak bolo ručenie obmedzené na určitú dobu, ručenie zaniká uplynutím tejto doby. Ručenie však nezanikne, ak sa veriteľ ešte pred jej uplynutím domáhal splnenia splatného dlhu od ručiť'a v konaní pred príslušným orgánom a v tomto konaní riadne pokračuje (najmä žalobou). Dôvodová správa dodáva, že príslušné konanie musí byť začaté najneskôr v posledný deň doby ručenia. Je logické, že Navrhovaná novela vyžaduje, aby bol uplatnený nárok voči ručiť'ovi splatný. Zániku ručenia uplynutím dojednanej doby pred splatnosťou dlhu, ktorý ručenie zabezpečuje nemožno zabrániť, nakoľko by sa tým úplne minul účinok limitovania ručenia z hľadiska času.

V ustanovení § 673 NNOZ sú vyjadrené osobitosti týkajúce sa právnych následkov odpustenia dlhu ručiť'ovi alebo vzdania sa práv, ktoré má z ručenia veriteľ voči ručiť'ovi. V tomto ustanovení je explicitne upravené, že zánik ručiť'ského záväzku z uvedených dôvodov, nemá vplyv na dlžníkovu povinnosť plniť, ktorá mu zostáva zachovaná. Toto je však zrejmé aj bez úpravy *expressis verbis*, nakoľko záväzok z ručenia ako vedľajší záväzok je závislý na hlavnom zabezpečovanom záväzku a nie naopak. To znamená, že uznaním dlhu voči dlžníkovi alebo vzdaním sa práva z hlavného záväzku automaticky zaniká aj záväzok z ručenia ako akcesorický právny vzťah, avšak zánik ručiť'ského záväzku nemá vplyv na zánik hlavného záväzku. Prostredníctvom ďalšej vety tohto ustanovenia sa v prípade plurality ručiť'ov

⁶⁶R 62/1973.

⁶⁷Pozri § 797 ods. 1 NNOZ.

zabezpečuje ich lepšie postavenie, keďže ručiteľia, ktorým dlh nebol odpustený, môžu voči veriteľovi uplatniť aj námietky toho ručiteľa, ktorému bol dlh odpustený alebo voči ktorému sa veriteľ vzdal svojich práv z ručenia.

V ustanovení § 674 Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka predpokladá, rovnako ako Obchodný zákonník, vznik ručenia nielen zo zmluvy (§ 654 NNOZ), ale aj zo zákona. Ručenie môže vzniknúť zo zákona vo viacerých prípadoch, ktoré sú uvedené jednak v Obchodnom zákonníku, ktorý bude aj po predpokladanej účinnosti navrhovanej novely upravovať obchodné spoločnosti a družstvo, a jednak v rámci osobitných ustanovení o niektorých záväzkoch, napr. § 1235 NNOZ, § 1303 NNOZ. Podľa tohto ustanovenia sa v súlade so zásadou *analogie legis* primerane použijú ustanovenia upravujúce zmluvné ručenie aj na zákonné ručenie (samozrejme s výnimkou ustanovenia § 654 NNOZ).

Záver

Na základe vykonanej analýzy úverovej zmluvy a zabezpečovacích inštitútov môžeme konštatovať, že tvorcovia Navrhovanej novely sa pri jej koncipovaní vybrali vlastnou cestou a aj napriek spoločnej legislatívnej histórii s Českou republikou si nevzali bez divergencií za vzor nový český Občiansky zákonník a viaceré vecí upravili odchyľne. Český zákonodarca napr. prevzal právnu úpravu zmluvy o úvere a ručenia takmer bezo zmeny z Obchodného zákonníka, slovenská rekodifikačná komisia však Navrhovanou novelou Občianskeho zákonníka prináša v ich úprave viaceré, z časti i koncepčné, zmeny.

Najväčšiu zmenu, ktorú v právnej úprave zmluvy o úvere prináša, je možnosť dojednania úveru aj bezodplatne, teda bez povinnosti platenia úroku, nakoľko ruší jeden zo základných princípov, na ktorých podľa normatívnej právnej úpravy zmluva o úvere spočíva. Navrhovaná novela tiež prichádza s možnosťou dojednania tzv. nekomitovaného úveru ako reálneho kontraktu, pri ktorom je poskytnutie peňažných prostriedkov dlžníkovi právom, nie povinnosťou veriteľa.

Za najväčšiu koncepčnú zmenu v právnej úprave ručenia možno označiť presun od subsidiárneho charakteru ručiteľského záväzku k preferencii princípu pasívnej solidarity, čo znamená, že ručiteľ je už od počiatku zaviazaný veriteľovi spoločne a nerozdielne s dlžníkom (ak sa strany nedohodnú inak). Túto zmenu nepovažujeme za veľmi potešujúcu, a preto v tejto otázke navrhujeme ponechanie doterajšej obchodnoprávnej úpravy.

Positívne však vnímame napr. ustanovenie, ktorým sa konkretizuje subrogácia ako postihový nárok zvolený Navrhovanou novelou jednotne pre obchodnoprávne i občianskoprávne ručenie. Podľa ustanovenia § 665 ods. 1 NNOZ pohľadávka veriteľa

prechádza na ručiteľa vrátane jej príslušenstva, zabezpečenia a iných práv s ňou spojených. To znamená, že sa odstraňujú pochybnosti vznikajúce zo znenia súčasnej právnej úpravy zakotvenej v ustanovení § 308 OBZ ohľadom toho, či ručiteľ nadobúda práva veriteľa aj vo vzťahu k zabezpečeniu dlžníkovho dlhu alebo nie. Judikatúra toto ustanovenie vykladá zrejme v rozpore so zamýšľaným účelom ako subrogáciu v obmedzenom rozsahu, a to bez prevzatia práv vyplývajúcich zo zabezpečenia hlavného záväzku. Napr. podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu ČR z 28.02.2006, sp. zn. 29 Odo 1030/2005 tým, že ručiteľ veriteľovi splní dlžníkov dlh, zaniká právo veriteľa domáhať sa ďalej úhrady tejto pohľadávky, a to nielen voči dlžníkovi, ale aj voči ďalším osobám, ktoré túto pohľadávku svojim majetkom zabezpečovali a ručiteľ, ktorý plnil tak nenadobúda nárok, ktorý mal veriteľ voči dlžníkovi, ale nárok „nový“ na náhradu plnenia poskytnutého veriteľovi.

V prípade zmluvnej pokuty sa za nedostatok právnej úpravy *de lege lata* považuje absencia výslovných ustanovení v niektorých otázkach. Veľmi pozitívne preto hodnotíme najmä ustanovenie § 650 NNOZ, ktorého cieľom je definitívne ukončiť diškurzy ohľadom toho, či je možné zmluvnú pokutu dojednať vzhľadom na terminológiu používanú v oboch súkromnoprávných kódexoch aj vo forme nepeňažného plnenia. Za najväčšiu zmenu v právnej úprave zmluvnej pokuty však možno označiť úpravu zodpovednostného princípu, keďže navrhovaná novela Občianskeho zákonníka vychádza z preferencie objektívnej zodpovednosti s možnosťou liberácie, a to pre prípad, že je nesplnenie povinnosti ospravedlnené. Ako negatívum vnímame ponechanie *statusu quo* v otázke absencie výslovného ustanovenia ohľadom toho, či súd môže využiť svoje moderačné právo len na návrh, alebo či tak môže urobiť aj *ex officio*, a to vzhľadom k tomu, že v súčasnosti sa v tejto otázke názory rozchádzajú.

Z hľadiska ostatných zabezpečovacích prostriedkov vnímame ako nedostatok v Navrhovanej novele predovšetkým prebratie súčasnej právnej úpravy inštitútu zabezpečovacieho prevodu práva. V platnej právnej úprave sú kvôli regulácii spôsobu výkonu zabezpečovacieho prevodu práva zotreté rozdiely so záložným právom. Výhoda zabezpečovacieho prevodu práva, pri ktorom sa dočasne prevádza právo dlžníka na veriteľa, by sa mala prejaviť v nepodmienenom nadobudnutí práva veriteľom v prípade, ak dlžník svoj záväzok riadne a včas nesplní.

Záverom je potrebné konštatovať aj to, že každopádne nejde o konečnú právnu úpravu, keďže predkladaná štúdia analyzuje Navrhovanú novelu v jej prvej zverejnenej verzii, pred zohľadnením verejného pripomienkovania, pričom nemôžeme s určitosťou predpokladať ani to, či Navrhovaná novela Občianskeho zákonníka nájde dostatočnú politickú podporu a v navrhovanom období úspešne prejde legislatívnym procesom.

Použitá literatúra

Monografie a učebnice:

- 1) *Bejček, J., Šilhán, J. a kol.:* Obchodní smlouvy. Závazky v podnikání, 1. vydanie. Praha: C.H.BECK. 2015. 593 s. ISBN 978-80-7400-574-9.
- 2) *Eliáš, K. a kol.:* Občanský zákoník. Velký akademický komentář, 1. vydanie. Praha: LINDE, 2008. 1391 s. ISBN 978-80-7201-687-7
- 3) *Fekete, I.:* Občiansky zákonník. Veľký komentár, 3. zväzok, 2. vydanie. Bratislava: EUROKÓDEX, 2015. 931 s. ISBN 978-80-8155-041-6
- 4) *Jakubovič, D.:* Zmluvná disciplína a zabezpečovacie právne inštitúty v obchodnom práve s relevantnou judikatúrou. Bratislava: EPOS, 2005. 494 s. ISBN 80-8057-647-5
- 5) *Lazar, J.:* Otázky kodifikácie súkromného práva. Bratislava: IURA EDITION, 2006, 204 s. ISBN 80-8078-128-1
- 6) *Mamojka, M.:* Zmluvné umenie v obchodnom práve. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014, 217 s. ISBN 978-80-8168-122-6
- 7) *Ovečková, O. a kol.:* Obchodný zákonník. Veľký komentár, 2. zväzok Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. 1448 s. ISBN 978-80-8168-573-6
- 8) *Ovečková, O.:* Zmluvná pokuta, 2. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2011. 353 s. ISBN 978-80-8078-386-0
- 9) *Pattakyová, M. a kol.:* Obchodný zákonník. Komentár, 4. vydanie. Bratislava: C. H. BECK, 2013. 1704 s. ISBN 978-80-89603-12-1
- 10) *Pelikánová, I.:* Komentár k obchodnímu zákonníku. 3 diel. Praha: Linde, 1998, 543 s. ISBN 80-7201-120-0
- 11) *Rebro, K. – Blaho, P.:* Rímske právo, 4. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2010, 522 s. ISBN 978-80-8078-352-5
- 12) *Sedláček, J.:* Obligační právo. Obecní nauky o právních jednáních obligačních a o splnění závazku. In: Důvodová správa k českému Občianskemu zákonníku.
- 13) *Tintěra, T.:* Smluvní pokuta v teorii a praxi. Praha: LEGES, 2012. 128 s. ISBN 978-80-87576-27-4

Periodiká a zborníky:

- 1) *Eliáš, K.:* Smluvní pokuta z pohledu teorie, právní úpravy a judikatury. In: Podnikatel a právo, roč. 7, 2000, č. 2, s. 3-7. ISSN 1336-0280

- 2) *Fekete, I. - Fekete, A.*: Právna povaha postihového práva ručiteľa voči dlžníkovi. In: *Justičná revue*. Dostupné na internete: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Pravna-povaha-postihoveho-prava-rucitela-voci-dlznikovi.htm>
- 3) *Kováč, J.*: Zmluvná pokuta a úrok z omeškania alebo oboje. In *Správca bytových domov*: odborný časopis zaoberajúci sa správou bytových domov, roč. 3, 2008, č. 6, s. 10-11.
- 4) *Mamojka, M.*: Rekodifikácia súkromného práva a obchodnoprávny kódex. In: *Justičná revue*. Dostupné na internete: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Rekodifikacia-sukromneho-prava-a-obchodnopravny-kodex.htm>

Právne predpisy a súvisiace dokumenty:

- 1) Dôvodová správa k návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov a niektoré ďalšie zákony. Dostupné na internete: <https://www.justice.gov.sk/Stranky/Ministerstvo/Aktualityobcianskehozakonnika.aspx>
- 2) Dôvodová správa k zákonu č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších právnych predpisov.
- 3) Dôvodová správa k zákonu č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník (český Občiansky zákonník). Dostupné na internete: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>
- 4) Návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov a niektoré ďalšie zákony. Dostupné na internete: <https://www.justice.gov.sk/Stranky/Ministerstvo/Aktuality-obcianskehozakonnika.aspx>
- 5) Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších právnych predpisov.
- 6) Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších právnych predpisov.
- 7) Zákon č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník.

Judikatúra:

- 1) R 62/1973.
- 2) Rc 83/2013.
- 3) Rozsudok Najvyššieho súdu ČR z 28.02.2006, sp. zn. 29 Odo 1030/2005.
- 4) Rozsudok Najvyššieho súdu ČSR z 24.01.1975, sp. zn. 3 Cz 5/75.

- 5) Rozsudok Najvyššieho súdu SR z 1.3.2004, sp. zn. M Cdo 264/2002.
- 6) Rozsudok Najvyššieho súdu SR zo 17.6.2008, sp. zn. 4 Obo 54/2007.
- 7) Uznesenie Najvyššieho súdu ČR z 24.8.2011, sp. zn. 20 Cdo 306/2010.

Michal Úradník¹

Reklama ako (ne)daňový výdavok

The advertising as a(not) tax expense

Abstrakt

Reklama predstavuje najdôležitejší marketingový nástroj podnikateľov pre upútanie pozornosti širokej verejnosti. Náklady na reklamu preto pochopiteľne tvoria podstatnú časť výdavkov daňového subjektu v zmysle zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Pre uznanie predmetného daňového výdavku je osobitne významné jeho relevantné právne posúdenie. Účelom nasledujúceho príspevku je priblíženie danej problematiky z pohľadu vymedzenia pojmu reklama ako daňového výdavku.

Kľúčové slová

Reklama. Daň z príjmov. Daňový výdavok. Sponzoring. Obchodné meno.

Abstract

Advertising is the most important marketing instrument for businessmen to attract general public attention. The cost of advertising understandably constitutes a substantial part of the taxpayer's expenses in accordance with Act no. 595/2003 Coll. on Income Tax. The relevant legal assessment is particularly relevant to the recognition of the tax expense in question. The purpose of the following article is to approach the given issue from the perspective of the definition of advertising as a tax expense.

Keywords

Advertising. Income tax. Tax expense. Sponsorship. Trade name.

Úvod

V podmienkach trhovej ekonomiky, na ktorých základoch je postavené aj hospodárstvo Slovenskej republiky², má svoje fundamentálne postavenie konkurencia, ako inkorporovaný prvok trhového mechanizmu. Právna teória vymedzuje trhovú konkurenciu ako proces stretu

¹ Mgr. Michal Úradník, interný doktorand, Univerzita Mateja Bela, Právnická fakulta, Katedra finančného a správneho práva

² Podľa článku 55 ods. 1 ústavného zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v platnom znení „Hospodárstvo Slovenskej republiky sa zakladá na princípoch sociálne a ekologicky orientovanej trhovej ekonomiky.“

rôznych záujmov subjektov trhu, snažiacich sa o dosiahnutie maximálnej hmotnej výhody.³ Uvedená definícia preto na strane jedných subjektov trhu, podnikateľov, prezumuje súťaživosť, potrebu zviditeľnenia sa, a to najmä s jedným cieľom, dosiahnutie a maximalizácie zisku⁴. Prostriedkom k dosiahnutiu vymedzenej méty sa stáva reklama.

Reklama patrí medzi nepersonálne formy komunikácie s trhom. Súčasne patrí medzi najviditeľnejšie a najrozšírenejšie formy marketingovej komunikácie, ktorej imanentným znakom je oslovenie širokej verejnosti. Uvedená vlastnosť patrí medzi hlavné výhody tohto marketingového nástroja. A contrario, absenciu osobného kontaktu s adresátom, ako u určitej skupine recipientov základného predpokladu pre vyvolanie a udržanie dôvery v poskytovaný produkt, alebo službu, možno zaradiť medzi nevýhodu reklamy. Azda najzásadnejšou nevýhodou reklamy je jej pomerne vysoká nákladovosť, kedy náklady na reklamu vznikajú síce okamžite, ale hlavný cieľ využívateľa reklamy, t. j. maximalizácia príjmu, je ešte v nedohľadne.

Na druhej strane však musíme priznať, že akýkoľvek podnikateľský subjekt, ktorý práve začína s podnikaním, alebo na trh uvádza nový produkt či službu, nemá z hľadiska marketingových prostriedkov veľmi na výber a musí siahnuť po reklame, a to aj za cenu možných počiatkových strát. Všetko vo vizibilite rozšírenia priestoru pôsobnosti, získania nových zákazníkov – spotrebiteľov, a to s jediným cieľom, dosiahnutie pozitívneho hospodárskeho výsledku. Získanie, zabezpečenie a udržanie príjmov tak predstavuje základné dôvody prečo podnikatelia siahnu po reklame. Veď priznajme si úprimne, v dnešnej vysoko spotrebnej trhovej ekonomike s konzumným zameraním tak spotrebiteľov ako aj podnikateľov nie je azda lepšieho prostriedku ako presvedčiť, že práve *„moje tovary a služby sú tie najlepšie, najkvalitnejšie, najviac obľúbené ...“* .

Reklama môže mať preto viacero prívlastkov, a to práve v závislosti od adresáta, spôsobu a oblasti jej využitia. Z pohľadu bežného recipienta možno reklamu rozdeliť na zaujímavú, originálnu, presvedčivú, pravdivú, resp. reklamu s antonymickým významom uvedených vlastností. V podmienkach trhovej ekonomiky a hospodárskej súťaže možno spomenúť najmä reklamu právom aprobovanú, t. j. reklamu porovnávaciu a právom reprobovanú, t. j. reklamu klamlivú⁵. Optikou finančného práva vnímame reklamu okrem iného

³ Kubincová, S. : Slovenské finančné právo I. časť. 2. aktualizované a doplnené vydanie. Banská Bystrica : Právnická fakulta UMB v Banskej Bystrici, 2011, s. 218.

⁴ K pojmu podnikanie pozri dikciu § 2 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v platnom znení, (ďalej v texte aj len ako „OBZ“).

⁵ K tomu pozri napríklad aj: Maďar, M. : Klamlivá a porovnávací reklama z pohľadu európskej kazuistiky, In *Medzinárodný vedecký zborník*. Porada Viktor. Báčsky Petrovec : Srbské rozvojové združenie, 2014. s. 142-154.

aj vo vizibilite daňového výdavku podľa dikcie § 19 ods. 2 písm. k) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v platnom znení (ďalej v texte aj len ako „ZoDP“).

Práve oblasť dane z príjmov fyzických a právnických osôb predstavuje fundamentálne východisko pre našu prácu, v ktorej so okrem iného budeme snažiť jasne vymedziť imanentné charakteristické vlastnosti reklamy ako daňového výdavku.

Podnetom k výberu témy sa nám stala aplikačná prax daňových úradov a absencia jednotného nahliadania na uznanie nákladu na reklamu. Relatívne často sa možno stretnúť s pomerne arbitrárnymi odôvodneniami správcov dane o neuznaní daňového výdavku daňového subjektu vynaloženého na jeho reklamu, alebo reklamu tovarov a služieb, ktoré sú predmetom jeho hospodárskej činnosti. „Dôvod“ spočíva napríklad v nepreukázaní reklamy, jej príliš vysokej cene, spochybnení právnych vzťahov, nesprávnom označení daňového subjektu a iné. S uvedenými výsledkami správcov dane, najmä pokiaľ nie sú založené na objektívne zistenom skutkovom stave veci, resp. sú neodôvodnené dôkazmi či ani správnu úvahou správcu dane, nesúhlasíme. Bližšie sa tejto problematike venujeme v podkapitole 2.2 tejto práce.

Základným cieľom práce je preto pochopiť a vymedziť reklamu ako daňovo uznateľný náklad. Pertraktovanému cieľu je podmienená celá práca. V tejto súvislosti využívame najmä metódy komparácie. Následnou syntézou získaných poznatkov rezultujeme všeobecné závery. Súčasne vyjadrujeme, že vlastnými sú nám aj metódy indukcie a dedukcie. V záujme lepšieho sprehľadnenia členíme prácu na štyri hlavné kapitoly a niekoľko kratších podkapitol, ktoré sú referenčne venované vybraným oblastiam podľa predmetu nášho záujmu a kontextu práce.

Prvá kapitola práce je venovaná vnímaniu daňového výdavku in abstracto a in concreto. Citujeme právnu úpravu daňového výdavku a túto sa snažíme, s použitím doslovného a teleologického výkladu zákonodarcom používaného pojmoslovia, bližšie konkretizovať. Aby sme neostali len pri vysokej právnej teórii, aspoň marginálne uvádzame niekoľko daňových výdavkov, ktoré sú podľa nášho názoru pomerne častými nákladmi daňových subjektov.

Podstatnú a aj najdôležitejšiu časť práce predstavuje druhá kapitola. Začínajúc históriou reklamy, cez problémy aplikačnej praxe, precizáciu reklamy v právnych predpisoch, až po jej vnímanie a definovanie najvyššími súdnymi autoritami sa snažíme vytvoriť jednotiaci záver charakteristiky reklamy a jej vnímania vo vizibilitate daňového výdavku podľa § 19 ods. 2 písm. k) ZoDP.

Tretia kapitola práce sa zameriava na porovnanie reklamy s inými daňovými (ne)výdavkami. Pre komparáciu sme sa rozhodli najmä z dôvodu podobnosti inštitútov reklamy, prezentácie a sponzoringu.

Všeobecný výsledok k reklame ako daňovo uznateľného nákladu daňového subjektu precizujeme v poslednej, štvrtej kapitole našej práce. Osobitne akcentujeme, že prijaté závery nie sú len našimi vlastnými úvahami, ale primárne vychádzame zo súdnych rozhodnutí, ako tzv. sudcovskej tvorby práva. Práve z pohľadu práva je veľmi zaujímavé vnímať a hodnotiť najmä súdne rozhodnutia, ktoré pri definovaní reklamy upúšťajú od právneho formalizmu a reklamu vnímajú na jej materiálnych základoch. S uvedenou optikou súdov sa aj my v celom rozsahu stotožňujeme. Už v úvode možno s istou mierou právnej abstrakcie reklamu vymedziť ako akýkoľvek prostriedok, ktorý je spôsobilý privodiť hospodársky profit podnikateľovi. Z pohľadu terminológie ZoDP je teda reklamou čokoľvek, čo slúži pre dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov daňovníka.

Veríme, že práve koncentrácia súdnych rozhodnutí v kontexte právnej úpravy ZoDP ako aj iných referenčných právnych úprav precizujúcich pojem reklama, v kontexte vnímania daňového výdavku a materiálneho prístupu k výkladu a aplikácii právnych noriem, môžu prispieť k zjednoteniu vnímania reklamy ako daňovo uznateľného výdavku v aplikačnej praxi správcov dane.

1. Daňové výdavky

S istou mierou právnej abstrakcie možno daňový výdavok na účely ZoDP vymedziť ako náklad vynaložený daňovníkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak je výdavok zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka resp. verifikovateľný iným zákonným spôsobom.^{6 7}

V zmysle dikcie § 2 písm. h) ZoDP sa na účely tohto zákona zdaniteľným príjmom rozumie príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani

⁶ Podľa § 2 písm. i) ZoDP „daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.“

⁷ V prípade, ak ide o príjmy z podnikania, príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti, príjmy z prenájmu nehnuteľností vrátane príjmov z prenájmu hnutel'nych vecí, ktoré sa prenajímajú ako príslušenstvo nehnuteľnosti a príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu, akými sú príjmy za udelenie súhlasu na použitie diela a súhlasu na použitie umeleckého výkonu, ak nepatria do príjmov uvedených v § 6 ods. 2 písm. a), ZoDP, pri ktorých daňovník uplatnil postup podľa § 43 ods. 14 ZoDP, a za kumulatívneho splnenia podmienky, že pri pertraktovaných príjmoch daňovník uplatňuje preukázateľne vynaložené daňové výdavky, daňovník môže viesť počas celého zdaňovacieho obdobia daňovú evidenciu, ktorá obsahuje údaje o: AD a) príjmoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane prijatých dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov, AD b) daňových výdavkoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane vydaných dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov, AD c) hmotnom majetku a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku (§ 2 písm. m) ZoDP), AD d) zásobách a pohľadávkach, AD e) záväzkoch.

medzinárodnej zmluvy. Rozdiel medzi zdaniteľným príjmom a daňovým výdavkom, pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti, predstavuje základ dane (§ 2 písm. j) ZoDP).⁸

Pre určenie daňovej povinnosti daňovníka je osobitne dôležité správne určenie základu dane, ktorý nie je možné automaticky stotožňovať s výsledkom hospodárenia podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v platnom znení⁹ a je potrebné aplikovať ustanovenia § 17 – 29 ZoDP. Vo všeobecnosti platí, že výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa § 17 ods. 1 ZoDP sa preto pri zisťovaní základu dane AD a) zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške, AD b) upraví o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane, AD c) upraví o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sa nezahrnú do základu dane, AD d) v dôsledku zmeny účtovnej metódy pri použití medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo sa zvýši (zníži) o sumu, ktorá v dôsledku tejto zmeny zvýšila (znížila) vlastné zdroje, ak by táto zmena účtovnej metódy ovplyvnila zdaniteľné príjmy a daňové výdavky v tomto zdaňovacom období. Ďalšie možnosti úpravy výsledku hospodárenia upravujú príslušné referenčné ustanovenia ZoDP podľa konkrétnych osobitostí jednotlivého daňovníka.

1.1 Daňový výdavok in abstracto

Základná definícia daňového výdavku uvedená v dikcii § 2 písm. i) ZoDP súčasne implikuje, že ak ide o majetok, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), daňový výdavok je uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZoDP, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. S účinnosťou od 01. januára 2015 je umožnené aj uplatnenie výdavkov nad stanovenú výšku limitov podľa osobitných predpisov, na čo reaguje aj právna úprava uvedená v § 21 ods. 1 písm.

⁸ K tomu pozri napr. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf/85/2007 zo dňa 23.10.2018; Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/42/2011 zo dňa 18.04.2012.

⁹ Výsledok hospodárenia zákonodarca na účely zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v platnom znení vymedzuje ako ocenený výsledný efekt činnosti účtovnej jednotky dosiahnutý v účtovnom období. V zmysle označeného zákona účtovná jednotka účtuje buď v sústave podvojného účtovníctva alebo v sústave jednoduchého účtovníctva (§ 2 ods. 1 citovaného zákona). Zákon rozlišuje tri druhy účtovných jednotiek, a sice mikro, malú a veľkú účtovnú jednotku. Ako rozlišovacie kritéria sú uplatňované celková suma majetku, čistý obrat a priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia (k tomu bližšie pozri § 2 ods. 5 - 8 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v platnom znení). Účtovné obdobie je upravené v § 3 citovaného zákona a za účtovné obdobie sa považuje kalendárny rok, ak zákon o účtovníctve neustanovuje inak (§ 3 ods. 3 zákona č. 431/2002 Z. z.). A označený zákon v ďalšom ustanovení (§ 3 ods. 4) ustanovuje skutočne ďalšiu možnosť pre vymedzenie účtovného obdobia a dovoľuje, aby za účtovné obdobie bol považovaný aj rok hospodársky. Hospodársky rok súčasne bližšie upravuje ako obdobie v trvaní nepretržite po sebe idúcich 12 kalendárnych mesiacov, ktoré nie je zhodné s rokom kalendárnym.

e) ZoDP, ktoré možno označiť ako negatívne vymedzenie daňového výdavku. Korelácia § 19 a § 21 ZoDP preto implikuje podmienku, a síce na to, aby sme určitý náklad mohli označiť a aj uplatniť ako daňovo uznateľný výdavok, nesmie vykazovať znaky precizované dikciou § 21 ZoDP.

Príkladom pre uplatnenie výdavkov nad stanovenú výšku limitov je situácia zamestnávateľom uhrádzaných nákladov ako plnení pre zamestnanca, ktoré sú upravené napr. v zákone o cestovných náhradách¹⁰ alebo v Zákonníku práce¹¹ a iných právnych predpisoch. Predmetné plnenia musia spĺňať dve podmienky, a to: AD a) u zamestnanca sú zdaniteľným príjmom podľa dikcie § 5 ods. 1 a 3 písm. d) ZoDP a AD b) ich vyššia nárokovateľnosť vyplýva z kolektívnej zmluvy, pracovnej zmluvy alebo inej zmluvy uzatvorenej medzi zamestnancom a zamestnávateľom v súlade so ZP.¹²

Výška limitu daňovo uznateľného výdavku môže vyplývať aj z osobitých právnych predpisov, ako napríklad už zmieňovaného zákona o cestovných náhradách. Súčasne ZoDP umožňuje aby bol do základu dane zahrnutý výdavok, a to v inej výške, ako je vykázaný v účtovníctve daňovníka. In concreto ide o daňové odpisy¹³, opravné položky a iné.¹⁴

Samotnú maximálnu výšku pre daňový výdavok precizuje aj ZoDP a zjednodušene možno konštatovať, že ich výška bude závisieť od druhu zdaniteľného príjmu a spôsobu evidencie týchto daňových výdavkov. In concreto možno hovoriť o dvoch základných skupinách daňových výdavkov, a to skutočných a paušálnych. Pokiaľ ide o paušálne daňové výdavky, dikcia § 6 ods. 10 ZoDP upravuje prípad daňovníka, ktorý ak nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty (resp. je platiteľom dane z pridanej hodnoty len časť zdaňovacieho obdobia), a súčasne takýto daňovník neuplatňuje preukázateľné daňové výdavky, môže daňovník uplatniť výdavky vo výške 60 % z úhrnu príjmov z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a ods. 2 ZoDP) najviac však do výšky 20 000 eur. Ak ide o daňovníka s príjmami z použitia diela a použitia umeleckého výkonu¹⁵ a daňovník nie je platiteľom dane z pridanej

¹⁰ zákon č. 283/2002 Z. z. v platnom znení.

¹¹ zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v platnom znení (ďalej v texte aj len ako „ZP“).

¹² *Horniaček, P. a Mezeiová, V.* : Zákon o dani z príjmov. Praktický komentár. Prvé vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017, s. 277.

¹³ Odpisovanie upravujú ustanovenia § 26 a nasl. ZoDP, kedy zákon rozoznáva šesť odpisových skupín s dobou odpisovania od štyroch rokov pre prvú odpisovú skupinu, až po štyridsať rokov ako dobu odpisovania vstupnej ceny hmotného majetku ustanovenou zákonodarcom pre šiestu odpisovú skupinu. Zaradenie hmotného majetku do jednotlivých skupín odpisovania precizuje príloha k ZoDP. Súčasne je nutné akcentovať, že ZoDP rozlišuje medzi rovnomerným odpisovaním hmotného majetku a zrýchleným odpisovaním, ktoré je podľa v súčasnosti platnej právnej úpravy dovolené len pre druhú a tretiu odpisovú skupinu.

¹⁴ *Horniaček, P. a Mezeiová, V.* : Zákon o dani z príjmov. Praktický komentár. Prvé vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017, s. 278.

¹⁵ príjmy za udelenie súhlasu na použitie diela a súhlasu na použitie umeleckého výkonu, ak nepatria do príjmov uvedených v § 6 ods. 2 písm. a), pri ktorých daňovník uplatnil postup podľa § 43 ods. 14 ZoDP

hodnoty (resp. je platiteľom dane z pridanej hodnoty len časť zdaňovacieho obdobia) a súčasne daňovník neuplatňuje preukázateľné výdavky, môže takýto daňovník uplatniť výdavky vo výške 60 % z týchto príjmov najviac do výšky 20 000 eur.^{16 17}

Druhú skupinu výdavkov predstavujú skutočné výdavky daňovníka. ZoDP síce ich výšku nelimituje, avšak s ich uplatnením spája evidenčnú povinnosť, a to v sústave jednoduchého alebo podvojného účtovníctva, resp. v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZoDP.

1.2 Daňový výdavok s povinnosťou úhrady precizovanou inými právnymi predpismi

Dikcia § 19 ods. 2 vymedzuje súbor daňových výdavkov, ktoré je možné uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v ZoDP. Z dôvodu pomernej rozsiahlosti jednotlivých daňových výdavkov zaradených do tejto skupiny poukazujeme len na vybrané ustanovenia, ktoré sú podľa nášho názoru častými nákladmi daňových subjektov v bežnej aplikačnej praxi a živote daňovníka. In concreto možno spomenúť výdavky uvedené v § 19 ods. 2 písm. c) ZoDP, a síce náklady na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie vynaložené na:

AD a) bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci a hygienické vybavenie pracovísk,¹⁸

AD b) starostlivosť o zdravie zamestnancov v rozsahu ustanovenom osobitnými predpismi a na vlastné zdravotnícke zariadenia,¹⁹

¹⁶ K obsahu uplatnených výdavkov bližšie pozri dikciu § 6 ods. 10 ZoDP.

¹⁷ Aby sme v súvislosti so zákonnou možnosťou uplatnenia paušálnych výdavkov neostali len pri vysokej právnej teórii a zákonnej úprave, dovoľme si uviesť príklad na znázornenie. Daňovník dosiahol v zdaňovacom období zdaniteľný príjem vo výške 25.000,- EUR, na poistné a príspevky podľa osobitých zákonov zaplatil v priebehu roka 7.604,- EUR. Paušálne výdavky vypočítame ako: $60\% \text{ z } 25.000 = 0,60 * 25.000 = 15.000$. K sume 15.000,- EUR pripočítame + 7.604,- EUR (výdavky na poistné a príspevky) = 22.604,- EUR. Paušálne výdavky daňovníka predstavujú sumu 22.604,- EUR. Avšak ZoDP ich výšku limituje maximom do sumy 20.000,- EUR. Daňovník si preto v tomto prípade bude môcť od zdaniteľných príjmov odpočítať paušálny výdavok len vo výške 20.000,- EUR (25.000 – 20.000) a vykáže základ dane vo výške 5.000,- EUR.

¹⁸ ZoDP v tejto súvislosti neodkazuje na žiadny osobitý právny predpis, či by precizoval podmienky alebo výšku ich uplatnenia. Uvedená absencia bližšej špecifikácie osobitých podmienok implikuje možnosť zahrnúť tieto výdavky do daňovo uznaných nákladov v plnej výške, samozrejme za súčasného splnenia generálnej klauzuly daňového výdavku upravenej v ustanovení § 2 ZoDP. (K tomu popri obmedzení predmetu dane uvedené v § 5 ods. 5 písm. b) ZoDP).

¹⁹ V porovnaní s predchádzajúcim písmenom tohto zákonného ustanovenia je možné už po prvom prečítaní konštatovať možnosť uplatnenia tohto výdavku len za splnenia osobitých právnych predpisov, a to napríklad zákon č. 538/2005 Z. z. o prírodných liečivých vodách, prírodných liečebných kúpeľoch, kúpeľných miestach a prírodných minerálnych vodách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení, zákon č. 124/2006 Z. z. o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení, a iné právne predpisy. V korelácii povinnosti zamestnávateľa zabezpečovať starostlivosť o zdravie zamestnancov a posledne uvedeného zákona možno primerane odkázať napríklad na ustanovenia o rekondičnom pobyte, ktorý je zamestnávateľ povinný zabezpečovať zamestnancovi, a to v záujme predchádzania vzniku chorôb z povolania, ak ide o zamestnanca vykonávajúceho závislú prácu vo vybranom povolaní. Vybraným povolaním sa myslí práca, ktorá bola zaradená do tretej alebo štvrtej kategórie prác, kedy o takomto zaradení rozhoduje úrad verejného zdravotníctva alebo regionálny úrad verejného zdravotníctva (k tomu pozri napr. § 13 ods. 4 ods. k) a § 31 zákona č. 355/2007 Z. z. o ochrane, podpore a rozvoji verejného zdravia a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení). Rekondičný pobyt je aj rehabilitácia v súvislosti s prácou, ktorú zamestnávateľ zabezpečuje

AD c) rekvalifikáciu a vzdelávanie zamestnancov, vlastné vzdelávacie zariadenia²⁰,

AD d) príspevky na stravovanie zamestnancov a príspevky na rekreáciu zamestnancov poskytované za podmienok ustanovených osobitným predpisom,^{21 22}

V súvislosti s oblasťou pracovnoprávných predpisov možno primerane uviesť aj náklady tvorené príspevkami na doplnkové dôchodkové sporenie, ktoré platí zamestnávateľ za zamestnanca podľa osobitného predpisu²³ a na doplnkové dôchodkové sporenie v zahraničí rovnakého alebo porovnateľného druhu. Dikcia ZoDP²⁴ však daňovo uznateľnú výšku takto vzniknutého výdavku limituje, a síce maximálne uznateľným úhrnom najviac vo výške 6 % zo zúčtovanej mzdy, náhrady mzdy a odmeny zamestnanca, ktorý je účastníkom doplnkového dôchodkového sporenia.

Z pohľadu finančného práva a majetku daňovníka vnímame ako interesantné aj výdavky uvedené v § 19 ods. 2 písm. f) a g), in concreto náklady vo výške úhrnu vstupných cien akcií,

zamestnancovi priebežne počas výkonu práce (§ 11 zákona č. 124/2006 Z. z. o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

²⁰ Dikcia ZoDP prezumuje skutočnosť, aby rekvalifikácia a vzdelávanie zamestnancov súviseli s predmetom ich pracovnej činnosti. K tomu pozri §§ 153 a nasl. zákona č. 311/2001 Z. z. ZP, v zmysle ktorého napríklad „Zamestnávateľ sa stará o prehlbovanie kvalifikácie zamestnancov alebo o jej zvyšovanie.“ (§ 153); „Zamestnancovi, ktorý vstupuje do pracovného pomeru bez kvalifikácie, zabezpečuje zamestnávateľ získanie kvalifikácie zaškolením alebo zaučením. Po skončení zaškolenia alebo zaučenia vydá o tom zamestnávateľ zamestnancovi potvrdenie. Zamestnávateľ je povinný rekvalifikovať zamestnanca, ktorý prechádza na nové pracovisko alebo na nový druh práce, alebo na spôsob práce, ak je to nevyhnutné najmä pri zmenách v organizácii práce alebo pri iných racionalizačných opatreniach.“ (§ 154 ods. 1 a ods. 2), „Zamestnávateľ môže so zamestnancom uzatvoriť dohodu, ktorou sa zamestnávateľ zaväzuje umožniť zamestnancovi zvýšenie kvalifikácie poskytovaním pracovného voľna, náhrady mzdy a úhrady ďalších nákladov spojených so štúdiom, a zamestnanec sa zaväzuje zotrvať po skončení štúdia u zamestnávateľa určitý čas v pracovnom pomere alebo mu uhradiť náklady spojené so štúdiom, a to aj vtedy, keď zamestnanec skončí pracovný pomer pred skončením štúdia. Dohoda sa musí uzatvoriť písomne, inak je neplatná.“ (§ 155 ods. 1).

²¹ Osobitným predpisom je zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonník práve v platnom znení, a síce ustanovenia § 152 a § 152a ZP. V zmysle uvedeného aspoň marginálne uvádzame: „Zamestnávateľ je povinný zabezpečovať zamestnancom vo všetkých zmenách stravovanie zodpovedajúce zásadám správnej výživy priamo na pracoviskách alebo v ich blízkosti; túto povinnosť má aj zamestnávateľ alebo agentúra dočasného zamestnávania voči dočasne pridelenému zamestnancovi. Zamestnávateľ zabezpečuje stravovanie podľa odseku 1 najmä poskytovaním jedného teplého hlavného jedla vrátane vhodného nápoja zamestnancovi v priebehu pracovnej zmeny vo vlastnom stravovacom zariadení, v stravovacom zariadení iného zamestnávateľa alebo zabezpečí stravovanie pre svojich zamestnancov prostredníctvom právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie sprostredkovať stravovacie služby, ak ich sprostredkuje u právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá má oprávnenie poskytovať stravovacie služby. Nárok na poskytnutie stravy má zamestnanec, ktorý v rámci pracovnej zmeny vykonáva prácu viac ako štyri hodiny. Zamestnávateľ prispieva na stravovanie podľa odseku 2 v sume najmenej 55 % ceny jedla, najviac však na každé jedlo do sumy 55 % stravného poskytovaného pri pracovnej ceste v trvaní 5 až 12 hodín podľa osobitného predpisu.“ (§ 152 ods. 1 – 3 ZP).

²² Pokiaľ ide o daňový výdavok vynaložený zamestnávateľom na rekreáciu zamestnancov ZoDP opakovane odkazuje na ZP, in concreto § 152a, ktorý v intenciách ZP predstavuje novú právnu úpravu účinnú od 01.01.2019. Obsahom pertraktovanej dikcie zákona je povinnosť zamestnávateľa, ktorý zamestnáva aspoň 49 zamestnancov, poskytnúť príspevok na rekreáciu (známy aj ako rekreačné poukazy), a to zamestnancovi, ktorého pracovný pomer u zamestnávateľa trvá nepretržite najmenej 24 mesiacov. Výška príspevku je limitovaná stanovením maximálnej výšky príspevku, a to v sume 55 % oprávnených výdavkov na rekreáciu, najviac však v celkovej sume 275,- EUR za kalendárny rok.

²³ zákon č. 650/2004 Z. z. o doplnkovom dôchodkovom sporení a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení.

²⁴ § 19 ods. 3 písm. l) ZoDP.

ostatných cenných papierov²⁵, obchodného podielu na obchodnej spoločnosti alebo družstve a náklady vo výške vstupnej ceny²⁶ zmenky, kedy uvedené náklady sú bližšie precizované odkazom na zákonné ustanovenie § 25a ZoDP.

Významnú skupinu daňovo uznateľných a podľa nášho názoru aj často uplatňovaných výdavkov predstavujú náklady na spotrebované pohonné látky, ktoré sa určujú podľa korelátu nasledovných podmienok: podľa cien platných v čase ich nákupu, prepočítané podľa spotreby uvedenej v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze, a dokladov o nákupe pohonných látok, najviac do výšky vykázananej z prístrojov satelitného systému sledovania prevádzky vozidiel. Zákonodarca v tejto súvislosti neustanovuje žiadnu hornú hranicu výdavkov na spotrebované pohonné látky, a tieto postačuje hodnoverným spôsobom verifikovať, avšak je potrebné pripomenúť, že aj tieto náklady musia spĺňať tzv. generálnu klauzulu daňového výdavku. Súčasne akcentujeme, že v rámci uvedených daňových výdavkov zákonodarca umožnil voľbu medzi uvedeným spôsobom preukazovania vzniknutých nákladov a uplatňovaním tzv. paušálnych výdavkov, ktorých výška je obmedzená percentuálnou sadzbou 80 % z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najjazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne.²⁷

²⁵ „V prípade dosiahnutia straty sa úhrn vstupných cien akcií a úhrn vstupných cien ostatných cenných papierov uznáva za daňový výdavok len do výšky úhrnu príjmov z ich predaja, tzn. že strata z ich predaja nemôže byť súčasťou základu dane. Výnimku z tohto pravidla tvoria: AD a) cenné papiere prijaté na regulovaný trh burzy cenných papierov - ak ich vstupná cena nie je vyššia a príjem z predaja nie je nižší ako odchýlka 10% od priemerného kurzu zverejňovaného regulovaným trhom v deň ich nákupu a predaja (ak cenné papiere neboli tento deň obchodované, posudzuje sa posledný zverejnený priemerný kurz), za daňový výdavok sa uzná vstupná cena akcií alebo ostatných cenných papierov upravená o rozdiel z ocenenia na reálnu hodnotu zahrňovaný do základu dane; AD b) dlhopisy - ak predajná cena je nižšia najviac o výšku výnosu z dlhopisu zahrnutého do základu dane do doby predaja alebo splatnosti dlhopisu, za daňový výdavok sa uzná vstupná cena v plnej výške; AD c) cenné papiere obchodované u obchodníkov s cennými papiermi - vstupná cena cenných papierov sa za daňový výdavok uzná v plnej výške účtovanej v nákladoch“ – K tomu bližšie pozri *Horniaček, P. a Mezeiová, V.* : Zákon o dani z príjmov. Praktický komentár. Prvé vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017, s. 284.

²⁶ Právne zjednodušený korelát nákladov vstupných cien, ktoré sme uviedli vyššie je potrebné pre kvalifikované rozlišovanie nákladov bližšie precizovať, a to akcentáciou nutnosti rozlišovať medzi obsahom používaného pojmu „vstupná cena“. Dôvodom je rozdielny obsah tohto termínu, kedy v prípade akcií a ostatných cenných papierov sa vstupná cena posudzuje v úhrne. Vice versa, pri predaji obchodného podielu a zmenky sa vstupná cena posudzuje jednotlivo. Ďalším rozdielom je aj posudzovanie, kedy v prípade obchodného podielu a zmenky sa strata z ich predaja nemôže zahrnúť do daňových výdavkov a ako daňovo uznateľný výdavok možno uznať len vstupnú cenu vykázanú čo do výšky príjmov z predaja jednotlivého obchodného podielu alebo zmenky.

²⁷ K tomu bližšie pozri ustanovenie § 19 ods. 2 písm. 1) ZoDP.

1.3 Iné daňové výdavky

Ako náklady, ktoré je v intenciách ZoDP možné uplatniť aspoň marginálne dávame do pozornosti aj výdavky zaplatené na daň z motorových vozidiel,²⁸ miestne dane a miestny poplatok²⁹ upravené osobitým predpisom a poplatky vzťahujúce sa na činnosti, z ktorých príjmy podliehajú dani.

Poslednou skupinou daňových výdavkov, ktorú odhliadnuc od našej imanentnej témy uvedieme, predstavuje pomerne významná skupina nákladov reprezentujúca daň z pridanej hodnoty.³⁰ ZoDP rozlišuje štyri skupiny daňových výdavkov titulom DPH. Prvú z nich predstavuje daň z pridanej hodnoty, ktorú je platiteľ DPH povinný odvieť pri zrušení registrácie podľa § 81 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení

²⁸ K tomu bližšie pozri referenčné ustanovenia zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení.

²⁹ Aktuálna právna úprava zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v platnom znení precizuje miestne dane, ktoré môže ukladať obec, a to v podobe a) daň z nehnuteľností, b) daň za psa, c) daň za užívanie verejného priestranstva, d) daň za ubytovanie, e) daň za predajné automaty, f) daň za nevýherné hracie prístroje, g) daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta, h) daň za jadrové zariadenie. Obec ukladá miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (§ 2 zákona č. 582/2004 Z. z.). Na to, aby preraktované miestne dane a poplatok bolo možné uplatniť ako daňovo uznateľný výdavok, je nevyhnutné aby primárne splnili podmienku už niekoľkokrát zmieňovanej tzv. generálnej klauzuly daňového výdavku. Druhú podmienku predstavuje povinnosť ich uhradenia zo strany daňového subjektu.

³⁰ K tomu pozri napríklad Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 66/2007 zo dňa 06.03.2008, v ktorom sa venoval synergickému efektu vynaložených nákladov na reklamu. Výňatok z rozhodnutia „ ... Podstatou veci bolo posúdiť, či účtované plnenia zo strany obchodných reťazcov C., T. a J. vo vzťahu k žalobcovi, ktorými si obchodné reťazce účtovali spoluúčasť pri letákovvej reklamnej akcii výrobkov žalobcu, podľa dohodnutých zmluvných podmienok sú zdaniteľnými plneniami podľa § 2 zák. č. 289/1995 Z. z. ... Najvyšší súd zistil, že sporným medzi účastníkmi konania bolo právne východisko správca dane pri posudzovaní predmetných daňových transakcií, potvrdené ako vecne správne žalovaným, podľa ktorého „správca dane nepriznal oprávnenosť nárokovaného odpočtu DPH z dôvodu, že predmetom fakturácie nebolo dodanie služby v zmysle zákona o DPH, ale podieľanie sa odvolávajúceho sa daňového subjektu na úhradu marketingových nákladov formou poskytovania príspevkov na úhradu propagácie tovarov obchodného reťazca. Najvyšší súd zistil, že spor spočíva predovšetkým v posúdení vecnosti (vecnej súvislosti) vynaložených výdavkov na reklamu („reklamnú spoluúčasť“), či plnenia prijaté na „vstupe“ súvisia s plneniami na „výstupe“, t.j. či poskytnutú službu žalobca prijal na uskutočňovanie vlastných zdaniteľných plnení. Spornou právnou otázkou, či ide o poskytnutie služby žalobcovi z racionálnych ekonomických dôvodov za protihodnotu, alebo dobrovoľné vynaloženie nákladov výlučne v prospech a pre účely iného podnikateľského subjektu. To znamená či, kauzou tohto záväzku t.j. bezprostredným hospodárskym cieľom, pre ktorý vznikol bolo bez hospodárskeho dôvodu, bez vlastného hospodárskeho prospechu žalobcu vynaložiť náklady na reklamu cudzieho tovaru, alebo docieľiť synergický efekt, ktorý sa u žalobcu prejaví sprostredkovane. Pri posudzovaní vecnej súvislosti vynaložených nákladov je rozhodujúci materiálny, nie formálny prístup v hodnotení jednotlivých transakcií. Odvolací súd konštatuje, že reklama je činnosť zameraná na ovplyvňovanie trhu, ovplyvňovanie dopytu po určitom produkte, vlastníctvo propagovaného produktu nie je v čase uskutočnenia reklamy rozhodujúce, pretože z propagácie produktu predajcom nepriamo v dôsledku synergického efektu profituje i výrobca. Napriek tomu, že žalobca sa zaoberá výrobou nealkoholických nápojov a jeho odberateľmi sú obchodné reťazce (s ktorými je v právnom vzťahu), je zrejmé, že jeho podnikateľská činnosť je závislá na konečnom spotrebiteľovi. Zo žiadneho ustanovenia zákona nevyplýva zákaz pre žalobcu ako výrobcu, spoločne s obchodnými reťazcami ovplyvňovať trh, na ktorom pôsobia koneční spotrebiteľia a vytvoríť tak synergický efekt ktorý sa u žalobcu prejaví iba nepriamo, dopytom obchodných reťazcov po určitom produkte, ktorý im žalobca dodáva. Rovnako takúto činnosť nemožno hodnotiť ako vytváranie umelej ekonomickej konštrukcie bez hospodárskeho dôvodu. Daňovému subjektu musí byť umožnené preukázať materiálny ekonomický dôvod takto uskutočňovanej reklamy a jeho prínos pre jeho podnikanie. ... “

(ďalej v texte aj len ako „ZoDPH“) s výnimkou, kedy sa do základu dane nezahŕňa daň z pridanej hodnoty vzťahujúca sa na hmotný a nehmotný majetok, ktorú je platiteľ dane z pridanej hodnoty povinný odvieť pri zrušení registrácie, o ktorú upraví vstupnú cenu hmotného a nehmotného majetku.³¹

Daňový výdavok predstavuje aj DPH ak na jej odpočítanie platiteľ dane z pridanej hodnoty nemá nárok, alebo pomerná časť dane z pridanej hodnoty, ak platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane koeficientom podľa ZoDP okrem DPH, ktorá sa vzťahuje na hmotný majetok a nehmotný majetok a je súčasťou vstupnej ceny podľa ustanovenia § 25 ods. 5 písm. c) ZoDP. Podmienky kedy vzniká nárok na odpočet DPH z tovarov a služieb, resp. kedy nárok na odpočet nevzniká upravuje dikcia § 49 a nasl. ZoDPH. Platiteľ DPH nemá nárok na odpočítanie dane z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb oslobodených od dane. Pomerné odpočítanie DPH sa uplatňuje v prípade dodávok tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň a súčasne pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých nemôže odpočítať daň.³²

Tretiu skupinu predstavuje prípad daňovo uznateľného výdavku na DPH, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty má nárok na jej vrátenie v členskom štáte Európskej únie, v ktorom mu boli dodané tovary a služby alebo do ktorého dovezol tovar, ak je daňovým výdavkom tovar a služba, ku ktorým sa daň vzťahuje, v tom zdaňovacom období, v ktorom účtuje o nároku na jej vrátenie³³ spôsobom podľa ZiDPH a ak ide o daňovníka účtujúceho v systave jednoduchého účtovníctva³⁴ alebo o daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZoDP, v tom zdaňovacom období, v ktorom uplatní nárok na jej vrátenie spôsobom podľa § 55f ZoDPH.

Daňovým výdavkom je aj DPH ak platiteľ dane z pridanej hodnoty nemá nárok na jej vrátenie v členskom štáte Európskej únie, v ktorom mu boli dodané tovary a služby alebo do ktorého dovezol tovar, ak je daňovým výdavkom tovar a služba, ku ktorým sa daň vzťahuje, z dôvodu, že suma dane z pridanej hodnoty nedosahuje predpísanú výšku na jej vrátenie, v tom zdaňovacom období, v ktorom došlo k úhrade tovarov a služieb,

³¹ K tomu pozri § 17 ods. 3 písm. d) druhom bode ZoDP.

³² K tomu pozri § 19 ods. 3 písm. k) bod 2 ZoDP.

³³ K tomu pozri § 55f ZoDPH.

³⁴ K tomu pozri zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v platnom znení, osobitne dikciu § 9 ods. 2 označeného zákona.

V konklúzii aspoň marginálne uvedených daňových výdavkov budeme v ďalšej časti práce venovať náležitú pozornosť osobitej kategórii daňových výdavkov, a síce nákladov na reklamu.

2. Definovanie pojmu reklama

Ako sme pertraktovali už vyššie, reklama predstavuje dôležitý marketingový nástroj ovplyvňujúci správanie sa nielen spotrebiteľov. S istou mierou abstrakcie možno konštatovať jej vplyv na všetky subjekty trhu. Uvedenú prezumpciu možno odvodiť zo základného cieľu reklamy, a síce oslovenie pokiaľ možno čo najširšej verejnosti. Preto aj „konkurencia“ mení reklamné prostriedky, taktiku ich použitia, a to všetko v snahe byť lepší, konkurencie schopnejší a úspešnejší ako iní. Na to aby sme mohli vyvodiť základné znaky reklamy, v intenciách nášho záujmu ako daňového výdavku, je potrebné oboznámiť sa s týmto inštitútom podrobnejšie.

2.1 História reklamy a jej charakteristické znaky

Základ slova „reklama“ sa odvodzuje z latinského „reclamare“, ale samo slovo má francúzsky pôvod, a síce v termíne „réclame“ čo v preklade znamená znovu kričať, silno a často volať, opätovne vyvolávať. Pojem „reklama“ sa údajne po prvýkrát objavil v anglicko-francúzskom slovníku z roku 1611, avšak v inom kontexte ako ho poznáme dnes. Použitý bol ako poľovnícky termín vo význame volať, vábiť sokola. Pojem reklamy sa s dnešným obsahom začal používať až neskôr, napr. od roku 1842 sa v Nemecku reklama používala pre označenie akéhosi prehnaného trhového vychvaľovania či sebachvály.³⁵

Veľká ekonomická encyklopédia definuje reklamu ako „*kontrolovaný proces komunikácie neosobného charakteru, ktorý sa prostredníctvom masovokomunikačných médií snaží oboznamovať s produktom, službou, myšlienkou alebo inštitúciou určitý objekt informácie a taktiež vplývať na jeho predaj či akceptáciu. Reklama používa reklamné média masovo – komunikačného charakteru, ako sú tlač, rozhlas, televízia, kino, výleповé plochy, rôzne výstavy, resp. podpora predaja v mieste predaja, videotext a iné*“.³⁶

³⁵ Loydlová, M. : Reklama, Bratislava : Ekonóm, 2013, s. 5., Prachár, J. : Reklama, Bratislava : Edičné stredisko ekonomickej univerzity v Bratislave, 1993, s. 5-6.

³⁶ ŠIBL, D. a kol. : Veľká ekonomická encyklopédia. Bratislava : Sprint, 2002, s. 714.

Nemecký autor Behrens vo svojom diele „*Príručka reklamy*“ vymedzuje reklamu ako „nenútenú a cieľavedomú formu ovplyvňovania, ktorá má podnietiť obyvateľstvo k naplneniu reklamných cieľov“.³⁷

Práve ovplyvňovanie verejnosti vedie k nesprávnemu vnímaniu reklamy a jej stotožneniu s propagáciou. Propagácia je pojem širší ako reklama a znamená určité odporúčanie, preferovanie či uprednostňovanie myšlienky, postupu ale aj určitého produktu alebo služby, prevažne na dobrovoľnom základe. Vice versa, fundamentom reklamy je zámerné, resp. nútené informovanie a ovplyvňovanie verejnosti prostredníctvom niečoho. Reklama predstavuje nielen šírenie informácií ale aj ich tvorbu. Na podklade uvedeného preto reklamu možno vymedziť ako súčasť propagácie. Vychádzajúc z historického kontextu možno zjednodušene rozlišovacie kritérium medzi reklamou a propagandou vymedziť podľa obsahu ich predmetu, a síce, kým reklama sa zameriava na komerčné záležitosti, propagácia akcentuje šírenie myšlienok vo všeobecnosti.³⁸

Podľa odbornej teórie je možné reklamu vnímať vo vizibilite slabej a silnej reklamy. Silná reklama vychádza z amerického chápania reklamy³⁹ ako prostriedku, ktorý je schopný zmeniť správanie zákazníka a presvedčiť ho, aby si kúpil produkt, ktorý si ešte nekúpil. Fundamentom silnej reklamy je prezumpcia poznania recipienta, jeho rozmýšľania, vlastností a tým aj (ľahšieho) ovplyvnenia. Vice versa, slabá teória reklamy je viac charakteristická pre územie Európy. Reklamu vníma len ako nástroj pre zlepšenie poznatkov a vedomostí zákazníkov o tovaroch a službách, neovplyvňujúc, resp. len minimálne, ich spotrebiteľské správanie sa.⁴⁰

V konklúzii uvedeného a vzhľadom na spotrebiteľsky orientovanú ekonomiku takmer všetkých štátov sveta považujeme za správny akýsi prienik oboch teórií reklamy. Už len samotný význam reklamy, propagácia tovaru alebo služby, má za cieľ upozorniť verejnosť na určitý objekt a ovplyvniť rozhodovanie v prospech reklamovaného. Prirodzene, rozhodnutie záleží vždy od individuality jednotlivca, avšak bez určitého presadzovania „najvhodnejšieho“ tovaru alebo „najlepšej“ služby, by bolo možné sotva očakávať striktne racionálne a nie konzumné správanie sa ľudí.

³⁷ Behrens, K. Ch. : Handbuch der Werbung. Wiesbaden : Gabler, 1970, s. 12.

³⁸ Loydlová, M. : Reklama, Bratislava : Ekonóm, 2013, s. 6., Horňák, P. : Reklama. Teoreticko – historické aspekty reklamy a marketingovej komunikácie. Zlín : VeRBuM, 2010. s. 30.

³⁹ Americká marketingová asociácia definovala reklamu ako každú platenú formu nepersonálnej prezentácie a podpory myšlienok, tovarov a služieb, ktorú vykonáva identifikovateľný sponzor. – K tomu bližšie pozri Loydlová, M. : Reklama, Bratislava : Ekonóm, 2013, s. 5.

⁴⁰ Loydlová, M. : Reklama, Bratislava : Ekonóm, 2013, s. 7.

Pertraktovaný cieľ reklamy sa naplňa koreláciou prostriedkov a princípov reklamy. Reklamný prostriedok predstavuje nevyhnutný činiteľ, bez ktorého reklama nemôže plniť svoj hlavný účel, a síce oslovenie verejnosti. Reklamný prostriedok preto možno charakterizovať ako logický celok reklamných prvkov, akými sú napríklad slovo, obraz, zvuk, pohyb, svetlo, vôňa ..., s cieľom kreácie jednotiacej myšlienky reklamného komunikátu. Vhodný výber reklamného prostriedky preto prezumuje úspešnosť, vive versa neúspešnosť reklamy.⁴¹

Medzi princípy reklamy zaraďujeme princíp užitočnosti pre spotrebiteľa, ktorý imanentne súvisí s princípom spoločenskej užitočnosti. Korelát precizovaných princípov implikuje výsledok o obsahu reklamy, ako prostriedku ktorý nevzbudzuje len pozornosť u adresáta (spotrebiteľa) ale súčasne chráni (mal by chrániť) jednotlivca pred reklamou propagujúcou spoločensky zakázané, nepriateľské či tabuizované témy (trestná činnosť, vojna, alkohol, drogy ...) ale aj pred klamlivou reklamou.

2.2 Problémy aplikačnej praxe uznania reklamy ako daňového výdavku

V kontexte s reklamou ako daňovo uznateľným výdavkom sa v aplikačnej praxi možno stretnúť niekedy až s logike veci odporujúcimi „zisteniami“ správcu dane v rámci daňovej kontroly konkrétneho daňového subjektu. Aby sme neprezumovali neobjektívnosť zistení, je potrebné hneď v úvode tejto časti konštatovať, že správcovia dane sú neraz vystavení rôznym simulovaným právnym úkonom, kedy odhaliť skutočné pozadie simulovaného právneho stavu je veľmi náročné až takmer nemožné.

A contrario, na druhej strane nemožno akceptovať svojvoľne rozhodnutia správcu dane vykazujúce znaky arbitrárnosti, kedy správca dane napriek splneniu zákonných podmienok pre uplatnenie daňového výdavku tento neuzná. „Dôvodom“ je napríklad pochybnosť správcu dane o existencii právneho vzťahu, avšak svoje podozrenia nielen že neodvodňuje, ale vice versa uvedením opisu právnych vzťahov dokonca svoje podozrenia v odôvodnení rozhodnutia vysvetľuje a vyvracia. Napriek tomu rozhodne negatívne.

Osobitne je nutné akcentovať povinnosť správcu dane, ako orgánu verejnej moci, postupovať na základe a v intenciách zákona.⁴² Uvedená prezumpcia spolu s koreláciou § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení (ďalej v texte aj len ako „Daňový poriadok“) zakladá povinnosť správcu dane náležitého obsahu odôvodnenia rozhodnutia. V odôvodnení preto musí

⁴¹ Mihók, P. : Reklama v trhovej ekonomike, Bratislava : Slovenská obchodná a priemyselná komora, 1995, s. 11.

⁴² Podľa dikcie článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky „Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.“

uviesť, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.⁴³

Ak aj správca dane postupuje v súlade s dikciou zákona a rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, často je v odôvodneniach prítomná vysoká miera svojvôle bez logických úvah správcu dane založených na objektívnych zisteniach. Ako inak možno označiť výsledok správcu dane, ktorý reklamu ako náklad v zmysle § 19 ods. 2 písm. k) ZoDP neuznal len z dôvodu jej neprimerane vysokej ceny. Správca síce odkázal na reťazec právnych vzťahov medzi vlastníkom reklamnej plochy a spoločnosťami A – B – C – D ..., kde vlastník prenajal plochu za účelom reklamy spoločnosti A napr. za 10.000,- EUR na kalendárny rok, a subjekt D (ako ten, ktorému správca dane neuznal daňový výdavok na reklamu) zaplatil spoločnosti C 100.000 EUR za rok. Na prvý pohľad sa môže zdať, že rozhodnutie správcu dane je právne správne, veď cena za reklamu je príliš vysoká. A contrario, otázkou ostáva ako má konať spoločnosť D, ktorá potrebuje pre svoje zviditeľnenie sa na trhu reklamu a do právnych vzťahov medzi vlastníkom a spoločnosťou A, resp. následnými právnymi vzťahmi nemôže alebo nevie zasiahnuť vo svoj prospech. Spoločnosť D tak má dve možnosti, buď reklamu na danom mieste nevyužije, hoci ide o miesto vysoko frekventované (futbalový, hokejový štadión ...) alebo zaplatí aj požadovanú sumu. Súčasne netreba opomínať, že spoločnosť D ani nemusí mať vedomosť za akú sumu v skutočnosti vlastník plochy určenej na reklamu túto prenajal spoločnosti A. Uvedené preto implikuje zásadnú otázku, a síce prečo by mala spoločnosť D znášať následky

⁴³ K tomu pozri Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/37/2016 zo dňa 20. 04. 2017 „*Odvolací súd v tejto súvislosti uvádza, že odôvodnenie rozhodnutia je jeho dôležitou obsahovou náležitosťou, ktorá musí plniť niekoľko funkcií. Predovšetkým musí presvedčiť účastníkov o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti jeho rozhodnutia, čím sa naplňa jedno zo základných pravidiel konania posilňovanie dôvery účastníka správneho konania v správnosť rozhodovania, ktoré následne vedie k tomu, aby fyzické resp. právnické osoby dobrovoľne plnili svoje povinnosti vyplývajúce z vydaného rozhodnutia. Nemenej dôležitou funkciou je aj kontrolná funkcia spočívajúca v tom, že každé rozhodnutie je možné preskúmať, pričom presvedčivé odôvodnenie môže zamedziť zbytočnému uplatňovaniu opravných prostriedkov. Skutočnosť, že rozhodnutie je zrozumiteľné pre orgán, ktorý ho vydal, nepostačuje, lebo rozhodnutie musí byť zrozumiteľné aj pre ostatných účastníkov konania, najmä ak sa ním účastníkovi ukladá konkrétna povinnosť. Odôvodnenie rozhodnutia správneho (daňového) orgánu musí zodpovedať skutočným výsledkom správneho (daňového) konania tak ako to predpokladá ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Rozhodnutie správneho orgánu, v odôvodnení ktorého absentuje úvaha, ktorou bol správny orgán vedený pri hodnotení dôkazov, ktoré vykonal ako aj správna úvaha, ktorú použil pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, rovnako tak aj chýbajúca argumentácia ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu ako účastníka správneho konania má za následok, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Vytýkané nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované ani prípadným dodatočným vysvetlením resp. doplňujúcim vyjadrením správneho orgánu a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať resp. absentujúce argumenty správneho orgánu nahrádzať svojimi úvahami a vyvodzovať z nich závery, ku ktorým mal dospieť správny orgán, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita presahuje rámec preskúmajacej právomoci súdu a zároveň zasahuje do sféry kompetencie správneho orgánu v agende vymedzenej zákonom. Pokiaľ je rozhodnutie správneho orgánu zaťažené vadou nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, takýto nedostatok bráni posudzovaniu dôvodnosti ďalších námietok.*“

nepriznania uplatneného daňového výdavku, ak splnila všetky podmienky pre uplatnenie výdavku?

Alogicky vyznievajú aj „zistenia“ správcu dane, ktorý reklamu ako daňový výdavok neuznal len z dôvodu nesprávneho označenia daňového subjektu, kedy nesprávnosť spočívala v absencii uvedenia právnej formy daňovníka⁴⁴, alebo v uvedení obchodného mena⁴⁵ veľkými písmenami, kedy správne majú byť písmena malé.⁴⁶ Dokonca sa možno stretnúť s upozornením správcu dane, že medzi názvom obchodnej spoločnosti a označením právnej formy chýba čiarka, napr. A1X s.r.o., ale správca dane vyžaduje presné uvedenie obchodného mena spoločnosti, a síce v podobe A1X, s.r.o. Postup správcu dane v takýchto prípadoch nie je možné hodnotiť inak ako šikanóznym výkonom práva, kedy výraznú prevahu má právny formalizmus, čo je v podmienkach Slovenskej republiky ako materiálneho právneho štátu na formálnych právnych základoch neprípustné.

Z rozhodovacej činnosti daňových úradov možno osobitne upriamiť pozornosť aj na „zásadný“ dôvod odmietnutia uznania výdavku na reklamu podľa § 19 ods. 2 písm. k) ZoDP, ktorý spočíva v obsahu reklamy, a síce reklamovaný subjekt uviedol len svoje obchodné meno. Daňový úrad takúto reklamu neuznal a poukázal, že v „reklame“ absentuje uvedenie dôvodu, prečo sú tovary a služby reklamovaného subjektu lepšie ako tovary a služby konkurencie, resp. prečo by to mal byť práve reklamovaný subjekt, pre ktorý by sa mali recipienti reklamy resp. všetci ostatní spotrebitelia rozhodnúť. Prezumované náležitosti reklamy podľa úvah správcu dane nemožno považovať za úplne správne. Ak by reklama mala obsahovať porovnanie tovarov a služieb, išlo by o osobitý druh reklamy, a síce o reklamu porovnávaciu. Tým by dochádzalo k podstatnému zúženiu vnímania reklamy a ako daňovo uznateľný výdavok by bolo možné akceptovať len porovnávaciu reklamu, čo však súčasná právna úprava neprecizuje a stále používa všeobecný ekvivalent pojmu reklama. Druhá časť úvahy správcu dane, a síce uvedenie

⁴⁴ Podľa § 10 ods. 3 OBZ „Na odlišenie obchodného mena právnickej osoby nestačí rozdielne označenie právnej formy.“

⁴⁵ K pojmu obchodné meno bližšie pozri napr. Kubiček, P., Škrinár, A., Nevolná, Z., Kolkusová, R., Ďurica, M. : Obchodné právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2016, s. 52-55.

⁴⁶ Skrátené podoby obchodného mena, skratky, alebo preklady obchodného mena môže podnikateľ používať napr. na reklamné účely, ale pod takýmto „neformálnym“ označením nemôže robiť právne úkony. Pre obchodné meno podnikateľa je rozhodujúca aj podoba obchodného mena čo do veľkosti písma. Ak podnikateľ použije na právny úkon inú podobu svojho obchodného mena, je potrebné posudzovať určenie subjektu, ktorý takýto právny úkon urobil. – K tomu bližšie pozri: Žitňanská, L., Ovečková, O. a kol. : Obchodné právo, Obchodné spoločnosti, 1. zväzok, 2. doplnené a prepracované vydanie, Bratislava : IURIS LIBRI, spol. s r.o., 2013, s. 67. Na podklade uvedeného možno vysloviť rezultát, že podnikateľ musí uskutočňovať právne úkony pod oficiálnym obchodným menom, ak sa chce vyhnúť preukazovaniu, že pertraktovaný právny úkon skutočne vykonal. Súčasne je nutné akcentovať, že použitie pozmeneného obchodného mena automaticky neznamená neplatnosť uskutočneného právneho úkonu. Avšak ak nejde o prípady, kedy podnikateľ uskutočňuje právny úkon, napr. označenie podnikateľa v reklame, v takom prípade môže byť použité aj obchodné meno, ktoré nie je oficiálnym obchodným menom, ak je z jeho obsahu možné identifikovať (rovnaký) podnikateľský subjekt.

dôvodu, prečo sa má verejnosť rozhodnúť práve pre tovar alebo službu reklamovaného subjektu sa javí ako logický a uplatniteľný. Ak je však reklama časovo alebo priestorovo obmedzená, nie je možné zdôvodňovať „*sme lepšia ako konkurencia*“. Máme za to, že pre zaujatie verejnosti postačuje uvedenie obchodného mena, loga, alebo iného ekvivalentu, ktorý sa spája s reklamovaným subjektom, čo napokon vyplýva aj z definície reklamy uvedenej v § 19 ods. 2 písm. k) ZoDP.

Stretnúť sa možno aj s konštatovaním správcu dane, ktorý reklamu ako daňový výdavok neuznal len z dôvodu, že daňovník napriek uskutočnenej reklame nezvýšil svoje príjmy, vice versa vykázal stratu, a teda predmetný výdavok nesplnil svoj účel.

S tvrdeniami správcov dane, ktoré sme uviedli, resp. podobne ako v prípadoch nami uvádzaných rozhodnutí, ktorých jednotiacim znakom je prílišný právny formalizmus, sa nestotožňujeme.

V záujme odstránenia pochybností sa v ďalšej časti pokúsime bližšie opísať a vysvetliť imanentné charakteristiky reklamy a prijať všeobecný výsledok, ako definíciu reklamy v intenciách § 19 ods. 2 písm. k) ZoDP.

2.3 Reklama ako daňový výdavok

Podľa ustanovenia § 19 ods. 2 písm. k) ZoDP sú výdavky na reklamu nákladmi vynaloženými na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka.⁴⁷

2.3.1 Podmienky stanovené právnou úpravou

Na to, aby sme mohli označiť reklamu za daňový výdavok podľa § 19 ods. 2 písm. k) ZoDP je nevyhnutné aby takýto výdavok vykazoval znaky výdavku precizované v dikcii § 2 písm. i) ZoDP, ako tzv. generálnej klauzuly pre daňové výdavky v intenciách ZoDP. Ustálená judikatúra vymedzila tri kumulatívne podmienky pre daňový výdavok, a síce podmienku vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, to znamená, že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom),

⁴⁷ K tomu ďalej pozri aj § 21 ods. 1 písm. h) ZoDP a § 17 ods. 19 písm. i) ZoDP.

podmienku preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienku zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný).⁴⁸

V kontexte uvedeného je osobitne nutné akcentovať, že dikcia ZoDP nekvalifikuje daňový výdavok ako výdavok smerujúci k dosiahnutiu základu dane. Zákonodarca používa pojem „dosiahnutie zdaniteľného príjmu“. Inak povedané, daňový výdavok má za cieľ, aby daňovník dosiahol, zabezpečil resp. udržal akékoľvek zdaniteľné príjmy⁴⁹. Právny názor, kedy vynaložený daňový výdavok musí vždy implikovať dosiahnutie základu dane, je podľa nás nesprávny, dlhodobo neudržateľný a v rozpore so samotným kontextom právnej úpravy ZoDP. A contrario, ak by platila táto nesprávna prezumpcia, potom by nikdy nebolo možné, aby daňovník vykázal daňovú stratu a predmetné ustanovenie § 2 písm. k) ZoDP by sa stalo obsolentné.

Súčasne je potrebné akcentovať aj skutočnosť, že zákonodarca v prípade daňového výdavku nekvalifikuje ani povinnosť zvýšenia príjmov. Vice versa, postačuje ak daňový výdavok sleduje dosiahnutie, zabezpečenie či udržanie zdaniteľných príjmov.

V intenciách zákona a v korelácii s povinnosťou podať daňové priznanie a zaplatiť daň by uvedená prezumpcia bola aj v rozpore s logikou veci, kedy daňovník vynakladá daňový výdavok napr. v roku 2019 ale o tom, či vykáže základ dane alebo daňovú stratu vie až pri podávaní daňového priznania z dane z príjmov, a to o v roku 2020. Daňový výdavok preto vždy primárne sleduje dosiahnutie príjmu, aj keď sekundárny účel dosiahnutia základu dane nie je možné úplne vylúčiť.

Na to, aby sme mohli reklamu označiť za daňový výdavok musí k uvedeným podmienkam pristúpiť ďalšia, a síce nenaplnenie dikcie § 21 ods. 1 písm. e) ZoDP. Vice versa, reklama musí byť v súlade s osobitými predpismi, in concreto zákonom č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení (ďalej v texte aj len ako „ZoR“).

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) ZoR reklamou je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou, s cieľom uplatniť produkty na trhu.⁵⁰

⁴⁸ K tomu pozri napr. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/2/2017 zo dňa 06.02.2018; Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/9/2012 zo dňa 24.10.2012; Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 85/2007 zo dňa 23.10.2008; Rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/127/2011 zo dňa 27.03.2012.

⁴⁹ § 2 písm. h) ZoDP.

⁵⁰ Medzi základné druhy daňovo uznateľných výdavkov na reklamu zaraďujeme napr. inzerciu a propagáciu v novinách, časopisoch, v rozhlase, televízii na internete, výdavky na reklamné nosiče do hodnoty 1.700,- EUR (s vyššou hodnotou sú upravené v § 19 ods. 2 písm. n) ZoDP), výdavky na verejné súťaže, ochutnávky ... K tomu

Negatívne vymedzenie reklamy je obsiahnuté v ods. 2 citovaného zákonného ustanovenia.⁵¹ ZoR súčasne precizuje všeobecné požiadavky na reklamu.⁵² Z uvedenej zákonnej úpravy možno prezumovať záujem zákonodarcu na ochrane spoločnosti pred nežiadúcim pôsobením reklamy. V kontexte všeobecnej požiadavky na súlad reklamy s dobrými mravmi⁵³ je možné primerane odkázať aj na referenčné ustanovenia Obchodného zákonníka upravujúcich nekalosúťažné konanie.⁵⁴

pozri *Horniaček, P. a Mezeiová, V.* : Zákon o dani z príjmov. Praktický komentár. Prvé vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017, s. 287.

⁵¹ „Reklamou nie je: a) označenie sídla právnickej osoby, trvalého pobytu fyzickej osoby, označenie prevádzkarne alebo organizačnej zložky právnickej osoby alebo fyzickej osoby obchodným menom, ako aj označenie budov, pozemkov a iných nehnuteľných vecí alebo hnuteľných vecí vo vlastníctve alebo v nájme týchto osôb; b) označenie listov a obálok obchodným menom alebo ochrannou známkou; c) označenie produktov alebo ich obalov údajmi, ktoré sa musia na nich uvádzať podľa osobitného predpisu; d) zverejnenie výročnej správy o hospodárení, účtovnej závierky, auditu podniku alebo iných informácií o podniku, ak povinnosť ich zverejnenia vyplýva z osobitného predpisu“.

⁵² K tomu bližšie pozri dikciu § 3 ZoR.

⁵³ Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí - Rozsudok sp. zn. 3 Obo 147/2007 zo dňa 16.10.2008 konštatoval, že pod pojmom „dobré mravy súťaže“ sa zahrňuje také konanie, ktoré je síce nezávadné podľa zásad všeobecnej morálky, môže však byť závadné z prísnejšieho hľadiska dobrých mravov hospodárskej súťaže. Pre posúdenie sú rozhodné mravné názory, obyčaje, zvyklosti, ktoré zachovávajú všetci spravodlivo, poctivo, čestne a svedomite konajúci účastníci súťažného boja.

⁵⁴ Podľa § 44 ods. 1 OBZ „Nekalou súťažou je konanie v hospodárskej súťaži, ktoré je v rozpore s dobrými mravmi súťaže a je spôsobilé privodiť ujmu iným súťažiteľom alebo spotrebiteľom. Nekalá súťaž sa zakazuje.“

2.3.2 Reklama a nekalosúťažné konanie

Dikcia § 44 ods. 1 OBZ predstavuje generálnu klauzulu nekalosúťažného konania^{55 56}, čo implikuje podmienku, aby každé v zákonne bližšie precizované nekalosúťažné konanie⁵⁷ primárne vykazovalo znaky tejto generálnej klauzuly a až následne osobité podoby právom reprobovaného konania v rámci hospodárskej súťaže.^{58 59}

Zákonodarca klamlivú reklamu upravuje v § 45 ods. 1 OBZ, a síce ako „*reklamu tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochrannej známky, označenia pôvodu výrobkov a iných práv a záväzkov, ktorá uvádza do omylu alebo môže viesť do omylu osoby, ktorým je určená alebo ku ktorým sa dostane, a ktorá v dôsledku klamlivosti môže ovplyvniť ekonomické*

⁵⁵K tomu pozri napr. Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 283/09 zo dňa 26.11.2009 „*Hlava V Obchodného zákonníka rozlišuje dve formy zneužitia účasti na hospodárskej súťaži, a to nekalé súťažné konania (nekalá súťaž) a nedovolené obmedzovanie hospodárskej súťaže, pričom nedovolené obmedzovanie hospodárskej súťaže upravuje osobitný zákon. Podľa § 41 Obchodného zákonníka fyzické i právnické osoby, ktoré sa zúčastňujú na hospodárskej súťaži, aj keď nie sú podnikateľmi, majú právo slobodne rozvíjať svoju súťažnú činnosť v záujme dosiahnutia hospodárskeho prospechu a združovať sa na výkon tejto činnosti; sú však povinné pritom dbať na právne záväzné pravidlá hospodárskej súťaže a nesmú účasť na súťaži zneužívať. Proti porušeniu obchodného tajomstva prislúcha podnikateľovi právna ochrana ako pri nekalej súťaži (§ 20 Obchodného zákonníka), ktorá vzniká konaním v hospodárskej súťaži v rozpore s dobrými mravmi za podmienok upravených zákonom (§ 44 a nasl. Obchodného zákonníka). Ochranu práv z hospodárskej súťaže prejednáva a rozhoduje v zmysle § 12 ods. 1 zákona o sídlach súdov okresný súd.*“; Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Obo 239/2006 zo dňa 22.04.2008 „*Podľa tohto ustanovenia, osoby, ktorých práva boli nekalou súťažou porušené alebo ohrozené, môžu sa proti rušiteľovi domáhať, aby sa tohto konania zdržal a odstránil závadný stav. Ďalej sa môže požadovať primerané zadostučinenie, ktoré sa môže poskytnúť aj v peniazoch, náhradu škody a vydanie bezdôvodného obohatenia. Z citovaného ustanovenia je zrejmé, že je potrebné predovšetkým skúmať, či boli práva navrhovateľa porušené nekalosúťažným konaním odporcov, teda je potrebné skúmať, či došlo k naplneniu generálnej klauzuly upravenej v § 44 ods. 1 Obchodného zákonníka. Podľa tohto ustanovenia, nekalou súťažou je konanie v hospodárskej súťaži, ktoré je v rozpore s dobrými mravmi súťaže a je spôsobilé privodiť ujmu iným súťažiteľom alebo spotrebiteľom. Nekalá súťaž sa zakazuje. Všeobecný výklad generálnej klauzuly upravený v § 44 sa sústreďuje na tri základné podmienky, ktoré musia byť splnené kumulatívne, aby dané konanie bolo kvalifikované ako nekalá súťaž, to znamená, že musí ísť o konanie v hospodárskej súťaži, konanie musí byť v rozpore s dobrými mravmi súťaže a konanie musí byť spôsobilé privodiť ujmu iným súťažiteľom.*“

⁵⁶ „*Úprava nekalej súťaže je naviazaná predovšetkým na ustanovenie čl. 26 Listiny, ktorá zaručuje slobodné podnikanie. Ústavný konformný výklad ustanovenia § 44 OBZ by mal podnikateľovi čo možno v najväčšej miere zaručiť právo na podnikanie v prostredí nezaťaženom korupciou a klientelizmom.*“ - k tomu pozri Nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. IV.ÚS 27/09 zo dňa 11.09.2009; N 200/54 SbNU 489.

⁵⁷ K tomu pozri napríklad aj *Mamojka, M. a kol.* : Obchodný zákonník - Veľký komentár, 1. zväzok - § 1 - § 260, Žilina : Eurokódex , 2016, s. 117 – 140.

⁵⁸ „*Vzťah generálnej klauzuly k jednotlivým skutkovým podstatám nekalej súťaže je taký, že pokiaľ bude naplnená niektorá zo zvláštnych skutkových podstát, bude mať protiprávne konanie súčasne znaky generálnej klauzuly; na druhej strane, ak dôjde ku konaniu, ktoré nenaplnia znaky niektorej zo zvlášť upravených skutkových podstát, môže sa napriek tomu jednať o nekalú súťaž, ak má znaky všeobecnej skutkovej podstaty*“ – k tomu pozri Rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky, sp. zn. 32 Odo 1370/2005 zo dňa 04.04.2006.

⁵⁹ K tomu pozri napríklad aj Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Obo 245/2004 zo dňa 01.01.2004 „*K tomu, aby konaním súťažiteľov mohlo dôjsť k nekalosúťažnému konaniu je treba, aby sa pri naplnení ostatných zákonných pojmových znakov nekalej súťaže produkty súťažiacich subjektov stretli na trhu, a to v predmete, čase a priestore. Túto podmienku nemožno považovať za splnenú, ak ide o súťažiteľov podnikajúcich v rôznych regiónoch a každý z nich si samostatne vytvára povest' a okruh zákazníkov.*“

správanie týchto osôb alebo ktorá poškodzuje alebo môže poškodiť iného súťažiteľa alebo spotrebiteľa.“⁶⁰

Právne relevantné posúdenie nekalosúťažného konania si v intenciách klamlivej⁶¹ reklamy vyžaduje, aby boli s osobitou náležitosťou posudzované všetky jej znaky, a to najmä informácie, ktoré obsahuje o tovare a službách, ich dostupnosti, vyhotovení, zložení, spôsobe a dátume výroby alebo dodania, vhodnosti a spôsobe použitia, cene alebo spôsobe, akým je vypočítaná, a o podmienkach, za ktorých sa tovar a služby dodávajú alebo poskytujú. Predmetom posudzovania je aj totožnosť a kvalifikovanosť súťažiteľa, informácie o jeho chránenom priemyselnom práve, duševnom vlastníctve, ocenení alebo vyznamenaní.⁶²

V súvislosti s klamlivou reklamou a jej kvalifikáciou Najvyšší súd Českej republiky judikoval, že postačuje samotná spôsobilosť privodiť ujmu súťažiteľom alebo spotrebiteľom a samotný „reálny“ vznik ujmy nie je dôležitý. Možnosť že jednému z uvedených subjektov bude spôsobená ujma musí byť ale samozrejme možnosťou reálnou. Nestačí ak je vymyslená alebo veľmi pravdepodobná. Pokiaľ by určité konanie bolo zakázané len na základe vysokej teoretickej možnosti ujmy, išlo by o málo dôvodné obmedzenie podnikateľskej slobody.⁶³

Od klamlivej reklamy je potrebné zásadným spôsobom odlišovať reklamu porovnávaciu, ktorá je nielen právom aprobovaná ale s prihliadnutím na vývoj reklamných prostriedkov aj veľmi obľúbeným typom reklamy. Tým sa ale nevylučuje jej možná protiprávnosť. Rozhodovacia činnosť súdnych autorít, najmä Súdneho dvora Európskej únie

⁶⁰ Až do novelizácie dikcie § 45 ods. 1 OBZ nami pertraktovaným ZoR ustanovenie OBZ o klamlivej reklame precizovalo pojem "klamlivá reklama" okrem iného prostredníctvom podporného termínu "šírenie údajov", čo v aplikačnej praxi ako aj v odbornej diskusii vyvolávalo rozsiahlu diskusiu na tému, či toto šírenie údajov musí byť verejné (hromadnými oznamovacími prostriedkami), alebo aj neverejné (napr. informácia predavača o určitom výrobku smerujúca ku kupujúcemu). Podľa už novelizovaného znenia obsahom reklamy je akákoľvek informácia, ktorú možno zachytiť zmyslami adresáta. Súčasne je nutné akcentovať, že môže ísť aj o iné podnety vnímateľné ľudskými zmyslami, napríklad zrakom (písmo, čísla, obrázky, ...), sluchom (hovorené slovo, zvuky, ticho alebo iné zvuky), čuchom (zápach, alebo vôňa), alebo o podnet vnímateľný len hmatom – k tomu pozri *Patakyová, M. a kol.* : Obchodný zákonník. Komentár. 5. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2016, s. 204.

⁶¹ „Klamlivosť treba chápať ako spôsobilosť vyvolať klamlivú predstavu t.j. spôsobiť vyvolať predstavu ktorá je v rozpore so skutočnosťou.“ – k tomu pozri napr. Rozsudok Okresného súdu v Košiciach sp. zn. 27Cb/96/2005 zo dňa 23. 02. 2016 (pozn. autora – ide o potvrdené rozhodnutie); „Pod spôsobilosťou vyvolania klamlivej reklamy sa dá tiež rozumieť, že klamlivosť je vlastnosť, ktorá môže byť daná aj v prípade, že v skutočnosti nikto oklamáný nie je, ak je tu však možnosť, že by k oklamaniu mohlo dôjsť. Ďalším znakom tohto nekalosúťažného konania je spôsobilosť vyvolať následok spočívajúci v tom, že súťažiiteľ získa prospech v hospodárskej súťaži na úkor iného súťažiiteľa. Táto skutková podstata je založená na objektívnej zodpovednosti.“ – k tomu pozri napr. Rozsudok Okresného súdu Košice I. sp. zn. 29CbPv/5/2008 zo dňa 21. 11. 2013 (pozn. autora – ide o prvostupňové rozhodnutie nenapadnuté opravnými prostriedkami), k tomu pozri napr. aj Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Obo 138/2000.

⁶² K tomu bližšie pozri § 45 ods. 2 OBZ. Ku klamlivej reklame pozri napr. aj Rozsudok Súdneho dvora, Verein gegen Unwesen in Handel und Gewerbe Köln eV proti Mars GmbH., zo dňa 06.07.1995, VEC C-470/93, Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, Verband Sozialer Wettbewerb eV proti Clinique Laboratoires SNC a Estée Lauder Cosmetics GmbH., zo dňa 02.02.1994, VEC C-315/92.

⁶³ Rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 32 Cdo 139/2008 zo dňa 29.04.2008.

nám dáva k dispozícii pomerne veľké množstvo rozhodnutí, kedy na prvý pohľad porovnávacia reklama predstavovala po bližšom posúdení reklamu klamlivú, čo v konečnom dôsledku znamenalo právom reprobované konanie reklamovaného subjektu (resp. subjektu uskutočňujúceho reklamu), porušenie pravidiel hospodárskej súťaže a vyvodenie príslušných sankcií.

Pre účely rozlišovania oboch pertraktovaných pojmov považujeme za najvhodnejšie odkázať na právnu úpravu Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/114/ES z 12.12.2006 o klamlivej a porovnávacej reklame. Smernica v článku 2 písm. b) definuje „klamlivú reklamu“ ako takú, ktorá akýmkoľvek spôsobom, vrátane predvedenia, zavádza alebo pravdepodobne môže zavádzať osoby, ktorým je určená alebo ktoré zasiahne, a ktorá pre svoj klamlivý charakter pravdepodobne ovplyvní ich hospodárske správanie, alebo ktorá z týchto dôvodov poškodí alebo môže poškodiť iného súťažiteľa. Ipso facto „porovnávacou reklamou“ sa rozumie akákoľvek reklama, ktorá priamo alebo nepriamo identifikuje súťažiteľa alebo tovary alebo služby ponúkané súťažiteľom.

Na podklade uvedeného možno vymedziť primárne znaky klamlivej reklamy, a síce AD a) ide o reklamu, AD b) zavádza (klame) alebo pravdepodobne môže zavádzať (klamať) osoby, ktorým je určená alebo ktoré zasiahne, a nakoniec AD c) negatívny dopad klamlivej reklamy na súťaž, ktorou je spôsobilosť reklamy ovplyvňovať hospodárske správanie osôb, ktorým je reklama určená alebo spôsobilosť reklamy poškodiť iného súťažiteľa.⁶⁴

Vice versa, medzi charakteristické znaky porovnávacej reklamy zaraďujeme: AD a) ide o reklamu, AD b) identifikácia súťažiteľa (priama alebo nepriama) alebo AD c) identifikácia tovarov alebo služieb ponúkaných súťažiteľom. V korelácii uvedených znakov je možné ustáliť, že fundamentom pre právne relevantné definovanie porovnávacej reklamy je práve osoba súťažiteľa a jeho identifikácia. Uvedená prezumpcia preto implikuje nevyhnutnosť skúmať aj vplyv takejto reklamy na jej recipienta.⁶⁵ Obsahom porovnávacej reklamy môže ísť aj o nepriamu identifikáciu súťažiteľa, a to nielen cez slovné narážky ale napríklad aj prostredníctvom v reklame vystupujúcich nástrojov opisujúcich typické charakteristiky súťažiteľa, resp. jeho výrobky a služby, kedy porovnávanými prvkami budú napríklad chuť, vôňa, zvukové signály a podobne.⁶⁶

⁶⁴ K tomu pozri napríklad aj: Maďar, M. : Klamlivá a porovnávacia reklama z pohľadu európskej kazuistiky, In *Medzinárodný vedecký zborník*. Porada Viktor. Báčsky Petrovec : Srbské rozvojové združenie, 2014. s. 142-154.

⁶⁵ Eliáš, K., Bejček, J., Hajn, P., Ježek, J. a kol. : Kurs obchodního práva. Obecná část. Soutěžní právo. 4. vyd. Praha : C.H.Beck, 2004, s. 357.

⁶⁶ Večerková, E. : Nekalá soutěž a reklama (vybrané kapitoly). 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita v Brně. 2005. s. 278.

Rovnako ako pri reklame klamlivej, aj pri porovnávacej reklame je nutné prihliadať na osobitosti každého prípadu. Smernica však v tomto smere precizuje osem podmienok, ktoré musí reklama splniť na to, aby ju bolo možné subsumovať pod tzv. porovnávaciu reklamu. AD a) reklama nie je klamlivá, AD b) porovnáva tovary alebo služby, ktoré uspokojujú rovnaké potreby alebo sú určené na ten istý účel (teda porovnateľné s porovnateľným), AD c) porovnávanie je založené na objektívnom porovnávaní jedného alebo viacerých imanentných vlastností tovaru alebo služby, AD d) nediskredituje ani neočierňuje ochranné známky, obchodné mená, ďalšie rozlišujúce znaky, tovary, služby, činnosti alebo okolnosti súťažiteľa, AD e) pre produkty s označením pôvodu sa vzťahuje v každom prípade na produkty s rovnakým označením, AD f) absentuje využívanie výhody dobrého mena ochrannej známky, obchodného mena alebo iných rozlišujúcich znakov súťažiteľa alebo označenie pôvodu konkurenčných produktov, AD g) nepredstavuje tovary alebo služby ako imitácie alebo kópie označených akože chránenou ochrannou známkou alebo obchodným menom AD h) absencia vyvolávania zámeny medzi obchodníkmi, zadávateľom reklamy a súťažiteľom alebo medzi ochrannými známkami, obchodnými menami, inými rozlišujúcimi znakmi, tovarmi alebo službami zadávateľa reklamy a súťažiteľa.⁶⁷

⁶⁷ K tomu pozri napríklad Rozsudok Súdneho dvora, L'Oréal SA, Lancôme parfums et beauté & Cie SNC, Laboratoire Garnier & Cie proti Bellure NV, Malaika Investments Ltd, Starion International Ltd, zo dňa 18.06.2009, VEC C-487/07 - Predmet sporu spočíva v tom, že L'Oréal SA a i. sú členovia skupiny L'Oréal, ktorá vyrába a uvádza na trh značkové parfy. V Spojenom kráľovstve sú majiteľmi ochranných známok s dobrým menom zapísaných pre parfy a iné parfumované výrobky: ochranných známok viazucich sa na parfum Trésor, slovej ochrannej známky Miracle, slovej ochrannej známky Anaïs-Anaïs a ochranných známok viazucich sa na parfum Noa. V spojenom kráľovstve boli zo strany spoločností Malaika a Starion uvádzané na trh imitácie značkových parfumov v rámci radu „Creation Lamis“. Starion takisto uvádza na trh imitácie značkových parfumov v rámci radov „Dorall“ a „Stitch“. Rady „Creation Lamis“ a „Dorall“ vyrába spoločnosť Bellure. Rad „Creation Lamis“ zahŕňa najmä parfum La Valeur, ktorý je imitáciou parfumu Trésor, pričom flakón a obal parfumu La Valeur vykazujú všeobecnú podobnosť s flakónom a obalom parfumu Trésor. Tento rad obsahuje tiež parfum Pink Wonder, ktorý je imitáciou parfumu Miracle, pričom flakón a obal parfumu Pink Wonder vykazujú všeobecnú podobnosť s flakónom a obalom parfumu Miracle. Z dokazovania vyplynulo, že v jednom aj druhom prípade nie je podobnosť taká, aby pomýlila odborníkov alebo verejnosť. V kontexte tohto prípadu Súdny dvor Európskej únie judikoval „AD a) Článok 5 ods. 2 prvej smernice Rady 89/104/EHS z 21. decembra 1988 o aproximácii právnych predpisov členských štátov v oblasti ochranných známok sa má vykladať v tom zmysle, že existencia neoprávnene získaného prospechu z rozlišovacej spôsobilosti alebo dobrého mena ochrannej známky v zmysle tohto ustanovenia nie je podmienená existenciou pravdepodobnosti zámeny ani existenciou nebezpečenstva ujmy na rozlišovacej spôsobilosti alebo ujmy dobrému menu ochrannej známky, či všeobecnejšie ujmy spôsobenej jej majiteľovi. Prospech vyplývajúci z použitia treťou osobou označenia podobného ochrannej známke s dobrým menom je získaný neoprávnene touto treťou osobou z uvedenej rozlišovacej spôsobilosti alebo dobrého mena, keď sa týmto použitím pokúša využiť ochrannú známku s dobrým menom, aby ťažila z jej príťažlivosti, dobrej povesti a prestíže, a využíva bez finančnej náhrady obchodné úsilie vyvíjané majiteľom ochrannej známky na vytvorenie a udržiavanie jej obrazu. AD b) Článok 5 ods. 1 písm. a) smernice 89/104 sa má vykladať v tom zmysle, že majiteľ zapísanej ochrannej známky môže zakázať použitie treťou osobou v porovnávacej reklame, ktorá nespĺňa všetky podmienky prípustnosti uvedené v článku 3a ods. 1 smernice Rady 84/450/EHS z 10. septembra 1984 o klamlivej a porovnávacej reklame, zmenenej a doplnenej smernicou Európskeho parlamentu a Rady 97/55/ES zo 6. októbra 1997, označenia zhodného s touto ochrannou známkou pre tovary alebo služby zhodné s tými, pre ktoré bola uvedená ochranná známka zapísaná, a to aj vtedy, ak toto použitie nespôsobuje ujmu základnej funkcii ochrannej

2.4 Definovanie reklamy v intenciách právnych predpisov

Dôvodová správa k ZoR pojem „reklama“ precizuje ako prezentáciu produktov podnikania, ktorou sa rozumie akákoľvek forma predvedenia, predstavenia, či priblíženia produktov podnikania so zámerom upútania pozornosti potenciálnych spotrebiteľov. Za produkt sa považujú všetky výsledky podnikateľskej činnosti, ale aj práva a záväzky nehmotnej povahy súvisiace s podnikateľskou činnosťou.⁶⁸ Uvedená definícia reklamy vykazuje podľa nášho názoru isté nedostatky, kedy reklamu vníma iba v pomerne obmedzenej optike implikovanej produktmi podnikania. Predmetné je tak reštriktívnym vnímaním reklamy, vzhľadom k jej vymedzeniu ZoDP, a preto sa s citovanou definíciou nie je možné stotožniť.

Ipsa fakto, pre zadefinovanie pojmu „reklama“ je nutné, aplikujúc zásadu analógie iuris, vychádzať aj z iných zákonov, na ktoré ZoDP neodkazuje. Napríklad dikcia § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v platnom znení (ďalej v texte aj len ako „ZoVaR“) reklamu vymedzuje ako akékoľvek verejné oznámenie vysielané za odplatu alebo inú podobnú protihodnotu vrátane vlastnej propagácie, ktorého zámerom je podporiť predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb vrátane nehnuteľností, práv a záväzkov alebo dosiahnuť iný účinok sledovaný objednávateľom reklamy alebo vysielateľom.⁶⁹ ⁷⁰ V kontexte uvedeného odkazujeme na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 7 As 81/2015⁷¹, ktorý judikoval: „Za reklamu je považované každé reklamné oznámenie, ktoré kumulatívne obsahuje

známky, ktorou je označovanie pôvodu tovarov alebo služieb, pod podmienkou, že uvedené použitie spôsobuje ujmu alebo môže spôsobiť ujmu niektorej z ostatných funkcií ochrannej známky. AD c) Článok 3a ods. 1 smernice 84/450, zmenenej a doplnenej smernicou 97/55, sa má vykladať v tom zmysle, že inzerent, ktorý v porovnávacej reklame explicitne či implicitne informuje, že tovar, ktorý uvádza na trh, predstavuje imitáciu tovaru označeného všeobecne známou ochrannou známkou, predstavuje „tovary alebo služby ako imitácie alebo kópie“ v zmysle tohto článku 3a ods. 1 písm. h). Prospech dosiahnutý inzerentom vďaka takejto protiprávnej porovnávacej reklame musí byť považovaný za „získaný neoprávnene“ zo všeobecnej známosti tejto ochrannej známky v zmysle uvedeného článku 3a ods. 1 písm. g).“

⁶⁸ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžo/331/2015 zo dňa 26.10.2016.

⁶⁹ Obdobné definície reklamy ponúka aj právo Európskej únie, napr.: Článok 2 písm. a) Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/114/ES z 12. decembra 2006 o klamlivej a porovnávacej reklame „Na účely tejto smernice sa pod „reklamou“ rozumie akékoľvek predvedenie súvisiace s obchodom, podnikaním, remeslom alebo povolaním, ktorého cieľom je podpora odbytu tovaru alebo služieb, vrátane nehnuteľností, práv a záväzkov“;

⁷⁰ K tomu pozri napr. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sž/26/2013 zo dňa 11.12.2014 „Spoukazom na právnu úpravu ustanovenú v právnej norme § 32 ods.1 zákona č. 308/2000 Z. z. pojmovým znakom reklamy je „za odplatu alebo inú podobnú protihodnotu“, pričom zákonodarca bližšie nešpecifikuje ich charakter a formu, z ktorých dôvodov je na posúdení Rady, ako príslušného orgánu štátnej správy oprávnenej dozorovať činnosť vysielateľov v súlade so zákonom o vysielaní a retransmisii, či komunikát svojim spracovaním, formou, charakterom a účelom, je spôsobilý priniesť hospodársky profit osobe, v prospech ktorej sa predmetný komunikát odvysielal, vychádzajúc z obsahu komunikátu. Najvyšší súd zastáva názor, že zo skutkových okolností v danom prípade vyplýva, že reklamou predmetného filmu premietaného v kinách v čase jej odvysielania je naplnený pojmový znak reklamy „za odplatu alebo inú podobnú protihodnotu“, pretože táto reklama bola jednoznačne spôsobilá zvýšiť návštevnosť predmetného filmu, čo je v príčinnej súvislosti s nárastom hospodárskeho profitu či už distribučnej spoločnosti alebo príslušného prevádzkovateľa kina.“

⁷¹ Vozár, J. a Zlocha, E. : Rozhodnutia vo veciach reklamy. Bratislava : IURA EDITION, spol. s.r.o., 2013, s. 326.

prvky: musí ísť o verejné oznámenie, ďalej musí byť vysielané za odplatu a nakoniec musí slúžiť predovšetkým k podpore predaja alebo nákupu výrobkov a služieb ...“

Súdny dvor Európskej únie vo svojej judikatúre (napr. rozsudok vo veci C-530/09 zo dňa 27.10.2011) opakovane definoval reklamné služby, za ktoré je pre účely DPH možné považovať „činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj.“⁷²

2.5 Aplikácia materiálneho výkladu

Súčasne je nutné akcentovať aj materiálny prístup k výkladu právnych predpisov a upustiť od prísneho právneho formalizmu, ktorý síce striktné dodržiava „literu“ zákona, avšak reakcia na osobitý skutkový stav je mu vzdialená. Premisa materiálneho prístupu v korelácii s posudzovaním reklamy ako daňového výdavku implikuje vnímanie reklamy v kontexte všetkých skutočností daného prípadu. Na tomto mieste vyjadrujeme názor, kedy správca dane nemá hodnotiť len právne nedostatky uskutočnenej reklamy (napr. tie, ktoré sme uviedli vyššie) ale je povinný skúmať skutočné uskutočnenie reklamy, a to od kontroly dokumentácie o objednaní a zaplatení za reklamu, cez spôsob uskutočnenia reklamy, až po zistenia vplyvu reklamy na dosiahnutie príjmu daňovníka⁷³, avšak pri rešpektovaní prípadnej absencie dosiahnutia príjmu či dokonca vykázania daňovej straty.

Podľa právneho názoru vyjadreného v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 85/2007 zo dňa 23.10.2008 majú daňové výdavky pre daň z príjmov (na rozdiel od dane z pridanej hodnoty) tzv. neosobný (vecný) charakter v dôsledku čoho je rozhodujúca materiálna existencia tohto výdavku, bez ohľadu na vady v deklarovanom záväzkovo právnom (osobnom) vzťahu.

⁷² Uvedenú definíciu Európsky súdny dvor pertraktoval už v rozhodnutiach: Rozsudok Súdneho dvora, Komisia Európskych spoločenstiev proti Francúzskej republike, zo dňa 17.11.1993, Vec C-68/92; Rozsudok Súdneho dvora, Komisia Európskych spoločenstiev proti Luxemburskému veľkovejvodstvu, zo 17.11.1993, Vec C-69/92; Rozsudok Súdneho dvora, Komisia Európskych spoločenstiev proti Španielskemu kráľovstvu, zo dňa 17.11.1993, Vec C-73/92. Uvedené súdne konania sa týkali prípadov, kedy Komisia žalovala členské štáty za porušenia práva Spoločenstva, a to z dôvodu, že na úrovni svojich národných právnych predpisov definovali pojem reklama resp. reklamné služby len vo veľmi obmedzenom rozsahu a z obsahu tohto pojmu vylúčili niektoré súvisiace služby, a to aj napriek tomu, že tieto boli súčasťou reklamných kampaní. Ako príklad možno uviesť situáciu, kedy ako reklamná služba neboli vyhodnotené uskutočňované reklamné večierky, propagačné tlačové konferencie, semináre, reklamné súťaže, zhotovenie reklamných panelov a iné.

⁷³ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 132/2009 zo dňa 10.06.2010 „Aby mohli byť výdavky na daňové účely akceptované, je daňový subjekt povinný ich preukázať nielen po stránke formálnej (vystavenými dokladmi) ale i po stránke obsahovej. Daňový doklad totiž sám o sebe ešte nie je dôkazom, že k určitému plneniu došlo. Je len tvrdením o tejto skutočnosti, ktorú musí vedieť preukázať aj inak, ak jeho vierohodnosť v daňovej kontrole bola spochybnená.“

Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3Sžf 66/2007 zo dňa 06.03.2008 judikoval „Podľa § 3 ods. 6 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov⁷⁴ sa pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu⁷⁵ alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. V zmysle uvedeného ustanovenia je vždy rozhodujúce posúdenie ekonomického charakteru jednotlivých plnení (identifikovaných ako zdaniteľné plnenia), ktoré sú obsahom právneho úkonu a ktoré súvisia s „kauzou“ právneho úkonu (bezprostredným hospodárskym cieľom pre ktorý záväzok vznikol), ktorá je upravená v § 495 Občianskeho zákonníka a subsidiárne platí i pre obchodno-právne vzťahy (§ 1 ods. 2 Obchodného zákonníka). Z hľadiska ustanovenia § 495 Občianskeho zákonníka platnosti záväzku nebráni ak kauza nie je vyjadrená. Kauza vždy musí existovať a v prípade pochybností ju dokazuje daňový subjekt. Z hľadiska daňového je kauza významnejšia ako samotný typ právneho úkonu a musí sa preukazovať a zisťovať v daňovom konaní. Pre správnu identifikáciu zdaniteľných plnení a ich vzájomného vzťahu je zistenie kauzy záväzku t.j. skutočného obsahu právneho úkonu v zmysle § 3 ods. 6 zákona rozhodujúce.“

3. Reklama alebo iný daňový (ne)výdavok

Tak ako sa pomerne ťažko hľadá jednoznačný prienik definičných znakov reklamy, aby náklady vynaložené na reklamu boli daňovo uznateľnými výdavkami, a preto je náročné aj odlíšenie reklamy od iného daňového výdavku alebo nevýdavku, ktorý na prvý pohľad vykazuje totožné znaky reklamy.

3.1 Reklama a prezentácia

Zákonná úprava ZoDP v dikcii § 21 ods. 1 písm. h) vymedzuje náklady daňového subjektu, ktoré nie je možné uznať ako daňové výdavky. V intenciách označeného ustanovenia nie je možné za výdavky považovať náklady na reprezentáciu, okrem prípadov ak ide o reklamu

⁷⁴ K tomu pozri Kubincová, S. : Daňový poriadok, Komentár, 1. vydanie, Bratislava : C. H. Beck , 2015, s. 25 - 39.

⁷⁵ „Hodnotenie dôkazov je vecou voľnej úvahy správcu dane. Len tento posudzuje, či má byť nejaká skutočnosť považovaná za preukázanú a v rámci tejto úvahy posudzuje, či prevedené dôkazy sú dostačujúce, alebo či je potrebné ich doplniť. ... Pri uplatňovaní daňových zákonov sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti, rozhodujúcej pre stanovenie dane v prípade, keď tento obsah prekrýva nejasné, formálne právne označenie, ktoré je s ním v rozpore“ – k tomu pozri Uznesenie Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II ÚS 387/97 zo dňa 16.03.1998.

daňového subjektu.⁷⁶ Ako daňovo neuznateľné sú aj náklady na reklamné predmety⁷⁷, ak hodnota jedného takeého predmetu prekročí sumu 17,- EUR.⁷⁸ Typickým príkladom môže byť výročie založenia obchodnej spoločnosti, ktorá z tohto dôvodu dala svojim obchodným partnerom bezodplatne fľašu alkoholu, na ktorej bolo vygravírované obchodné meno spoločnosti s rokom založenia (napr. A1X, s.r.o., since 2000). Cena za jednu fľašu predmetného alkoholu bola po odpočte DPH 14,- EUR. Otázka teda znie, či je možné takýto „prezent“ uznať za daňový výdavok. Primárne je zistiť aký alkohol bol obsahom takýchto reklamných predmetov, a to z dôvodu zákonnej precizácie a odkazu na § 4 ods. 3 zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v platnom znení. Uvedené preto implikuje fundamentálnu požiadavku, a to aby ako alkoholickým reklamným predmetom bolo víno v zmysle osobitnej zákonnej úpravy. Ak tomu tak nebolo, nie je možné vynaložené náklady uznať. Vice versa, ak ide o víno, výdavok je možné predbežne uznať. Rozhodným bude ďalej posúdiť výšku ceny za jeden kus reklamného predmetu. Ak cena za jeden kus reklamného predmetu nepresahuje 17,- EUR, (v uvedenom prípade 14,- EUR) náklad na reklamný predmet je uznateľným daňovým subjektom. A contrario, ak cena presahuje sumu 17,- EUR, daňový výdavok nemožno uznať. Pokiaľ takýto prípad nastane, máme za to, že daňový výdavok by mal byť aj tak uznateľný, ale len čo do výšky 17,- EUR, ktoré kvalifikuje zákonodarca.

Obmedzenie použitého druhu alkoholu ako reklamného predmetu sa nevzťahuje na daňovníka, u ktorého je výroba alkoholických nápojov hlavným predmetom činnosti. Rovnakú výnimku kvalifikuje zákonodarca pre tabakové výrobky, ktoré sa nepovažujú za reklamné predmety, ibaže ide o daňovníka, u ktorého je výroba tabakových výrobkov hlavným predmetom činnosti.

⁷⁶ K tomu pozri napríklad Rozsudok Súdneho dvora, Komisia Európskych spoločenstiev proti Francúzskej republike, zo dňa 17.11.1993, Vec C-68/92; Rozsudok Súdneho dvora, Komisia Európskych spoločenstiev proti Luxemburskému veľkovojevodstvu, zo 17.11.1993, Vec C-69/92; Rozsudok Súdneho dvora, Komisia Európskych spoločenstiev proti Španielskemu kráľovstvu, zo dňa 17.11.1993, Vec C-73/92.

⁷⁷ V zmysle § 21 ods. 1 písm. h) ZoDP sa za darčkové predmety nepovažujú: AD a) darčkové reklamné poukážky, (avšak predmet, ktorý sa dá kúpiť za darčkovú poukážku už možno považovať za reklamný predmet, ale podmienkou je, aby bol v hodnote nižšej ako 17 EUR – k tomu pozri aj *Horniaček, P. a Mezeiová, V. : Zákon o dani z príjmov. Praktický komentár. Prvé vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017, s. 319*); AD b) tabakové výrobky okrem daňovníka, u ktorého je výroba tabakových výrobkov hlavným predmetom činnosti, AD c) alkoholické nápoje okrem alkoholických nápojov podľa osobitného predpisu v úhrnnej výške najviac 5 % zo základu dane; uvedené sa nevzťahuje na daňovníka, u ktorého je výroba alkoholických nápojov hlavným predmetom činnosti,

⁷⁸ Pokiaľ ide o cenu za reklamný predmet, ktorá musí byť podľa v súčasnosti platnej právnej úpravy nižšia ako 17,- EUR za kus, treba vychádzať zo ZoDPH, ktorý v § 8 ods. 3 okrem iného upravuje, že za dodanie tovaru za protihodnotu sa nepovažuje dodanie tovaru ak ide o bezodplatné dodanie na obchodné účely a ak jeho hodnota nepresiahne 17,- EUR bez dane za jeden kus. Pri nákupe propagačných predmetov, ktoré sú ako sme uviedli vyššie následne bezodplatne dodané, platiteľ dane z pridanej hodnoty si uplatní odpočet dane, ak jeho činnosť podlieha dani na vstupe – k tomu pozri aj *Horniaček, P. a Mezeiová, V. : Zákon o dani z príjmov. Praktický komentár. Prvé vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017, s. 319*.

Súčasne je nutné doplniť, že v prípade uznania nákladov na reklamné predmety, ktoré sú zastúpené alkoholom, platí aj obmedzenie výšky daňového výdavku, a to najviac v úhrnnej výške 5 % zo základu dane. Ak teda zostaneme pri vyššie uvedenej cene za fľašu vína (14,- EUR bez DPH) a daňový subjekt nakúpi 100 ks takýchto fliaš, potom takýto náklad bude uznateľný za daňový výdavok až vtedy, ak daňový subjekt vykáže základ dane aspoň 28.000,- EUR. V opačnom prípade sa tento pomer bude krátiť, čo znamená, že ak nakúpi 100 ks po 14 EUR, ale základ dane vykáže len v sume 20.000,- EUR, tak ako daňový výdavok možno uznať len sumu 1.000 EUR (5% zo sumy 20.000,- EUR) a nie celý výdavok, ktorý predstavuje sumu 1.400,- EUR (100 ks x 14,- EUR).

3.2 Reklama alebo sponzoring

V kontexte vnímania reklamy aspoň marginálne uvedieme pre nás právne zaujímavú situáciu, ktorá existovala do prijatia zákona č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení. In concreto, posudzovanie sponzoringu a reklamy.

Termín sponzoring resp. sponzorovanie je v bežnom živote často používaným pojmom s pomerne jasným obsahom. Podpora niekoho alebo niečoho zo strany tretieho subjektu. Právny poriadok Slovenskej republiky upravuje pojem sponzorovanie len v dikcii § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v platnom znení ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla. Sponzorovanie nie je plnenie podľa prvej vety, ktoré poskytla právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá je vysielateľom alebo poskytovateľom audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie alebo tento program vyrobila.

V aplikačnej praxi sa však vyskytovali prípady, kedy daňový subjekt síce skutočne vynakladal náklady na reklamu (nesimuloval žiadny právny stav), ktorú predstavovalo uvedenie jeho obchodného mena na drese športovca, ale správca dane takýto výdavok daňového subjektu neuznal. Vice versa, existovali prípady, kedy skutočným obsahom právneho úkonu bola podpora športovca a jednotlivé daňové subjekty len predstierali, že ide o reklamu.

Sponzoring stal daňovým výdavkom v zmysle § 17 ods. 19 písm. h) ZoDP⁷⁹ až na základe prijatia označeného zákona o športe. Pre posúdenie reklamy ako daňového výdavku

⁷⁹ Súčasťou základu dane daňovníka len po zaplatení sú výdavky (náklady) na sponzorské u sponzora na základe zmluvy o sponzorstve v športe poskytnuté počas obdobia trvania zmluvy o sponzorstve v športe v rozsahu podľa

resp. sponzoringu boli preto dôležité osobitosti konkrétneho prípadu, avšak aj v tejto oblasti súdne rozhodnutia proklamovali skôr potrebu reklamného vnímania sponzoringu⁸⁰, pred jeho ohrozením len v zmysle dikcie ZoVaR.

Ako príklad k uvedenej premise možno uviesť rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/4/2014 zo dňa 25.06.2015, ktorý sponzorovanie vyhodnotil ako reklamu pre sponzora. Dôvodom sú skutočnosti, že kým sponzor poskytuje finančné prostriedky pre sponzorovaného (v tomto prípade išlo o pretekára na motocykloch) na zabezpečenie potrebnej techniky, sponzorovaný poskytuje sponzorovi protihodnotu v tom, že súťaží pod jeho označením.⁸¹

Skutočnosť, že sponzorovanie možno subsumovať pod obsah reklamy vyplýva aj z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn. 6 As 44/2006, ktorý judikoval, že účelom sponzorovania nie je len propagácia mena alebo obchodnej firmy sponzora, ale aj jeho výrobkov. Sponzorovanie je tak obsahom reklamy v širšom slova zmysle.⁸²

jeho skutočného použitia v príslušnom zdaňovacom období, ak v príslušnom zdaňovacom období sponzor vykáže kladný základ dane; za výdavky (náklady) na sponzorské sa nepovažuje poskytnutie sponzorského pre športovca okrem športového reprezentanta.

⁸⁰ V zmysle § 38 ods. 1 ZoVaR „Sponzorovanie na účely tohto zákona je plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytuje. Sponzorovanie nie je plnenie podľa prvej vety, ktoré poskytla právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá je vysielateľom alebo poskytovateľom audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie alebo tento program vyrobila.“

⁸¹ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/4/2014 zo dňa 25.06.2015 „... Vo všetkých štyroch prípadoch je rozhodujúcou podstatou veci posúdenie otázky, s ktorou sa správca dane, ale ani žalovaný nevysporiadali, a to otázka, prečo by nehmotné plnenie zo strany pretekára, poskytnuté žalobkyňi na základe zmluvy o sponzorovaní z 27.03.2006 v znení dodatku č. 1, nemohlo byť predmetom plnenia a tým aj uplatnenia DPH zo strany žalobkyne. Jedná sa o nehmotné plnenie vyplývajúce z označenej zmluvy v znení dodatku č. 1 a to plnenie motocyklového pretekára J. K., ktorý sa „zúčastní v súťaži na MM SR Cross Countrya Enduro v rokoch 2006, 2007 a v nasledujúcich, vo Svetovom pohári v roku 2006, 2007 a nasledujúcich a na medzinárodných súťažiach Rally Dakar v roku 2007, prípadne aj na iných púštnych súťažiach“, spočívajúce v tom, že tento pretekár bude súťažiť pod hlavičkou hlavného sponzora – spoločnosti ENVIRON SERVIS MOTO TEAM, s.r.o., teda pod hlavičkou žalobkyne, čo predstavuje protihodnotu jej plnenia (zabezpečenie motocykla v bezchybnom stave, náhradné diely, rezervné súčiastky, účastnícky poplatok, zabezpečiť prepravu súťažného motocykla, zabezpečiť osobnú prepravu sponzorovaného, ním určeného mechanika, úhradu motocyklistického odevu a podobne). Ide teda o reklamné služby alebo inú protislužbu v spojitosti so zväzkom tímu, ktoré posilnia pozitívny obraz o sponzoroch a zlepšia ich hospodársku súťaž. Z uvedeného preto podľa názoru najvyššieho súdu nevyplýva, že za uvedené dodanie tovarov a služieb žalobkyňa neprijala žiadnu protihodnotu. Najvyšší súd sa nestotožnil s názorom žalovaného, ako aj správu dane, že žalobkyňa za dodané preverované tovary a služby, z ktorých bola odpočítaná daň na vstupe, neprijala žiadnu protihodnotu. Podľa názoru najvyššieho súdu protihodnotou k týmto dodaným tovarom a službám zo strany žalobkyne bolo nehmotné plnenie zo strany motocyklového pretekára J. K., spočívajúce v jeho účasti v označených súťažiach pod hlavičkou žalobkyne ako hlavného sponzora ...“

⁸² Vozár, J. a Zlocha, E. : Rozhodnutia vo veciach reklamy. Bratislava : IURA EDITION, spol. s.r.o., 2013, s. 326.

3.2.1 Sponzoring a zákon o športe

Sponzor⁸³ sa zmluvou o sponzorstve v športe zaväzuje poskytnúť priame alebo nepriame peňažné plnenie alebo nepeňažné plnenie, tzv. sponzorské športovcovi, športovému odborníkovi (tréner a inštruktor športu) alebo športovej organizácii, ktorí sú členmi národného športového zväzu, národnej športovej organizácie alebo medzinárodnej športovej organizácie. Zo zmluvy súčasne vyplýva záväzok aj sponzorovaným subjektom, a síce využiť sponzorské na dohodnutý účel súvisiaci so športovou činnosťou vykonávanou sponzorovaným subjektom.⁸⁴

Aj samotný zákon o športe predpokladá určitú reklamnú funkciu poskytnutého sponzorského, avšak výšku finančných prostriedkov vynaložených na reklamu zo sponzorského limituje hornou hranicou. Platí teda, že sponzorovaný môže uvádzať názov alebo obchodné meno, sídlo, logo sponzora alebo logo jeho výrobku v spojení s účelom, na ktorý bolo sponzorské poskytnuté, ale náklady na uvádzanie sponzora nesmú presiahnuť 10% hodnoty sponzorského.

Medzi obligatórne náležitosti zmluvy o sponzorstve v športe zaraďujeme AD a) identifikačné údaje zmluvných strán; AD b) obdobie trvania zmluvy, najviac do konca štvrtého roku nasledujúceho po roku, v ktorom bola sponzorovanému poskytnutá prvá časť sponzorského; AD c) spôsob zániku zmluvy; AD d) účel a rozsah sponzorského vrátane časového rozvrhu a spôsobu jeho poskytnutia a použitia; AD e) podmienky, ktoré musí sponzorovaný splniť na poskytnutie sponzorského vrátane lehoty na oznámenie ich splnenia. Zákon o športe ďalej precizuje obligatórnu písomnú podobu zmluvy a jej zverejnenie.⁸⁵

⁸³ Osobu sponzora možno definovať ako toho, kto poskytuje sponzorovanému peniaze alebo vecné prostriedky a ako sponzorované subjekty môžu vystupovať osoby, skupiny ľudí, inštitúcie a spoločenské akcie v športovej, kultúrnej, umeleckej, výskumnej, zdravotníckej a v inej spoločenskej oblasti. Za sponzorské dostáva sponzor vopred určené (dohodnuté) protihodnoty, ktoré priamo alebo nepriamo podporujú dosiahnutie jeho marketingových cieľov. Sponzorované činnosti sa týkajú reklamy, podpory predaja, propagácie a osobného predaja. – K tomu pozri Ěm@ilové noviny č. 20/2014, [online] 15.10.2014 [cit. 2019-07-20]. Dostupné na internete: http://vjhr.sk/archive/2016_4/part_2/all.pdf

⁸⁴ „Ak je sponzorovaným športovec alebo športový odborník (tréner a inštruktor športu), ktorí sú členmi národného športového zväzu, národnej športovej organizácie alebo medzinárodnej športovej organizácie, účelom sponzorského nesmie byť ich mzda alebo odmena za vykonávanie športu alebo inej športovej činnosti, ani úhrada nákladov na ich osobnú potrebu nesúvisiacich s vykonávaním ich športovej činnosti.“ (k tomu bližšie pozri § 50 zákona č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení).

⁸⁵ Podľa § 51 ods. 1 zákona č. 440/2015 Z. z. je sponzorovaný povinný zmluvu o sponzorstve v športe, jej zmeny a doplnenia zverejniť, a to najneskôr do 30 dní odo dňa jej podpisu oboma zmluvnými stranami. K tomu pozri aj dikciu § 47a zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v platnom znení, osobitne ustanovenie § 47a ods. 4, podľa ktorého ak sa zmluva nezverejnila do troch mesiacov od uzavretia zmluvy alebo od udelenia súhlasu, ak sa na jej platnosť vyžaduje súhlas príslušného orgánu, platí, že k uzavretiu zmluvy nedošlo.

3.3 Niekdajší poplatok z reklamy

V zmysle právnej úpravy účinnej do v súčasnosti platného zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, t.j. podľa zákona č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch, právny poriadok Slovenskej republiky poznal aj tzv. poplatok z reklamy. Dikcia vtedy platného a účinného § 10a zákona č. 544/1990 Zb. upravovala platenie poplatku za AD a) písomné, AD b) obrazové, AD c) svetelné, AD d) zvukové, AD e) figurálne (trojrozmerné) propagačné oznamy umiestnené alebo uskutočňované v obci na verejných priestranstvách, vo verejne prístupných miestnostiach; na budovách, stavbách, plotoch a ostatných objektoch a priestoroch viditeľných a počuteľných z verejných priestranstiev; na a vo vnútri vozidiel hromadnej a osobnej dopravy.

Poplatok sa neplatil: AD a) z reklám propagujúcich výlučne charitatívne a humanitárne akcie vrátane akcií na ochranu životného prostredia a ochranu prírody, AD b) z reklám propagujúcich vlastný podnik, ak sú umiestnené na a vo vnútri objektov a zariadení a na pozemkoch a dopravných prostriedkoch, ku ktorým má fyzická alebo právnická osoba vlastnícke alebo iné práva a vykonáva v nich činnosť, ktorá je predmetom reklamy, AD c) z reklám politických strán a politických hnutí po dobu volebnej kampane.

Poplatníkom bola fyzická alebo právnická osoba, ktorá reklamu umiestnila alebo uskutočňovala, a to aj v prospech tretej osoby, avšak vždy platila poplatok len jedna z týchto osôb. Tzn. buď poplatok platila osoba, ktorá reklamu umiestnila alebo tretia osoba, v prospech ktorej sa reklama umiestnila. Sadzba poplatku bola vyjadrená percentuálnou sadzbou od 5% do 15% v závislosti od typu reklamy.

4. Rezultát - Reklama ako daňový výdavok

Na podklade uvedeného možno reklamu charakterizovať ako akékoľvek verejné označenie podnikateľského subjektu, ktorého cieľom je osloviť recipientov a tak podporiť predaj, nákup alebo uplatnenie tovarov a služieb tohto subjektu na trhu, ako fundament pre vytvorenie možnosti dosiahnutia príjmov, avšak bez nevyhnutnosti ich skutočného vykázania (dosiahnutia).

Uvedenú prezumpciu podporuje aj právny názor Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorý vo svojom rozhodnutí sp. zn. 23S/54/2014 zo dňa 14. 05. 2014 uviedol *„Dôležitým je posúdiť vecnú súvislosť vynaložených nákladov na reklamu s možným zabezpečením, udrжанím, či zvýšením príjmov daňovníka. Najvyšší súd SR už v odôvodnení svojho rozhodnutia sp. zn. 3Sžf 66/2007 zo dňa 06.03.2008 konštatoval, že miera ovplyvnenia ľudského správania sa*

reklamou nie je exaktne merateľná, pričom ako pomocné kritérium treba preskúmať kauzu, t.j. bezprostredný hospodársky dôvod vynaloženia nákladov na reklamu.“⁸⁶

Záver

Reklama je síce len jeden z mnohých prvkov podporujúcich umiestnenie tovarov a služieb na trhu, avšak vzhľadom na trhovo a pro-konzumne orientovanú ekonomiku možno jednoznačne rezultovať jeho primárnosť. Reklama predstavuje nástroj, ktorým sa reklamovaný subjekt snaží osloviť pokiaľ možno čo najširšie masy verejnosti, ako potenciálnych zákazníkov, klientov ... spotrebiteľov.

Reklama preto predstavuje pre podnikateľa významný informačný prostriedok. Vychádzajúc už z vyššie prezumovanej nákladovosti tohto marketingového nástroja sa podnikatelia snažia aby reklama bola účelná a dosiahla svoj základný cieľ – zvýšenie hospodárskeho profitu podnikateľa. Na strane druhej a z pohľadu daňového zaťaženia je záujmom podnikateľa aj znížiť základ dane v zmysle ZoDP a od zdaniteľných príjmov odpočítať pokiaľ možno čo najvyššiu hodnotu daňových výdavkov. Ak je teda reklama jedným z najnákladnejších výdavkov daňovníka, je úplne prirodzené, že tomu zodpovedá aj výška uplatneného daňového výdavku. Napriek jasne logickej priamej úmere a preukázaniu nákladov na reklamu, tieto nie sú zo strany správcov dane uznávané a vo vyrubovacom konaní podľa § 68 a nasl. Daňového poriadku dochádza k dodatočnému vyrubeniu rozdielu dane.

Na podklade vyššie pertraktovaných charakteristických vlastností reklamy, je potrebnú túto vnímať v čo najširšom rozsahu. Neprimerané ohraničovanie by viedlo k nesprávnym právnym záverom, a to najmä za súčasného stavu, kedy aj samotná judikatúra najvyšších súdnych autorít vníma reklamu vo vizibilite širokého spektra charakteristiky a obsahu tohto inštitútu.

V korelácii všetkých pertraktovaných skutočností opakovane rezultujeme, že fundamentmi pre správne právne posúdenie vzniknutého daňového výdavku musia byť vždy osobitosti konkrétneho prípadu a vnímanie reklamy v jej najširšom možnom význame. Iba uvedené premisy môžu zabezpečiť, aby postup správcu dane bol nielen právom aprobovaný ale súčasne budovaný aj na materiálnych základoch výkladu a aplikácie práva.

⁸⁶ Podľa názoru Krajského súdu v Banskej Bystrici nemožno súhlasiť so stanoviskom daňových orgánov, ktoré povýšili význam skutočnosti, že na pútači nie je žiadny údaj o žalobcovi, názov žalobcu, prípadne jeho obchodnej firmy, a preto sa nemôže jednať o reklamu v záujme žalobcu.

Zoznam použitých skratiek

Daňový poriadok - zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení

OBZ - zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v platnom znení

ZoDP - zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v platnom znení

ZoDPH - zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení

ZoR - zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení

ZoVaR - zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v platnom znení

ZP – zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v platnom znení

Použitá literatúra

Knihy

1. *Behrens, K. Ch.* : Handbuch der Werbung. Wiesbaden : Gabler, 1970, 1127 s. ISBN 978-3-663-13327-8
2. *Eliáš, K., Bejček, J., Hajn, P., Ježek, J. a kol.* : Kurs obchodního práva. Obecná část. Soutěžní právo. 4. vyd. Praha : C. H. Beck, 2004, 535 s. ISBN 80-7179-854-1
3. *Horniaček, P. a Mezeiová, V.* : Zákon o dani z příjmov. Praktický komentár. Prvé vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer s.r.o., 2017, 634 s. ISBN 978-80-8168-670-2
4. *Kubincová, S.* : Daňový poriadok, Komentár, 1. vydanie, Bratislava : C. H. Beck , 2015, 733 s. ISBN 978-80-89603-28-2
5. *Kubincová, S.* : Slovenské finančné právo I. časť. 2. aktualizované a doplnené vydanie. Banská Bystrica : Právnická fakulta UMB v Banskej Bystrici, 2011, 290 s. ISBN 978-80-557-0128-8
6. *Kubíček, P., Škrinár, A., Nevolná, Z., Kolkusová, R., Ďurica, M.* : Obchodné právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2016, 383 s. ISBN 978-80-7380-619-4

7. *Loydlová, M.* : Reklama, Bratislava : Ekonóm, 2013, s. 5., *Prachár, J.* : Reklama, Bratislava : Edičné stredisko ekonomickej univerzity v Bratislave, 1993, 92 s. ISBN 978-80-225-3798-8
8. *Maďar, M.* : Klamlivá a porovnávací reklama z pohľadu európskej kazuistiky, In *Medzinárodný vedecký zborník*. Porada Viktor. Báčsky Petrovec : Srbské rozvojové združenie, 2014. s. 142-154. ISBN 978-86-916257-8-8
9. Mamojka, M. a kol. : Obchodný zákonník - Veľký komentár, 1. zväzok - § 1 - § 260, Žilina : Eurokódex , 2016, 1087 s. ISBN 978-80-8155-065-2
10. *Mihók, P.* : Reklama v trhovej ekonomike, Bratislava : Slovenská obchodná a priemyselná komora, 1995, 104 s. ISBN 80 - 855 88 – 35 -8
11. *Patakyová, M. a kol.* : Obchodný zákonník. Komentár. 5. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2016, 1696 s. ISBN 978-80-89603-46-6
12. *Prachár, J.* : Reklama, Bratislava : Edičné stredisko ekonomickej univerzity v Bratislave, 1993, 293 s. ISBN 80-225-0438-6
13. *ŠIBL, D. a kol.* : Veľká ekonomická encyklopédia. Bratislava : Sprint, 2002, 967 s. ISBN 8089085040.
14. *Večerková, E.* Nekalá súťaž a reklama (vybrané kapitoly). 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita v Brně. 2005. 330 s. ISBN 80-210-3607-9
15. *Vozár, J. a Zlocha, L.* : Rozhodnutia vo veciach reklamy. Bratislava : IURA EDITION, spol. s.r.o., 2013, 339 s. ISBN 978-80-8078-677-9
16. *Žitňanská, L., Ovečková, O. a kol.* : Obchodné právo, Obchodné spoločnosti, 1. zväzok, 2. doplnené a prepracované vydanie, Bratislava : IURIS LIBRI, spol. s r.o., 2013, 636 s. ISBN 978-80-89635-05-4

Judikatúra

17. Nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. IV.ÚS 27/09 zo dňa 11.09.2009; N 200/54 SbNU 489
18. Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 283/09 zo dňa 26.11.2009

19. Rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn. 6 As 44/2006
20. Rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 7 As 81/2015
21. Rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/127/2011 zo dňa 27.03.2012
22. Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, sp. zn. 23S/54/2014 zo dňa 14. 05. 2014
23. Rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky, sp. zn. 32 Odo 1370/2005 zo dňa 04.04.2006
24. Rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 32 Cdo 139/2008 zo dňa 29.04.2008
25. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Obo 138/2000
26. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Obo 245/2004 zo dňa 01.01.2004
27. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp, zn. 3 Sžf 66/2007 zo dňa 06.03.2008
28. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Obo 239/2006 zo dňa 22.04.2008
29. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Obo 147/2007 zo dňa 16.10.2008
30. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 85/2007 zo dňa 23.10.2008
31. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 132/2009 zo dňa 10.06.2010
32. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/42/2011 zo dňa 18.04.2012
33. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/9/2012 zo dňa 24.10.2012
34. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sž/26/2013 zo dňa 11.12.2014
35. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/4/2014 zo dňa 25.06.2015
36. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžo/331/2015 zo dňa 26.10.2016
37. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/37/2016 zo dňa 20. 04. 2017
38. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/2/2017 zo dňa 06.02.2018
39. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 85/2007 zo dňa 23.10.2018
40. Rozsudok Okresného súdu Košice I. sp. zn. 29CbPv/5/2008 zo dňa 21. 11. 2013

41. Rozsudok Okresného súdu Košice I sp. zn. 27Cb/96/2005 zo dňa 23. 02. 2016
42. Rozsudok Súdneho dvora, Komisia Európskych spoločenstiev proti Francúzskej republike, zo dňa 17.11.1993, Vec C-68/92
43. Rozsudok Súdneho dvora, Komisia Európskych spoločenstiev proti Luxemburskému veľkovoľvodstvu, zo 17.11.1993, Vec C-69/92
44. Rozsudok Súdneho dvora, Komisia Európskych spoločenstiev proti Španielskemu kráľovstvu. zo dňa 17.11.1993, Vec C-73/92
45. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, Verband Sozialer Wettbewerb eV proti Clinique Laboratoires SNC a Estée Lauder Cosmetics GmbH., zo dňa 02.02.1994, VEC C-315/92
46. Rozsudok Súdneho dvora, Verein gegen Unwesen in Handel und Gewerbe Köln eV proti Mars GmbH., zo dňa 06.07.1995, VEC C-470/93
47. Rozsudok Súdneho dvora, L'Oréal SA, Lancôme parfums et beauté & Cie SNC, Laboratoire Garnier & Cie proti Bellure NV, Malaika Investments Ltd, Starion International Ltd, zo dňa 18.06.2009, VEC C-487/07
48. Rozsudok Súdneho dvora, Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa proti Minister Finansów, zo dňa 27.10.2011, Vec C-530/09
49. Uznesenie Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II ÚS 387/97 zo dňa 16.03.1998

Zákony a dôvodové správy

50. ústavný zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v platnom znení
51. zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v platnom znení
52. zákon č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch v znení účinnom do 31.12.2004
53. zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v platnom znení
54. zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v platnom znení
55. zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
56. zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonníku práce v platnom znení

57. zákon č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v platnom znení
58. zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v platnom znení
59. zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v platnom znení
60. zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení
61. zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v platnom znení
62. zákon č. 650/2004 Z. z. o doplnkovom dôchodkovom sporení a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
63. zákon č. 538/2005 Z. z. o prírodných liečivých vodách, prírodných liečebných kúpeľoch, kúpeľných miestach a prírodných minerálnych vodách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
64. zákon č. 124/2006 Z. z. o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
65. zákona č. 355/2007 Z. z. o ochrane, podpore a rozvoji verejného zdravia a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
66. zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
67. zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v platnom znení
68. zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
69. zákon č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
70. smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/114/ES z 12.12.2006 o klamlivej a porovnávacej reklame
71. dôvodová správa k zákonu č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení

Iné

72. Em@ilové noviny č. 20/2014, [online] 15.10.2014 [cit. 2019-07-20]. Dostupné na internete: http://vjhr.sk/archive/2016_4/part_2/all.pdf

Finančné právo, daňové právo a správne právo v európskom priestore
Elektronický zborník vedeckých štúdií

Recenzenti : Prof. JUDr. Jozef Králik, CSc., MBA.
Doc. JUDr. Ing. Bernard Pekár, PhD.

Zostavovatelia : Doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD.
JUDr. Martin Píry, PhD.
JUDr. Tatiana Kubincová, PhD.
Mgr. Patrik Kukul'a

Vydavateľ : Belianum. Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici.
Edícia: Právnická fakulta UMB, Katedra finančného a správneho práva.
Rok vydania : 2019
Počet strán: 434

ISBN 978-80-557-1585-8



ISBN 978-80-557-1585-8