

Mária Bujňáková**ZÁSADY A PRINCÍPY DAŇOVÉHO KONANIA¹****Úvodom k daňovej sústave a daňovému systému**

Systém (z gréckeho systému) vo všeobecnosti možno definovať ako celok pozostávajúci z viacerých častí, medzi ktorými existujú prepojenia, väzby ktoré na seba logicky nadväzujú. Pre systém je charakteristické, že sa vyznačuje relatívnou samostatnosťou, stabilitou a relatívnym pôsobením².

Dane sú najvýznamnejším príjmom štátneho a miestnych rozpočtov, sú nástrojom na realizáciu sociálnych výhod, financovania verejných potrieb a aktivít. Významnou sa stále stáva aktuálna otázka optimalizácie daní, resp. celého daňového systému. Ide o otázku, ktorá je pertraktovaná veľmi dávno a zaoberalo sa ňou veľmi veľa daňových teórií. Adam Smith vo svojom diele „Pojednanie o pôvode a podstate bohatstva národov“ stanovil štyri základné daňové kánony, t. j. zásady, ktoré by mal štát uplatňovať v rámci svojej daňovej politiky – spravodlivosť, zákonnosť, pohodlnosť a minimálne náklady na vyberanie daní. Na jeho teóriu nadväzovali ďalší ekonómovia, medzi ktorých možno zaradiť J. Stiglitzu, ktorý stanovil požiadavky na optimálny daňový systém – spravodlivosť, administratívna použiteľnosť, jednoduchosť, minimalizácia nákladov, daňová istota, transparentnosť³. Tieto predmetné kritéria sú z pohľadu možnej realizácie v komplexnom ponímaní možno až nerealizovateľné. Vystáva otázka naplnenia všetkých kritérií naraz. Splnenie jedného spravidla spôsobuje porušenie iného. Obsahová nejednotnosť stanovenia optimálneho daňového systému určuje predpoklady na jeho rôzne chápanie, definovanie a uplatňovanie.

¹ Tento príspevok predstavuje čiastkový výstup z riešenia projektu VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a možnosti ich predchádzania (prostriedkami daňového, obchodného a trestného práva)“.

² V. Babčák, *Slovenské daňové právo*, Bratislava 2012, s. 55.

³ A. Schulzová *et al.*, *Daňovníctvo: daňová teória a politika*, 2 prep. vyd. Bratislava 2009, s. 14. Pozri aj: K. Červená, *Daňová politika verus ekonomická efektívnosť v období krízových javov* [in:] *Dny práva 2012*, Brno 2013, s. 1967–1976.

Ekonomická teória pristupuje k charakteristike jednotlivých teórií viacmenej z ekonomického pohľadu, ale je nevyhnutné vnímať aj ich právnu podstatu a právnu stránku. V teórii daňového práva pojem daňový systém predstavuje širší pojem ako daňová sústava. Ide o pojmy obsahovo aj významovo blízke aj keď nie totožné. V podmienkach Slovenskej republiky pod daňový systém možno zaradiť: daňovú sústavu; právne a organizačne usporiadaný systém orgánov, ktoré zabezpečujú výkon správy daní a ďalšie súvisiace činnosti, systém nástrojov, metód a pracovných postupov, ktoré uvedené orgány uplatňujú vo vzťahu k daňovým subjektom, prípadne k iným osobám.

Je všeobecne známe že je nutné oddeľovať daňovú sústavu od daňového systému. Daňovú sústavu v každom štáte vnímame ako sústavu daní, ktoré sa v danom štáte ukladajú a vyberajú v určitom období. Sústava daní je vždy závislá od rôznych iných faktorov ako sú napríklad štátoprávne usporiadanie, veľkosť štátu, stupeň medzinárodnej integrácie, ale aj politický a kultúrny vývoj. Aj Slovenská republika prešla procesom transformácie daňovej sústavy, a prebehla u nás taktiež daňová reforma. Daňová reforma, ktorá u nás bola realizovaná predstavuje komplex zmien v daňovom systéme a v daňovej sústave. Daňovú sústavu tvoria jednotlivé dane, ktoré majú svoju podobu v hmotnoprávných normách daňového práva⁴. Dôležitým atribútom daňového práva je jeho členenie na hmotno-právnu časť a procesno-právnu časť daňového práva. Samotná definícia dane má niekoľko znakov, ktoré sú charakteristické pre tento inštitút tak v hmotnoprávnej úprave, ako aj v procesno-právnej úprave⁵.

Nakoľko sa chceme osobitne venovať zásadám a princípom správy daní, naša pozornosť bude venovaná predovšetkým procesným postupom v správe daní. Pre potreby správy daní je formálne vymedzenie dane zakotvené v § 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (daňový poriadok). V zmysle tohto zákona sa daňou rozumie daň podľa osobitných predpisov. Vychádzame tu z definície dane ako je prezentovaná v hmotnoprávnej úprave, čiže v jednotlivých zákonoch o daniach, ale aj iných súvisiacich právnych predpisoch⁶.

Princíp a zásada

Daňové právo vnímame ako samostatné odvetvie práva, ktoré možno definovať ako „súhrn právnych noriem upravujúcich daňové vzťahy, ktoré vznikajú pri formovaní daňovej sústavy a realizácií jej obsahových zložiek, ako aj pri organizácii daňovej správy a výkone správy daní“⁷.

⁴ J. Medved' *et al.*, *Daňová teória a daňový systém*, Bratislava 2009, s. 14.

⁵ M. Karfíková, *Daňové řízení. In Finanční právo*, Praha 2009, s. 256–277.

⁶ Napr. zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

⁷ V. Babčák, *op. cit.*, s. 60.

Daňový poriadok je základným procesno-právnym predpisom, ktorý slúži na realizáciu hmotného práva. Má povahu normy *lex generalis*, t. j. v prípade ak osobitný predpis *lex specialis* neobsahuje osobitnú úpravu je potrebné aplikovať ustanovenia Daňového poriadku⁸. Týmto spôsobom sa zabezpečuje celistvosť a funkčnosť procesnej časti správy daní. Samotné daňové právo procesné je založené na určitých princípoch a zásadách, ktoré sú smerodajné pre fungovanie celej správy daní. Princípy a zásady sú charakteristické aj pre ostatné odvetvia práva, nakoľko prostredníctvom princípov a zásad je možné aplikovať zákony a vytvárať postupy pri aplikovaní práva.

Kontinentálny systém práva je založený na písanom práve, kde sa za základný prameň práva považuje právny predpis. Význam právnych princípov v tomto systéme neustále narastá, a to najmä z dôvodu, že právne predpisy sú častokrát neprehľadné, kazuistické, ich adresáti majú problémy sa v nich orientovať, často k tomuto stavu prispievajú aj nedostatky zákonodarcu. Tu by malo byť východiskom skúmanie účelu právnej normy – teda čo ňou zákonodarca zamýšľal. Samotný účel, cieľ právnej normy je prepojený s právnymi princípmi – pri jeho poznávaní je potrebné prihliadať aj na princípy, ktoré sú indíciou pre jeho poznanie a pre pochopenie vzájomných väzieb medzi právnymi normami ako aj medzi jednotlivými inštitútmi.

Teoretické názory na tieto princípy sú odlišné najmä so zreteľom na spor pozitivistického a iusnaturalistického chápania práva. Podľa pozitivistickej teórie je právo len to, čo je zachytené v platných právnych predpisoch, čiže to, čo je obsahom príslušného právneho predpisu. Iusnaturalisti zastávajú názor, že tieto princípy sa môžu nachádzať aj mimo právnych noriem a ich použitie nie je podmienené ich zachytením v právnych normách⁹. Vzhľadom na tento konflikt neexistuje jednotná definícia pojmu princíp. Podľa právnej teórie sa k právnemu princípu nemožno dostať obyčajným zovšeobecnením pravidiel, ktoré boli povýšené na vyšší stupeň abstrakcie. Princíp nemožno získať zovšeobecnením pravidiel, ale len prostredníctvom postupu späť od určitej úpravy k myšlienkam, ktoré sú jej základom¹⁰.

Problematikou právnych princípov sa zaoberal Ronald Dworkin, ktorý vo svojich úvahách vychádzal z rozdielu medzi princípmi a pravidlami (normami). Ten spočíva v logike veci – pravidlá je nutné aplikovať metódou všetko alebo nič. Ak existujú skutočnosti, o ktorých pravidlo hovorí, potom toto pravidlo platí a je potrebné akceptovať odpoveď, akú dáva. V prípade, že neplatí, pre rozhodnutie nič neprináša. Princípy fungujú inak, Majú rozmer závažnosti a dôležitosti,

⁸ Bližšie pozri § 1 ods. 2 Daňový poriadok.

⁹ J. Čollák, *Právne princípy a zásady*, <http://www.lexforum.cz/382>.

¹⁰ M. Vernarský, *Procesné zásady daňového konania*, 2. aktualizované a dopl., Košice 2013, s. 18.

ktoré pravidlá nemajú. V prípade konfliktu musí ten, kto rozhoduje prihliadnuť na závažnosť každého z princípov a vysloviť, aký dôležitý alebo závažný je ten ktorý princíp. Princípy predstavujú akýsi štandard, ktorý je potrebné dodržiavať, pretože si to vyžaduje morálka, slušnosť, etika.

Na Dworkinovu teóriu nadviazal Robert Alexy, podľa ktorého rozdiel medzi princípom a pravidlom je možné určiť len ak nastane kolízia. Ak je jej riešenie dané vyvažovaním v kolízií stojacich noriem, ide o princípy, pritom treba postupovať tak, aby mohli byť uplatnené oba čo v najväčšej možnej miere. Ak je aplikácia daná jednoznačne a nie ich vyvažovaním, pôjde o pravidlo. Pozitivisti tieto teórie o princípoch kritizujú. Argumentujú tým, že ich aplikáciou dochádza k prílišnému rozširovaniu prameňov práva, narúša sa právna istota. Kde je hranica, kedy sa princíp stáva právom? Kedy je súčasťou platného práva a kedy nie?¹¹ Podľa Boguzsaka „právne princípy sú pravidlá relatívne vysokého stupňa všeobecnosti, ktoré sú explicitne alebo implicitne alebo ako *communis opinio doctorum* imanentné danému právu, právnomu odvetviu, alebo inštitútu“¹².

Vo všeobecnosti princípy sú východiskom pre pozitívno-právnu úpravu, vyjadrujú podstatu a vývojové tendencie určitej oblasti spoločenských vzťahov. Teória teda nie je jednotná v otázke, čo je princíp. Rovnako existujú rozdielne názory pri vymedzení odlišností medzi princípom a zásadou. V súlade s teóriou práva právne zásady predstavujú základné prvky právneho systému. Právny systém je tvorený súhrnom platných právnych noriem a ich väzieb. Ich základnou funkciou je vymedziť určitý rámec, v ktorom tento právny systém funguje. Jedná skupina teoretikov sa prikláňa k potrebe ich rozlišovania v teórii a praxi. Vychádza z názoru, že pod právnymi princípmi sa rozumejú právne pravidlá tvoriace základ určitého inštitútu. Všeobecné právne zásady sú spoločné pre celý právny systém. Samotné právne zásady sú právnymi pravidlami s nižšou mierou všeobecnosti a sú špecifické v konkrétnom odvetví práva. Druhá skupina teoretikov sa prikláňa k stotožneniu pojmov, a teda podľa nich ide o pojmy synonymické.

Tak ako nedošlo k zjednoteniu výkladu právnych princípov a právnych zásad, aj v otázke procesných princípov a procesných zásad sa objavujú rôzne polemiky a rozdielne názory, ale zjednodušene môžeme konštatovať, že tieto pojmy sa nepovažujú za synonymá.

Ak hovoríme o princípe, uznáva sa, že je vedúcou ideou, ktorá platí bezozvyšku, nepripúšťa výnimku, má absolútne určenie. Zásada je prepojená s konkrétnymi spoločenskými javmi s vzťahmi, pričom pripúšťa výnimku zo svojho uplatňovania¹³.

¹¹ J. Prusák, *Právne princípy a pramene slovenského práva*, „Právny obzor“ 2003, roč. 86, č. 3, s. 264–273.

¹² J. Boguzsak, *Pojetí druhy a význam právních principů*, „Právny obzor“ 2003, roč. 86, č. 3, s. 241–247.

¹³ V. Babčák, *op. cit.*, s. 369.

Správa daní sa realizuje podľa ideí, ktoré zákonodarca pomenoval ako zásady správy daní. Možno nimi rozumieť „pravidlá formovania a modelovania daňového systému s cieľom splniť základné ciele zdanenia“¹⁴. Zjednodušene povedané sú to vlastne pravidlá, podľa ktorých a na základe takýchto pravidiel sú pri správe daní povinní postupovať tak správca dane ako aj osoby zúčastnené na správe daní a tí, ktorí majú podstatný vplyv na správne určenie dane a zabezpečenie jej úhrady.

Neexistuje presne stanovený počet daňových zásad, tie sa vyvíjajú a menia spolu s rozvojom a vývojom ekonomiky, ekonomického prostredia, teórie a v neposlednej miere s aplikačnou praxou. V § 3 Daňového poriadku sú zakotvené základné zásady správy daní, z čoho možno vyvodit' tiež existenciu aj ďalších, ktoré sú upravené v iných ustanoveniach zákona. Zásady správy daní sú predpokladom na správne uplatňovania daňových zákonov na ich aplikáciu a správne pochopenie. Všetky zásady, ktoré sú obsiahnuté v Daňovom poriadku sa vyznačujú tým, že sú priamo záväzné a je potrebné z nich vychádzať pri výklade a aplikácii jednotlivých ustanovení Daňového poriadku.

Princípy správy daní

Súčasná právna úprava v ustanoveniach Daňového poriadku vychádza z troch základných princípov správa daní:

- 1) princíp zákonnosti (legality),
- 2) princíp jednotnosti procesného rozhodovania,
- 3) princíp právnej istoty.

Princíp zákonnosti (legality) vychádza predovšetkým z Ústavy Slovenskej republiky, zjednodušene povedané z čl. 1: Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Ústava a zakotvenie právneho štátu v nej predstavuje prihlásenie sa k určitému ideálu, v ktorom existuje potreba obmedzovania štátu právom. Počiatky tohto pojmu siahajú do antickej filozofie, v ktorej je zákon „neobmedzeným pánom nad vládcami a vládcovia sú iba poslušnými podanými v službách zákona“¹⁵. Vo všeobecnosti ním možno rozumieť štát, v ktorom vládne právo. Na jednej strane stoja občania, na druhej štátne orgány, ktoré nestoja nad právom, ale sú ním viazaní¹⁶.

Pre právny štát sú charakteristické určité princípy, ktoré sú jeho pilierom a ktoré musia byť rešpektované a dodržiavané. Myšlienkou právnych princípov

¹⁴ Daňový poriadok po novelách s komentárom. Žilina: Poradca s.r.o., s. 19.

¹⁵ A. Bröstl, G. Dobrovičová, I. Kanárik, *Základy štátovedy*, Košice 2007.

¹⁶ Pozri bližšie napr. A. Kicová, *Vybrané zásady daňového konania tak, ako ich nepoznali klasické rozprávky*, „Acta Iuridica Olomoucensia“ 2012, vol. 7, no. 1, s. 26 a nasl.

sa zaoberali už rímski právnici, ďalšie sa začali rozvíjať postupne s vývojom konštitucionalizmu. Práve princíp zákonnosti je jedným z najdôležitejších princípov a môžeme ho vnímať v rovine formálnej a v rovine materiálnej. Z formálneho hľadiska sa ním rozumie dodržiavanie ústavy, ústavných zákonov a medzinárodných zmlúv. Z materiálneho hľadiska je to „právo na ústavu, ktorá zabezpečí základné práva a slobody a zakotví demokratickú štruktúru štátnej moci, ale tiež právo na nezmeniteľnosť demokratických ústavných princípov. Ústavnosť je jadrom zákonnosti, najmä jej zásada všeobecnej viazanosti všetkých platným právom a zásada postupu štátnych orgánov a štátnych inštitúcií na základe zákona”¹⁷. Z uvedeného možno vyvodit’ čo tvorí obsah zákonnosti – povinnosť v možno vyvodit’ čo tvorí obsah zákonnosti – povinnosť všetkých subjektov dodržiavať zákona a všetky právne predpisy.

V podmienkach Slovenskej republiky sa tento princíp premietol do Ústavy SR, kde v čl. 2 ods. 2 je zakotvené: „Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákona”. Pri správe daní sa uplatňuje ústavnosť v širšom a užšom slova zmysle¹⁸. Užšie vymedzenie korešponduje s § 3 ods.1 daňového poriadku podľa ktorého: „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”. Pod právom môžeme rozumieť subjektívne právo daňového subjektu, ktoré mu vyplýva z tohto procesného zákona alebo z hmotnoprávneho daňového predpisu. Právom chránený záujem sa rozumie len taký záujem daňového subjektu, ktorému hmotnoprávne daňové predpisy alebo Daňový poriadok poskytujú osobitnú ochranu¹⁹. Takto formulovaný princíp môže znamenať konflikt záujmov na jednej strane sa zohľadňujú fiskálne záujmy štátu, na druhej strane sa rešpektujú práva a právom chránené záujmy daňových subjektov a iných osôb. V takom prípade správca dane alebo súd pri preskúmaní rozhodnutí daňovej správy musí zohľadniť okolnosti konkrétneho prípadu a jednoznačne určiť, ktorý z týchto dvoch princípov uprednostní.

V širšom zmysle je zákonnosť správy daní súčasťou ústavného princípu zákonnosti ukladaní daní a poplatkov, ktorý je vyjadrený v čl. 59 Ústavy SR, podľa ktorého: „Dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.“ Takto formulované právne normy sú zárukou, že zásahy do majetkovej sféry daňových subjektov ku ktorým dochádza pri naplnení účelu správy daní budú legálne a zároveň aj legitímne. Je potrebné aby účel správy daní bol napĺňaný za súčasného dodržiavania práv daňových subjektov. Túto skutočnosť potvrdzuje aj rozsudok NS SR/17 bližšie pozri Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6Sžf79/2013.

¹⁷ J. Prusák, *Teória práva*, Bratislava 1997, s. 164.

¹⁸ V. Babčák, *op. cit.*, s. 368.

¹⁹ K. Krcíliková, M. Mrvová, *Daňový poriadok s vysvetlivkami*, Bratislava 2012, s. 18.

Princíp jednotnosti procesného rozhodovania príslušného orgánu pri správe daní je považovaný za princíp, ktorý nie je *expressis verbis* upravený v Daňovom poriadku, napriek tomu jeho existenciu možno vyvodit' z jeho jednotlivých ustanovení. Základnou myšlienkou, z ktorej vychádza je to, že správa daní predstavuje jednotný a ucelený systém. V celom procese správy daní sa realizuje mnoho úkonov, činnosti ktoré nemôžu byť od seba oddelené ale navzájom na seba nadväzujú. Jedným z takýchto procesov je daňové konanie, ktoré je nutné vnímať ako jeden komplex aj keď zákonodarca v tomto prípade niektoré druhy osobitne pomenoval. Osobitne je potrebné vnímať daňové exekučné konanie považované za relatívne samostatný druh konania. Princíp jednotnosti vyjadruje skutočnosť, že napriek existencii daňového konania, ďalších činnosti a postupov ktoré sa uskutočňujú nedochádza k narušeniu celistvosti výkonu správy daní, pretože všetka činnosť smeruje k správneému určení dane a zabezpečeniu jej úhrady. Tieto tvrdenia potvrdzuje aj nález Ústavného súdu SR/ bližšie pozri nález ÚS SR sp. Zn. 238/06-39

Princíp právnej istoty je jedným z pilierov právneho štátu, ktorého podstatou je istota občana, že sa vo vzťahu k nemu bude zachovávať právo. Prvky právnej istoty sú zakotvené priamo v Ústave SR v čl.2 ods.2 ktorý je určujúcim kritériom a stabilizačným znakom. „Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobilom, ktorý ustanoví zákon“. Princíp právnej istoty je aj potvrdením princípu zákonnosti, ktoré princípy poukazujú na limity v ktorých sa môže správca dane pohybovať²⁰. Na to aby bol zachovaný princíp právnej istoty musia byť zákony formulované dostatočne jasne, presne, aby umožňovali ich adresátom aj správne pochopenie²¹. Podstatný vplyv na realizáciu tohto princípu je predovšetkým na zákonodarcovi, pre ktorého by to malo znamenať predkladať a prijímať také právne úpravy, ktoré budú jasné, jednoduché a zrozumiteľné.

Zásady správy daní

Daňový poriadok SR v § 3 upravuje základné zásady správy daní. Môžeme ich považovať za nevyhnutné interpretačné návody, z ktorých je potrebné vychádzať pri realizácii a aplikácii jednotlivých ustanovení právnych predpisov v oblasti daňového práva²². Každý, kto sa akokoľvek na správe daní zúčastnil, je

²⁰ Pozri aj: A. Kicová, *Interpretácia noriem daňového práva – problematika interných inštrukcií* [in:] *Mílniky práva v stredoeurópskom priestore 2011*, Bratislava 2011, s. 35 a nasl.

²¹ Často však dochádza práve k opačným prípadom. Pozri napr. A. Románová, K. Červená, *Niekoľko poznámok k elektronizácii správy daní* [in:] *Právo, obchod, ekonomika V*, Košice 2015, s. 329–335.

²² Porovnaj: M. Karfiková, Z. Karfik, *Právni úprava procesního daňového práva v České republice* [in:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*, Białystok 2012, s. 440–449.

povinný ich rešpektovať a dodržiavať. Ich prípadné nerešpektovanie by mohlo byť dôvodom pre zmenu alebo zrušenie rozhodnutia daňového orgánu. Pre daňový subjekt by nerešpektovanie niektorej zo zásad správy daní mohlo viesť k nepriaznivým následkom, ba dokonca aj k finančnému postihu v podobe niektorej zo sankcií upravených daňovým poriadkom, resp. inými hmotnoprávnymi predpismi. Daňový poriadok odstránil možné interpretačné nezrovnalosti pri aplikácii zásad a to tým, že rozšíril jednoznačne základné zásady na celú správu daní, nielen na daňové konanie.

Daňový poriadok upravuje najmä tieto základné zásady:

- zákonnosť,
- súčinnosť správcov daní, daňových subjektov a iných osôb,
- voľné hodnotenie dôkazov,
- neverejnosť,
- oficialita a dispozitívnosť,
- neformálnosť,
- rovnaké procesné postavenie daňových subjektov,
- jednotný postup správcu dane pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch.

Na tomto mieste môžeme skonštatovať, že vyvodili sme iba základné zásady správy daní, čo ale neznamená, že nemôžu byť uplatňované aj iné zásady, vyplývajúce z jednotlivých ustanovení zákona ale nie sú priamo *expressis verbis* vymedzené v zákone ale je nesporné, že existujú a zároveň sú uplatňované.

Zásade zákonosti sme venovali pozornosť v predchádzajúcich častiach, ale napriek tomu je potrebné zdôrazniť jej význam už len z toho dôvodu, že vychádza zo základného princípu právneho štátu. Uplatňuje sa predovšetkým tým, že v konaní je potrebné postupovať so všeobecne záväznými právnymi predpismi, ktoré sa na konkrétnu daňovú vec vzťahujú. Jej súčasťou však na druhej strane je aj povinnosť správcov dane chrániť záujmy štátu a obcí a dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak výnos daní ako príjmov rozpočtu sa nemôže dosiahnuť na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať iba také právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúce zo zákona. /17 rozsudok NS SR sp. zn. M-SŽ do V 1/00:

Zásada úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom a inými osobami: v zmysle tejto zásady správca dane vytvára také podmienky ktoré umožňujú daňovým subjektom a iným osobám realizovať svoje práva, na druhej strane daňové subjekty a iné osoby majú zákonnú povinnosť spolupracovať so správcom dane. V tejto zásade je zakotvený aj princíp svedomitého a zodpovedného

prístupu správcu dane ku každej veci, ktorá je predmetom správy daní. Osobitne je v zákone upravená aj súčinnosť iných osôb § 26 daňového poriadku, v zmysle ktorého sú súdy, orgány štátnej správy, vyššie územné celky, notári, štátne kontrolné orgány, osoby, ktoré majú písomnosti ale aj iné inštitúcie. Povinnosťou týchto iných osôb je predkladať požadované podklady a informácie, skutočnosti, ktoré budú viesť k rýchlemu a hospodárnemu daňovému konaniu a zároveň skutkovo objasnia predmet konania. V prípade ak by táto zásada nebola normatívne upravená, znamenalo by to možnosť daňového subjektu uskutočňovať obštrukcie procesnej povahy.

Zásada voľného hodnotenia dôkazov z ktorej vyplýva, že správca dane dôkazy predložené daňovým subjektom hodnotí podľa svojho uváženia, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Neznamená to ale ľubovôľu správcu dane, práve hodnotením dôkazov musí byť zabezpečené presné, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu veci, pričom správca dane musí prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z rozsudku NS SR sp. zn.4SŽ 136/99 vyplýva, že v daňovom konaní platí nielen procesná zásada voľného hodnotenia dôkazov ale i zásada prejednávacia. Správne uváženie pri ustálení skutkového stavu spočíva v hodnotení dôkazov, pri ktorom správny orgán má právo, ale i povinnosť prikloniť sa k jednému z viacerých tvrdení a iné odmietnuť, to všetko za použitia zásad logického myslenia.

Zásada neverejnosti, ktorá sa vzťahuje predovšetkým na konanie. V podstate celá správa daní je neverejná s výnimkou úkonov, ktorých povaha to nedovoľuje. Účelom tejto zásady je zabrániť zneužitiu informácií o majetkových pomeroch daňového subjektu. Navonok sa táto zásada prejavuje najmä ako povinnosť zachovávať daňové tajomstvo, ktoré je normatívne upravené v daňovom poriadku. Táto zásada ale neplatí absolútne, čo znamená umožnenie zverejnenia daňových zoznamov a poskytovanie údajov, ale aj iných údajov a podkladov potrebných v rámci podnikateľských aktivít. Zásada neverejnosti má svoj význam najmä v oblasti ochrany veľmi citlivých informácií o daňových subjektoch. Avšak pri správe daní prevyšuje záujem spoločnosti nad záujmom jednotlivca a z tohto dôvodu je jej prelomenie možné a dovolené. V podstate má zabrániť tomu aby daňový subjekt realizoval svoje záujmy tým spôsobom, že porušovaním právnych noriem bude poškodzovať ostatných.

Zásada oficiality a dispozičná zásada. Tieto zásady majú za cieľ určiť za akých podmienok je príslušný orgán, resp. účastník konania oprávnený byť činný v konaní, čiže ako môže vplývať a či môže vplývať na jeho začiatok, priebeh a výsledok konania. Oficialita v podstate vyjadruje zákonom upravenú aktivitu správcu dane vo vzťahu k daňovému subjektu pričom pod jej obsahovým vyjadrením nie je možné chápať aktivitu správcu dane len so začatím ko-

ania, ale správanie sa správcu dane v procese správy daní. Jej aplikácia v praxi vlastne znamená, že správca dane je povinný robiť úkony, ktoré smerujú k vyrubeniu dane, resp. k jej vymáhaniu v prípade, ak je daňový subjekt nečinný a nekoná, resp. sa nespráva tak ako to daňový poriadok alebo hmotnoprávne predpisy vyžadujú.

Opakom zásady oficiality je zásada dispozičná, v rámci ktorej účastníci konania na základe vlastnej úvahy sú oprávnení robiť v rámci zákonom vymedzeného postupu procesnoprávne úkony. Príkladom jej konkretizácie je možnosť daňového subjektu dať návrh na delegovanie miestnej príslušnosti, možnosť nazerat' do spisov, podať opravný prostriedok a podobne.

Zásada neformálnosti vyjadruje povinnosť konajúceho orgánu posudzovať podania účastníkov konania a tretích osôb podľa obsahu a nie podľa formálneho označenia. Táto požiadavka je odôvodnená tým, aby konajúci orgán nemohol v prípade ak je podanie nesprávne označené ho odmietnuť, čo by mohlo viesť k porušeniu práva na právnu ochranu. V ustanoveniach daňového poriadku sa táto zásada uplatňuje na viacerých miestach. Neformálnosťou tak ako je vyjadrená v rámci základných zásad sa nemá na myslí neformálne posudzovanie procesných úkonov, ale takmer výlučne hmotnoprávných úkonov a tiež iných skutočností určujúcich a rozhodujúcich pre vyrubenie a vybratie dane. Podľa niektorých autorov možno túto zásadu vnímať ako zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na vyrubenie dane²³. Zákonné požiadavky kladené na úkony správcu dane sú prísnejšie v porovnaní s úkonmi daňového subjektu. Rozhodnutie správcu dane musí byť v súlade so zákonom, vydané príslušným orgánom, vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a musí obsahovať predpísané náležitosti. Nedodržanie týchto požiadaviek môže mať za následok až nulitu rozhodnutia²⁴.

Zásada rovnakého procesného postavenia daňových subjektov. Vo všeobecnosti rovnosť v práve je možné chápať ako právny princíp. Rovnosť je črtou vlastnou právu, je to súčasť jeho podstaty, aj keď nepredstavuje a priori pojem právny²⁵. Tento princíp sa uplatňuje vo všetkých odvetviach práva daňové nevynímajúc. Pri správe daní je tento princíp zakotvený medzi základnými zásadami, kde podľa § 3 ods. 7 daňového poriadku daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Táto zásada sa opiera o univerzálnu rovnosť ľudí zakotvenú v čl. 12 Ústavy SR. V zmysle Ústavy SR: Ľudia sú

²³ J. Králik, E. Grúň, L. Balko, *Základy daňového, poplatkového a colného práva*, Bratislava 2001, s. 148.

²⁴ Nulitné rozhodnutie nemá právne účinky a hľadí sa naň, akoby nebolo vydané §64 Daňového poriadku. Pozri viac: A. Románová, *K zavedeniu nulitného rozhodnutia do Daňového poriadku* [in:] *Právo, obchod, ekonomika III: zborník vedeckých prác*, Košice 2013, s. 367–378.

²⁵ M. Bobek, P. Boučková, Z. Kuhn, *Rovnosť a diskriminace*, Praha 2007, s. 4.

slobodní a rovní v dôstojnosti a právach. Ústavný súd SR vo svojej rozhodovacej činnosti sa ohľadne tohto ustanovenia vyjadril nasledovne: toto ustanovenie má všeobecný deklaratívny charakter a nie charakter základného ľudského práva a slobody. Jeho použitie je možné sa dovolávať len v spojitosti s ochranou konkrétnych základných práv a slobôd uvedených v Ústave SR²⁶. V daňovo-právnych vzťahoch je takúto rovnosť potrebné chápať ako rovnoprávnosť typovo rovnakých subjektov v typovo zhodných právnych vzťahoch. Správca dane je v zásade povinný aplikovať zákon vo vzťahu k daňovým subjektom zásadne rovnako ak sú na to splnené zákonné podmienky. Ani v týchto prípadoch nemožno hovoriť o absolútnej rovnosti pretože treba prihliadať na rozdielne možnosti a schopnosti subjektov uplatňovať svoje práva a chrániť svoje záujmy. Aj podľa názoru Ústavného súdu SR je nerovnosť medzi typovo zhodnými účastníkmi vzťahov dovolená vtedy, ak je objektívne a rozumne zdôvodnená, sleduje legitímny cieľ a ak medzi týmto cieľom a prostriedkami prijatými na jeho dosiahnutie existuje vzťah proporcionality – vyváženosti²⁷. Správa daní musí prebiehať tak, aby požiadavka rovnosti bola neustále zachovávaná. Ak by to tak nebolo, postup správcu dane by bolo možné kvalifikovať ako nezákonnosť jeho konania.

Zásada jednotného postupu správcu dane pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch. Podstata tejto zásady spočíva v tom, aby správca dane dbal na to aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Tu ide v podstate o určité ustálenie právnej praxe. Je to jedná zo základných zásad, ktorá podľa môjho názoru je najviac problematickou v jej interpretácii. Veľmi citlivo musí správca dane pristupovať k tomu čo je to skutkovo zhodný prípad a táto zásada by si možno žiadala aj určité upresnenie priamo v daňovom poriadku. Má veľmi úzku väzbu na princíp právnej istoty, ktorého súčasťou je okrem iného ochrana dôvery v právo a možno v interpretácii tejto zásady, resp. v jej legislatívnom vymedzení sa mohlo vychádzať aj z iných procesných noriem.

Záver

Venovali sme sa predovšetkým základným zásadám a princípom správy daní, ale určite nie je možné opomenúť aj ďalšie zásady, ktoré nie sú *expressis verbis* definované, ale ich existencia vyplýva priamo z jednotlivých ustanovení daňového poriadku. Tak princípy ako aj zásady predstavujú vedúce právne idey, kde ich primárnou funkciou je vymedziť určitý rámec na ktorom

²⁶ Nález Ústavného súdu SR, sp.zn. I ÚS SR 17/99.

²⁷ Nález Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS SR 63/06.

je vybudovaná a funguje celá správa daní. Všetky spolu vytvárajú harmonický celok, navzájom sa dopĺňajú a umožňujú naplniť základný cieľ výber a platenie daní.

Bibliografia

- Babčák V., *Slovenské daňové právo*, Bratislava 2012.
- Bobek M., Boučková P., Kuhn Z., *Rovnosť a diskriminácia*, Praha 2007.
- Boguzsak J., *Pojetí druhy a význam právních principů*, „Právní obzor“ 2003, roč. 86, č. 3.
- Bröstl A., Dobrovičová G., Kanárik I., *Základy státovedy*, Košice 2007.
- Čollák J., *Právne princípy a zásady*, <http://www.lexforum.cz/382>.
- Daňová K., *Politika verzus ekonomická efektívnosť v období krízových javov* [in:] *Dny práva 2012*, Brno 2013.
- Karfíková M., Karfík Z., *Právni úprava procesního daňového práva v České republice* [in:] *Finanše publiczne i pravo finansowe – realia i perspektywy zmian*, Białystok 2012.
- Karfíková M., *Daňové řízení* [in:] *Finanční právo*, Praha 2009.
- Kicová A., *Interpretácia noriem daňového práva – problematika interných inštrukcií* [in:] *Milníky práva v stredoeurópskom priestore 2011*, Bratislava 2011.
- Kicová A., *Výbrané zásady daňového konania tak, ako ich nepoznali klasické rozprávky*, „Acta Iuridica Olomoucensia“ 2012, vol. 7, no. 1.
- Králik J., Grůň L., Balko L., *Základy daňového, poplatkového a colného práva*, Bratislava 2001.
- Krchlíková K., Mrvová M., *Daňový poriadok s vysvetľivkami*, Bratislava 2012.
- Medved' J. et al., *Daňová teória a daňový systém*, Bratislava 2009.
- Prusák J., *Teória práva*, Bratislava 1997.
- Prusák J., *Právne princípy a pramene slovenského práva*, „Právní obzor“ 2003, roč. 86, č. 3.
- Románová A., *K zavedeniu nulitného rozhodnutia do Daňového poriadku* [in:] *Právo, obchod, ekonomika III: zborník vedeckých prác*, Košice 2013.
- Románová A., Červená K., *Niekoľko poznámok k elektronizácii správy daní*. In: *Právo, obchod, ekonomika V*, Košice 2015.
- Schulzová A. et al., *Daňovníctvo: daňová teória a politika*, 2 prep. vyd. Bratislava 2009.
- Vernarský M., *Procesné zásady daňového konania*, 2. aktualizované a dopl., Košice 2013.

REGUŁY I ZASADY POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Streszczenie

Prawo podatkowe oparte jest nie tylko na podstawowych zasadach administracji podatkowej, ale na innych regulacjach, które nie są wprawdzie wyraźnie zdefiniowane, ale ich istnienie wynika bezpośrednio z poszczególnych przepisów Ordynacji podatkowej. Powyższe zasady, jak i reguły prawne określają ramy, na których zbudowany jest system administracji podatkowej. Tworzą harmonijną całość, wzajemnie się uzupełniają, dając podstawę do powstania spójnego systemu podatkowego.

Słowa kluczowe: zasady prawa podatkowego, postępowanie podatkowe

RULES AND PRINCIPLES OF TAX PROCEEDINGS

Summary

Tax law is based not only on the basic principles of tax administration, but on the other rules, which, although not explicitly defined, but their existence is a direct result of the various provisions of the Tax Code. These principles and rules define the legal framework on which is built the system of tax administration. Create a harmonious whole, they complement each other, giving rise to the spoólnego tax system.

Keywords: principles tax proceedings