

## SPÔSOBY A DÔVODY OBCHÁDZANIA ZÁKONOV V DAŇOVOM PRÁVE SR

Jana HORVÁTHOVÁ

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta  
Katedra teórie štátu a práva

janehorvath@centrum.sk

Lenka HORVÁTHOVÁ

Technická univerzita v Košiciach, Ekonomická fakulta  
Katedra financií

lenka.horvathova@tuke.sk

### Abstrakt

*V súčasnej dobe celosvetovej krízy a šetrenia verejných financií sa pozornosť ekonómov, ale hlavne politikov obracia ako k možnostiam úspor vo verejných financiách (hlavne výdavkoch), znižovania deficitu vo verejných financiách, tak aj k možnostiam zlepšenia výberu daní, vrátane zlepšenia ich vyrubovania. Daňové úniky prostredníctvom rôznych foriem sa objavujú od nepamäti. Je to spôsobené rôznymi faktormi medzi ktoré môžeme zaradiť jednak časté zmeny daňových zákonov, tak aj veľké množstvo daňových výnimiek, vrátane nesytemových opatrení, ako aj nerešpektovanie daňového práva ako celku pri jeho tvorbe a zmenách. Jednou z príčin v dôsledku ktorej dochádza k daňovým únikom je aj nejednoznačnosť alebo nejasnosť právnych noriem v oblasti daňového práva. O dôležitosti tejto otázky a jej riešenia svedčí aj to, že cieľom súčasnej vlády Slovenskej republiky je zabezpečenie jednoznačného, relevantného a včasného výkladu zákonov v oblasti daňových povinností a prijímanie účinných opatrení smerujúcim k obmedzeniu daňových únikov.*

**KLúčové slová:** obchádzanie práva, nejednoznačnosť, medzery v práve,

**JEL:** K34, K42

## 1 ÚVOD

Dňa 18.05.2011 schválila vláda Slovenskej republiky Koncepciu reformy daňovo-odvodového systému ako súčasť plnenia Programového vyhlásenia vlády Slovenskej republiky na obdobie rokov 2010 – 2014. V tomto programovom vyhlásení je jedným z cieľov vlády Slovenskej republiky vytváranie predpokladov na zvyšovanie kvality života občanov a životnej úrovne, prostredníctvom zdravých a udržateľných verejných financií, zastavenia prudko rastúceho zadlžovania a postupného znižovania deficitu verejných financií.[1] V daňovej oblasti si vláda SR predsavzala aj zabezpečenie jednoznačného, relevantného a včasného výkladu zákonov v oblasti daňových a odvodových povinností, ako aj prijímanie účinných opatrení predovšetkým za účelom obmedzenia daňových únikov.

Predmetom tejto koncepcie reformy daňovo-odvodového systému je hlavne možnosť zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov, a to za účelom výrazného zníženia administratívnej záťaže subjektov, ktoré sú v aktívnej interakcii s relevantnými orgánmi, resp. inštitúciami, zjednodušenie a sprehľadnenie daňovo-odvodového systému, ako aj zefektívnenie nákladov štátu pri správe daní a odvodov a zvýšenie účinnosti ich výberu [2] Ďalšími očakávanými dôsledkami tejto reformy je aj odstránenie komplikovanosti daňového práva, vytvorenie lepších podmienok pre podnikanie a investovanie na Slovensku, odstránenie „nespravodlivosti“ niektorých ustanovení daňových zákonov, zvýhodňovania alebo znevýhodňovania určitých skupín daňových subjektov, čo viedlo niektoré daňové subjekty k snahe optimalizovať svoje daňové zaťaženie a to hlavne formou využívania medzier v práve, tak aj formou obchádzania práva. Pre daňové subjekty by malo byť pozitívnym praktickým prínosom reformy daňovo-odvodového systému hlavne zjednodušenie života z dôvodu odstránenie byrokratizácie daňového systému, možnosti vybavenia potrebných daňových a odvodových záležitostí pod jednou strechou prostredníctvom finančného úradu, zjednotenie vymeriavacích základov, zníženie počtu sadzieb odvodov a daní a zavedenie spoločného daňovo-odvodového ročného zúčtovania.

Účelom tohto článku je poukázať na niektoré spôsoby a dôvody obchádzania zákonov v daňovej oblasti na Slovensku.

## 2 OBCHÁDZANIE ZÁKONA A DAŇOVÉ ÚNIKY

Otázka vymeriavania a výberu daní je jednou z dôležitých otázok každej vlády, a to predovšetkým v súvislosti s riadením štátu a následne aj jeho možnosťami. Túto skutočnosť dosvedčuje aj to, že aj v Programovom vyhlásení súčasnej vlády je výber a výrub daní jedným z jeho bodov. Množstvo daňových únikov a predovšetkým ich dopad na štátny rozpočet, a to aj napriek neexistujúcim oficiálnym štatistikám, je

znepokojujúci. Je prirodzenou snahou podnikateľov, ktorí sú zároveň aj daňovými subjektmi, optimalizovať svoje náklady medzi ktoré patria aj dane. V prípade, ak je takáto optimalizácia v súlade s právom, tak je to prijateľný stav. V prípade, ak takáto optimalizácia nie je v súlade s právom a dochádza k obchádzaniu zákona, dôsledkom čoho sú daňové úniky, je potrebné sa týmto konaním zaoberať aj na legislatívnej úrovni. Z tohto dôvodu je potrebné pristúpiť aj k vysvetleniu si jednotlivých pojmov ako obchádzanie zákona, konanie in fraudem legis, medzera v práve.

Podľa právnického slovníka rozumieme *obchádzaním zákona* situáciu, kedy predmet právneho úkonu neporušuje priamo zákaz daný zákonom, ale je v rozpore s cieľmi ustanovení zákona. Následkom obchádzania zákona je absolútna neplatnosť právneho úkonu. [3]

Obchádzanie zákona právnym úkonom, latinsky *in fraudem legis*, je podľa Hendrycha správanie, ktoré spočíva v tom, že sa niekto nespráva v rozpore s právnou normou (t.j. contra legem), ale tak aby zámerne dosiahol výsledok právnou normou nepredvídaný a nežiadúci, teda obchádza zákon. Takéto správanie môže spočívať hlavne vo využití medzery v práve či určitej nejasnosti v zákone. [4] V §39 zákona č. 40/1964 Zb.

Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „občiansky zákonník“) sa uvádza, že neplatný je právny úkon, ktorý svojim obsahom alebo účelom odporuje zákonu alebo ho obchádza alebo sa prieči dobrým mravom. Občianskym zákonníkom predvídaným dôsledkom takého správania je absolútna neplatnosť právneho úkonu, ktorá nastáva priamo zo zákona, a teda v prípade súdneho konania súd na túto skutočnosť prihliada zo svojej úradnej povinnosti (ex offio). Judikatúra toto správanie charakterizuje nasledovne: „obchádzanie zákona spočíva vo vylúčení záväzného pravidla zámerným použitím prostriedku, ktorý sám o sebe nie je zákonom zakázaný, v dôsledku čoho sa uvedený stav stane z hľadiska pozitívneho práve nenapadnuteľným, predstavuje postup, kedy sa niekto správa podľa práva, ale tak, aby zámerne dosiahol výsledok právnou normou nepredvídaný a nežiadúci (viď rozhodnutie Sou R NS č. C 3014 – NS sp. zn. 22 Cdo 1712/2004)“. [5]

Čo sa týka daňových zákonov výslovné vyjadrenie a charakteristiku správania in fraudem legis v nich nenájde.

Ako už bolo vyššie uvedené správanie alebo konanie in fraudem legis spočíva hlavne vo využití medzery v práve alebo nejasnosti v práve. Čo sa týka medzier v práve, tak táto otázka je v právnej vede predmetom diskusií, a to predovšetkým v súvislosti s členením práva na právo verejné a na právo súkromné. Daňové právo patrí v zmysle členenia práva na právo verejné a súkromné do oblasti verejného práva.

Vzhľadom na to, že niektoré teórie ponímajú a posudzujú verejné právo ako celistvý komplex, nepripúšťajú preto vôbec existenciu medzier v práve v oblasti

verejného práva, a preto je aj otázka medzier vo verejnom práve sporná. Napriek tomu, ale tento pojem je potrebné osvetliť. V zmysle právnického slovníka pod týmto pojmom rozumieme situácie, kedy určitá právne relevantná skutočnosť nie je vôbec, alebo nie je dostatočne upravená právnymi normami.[6]

Medzera vznikne aj vtedy, keď pre zložitosť spoločenských vzťahov a všeobecnosť právnej normy sa neprihliadne pri jej vydaní na všetky prípady, ktoré sa môžu vyskytnúť. [7]

Pod legislatívnu medzerou podľa profesora A. Gerlocha chápeme hlavne prípad chýbajúcej alebo neúplnej právnej úpravy. [8] Medzery v práve môžeme deliť na pravé a nepravé, pričom pod pravými medzerami rozumieme predovšetkým situácie, kedy právna úprava chýba.[9] Pod nepravé medzery zaraďujeme prípady, kedy určitá úvaha vedie k záveru, že právna úprava je v určitom zmysle nedostatočná. [10]

Prečo teda dochádza k obchádzaniu zákonov v daňovom práve SR?

Najznámejším dôvodom je snaha daňových subjektov optimalizovať svoje náklady, ktorá prebieha v línii od snahy o zníženie si svojej daňovej povinnosti až po možnosť neplatenia daní. Spôsoby, ktoré využívajú daňové subjekty na splnenie tohto svojho zámeru, sú rôzne.

Jedným z nich je aj využívanie nejednoznačnosti alebo nepresnosti zákonov. Táto nepresnosť alebo nejednoznačnosť je spôsobená ako terminológiou používanou pri tvorbe jednotlivých daňových zákonov, tak aj ich častými zmenami a komplikovanosťou jednotlivých právnych noriem. Pod nejednoznačnosťou rozumieme predovšetkým stav, ak určitý termín nie je významovo jasne určený a umožňuje viacero rôznych výkladov, ale môžeme pod týmto výrazom chápať aj stav, ak určitý termín je v texte zákona použitý v inom význame ako je všeobecne verejnosťou vnímaný.

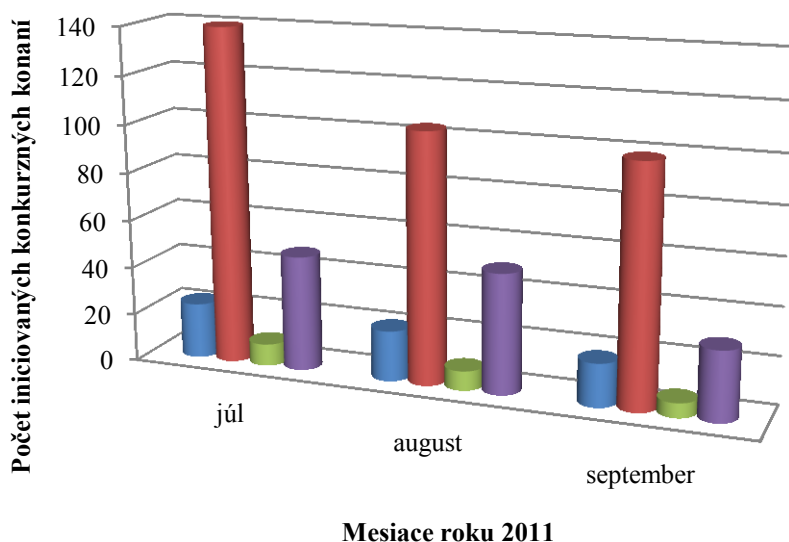
Ďalšou kategóriou je aj používanie vágnych pojmov ako napr. dôležité okolnosti, primeraná lehota, kedy je potrebné zistiť obsah týchto termínov a vykladať ich v kontexte existujúcej situácie a samozrejme za dodržania výkladových pravidiel, vrátane základných zásad v oblasti daňového práva. Za zásady daňového konania považujeme pravidlá, podľa ktorých sú v daňovom konaní povinní postupovať správcovia daní, daňové subjekty a tretie osoby, ktoré majú podstatný vplyv na začatie a priebeh daňového konania a na rozhodnutie správcu dane. [11] Medzi tieto zásady zaraďujeme hlavne zásadu zákonnosti, zásadu voľného hodnotenia dôkazov, zásadu úzkej súčinnosti správcu dane a účastníkov konania a ďalšie. Na týchto zásadách je postavená aj nová právna úprava týkajúca sa správy daní (zákon č. 563/2009Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov), ktorá bude v celom rozsahu účinná od 01.01.2012, a ktorá v plnom rozsahu nahrádza zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

Ďalším dôvodom, ktorý v nemalej miere prispieva k obchádzaniu daňových zákonov je nestabilita podnikateľského prostredia, ako aj nestabilita právnej úpravy a jej časté zmeny. V poslednom čase sa často objavujú prípady, kedy podnikateľské subjekty, pristupujú k prevodu obchodných podielov alebo celých svojich spoločností bezdomovcom, alebo negramotným osobám, a to z dôvodu hroziacich sankcií alebo konkurzného konania ako zo strany ich veriteľov, tak zo strany daňových úradov. V takýchto prípadoch, keď už štatutárny orgán príslušnej spoločnosti na základe svojich výsledkov a hospodárenia, ku ktorému má prístup, vie, že k tejto situácii môže dôjsť, vyhľadá si vhodnú osobu, na ktorú svoju spoločnosť prevedie a to aj zo všetkými dlhmi. Následne si založí alebo kúpi inú už založenú spoločnosť ale bez dlhov a podniká ďalej bez obáv z hroziaceho konkurzného alebo iného, napr. aj trestného konania. V takomto prípade, ak veriteľ, ktorým môže byť aj daňový úrad, začne vymáhať svoju pohľadávku sám alebo prostredníctvom súdu, tak zistí, že písomnosti ani vydaný platobný rozkaz nie je možné doručiť danej spoločnosti, pretože štatutárnym orgánom je osoba bez domova a ani on, ani súd nemá vedomosť ani nevie reálne zistiť, kde sa takáto osoba v pozícii štatutárneho orgánu obvykle zdržuje. A v prípade, ak sa veriteľovi aj podarí splniť podmienky zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov a následne začať úspešne konkurzné konanie, je toto často zastavené pre nedostatok majetku. Vyššie popísané konanie je pritom zdanlivo právne v poriadku, ale jeho hlavným účelom je zbavenie sa dlhov a teda výsledok právnu normou nežiaduci. V prípade, ak v dôsledku neplnenia si svojich záväzkov je na daňový subjekt začaté konkurzné konanie zo strany jeho veriteľov a dôjde aj k vyhláseniu samotného konkurzu, mnohokrát tieto daňové subjekty sa ešte snažia „zachrániť čo sa dá“, a za týmto účelom kontaktujú svojich obchodných partnerov so zámerom napr. postúpiť pohľadávky daňového subjektu na spriaznené osoby. Aj v tomto prípade, zdanlivo nejde o rozpor so zákonom, pretože postúpenie pohľadávok zákon umožňuje, ale rovnako sa tu obchádza zákon.

Ku obchádzaniu zákona môže v určitých prípadoch dôjsť aj vtedy, ak daňový subjekt začne konkurzné konanie sám na seba, a to predovšetkým z pohľadu, že jedným z účinkov začatého konkurzného konania je aj to, že na majetok dlžníka nie je možné začať výkon rozhodnutia alebo exekučné konanie ako aj to, že sa výkon rozhodnutí a exekučných konaní prerušuje. Vo vyššie uvedených prípadoch je dokázanie skutočného úmyslu ťažké a za pomoci tzv. spolupracujúcich osôb alebo agentov často aj nemožné, a preto je odhalenie takýchto prípadov aj výnimočné.

Na Obrázku 1 je uvedené porovnanie konkurzných konaní iniciovaných zo strany Daňového riaditeľstva SR a konkurzných konaní iniciovaných zo strany samotných daňových subjektov ako navrhovateľov – dlžníkov a porovnanie konkurzných konaní zastavených pre nedostatok majetku dlžníkov v období mesiacov júl, august a september tohto roka (údaje za september sú len do 26.09.2011). Vstupné údaje boli získané na stránke: [www.upadca.sk](http://www.upadca.sk), pričom vzhľadom na viaceré štádiá konkurzného konania boli do tejto tabuľky zaradené konkurzné konania len začaté,

vrátane prípadov ustanovenia len predbežného správcu, tak aj konkurzné konania už vyhlásené.

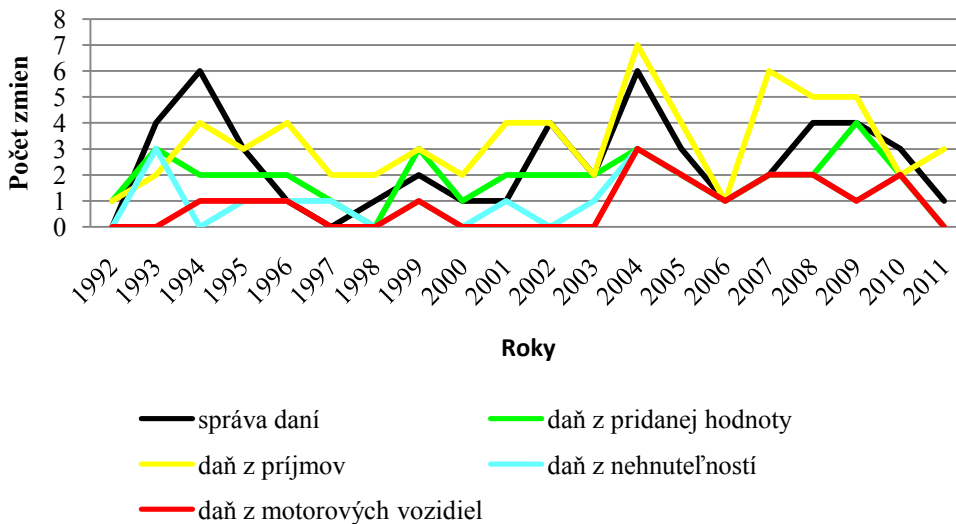


- KK iniciované DRSR
- KK iniciované z vlastného podnetu daňového subjektu
- KK skončené pre nedostatok majetku iniciované DRSR
- KK skončené pre nedostatok majetku iniciované z vlastného podnetu daňového subjektu

**Obrázok 1 Konkurzné konania (KK)**

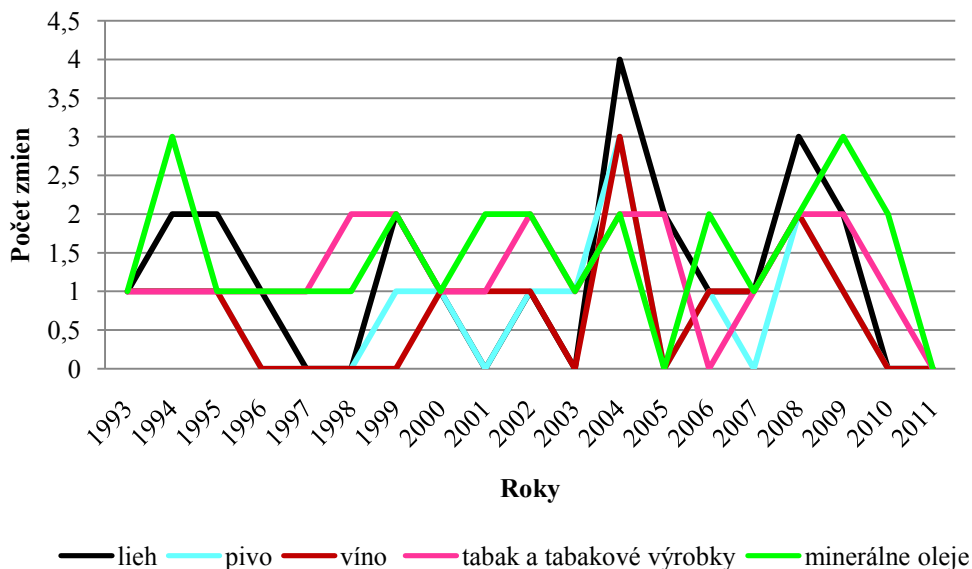
Dôsledkom častých zmien daňových zákonov ako aj ich schvaľovaní v skrátrenom legislatívnom konaní je aj to, že daňové subjekty nie sú schopné absolvovať ich naštudovanie v potrebnom čase, čo súvisí následne aj s ich konaním v reálnom živote, kedy mnohokrát ani nemajú vedomosť o uskutočnenej zmene, a teda v dôsledku vlastnej nevedomosti dochádza k obchádzaniu zákona. Ďalším dôsledkom prijímania a schvaľovania zákonov v skrátrenom legislatívnom konaní, alebo bez rozsiahlej diskusie o navrhovanej zmene, je aj to, že jednotlivé právne úpravy nenadväzujú na seba, čo sa následne dodatočne rieši vydávaním rôznych usmernení a pokynov, pričom ani toto konanie obvykle neposkytuje ani nezvyšuje stabilitu

právneho poriadku. Ďalšou kategóriou je aj zavádzanie množstva výnimiek, ktorými sa rovnako poskytuje daňovým subjektom príležitosť k obchádzaniu zákonov.



**Obrázok 2 Zmeny v daňových zákonoch**

Počet zmien v jednotlivých vybraných daňových zákonoch je vyjadrený aj na uvedených obrázkoch, kde Obrázok 2 zobrazuje zmeny v právnej úprave samotnej správy daní a vybraných daňových zákonoch a zmeny právnej úpravy týkajúce sa spotrebných daní sú vyjadrené na obrázku (Obrázok 3).



Obrázok 3 Zmeny v zákonoch týkajúcich sa spotrebných daní

### 3 ZÁVER

Zámerom tohto článku bolo poukázať a priblížiť niektoré dôvody a spôsoby obchádzania daňových zákonov v Slovenskej republike, dôsledkom ktorých je aj nižšie množstvo daní vybraných správcami daní a následná administratívna náročnosť a náklady v súvislosti s ich vyrubovaním a vymáhaním. Vzhľadom na skutočnosť, že oficiálne štatistiky o daňových únikoch nie sú k dispozícii, nie je ich možné ani relevantným spôsobom kvantifikovať, ale aj ich odhady sú znepokojujúce. Riešenie tejto otázky vidíme v odstránení dôvodov, ktoré vedú daňové subjekty ku konaniu in fraudem legis, a to predovšetkým v sprehľadnení a zjednodušení zákonov v daňovej oblasti, odstránením množstva výnimiek, v kvalitnejšej príprave zákonov ako aj v zavedení stabilného právneho a podnikateľského prostredia.

### POUŽITÁ LITERATÚRA

- [1] <http://www.vlada.gov.sk/programove-vyhlasenie-vlady-sr-na-obdobie-rokov-2010-2014/>
- [2] [http://www.alianciapas.sk/menu\\_pravidelne\\_zakony\\_18052011.htm](http://www.alianciapas.sk/menu_pravidelne_zakony_18052011.htm)
- [3] <http://www.beck-online.cz/legalis/document-view.seam?type=html&documentId=nnptembqhfpyw6bon5rgg2dbpjsw42k7pqw>



- w33ome&conversationId=2324719#selected-node; Dušan Hendrych, a kolektiv, Právnícký slovník, 3.vydání, 2009
- [4] <http://www.beck-online.cz/legalis/document-view.seam?type=html&documentId=nnptembqhfwpwy6bonfx6ztsmf2wizlnl5wgkz3jom&conversationId=2324719#selected-node>; Dušan Hendrych, a kolektiv, Právnícký slovník, 3.vydání, 2009
- [5] <http://www.beck-online.cz/legalis/document-view.seam?documentId=nnptembqhfwpwk5tlgqxhgys7ge4tmnc7gqyf64dggm4q&type=html&conversationId=2330161#selected-node>
- [6] <http://www.beck-online.cz/legalis/document-view.seam?type=html&documentId=nnptembqhfwpwy6bonvsxuzlspfxm4dsmf3hk&conversationId=2379517#selected-node>; Dušan Hendrych, a kolektiv Právnícký slovník, 3.vydání, 2009
- [7] BRÖSTL, Alexander., DOBROVIČOVÁ, Gabriela., KANÁRIK, Imrich., Teória práva, Košice, 2004, 144s. ISBN 80-7097-559-8
- [8] GERLOCH, Aleš., KYSELA, Jan., KÜHN, Zdeněk., WINTR, Jan., TRYZNA, Jan., MARŠÁLEK, Pavel., BERAN, Karel., *Teorie a praxe tvorby práva*, Praha, ASPI, 2008, 70s. ISBN 978-80-7357-362-1
- [9] GERLOCH, Aleš., KYSELA, Jan., KÜHN, Zdeněk., WINTR, Jan., TRYZNA, Jan., MARŠÁLEK, Pavel., BERAN, Karel., *Teorie a praxe tvorby práva*. Praha, ASPI, 2008, 70s. ISBN 978-80-7357-362-1
- [10] GERLOCH, Aleš., KYSELA, Jan., KÜHN, Zdeněk., WINTR, Jan., TRYZNA, Jan., MARŠÁLEK, Pavel., BERAN, Karel., *Teorie a praxe tvorby práva*. Praha, ASPI, 2008, 70s. ISBN 978-80-7357-362-1
- [11] BABČÁK, Vladimír., *Daňové právo procesné*, Košice, ATOM Computers, 2000, 77s., ISBN 80-968409-1-6