

**UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA**



STAV A PERSPEKTÍVY VEREJNÝCH FINANCIÍ V EÚ

Recenzovaný zborník vedeckých prác

*Elena Lazoríková
Adrián Popovič
Anna Vartašová
(eds.)*

Košice 2022

**PAVOL JOZEF ŠAFÁRIK UNIVERSITY IN KOŠICE
FACULTY OF LAW**



**THE CONDITION OF PUBLIC FINANCES
IN THE EU
AND THEIR FUTURE PERSPECTIVES**

Reviewed proceedings of scientific papers

*Elena Lazoríková
Adrián Popovič
Anna Vartašová
(eds.)*

Košice 2022

Tento zborník vedeckých prác prezentuje príspevky z medzinárodnej vedeckej konferencie „Stav a perspektívy verejných financií v EÚ“, ktorá sa konala v dňoch 2. a 3. júna 2022 v Košiciach a vznikol ako čiastkový výstup z riešenia grantovej úlohy projektov VEGA č. 1/0485/21: „Súčasnosť a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)“ a VEGA č. 1/0214/21: „Daň z nehnuteľností - právny stav a potenciál“.

The Proceedings presents papers from international scientific conference “The Condition of Public Finances in the EU and their Future Perspectives” held on June 2 – 3, 2022 in Košice, Slovakia and is published as a partial outcome of the implementation of the VEGA project No. 1/0485/21: "Simultaneity and possibilities of reforming the system of own resources of the EU budget (legal and economic aspects also in the context of the consequences of the COVID-19 pandemic)" and VEGA project No. 1/0214/21: "Real Property Tax - Legal Status and Potential".

**Zostavovateľia/
Editors:** Mgr. Elena Lazoríková
JUDr. Adrián Popovič, PhD.
JUDr. Anna Románová, PhD.

**Recenzenti/
Reviewers:** prof. JUDr. Ľubomír Čunderlík, PhD.
Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, PhD.
Masarykova univerzita v Brne, Právnická fakulta

doc. JUDr. Martin Vernarský, PhD.
Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, Fakulta verejnej správy

Tento text je publikovaný pod licenciou Creative Commons 4.0 - CC BY NC ND
(„Uveďte pôvod – Nepoužívajte komerčne - Nespracováajte“)
This work is licensed under a Creative Commons 4.0 - CC BY NC ND
Creative Commons Attribution –NonCommercial - No-derivates 4.0



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

The authors are responsible for the professional and linguistic aspects of the publication. No editorial or linguistic revision has been made.

DOI: <https://doi.org/10.33542/SPF22-0145-2-00>
ISBN 978-80-574-0145-2 (e-publikácia)

OBSAH / CONTENT

SEKCIA I: ROZPOČET EÚ	9
<i>Karolína Červená - Karin Čakoci</i> VPLYV PANDÉMIE COVID-19 NA VEREJNÉ FINANČIE V SR	10
<i>Daniela Hadačová – Lenka Maličká</i> EU SUPPORT FOR NON-PROFIT SECTOR - CASE STUDY	24
<i>Simona Heseľková – Yana Daudrikh – Maroš Katkovčín</i> DAŇOVÉ ZVÝHODNENIE PRI ÚVEROCH NA BÝVANIE	42
<i>Ladislav Hrabčák</i> SMERNICA ATAD III – BOJ PROTI ÚNIKOM NA DANIACH POKRAČUJE	54
<i>Marianna Presperínová</i> HISTORICKÉ ASPEKTY ROZPOČTU EURÓPSKEJ ÚNIE	70
<i>Adrián Popovič - Radoslav Benko</i> LIMITY UKLADANIA VLASTNÝCH DANÍ EÚ	83
<i>Mária Sabayová</i> NOVÉ VLASTNÉ ZDROJE EÚ A SPOLOČNÝ DLHOVÝ PLÁN.....	99
<i>Soňa Simić</i> NOVÝ VLASTNÝ ZDROJ ROZPOČTU EÚ ZALOŽENÝ NA HMOTNOSTI NERECYKLOVANÉHO ODPADU Z PLASTOVÝCH OBALOV A JEHO IMPLEMENTÁCIA VO VYBRANÝCH ČLENSKÝCH ŠTÁTOCH.....	116
<i>Michal Úradník</i> EURÓPSKY SYSTÉM FINANČNÉHO DOHLĎADU V OPTIKE ROZPOČTU EURÓPSKEJ ÚNIE.....	132
SEKCIA II: NEHNUTEĽNOSTI V ZDAŇOVANÍ	144
<i>Karolína Červená – Cecília Olexová</i> REALITA ZDAŇOVANIA NEHNUTEĽNOSTÍ NA SLOVENSKU (EKONOMICKÝ POHĽAD)	145

Matej Kačaljak – Tibor Hlinka

PRÁVNE LIMITY UKLADANIA DANE Z NEHNUTEĽNOSTÍ NA
SLOVENSKU..... 155

Marie Karfíková

ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ V ČESKÉ REPUBLICCE 164

Sona Kubincová

NEHNUTEĽNOSŤ V PRÁVNEJ ÚPRAVE PRIAMYCH DANÍ 181

Jana Lukáčová – Lenka Maličká

PRÍJMY Z DANE Z NEHNUTEĽNOSTÍ A ICH MIESTO V DAŇOVÝCH
PRÍJMOCH MIESTNYCH SAMOSPRÁV 193

Siniša Mali – Lenka Maličká

PROPERTY TAX REVENUES OF LOCAL GOVERNMENTS IN THE
REPUBLIC OF SERBIA ACCORDING TO THE LEVEL OF
DEVELOPMENT 204

Hana Marková

POVINNÉ PLATBY VZTAHUJÍCÍ SE K NEMOVITOSTEM (KROMĚ
DANĚ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ) 217

Peter Molitoris

LIMITY SÚDNEHO PRIESKUMU (AJ) VO VECIACH DANE Z
NEHNUTEĽNOSTI 231

Anna Vartašová – Mária Bujňáková

MIESTNE DANE (A DAŇ Z NEHNUTEĽNOSTÍ) – VYBRANÉ
PROBLÉMY KOMPARATÍVNEHO VÝSKUMU 242

SEKCIA I
ROZPOČET EÚ

SECTION I
EU BUDGET

VPLYV PANDÉMIE COVID-19 NA VEREJNÉ FINANČIE V SR¹

THE IMPACT OF COVID-19 PANDEMIC ON PUBLIC FINANCES IN SR

Karin Čakoci² – Karolína Červená³

Abstrakt: Verejné financie už historicky predstavujú kľúčový prvok finančného hospodárenia štátu, pričom fundamentálnym cieľom by mala byť ich dlhodobá udržateľnosť. Autorky sa v príspevku zamerali na kritické zhodnotenie vplyvu legislatívnych opatrení vyvolaných pandémiou Covid-19 na verejné financie v SR s akcentom na ich dlhodobú udržateľnosť. Legislatívne opatrenia v súvislosti s riešením pandemickej situácie na Slovensku, navrhované vládou SR a schválené parlamentom, boli postupne implementované do praxe, pričom ich efekt je momentálne možné zatiaľ posúdiť len v krátkom časovom období na základe dostupných štatistických údajov za roky 2019-2021.

Kľúčové slová: verejné financie, verejný dlh, rozpočtové pravidlá, Covid-19.

Abstract: Historically, public finances have become a crucial for state's financial management with long term sustainability as their fundamental aim. The authors have focused on critical impact assessment of legal measures adopted during pandemic Covid-19 on public finances with particular accent on their long term sustainability. Legislative measures adopted in context with pandemic situation in Slovakia, proposed by government and approved by parliament, have been gradually introduced into practise. The impact assesment can be done only for short time period due to statistical data for 2019-2021.

Key words: public finance, public debt, budgetary rules, Covid-19.

JEL kód: H61, H62, H63

¹ Príspevok predstavuje čiastkový výstup z riešenia projektu VEGA č. 1/0485/21 *Súčasnosť a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)*.

² doc. JUDr. Karin Čakoci, PhD., docentka, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie. V rámci výskumu sa zameriava najmä na hmotné a procesné aspekty daňového práva a na otázky colného práva v systéme finančného práva (74 publikačných výstupov), e-mail: karin.cakoci@upjs.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1862-8798>.

³ Ing. Karolína Červená, PhD., odborný asistent, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie, venuje sa sa najmä ekonomickým aspektom zdaňovania a verejných financií (97 publikačných výstupov), e-mail: karolina.cervena@upjs.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4900-6510>.

ÚVOD

Jedným z fundamentálnych hospodársko-politických cieľov rozpočtovej politiky v oblasti verejných financií je zabezpečiť efektívnu alokáciu finančných zdrojov, ktoré sú sústredené vo verejných rozpočtoch, čo súvisí aj so zabezpečením ich dlhodobej udržateľnosti. Realizácia rozpočtovej politiky je aktuálne v kompetencii členských štátov Európskej únie (EÚ), pričom sa ale zaviazali, že budú koordinovať svoje vnútroštátne rozpočtové politiky v súlade s pravidlami *Paktu stability a rastu* a to so zámerom zabezpečenia transparentného a zodpovedného rozpočtového správania sa všetkých členských krajín EÚ. Ako uvádza Babčák a kolektív (2012, s. 34) verejné financie je potrebné vnímať nielen vo vnútroštátnom pohľade, ale aj v medzinárodných súvislostiach pričom rozpočet predstavuje základný finančno-právny inštitút hospodárenia jednotlivých vládnych úrovní.

Vnímanie podstaty verejných financií (financie, finančné vzťahy, verejné rozpočty) sa v slovenských i českých právnych a ekonomických publikáciách diametrálne neodlišuje. Niektorí autori definujú verejné financie ako „sústavu ekonomických vzťahov, ktoré nadobúdajú formu peňažných operácií, pomocou ktorých sa tvorí, rozdeľuje a používa peňažná masa v ekonomike tak, aby došlo k rozdeleniu a znovurozdeleniu hrubého domáceho produktu, a tým aj k jeho realizácii“ (Medveď, Nemec a kol., 2007, s. 14). Z uvedenej definície vyplýva, že verejné financie, okrem iných funkcií, sú aj nástrojom prerozdelenia HDP. Petrenka a kol. (1992, s. 5) definuje verejné financie ako peňažné vzťahy, ktoré vznikajú v súvislosti s tvorbou, rozdeľovaním a používaním peňažných fondov späť s hospodárskou činnosťou verejných orgánov. Iní autori definujú verejné financie aj ako „súhrn peňažných vzťahov súvisiacich s tvorbou, rozdeľovaním a použitím peňažnej masy a jej časti v orgánoch a organizáciách verejného sektora“ (Pauličková, Bakeš, 2007, s. 15). Obdobne je pojem verejné financie definovaný aj v publikácii Babčák a kol. (2008, s. 20) v zmysle ktorej ide o terminologické označenie pre verejné peňažné hospodárenie štátu, orgánov územnej samosprávy (obcí a vyšších územných celkov) a iných verejnoprávných subjektov. Verejné financie v publikácii Králika a Jakuboviča (2004, s. 15) predstavujú základnú ekonomickú kategóriu finančného práva. Verejné financie ako ekonomická kategória poskytuje odvetviu finančného práva jeho vecnú a obsahovú náplň. Repková, Štofková a kol. (2020, s. 13) uvádzajú, že verejné financie môžeme charakterizovať ako „špecifickú formu znovurozdeľovania prostriedkov v prospech verejných statkov a služieb, slúžia na uspokojovanie potrieb obyvateľov, sú nástrojom verejnej politiky“.

Fungovanie verejného sektora je prioritne financované z verejných rozpočtov (Beličková, Neubauerová, Boór, 2019, s. 68). Rozpočtový proces je spojený s činnosťou orgánov finančnej sústavy (na centrálnej-štátnej a miestnej-územnej samosprávnej úrovni), pričom rozpočtová skladba je považovaná za kľúčový prvok rozpočtov – „rozpočtová skladba je určitým štandardom pre členenie príjmov a výdavkov verejného sektora tak, aby podávala objektívne a transparentné informácie o hospodárení s verejnými prostriedkami v príslušnej rozpočtovej organizácii, obci ako aj štátu“ (Repková Štofková a kol., 2020, s. 23). Ako vyplýva z dokumentu EK udržateľnosť verejných financií je spojená so schopnosťou vlády dlhodobo udržiavať svoje súčasné výdavkové, daňové a iné súvisiace politiky bez toho, aby ohrozila svoju platobnú schopnosť alebo prestala plniť niektoré svoje záväzky alebo vynakladať prisľúbené výdavky, pričom sa týka medzigeneračnej spravodlivosti a zahŕňa zásady, ktoré sa uplatňujú v každej dobe a to dlhodobé udržanie verejného dlhu a zachovanie schopnosti vydávať dlhopisy (ak je to potrebné), čo je nevyhnutné pre bezproblémové fungovanie hospodárstva (EK, 2017).

Cieľom autoriek je v rámci príspevku s využitím analýzy, komparácie, syntézy a abstrakcie kriticky posúdiť vybrané rozpočtové opatrenia implementované v Slovenskej republike (SR) v kontexte krízových javov a to s využitím dostupných poznatkov z riešenia krízy spôsobenej pandemiou Covid-19, s akcentom na potenciál kľúčového prvku rozpočtových pravidiel – výdavkového limitu, pričom v úvode vlastného výskumu autorky sformulovali otázku či stanovenie výdavkového limitu môže reálne obmedziť vyššie výdavky ako sú skutočné príjmy a tým predísť kumulácii rozpočtového deficitu a zvyšovaniu verejného dlhu.

1. COVID-19 VS. VEREJNÉ FINANCIE

Na rozdiel od lokálne prebiehajúcich hospodárskych kríz (recesii), je kríza vyvolaná pandemiou Covid-19 považovaná za globálny problém a jej hospodárske dopady sú spoločným európskym problémom, aj keď spoločná rozpočtová politika EÚ obmedzuje voľnosť konania členských krajín v reakcii na krízu a teda aj hospodárske dopady krízy (pokles HDP, nárast výdavkov z verejných rozpočtov a ďalšie) závisia primárne od prijatých opatrení na európskej úrovni.

Podľa údajov Eurostatu (2020) došlo v 1. štvrtroku 2020 k poklesu HDP o 3,8% v rámci eurozóny a o 3,5% v rámci celej EÚ. Eurokomisár pre hospodárske záležitosti Paolo Gentiloni v apríli 2020 predikoval celkový

ekonomický prepád EÚ na úrovni 7,5% HDP, aj keď v rámci jednotlivých členských krajín budú rozdiely (6%-10%), pričom zároveň upozornil, že okrem dĺžky trvania a rozsahu obmedzení hospodárskeho rastu, konečné hospodárske škody závisia najmä od fiškálnych stimulov⁴ zo strany členských štátov (ERUACTIV.sk a TASR, 2020a).

Slovensku Európska komisia (EK) predikovala na rok 2020 pokles HDP o 6,75%, pričom pandémie Covid-19 bude mať podľa očakávaní významný vplyv na národný rozpočet a to nárast deficitu na 8,5% HDP, ktorý bude evokovaný predovšetkým následkom poklesu daňových príjmov (odhad cca 3% HDP) a zavedením opatrení eliminácie následkov negatívneho hospodárskeho efektu koronakrízy (dopad na strane výdavkov sa odhaduje na viac ako 2,25% HDP a na úrovni príjmov vo výške 1,25% HDP). Po dvojročnom pandemickom období je už zrejmé, že pandémie výrazným spôsobom ovplyvnila ekonomiky členských krajín EÚ, aj keď nie v rovnakej miere, čo dokumentuje aj vyjadrenie výkonného podpredsedu Komisie pre hospodárstvo Valdisa Dombrovskisa, ktorý konštatoval, že aj keď okamžité dôsledky pandémie budú pre svetové hospodárstvo v porovnaní s finančnou krízou oveľa závažnejšie, rozsah a závažnosť bude závisieť od vývoja pandémie a od schopnosti bezpečne obnoviť hospodársku činnosť (EURACTIV.sk a TASR, 2020b), keďže eliminácia následkov ekonomických dopadov v hospodárstve EÚ si vyžaduje solidárny prístup všetkých členských krajín.

V marci 2020 aktivovaná tzv. všeobecná úniková doložka⁵, ktorá umožňuje členským štátom prijať rozpočtové opatrenia, ktoré im umožnia reagovať na krízové situácie v rámci preventívnych a nápravných postupov *Paktu stability a rastu*. Konkrétne sa v článku 5 ods. 1 a článku 9 ods. 1 nariadenia (ES) č. 1466/97 uvádza, že „v obdobiach prudkého hospodárskeho poklesu v eurozóne alebo v EÚ ako celku sa môže členským štátom dočasne povoliť odklon od postupu prispôbovania sa strednodobému cieľu, ak to neohrozí udržateľnosť financií zo strednodobého hľadiska“. Všeobecnou únikovou doložkou sa nepozastavujú postupy *Paktu stability a rastu* len sa umožňuje členským štátom odchyliť sa od rozpočtových požiadaviek, ktoré by sa za bežných okolností uplatňovali, zatiaľ čo EK a Rada EÚ to umožňuje uskutočniť potrebné opatrenia na koordináciu politik v rámci *Paktu stability a rastu*, čo je rozhodujúce najmä pre malé otvorené ekonomiky akou je aj Slovensko, ktorých ekonomický vývoj závisí nielen od

⁴ Výška rozpočtovej podpory sa v jednotlivých členských krajinách odlišuje (napr. limitované fiškálne možnosti majú krajiny ako Taliansko a Španielsko, ktoré pandémie Covid-19 postihla najviac).

⁵ Bola zavedená v roku 2011 v rámci reformy *Paktu rastu a stability*.

vývoja v ekonomikách členských štátov EÚ, ale tiež zahranično-obchodných transakcií mimo EÚ.

1.1. Covid-19 vs. verejné financie v SR

Už počas prvej vlny pandémie Covid-19 došlo na Slovensku k zníženiu dopytu po viacerých produktoch (tovaroch, službách) čoho následkom bolo stagnácia až pokles produkcie v niektorých odvetviach, čo následne malo dopad na príjmy a zamestnanosť ako aj na verejné financie. Dôsledky krízového stavu vyvolaného pandemiou Covid-19 sa v SR premietli do oblasti verejných financií v súvislosti s realizáciou schválených celoplošných a lokálnych opatrení týkajúcich sa riešenia pandemickej situácie, čo malo a má negatívny dopad nie len na štátny rozpočet (ŠR), ale aj na rozpočty územnej samosprávy (pozri napr. Vartašová, A. a K. Červená, 2021), Papcunová a Hudáková a Levický (2022) uvádzajú vo svojom príspevku, že pandémie Covid-19 spôsobila pokles kapitálových výdavkov z rozpočtov územnej samosprávy SR. Ako uvádza Molitoris (2021, s. 247) „zákonodarca reagoval na vzniknutú situáciu prijatím viacerých právnych predpisov a účelových právnych noriem, ktorých cieľom bolo zamedziť ďalšiemu šíreniu nákazy na území SR, ale tiež kompenzovať osobám priamo alebo nepriamo zasiahnutým pandemickými opatreniami a z nich vyplývajúcimi obmedzeniami ich ekonomické straty, resp. motivovať ich prostredníctvom ekonomických alebo sociálnych benefitov k dodržiavaniu nevyhnutných obmedzení v ich činnosti“.

Okrem opatrení (vyhlásenie núdzového stavu, zákaz organizovania hromadných podujatí, uzavretie letísk pre osobnú dopravu, povinné prekrytie horných dýchacích ciest pri pohybe na verejnosti, prerušenie prezenčnej výučby a všetkých ďalších aktivít vo všetkých typoch škôl a školských zariadeniach, uzavretie športových zariadení, prevádzok voľnočasového charakteru, prevádzok verejného stravovania a ďalších prevádzok) začala vláda SR a Národná rada SR (NR SR) postupne schvaľovať aj ekonomické opatrenia, s cieľom zmierniť dopady nepriaznivej ekonomickej situácie⁶ na obyvateľov (domácnosti) ako aj na podnikateľov. Schválené ekonomické opatrenia môžeme klasifikovať do troch skupín:

- a) opatrenia, ktorých cieľom bolo zmierniť výpadky príjmov domácností: predĺžená doba poberania dávky ošetrovného na zabezpečenie starostlivosti

⁶ Zámerom navrhovaných opatrení bolo nielen zabezpečenie ochrany zdravia obyvateľstva, ale taktiež aj v čo najväčšej miere zachovať zamestnanosť a tým udržať primeranú životnú úroveň domácností a tiež produkčnú kapacitu Slovenska.

o dieťa z pôvodných 10 dní na celú dĺžku uzávery škôl a predškolských zariadení a zároveň sa zaviedla dávka karanténneho nemocenského pre všetkých, ktorí boli v povinnej karanténe (nemocenská dávka vyplácaná Sociálnou poisťovňou), taktiež bola predĺžená doba poberania dávky v nezamestnanosti o jeden mesiac pre všetkých, ktorým skončilo vyplácanie dávky počas obdobia mimoriadnej situácie/núdzového stavu z dôvodu pandémie;

- b) opatrenia na udržanie zamestnanosti v podnikoch negatívne zasiahnutých aktuálnou situáciou, pričom podmienky tejto podpory prijala vláda SR 31. marca 2020 a 14. apríla 2020 boli aktualizované (bol rozšírený okruh podnikov a fyzických osôb, ktoré mohli požiadať o príspevok);
- c) opatrenia smerované k podnikateľom a to najmä opatrenia Ministerstva financií SR obsiahnuté v zákone č. 67/2020 Z. z. *o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID 19 v znení neskorších predpisov*, ktoré sa týkali prerušenia daňových kontrol, predĺženia lehôt na podanie daňového priznania a ďalšie, pričom ich cieľom bolo kompenzovať výpadok príjmov podnikom, živnostníkom (SZČO) a domácnostiam.

V nadväznosti na uvedené opatrenia bol prijatý návrh zákona o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 (zákon č. 67/2020 Z. z. *o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 v znení neskorších predpisov*, ktorý nadobudol účinnosť 2. apríla 2020). Opatrenia pre oblasť verejných financií boli upravené vo viacerých častiach tohto zákona:

1. opatrenia v daňovej, colnej a účtovnej oblasti, ktoré zakotvila druhá časť zákona ako napríklad spôsob doručovania podania, zmeškanie lehoty, doručovanie, prerušenie daňovej kontroly, zverejňovanie v zoznamoch finančnej správy, prerušenie daňového konania, zánik práva vyrubiť daň a premlčanie a zánik práva vymáhať daňový nedoplatok, výnimky z chápania pojmu daňový nedoplatok, otázka vrátenia daňového preplatku, odloženie daňovej exekúcie, správne delikty a sankcie a ďalšie) - išlo o opatrenia procesného charakteru, ktoré sa týkajú najmä oblasti daní a poplatkov (DPH, spotrebné dane, daň z motorových vozidiel, daň z príjmov, miestne dane, miestne poplatky) ale aj správy daní, účtovnej a colnej oblasti;
2. opatrenia v oblasti finančného trhu boli upravené v tretej časti zákona, kde zákonodarca zakotvil niektoré opatrenia v oblasti finančnej pomoci, najmä

vo vzťahu k malým a stredným podnikom, ďalej v oblasti dohľadu nad finančným trhom, oblasti odkladu splátok úverov, oblasť bezkontaktných platieb, oblasť hazardných hier, osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií;

3. opatrenia v oblasti rozpočtových pravidiel (štvrtá časť zákona), najmä pokiaľ ide o opatrenia týkajúce sa porušenia finančnej disciplíny a opatrenia pre územnú samosprávu;
4. samostatná piata časť zákona sa sústredila na opatrenia v oblasti vnútorného auditu, vládneho auditu a finančnej kontroly.

NR SR, ale aj samotná vláda SR ako aj jednotlivé ministerstvá a ostatné ústredné orgány štátnej správy v rámci svojej kompetencie, prijali v priebehu roka 2020 aj ďalšie právne úpravy, ktoré sa týkali riešenia dôsledkov pandémie v oblasti verejných financií. V tejto súvislosti to bola novela zákona o sociálnom poistení, novela zákona o štátnom rozpočte na rok 2020, novela zákona o sociálnej ekonomike, ale aj podzákonné úpravy ako napríklad nariadenie vlády SR č. 70/2020 Z. z., ktorým sa ustanovujú niektoré podmienky financovania sociálnych služieb v čase mimoriadnej situácie, núdzového stavu alebo výnimočného stavu, ďalej nariadenie vlády SR č. 76/2020 *o spôsobe určenia poklesu čistého obratu a príjmov z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti*, nariadenie vlády SR č. 104/2020 Z. z. *o rozsahu a osobitných podmienkach uplatňovania opatrení v oblasti dane z príjmov v súvislosti s pandemiou*. Ich spoločným cieľom bolo udržať výrobnú kapacitu krajiny a to prostredníctvom cielených finančných stimulov na podporu dopytu domácností, ktorých členovia dočasne stratili časť svojich príjmov, ale aj podporu podnikateľov, čo ale zároveň súvisí s potrebou navýšenia výdavkov z verejných rozpočtov. V tejto súvislosti sa stala sizyfovskou otázkou, ako s čo najnižšími finančnými nákladmi prekonať túto situáciu (t. j. minimalizovať dopady epidemiologických opatrení na verejné financie). V makroekonomickej literatúre sa objavuje názor, že vyspelé krajiny dnes žijú v prostredí sekulárnej stagnácie⁷, pričom problémom súčasných ekonomík nie je ani tak vysoká inflácia, ako nedostatok investičných príležitostí na súkromnom trhu (Summers, 2016), pričom ak krajina stratí dôveru investorov, mohlo by to viesť k tzv. stopke pri poskytovaní úverov, čo je problematické práve v situácii kedy sú potrebné úverové zdroje na prekonanie krízy a práve preto by sa vlády jednotlivých krajín mali v oblasti verejného dlhu (ako súčasti verejných financií) sústrediť na jeho dlhodobú udržateľnosť (Blanchard a Leandro a Zettelmeyer,

⁷ Stagnácia ekonomík spojená s veľmi nízkym ekonomickým rastom, pričom pojem „sekulárna“ má implikovať, že ide o dlhodobý stav.

2021, 4-5), keďže verejný dlh zaťažuje súčasné aj budúce generácie. Ako uvádza aj Wyplosz (2020, 21) v krízovej situácii je dôležitá cenová stabilita ako aj udržateľnosť dlhu⁸ a tým aj udržateľnosť verejných financií.

1.2. Dlhodobá udržateľnosť verejných financií v SR

K zabezpečeniu dlhodobej udržateľnosti⁹ verejných financií na Slovensku by mala prispieť aj novela zákona č. 523/2004 Z. z. *o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*, ktorá zavádza výdavkové limity. Táto novela znamená naplnenie cieľov novely ústavného zákona č. 493/2011 Z. z. *o rozpočtovej zodpovednosti* reagujúc na zavedenie limitu verejných výdavkov¹⁰ ako

⁸ K dlhodobej udržateľnosti dlhu a teda aj verejných financií výrazne prispieva efektívne využitie (investovanie) požíčaných zdrojov.

⁹ Ukazovateľ dlhodobej udržateľnosti používa RZZ na vyhodnotenie solventnosti SR.

¹⁰ Horný limit dlhu verejnej správy sa ustanovuje vo výške 50 % podielu na HDP. Ak výška dlhu dosiahne 40 % podielu na HDP a zároveň nedosiahne 43 % podielu na HDP, MF SR zasiela NR SR písomné zdôvodnenie výšky dlhu vrátane návrhu opatrení na jeho zníženie. Ak výška dlhu dosiahne 43 % podielu na HDP a zároveň nedosiahne 45 % podielu na HDP, tak: **a)** vláda SR predloží na rokovanie NR SR návrh opatrení, ktorými navrhuje zabezpečiť zníženie dlhu a **b)** znížia sa platy členov vlády SR na úroveň ich platov v predchádzajúcom rozpočtovom roku, ak ich platy v predchádzajúcom rozpočtovom roku boli nižšie (zníženie platov sa vykoná na obdobie od prvého dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po zverejnení výšky dlhu až do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bola zverejnená výška dlhu nižšia ako 43 % podielu na HDP). Ak výška dlhu dosiahne 45 % podielu na HDP a zároveň nedosiahne 47 % podielu na HDP: **a)** MF SR viaže od prvého kalendárneho mesiaca nasledujúceho po zverejnení výšky dlhu výdavky ŠR vo výške 3 % z celkových výdavkov ŠR schválených zákonom o štátnom rozpočte na príslušný rozpočtový rok znížených o výdavky na správu štátneho dlhu, o prostriedky EÚ, prostriedky ŠR na financovanie spoločných programov SR a EÚ, odvody do EÚ, transfery Sociálnej poisťovni a o výdavky na likvidáciu škôd spôsobených živelnými pohromami; ak výška dlhu dosahuje 45 % podielu na HDP a viac neustále počas viacerých po sebe nasledujúcich rozpočtových rokov, viazanie sa vykoná vždy len v prvom rozpočtovom roku, v ktorom výška dlhu dosiahla 45 % podielu na HDP a viac, **b)** nemožno poskytovať prostriedky z rezervy predsedu vlády a z rezervy vlády SR, **c)** vláda SR nesmie predložiť NR SR taký návrh rozpočtu verejnej správy, ktorý obsahuje medziročný nominálny rast konsolidovaných výdavkov verejnej správy oproti rozpočtu verejnej správy na predchádzajúci rozpočtový rok, okrem výdavkov na správu štátneho dlhu, prostriedkov EÚ, prostriedkov ŠR na financovanie spoločných programov SR a EÚ, odvodov do EÚ a okrem výdavkov na likvidáciu škôd spôsobených živelnými pohromami; ak vláda takýto návrh rozpočtu verejnej správy už predložila, je povinná stiahnuť ho z rokovania národnej rady a do 30 dní predložiť návrh rozpočtu verejnej správy súladný s ustanovenou podmienkou a **d)** obec a vyšší územný celok sú povinní schváliť rozpočet na nasledujúci rozpočtový rok s výdavkami maximálne vo výške výdavkov rozpočtu predchádzajúceho rozpočtového roka okrem výdavkov na likvidáciu škôd spôsobených živelnými pohromami a výdavkov na financovanie spoločných programov SR a EÚ. Ak výška dlhu dosiahne 47 % podielu na HDP a zároveň nedosiahne 50 % podielu na HDP: **a)** vláda SR nesmie predložiť NR SR návrh rozpočtu verejnej správy s rozpočtovaným schodkom; ak vláda SR takýto návrh rozpočtu verejnej správy už predložila, je povinná stiahnuť ho z rokovania NR SR a do 30 dní predložiť návrh rozpočtu verejnej správy súladný s ustanovenými podmienkami, **b)** obec a vyšší územný celok sú povinní schváliť na nasledujúci rozpočtový rok iba vyrovnaný rozpočet alebo prebytkový rozpočet. Ak výška dlhu dosiahne 50 % podielu

systémového rozpočtového nástroja na zabezpečenie dlhodobej udržateľnosti a ukotvenie proticyklickej rozpočtovej politiky. Uvedenými novelami by malo dôjsť k náprave dnešného protiústavného stavu, keďže už ústavný zákon o rozpočtovej zodpovednosti z roku 2011 predpokladal zavedenie výdavkových limitov.¹¹ Novelou zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy sa zabezpečuje premietnutie limitu verejných výdavkov ako regulujúceho nástroja do procesu zostavovania rozpočtu verejnej správy a následne aj jeho úprav. Navrhuje sa, aby limity verejných výdavkov subjektov verejnej správy a ďalších súčastí rozpočtu verejnej správy schvaľovala Národná rada SR, keďže samotná NR SR schvaľuje celkový limit verejných výdavkov. V prípade viazaných nevyčerpaných, najmä kapitálových výdavkov štátneho rozpočtu z predchádzajúcich rokov, na ktoré sa limit verejných výdavkov vzťahuje, sa navrhuje, aby bolo možné povoliť prekročenie limitu výdavkov tak, aby bol zabezpečený súlad s limitom verejných výdavkov. V prípade realizácie rozpočtových opatrení v štátnom rozpočte sa navrhuje povoliť len také rozpočtové opatrenia, ktorými sa neprekročí limit verejných výdavkov. Dopĺňa sa povinnosť pre všetky subjekty verejnej správy, ktorých výdavky sú súčasťou rozpočtu verejnej správy a na ktoré sa limit verejných výdavkov vzťahuje, vrátane správcov kapitol, štátnych rozpočtových organizácií, štátnych príspevkových organizácií, dodržať limit verejných výdavkov. Zároveň sa prihliada na výsledky hodnotenia efektívnosti a účinnosti verejných výdavkov schválené vládou SR pri zostavovaní rozpočtu verejnej správy. Ministerstvo financií SR ako ústredný orgán štátnej správy, ktorý riadi práce a usmerňuje vypracovanie návrhu rozpočtu verejnej správy, predloženým návrhom v kontexte limitov verejných výdavkov upravuje pôsobnosť na oznamovanie limitov, ako aj komunikáciu v rámci monitorovania jeho plnenia so správcami kapitol a ostatnými subjektmi verejnej správy, na ktorých sa limit bude vzťahovať. Zároveň MF SR zabezpečuje aj manažovanie neprekročenia celkového limitu verejných výdavkov počas roka. Za týmto účelom Ministerstvo financií SR zabezpečí monitoring plnenia limitov verejných výdavkov jednotlivých subjektov verejnej správy a na základe analytického posúdenia vyzve subjekty

na HDP a viac, vláda SR požiada NR SR o vyslovenie dôvery vláde (zákon č. 493/2011 Z. z. o rozpočtovej zodpovednosti v znení neskorších predpisov).

¹¹ Limit verejných výdavkov je hlavným rozpočtovým nástrojom na zabezpečenie dlhodobej udržateľnosti a schvaľuje ho NR SR uznesením, ktoré sa zverejňuje v zbierke zákonov SR. Limitom verejných výdavkov sa rozumie maximálna výška celkových časovo rozlíšených konsolidovaných výdavkov verejnej správy určená podľa čl. 7a novely ústavného zákona č. 493/2011 Z. z. o rozpočtovej zodpovednosti, pričom limit verejných výdavkov sa nevzťahuje na výdavky územnej samosprávy, prostriedky z rozpočtu EÚ a prostriedky štátneho rozpočtu určené na financovanie spoločných programov SR a EÚ, odvody EÚ, výdavky na správu dlhu verejnej správy, jednorazové výdavky a vplyv hospodárskeho cyklu na výdavky verejnej správy.

verejnej správy pod celkovým limitom verejných výdavkov na prijatie opatrení na dodržanie limitov. Po získaní skúseností s dodržiavaním limitu verejných výdavkov subjektmi verejnej správy v prvých rokoch implementácie bude potrebné posúdiť a zvážiť nevyhnutnosť zavedenia ďalších regulačných opatrení, ktorými sa zabezpečí dodržiavanie limitu verejných výdavkov. Schválenie novely zákona o rozpočtových pravidlách, ktorou sa do praxe zavádzajú výdavkové limity, je prezentované ako nástroj zabezpečenia dlhodobej udržateľnosti verejných financií v SR. Prehľad vývoja dlhodobej udržateľnosti verejných financií v SR za obdobie 2013-2021 je uvedený na nasledujúcom obrázku (obr. 1).

Obr. 1 Dlhodobá udržateľnosť verejných financií v SR (% HDP)



Zdroj: RRZ, 2022.

V roku 2015 sa ukazovateľ dlhodobej udržateľnosti blížil k nulovej hodnote (udržateľnosť sa nachádzala v zóne nízkeho rizika), v roku 2020 hodnota ukazovateľa dostala nad 5% čo je už v pásme vysokého rizika. K skokovému zhoršeniu dlhodobej udržateľnosti verejných financií došlo v roku 2019 a to najmä vplyvom legislatívnych zmien v dôchodkovom systéme, týkajúcich sa zafixovania dôchodkového veku, zvýšenia minimálnych dôchodkov, zdvojnásobenia vianočných príspevkov, úpravy budúceho krátenia dôchodkov z prvého piliera pre sporiteľov, ako aj zhoršením rozpočtovej politiky. Zhoršovanie udržateľnosti pokračovalo aj v prvých mesiacoch roka 2020 (vo februári 2020 bola úroveň indikátora dlhodobej udržateľnosti 5,2 % HDP) čo bolo spôsobené predovšetkým zvyšovaním miezd vo verejnej správe spolu, zavedením 13. dôchodkov. Pôvodné odhady z apríla 2021 naznačovali ďalšie zhoršenie dlhodobej udržateľnosti verejných financií za rok 2020 na 5,6 % HDP najmä vplyvom pandémie. Po zohľadnení aktualizácie výsledkov hospodárenia za rok 2020 a aktualizácie projekcií implicitných záväzkov spojených so starnutím

populácie hodnota ukazovateľa dlhodobej udržateľnosti na konci roku 2020 dosiahla úroveň 4,18 % HDP – čo predstavuje stredné pásmo rizika.¹² V porovnaní s rokom 2020 sa udržateľnosť verejných financií v roku 2021 posunula pozitívnym smerom do pásma stredného rizika (3,85% HDP), pričom najvýraznejší pozitívny vplyv (vo výške 1,2 % HDP) malo zníženie štrukturálneho deficitu verejnej správy v roku 2021. (RZZ, 2022)

Tab. 1 Vplyv faktorov na dlhodobú udržateľnosť (% HDP)

HP (2016-2020 do pandémie)	rozpočtová politika	4,3	1,8	31,5%
	zmeny v dôchodkoch		2,5	44%
ostatné vplyvy ¹³ pred pandemiou			0,8	14%
Pandémia		1,2	1,2	21%
HP po voľbách	rozpočtová politika	-0,7	0,2	3,5%
	zmeny v dôchodkoch		-0,9	-16%
ostatné vplyvy po pandémii			0,1	2%
Celková zmena			5,7	100%

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Tóth (2021).

Ako vyplýva aj z tabuľky č. 1 medzi najvýraznejšie faktory zvýšenia rizika dlhodobej udržateľnosti verejných financií zaradujeme: zmeny v dôchodkoch v rokoch 2019-2020 (45 % podiel), predkrízovú rozpočtovú politiku v rokoch 2016–2020 (31 % podiel) a pandémiu Covid-19 (21 % podiel).

ZÁVER

V súlade s cieľom príspevku a sformulovanou výskumnou otázkou autorky konštatujú, že aktuálnou novelou zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy by malo dôjsť k náprave dnešného protiústavného stavu, keďže už ústavný zákon o rozpočtovej zodpovednosti z roku 2011 predpokladal zavedenie výdavkových limitov. Schválenie funkčných výdavkových limitov¹⁴ je taktiež jednou z podmienok pre získanie eurofondov z *Plánu obnovy*.

¹² Podľa metodiky (indikátor S2) Európskej komisie by boli verejné financie aj naďalej hodnotené v pásme vysokého rizika a za rok 2021 by klesli do pásma stredného rizika.

¹³ Ostatné vplyvy zahŕňajú zmeny v externých predpokladoch, prípadné metodické zmeny.

¹⁴ Výdavkový limit predstavuje rozpočtové pravidlo, s cieľom dlhodobej udržateľnosti verejných financií.

Zmyslom existencie výdavkových limitov je dlhodobá udržateľnosť verejných financií, čo je možné dosiahnuť aj v prípade krízových javov a to nakumulovaním finančných prostriedkov v časoch ekonomického rastu. Rozpočtové limity sa majú implementovať v rokoch 2023 a 2024, pričom následne budú záväzné pre každú vládu v rámci celého volebného cyklu. Úlohou vlády SR v roku 2022 zostáva dokončiť proces novelizácie ústavného zákona o rozpočtovej zodpovednosti, a to zmenami v dlhovej brzde a ústavným ukotvením výdavkových limitov.

Podľa nášho názoru je ale nedoriešená otázka, čo v prípade, ak nebude existovať sankčný mechanizmus a či by bol vôbec schopný zabrániť vzrastajúcim rozpočtovým výdavkom, keď nie len Slovensko, ale aj ďalšie krajiny EÚ sa snažia podporiť ekonomiku v rámci krízových a pokrízových riešení (pandemická situácia, vojna na Ukrajine), pričom odklon štátu od kredibilnej fiškálnej politiky a rastúce riziko jeho platobnej neschopnosti vedie následne k nárastu úrokových sadzieb vo forme rizikových prirážok, pričom si je potrebné uvedomiť, že v podstate sa nezadlžuje ekonomika ako celok, ale dochádza k zadlžovaniu jednotlivých subjektov (domácností, podnikateľov). Z pohľadu dlhodobej udržateľnosti verejných financií je najdôležitejšie zabezpečiť čo najnižšiu úroveň dlhu v súčasnosti, aby sa dlh po zohľadnení rizika v budúcnosti pohyboval stále na bezpečnej úrovni – teda udržateľnej úrovni.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V. a kolektív, 2008. *Finančné právo a finančná správa*. Bratislava, Epos. ISBN 978-80-8057-778-0.
2. BABČÁK, V. a kolektív, 2012. *Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii*. Bratislava: EUKÓDEX, s.r.o. ISBN 978-80-89447-86-2.
3. BELIČKOVÁ, K. a E. NEUBAUEROVÁ a M. BOÓR, 2019. *Rozpočtová teória, politika a prax*. Praha, Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-630-6.
4. BLANCHARD, O. a LEANDRO, Á. a J. ZETTELMEYER, 2021. *Redesigning EU Fiscal Rules: From Rules to Standards*, Working paper. Washington: Peterson Institute for International Economics. Dostupné z: <https://www.piie.com/publications/working-papers/redesigning-eu-fiscal-rules-rules-standards>.

5. EK (Európska komisia), 2017. *Udržateľnosť verejných financií*. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_public-finance-sustainability_sk.pdf.
6. EURACTIV.sk a TASR, 2020a. *Ekonomika eurozóny v prvom štvrtroku zaznamenala najväčší prepád za 25 rokov* [online]. 2020 [cit. 2020-04-30]. Dostupné z: <https://euractiv.sk/section/ekonomika-a-euro/news/eurostat-ekonomika-eurozony-v-prvom-stvrtroku-zaznamenala-najvacsi-prepad-za-25-rokov/>.
7. EURACTIV.sk a TASR, 2020b. *Jarná prognóza eurokomisie: Koronavírus spôsobí najväčšiu recesiu v histórii Únie*. [online]. 2020 [cit. 2020-05-07]. Dostupné z: <https://euractiv.sk/section/ekonomika-a-euro/news/jarna-prognoza-eurokomisie-koronavirus-sposobi-najvacsiu-recesiu-v-historii-unie/>
8. EUROSTAT, 2020. *Preliminary flash estimate for the first quarter of 2020*. [online]. 2020 [cit. 2020-04-30]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/eurostat/documents/299_5521/10294708/2-30042020-BP-EN.pdf/526405c5-289c-30f5-068a-d907b7d663e6
9. KRÁLIK, J. a D. JAKUBOVIČ, 2004. *Finančné právo*. Bratislava, VEDA – SAV. ISBN 80-224-0804-2.
10. MEDVEĎ, J. a J. NEMEC a kolektív, 2007. *Základy verejných financií*. Bratislava: SPRINT. ISBN 8089085842.
11. MOLITORIS, P., 2021. Fiškálne opatrenia miest v prvej vlne pandémie COVID 19. In: ŠTRKOLEC, M. a A. VARTAŠOVÁ a M. STOJÁKOVÁ a S. SIMIĆ eds. *Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb - COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, s. 246-254. ISBN 978-80-574-0043. DOI <https://doi.org/10.33542/SCD2021-0043-1>.
12. PAULIČKOVÁ, A. a M. BAKEŠ, 2007. *Finančné právo na Slovensku a v Čechách*. Bratislava: Eurounion. ISBN 9788088984993.
13. PETRENKA, J. a kolektív, 1992. *Verejné financie a kontrola, Vybrané state*. Bratislava, ES VŠE, ISBN 8022503754.
14. REPKOVÁ ŠTOFKOVÁ, K. a kolektív, 2020. *Financie a finančné riadenie*. Žilina: EDIS, ISBN 978-80-554-1772-1.

15. TÓTH, J., 2021. *Ako sme si zničili dlhodobú udržateľnosť verejných financií*. [online]. [cit. 2021-10-20]. Dostupné z: <https://www.rrz.sk/ako-sme-si-znicili-dlhodobu-udrzatelnost-verejnych-financii/>.
16. PAPCUNOVÁ, V. a J. HUDÁKOVÁ a M. LEVICKÝ, 2022. Capital expenditures of local self-governments in crisis. In: Klímová, V., Žitek, V. (eds.) *25th International Colloquium on Regional Sciences. Conference Proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, pp. 281–288. ISBN 978-80-280-0068-4. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/361580592_Capital_Expenditures_of_Local_Self-Governments_in_Crisis.
17. RRZ, 2022. *Správa o dlhodobej udržateľnosti verejných financií za rok 2021*. [online]. [cit. 2022-04-30]. Dostupné z: <https://www.rrz.sk/sprava-o-dlhodobej-udrzatelnosti-verejnych-financii-za-rok-2021-april-2022/>.
18. SUMMERS, L., 2016. *The age of secular stagnation: What it is and what to do about it*. [online]. [cit. 2016-02-15]. Dostupné z: <http://larrysummers.com/2016/02/17/the-age-of-secular-stagnation/>.
19. VARTAŠOVÁ, A. a K. ČERVENÁ, 2021. Finančné hospodárenie mesta Košice v kontexte pandémie Covid-19. In: ŠTRKOLEC, M. a VARTAŠOVÁ, A. a STOJÁKOVÁ, M. a SIMIČ, S. (eds.). *4. Slovensko - české dni daňového práva: Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb: COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 384-398. ISBN 9788057400431. Dostupné z: <https://unibook.upjs.sk/img/cms/2021/pravf/svk-cz-dni-danoveho-prava-21.pdf>.
20. WYPLOSZ, Ch., 2020. *The Euro Area After COVID-19*. Luxembourg, European Parliament. ISBN 978-92-846-7449-7. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/214969/01.WYPLOSZ_final.pdf

EU SUPPORT FOR NON-PROFIT SECTOR - CASE STUDY¹

Daniela Hadačová² – Lenka Maličká³

Abstract: This paper examines the impact of funding from the EU budget to non-governmental or nonprofit organizations on their successful establishment in the market. Specifically, this paper focuses on two EU programmes, Erasmus+ and ESC, which are significantly used by nonprofit entities. In addition to the use of statistical data from the European Union, the analysis in this paper also includes a case study of two civic associations operating in eastern Slovakia. Based on data from these nonprofit entities, we could conclude that EU grant programmes form a significant part of the revenue items of nonprofit organizations budgets as it was shown that such grants make up over 97% of the income of both examined Slovak nonprofit organizations.

Key words: EU budget, Erasmus+, European Solidarity Corps, non-government organizations, nonprofit organizations

JEL code: F39, L31

INTRODUCTION

The nonprofit sector and its organisations are very widely defined as different countries, and cultures use different terms for describing them. One of the most commonly used definition for the nonprofit sector was settled by Salamon and Anheier (1992, p. 1) and supplemented by Dobrai and Farkas (2016, p. 26), who define nonprofit organisations as the ones that are

- formally constituted, meaning that they are institutionalised;
- non-governmental in primary structure, meaning that even though they receive support from the government are still independent of it and private;
- self-governing, meaning that are controlled by authorities within the organisation such as the Board of Supervisors;

¹ The paper is published within the project VEGA 1/0873/21 and VEGA 1/0681/22.

² Ing. Daniela Hadačová, doctoral student, Technical university of Košice, Faculty of economics, Department of finance – non-profit organisations, public finance/1, e-mail: daniela.hadacova@tuke.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8950-2960>.

³ doc. Ing. Lenka Maličká, PhD. - associate professor, Technical university of Košice, Faculty of economics, Department of finance – public finance, fiscal federalism, fiscal decentralisation/87, e-mail: lenka.malicka@tuke.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5706-5695>.

- non-profit-distributing, meaning that all profits made are reinvested back to the organisation to fulfil its goals, vision and mission and
- voluntary, which means providing voluntary membership or offering voluntary participation in the organisation's activities.

Generally, we can include non-governmental organisations (NGOs) among nonprofit organisations. Unerman and O'Dwyer (2006, p. 307) understand them as all organisations that are neither governmental organisations, meaning that they are not part of the public sector, but also not private, meaning for-profit or commercial organisations. Lewis (2009, p. 1) also points out, based on these definitions, that the term "non-governmental organisations" is widely used, often overlapping with terms such as "nonprofit organisations", "voluntary organisations" or "civil society organisations".

Lewis (2009, p.1) and the European Commission (2020) also point out that NGOs are currently recognised as key players in the third sector in the social field.

Based on these facts, we state that the nonprofit sector is a significant part of the life of all individuals, whether consciously or unconsciously. In the following sections of this paper, we will look at the EU budget as a source of funding for NGOs. Specifically, we describe two EU programmes using descriptive statistics, namely the Erasmus+ Programme and the European Solidarity Corps, at the European and local levels. In the 4th chapter of this paper, we have prepared a small case study that shows the importance of providing EU funding for non-governmental organisations in Slovakia.

1. EU BUDGET

The EU budget is a combination of resources at the European level, the main aim of which is to promote growth and competitiveness at a broader European level. The EU budget is, in principle, an investment budget that complements EU national budgets and allows member states to achieve more than they could alone (European Union, 2021b).

At the EU level, a distinction is made between long-term and annual budgets. The purpose of the long-term budget is to set long-term priorities and constraints on EU spending, thus ensuring the effectiveness of EU policies. A long-term budgetary plan called the Multiannual Financial Framework (MFF) allows the EU to plan its funding programs several years in advance, usually seven

years. The MFF is the basis for determining expenditure and revenue for the annual budgets (European Union, 2021b).

The MFF is currently in force for 2021-2027, where the European Union has € 1,211 billion in funding at its disposal. In addition, during this programming period, the European Union will borrow € 806 billion through financial operations on the capital market and provide these funds to strengthen the economy and finance the adverse economic consequences of the COVID-19 crisis (MF SR, 2021; European Commission, 2021b).

1.1. Funding for NGOs

EU funding sources represent various types of funding: grants, financial instruments, subsidies, trust funds prizes and procurements. However, the most used form of funding for NGOs is a grant, representing the direct provision of EU budget funding for a specific NGO (European Commission, a). All conditions for applying for EU grants are published on the European Commission website as well as on the websites of local authorities since EU countries themselves primarily manage those funding sources. However, organisations applying for EU grants do not have to apply alone but can find a partner via the European Commission's portal and apply for a grant together (European Commission, h).

The main areas supported by EU funds are social inclusion, gender equality and equal opportunities, culture and media, foster citizenship and civic participation, research and innovation, development and humanitarian aid, transport, energy and ICT (European Commission, h).

The EU regularly publishes and updates lists of EU funding programmes, grouping them into so-called Headings, which essentially represent the spending categories of the EU budget.

1.2. Erasmus+ and European Solidarity Corps programmes

Erasmus+ and the European Solidarity Corps (ESC), which will be analysed later in this paper, were selected for analysis because NGOs use them significantly (Publications Office of EU, 2020; Klymchuk, 2021; Tahmaz, 2021).

In the preceding 7-year budget period (2014-2020), the Erasmus+ and ESC programmes fell under Heading 1a: Competitiveness for growth and jobs, which focused on resources, education and infrastructure (European Commission, f). In the current 7-year budget period, the Erasmus+ and ESC programmes fall under Heading 2b: Resilience and values, with these programs making a significant

contribution to the policy area of Investing in people, social cohesion and values (European Parliament, 2021).

2. ERASMUS+ PROGRAMME

Erasmus+ is a European Union programme that supports people's educational, professional and personal development in education, training, youthwork and sport in Europe (European Commission, b; European Commission, e). Erasmus+ has been operating since 2014, but its predecessor programmes have been in place since 2007. Within this program, we are talking about the so-called seven-year lifecycle, for which its funding is set (European Commission, c)

Eligible applicants for an Erasmus+ grant are not only organizations but also individuals (European Commission, d). However, individuals wishing to apply for this grant must apply through the registered organization in which they work, study or volunteer. Also, the country where the applying organization is located is essential in terms of eligibility for the specific grant. The Erasmus+ Program recognizes the so-called program countries, containing all EU Member States and third countries associated with the Programme, which are subject to the Association Agreements between the EU and those countries. However, this program also distinguishes between third countries not associated with the Program, which may be involved in the Actions of the Programme if certain conditions are met.

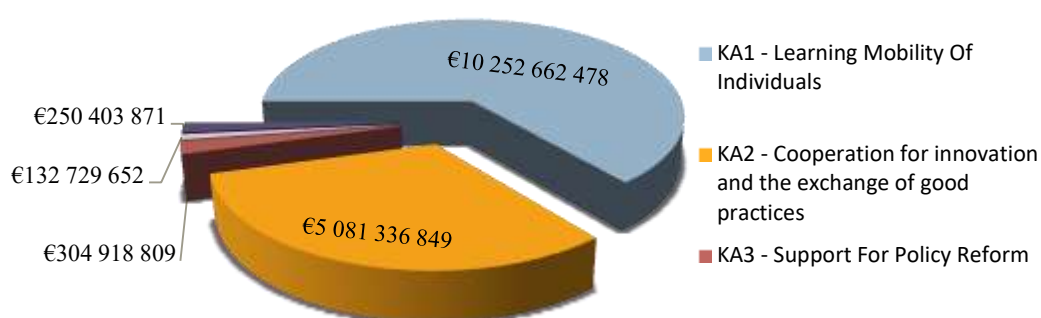
2.1. Erasmus+ Programme statistics

In the current seven-year life cycle, € 26.51 billion has been earmarked for Erasmus+ Programme projects (European Commission, b).

From 2014 to 2020, more than € 16 billion was redistributed through the Erasmus+ programme. However, we took the liberty to look at the overall EU budget to quantify how much of the funding has been allocated to the Erasmus+ Programme. Based on available data, we found that the funds allocated to the Erasmus+ Programme represent the average annual expenditure of 1.5% (1.06%, 1.26%, 1.5%, 1.57%, 1.51%, 1.8% and 1.77%) of total EU expenditure. However, as the Erasmus+ Programme is part of the Smart and inclusive growth category, we also calculated that Erasmus+ Programme expenditure averages 11.5% (11.32%, 10.92%, 11.09%, 10.07%, 10.93%, 13.14% and 12.75%) of the total annual expenditure allocated to this category.

Between 2014 and 2020, there were 5 project areas under the Erasmus+ programme (see Figure 1), the so-called Key Actions, where more than € 10 billion flowed into KA1 - Learning Mobility Of Individuals projects, representing up to 64% of the total budget. The second most supported project area was KA2 projects - Cooperation for innovation and the exchange of good practices, where 31.7% of the total budget was provided. The project areas where the allocated funds did not exceed 2% were KA3 - Support For Policy Reform and Erasmus+ Sports. The least supported area was the category Erasmus+ Jean Monnet, where the allocated funds did not represent even 1% of the total allocated budget.

Figure 1: Allocation of funds under the Erasmus+ Programme in 2014-2020



Source: own processing based on data from European Commission (c)

However, the differences are not only noticeable in the budgetary area but also in the number of projects submitted in the individual Key Actions. Under the Erasmus+ programme in 2014-2020, were submitted 159,952 project applications, with the most significant number, up to 81.1% (129,651) of all submitted projects being project applications for Key Action 1. The second most numerous category was Key Action 2, but these applications accounted for only 15.5% (24,806) of all submitted projects. The least represented Key Actions were KA3, Jean Monnet and Sports, which accounted for 1.5% (2,458), 1.2% (1,863) and 0.7% (1,174) of the total number of submitted projects.

The most successful categories in obtaining financial support under the Erasmus+ Programme were Key Actions Jean Monnet and Sports, where all projects were supported. KA2 achieved a 99.7% (24,741) success rate of funding, KA3 had a 99.1% (2,436) success rate of obtaining funds, and the least projects were supported from the submitted projects within KA1, namely 95.3% (123,549).

We also noticed (see Table 1) that within this 7-year lifecycle of the Erasmus+ Programme, the number of project submissions has been consistently growing. Annual increases in the number of submitted projects until 2019 ranged from 1,173-1,434 projects. However, there was a significant increase in submitted project applications in 2020, where the annual difference was an increase of up to 6916 project applications.

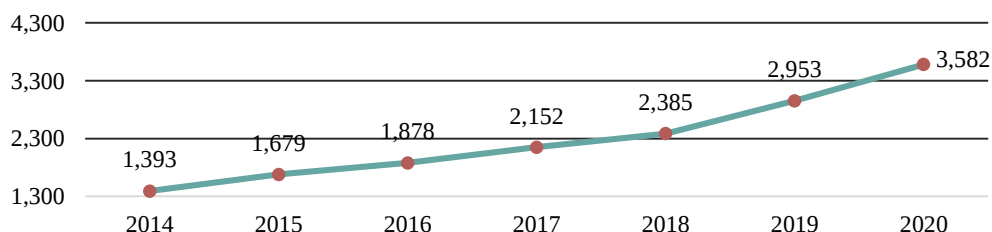
Table 1: Development of the number of projects within the Erasmus+ in 2014-2020

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Number of submitted projects	18,119	19,498	20,671	22,105	23,301	24,671	31,587
Number of supported projects	18,066	19,463	20,620	22,064	23,243	24,508	25,799

Source: own processing based on data from European Commission (c)

Within the framework of financing through the Erasmus+ Programme in the years 2014-2020, it is possible to observe a growing tendency in allocating funds in individual years (see Figure 2). We can also state that at the beginning of the implementation of the Erasmus+ Programme, i.e. in 2014, the projects were allocated 2.5 times less funding than in the year 2020. By 2018 the annual increases were in the range of € 199-286 million, and since then, the annual change has more than doubled.

Figure 2: Development of the allocated amount under the Erasmus+ in 2014-2020 in € million



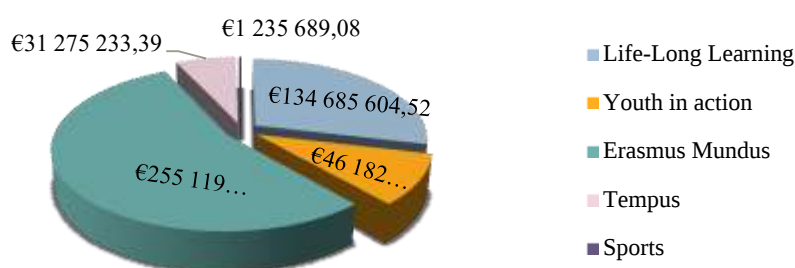
Source: own processing based on data from European Commission (c)

2.2. Erasmus+ predecessor programmes statistics

Erasmus+ predecessor programmes were active from 2007-2013 when they were allocated more than € 468 million.

The most supported program during this period was Erasmus Mundus (see Figure 3), where more than € 255 million flowed, representing almost 55% of the total budget allocated to these programs. The second most supported program was the Life-Long Learning program, where almost 29% of the total budget was provided. The programs where the allocated funds did not exceed 10% were the remaining programs, namely the Youth in Action, Tempus and Sports programs, where 9.9%, 6.7% and 0.3% of the total funds were provided, respectively.

Figure 3: Allocation of funds under the Erasmus+ predecessor Programmes in 2007-2014



Source: own processing based on data from European Commission (c)

In total, 23,282 project applications were submitted from 2007-2013, of which only 12.8% (2,988) were supported. Life-Long Learning project applications accounted for 81.38% (2,988) of all project applications under these programs, but EU funds supported only 2.54% (482) of them. The second most numerous group of submitted projects, and thus 14.66% (3,413) of all submitted applications, were those for the Youth in Action program, while up to 69.35% (2,367) were supported. Tempus and Erasmus Mundus project applications accounted for 2.35% (547) and 1.58% (369) of all applications, respectively. The Erasmus Mundus program was more successful, with up to 25.47% (94) of projects supported, while in the Tempus programme it was 6.95% (38). The least represented program in the number of submitted project applications was the Sports program, whose applications represented only 0.03% of the total number of applications. Although the Sports program was the least represented in the

number of applications, it achieved the highest rate in the funded projects as all 7 projects were contracted. Another interesting feature of the Sports program is that all 7 project applications were submitted in 2013, i.e. in the last year of operation of this program.

3. ESC

The European Solidarity Corps is a European Union programme that funds volunteering and solidarity projects aimed at involving young people in tackling societal challenges. Spheres of solidarity here mean helping the disadvantaged, humanitarian aid or contributing to activities aimed at health and the environment. The program's ambition is greater inclusiveness, environmental friendliness, and digitization. ESC has been operating since late 2018 and is aimed at organizations in the EU and partner countries, as well as individuals aged 18 to 30 (European Commission, g).

3.1. ESC Programme statistics

During the pilot launch period, from autumn 2018, until the end of 2019, more than € 113 million was redistributed to 3,750 projects by the ESC programme (Publications Office of EU, 2020). Exact statistics on the redistribution of funds to individual action types are not published for 2020. However, in the current period, i.e. in the period 2021-2027, € 1.009 billion is earmarked for projects under the new European Solidarity Corps. (European Union, 2021a).

Based on the published information on the annual EU budgets, we can assess that the funds allocated for the ESC Programme in 2018-2020 averaged annual expenditures of 0.05% (0.02%, 0.07% and 0.08%) of total EU expenditures. However, as the ESC falls under the Competitiveness for growth and jobs category under the Smart and inclusive growth category, we also calculated that ESC expenditure accounts for an average of 0.39% (0.12%, 0.5% and 0.56%) of the total annual expenditure allocated to this category.

Within the ESC, there are 3 project areas, the so-called Action types - Traineeships and Jobs, Solidarity Projects and Volunteering. In 2018-2019, the support for Volunteering projects represented more than € 105 million, accounting for up to 93% (€ 105,633,466) of the total budget allocated to ESC. The second most supported area was Solidarity Projects, where 6% (€ 6,325,898) of the total budget was provided. The last, least supported type of project within

the ESC was Traineeships and Jobs, where the allocated funds did not exceed 1% (€ 1,439,767) of the total allocated budget.

In total, 5,042 project applications were submitted, of which 74% (3,750) were supported. Volunteering project applications accounted for 67% (3,396) of all project applications under these programme, and EU funds supported 79% (2,685) of them. The second most numerous group of submitted projects, representing 31% (1,540) of all submitted applications, were those for the Solidarity Projects, while up to 64% (984) of them were supported. The least represented action type in the number of submitted project applications was the Traineeships and Jobs, whose applications represented only 2% (106) of the total number of applications, but up to 76% (81) of them were funded.

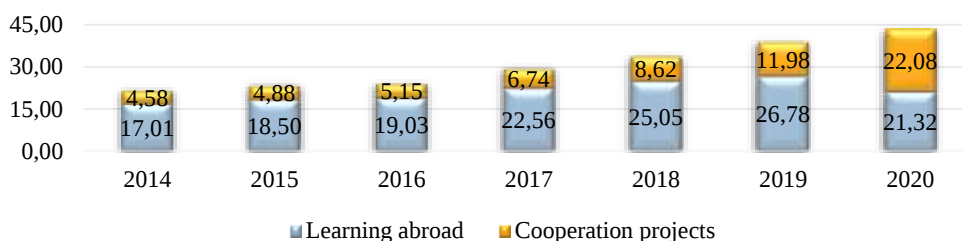
4. SLOVAKIA

Slovakia has been a member of the EU since 2004 and is an eligible country to participate in grant calls under EU programmes. In this part of the paper, we looked at the use of Erasmus+ and ESC programmes in Slovakia and we also at the specific case of two non-governmental nonprofit organisations that operate in Slovakia and actively use these EU programmes.

4.1. Erasmus+ Programme

The use of Erasmus+ grants is becoming increasingly popular in Slovakia as well, as evidenced by the fact that in the first 7-year cycle of Erasmus+ projects, the amount of funding for these projects implemented in Slovakia increased every year (see Figure 4). We can also see that immediately after the launch of this Programme, there were only very slight increases in the amounts flowing to Slovakia, but since 2017 it is possible to observe more significant increases. The total amount of these funds for Slovakia added to almost € 214.3 million.

Figure 4: Development of the allocation of funds under the Erasmus+ in Slovakia in 2014-2020 in € million



Source: own processing based on data from European Commission (2021a)

Until 2020 Learning abroad projects were more financially supported than Cooperation projects, which also resulted from the number of contracted project applications for these types of projects (see Table 2). The change took place in 2020 when 134 Cooperation projects were allocated € 760,000 more than 317 Learning abroad projects. Such a significant change was also helped by the inability to travel abroad due to the outbreak of the Covid-19 pandemic, as the number of project applications for Learning abroad decreased significantly in 2020 compared to the previous period and, conversely, applications to Cooperation projects almost doubled.

Table 2: Development of supported Erasmus+ projects per project type in 2014-2020

Project/partnership	Number of supported projects							
	TOTAL	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
TOTAL	3,077	327	376	415	459	474	535	491
Learning abroad	2,485	302	339	338	370	390	429	317
Cooperation projects	420	25	34	38	51	59	79	134

Source: own processing based on data from European Commission (2021a)

In addition to the projects already mentioned, the Erasmus+ Programme also supported development and cooperation in other areas, particularly in education (79) and sport (59). Less represented include Cooperation between higher education institutions and businesses (19), Social inclusion (12) and Erasmus Mundus (3).

4.2. ESC

Information on projects implemented through the ESC is only available for its pilot period 2018/2019, in which 131 project applications were submitted in

Slovakia, but only 79 were contracted. Of the supported project applications, 42 were Volunteering projects, 35 were Solidarity Projects and 2 were Traineeships and Jobs projects. The total grants contracted for Slovakia in this period amounted to more than € 1.3 million, with the largest part, up to 79% (€ 1,068,828), being allocated to the Volunteering projects. Grants provided for Solidarity Projects accounted for 16% (€ 212,316) of the total grants, and the least funding went to Traineeships and Jobs projects, just 6% (€ 76,814).

4.3. Case Study – Slovak NGO/NPO & Erasmus+ and ESC Programmes

In this part of the paper, we will focus on two nongovernmental non-profit organizations that operate in Slovakia and actively use the Erasmus+ grant calls. Both analysed organizations, EduEra and Change Your Self, are civic associations based in the east part of the country in the city of Košice. Also, both organizations work as a young people-led platform for young people, focusing on non-formal education. Those civic associations create opportunities and space for young people to become responsible, aware and exemplary young adults. They create opportunities for education through trainings, workshops, volunteering and projects not only in Slovakia but also abroad, thanks to the Erasmus+ program.

The difference between these organisations is the year of establishment, as EduEra was founded in April 2017 and Change Your Self in October 2018.

Based on the data provided by the civic associations EduEra & Change Your Self, we can see that in both organizations, the most significant part of the budget is the funds provided through the Erasmus+ Programme (see Table 3).

Table 3: Total revenues of EduEra and Change Yourself by revenue type

Income source	EduEra	Change Your Self
TOTAL	€ 390,834.82	€ 152,499.47
Membership fees	€ 190.10	€ 1,143.46
Erasmus+ grant	€ 378,091.26	€ 149,362.96
European Solidarity Corps (ESC)	€ 11,590.40	-
Eurodesk	€ 350.00	-
Active Citizens Fund (ACF)	€ 300.00	-

Assignment tax	€ 313.06	€ 393.05
Own financing	-	€ 1,600.00

Source: own processing based on data provided by the NGOs

For EduEra, Erasmus+ grants account for almost 97% of the organisation's total revenue, but all EU funding (Erasmus+, ESC and Eurodesk) accounts for up to 99.79% of total revenue. The remaining income items of EduEra do not exceed the value of 0.1%, namely revenues from ACF or assignment tax representing 0.08% of the budget and revenues from membership fees representing the least, 0.05% of the total revenues of the organisation.

For the civic association Change Your Self, Erasmus+ Programme revenues account for almost 98% of total revenues, but this civic association has not yet applied for grants from other EU programmes. An interesting item of the budget is the income from own activities, representing 1.05% of total revenues. Membership fees and the income from the Assignment tax in this organization do not exceed 1% of its income

In the case of EduEra, we can see (see Table 4) that apart from the year in which the organization was founded, the most significant revenue item is Erasmus+ grants. In the first two years of the organization's operation, membership fees were also a source of income. In 2020 the organization received a one-off reward from the Active Citizens Fund and, at the same time registered as an applicant for the assignment tax, which was received in 2021.

Table 4: Income of the EduEra in 2017-2021

Income source	Year				
	2017	2018	2019	2020	2021
TOTAL	€ 73.10	€ 42,409.00	€ 77,255.80	€ 148,530.20	€ 122,566.72
Membership fees	€ 73.10	€ 117.00	-	-	-
Erasmus+ grant	-	€ 42,292.00	€ 66,693.00	€ 146,852.60	€ 122,253.66
ESC	-	-	€ 10,212.80	€ 1,377.60	-
Eurodesk	-	-	€ 350.00	-	-

ACF	-	-	-	€ 300.00	-
Assignment tax	-	-	-	-	€ 313.06

Source: own processing based on data provided by the NGOs

In the case of the civic association Change Your Self, we can see a similar structure of funding sources across the years of its operation compared to EduEra (see Table 5). Revenue from Erasmus+ grants accounted for the largest share of the revenue of this organization in each year of operation, except for the year of its establishment. This organization also had income from membership fees during the first two years of operation and is also a recipient of allocation tax since 2019. A significant change in this organization's financing is its own source of funding in the last financial year, which was income for a series of workshops organized by the civic association Change Your Self for the organization in Azerbaijan.

Table 5: Income of the Change Your Self in 2018-2021

Income source	Year			
	2018	2019	2020	2021
TOTAL	€ 1,020.00	€ 72,660.68	€ 60,810.53	€ 18,008.26
Membership fees	€ 1,020.00	€ 123.46	-	-
Erasmus+ grant	-	€ 72,537.22	€ 60,584.34	€ 16,241.40
Assignment tax	-	-	€ 226.19	€ 166.86
Own financing	-	-	-	€ 1,600.00

Source: own processing based on data provided by the NGO

All the funds that EduEra and Change Your Self obtained through Erasmus+ were used to implement their successfully submitted projects. EduEra has successfully submitted 10 project applications under the Erasmus+ Programme (see Table 5), and in addition to these projects EduEra participates in many others as cobeneficiary.

Table 5: Funded Erasmus+ projects submitted by EduEra

Mobility Type	Year	Project Title
International expert seminar	2018	Let's get cross

International training course	2018	RAINBOW
International youth exchange	2018	Spread The Word!
International training course	2019	Coaching: Level One, Quality Measures in the European Solidarity Corps
International expert seminar	2019	COLOURS OF YOUTH WORK
International training course	2020	DIGIBOX (edition 2020), PILLARS OF EMPOWERMENT
KA2 Strategic partnership	2020	AdultLife
KA2 Strategic partnership for creativity	2020	RECALIBUR

Source: own processing based on data provided by the NGO

Likewise, the organization Change Your Self acts in many projects as a cobeneficiary and has successfully submitted 9 project applications in the Erasmus+ Programme (see Table 6).

Table 6: Funded Erasmus+ projects submitted by Change Your Self

Mobility Type	Year	Project Title
International youth exchange	2017	Know Your Human Rights, War and Peace
International youth exchange	2018	Ambassadors of Tolerance
International youth exchange	2019	[DEMO]cracy, YOUth Brand – Make Yourself Employable!
International training course	2019	Start Pack for Youth Workers, Pour Facilitator 2020
Mobility of Youth Workers	-	Leaders of Future
Mobility of Youth Workers	-	Reflection

Source: own processing based on data provided by the NGO

The difference in obtaining funding for these two organizations, as mentioned above, is that EduEra applied for other EU funds in addition to applying for Erasmus+ grants. In 2018, EduEra submitted 3 successful project

applications (EduEgo a ID!; Vzdelávaj sa, Pomáhaj a Chráň! and Víta vás EduEra!) for Solidarity Projects. In addition to these implemented Solidarity Projects, EduEra also submitted other applications and plans to continue.

CONCLUSIONS

In Slovakia, as in many other European countries, the nonprofit sector is booming, and so is the need for its financing.

The EU and its programs are a major driving force for NGOs. In this paper, two selected EU programs were pointed out as demonstrable funding sources for the nonprofit world. Erasmus+ and ESC projects significantly impact the development of civil society and are the driving forces behind the required changes in society. Thanks to these programs, NGOs can educate and draw the attention of future generations to societal issues that need to be addressed. Through information on the results of EU budgeting and funds allocated to the two analysed EU programs, we could point out the ever-increasing amounts of grants provided for projects under Erasmus+ and ESC and the continuously increasing project applications submitted in these grant calls. Likewise, the two analysed Slovak NGOs confirm our assumption that Slovakia has quality non-governmental, nonprofit organisations. However, they struggle to ensure an effective model of financing their activities, as more than 97% of their annual income is from EU grants. Although these organisations are eager for new grant calls, this type of funding is not sustainable in the long run, as the period associated with the Covid-19 pandemic has shown. Although these organisations actively use grants provided by the EU for non-governmental and nonprofit organisations, they still bear the consequences of the recent pandemic, as many of their projects have had to be extended or postponed until the present without additional funding.

Further research could focus on other EU programs that help develop civic participation, including providing funding to nonprofit entities. A comprehensive case study focusing on specific types of nonprofit organizations and project applications submitted by them for EU programs could also be beneficial. Such a study could help to make cooperation between equally oriented nonprofit organizations more effective, whether within a single country or at the European level.

REFERENCES

1. DOBRAI, K., & FARKAS, F., 2016. Nonprofit Organizations from the Perspective of Organizational Development and Their Influence on Professionalization. *Naše gospodarstvo/ Our Economy*, Vol. 62, No. 2, p. 25–32. DOI: 10.1515/ngoe-2016-0009.
2. EUROPEAN COMMISSION, a. *Before you apply: EU funding for beginners*. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/how-apply/you-apply-eu-funding-beginners_en.
3. EUROPEAN COMMISSION, b. *Erasmus+*. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/find-funding/eu-funding-programmes/erasmus_en.
4. EUROPEAN COMMISSION, c. *Erasmus+ and former programmes*. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: <https://erasmus-plus.ec.europa.eu/projects/erasmus-and-former-programmes>.
5. EUROPEAN COMMISSION, d. *Erasmus+ Eligible countries*. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: <https://erasmus-plus.ec.europa.eu/programme-guide/part-a/eligible-countries>.
6. EUROPEAN COMMISSION, e. *EU funding programmes*. [online]. [cit. 2022-06-29]. Available: https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/find-funding/eu-funding-programmes_en.
7. EUROPEAN COMMISSION, f. *EU funding programmes 2014-2020*. [online]. [cit. 2022-06-29]. Available: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/funding-programmes_en.
8. EUROPEAN COMMISSION, g. *European Solidarity Corps*. [online]. [cit. 2022-06-29]. Available: https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/find-funding/eu-funding-programmes/european-solidarity-corps_en.
9. EUROPEAN COMMISSION, h. *Funding opportunities for NGOs*. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/how-apply/eligibility-who-can-get-funding/funding-opportunities-ngos_en.
10. EUROPEAN COMMISSION, 2020. *Employment, Social Affairs & Inclusion: Non-governmental organisations*. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=330>.

11. EUROPEAN COMMISSION, 2021a. *Factsheets and statistics on Erasmus+*. [online]. [cit. 2022-05-17]. Available: <https://erasmus-plus.ec.europa.eu/resources-and-tools/statistics-and-factsheets>.
12. EUROPEAN COMMISSION, 2021b. *The 2021-2027 EU budget – What’s new?*. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/whats-new_en#a-modernised-eu-long-term-budget-powered-by-nextgenerationeu.
13. EUROPEAN PARLIAMENT, 2021. *Cohesion, resilience and values: Heading 2 of the 2021-2027 MFF*. European Parliamentary Research Service. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/690542/EPRS_BRI\(2021\)690542_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/690542/EPRS_BRI(2021)690542_EN.pdf).
14. EUROPEAN UNION, 2021a. *European Solidarity Corps 2021-2027 launched*. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: https://europa.eu/youth/news/european-solidarity-corps-2021-2027-launched_en.
15. EUROPEAN UNION, 2021b. *The European Union budget process*. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/decision-making-process/budget_en.
16. KLYMCHUK, I., 2021. Global imperatives of economic component development of general secondary education in Ukraine. *ScienceRise: Pedagogical Education*, Vol. 44, No. 5, 11–14. DOI: <http://doi.org/10.15587/2519-4984.2021.241186>.
17. LEWIS, D., 2009. *Nongovernmental Organizations, Definition and History*. London: London School of Economics and Political Science. [online]. [cit. 2022-06-29]. Available: <https://personal.lse.ac.uk/lewisd/images/encylciv%20societyngos2009-dl.pdf>.
18. MF SR, 2021. *Multiannual Financial Framework – MFF*. Bratislava: Ministry of Finance of the Slovak Republic. [online]. [cit. 2022-06-28]. Available: <https://www.mfsr.sk/en/european-international-affairs/financial-relations-eu/multiannual-financial-framework-mff/?forceBrowserDetector=pc>.
19. PUBLICATIONS OFFICE OF EU, 2020. *European solidarity corps: Annual report 2018-2019*. Luxembourg: PUBLICATIONS OFFICE OF EU. [online]. [cit. 2022-05-17]. Available: <https://data.europa.eu/doi/10.2766/331137>.

20. SALAMON, L. M. and ANHEIER, H. K., 1992. *In Search of the Nonprofit Sector II: The Problem of Classification*. Baltimore: The Johns Hopkins University Institute for Policy Studies. ISBN 1-886333-09-2.
21. TAHMAZ, O., 2021. *International Youth Volunteering : Case of European Solidarity Corps and European Voluntary Service in South-East Turkey*. Istanbul: University Institute of Social Sciences. [online]. [cit. 2022-06-28]. DOI: 10.13140/RG.2.2.10292.58243.
22. UNERMAN, J. and O'DWYER, B., 2006. On James Bond and the importance of NGO accountability. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, No. 3, p. 305-318. ISSN 0951-3574.

DAŇOVÉ ZVÝHODNENIE PRI ÚVEROCH NA BÝVANIE

TAX BENEFITS FOR HOUSING LOANS

Simona Heseková¹ – Yana Daudrikh² – Maroš Katkovčín³

Abstrakt: Článok sa zameriava na problematiku daňových zvýhodnení pri úveroch na bývanie, pričom skúmanú materiálu hodnotí aj z pohľadu historickej komparácie a možnosti aplikácie aktuálne nastavených daňových zvýhodnení pri rôznych typoch úverov v zmysle platnej legislatívy. Článok sa zaoberá aj praktickými otázkami spojenými s aplikáciou daňových zvýhodnení v kontexte procesu poskytovania úverov.

Kľúčové slová: štátny príspevok pre mladých, daňový bonus, hypotekárny úver

Abstract: The article focuses on the issue of tax benefits for housing loans, while evaluating the researched material in terms of historical comparison and the possibility of applying the currently set tax benefits for various types of loans in accordance with applicable legislation. The article also deals with practical issues related to the application of tax benefits in the context of the lending process.

Key words: state allowance for young people, tax bonus, mortgage loan

JEL kód: K34

ÚVOD

Daňové zvýhodnenia pri úveroch, ktoré sú poskytované za účelom zefektívnenia financovania bytových potrieb obyvateľstva, predstavujú pomerne štandardnú formu štátnej podpory bývania, ktorá sa v rôznych formách (napr. štátne zvýhodnenie na platené úroky, daňový bonus na zaplatené úroky) vyskytuje v takmer každom daňovom systéme, daňový systém Slovenskej republiky (ďalej len „SR“) nevynímajúc.

¹ JUDr. Simona Heseková, PhD., odborný asistent, Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, Šafárikovo námestie 6, 810 00 Bratislava – právo finančného trhu/60, e-mail: simona.hesekova@flaw.uniba.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8758-7224>.

² JUDr. Yana Daudrikh, PhD., odborný asistent, Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, Šafárikovo námestie 6, 810 00 Bratislava – daňové právo, právo finančného trhu/30, e-mail: yana.daudrikh@flaw.uniba.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1297-5967>.

³ Mgr. Ing. Maroš Katkovčín, PhD., odborný asistent, Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, Šafárikovo námestie 6, 810 00 Bratislava – právo finančného trhu, obchodné právo, právo verejného obstarávania/29, e-mail: maros.katkovcin@uniba.sk.

Vo všeobecnosti na jednej strane pôsobia daňové zvýhodnenia pri úveroch na bývanie ako stimulačný prvok pre obyvateľstvo (prípadne vybrané skupiny obyvateľstva), nakoľko hlavným účelom týchto inštitútov je zabezpečiť efektívnu možnosť obyvateľstva nadobúdať nehnuteľnosti určené na bývanie do vlastníctva (t. j. fakticky „*spraviť možnosť zaobstarat' si vlastné bývanie dostupnejším*“). Na druhej strane je pomerne zaujímavé analyzovať výsledky komparatívnej štúdie publikovanej v roku 2022 (VANGEEL, W., DEFAU, L., DE MOOR, L., (2022). 15 s.), v ktorej autori analyzovali daňové systémy naprieč Európou v období rokov 1990 – 2015 za účelom posúdenia vzťahu medzi cenou nehnuteľností a výškou štátnej podpory poskytovania hypoték v podobe úrokového zvýhodnenia (t. j. istej formy štátneho príspevku vo vzťahu k úrokovej sadzbe hypotekárneho úveru vyžadovaného úverovou inštitúciou). Z výsledkov regresnej analýzy vyplýva, že v sledovanom období vo vybraných krajinách poskytované úrokové zvýhodnenia mali významný vplyv na zvyšovanie cien nehnuteľností. Vyššie uvedený aspekt zároveň do určitej miery neguje deklarované pozitívne efekty existencie daňových zvýhodnení resp. štátnej podpory bývania ako takej, keďže zvyšovanie cien nehnuteľností zároveň môže vyvolať zníženie dostupnosti vlastného bývania nielen pre skupinu, ktorá požíva daňové zvýhodnenie, ale aj pre ďalšie skupiny obyvateľstva, ktoré podmienky stanovené príslušnou legislatívou na priznanie resp. uplatnenie určitej formy daňového zvýhodnenia nespĺňajú. Je potrebné zdôrazniť, že daňové zvýhodnenia nachádzame v jednotlivých legislatívach v rôznej podobe, pričom rôznorodo je koncipovaný aj samotný systém daňového zaťaženia nehnuteľností. (bližšie aj RADVAN, M., FRANZSEN, R., MCCLUSKEY, W. J., PLIMMER, F., (2021). 1141 s.)

V našom vedeckom príspevku sa osobitne zameriavame na analýzu daňových zvýhodnení pri úveroch na bývanie v legislatívnych a ekonomických podmienkach SR, ktoré boli resp. sú poskytované pre vybranú skupinu obyvateľstva, ktorú môžeme legislatívnym jazykom označiť za mladých. V jednotlivých kapitolách tohto príspevku analyzujeme koncepciu inštitútu štátneho príspevku na hypotekárny úver pre mladých, ktorý predstavoval formu štátneho zvýhodnenia obstarania vlastného bývania pre mladých od roku 2001 do roku 2017, ako aj koncepciu, podmienky uplatnenia a prípadné aplikačné problémy pri uplatňovaní aktuálne existujúceho daňového zvýhodnenia v legislatívnych podmienkach SR v podobe daňového bonusu na zaplatené úroky, ktorý čo do účelu nahradil od roku 2018 štátny príspevok na hypotekárny úver pre mladých. Napriek tomu, že štátny príspevok na hypotekárny úver pre mladých podľa nášho názoru nemožno označiť za daňový nástroj, vzhľadom na sledovanie

rovnakého účelu a obdobnú koncepciu ako daňový bonus na zaplatené úroky, tieto formy štátom poskytovaného zvýhodnenia úverov na bývanie pre mladých následne vzájomne porovnávame s cieľom adresovania nami formulovanej vedeckej hypotézy, ktorá znie:

„Daňový bonus na zaplatené úroky predstavuje efektívnejší nástroj štátnej podpory bývania pre mladých ako štátny príspevok na hypotekárny úver pre mladých.“

1. PRÁVNA REGULÁCIA ŠTÁTNEHO PRÍSPEVKU NA HYPOTEKÁRNY ÚVER PRE MLADÝCH

1.1. Koncepcia štátneho príspevku pre mladých

Na základe zákona č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od roku 2001 do roku 2017 (ďalej len „ZoB 2017“) mali od roku 2001 do roku 2017 mladí žiadatelia možnosť získať hypotekárny úver so štátnym príspevkom pre mladých za účelom kúpy nehnuteľností (ďalej aj len „štátny príspevok pre mladých“). Išlo o výbornú možnosť kúpy zvolenej nehnuteľnosti o niečo výhodnejšie.

Hypotéka so štátnym príspevkom pre mladých bola poskytovaná vo forme hypotekárneho úveru, ktorý bol zabezpečený záložným právom k nehnuteľnosti na území SR. Účel poskytnutia takej hypotéky bol bližšie obmedzený v § 68 písm. a) až c) ZoB 2017 na nadobudnutie tuzemskej nehnuteľnosti alebo jej časti, výstavbu alebo zmenu dokončených stavieb, údržbu tuzemských nehnuteľností.

Štátny príspevok pre mladých predstavoval percento, o ktoré štát znižoval výšku úrokovej sadzby, bližšie uvedenú v zmluve o hypotekárnom úvere. Obdobie poskytovania štátneho príspevku pre mladých bolo stanovené maximálne na 5 rokov, zníženie úrokovej sadzby predstavovalo 3 %. Z celkovej výšky dotácie 2 % poskytoval štát a 1 % hypotekárna banka. V prípade hypotekárnej banky išlo o fakultatívnu bankovú službu, teda poskytovanie hypotekárneho úveru so štátnym príspevkom pre mladých sa realizovalo na báze dobrovoľnosti a komerčná banka nemusela danú službu automaticky poskytovať.

Maximálna výška štátneho príspevku pre mladých bola stanovená na úroveň 50 000 eur, a to najviac na sumu zodpovedajúcu 70 % z hodnoty založenej nehnuteľnosti.

1.2. Podmienky uplatnenia štátneho príspevku pre mladých

Základnou **podmienkou pre žiadateľov** bolo **podanie žiadosti**, v rámci ktorej mladý žiadateľ/žiadatelia žiadali o poskytnutie hypotekárneho úveru, vrátane udelenia štátneho príspevku pre mladých. Vymedzenie osobitných podmienok na získanie štátneho príspevku pre mladých bolo obsiahnuté v § 85a ods. 1) a 3) ZoB 2017 a to nasledovne:

- **vek žiadateľa**; žiadateľom vo všeobecnosti mohla byť fyzická osoba, ktorá ku dňu podania žiadosti o hypotekárny úver dovŕšila 18 rokov a neprekročila 35 rokov veku. V prípade podania žiadosti manželmi alebo viacerými spoludlžníkmi, požiadavku na vek musela spĺňať každá z týchto osôb;
- **príjem žiadateľa**; priemerný hrubý príjem za predchádzajúci kalendárny rok nepresiahol limit vo výške 1,3 násobku priemernej mesačnej mzdy zamestnanca v národnom hospodárstve SR. V prípade manželov, ich priemerný mesačný príjem spolu nesmel presiahnuť 2,6 násobok priemernej mesačnej nominálnej mzdy v národnom hospodárstve SR. Príjmová hranica sa aktualizovala každý štvrtý rok podľa dát zverejnených Štatistickým úradom SR.

V kontexte vyššie uvedených podmienok je potrebné spomenúť aj predložený návrh novely ZoB 2017, ktorá pôvodne navrhovala zmeniť uvedené podmienky udelenia štátneho príspevku pre mladých. Predložený návrh navrhoval rozšíriť zoznam žiadateľov o štátny príspevok pre mladých o mladomanželov, z ktorých aspoň jeden spĺňal podmienku veku do 35 rokov. Teda sa navrhovalo upustiť od súbežného splnenia stanovenej podmienky maximálnej výšky veku oboma manželmi. Okrem toho sa navrhovalo zvýšiť hranicu maximálneho príjmu žiadateľa o štátny príspevok pre mladých na 1,5-násobok priemernej mzdy s tým, že príjem manželov sa mal posudzovať spoločne. Účelom predloženého návrhu bolo predovšetkým pomôcť rodinám s deťmi, v ktorých živiteľom v prevažnej miere bol jeden z rodičov. Predložený návrh však nebol schválený. (Dôvodová správa)

Za účelom preukázania splnenia vyššie uvedených podmienok hypotekárna banka požadovala množstvo rôznych dokladov. Predovšetkým šlo o doklad totožnosti žiadateľa (napr. občiansky preukaz, rodný list, atď.); dokladanie príjmu vo forme potvrdenia o výške príjmu, respektíve pracovnej zmluvy; doklad preukazujúci účel úveru (napr. kúpna zmluva, stavebné povolenie, atď.); znalecký posudok na zakladanú nehnuteľnosť a pod.

1.3. Potenciálne aplikačné problémy uplatňovania štátneho príspevku pre mladých

Aplikačné problémy spojené s uplatňovaním štátneho príspevku pre mladých sa týkali najmä otázok spojených so zmenou osoby žiadateľa hypotekárneho úveru a s predčasným splatením hypotekárneho úveru.

Zánik štátneho príspevku pre mladých **nebol viazaný na osobu mladého poberateľa** hypotekárneho úveru. Nárok na štátny príspevok tak nezanikal, ak mladý poberateľ hypotekárneho úveru previedol záväzok z hypotekárneho úveru na jemu blízku osobu, ktorá zároveň musela spĺňať obdobné podmienky, ako pôvodný poberateľ štátneho príspevku pre mladých. Obdobne sa postupovalo v prípade zániku bezpodielového spoluvlastníctva manželov alebo podielového spoluvlastníctva, respektíve v prípade smrti poberateľa hypotekárneho úveru, kde nárok na štátny príspevok pre mladých prechádzal na osobu, na ktorú prechádzali nesplatené záväzky z hypotekárneho úveru (§ 85b ods. 5 písm. a) a ods. 6 ZoB 2017).

ZoB 2017 okrem iného umožňoval mladému poberateľovi hypotekárneho úveru požiadať o **odklad splátky istiny** počas prvých piatich rokov. V takom prípade mladý poberateľ hypotekárneho úveru platil iba úrok. Nevýhoda tejto možnosti spočívala v neskoršej povinnosti splatiť celú sumu hypotekárneho úveru vrátane úrokov. Keďže v rámci prvých splátok klient spláca najmä úrok, odklad splátok celkovo predražil (do istej miery) hypotekárny úver mladého poberateľa.

Výhoda štátneho príspevku pre mladých okrem iného spočívala v možnosti kedykoľvek **vyplatiť hypotekárny úver** bez akéhokoľvek dodatočného poplatku za predčasné splatenie úveru. Osobitosťou v tomto prípade bola lehota výplaty celého hypotekárneho úveru. V prípade, ak mladý poberateľ hypotekárneho úveru splatil hypotéku pre mladých počas prvých štyroch rokov, bol následne povinný vrátiť celý štátny príspevok pre mladých a rovnako tak aj príspevok banky. Vrátenie štátneho príspevku sa realizovalo prostredníctvom hypotekárnej banky (§ 85b ods. 7) ZoB 2017). Je zrejmé, že v tomto prípade bolo pre mladého poberateľa hypotekárneho úveru vhodnejšie „*správne načasovať*“ splatenie hypotekárneho úveru, a tým predísť možným problémom spojeným s vrátením príspevkov. Je však zaujímavé, že ZoB 2017 priamo bližšie neupravoval, v akom objeme bolo možné zrealizovať bezplatnú mimoriadnu splátku. Z tohto dôvodu hypotekárne banky interpretovali vyššie uvedené ustanovenie rôznorodo, pričom niektoré umožňovali realizovať iba jednu bezplatnú mimoriadnu splátku, zatiaľ čo iné povoľovali realizovať neobmedzený počet mimoriadnych splátok.

2. PRÁVNÁ REGULÁCIA DAŇOVÉHO BONUSU NA ZAPLATENÉ ÚROKY

2.1. Koncepcia daňového bonusu na zaplatené úroky

Základnú koncepciu daňového bonusu na zaplatené úroky nachádzame v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „*zákon o dani z príjmov*“) a v zákone č. 90/2016 Z. z. o úveroch na bývanie a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „*zákon o úveroch na bývanie*“). Pokým zákon o dani z príjmov špecifikuje výšku daňového bonusu a podmienky, ktoré musia byť splnené, aby vznikol nárok na daňový bonus, zákon o úveroch na bývanie konkretizuje typ úveru, ktorý zakladá nárok na daňový bonus na zaplatené úroky (ďalej aj len „*daňový bonus*“). Vzhľadom na vytýčený cieľ článku, ako aj za účelom verifikácie stanovenej hypotézy, je potrebné venovať pozornosť legislatívnemu vymedzeniu úveru, ktoré predstavuje základnú podmienku vzniku nároku na daňový bonus a jeho komparáciu s hypotekárnym úverom v kontexte štátneho príspevku pre mladých. Vychádzajúc z definície úveru na bývanie, ktorá zahŕňa hypotekárne úvery poskytované bankami, ako aj úvery poskytované inými veriteľmi disponujúcimi povolením od Národnej banky Slovenska na poskytovanie úverov, by sa dalo predpokladať, že okruh úverov pri ktorom je možné využiť daňový bonus je podstatne širší ako pri štátnom príspevku pre mladých, ktorý sa explicitne viazal iba na hypotekárny úver v zmysle ZoB 2017. Túto domnienku vyvracia ustanovenie § 1 ods. 6 zákona o úveroch na bývanie, ktoré zužuje pomerne širokú definíciu úveru na bývanie prostredníctvom stanovenia podmienok, ktoré sa týkajú:

- doby trvania úveru (len úver s lehotou splatnosti najmenej 5 rokov a najviac 30 rokov),
- osoby veriteľa, ktorý ho poskytuje (banka, zahraničná banka, pobočka zahraničnej banky s vylúčením stavebnej sporiteľne),
- účelu úveru, ktorým môže byť výhradne nadobudnutie tuzemskej nehnuteľnosti určenej na bývanie alebo jej časti, výstavba tuzemskej nehnuteľnosti určenej na bývanie alebo zmena dokončenej stavby určenej na bývanie.

Na základe takto vymedzených definičných znakov úveru na bývanie je možné konštatovať, že pri uplatňovaní daňového bonusu nedochádza k podstatnému rozšíreniu okruhu úverov v porovnaní s legislatívnymi podmienkami, ktoré upravovali štátny príspevok pre mladých.

Základný charakteristický znak daňového bonusu vychádza zo samotnej podstaty daňového bonusu ako daňového zvýhodnenia, ktoré vylučuje zo schémy tejto podpory bývania banku, čím sa poskytnutie daňového bonusu stáva nezávislým od rozhodnutia banky participovať na tejto podpore (na rozdiel od štátneho príspevku, ktorého poskytnutie sa odvíjalo od rozhodnutia banky spolupodieľať sa na poskytovaní štátneho príspevku pre mladých).

Tento aspekt je možné hodnotiť pozitívne, nakoľko možnosť využiť daňové zvýhodnenie je výlučne v dispozícii poberateľa úveru (samozrejme za podmienky splnenia zákonom stanovených požiadaviek). Zároveň takto nastavená schéma nezasahuje nad nevyhnutnú mieru do autonómie podnikania poskytovateľov úverov na bývanie.

Samotné daňové zvýhodnenie v podobe daňového bonusu predstavuje sumu vo výške 50 % zo zaplatených úrokov v príslušnom zdaňovacom období, s limitom stanoveným na 400 eur za rok. Suma daňového zvýhodnenia sa odvíja od zaplatených úrokov v príslušnom zdaňovacom období vypočítaných z výšky poskytnutého úveru na bývanie, a to na základe jednej zmluvy o úvere na bývanie a najviac zo sumy 50 000 eur na jednu tuzemskú nehnuteľnosť určenú na bývanie.

2.2. Podmienky uplatnenia daňového bonusu na zaplatené úroky

Obdobne ako pri štátnom príspevku pre mladých, aj v prípade daňového bonusu sa možnosť uplatnenia tejto podpory bývania odvíja od požiadavky splnenia podmienok stanovených v právnom predpise, ktorým je v prípade daňového bonusu zákon o dani z príjmov. Podmienky, ktoré zakladajú nárok na uplatnenie daňového bonusu, sa rovnako ako v prípade štátneho príspevku pre mladých odvíjajú od veku žiadateľa o úver a jeho priemerného mesačného príjmu. Daňovníkovi vzniká nárok na daňový bonus ak má:

- najmenej 18 rokov a najviac 35 rokov ku dňu podania žiadosti o úver, ktorý spadá pod vymedzenie úveru na bývanie na účely uplatňovania sumy daňového zvýhodnenia podľa zákona o úveroch na bývanie, a
- priemerný mesačný príjem vypočítaný z zdaniteľných príjmov za kalendárny rok predchádzajúci kalendárnemu roku, v ktorom bola uzavretá zmluva o úvere na bývanie najviac vo výške 1,3 násobku priemernej mesačnej mzdy zamestnanca v hospodárstve SR zistenej Štatistickým úradom SR za kalendárny rok predchádzajúci kalendárnemu roku, v ktorom bola uzavretá zmluva o úvere na bývanie (priemerný mesačný príjem sa vypočíta ako jedna dvanásťtina zo súčtu zdaniteľných príjmov, ktoré sú

súčasťou základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 5, 6 a 8 a osobitného základu dane z príjmov podľa § 7 a 51e, bližšie § 33a zákon o dani z príjmov).

V tomto smere je možné polemizovať o vhodnosti rozdrobenia právnej úpravy daňového bonusu do dvoch samostatných právnych predpisov, ktorými sú zákon o dani z príjmov a zákon o úveroch na bývanie. Na jednej strane tento prístup neprispieva k prehľadnosti právnej úpravy, no vzhľadom na už existujúcu rozdrobenosť právnej úpravy upravujúcej poskytovanie úverov spotrebiteľom je možné konštatovať, že tento prístup zákonodarcu sleduje nastavenú líniu legislatívy v oblasti daní a v oblasti poskytovania úverov spotrebiteľom.

Zodpovednosť za splnenie podmienok na uplatnenie daňového bonusu na zaplatené úroky a ich preukázanie správcovi dane v každom prípade nesie daňovník, a to aj napriek tomu, že základným podkladom vyplatenia daňového bonusu na zaplatené úroky je potvrdenie príslušného veriteľa (úverovej inštitúcie) podľa § 26a zákona o úveroch na bývanie. Daňový bonus na zaplatené úroky si daňovník uplatňuje v daňovom priznaní (povinnosť podať za príslušný kalendárny rok najneskôr do 31. 3. nasledujúceho kalendárneho roka) prípadne v ročnom zúčtovaní preddavkov na daň z príjmov (daňovník je povinný zamestnávateľa požiadať o vykonanie ročného zúčtovania preddavkov na daň z príjmov za príslušný kalendárny rok za predpokladu splnenia ďalších podmienok podľa zákona o dani z príjmov najneskôr do 15. 2. nasledujúceho kalendárneho roka, t. j. do 15. 2. musí disponovať aj potvrdením o zaplatených úrokoch od príslušnej úverovej inštitúcie).

Z koncepcie daňového bonusu zároveň vyplýva, že suma daňového bonusu poníža celkovú daňovú povinnosť daňovníka v príslušnom zdaňovacom období, pričom tento daňový bonus je možné kumulovať aj s inými druhmi daňového bonusu (napr. daňovým bonusom na vyživované deti podľa § 33 zákona o dani z príjmov). Daňový bonus je následne vyplatený daňovníkovi v termíne výplaty daňového preplatku za príslušné zdaňovacie obdobie.

Formálnou podmienkou uplatnenia daňového bonusu na zaplatené úroky je teda získanie potvrdenia o zaplatených úrokoch od príslušnej úverovej inštitúcie, v ktorej je úver na bývanie, vo vzťahu ku ktorému sa nárok na daňový bonus na zaplatené úroky uplatňuje, vedený. Vzor potvrdenia o zaplatených úrokoch je neoddeliteľnou súčasťou zákona o úveroch na bývanie (Príloha č. 4), pričom potvrdenie o zaplatených úrokoch je povinnou prílohou daňového priznania resp. ročného zúčtovania preddavkov na daň z príjmov daňovníka. Niektoré úverové

inštitúcie vydávajú potvrdenia o zaplatených úrokoch automaticky (t. j. bez žiadosti daňovníka), iné na počkanie, no každopádne podľa § 26a zákona o úveroch na bývanie majú úverové inštitúcie povinnosť vydať a doručiť potvrdenia o zaplatených úrokoch v lehote 30 kalendárnych dní odo dňa podania žiadosti. Lehota na vydanie potvrdenia o zaplatených úrokoch hypoteticky môže niektorých daňovníkov, ak nepožiadajú o vydanie predmetného potvrdenia dostatočne včas, pripraviť o možnosť uplatnenia daňového bonusu na zaplatené úroky v ročnom zúčtovaní preddavkov na daň z príjmov, no pokiaľ by aj daňovník túto lehotu nestihol, má stále možnosť podať daňové priznanie či v lehote na podanie daňového priznania požiadať o odklad lehoty na podanie daňového priznania.

2.3. Potenciálne aplikačné problémy uplatňovania daňového bonusu na zaplatené úroky

V rámci uplatňovania daňového bonusu na zaplatené úroky môžu nastať situácie, pri ktorých by sa potenciálne mohlo stať otáznym, či uplatnený nárok na daňový bonus na zaplatené úroky nezaniká, prípadne, či a za akých podmienok je daňový bonus na zaplatené úroky možné uplatniť. Pre účely tohto príspevku sme si vybrali dve potenciálne aplikačne problematické situácie, a to jednak **predčasné splatenie** (vrátane refinancovania) a **zlyhanie** (t. j. nesplácanie) **úveru na bývanie**, vo vzťahu ku ktorému si daňovník uplatnil (a uplatňuje) daňový bonus na zaplatené úroky, a situáciu, ktorú možno nazvať aj **reťazenie úverov na bývanie**.

Základným právnym následkom predčasného splatenia (vrátane predčasného splatenia úveru na bývanie refinancovaním u iného poskytovateľa, úverovej inštitúcie) a zlyhania úveru na bývanie v priebehu obdobia, v ktorom vzniká nárok na daňový bonus na zaplatené úroky, je zánik nároku na daňový bonus bez možnosti opätovného uplatnenia daňového bonusu na zaplatené úroky na tento úver na bývanie. V prípade refinancovania úveru na bývanie v priebehu obdobia, v ktorom vzniká nárok na daňový bonus na zaplatené úroky, teda nevyplatené čiastky daňového bonusu na zaplatené úroky predstavujú nepriame náklady na refinancovanie úveru pre dlžníka (daňovníka). Obdobný režim a právny následok (t. j. zánik nároku na daňový bonus na zaplatené úroky) nastupuje aj v prípade, keď dôjde k predaju nehnuteľnosti financovanej úverom na bývanie (bez ohľadu na to, či došlo k dobrovoľnému predaju na základe kúpnej zmluvy, prípadne bezodplatnému prevodu formou darovania, alebo nútenému predaju napr. v dobrovoľnej dražbe po zlyhaní úveru na bývanie) v priebehu

obdobia, v ktorom dlžníkovi (daňovníkovi) vznikol nárok na daňový bonus na zaplatené úroky. Na druhej strane už vyplatené sumy daňového bonus na zaplatené úroky do momentu zániku nároku na daňový bonus na zaplatené úroky z akéhokoľvek dôvodu sa nevracajú (t. j. daňovník nemusí podávať dodatočné daňové priznanie a už vyplatené sumy daňového bonusu na zaplatené úroky spätne vyplatiť do štátneho rozpočtu), a teda zánik nároku na daňový bonus na zaplatené úroky pôsobí *pro futuro* nie spätne.

V prípade reťazenia úverov na bývanie vo vzťahu k uplatňovaniu nároku na daňový bonus na zaplatené úroky dochádza k situácii, ak nejaký dlžník (spotrebiteľ) má úver na bývanie, na ktorý si uplatňuje daňový bonus na zaplatené úroky (pre účely modelového príkladu uvažujme, že zmluva o úvere na bývanie bola medzi dlžníkom a úverovou inštitúciou uzatvorená 1. 1. 2021, kedy začalo aj úročenie úveru na bývanie, a teda nárok na daňový bonus na zaplatené úroky vznikol počas obdobia piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich rokov, t. j. do 31. 12. 2025), pričom následne ten istý dlžník (spotrebiteľ) uzatvorí ďalšiu zmluvu o úvere na bývanie na inú nehnuteľnosť (pre účely modelového príkladu uvažujme, že zmluva o úvere na bývanie bola medzi dlžníkom a úverovou inštitúciou uzatvorená 1. 1. 2022, kedy začalo aj úročenie úveru na bývanie), čo má nasledujúce právne následky vo vzťahu k uplatňovaniu nároku na daňový bonus na zaplatené úroky:

- 1. Daňovník sa nemôže v priebehu obdobia, kedy mu vznikol nárok na daňový bonus na zaplatené úroky, rozhodnúť, že si prestane uplatňovať daňový bonus na skôr uzatvorenú zmluvu o úvere na bývanie** (v našom modelovom príklade sa jedná o zmluvu o úvere na bývanie zo dňa 1. 1. 2021) **a bude si daňový bonus na zaplatené úroky uplatňovať na neskôr uzatvorenú zmluvu o úvere na bývanie** (v našom modelovom príklade sa jedná o zmluvu o úvere na bývanie zo dňa 1. 1. 2022), a to aj napriek tomu, žeby to mohlo byť potenciálne pre daňovníka daňovo optimálnejšie.
- 2. K neskôr uzatvorenej zmluve o úvere na bývanie si daňovník môže uplatniť nárok na daňový bonus za zaplatené úroky len za obdobie nasledujúce potom, ako mu zanikne nárok na daňový bonus na zaplatené úroky na skôr uzatvorenú zmluvu o úvere na bývanie** (t. j. za predpokladu, že nárok na daňový bonus na zaplatené úroky na skôr uzatvorenú zmluvu o úvere na bývanie daňovníkovi nezanikne skôr (napr. z dôvodu predčasného splatenia alebo refinancovania úveru na bývanie), nárok na daňový bonus za zaplatené úroky na neskôr uzatvorenú zmluvu

o úvere na bývanie si daňovník v modelom príklade môže reálne uplatniť iba za obdobie od 1. 1. 2026 do 31. 12. 2026, keďže do 31. 12. 2025 bude benefitovať z uplatnenia daňového bonusu na zaplatené úroky na skôr uzatvorenú zmluvu o úvere na bývanie).

Vyššie uvedený modelový príklad tzv. reťazenia úverov na bývanie a konzekventného reťazenia uplatňovaných nárokov na daňový bonus na zaplatené úroky pri reťazených úveroch na bývanie je praktickou demonštráciou základného princípu, že daňovník si môže daňový bonus na zaplatené úroky uplatniť v jednom zdaňovacom období práve z jednej zmluvy o úvere na bývanie, a to aj napriek tomu, žeby mal v danom zdaňovacom období uzatvorených viacero zmlúv o úvere na bývanie, vo vzťahu ku ktorým by spĺňal podmienky podľa zákona o dani z príjmov na vznik nároku na daňový bonus na zaplatené úroky.

ZÁVER

Na základe komparácie štátneho príspevku pre mladých a daňového bonusu je možné konštatovať, že napriek tomu, že základná konštrukcia tejto formy podpory bývania je odlišná (štátny príspevok pre mladých bol založený na forme štátnej podpory, resp. štátneho zvýhodnenia, pokým daňový bonus predstavuje daňové zvýhodnenie), podmienky na poskytnutie daňového bonusu sledujú podmienky nastavené pri štátnom príspevku pre mladých. Z pohľadu podmienok, ktoré musí žiadateľ o úver splniť, teda nedochádza k markantnejšiemu posunu. Obdobne okruh úverov, pri ktorých je možné uplatniť daňový bonus kopíruje do veľkej miery legislatívu nastavenú pri poskytovaní štátneho príspevku pre mladých.

Napriek tomu máme za to, že je možné konštatovať verifikáciu stanovenej hypotézy, pričom daňový bonus považujeme za viac koncepčný a efektívnejší nástroj štátnej podpory bývania pre mladých, a to z nasledujúcich dôvodov. Uplatnenie daňového bonusu zostáva v dispozícii samotného daňovníka a stáva sa nezávislým od voľby poskytovateľa úveru na bývanie participovať na tomto procese (v porovnaní so štátnym príspevkom pre mladých pri ktorom sa banka musela zaviazat', že zníži úrokovú sadzbu určenú v zmluve o hypotekárnom úvere). Zároveň sa týmto obmedzujú zásahy do autonómie podnikania banky. Za zásadné považujeme aj aplikačné problémy pri predčasnom splatení úveru. V prípade ak poberateľ úveru splatil hypotekárny úver pred uplynutím štyroch rokov od poskytnutia hypotekárneho úveru, nárok na štátny príspevok zanikol a poberateľ úveru bol povinný vrátiť už poskytnutý štátny príspevok pre mladých.

Najmä v praxi a v kontexte nízkej úrovne finančnej gramotnosti sa tento aspekt javil ako problémový zo strany poberateľov úveru.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. ČUNDERLÍK, Ľ., 2016. Aspekty vybraných bankových služieb pre finančných spotrebiteľov. *Studia commercialia Bratislavensia*. roč. 9, č. 35, s. 243-351, ISSN 1339-3081.
2. *Dôvodová sprava* [online]. [cit. 2022-05-30]. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=291934>.
3. RADVAN, M., FRANZSEN, R., MCCLUSKEY, W. J., PLIMMER, F., 2021. *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia*. Maribor: Lex Localis - Institute for Local Self-Government, 1141 s. ISBN 978-961-7124-04-0. DOI: 10.4335/2021.6.
4. ROHLÍČKOVÁ, J., 2017. Posúdenie schopnosti spotrebiteľa splácať úver na bývanie. *BIATEC*. roč. 25, č. 5, s. 16-19.
5. VANGEEL, W., DEFAU, L., DE MOOR, L., (2022). The influence of a mortgage interest deduction on house prices: evidence across tax systems in Europ. *The European Journal of Finance*, roč. 28, č. 3, s. 245-260. ISSN 1466-4364. DOI: 10.1080/1351847X.2021.1941173.
6. *Dôvodová sprava* [online]. [cit. 2022-05-30]. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=291934>.
7. Zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od roku 2001 do roku 2017.
8. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
9. Zákon č. 90/2016 Z. z. o úveroch na bývanie a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

SMERNICA ATAD III – BOJ PROTI ÚNIKOM NA DANIACH POKRAČUJE¹

ATAD III DIRECTIVE – THE FIGHT AGAINST TAX EVASION CONTINUES

Ladislav Hrabčák²

Abstrakt: Boj proti únikom na daniach stále neutícha. Práve naopak, naďalej ide o jednu z výsostne aktuálnych tém a na pôde Európskej únie prebiehajú ďalšie diskusie ohľadom toho, ako zlepšiť výber daní, ktoré sú častokrát objektom mnohých podvodných konaní. Výsledkom týchto pomerne intenzívnych diskusií je aj návrh smernice ATAD III, ktorá v porovnaní s predchádzajúcimi iniciatívami daného druhu, už osobitne cieľi na tzv. schránkové spoločnosti. Cieľom tohto príspevku je poskytnúť analýzu toho, čo sú entity, ktoré sa označujú ako schránkové spoločnosti, a to aj v kontexte judikatúry, a osobitne aj analýzu návrhu smernice ATAD III, jej postavenia v práve EÚ, vrátane jednotlivých opatrení, ktoré má zaviesť, spolu s ponúknutím vlastného názoru a návrhov v rovine *de lege ferenda* v uvedenej oblasti výskumu. Pri spracúvaní uvedenej problematiky sme použili najmä analýzu, syntézu, metódu historickú a komparatívnu metódu.

Kľúčové slová: daňové právo, daňové úniky, štátny rozpočet, schránkové spoločnosti

Abstract: The fight against tax evasion continues. On the contrary, it continues to be one of the most topical themes and there are further discussions on the European Union regarding how to improve the collection of taxes, which are often the object of many fraudulent proceedings. The result of these rather intense discussions is also the proposal of the ATAD III Directive, which, compared to previous initiatives of this kind, specifically targets the so-called shell companies. The aim of this paper is to provide an analysis of what entities are referred to as shell companies, including in the context of case law, and in particular an analysis of the proposal of the ATAD III Directive, its position in EU law, including the individual measures it is intended to introduce, together with by offering their own opinion and proposals *de lege ferenda* in the mentioned field of research. In processing the mentioned issue, we mainly used analysis, synthesis, historical method and comparative method.

¹ Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124. Tento príspevok je zároveň výstupom z grantového projektu VEGA č. 1/0485/21: „*Súčasnost' a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)*“.

² JUDr. Ladislav Hrabčák, PhD., Ph. D., výskumný pracovník, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie. Vo svojej vedecko-výskumnej činnosti sa zameriava najmä na oblasť finančno-právnych a daňovo-právnych aspektov kryptoaktív, zdaňovanie digitálnych služieb a taktiež na problematiku daňových únikov, e-mail: ladislav.hrabcak@upjs.sk; ORCID: 0000-0002-4670-3399.

Key words: Tax Law, Tax Evasion, State Budgetary, Shell Companies

JEL kód: K34

*„Schránkové spoločnosti naďalej ponúkajú
kriminálnikom jednoduchú príležitosť
krátiť daňové povinnosti.“*

Valdis Dombrovskis, výkonný podpredseda pre hospodárstvo

ÚVOD

Svet je aktuálne poznačený mnohými negatívnymi skutočnosťami ako pandémie rôznych nebezpečných nákazlivých ľudských ochorení (osobitne ochorenie COVID-19) či vojnovým konfliktom na Ukrajine. Je pravdou a je aj vcelku pochopiteľné, že niektoré témy šli v dnešných dňoch do úzadia aj v kontexte spomínaných skutočností, avšak, zaiste, nemožno konštatovať, že sa úplne vytratil. Toto konštatovanie platí aj o boji proti únikom na daniach, ktorý neútlmí a naďalej pokračuje (Huba, Sábo, Štrkolec, 2016, s. 9).

Boj proti únikom na daniach patrí aj naďalej medzi jednu z výsostne aktuálnych tém a na pôde Európskej únie (ďalej aj ako „EÚ“) prebiehajú ďalšie diskusie ohľadom toho, ako zlepšiť výber daní, ktoré sú častokrát objektom mnohých podvodných konaní. Výsledkom týchto pomerne intenzívnych diskusií je aj návrh smernice ATAD III, ktorá v porovnaní s predchádzajúcimi iniciatívami daného druhu (akými sú smernica ATAD I alebo II), už osobitne cieľi na tzv. schránkové spoločnosti.

Trend klesajúcej medzery na DPH naprieč väčšinou členských štátov EÚ je, samozrejme, žiaducim javom, avšak úniky na daniach sa spájajú aj s oblasťou priamych daní, osobitne s daňou z príjmov. Mnohé medzinárodné spoločnosti, ktoré vykonávajú podnikateľskú činnosť na území viacerých štátov, si zriaďujú sídla v takých štátoch, aby to bolo pre nich čo najviac (daňovo) výhodné. Tieto štáty vedecká obec označuje aj ako daňové raje alebo raje bez daní, pretože sa vyznačujú (okrem iného) nízkou, príp. žiadnou mierou daňového zaťaženia (Babčák, 2015, s. 102). Treba zároveň dodať, že vo väčšine prípadov sa za týmto účelom zriaďujú len tzv. schránkové spoločnosti. Príčiny takýchto konaní môžu byť rôzne (napr. Červená, Hučková, 2015, s. 115-127).

Na tento trend väčšiny veľkých medzinárodných spoločností sa snažia reagovať aj normotvorné orgány na národnej, ale aj úniovej úrovni a tie prijímajú

rôzne právne akty, aby zamedzili tomuto nežiaducemu trendu, ktorý využívajú (či zneužívajú?) už aj fyzické osoby v snahe o ochranu ich majetku a zároveň v snahe o vyhýbanie sa daňovým povinnostiam v domovských štátoch. Týmto dochádza k výpadkom na príjmovej stránke štátnych rozpočtov, pričom ich rozsah nemožno presne kvantifikovať.

Výsledkom činnosti inštitúcií EÚ už boli viaceré právne akty, ktoré sa či už priamo alebo sprostredkované venovali problematike únikov na daniach (Vartašová, 2020, s. 219). Za míľnik v boji proti daňovým únikom však možno podistým považovať smernicu ATAD I a smernicu ATAD II, ktoré sa venovali predovšetkým oblasti únikov na priamych daniach, i keď toto neplatilo pri všetkých opatreniach, ktoré sa nimi zavádzali (napr. všeobecné pravidlo proti zneužívaniu), pokiaľ hovoríme o ich implementovanom znení vo vnútroštátnych právnych poriadkoch niektorých členských štátov. Najnovšie však EÚ plánuje osobitne adresovať zneužívanie tzv. schránkových spoločností vyššie spomínanou smernicou ATAD III, ktorá však ešte nebola prijatá, no aktuálne už verejnosť disponuje návrhom v podobe, v akej bude s najväčšou pravdepodobnosťou skôr alebo neskôr prijatá.

Na základe toho sme si ako cieľ tohto príspevku stanovili poskytnúť analýzu toho, čo sú entity, ktoré sa označujú ako schránkové spoločnosti, a to aj v kontexte judikatúry, a osobitne aj analýzu návrhu smernice ATAD III, jej postavenia v práve EÚ, vrátane jednotlivých opatrení, ktoré má zaviesť, spolu s ponúknutím vlastného názoru a návrhov v rovine *de lege ferenda* v uvedenej oblasti výskumu.

Literárne zázemie, z ktorého bolo možné čerpať pri spracúvaní uvedenej problematiky, je na veľmi vysokej kvalitatívnej úrovni. Ide predovšetkým o viaceré knižné, ale i časopisecké publikačné výstupy, ktoré sa venovali daňovým únikom vo všeobecnosti, a ktoré vytvorili bohatý základ na nadviazanie v uvedenej oblasti výskumu, pokiaľ ide o schránkové spoločnosti a nástroje, ktoré smerujú k predchádzaniu či eliminácii ich zneužívania.

Pri spracúvaní uvedenej problematiky sme použili najmä analýzu, syntézu, metódu historickú a komparatívnu metódu. Predmetné metódy sme použili vo vzájomnom komplexe tak, aby sme dospeli k ucelenému výstupu.

1. SCHRÁNKOVÉ SPOLOČNOSTI A ICH JUDIKATÓRNY ROZMER

Čo je to schránková spoločnosť? Ponímanie týchto spoločností môže byť rôzne a taktiež aj kritériá, ktorých zodpovedanie je zásadné z hľadiska posúdenia tej ktorej entity ako schránkovej spoločnosti. Odpoveď na danú otázku je potrebné nachádzať aj v rámci judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorý sa vo viacerých svojich rozhodnutiach venoval aj tomu, čo je možné považovať za schránkovú spoločnosť a taktiež sa nevyhol formulácii určitých atribútov schránkových spoločností. Preto v ďalšom texte poukážeme aj na vybrané rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktoré považujeme za východiskové pre objasnenie obsahu tohto pojmu.

Pojem schránková spoločnosť sa zvykne používať v súvislosti s korporáciami, ktorých spoločenská štruktúra je chránená tajomstvom a zároveň aj anonymitou. Terminologicky sa používa v anglicku na ich označenie pojem „*shell company*“. Jedným dychom však treba dodať, že daný pojem nemá žiaden právny základ a vychádza len zo skutočnosti, že na fungovanie takýchto spoločností postačuje sídlo s poštovou schránkou. V mnohých prípadoch sa spája pojem schránková spoločnosť s takými korporáciami, ktoré majú sídla v off-shore daňových jurisdikciách. Je to dané tým, že práve skrytá vlastnícka štruktúra a anonymita sú vlastné pre off-shore. Tieto „výhody“ však poskytujú aj štáty, ktoré nemožno označovať za off-shore v tom pravom slova zmysle. Napokon, aj Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska či viaceré štáty v USA sú veľmi obľúbenými adresami mnohých významných, nadnárodných spoločností. Niektoré východiská v uvedenej oblasti výskumu boli koncipované aj Súdnym dvorom EÚ.

Míľnikom v rozhodovacej činnosti bol rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-196/04 Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas z 12. septembra 2006 ECLI:EU:C:2006:544. Uvedené rozhodnutie má veľký význam v oblasti zdaňovania, a to nie len preto, že sa v ňom Súdny dvor EÚ vyjadril k otázke schránkových spoločností, ale taktiež aj preto, že týmto rozhodnutím bol vytvorený koncept zneužívania práva v oblasti priamych daní v rámci prieskumu / posudzovania súladnosti úpravy CFC pravidiel. V uvedenej oblasti už existuje relatívne bohatá vedecká spisba (napr. Kačaljak, 2016, s. 56-67), ktorá na dané rozhodnutie pravidelne poukazovala.

Na tomto mieste sa však ďalej zameriame práve na precizáciu pojmu „*vyslovene umelé konštrukcie*“, ktorá sa nie až tak sporadicky vyskytuje v judikatúre tohto medzinárodného súdneho orgánu. Súdny dvor EÚ v tejto

súvislosti uviedol, že môže ísť o prípady fiktívneho usadenia bez reálnej hospodárskej činnosti na území daného štátu, pričom príkladmo dodáva, že môže ísť o dcérske spoločnosti typu „poštového priečinka“ alebo „krycej clony“. Poukazuje sa teda priamo na prípady schránkových spoločností, ktorých využívanie je v súčasnosti veľmi obľúbené a využívané najmä zo strany nadnárodných spoločností, ako sme už aj vyššie uviedli. Formulácia týchto kritérií Súdny dvor EÚ môže mať, a podľa nášho názoru aj má, veľký význam v aplikačnej praxi a nadviazalo sa naň v ďalších jeho rozhodnutiach.

Ďalším významným rozhodnutím bol rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-504/16 Deister Holding z 20. decembra 2017 ECLI:EU:C:2017:1009. V rámci prejudiciálneho konania, ktoré vyústilo do spomínaného rozhodnutia, Súdny dvor EÚ posudzoval možný rozpor medzi nemeckými Anti-treaty shopping pravidlami (pre účely refundácie zrážkovej dane z dividend) z roku 2007 s čl. 1 ods. 2 smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (označovaná ako smernica matka-dcéra) a čl. 49 Zmluvy o fungovaní EÚ. Ako Deverová ďalej uvádza, sporné bolo predovšetkým ustanovenie týkajúce sa požiadavky na vykonávanie „aktívnej podnikateľskej činnosti“, pričom záverom si kladie aj legitímnu otázku, či takúto požiadavku možno naplniť v prípade holdingovej spoločnosti (Deverová, 2022, s. 21).

Vyslovená obava autorky spočíva v tom, že práve pri holdingových spoločnostiach častokrát absentuje prvok označovaný ako „substance“, čo predstavuje skutočnú ekonomickú aktivitu. Práve holdingové spoločnosti sú zväčša tie subjekty, ktoré len spravujú aktíva a skutočnú ekonomickú aktivitu vykonávajú dcérske spoločnosti. Preto je potrebné formulovať aj veľmi citlivo kritéria pre posudzovanie schránkových spoločností, pretože aj návrh smernice ATAD III má „sankcionovať“ takéto subjekty (viď nižšie).

V tejto súvislosti má preto aj význam zmienené rozhodnutie, keďže práve v ňom Súdny dvor EÚ dospel k záveru, citujeme: „*Okolnosť, že hospodárska činnosť materskej spoločnosti nerezidenta spočíva v správe aktív jej dcérskych spoločností alebo že príjmy tejto materskej spoločnosti pochádzajú len z tejto správy aktív, sama osebe neznamená, že ide o čisto umelú konštrukciu bez akejkoľvek hospodárskej reality* (Súdny dvor EÚ, 2017, bod 72).“ Bol tak judikovaný ďalší limit majúci nezanedbateľný význam pre aplikačnú prax.

Z ďalších má význam rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-6/16 Egiom a Enka zo 7. septembra 2017 ECLI:EU:C:2017:641. Súdny dvor EÚ v ňom

opätovne pripomínal, že „(...) na to, aby bolo možné konštatovať, že cieľom určitej vnútroštátnej právnej úpravy je zamedziť daňovým únikom a zneužívaniu daňového režimu, jej osobitným cieľom musí byť zamedzenie konania, ktoré spočíva vo vytváraní vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej podstaty, ktorých účelom je neoprávnene dosiahnuť daňovú výhodu (Súdny dvor EÚ, 2017a, bod 30).“ Aj tu teda došlo k nadviazaniu na skoršie vyslovené závery ako tomu bolo vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas.

Súdny dvor EÚ sa v danom prípade stotožnil s návrhom generálnej advokátky, ktorá uviedla, že samotná skutočnosť, že spoločnosť so sídlom v Únii priamo či nepriamo kontrolujú rezidenti tretích štátov neznamena automaticky existenciu vyslovene umelej konštrukcie zbavenej hospodárskej podstaty, ktorá bola vytvorená len na účely dosiahnutia neoprávnenej daňovej výhody. Toto kritérium je podstatné aj z pohľadu posudzovania schránkových spoločností.

Z uvedeného je zrejmé, že samotná judikatúra nám neponúka jednoznačnú odpoveď na vyššie položenú otázku – čo je schránková spoločnosť? – ale určite vnáša o niečo viac svetla, pokiaľ ide o posudzovania entít, ktoré vykazujú znaky schránkových spoločností a kladie zároveň určité požiadavky na právnu úpravu, ktorá ich musí reflektovať na to, aby bola súladná s právom EÚ a nenaštrbovala tak slobody, ktoré sú ním garantované v rámci jednotného vnútorného trhu.

Na to, aby nejaká spoločnosť nepoživala prívlastok „schránková“, musí mať „substance“, teda musí vykonávať skutočnú ekonomickú (hospodársku) činnosť. Spĺňa však toto kritérium spoločnosť, ktorá nemá žiadnych zamestnancov, príp. nemá žiadne materiálne – technické vybavenie? Podľa nášho názoru možno odpovedať na uvedenú otázku kladne, a to aj s oporou o judikatúru Súdneho dvora EÚ. Už ako aj bolo uvedené, tak holdingové spoločnosti môžu byť spoločnosťami o jednej osobe a môžu byť zakladané len za správou aktív, pričom tú skutočnú hospodársku činnosť môžu vykonávať dcérske spoločnosti. Z judikatúry možno teda vyabstrahovať nasledovné závery:

1. schránková spoločnosť je aj spoločnosť typu „poštového priečinka“ alebo „krycej clony“,
2. spoločnosť zriadená za účelom správy aktív môže byť, no nemusí byť posúdená ako schránková spoločnosť,
3. vždy, v každom jednotlivom prípade, je potrebné skúmať, či konkrétna entita nebola vytvorená za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody.

Načrtnuté otázky budú musieť príslušné daňové authority posudzovať veľmi individuálne, v medziach vnútroštátnej, ale i úniovej legislatívy, a to aj ohľadom na judikované skutočnosti vo vyššie spomínaných rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ.

2. BOJ PROTI ÚNIKOM NA DANIACH V EURÓPSKEJ ÚNII

Na úrovni EÚ, ale aj na úrovni jednotlivých členských štátov sa aktuálne riešia viaceré veľmi aktuálne témy, medzi ktoré patrí sanácia ekonomických, ale aj sociálnych následkov pandémie ochorenia COVID-19, ktoré veľmi intenzívne sužuje štáty už niekoľko rokov, ďalej je to vysoká miera inflácie veľmi úzko súvisiaca s kompenzačnými mechanizmami využitými štátmi v predchádzajúcom období a s vojnou na Ukrajine, ale taktiež je to aj téma únikov na daniach, osobitne boj proti zneužívaniu schrámkových spoločností.

Právny základ na boj proti únikom na daniach možno hľadať už v primárnom práve EÚ, ktoré v čl. 325 Zmluvy o fungovaní EÚ obsahuje ustanovenia nesúce názov „*Boj proti podvodom*“. V rámci daného článku sa deklaruje, že EÚ a jej členské štáty bojujú proti podvodom a akýmkoľvek iným protiprávnym konaniam, ktoré poškodzujú finančné záujmy EÚ (Popovič, 2018, s. 84). Okrem toho čl. 325 Zmluvy o fungovaní EÚ ustanovuje v podstate záväzok pre členské štáty EÚ smerujúci k prijímaniu opatrení, a to nie len na národnej, ale aj európskej úrovni, na odradenie od praktík, ktorými sa poškodzujú (okrem iného) aj finančné záujmy EÚ.

Sprvoti sa boj proti únikom na daniach zameriaval prioritne na oblasť nepriamych daní s dôrazom na DPH, s ktorou sa viažu viaceré problémy (Štrkolec, 2013, s. 398-409), ale určité iniciatívy možno badať aj pri spotrebných daniach (Čakoci a kol., 2019, s. 97). Až v poslednom období možno identifikovať aj snahy o zamedzenie únikov na priamych daniach. Túto skutočnosť hodnotíme určite negatívne, keďže aj to naštrbuje verejnú mienku vo vzťahu k tomu, či politické garnitúry mali (a aj majú) reálny záujem na tom, aby došlo k zníženiu počtu takýchto konaní, na ktoré doplácajú koniec koncov tí bežní daňovníci, ktorí si plnia riadne a včas svoje peňažné, ale aj nepeňažné povinnosti im plynúce z príslušných daňovo-právnych predpisov.

Kvalitatívny posun v boji proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam v oblasti priameho zdaňovania nastal na úrovni EÚ až v roku 2012, od ktorého boli prijaté mnohé iniciatívy (legislatívnej, ale i nelegislatívnej povahy), ktoré sa týkali vyhýbaniu daňovým povinnostiam všeobecne alebo konkrétne tzv. agresívnemu daňovému plánovaniu. Schrámkovým spoločnostiam

však nebola venovaná väčšia pozornosť ani po tomto míľniku z pohľadu boja proti únikom na daniach. Ten by mal nastať až v súvislosti s prijatím avizovanej smernice ATAD III (viď nižšie).

Prvým z prelomových aktov prijatých na úniovej úrovni bolo Odporúčanie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ). Tento právny akt, aj napriek tomu, že nebol právne záväzným, mal veľký význam z pohľadu ďalšieho legislatívneho vývoja, ktorý až nakoniec vyústil do prijatia smerníc ATAD I a II. V rámci neho Komisia odporúčala členským štátom prijať všeobecné pravidlo proti zneužívaniu, ktoré následne (už v záväznej podobe) nachádza svoje vyjadrenie v smernici ATAD I.

Azda najvýznamnejší krok v boji proti daňovým únikom predstavuje na úrovni EÚ „*Balíček opatrení proti daňovým únikom*“ (označovaný aj ako ATAP z angl. slov. *Anti Tax Avoidance Package*) predstavený Európskou komisiou 28. januára 2016. Vo vzťahu k nemu sa autor Dourado vyjadril, že ide tu o určitú odpoveď EÚ na OECD BEPS z roku 2015 (Dourado, 2017, s. 440 – 446), a vo veľkej miere z neho aj vychádza. V rámci balíka boli obsiahnuté viaceré akty či už legislatívnej alebo nelegislatívnej povahy, pričom pre potreby nášho výskumu ďalej zameriame svoju pozornosť na smernicu ATAD I a II, práve na ktoré má nadviazať návrh smernice ATAD III adresujúci zneužívanie tzv. schrámkových spoločností.

Smernica ATAD I bola prijatá v pomerne krátkom časovom horizonte (konkrétne 6 mesiacov), čo len potvrdzuje to, čo sme už na viacerých miestach tohto príspevku zdôrazňovali, že boj proti únikom na daniach je veľmi aktuálnou problematikou. Niektorí autori hovoria aj o tom, že ide o pozoruhodnú skutočnosť vzhľadom na relatívne dlhé legislatívne procesy v rámci EÚ (Radvan, 2016, s. 57). Smernica ATAD I bola vo veľmi krátkej dobe novelizovaná a doplnená smernicou ATAD II, pokiaľ ide o problematiku hybridných nesúládov. Tento krok hodnotíme negatívne a sme zástancami toho, že už smernica ATAD I mala obsahovať komplexnú úpravu uvedených otázok. Ani tieto nepremyslené a urýchlené kroky zo strany EÚ neprispievajú ku kvalite daňového zákonodarstva.

To isté možno konštatovať aj pokiaľ hovoríme o smernici ATAD III, ktorej bude venovaná centrálna pozornosť v ďalších častiach tohto príspevku. Z uvedeného je však zrejmé, že EÚ neplánuje zachovať *status quo* v oblasti boja proti únikom na daniach a naďalej plánuje prijímať rôzne právne akty v záujme zamedzenia praktík, ktorými dochádza k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.

Nadalej si však možno položiť otázku, či sa týmito krokmi len nezastiera reálny úmysel a dlhodobý cieľ EÚ o harmonizáciu korporátnej dane naprieč krajinami EÚ (Bonk, 2017, s. 868). Harmonizácia daní v niektorých oblastiach však má svoje opodstatnenie (Bujňáková, 2013, s. 27-47).

3. SMERNICA ATAD III – NÁSTROJ NA ZAMEDZENIE ZNEUŽÍVANIA SCHRÁNKOVÝCH SPOLOČNOSTÍ A REFLEXIA V PRÁVNÝCH PORIADKOCH

Dňa 22. decembra 2021 bol zo strany Komisie publikovaný návrh smernice upravujúcej pravidlá proti zneužívaniu tzv. schránkových spoločností na daňové účely, ktorú vedecká a odborná komunita označuje ako smernicu ATAD III, čomu zodpovedá aj pojmoslovie používané v rámci predostretého príspevku. Okrem stanovenia určitých minimálnych štandardov, pokiaľ ide o boj proti zneužívaniu schránkových spoločností, návrh obsahuje aj ďalšie zmeny, a to konkrétne ak hovoríme o úprave smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS, ktorá umožňuje automatickú výmenu informácií o rizikových spoločnostiach.

Ako sa vo viacerých dokumentoch vypracovaných príslušnými inštitúciami EÚ deklaruje, tak hlavným cieľom navrhovanej smernice ATAD III je zabránenie zneužívaniu schránkových spoločností, teda spoločností, ktoré sú bez dostatočnej ekonomickej reality (v rámci tohto príspevku používame aj označenie substance). Je pravdou, že práve takéto spoločnosti (ak nehovoríme o holdingových spoločnostiach, ktorých účelom je výlučne správa aktív), prispievajú ku škodlivej daňovej optimalizácii.

Návrh smernice ATAD III sa má sprvoti vzťahovať len na spoločnosti sídliace na území EÚ. Ako však Európska komisia dodáva, tak v nadväznosti na smernicu ATAD III by mal byť predstavený ďalší návrh legislatívneho aktu, ktorý bude adresovať aj spoločnosti nesúce takýto prívlastok mimo štátov EÚ, teda v rámci tretích krajín. Zamýšľané znenie smernice ATAD III tak bude mať diskriminačný charakter, pretože bude znevýhodňovať spoločnosti sídliace na území niektorého členského štátu EÚ. Jedným dychom zároveň treba dodať, že väčšina štátov, ktoré sú označované za daňové raje, a ktoré vytvárajú živnú pôdu pre schránkové spoločnosti, sa nachádza práve mimo rámca krajín tvoriacich EÚ.

Taktiež musíme aj v tomto kontexte zopakovať to, čo sme uviedli pri smerniciach ATAD I a II, že aj tu sa už pri samotnom návrhu legislatívneho aktu EÚ ani len nepohráva s myšlienkou hneď prijať komplexnú právnu úpravu a ešte

pred prijatím návrhu smernice ATAD III sa už diskutuje o jej novelizácii a rozšírení pôsobnosti na ďalšie subjekty, príp. aj o ďalších iných zmenách. Takéto kroky sú neprijateľné a dochádza tu len k javu, ktorý sa v právnej teórii označuje ako hypertrofia (zmnožovanie) právnych aktov. Aj na túto skutočnosť musí vedecká obec dôsledne a razantne poukazovať v záujme skvalitňovania daňovej normotvorby.

Pokiaľ ide o predmet úpravy navrhovanej smernice ATAD III, tak tu je potrebné započat' a pristaviť sa pri tzv. oznamujúcich subjektoch, resp. podnikoch, čo je pojem zaužívaný v legislatíve EÚ a majúci odlišný obsah s ponímaním podniku v kontexte zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov. Návrh definuje podnik ako každý subjekt vykonávajúci hospodársku činnosť, bez ohľadu na jeho právnu formu, ktorý je daňovým rezidentom v členskom štáte. V dôvodovej správe k návrhu smernice ATAD III sa na margo toho ešte dodáva, že ten sa vzťahuje aj na právne štruktúry ako „partnerstvá“, ktoré sa považujú za rezidentov na daňové účely v členskom štáte.

Smernica ATAD III má so sebou priniesť aj tzv. test ekonomickej podstaty, čomu zodpovedá aj jej štrukturálne usporiadanie odrážajúce logickú postupnosť krokov pri vyhodnocovaní ekonomickej podstaty. Test sa zakladá na 7 krokoch, a to podniky, ktoré podliehajú oznamovaniu, ďalej oznamovanie s možnosťou oslobodenia od danej povinnosti pre chýbajúce dôvody daňovej povahy, domnienka chýbajúcej minimálnej ekonomickej podstaty, možnosť vyvrátenia domnienky, daňové dôsledky a konečne automatická výmena informácií formou sprístupnenia údajov v centrálnom registri ako aj potenciálna žiadosť na vykonanie daňovej kontroly.

Pokiaľ ide o prvý krok testovania ekonomickej podstaty, tak návrh rozlišuje podniky na tie, pri ktorých hrozí zneužívanie práva v dôsledku nedostatočnej ekonomickej podstaty a ďalej na tie podniky, v prípade ktorých hrozí iba malé riziko. Rizikové podniky sú také, ktoré naplňajú vstupné kritéria ustanovené v čl. 6 ods. 1 smernice ATAD III, a to konkrétne:

1. viac ako 75 % výnosov dosiahnutých podnikom za predchádzajúce dva daňové roky je relevantným príjmom (relevantným príjmom sú v kontexte navrhovanej úpravy úroky, licenčné poplatky, dividendy a pod.),
2. viac ako 60 % z rozhodných príjmov bolo dosiahnutých alebo vyplatených v rámci cezhraničných transakcií alebo viac ako 60 % majetku, z ktorého

plynú rozhodné príjmy, sa nachádzalo v posledných dvoch zdaňovacích obdobiach v zahraničí,

3. v predchádzajúcich dvoch zdaňovacích obdobiach mal podnik externe zabezpečené vykonávanie správy každodenných činností a rozhodovanie o dôležitých funkciách.

Na to, aby sa na nejaký subjekt hľadelo ako na „rizikový“, musí dôjsť k naplneniu všetkých vyššie uvedených kritérií, pretože tie sú formulované kumulatívne. V prípade, ak by nejaký subjekt naplňal len niektoré kritérium, príp. ak by nenaplňal žiadne z nich, tak navrhovaná smernica ATAD III nebude mať naň žiadne právne dopady. Dôvodová správa k navrhovanému právnomu aktu označuje takéto subjekty ako nízkorizikové prípady a zároveň sa v tejto súvislosti dodáva, že týmto sa dosiahne to, že zdroje sa môžu sústrediť na najrizikovejšie prípady, t. j. tie, ktoré vykazujú všetky príslušné znaky, a teda spĺňajú vstupné kritériá.

Na strane druhej tu máme aj takú skupinu subjektov / podnikov, ktoré sa automaticky považujú za nízkorizikové, a to aj za predpokladu, ak by spĺňali vyššie popísané vstupné kritériá ustanovené smernicou ATAD III. Bude sa jednať napr. o emitentov cenných papierov obchodovaných na burze, regulované finančné spoločnosti, ďalej podniky, ktorých hlavná činnosť spočíva v držbe akcií v prevádzkových podnikoch v tom istom členskom štáte, pričom ich konečný užívatelia výhod sú takisto rezidentmi na daňové účely a iné. Vidíme teda, že holdingy, resp. holdingové spoločnosti nemusia byť za splnenia určitých podmienok vyhodnotené ako rizikové subjekty. Ako negatívum však považujeme to, že posledná zmienená výluka sa viaže na splnenie podmienky daňovej rezidencie v tom istom členskom štáte.

Subjekty, ktoré sú pre naplnenie vstupných kritérií vyhodnotené ako rizikové, musia plniť oznamovaciu povinnosť. Tá bude plnená deklarovaním určitých skutočností v rámci daňového priznania, ktoré budú musieť, samozrejme, aj riadne preukázať a zdokladovať. Konkrétne sa bude jednať o skutočnosti, ktoré majú preukázať naplnenie minimálnych požiadaviek na ekonomickú aktivitu. Pôjde o preukázanie toho, že daná spoločnosť má v členskom vlastné priestory alebo priestory, ktoré môže výhradne využívať, ďalej preukázanie vlastného bankového účtu v EÚ, a konečne preukázanie aj toho, že aspoň jeden konateľ (alebo iný člen štatutárneho orgánu) oznamujúcej spoločnosti vykonávajúci riadne rozhodovacie činnosti alebo väčšina zamestnancov takéhoto subjektu sú daňovými rezidentmi v danom členskom štáte alebo v takej vzdialenosti, aby nebol narušený výkon činností.

Samotná deklarácia v daňovom priznaní nebude postačovať a oznamujúci subjekt bude povinný preukázať ním tvrdené skutočnosti príslušnému správci dane. V prípade, ak si subjekt svoje povinnosti nesplní, tak návrh smernice ATAD III dokonca predpokladá možnosť uloženia sankcie za nesplnenie povinnosti, a to až vo výške 5 % z obratu takejto spoločnosti za dané zdaňovacie obdobie. Percentuálne vyjadrenie sankcie môže pôsobiť odstrašujúco pre subjekty a primäť ich tak k riadnemu a včasnému plneniu aj takýchto nepeňažných povinností, ktoré majú nezanedbateľný význam v snahe o zamedzenie zneužívania schránkových spoločností.

Preukázanie uvedených skutočností zo strany oznamujúceho subjektu vedie k záveru o tom, že takýto subjekt má v príslušnom zdaňovacom období dostatočnú ekonomickú aktivitu (teda substance). Aj v prípade, ak niektorá z minimálnych požiadaviek nie je naplnená, tak oznamujúca spoločnosť môže pochybnosti daňovej správy o svojej ekonomickej aktivite stále vyvrátiť predložením ďalších podkladov. Pôjde najmä o dokumenty podporujúce komerčné dôvody pre založenie spoločnosti, informácie o zamestnancoch, informácie o organizačnej štruktúre a ďalšie (Chlebec, 2022).

Ďalej z predmetného návrhu vyplýva možnosť oznamujúcich spoločností, požiadať príslušný orgán daňovej správy o udelenie výnimky spod daných povinností. Pôjde o situácie, kedy oznamujúca spoločnosť preukáže, že jej začlenenie v rámci určitej štruktúry nemá za následok zníženie daňovej povinnosti skupiny alebo skutočných vlastníkov. Rozhodnutie príslušného orgánu, ktorým bola udelená takáto výnimka, je platné na príslušné zdaňovacie obdobie s možnosťou prolongácie až na ďalších 5 zdaňovacích obdobiach, a to za predpokladu, že nedošlo k žiadnym faktickým alebo právnym zmenám k oznamujúcemu subjektu, skupine alebo skutočným vlastníkom.

Nemej významné sú aj daňové následky v prípade nesplnenia minimálneho štandardu stanoveného návrhom smernice ATAD III na ekonomickú aktivitu. Ak stanovené požiadavky oznamujúci subjekt nesplní a ani následne sa mu nepodari vyvrátiť pochybnosti tým, že predloží príslušnej daňovej autorite ďalšie dôkazné prostriedky, tak na to sa viaže odopretie výhod plynúcich zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a nemožnosť aplikácie oslobodenia od dane, pokiaľ ide o dividendy, úrok a licenčné poplatky podľa príslušných právnych aktov EÚ. Okrem toho platí, že orgány daňovej správy budú oprávnené takémuto subjektu nevydať potvrdenie o daňovej rezidencii alebo ho síce vydajú, ale s poznámkou o tom, že takýto subjekt nemá nárok na príslušné daňové výhody.

Už ako bolo aj úvodom v tejto časti príspevku uvedené, tak návrh smernice ATAD III obsahuje aj ustanovenia, ktorým sa menia a dopĺňajú ustanovenia smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (známa aj pod označením DAC). Pre šírku uvedenej problematiky (automatická výmena informácií a daňová kontrola) sa jej z dôvodu obmedzeného rozsahu predmetného článku nebudeme bližšie venovať.

Návrh smernice ATAD III predpokladá v rámci svojich ustanovení, že do vnútroštátneho právneho poriadku má byť transponovaná najneskôr do 30. júna 2023 a účinnosť majú príslušné ustanovenia nadobudnúť najneskôr od 1. januára 2024. Obdobne, ako tomu bolo pri smerniciach ATAD I a II, tak aj tu sa predpokladá, že členské štáty majú informovať Komisiu ohľadom vykonávania smernice, čo je nevyhnutný prvok v rámci procesu monitorovania a hodnotenia prijatých opatrení. Informačnú povinnosť má však aj Európska komisia samotná vo vzťahu k Európskemu parlamentu a Rade, a to v podobe správ o uplatňovaní smernice ATAD III. Časový interval na predkladanie správ je stanovený na 5 rokov počnúc 1. januárom 2024.

ZÁVER

Boj proti únikom na daniach naďalej pokračuje. Uvedené platí aj napriek tomu, že aktuálne svetom lomcujú mnohé iné témy, ktoré dostávajú aj viacej mediálneho priestoru, a preto v spoločnosti väčšmi rezonujú. Cieľom tohto príspevku bolo poskytnúť analýzu toho, čo sú entity, ktoré sa označujú ako schránkové spoločnosti, a to aj v kontexte judikatúry, a osobitne aj analýzu návrhu smernice ATAD III, jej postavenia v práve EÚ, vrátane jednotlivých opatrení, ktoré má zaviesť, spolu s ponúknutím vlastného názoru a návrhov v rovine de lege ferenda v uvedenej oblasti výskumu.

Z uvedeného dôvodu sme sa v počiatočných statiach tohto príspevku zamerali na to, čo možno rozumieť pod schránkovou spoločnosťou v rámci vedeckej komunity, ale taktiež sme poukázali aj na to, ako poníma tieto entity judikatúra Súdneho dvora EÚ. Z nej vyplýva zásadná skutočnosť, že aj také subjekty, ktoré sa na prvý pohľad môžu javiť ako schránkové spoločnosti, môžu mať ekonomické opodstatnenie, a teda majú substance, čo je rozhodným prvkom, resp. kritériom pre vyhodnocovanie týchto otázok.

Ďalej sme poukázali na to, že v boji proti únikom na daniach sa snaží presadzovať razantným spôsobom EÚ, i keď v určitých momentoch sme prejavili

pochybnosti o skutočnom záujme tohto medzinárodného integračného zoskupenie, resp. jeho čelných predstaviteľov o riešenie daného problému. Toto konštatovanie neplatí len vo vzťahu k už prijatým právnym aktom ako sú smernica ATAD I a II, ale taktiež aj vo vzťahu ku návrhu smernice ATAD III, ktorej sme venovali centrálnu pozornosť.

Návrh smernice ATAD III sa má spočiatku vzťahovať len na spoločnosti v rámci EÚ. Európska komisia však dodáva, že v nadväznosti na smernicu ATAD III by mal byť predstavený ďalší návrh legislatívneho aktu, ktorý bude adresovať aj spoločnosti nesúce takýto prívlastok mimo štátov EÚ, teda v rámci tretích krajín. Sme toho názoru, že zamýšľané znenie smernice ATAD III tak bude mať diskriminačný charakter, pretože bude znevýhodňovať spoločnosti z dôvodu ich sídla na území členského štátu EÚ. Jedným dychom však treba dodať, že väčšina štátov, ktoré sú označované za daňové raje, a ktoré vytvárajú živnú pôdu pre schránkové spoločnosti, sa nachádza práve mimo rámca krajín tvoriacich EÚ.

Zastávame postoj, že EÚ by sa mala snažiť o dosiahnutie konsenzu na komplexnej úprave, ktorá by adresovala aj tie spoločnosti, ktoré sa nachádzajú mimo územia EÚ. Týmto krokom by sa eliminoval diskriminačný charakter navrhovanej úpravy. Bola by veľmi naivná predstava, že veľké, nadnárodné spoločnosti nebudú schopné obchádzať takéto pravidlá ďalšími schémami a presídľovaním spoločností. Práve naopak, to môže viesť k opačnému efektu, kedy sa zvýši počet takýchto špekulatívnych konaní, keďže smernica naň ponúka vcelku veľký priestor.

Nemenej významnou otázkou je aj kvalita daňového zákonodarstva, ktorú značným spôsobom ovplyvňuje aj normotvorná činnosť Európskeho parlamentu a Rady. Návrh smernice ATAD III predpokladá ďalšiu novelizáciu ešte pred tým než je ona samotná prijatá. Uvedená skutočnosť je absurdná a nevidíme naň žiaden racionálny dôvod. Obdobne sa postupovalo aj pri prijatí smernice ATAD I, kedy v zapätí na jej prijatie bola prijatá smernica ATAD II, ktorá ju menila a dopĺňala v otázke hybridných nesúládov. Dochádza tým k hypertrofii právnych aktov a znižuje sa tak kvalita daňového zákonodarstva ako celku.

Čas ukáže, ako sa celý legislatívny proces završí a v akej podobe bude skutočne smernica ATAD III prijatá. Jedno však možno konštatovať s určitosťou, a síce že zneužívanie schránkových spoločností je jav, ktorému je potrebné zamedziť. Inak budú aj naďalej znášať daňové bremeno poctiví daňovníci na úkor subjektov, ktoré sa dopúšťajú týchto špekulatívnych konaní. Zaujímavé bude taktiež sledovať proces transpozície smernice ATAD III v jednotlivých členských

štátov a aj toho, či štáty dodržia len minimálny štandard ňou stanovený alebo, naopak, rozhodnú sa ešte kritéria / pravidlá sprísniť.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V., 2015. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS. ISBN 978-80-562-0091-9.
2. BONK, F., 2017. Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)? *Justičná revue*. roč. 69, č. 6-7, s. 868. ISSN 1335-6461.
3. BUJŇÁKOVÁ, M., 2013. Je v Európa potrebná harmonizácia daní? In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 27-47. ISBN 9788070979990.
4. CAKOČI, K. a kol., 2019. *Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady*. Košice: ŠafárikPress. ISBN 978-80-8152-811-8.
5. ČERVENÁ, K. a R. HUČKOVÁ, 2015. Náčrt príčin (ako východísk pre kreovanie opatrení) v kontexte eliminácie daňových únikov. In: BABČÁK, V., ROMÁNOVÁ, A., VOJNÍKOVÁ, I. ed. *Daňové právo vs. Daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 115-127. ISBN 9788081523038.
6. DEVEROVÁ, J., „Substance“ holdingovej spoločnosti podľa § 13c ods. 2 písm. b) ZDP. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. roč. 2021, č. 4, s. 19-23. ISSN 2644-688X.
7. DOURADO, A. P., 2017. The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS. *INTERTAX*. roč. 44, č. 7, s. 440-446. ISSN 01652826.
8. HUBA, P., SÁBO, J., ŠTRKOLEC, M., *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. ISBN 978-80-8152-403-5.
9. CHLEBEC, M., 2022. *ATAD 3 – Návrh smernice EÚ o minimálnych požiadavkách na ekonomickú aktivitu* [online]. [cit. 2022-08-15]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/sk/sk/pages/dane/articles/tad3-navrh-smernice-eu.html>.

10. KAČALJAK, M., 2016. Možné súvislosti implementácie smernice ATAD na Slovensku. In: LENHART, M., ANDRAŠKO, J., HAMULÁK, J. ed. *Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2016*. Bratislava: Univerzita Komenského, s. 56-67. ISBN 978-80-7160-424-2.
11. POPOVIČ, A., 2018. *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. ISBN 978-80-8152-633-6.
12. RADVAN, M., 2016. *Dúchodkové daně*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-8395-0.
13. ŠTRKOLEC, M., 2013. Intrakomunitárne a „extrakomunitárne“ obchody a daň z pridanej hodnoty. In: SUCHOŽA, J., HUSÁR, J. ed. *Právo, obchod, ekonomika III*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 398-409. ISBN 9788081520563.
14. VARTAŠOVÁ, A., 2020. Eliminácia daňových únikov v oblasti dane z príjmov. In: *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 219-280. ISBN 9788081528767.

HISTORICKÉ ASPEKTY ROZPOČTU EURÓPSKEJ ÚNIE

HISTORICAL ASPECTS OF THE BUDGET OF THE EUROPEAN UNION

Marianna Presperínová¹

Abstrakt: Integrovaný vývoj Európskej únie je úzko spätý i s formovaním rozpočtovej procedúry. Súčasná podoba rozpočtu ako i jeho tvorba si prešla zdĺhavým procesom, počas ktorého prišlo k viacerým zmenám. Zmeny sa týkali nielen štrukturálneho hľadiska, ale rovnako i obsahového či procesného. Práve rozpočet Európskej únie je v mnohých členských štátoch veľmi sledovanou záležitosťou, nakoľko v procese jeho prijímania môžu členské štáty presadiť svoje priority.

Kľúčové slová: rozpočet, Európska únia, rozpočet Európskej únie, Európske spoločenstvo

Abstract: The integration development of the European Union is also closely related to the formation of the budget procedure. The current form of the budget, as well as its creation, went through a lengthy process, during which there were several changes. The changes concerned not only the structural point of view, but also the content or process. The budget of the European Union is a closely watched issue in many member states, as in the process of adopting it, the member states can assert their priorities.

Key words: Budget, European Union, Budget of the European Union, European Community

JEL kód: (<https://www.aeaweb.org/econlit/jelCodes.php?view=jel>)

ÚVOD

Aby sme pochopili ako rozpočet Európskej únie (ďalej len „EÚ“) funguje, musíme aspoň čiastočne spoznať elementárne historické aspekty EÚ. Európa sa na konci 40. rokov 20. storočia sa len ťažko spamätávala z najhoršieho konfliktu v dejinách – 2. svetovej vojny, ktorý si vyžiadal nielen obrovské škody na ľudských životoch, ale aj materiálne škody.

Európske štáty strácali svoju hospodársku pozíciu v prospech dvoch nových supervelmocí, a to USA a ZSSR. Kontinent rozdelila deliaca línia, ktorú Winston Churchill 5.3.1946 v prejave v americkom Fultone označil ako „železnú oponu“, keď hovoril o tom, že od Štetína na Baltu až po Terst na Jadrane bola naprieč

¹ Ing. Marianna Presperínová, PhD, odborný asistent, Katedra spoločenských vied, Akadémia Policajného zboru v Bratislave, e-mail: marianna.presperinova@akademiapz.sk.

celým kontinentom spustená železná opona. Necelý rok po ukončení 2.svetovej vojny tak vyzval demokratický svet, aby sa spojil proti zhoršujúcim sa americko-ruským vzťahom.

Krajiny Európy mali strach, že sa bude opakovať scenár ako po 1.svetovej vojne, kedy európske krajiny medzi sebou súperili. Tento strach stal pri zrode ambiciózneho plánu, ktorého cieľom bolo zaistiť, aby ďalšia vojna medzi Nemeckom a Francúzskom už nebola.

1. ASPEKTY VÝVOJA EURÓPSKEHO ROZPOČTU

Za rozhodujúci krok povojnovej európskej integrácie a formovanie súčasnej Európskej únie sa však považuje Deklarácia francúzskej vlády z **9. mája 1950** ktorú predniesol jej minister zahraničných vecí Robert Schuman, nazývaná Schumanov plán, ktorý apeloval na to, aby bola produkcia uhlia a ocele (tieto suroviny mali význam pre ťažobný a zbrojný priemysel) vo Francúzsku a Nemecku daná pod jednu spoločnú autoritu, čím navrhol vytvoriť celoeurópsku organizáciu a tým východisko pre unifikáciu Európy (Lipková, 2004, s. 30). Na jednej strane bola motívom bezpečnostná otázka a na druhej nastavenie konkrétnych krokov k „európskej (politickej i hospodárskej) integrácii“ (Kovář, Horčíčka, 2005, s. 72). Tak bola v Paríži 18. apríla 1951 podpísaná tzv. **Parížska zmluva**, ktorá vstúpila do platnosti 23. júla 1952 a ktorou došlo k založeniu Európskeho spoločenstva pre uhlie a oceľ (ESUO).

Cieľom ESUO bolo nájsť takú oblasť odvetvia, ktoré je kľúčovou pre hospodársku oblasť dotknutých krajín a splňa aj podmienku nadnárodnej spolupráce. Ústredným motívom bolo naštartovať pomocou navrhovaného modelu európsku integráciu. Za najkľúčovejšie odvetvia boli považované oceľ, uhlie, elektrina a doprava (Kovář, Horčíčka, 2005a, s. 74). Predmetná zmluva ako jediná bola uzatvorená len vo francúzskom jazyku. Zmluvu podpísali Belgicko, Francúzsko, Taliansko, Nemecká spolková republika, Luxembursko a Holandsko (Karas, 2007, s.13) na 50 ročné obdobie, pričom hlavnou myšlienkou bola nielen podpora hospodárskeho rastu, ale aj zamedzenie, aby už žiadna európska krajina nevyrábala zbrane na vlastnú päsť a aby ich použila vo vojne proti inému národu. Plán založenia Spoločenstva sa stretol s úspechom pretože štáty západnej Európy (štáty Beneluxu, Nemecko, Francúzsko a Taliansko) videli akúsi šancu k spolupráci, čím by si zaistili lepší ekonomický rozvoj.

Rozpočet prvého ESUO bol financovaný členskými štátmi – poplatkom z výroby uhlia a ocele. Poplatok bol zastropovaný a nesmel byť prekročený. Tvoril 1% z hodnoty produkcie.

V júni 1955 v talianskom meste Messina na Sicílii sa konalo stretnutie ministrov zahraničných vecí týchto šiestich krajín ESUO (www.cvce.eu, 2016), ktoré viedlo v marci 1957 k vytvoreniu Európskeho hospodárskeho spoločenstva (EHS) a Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (EURATOM) a podpisu tzv. dvoch *Rímskych zmlúv* (Blažek, 1999). Hlavným cieľom EHS bolo vytvorenie colnej únie a sekundárne aj „spoločného trhu a hospodárskej únie“ (Lipková, 2004b, s. 30, 31). Cieľom EURATOMU bolo „vytvárať podmienky na vybudovanie a rýchly rast jadrového priemyslu, zvýšenie životnej úrovne v členských štátoch, rozvoj vzájomných stykov s ostatnými krajinami“ (Lipková, 2004c, s. 31).

Íšlo o vytvorenie spoločného trhu počas prechodného obdobia 12 rokov rozdeleného na tri fázy, ktoré sa malo skončiť 31. decembra 1969. Prvý cieľ, colná únia, sa dosiahol rýchlejšie, než sa očakávalo. Prechodné obdobie na zvýšenie kvót a postupné odstránenie vnútorných ciel sa skončilo už 1. júla 1968. Napriek tomu na konci prechodného obdobia pretrvávalo niekoľko veľkých prekážok obmedzujúcich voľný pohyb. V tom istom čase EHS schválilo spoločný vonkajší colný sadzobník pre obchodovanie krajinami mimo EHS (www.europarl.europa.eu, 2022).

S postupným rozšírením záujmov krajín bolo potrebné upraviť i rozpočet ESUO, ktorý sa vzťahoval iba na poplatok z výroby uhlia a ocele. Predchodcom dnešného rozpočtu EÚ bol rozpočet EHS, ktorý fungoval ako príspevkový rozpočet – od členov spoločenstva. Nová štruktúra spoločenstva po podpise Rímskych zmlúv znamenala i zmenu štruktúry príjmov do rozpočtu. Nové príjmy boli zložené z príspevkov členských štátov podľa hrubého domáceho produktu členského štátu.

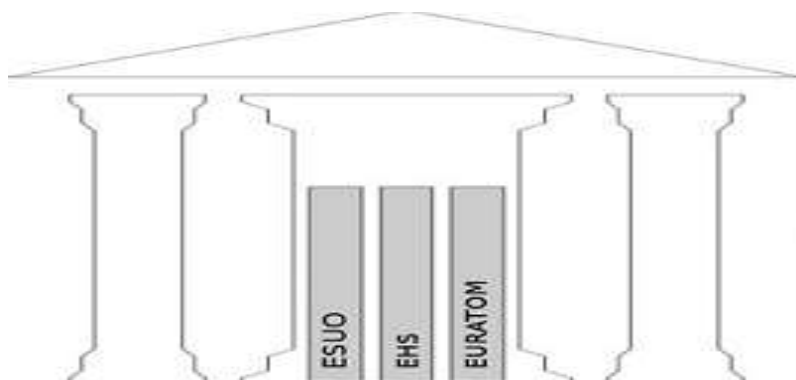
Postupne vznikali politiky poľnohospodárstva a sociálna politika, pre ktoré bolo nutné nájsť nový spôsob financovania, čo vyústilo do podoby vytvorenia vlastného rozpočtu na európskej úrovni. Z tohto vznikla potreba tento systém tzv. medzinárodnej organizácie posunúť do inej podoby, aby sa stal „supernacionálnym“ a mal svoje vlastné príjmy. Paradoxne k tomu prispelo Francúzsko, ktoré presadzovalo národné záujmy, ktorému tento model vyhovoval, hlavne pri financovaní jeho poľnohospodárstva. K tomu však bolo potrebné jednotnosť názorov členských štátov a jednotné hlasovanie. Na rozpočtovom procese sa podieľali: Komisia - zostavovala rozpočet a posúvala ho

Rade, kde stačila kvalifikovaná väčšina hlasov. Pokiaľ bol rozpočet v Rade prijatý, posúval sa tzv. Zhromaždeniu - nemohlo návrh rozpočtu odmietnuť, mohlo mať len pripomienky a návrhy na doplnenie, ktoré následne Rada prerokovala, ale neboli pre ňu záväzné. Pokiaľ nebol rozpočet zostavený do nového roku, nastávalo rozpočtové provizórium, teda čerpanie 1/12 financií z rozpočtu za minulý rozpočtový rok (Fiala, Krutílek, Pitrova, 2018, s. 869-882).

Parížskou a Rímskymi zakladajúcimi zmluvami boli položené základy Európskych spoločenstiev a neskoršej tzv. trojpilierovej štruktúry Európskej únie, ktorá sa tradične znázorňuje ako grécky chrám. Tento až do 90-tych rokov 20. storočia stál na jedinom pilieri – Európskych spoločenstvách

V apríli 1965 dochádza v Bruseli k podpisu Zmluvy o zlúčení inštitúcií troch Európskych spoločenstiev - ES (ESUO, EHS a EURATOM), ktorá vstupuje o platnosti v júli 1967. Odteraz Európske spoločenstvá (ES) majú jeden administratívny orgán (Komisiu ES) a jeden výkonný orgán (Radu ES).

Obrázok 1: Trojpilierová štruktúra



Zdroj: Európska Únia - história európskej integrácie (euroiuris.sk)

Postupne sa do spoločenstva začali pripájať nové štáty, čo spôsobilo problémy vo finančnom sektore, pretože každý štát mal iné predstavy o financovaní európskych záležitostí, čím sa museli realizovať i kompromisy a nové pravidlá, ktoré boli pre vývoj spoločných príjmov a výdavkov z ekonomického hľadiska kľúčové. V roku 1969 sa po dlhých debatách našla zhoda o vlastných príjmoch, pretože príjem z poľnohospodárstva bol nedostačujúci a Komisia musela navrhnúť nový príjem EHS 1% z vymeriavacieho základu dane z pridanej hodnoty vybratej v jednotlivých členských štátoch., čo vyvolalo mnoho komplikácií a museli sa zmeniť

zakladajúce zmluvy. Holandsko podmienilo ratifikáciu zvýšením rozpočtových právomoci Európskeho parlamentu – kontrolnej funkcie.

Obava z nových právomocí Európskej komisie bola vyvážená kontrolnou úlohou Európskeho parlamentu. V apríli 1970 bola podpísaná v Luxemburgu zmluva, ktorá vstúpila do platnosti v januári 1971 ako **Luxemburská zmluva** (prvá rozpočtová zmluva). Bola prvou zmluvou, ktorá vychádzala z toho, že Spoločenstvo bude disponovať vlastnými príjmami, ktoré nahradili finančné príspevky členských štátov. Rozpočet prijímala Rada avšak muselo byť zahájené konanie s Parlamentom. Komisia dospela k záveru, že by Európsky parlament a Rada mali rozpočet prijímať spoločne. Dôsledkom bola zmena zmlúv v roku 1975 (Fiala, Krutílek, Pitrova, 2018a, s. 869-882).

V júli 1975 v Bruseli podpisom druhej rozpočtovej zmluvy dochádza k zlomovému bodu v kontrole európskeho rozpočtu. **Bruselská zmluva** vstúpila do platnosti v júni 1977 Posilnili sa rozpočtové právomoci Zhromaždenia (Parlament má právo zamietnuť rozpočet Spoločenstva a udeliť absolútorium Komisii, pokiaľ ide o plnenie rozpočtu) a ustanovilo sa vytvorenie Dvora audítorov (alebo Európsky účtovný dvor), orgán zodpovedný za kontrolu účtov a finančné hospodárenie Spoločenstva. V 70. rokoch minulého storočia príspevky do rozpočtu ES pozostávali z dovozu poľnohospodárskych produktov, v čom videla veľký problém Veľká Británia, ktorá bola orientovaná priemyselne. Po vstupe do ES sa Británia stala najväčším platcom do európskeho rozpočtu, aj keď jej hrubý domáci produkt nebol zďaleka tak veľký ako u iných členských štátov. Bolo potrebné vytvoriť systém, ktorý by odvádzal časť zaplatených financií cez fondy (v roku 1974 založený Európsky fond pre regionálny rozvoj) späť do Veľkej Británie. Štáty, ktoré boli poľnohospodársky založené, boli zvýhodňované. Výdavky rozpočtu na podporu poľnohospodárstva dosahovali až 60%, príjmy sa nezvyšovali a rozpočet prestal plniť svoju funkciu (König, 2009). Rozdelenie právomocí v procese prijímania európskeho rozpočtu po Druhej rozpočtovej zmluve sú zhrnuté do tabuľky.

Tabuľka 1: Rozdelenie právomocí v rozpočtovom procese

OBDOBIE / ČINNOSŤ	DO 1970	DO 1975	OD 1975
Vytvorenie predbežného návrhu rozpočtu	EK	EK	EK
Prijatie rozpočtu	Rada, po konzultovaní EP	Rada, spoločne s EP	Rada spoločne s EP
Implementácia rozpočtu	EK	EK	EK
Absolutórium	Rada	Rada spoločne s EP	EP

Zdroj: European Comission (2002), s. 18-19.

Po prvých kolách rozširovania (Spojené kráľovstvo sa k Spoločenstvu pripojilo 1.januára 1973 spolu s Dánskom a Írskom, Nóri v referende hlasovali proti prístúpeniu, Grécko sa stalo členom v roku 1981) sa ozývali výzvy na väčšiu rozpočtovú prísnosť. V roku 1979 Európska rada dosiahla dohodu o súbore dopĺňajúcich opatrení. **Dohody z Fontainebleau** z roku 1984 dosiahli udržateľné riešenie na základe zásady, že je možné robiť úpravy s cieľom pomôcť členským štátom s finančnou záťažou, ktorá je z hľadiska ich relatívnej prosperity nadmerná (www.europarl.europa.eu, 2022). Z tejto situácie najviac vyťažila Veľká Británia, ktorá presadila svoju požiadavku na 2/3 kompenzáciu – tzv. britský rabat.

Fungovala EÚ vždy na základe dlhodobých rozpočtov? Nie, dlhodobé rozpočty sú súčasťou fungovania Európskej únie od roku 1988 a vzťahovali sa na rôzne dlhé obdobia, od 5 do 7 rokov: Prvý dlhodobý rozpočet, tzv. **Delorsov balík I**, sa týkal rokov 1988 – 1992 a bol zameraný na vytvorenie jednotného trhu a konsolidáciu viacročného rámcového programu pre výskum a vývoj (stanovoval predovšetkým limity jednotlivých výdavkových kapitol rozpočtu).

V roku 1992 dochádza k „najvýznamnejšej novelizácii základných zmlúv ES“, nazývaných **Maastrichtská zmluva** alebo tiež **Zmluva o Európskej únii** (Lipková, 2004d, s. 34). Maastrichtská zmluva stanovovala jasné pravidlá budúcej spoločnej meny, ako aj zahraničnej a bezpečnostnej politiky a užšej spolupráce v oblasti spravodlivosti a vnútorných záležitostí.

Druhý dlhodobý rozpočet na roky 1993 – 1999, **Delorsov balík II**, bol prioritne zameraný na sociálnu politiku, politiku súdržnosti a na zavedenie eura.

Dlhodobý rozpočet „**Agenda 2000**“ sa vzťahoval na obdobie 2000 – 2006 a kládol dôraz na rozšírenie Únie. Dokument obsahoval náčrt reforiem, ktoré musela EÚ zvládnuť pred rozšírením o krajiny strednej a východnej Európy,

rozdelený do troch kategórií – reformy štrukturálnej politiky, reformy spoločnej poľnohospodárskej politiky a reformy financovania EÚ.

V decembri 2009 vstúpila do platnosti (po ratifikácii všetkými 27 členmi) **Lisabonská zmluva** podpísaná v decembri 2007 v Lisabone, ktorá zabezpečuje Európskemu parlamentu ako zákonodarcovi rovnocenné postavenie s Radou v oblastiach, o ktorých to dovtedy neplatilo, najmä v stanovovaní rozpočtu EÚ, v poľnohospodárskej politike, v oblasti justície a vnútorných vecí (www.europarl.europa.eu, 2022).

Nový rozpočtový postup zabezpečuje úplnú rovnocennosť Parlamentu a Rady pri schvaľovaní ročného rozpočtu. Viacročný finančný rámec musí byť odsúhlasený Parlamentom. Lisabonská zmluva z roku 2009 raz a navždy formalizovala viacročné rozpočtovanie. Viacročný finančný rámec bol dovtedy zahrnutý len do dohôd medzi inštitúciami.

Tabuľka 2: Prehľad kľúčových zmlúv

ZMLUVA	Popis	Platnosť od
LISABONSKÁ zmluva	Európska Rada sa stáva inštitúciou	1. decembra 2009
	Európsky Parlament sa stáva zákonodarným orgánom rovnocenným Rade	
	Charta základných práv	
Zmluva z NICE	reforma inštitúcia EÚ pre budúcu Úniu zloženú z 27 členov	1. februára 2003
AMSTERDAMSKÁ zmluva	integrácia schengenského rámca	1. mája 1999
	vysoký predstaviteľ pre spoločnú zahr. a bezpečnostnú politiku	
MAASTRICHTSKÁ zmluva	zrodenie Európskej únie hospodárska a menová únia, €	1. novembra 1993
	spoločná zahraničná a bezpečnostná politika	

	spravodlivosť a vnútorné veci	
DELORS II	zdvojnásobenie prostriedkov štrukturálnych fondov zvýšenie stropu pre vlastné zdroje 7-ročný finančný rámec	schv. 1992
DELORS I	vytvorenie jednotného trhu viacročný finančný rámec rozpočtu nový zdroj financovania založený na HNP	schv. 1988
JEDNOTNÝ EURÓPSKY AKT	začiatok spolupráce medzi Radou a Parlamentom hlasovanie kvalifikovanou väčšinou v Rade spolupráca v oblasti zahraničnej politiky cesta k veľkému vnútornému trhu	1. júla 1987
BRUSELSKÁ zmluva	posilnenie rozpočtových právomocí Parlament má právo zamietnuť rozpočet Spoločenstva a udeliť absolútorium Komisii vytvorenie Dvora audítorov	1. júna 1977
RÍMSKA zmluva	vytváranie všeobecného spoločného trhu (Európske hospodárske spoločenstvo EHS) Európske spoločenstvo pre atómovú energiu (ESAE alebo EURATOM)	1. januára 1958

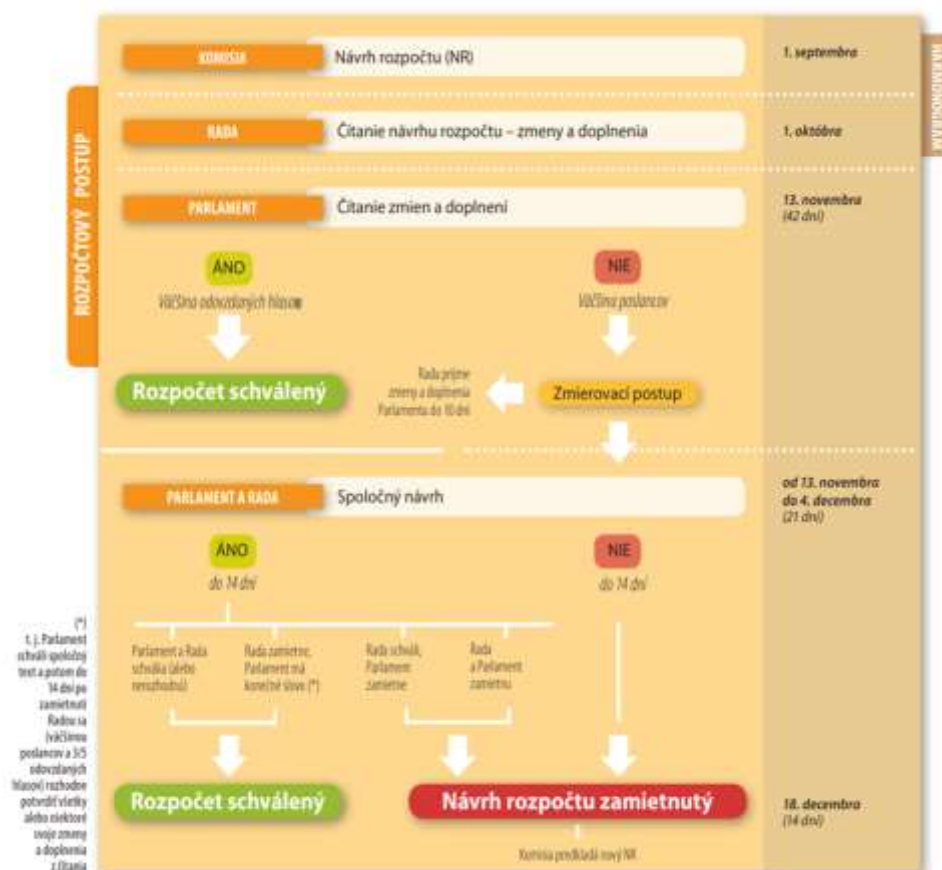
Zdroj: autorka, podľa: www.consilium.europa.eu

Rozpočet na roky 2007-2013 mal ako prioritu trvalo udržateľný rast a konkurencieschopnosť s cieľom vytvoriť viac pracovných miest. Dlhodobý rozpočet na roky 2014 - 2020 sa zameriaval na zvyšovanie zamestnanosti a rast hospodárstva a bol previazaný so stratégiou Európa 2020 pre inteligentný, udržateľný a inkluzívny rast.

Dnešný navrhovaný **dlhodobý rozpočet na roky 2021 - 2027** je novým, moderným a pragmatickým rozpočtom pre Úniu 27 štátov. Ide o moderný, jednoduchý a flexibilný rozpočet zameraný na hlavné priority a politiky, ktoré prinášajú maximálnu európsku pridanú hodnotu. Ak to môžeme zhrnúť, je to rozpočet, ktorý investuje do Európy, ktorá chráni, posilňuje a obraňuje jednotlivé členské štáty. Miernym znížením financovania spoločnej poľnohospodárskej politiky a programov politiky súdržnosti však spravodlivo a vyvážené reaguje na rozpočtové dôsledky vystúpenia Spojeného kráľovstva, ktoré bolo významným prispievateľom do rozpočtu EÚ (www.europarl.europa.eu, 2018).

O ročnom rozpočte EÚ rozhodujú spoločne Európsky parlament a Rada. Predmetný postup je upravený v článku 314 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (www.eur-lex.europa.eu, 2012) a uskutočňuje sa v roku, ktorý predchádza plneniu rozpočtu.

Obrázok 2 Harmonogram schvaľovania rozpočtu EÚ



Zdroj: *Proces schvaľovania rozpočtu EÚ / Ministerstvo financií Slovenskej republiky (mfsr.sk)*

ZÁVER

Myšlienka a realizácia zjednotenia Európy je už stará viac ako sedemdesiat rokov. Snaha vytvoriť inštitúciu, ktorá by viedla k stále užšiemu spojeniu medzi národmi Európy sa zrodila v ruinách druhej svetovej vojny. Prvotným cieľom bolo zaistenie mieru, prosperity a novej budúcnosti pre európsky kontinent, ktorého politické a ekonomické základy boli narušené a jediným spôsobom nápravy bolo ekonomické a politické zjednotenie.

Európsky rozpočet nie je iba medzinárodným rozpočtom. Je to i spoločný rozpočet, čo zasahuje do dôležitých projektov. Je to rozpočet, ktorý zjednocuje európske štáty a podporuje svojimi financiami rozvoj jednotlivých členských štátov.

Na jednej strane je európsky rozpočet miestom, kde sa vedúci predstavitelia EÚ dohodli na tom, koľko vynaložiť na každú z prioritných oblastí činnosti EÚ. Na druhej strane, rokovania o rozpočte sú miestom, kde sa diskutuje a zosúladujú sa vízie budúcnosti EÚ, kde hlavy štátov a predsedovia vlád EÚ stanovujú ambície na nasledujúce roky.

Je veľkým úspechom nájsť konsenzus v členských štátoch. Výzvy spojené s dosiahnutím takýchto dohôd boli prítomné od prvých krokov na vytvorenie toho, čo dnes poznáme ako Európsku úniu. A práve teraz priamo alebo nepriamo rozpočet EÚ pozitívne ovplyvňuje životy takmer 500 miliónov ľudí, čo ju radí medzi tretiu najväčšiu populáciu na svete po Číne a Indii.

POUŽITÁ LITERATÚRA:

1. BLAŽEK, J. 1999. *Proč vznikla Evropská unie?* In: Geografické rozhledy 9(1), 13. [online]. [cit. 2022-06-30]. Dostupné z: 9/1: Jak se žije v Evropě? | Geografické rozhledy (geograficke-rozhledy.cz).
2. Bruselská zmluva (europa.eu), [online]. 2012. [cit. 2022-06-29]. Dostupné z: www.europarl.europa.eu/about-parliament/sk/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-brussels.
3. Die Konferenz von Messina - CVCE Website, [online]. 2016. [cit. 2022-07-02]. Dostupné z: www.cvce.eu/obj/die_konferenz_von_messina-de-b985ab83-ceb9-495a-a408-86563de790c.html.
4. European Commission. *Directorate General for the Budget. European Union Public Finance*. 1st ed. Luxembourg: European Communities, 2002. ISBN 92-894-1620-3.
5. FIALA, P., KRUTÍLEK, O. a M. PITROVÁ, 2018. *Evropská unie*. 3. aktualizované, rozšírené a doplněné vyd. Brno: Centrum pro studium demokracie a kultury, 992 s. ISBN 978-80-7325-450-6.
6. KARAS, W., 2007. *Európske právo*. 2. vyd. Bratislava –Trnava, 503 s. ISBN 978-80-8078-148-4.
7. KÖNIG, P. 2009. *Rozpočet a politiky Evropské unie: příležitost pro změnu*. 2. aktualizované vyd. Praha: C. H. Beck, 630 s. ISBN 9788074000119.
8. Konsolidované znenie Zmluvy o Európskej únii a Zmluvy o fungovaní Európskej únie 2012/C 326/01 EUR-Lex - 12012E/TXT - EN - EUR-Lex (europa.eu) [online]. 2012. [cit. 2022-06-29]. Dostupné z: www.eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=CELEX:12012E/TXT.

9. KOVÁŘ, M. a V. HORČIČKA, 2005. *Dějiny evropské integrace I*. Praha: Triton, 160 s. ISBN 80-7254-731-3.
10. LIPKOVÁ, Ľ., 2004. *Európska únia*. Bratislava: Sprint, 199 s. ISBN 80-89085-23-7.
11. Lisabonská zmluva | Informačné listy o Európskej únii | Európsky parlament (europa.eu), [online]. 2022b. [cit. 2022-06-30]. Dostupné z: www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/5/lisabonska-zmluva.
12. Luxemburská zmluva (europa.eu), [online]. 2012. [cit. 2022-06-29]. Dostupné z: www.europarl.europa.eu/about-parliament/sk/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-luxembourg.
13. Moderný rozpočet pre Úniu, ktorá chráni, posilňuje a obraňuje - Publications Office of the EU (europa.eu), [online]. 2016. [cit. 2022-06-29]. Dostupné z: <http://op.europa.eu/da/publication-detail/-/publication/06ffbed9-ec76-11e8-b690-01aa75ed71a1/language-sk/format-PDF>.
14. Parížska zmluva (europa.eu), [online]. 2022b. [cit. 2022-06-30]. Dostupné z: www.europarl.europa.eu/about-parliament/sk/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-paris.
15. Proces schvaľovania rozpočtu EÚ | Ministerstvo financií Slovenskej republiky (mfsr.sk), [online]. 2012. [cit. 2022-06-29]. Dostupné z: www.mfsr.sk/sk/medzinarodne-vztahy/europske-zalezitosti/rozpocet-europskej-unie/proces-schvalovania-rozpocetu-eu/proces-schvalovania-rozpocetu-eu.html.
16. Prvotný rámec pre diskusiu o nasledujúcej finančnej perspektíve – euractiv.sk, [online]. 2012. [cit. 2022-06-28]. Dostupné z: www.euractiv.sk/section/ekonomika-a-euro/opinion/prvotny-ramec-pre-diskusiu-o-nasledujucej-financnej-perspekt/.
17. qc0215835skn-európska-únia-únia-práva.pdf (europa.eu), [online]. 2022. [cit. 2022-06-30]. Dostupné z: www.consilium.europa.eu/media/29944/qc0215835skn-európska-únia-únia-práva.pdf.
18. Vývoj do prijatia Jednotného európskeho aktu | Informačné listy o Európskej únii | Európsky parlament (europa.eu) [online]. 2022a. [cit. 2022-07-02]. Dostupné z : www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/2/vyvoj-do-prijatia-jednotneho-europskeho-aktu#_ftnref1.

19. Vývoj do prijatia Jednotného európskeho aktu | Informačné listy o Európskej únii | Európsky parlament (europa.eu) [online]. 2022. [cit. 2022-07-02]. Dostupné z : www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/2/vyvoj-do-prijatia-jednotneho-europskeho-aktu#_ftnref1.

LIMITY UKLADANIA VLASTNÝCH DANÍ EÚ¹

THE LIMITS OF IMPOSING OWN EU TAXES

Adrián Popovič² - Radoslav Benko³

Abstrakt: Príspevok pojednáva o ústavno-právnych limitoch ukladania vlastných daní EÚ v rámci systému vlastných zdrojov EÚ. Autori v článku načrtávajú historické súvislosti financovania činností a politik EÚ a poukazujú na úniuvú a ústavno-právnu úpravu Slovenskej republiky, z ktorých predmetné limity vyplývajú. Autori v príspevku vyjadrujú názor, že súčasné ústavno-právne možnosti zavádzania vlastných daní EÚ sú značne oklieštené, ak nie úplne vylúčené.

Kľúčové slová: vlastné zdroje, daň, EÚ, financovanie, rozpočet

Abstract: The paper deals with constitutional limits of imposing own European union's taxes within its system of its own resources. The authors in the article outline the historical context of financing the activities and policies of the EU and points out to EU's and constitutional legal framework of the Slovak republic, from which the relevant limits flow. The authors of the paper share the opinion, that current constitutional possibilities of imposing own EU's taxes are highly limited, if not completely excluded.

Key words: own resources, tax, EU, financing, budget

JEL kód: H61, K34

¹ Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124 a zároveň vznikla ako čiastkový výstup riešenia projektu VEGA č. 1/0485/21: „*Súčasnosť a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)*“.

² JUDr. Adrián Popovič, PhD. pôsobí ako výskumný pracovník na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie na Právnickej fakulte Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. Vo svojej vedeckej činnosti sa zameriava najmä procesné a hmotnoprávne aspekty daňového práva, ale i na oblasť finančného práva (rozpočtového práva a menového práva). Kontaktný email: adrian.popovic@upjs.sk. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-0676-7168>.

³ JUDr. Radoslav Benko, PhD., LL.M. pôsobí ako odborný asistent na Ústave medzinárodného práva a európskeho práva Právnickej fakulty Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. Vo svojej vedeckej činnosti sa zameriava na ústavné aspekty práva EÚ, otázky vzťahu medzi právom EÚ a vnútroštátnym právom a problematiku ochrany základných práv. Kontaktný email: radoslav.benko@upjs.sk. ORCID Id: <https://orcid.org/0000-0001-7099-669X>.

ÚVOD

Problematika systému vlastných zdrojov rozpočtu Európskej únie (ďalej len „EÚ“) je značne obsiahla a komplikovaná, reflektujúca dlhodobý vývoj reformovania financovania rozpočtu EÚ. Uvedené sa prejavilo vo významných premenách podoby rozpočtu EÚ (predtým Európskych spoločenstiev, ďalej aj „ES“), ktoré možno vo svojej podstate vyjadriť prostredníctvom fáz. Tieto fázy (etapy) premien podoby rozpočtu EÚ možno identifikovať po zohľadnení jednotlivých prijatých rozhodnutí týkajúcich sa systému vlastných zdrojov.

V úvode je nevyhnutné uviesť, že cieľom tohto príspevku nie je analýza historického vývoja systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ, prípadne historického vývoja ES/EÚ ako celku. Autori sa však nemôžu vyhnúť zohľadneniu určitých historických východísk a aspektov, ktoré na pozadí vývoja integračných snáh v Európe formovali vývoj financovania rozpočtu ES/EÚ.

Predmetom tohto príspevku je hľadanie odpovedí na otázky súvisiace s limitmi ukladania vlastných daní EÚ v súčasnosti, ktoré autori posudzujú nielen optikou súčasnej platnej právnej úpravy EÚ (najmä zmlúv, na ktorých je založená EÚ, predstavujúcich primárne právo EÚ), ale aj optikou ústavno-právnej úpravy Slovenskej republiky. V tomto ohľade analyzujú súčasné možnosti právnej úpravy regulujúcej fiskálnu/daňovú „autonómiu“ EÚ v kontexte daňovej suverenity EÚ a jej členských štátov (na príklade Slovenskej republiky) a prezentujú základné východiská súčasného stavu možností normotvorby EÚ v tejto oblasti.

Základným zámerom tohto príspevku je zodpovedanie otázky, či EÚ môže alebo nemôže ukladať za súčasnej únieovej právnej úpravy vlastné dane. Autori príspevku postulujú jeho hypotézu, že za súčasného právneho stavu je ukladanie a vyberanie vlastných únieových daní značne obmedzené, ak nie úplne vylúčené. Uvedené nastoľuje otázku, či v záujme ukladania a vyberania vlastných únieových daní je potrebná revízia primárneho únieového práva – zmlúv, na ktorých je založená EÚ.

V rámci skúmania a hľadania odpovedí na nastolené otázky autori využívajú viaceré metódy vedeckého skúmania, najmä analýzu, dedukciu, indukciu, syntézu a komparáciu.

1. HISTORICKÉ POHLADY NA FINANCOVANIE ROZPOČTU EÚ

Ako bolo uvedené v úvode tohto príspevku, komplexné chápanie súčasného stavu, v akom sa nachádza systém vlastných zdrojov EÚ z hľadiska jeho podstaty a charakteru, nie je možné bez zohľadnenia určitých historických súvislostí.

V tomto ohľade autori poukazujú na tri základné vývojové štádiá rozpočtu EÚ, reflektujúce stav fiskálnej/daňovej nezávislosti a autonómie EÚ, resp. Európskych spoločenstiev, ktoré stáli na počiatku integračného procesu v Európe a rozsah jej/nim zverených právomocí:

- **Európske spoločenstvo pre uhlie a oceľ (tzv. Montánná únia, pozn. autorov) ako základ integrácie v Európe a rozpočtu neskôr vzniknutej EÚ:** Európske spoločenstvo pre uhlie a oceľ (ďalej len „ESUO“) bolo založené⁴ Zmluvou o založení ESUO, tzv. Parížskou zmluvou (podľa miesta jej podpisu, pozn. autorov), uzavretou 18. apríla 1951. Po jej úspešnej ratifikácii zakladajúcimi štátmi vstúpila do platnosti 23. júna 1952. Uzavretá bola na obdobie 50 rokov.⁵ Jej platnosť vypršala 23. júla 2002, v dôsledku čoho týmto dňom došlo k zániku ňou založeného ESUO. V rámci jej finančných ustanovení je potrebné poukázať na ustanovenie čl. 49 Kapitoly II., v zmysle ktorého Vysoký úrad (predchodca súčasnej Európskej komisie, pozn. autorov) bol oprávnený za účelom zabezpečenia jeho úloh ukladať (a vyberať) odvody z výroby uhlia a ocele členských štátov ESUO. ESUO teda disponovalo vlastnou odvodovou správou. Vysoký úrad mohol zároveň zabezpečiť financovanie politik a činností ESUO prostredníctvom pôžičiek a darov. Je nevyhnutné uviesť, že odvody v zmysle čl. 50 Zmluvy o založení ESUO bolo možné účelovo použiť len na pokrytie presne vymedzených nákladov a činností ESUO (napr. na administratívne náklady, nenávratnú pomoc zameranú na adaptáciu adresátov právnych noriem ESUO na realie spoločného trhu v oblasti uhlia a ocele, či výdavky určené na technický a ekonomický výskum v oblasti uhlia a ocele). Ukladanie a výber odvodov bol teda účelovo viazaný na vybrané činnosti identifikované v Zmluve o založení ESUO, ktoré boli značne limitované a oklieštené. V prípade zvýšenia odvodovej sadzby o viac ako 1 % musela rozhodnutie Vysokého úradu schváliť Rada (čl. 50 ods. 1 Zmluvy o založení ESUO).

⁴ Zakladajúcimi štátmi Európskeho spoločenstva pre uhlie a oceľ boli Nemecká spolková republika, Francúzsko, Taliansko, Belgicko, Luxembursko a Holandsko.

⁵ V zmysle čl. 97 tejto zmluvy.

- **Európske hospodárske spoločenstvo ako míľnik organizačného a rozpočtového usporiadania súčasnej EÚ:** Druhým základným míľnikom v rámci európskej integrácie predstavovalo vytvorenie Európskeho hospodárskeho spoločenstva (ďalej len „EHS“) a Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (ďalej len „EUROATOM“).⁶ V zmysle čl. 200 Zmluvy o založení EHS platilo, že rozpočtové príjmy tohto Spoločenstva (bez toho, aby boli dotknuté iné príjmy) pozostávajú najmä z finančných príspevkov jeho členských štátov podľa v tomto ustanovení určeného rozsahu, ktorý mohol byť modifikovaný na základe jednomyseľného rozhodnutia Rady. Je nevyhnutné uviesť, že už v tomto období sa v čl. 201 Zmluvy o založení EHS vyjadrila hmotnoprávna požiadavka preskúmania podmienok, za ktorých by sa finančné príspevky členských štátov stanovené v čl. 200 Zmluvy o založení EHS transformovali a boli nahradené vlastnými zdrojmi tohto Spoločenstva, a to najmä príjmami plynúcimi zo spoločného colného sadzobníka po jeho konečnom zavedení. Táto transformácia sa mala uskutočniť prostredníctvom v čl. 201 Zmluvy o založení EHS ustanoveného normotvorného procesu, a to jednomyseľným rozhodnutím Rady na návrh Komisie a po konzultáciách so Zhromaždením, premenovaných jeho rezolúciou z 20. marca 1958 na Európske parlamentné zhromaždenie a jeho rezolúciou z 30. marca 1962 na Európsky parlament. Pre nadobudnutie platnosti takéhoto rozhodnutia Rady sa navyše vyžadovalo jeho schválenie členskými štátmi v súlade s ich vnútroštátnymi ústavnými požiadavkami. Z uvedeného možno vyvodiť, že systém spočiatku založený na tzv. *ad-hoc príspevkoch* v rozsahu určenom v Zmluve o založení EHS bol zamýšľaný ako dočasný. V tomto kontexte možno hľadať aj skutočný prvotný význam, aký by mal byť priradený použitému pojmu *vlastné zdroje*. Úvahy autorov o význame/obsahu pojmu *vlastné zdroje* sú obsiahnuté v ďalšom texte tohto príspevku.
- **Luxemburská dohoda a počiatky rozhodovania o systéme vlastných zdrojov ES:** Z inštitucionálneho vývojového hľadiska má v histórii európskej integrácie významné miesto Zmluva zakladajúca spoločnú Radu a spoločnú Komisiu Európskych spoločenstiev, tzv. *Zlučovacia zmluva*, ktorá

⁶ Zmluva o založení EHS a Zmluva o založení EURATOM-u (známe aj ako tzv. Rímske zmluvy, podľa miesta ich podpisu, pozn. autorov) boli podpísané v Ríme 25. marca 1957 a do platnosti vstúpili, po ich úspešnej ratifikácii zakladajúcimi štátmi, 1. januára 1958. EHS a EUROATOM mali rovnakú členskú základňu ako ESUO. Keďže EHS nebolo, na rozdiel od ESUO a EUROATOM-u, sektorovo orientované len na určitú oblasť ekonomiky/hospodárstva, ale na hospodárstvo ako také, možno mu priradiť z pomedzi troch ES najväčší význam. Autori tohto príspevku preto zameriavajú svoju pozornosť na rozpočtové východiská práve tohto Spoločenstva.

bola podpísaná 8. apríla 1965 v Bruseli a do platnosti vstúpila 1. júla 1967. Na jej základe došlo k zlúčeniu Rád a Komisií Európskych spoločenstiev.⁷ Nadobudnutím platnosti Zlučovacej zmluvy Európske spoločenstvá začali používať spoločný rozpočet. V rámci vývoja európskej integrácie možno identifikovať v zásade odlišné vývojové štádiá a dôležité okamihy, ktoré nie vždy korešpondovali s dôležitými momentmi určujúcimi budúcu povahu a podstatu financovania rozpočtu ES, neskôr EÚ. Táto anomália má svoje korene najmä v tom, že členské štáty ES vždy neradi neotvárali otázky okliešťovania ich, okrem iného, fiskálnej/daňovej suverenity, v rámci ktorej sa uplatňuje aj suverenita daňová. Pre oblasť financovania rozpočtu ES bola preto ako míľnik určujúca tzv. Luxemburská dohoda, ktorá bola vyjadrením prijatia prvého rozhodnutia o systéme vlastných zdrojov ES – rozhodnutia Rady o nahradení finančných príspevkov členských štátov vlastnými zdrojmi Spoločenstiev.⁸ Systém vlastných zdrojov ES bol predstavený v roku 1970 a predstavoval transformáciu financovania ES nahradením finančných príspevkov členských štátov. V danom čase systém vlastných zdrojov ES pozostával z colných príspevkov a odvodov z produkcie a výroby cukru (tzv. poľnohospodárske odvody). Tieto zdroje sa označujú ako tzv. *tradičné vlastné zdroje*. V čl. 4 ods. 1 rozhodnutia Rady o nahradení finančných príspevkov členských štátov vlastnými zdrojmi Spoločenstiev sa ustanovilo, že od 1. januára 1975 má byť rozpočet ES, nezohľadňujúc iné príjmy, financovaný výhradne z ich vlastných zdrojov. Vlastnými zdrojmi ES mal byť, okrem poľnohospodárskych odvodov a colných príspevkov (ktoré v dostatočnom rozsahu nepokrývali výdavky rozpočtu ES) aj zdroj založený na podiely z príjmov členských štátov na DPH, ktorý bol však vytvorený s charakterom národného príspevku (a nie originálneho vlastného zdroja rozpočtu ES). S ohľadom na súčasný stav systému vlastných zdrojov EÚ

⁷ Do nadobudnutia platnosti tejto zmluvy malo každé z Európskych spoločenstiev svoju vlastnú Radu a Komisiu (v prípade ESUO sa táto inštitúcia nazývala Vysoký úrad). Na základe Dohody týkajúcej sa niektorých inštitúcií spoločných pre Európske spoločenstvá, podpísanej 25. marca 1957 spolu s Rímskymi zmluvami, Zhromaždenie (predchodca Európskeho parlamentu, pozn.) a Súdny dvor, ktoré už pôsobili v rámci ESUO, sa stali spoločnými orgánmi všetkých troch Európskych spoločenstiev. Zlučovacou zmluvou sa tak dosiahla úplná unifikácia základných inštitúcií Európskych spoločenstiev. Napriek spoločnej inštitucionálnej základni, každé z Európskych spoločenstiev existovalo ako samostatný subjekt medzinárodného práva s vlastnou právnou subjektivitou.

⁸ Rozhodnutie Rady č. 70/243/ECSC, EEC, EURATOM z 21. apríla 1970 o nahradení finančných príspevkov členských štátov vlastnými zdrojmi Spoločenstiev. *JO L 94 du 28.4.1970, p. 19–22 (DE, FR, IT, NL)*. Systém vlastných zdrojov ES začal platiť od 1. januára 1971.

možno konštatovať, že táto vývojová etapa vlastných zdrojov ES výrazne ovplyvnila aktuálnu podobu financovania rozpočtu súčasnej EÚ.

- **Bruselská dohoda – Delors I a rozšírenie systému vlastných zdrojov ES (tretie rozhodnutie o systéme vlastných zdrojov ES):** Základná štruktúra príjmov rozpočtu ES (teda obsahová štruktúra systému ich vlastných zdrojov) sa rozšírila v roku 1988, kedy bol rozhodnutím Rady⁹ zavedený štvrtý vlastný zdroj ES, a to vlastný zdroj založený na hrubom národnom produkte - HNP (v súčasnosti je to vlastný zdroj založený na hrubom národnom dôchodku - HND), v teórii označovaný aj ako tzv. *reziduálny zdroj* (zostatkový zdroj) (Constanze, Röhlig, 2016, s. 18). Tento zdroj slúžil ako prostriedok na udržanie vyrovnaného rozpočtu ES a od toho sa odvíjala v jednotlivých etapách vývoja ich rozpočtu aj jeho výška. Povaha a podstata tohto vlastného zdroja však ostáva v rovine národného príspevku jednotlivého členského štátu.
- **Bruselská dohoda III (ôsme rozhodnutie o systéme vlastných zdrojov):** jednou z najväčších zmien z hľadiska rozširovania kategórií vlastných zdrojov tvoriacich systém vlastných zdrojov ES bolo rozhodnutie Rady,¹⁰ ktorým sa zaviedol nový vlastný zdroj EÚ založený na nerecyklovanom odpade z plastových obalov od roku 2021. Je to národný príspevok jednotlivého členského štátu vypočítaný podľa množstva nerecyklovaného odpadu plastových obalov so sadzbou výberu na úrovni 0,80 EUR na kilogram. Právna povaha, resp. podstata vlastných zdrojov EÚ však ostala bez zmeny (udržiavaný *status quo*).

Je nevyhnutné uviesť, že viac ako šesťdesiat ročný vývoj v oblasti reformovania systému vlastných zdrojov ES/EÚ okrem iného spočíval v rôznej úprave a viacnásobnom prijímaní korekcií v otázke financovania rozpočtu ES/EÚ vo vzťahu k jednotlivým členským štátom. Tieto skutočnosti boli podmienené rôznymi spoločenskými zmenami, inštitucionálnym vývojom ES, no najmä rozdielnosťou jednotlivých členských štátov (od hospodárskych a ekonomických predpokladov až po kultúrne a národné odlišnosti). Kategorizácia vlastných zdrojov ES/EÚ sa však z pohľadu jej štruktúry v zásade nemenila. Výrazne

⁹ Rozhodnutie Rady č. 88/376/EHS, EURATOM z 24. júna 1988 o systéme vlastných zdrojov Spoločenstiev. Ú. v. ES L 185, 15.7.1988, s. 24 – 28 (ES, DA, DE, EL, EN, FR, IT, NL, PT), *mimoriadne vydanie v slovenskom jazyku: Kapitola 01 Zväzok 001 S. 176 – 180.*

¹⁰ Rozhodnutie Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 zo 14. decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie a o zrušení rozhodnutia 2014/335/EÚ, Euratom. Ú. v. EÚ L 424, 15.12.2020, s. 1 – 10 (BG, ES, CS, DA, DE, ET, EL, EN, FR, GA, HR, IT, LV, LT, HU, MT, NL, PL, PT, RO, SK, SL, FI, SV).

zmeny nenastali ani s ohľadom na podstatu a právny charakter vlastných zdrojov ES/EÚ.

2. AKTUÁLNY PRÁVNY RÁMEC SYSTÉMU VLASTNÝCH ZDROJOV Z POHLADU EÚ – LIMITY UKLADANIA VLASTNÝCH DANÍ EÚ

Európske hospodárske spoločenstvo, Zmluvou o EÚ premenované na Európske spoločenstvo, bolo Lisabonskou zmluvou¹¹ nahradené Európskou úniou. Podľa čl. 1 ods. 3 poslednej vety Zmluvy o EÚ, v znení Lisabonskej zmluvy, Únia nahrádza Európske spoločenstvo a je jeho právnym nástupcom. Vzhľadom na časovú obmedzenosť platnosti Zmluvy o založení ESÚO,¹² z pomedzi Európskych spoločenstiev tak do dnešných dní pretrvalo už len Európske spoločenstvo pre atómovú energiu. Základný ústavno-právny rámec existencie a fungovania EÚ, vrátane vymedzenia rozsahu jej právomocí, zásad upravujúcich ich vykonávanie a postupov tvorby sekundárneho únievého práva, je v súčasnosti obsiahnutý v Zmluve o EÚ¹³ a Zmluve o fungovaní EÚ¹⁴ (ďalej spolu len „Zmluvy“). Z ústavno-právneho rámca obsiahnutého v týchto zmluvách vyplývajú aj súčasné hranice a obmedzenia normotvornej činnosti EÚ pri ukladaní vlastných daní. Súčasné možnosti ukladania vlastných únievých daní sú značne oklieštené.

Európska únia môže konať len v rámci a v rozsahu, v akom na ňu boli Zmluvami zo strany jej členských štátov prenesené právomoci. Právomoci, ktoré členské štáty Zmluvami na Úniu nepreniesli, zostávajú právomocami členských štátov.¹⁵ Uvedené odráža zásadu prenesenia právomocí, ktorou sa spravuje vymedzenie právomocí Únie.¹⁶ Vykonávanie na Úniu prenesených právomocí sa

¹¹ Lisabonská zmluva, ktorou sa mení a dopĺňa Zmluva o Európskej únii a Zmluva o založení Európskeho spoločenstva, podpísaná v Lisabone 13. decembra 2007. *Ú. v. EÚ C 306, 17.12.2007, s. 1 – 271 (BG, ES, CS, DA, DE, ET, EL, EN, FR, GA, IT, LV, LT, HU, MT, NL, PL, PT, RO, SK, SL, FI, SV).*

¹² Platnosť Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva pre uhlie a oceľ bola obmedzená na obdobie 50 rokov a preto toto Spoločenstvo v roku 2002 ukončilo svoju činnosť.

¹³ Zmluva o Európskej únii (konsolidované znenie 2016). *Ú. v. ES C 202, 7.6.2016.*

¹⁴ Zmluva o fungovaní Európskej únie (konsolidované znenie 2016). *Ú. v. ES C 202, 7.6.2016.*

¹⁵ Pozri: čl. 3 ods. 6, čl. 4 ods. 1 a čl. 5 ods. 2 Zmluvy o EÚ.

¹⁶ Okrem výslovne, v príslušných ustanoveniach Zmlúv, zverených právomocí EÚ disponuje v zmysle judikatúry Súdneho dvora aj implicitne zverenými právomocami (pozri, napr. stanovisko Súdneho dvora vo veci sp. zn. 2/94. V zmysle ustanovenia čl. 352 Zmluvy o fungovaní EÚ Únia môže konať aj nad rámec výslovne alebo implicitne zverených právomocí, ak je to nevyhnutné na dosiahnutie cieľov Zmlúv.

spravuje zásadou proporcionality, podľa ktorej obsah a forma činnosti Únie nesmie prekročiť rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov Zmlúv a v oblastiach spadajúcich do kategórie delených právomocí¹⁷ aj zásadu subsidiarity, v zmysle ktorej Únia môže konať len v takom rozsahu a vtedy, ak ciele zamýšľané touto činnosťou nemôžu uspokojivo dosiahnuť členské štáty, či už na ústrednej úrovni alebo na regionálnej a miestnej úrovni, ale z dôvodov rozsahu alebo účinkov navrhovanej činnosti ich možno lepšie dosiahnuť na úrovni Únie.¹⁸ Optikou tohto základného ústavnoprávneho rámca vymedzenia právomocí Únie a vykonávania jej legislatívnej činnosti a prijímania právne záväzných aktov EÚ je potrebné nazerať aj na legislatívne možnosti EÚ ukladať vlastné dane. Pre správne pochopenie legislatívnych možností EÚ v oblasti financovania jej rozpočtu je identifikácia základného ústavnoprávneho rámca vymedzenia a vykonávania jej právomocí nevyhnutná.

Samotný právny základ pre prijímanie rozhodnutí upravujúcich systém vlastných zdrojov Únie je v súčasnosti obsiahnutý v čl. 311 Zmluvy o fungovaní EÚ (zaradenom do šiestej časti, druhej hlavy s názvom Finančné ustanovenia, prvej kapitoly s názvom Vlastné zdroje Únie). V zmysle uvedeného ustanovenia prostriedky potrebné na dosiahnutie svojich cieľov a uskutočňovanie svojich politik si má EÚ zabezpečiť sama. Jej rozpočet má byť plne financovaný z jej vlastných zdrojov bez toho, aby boli dotknuté iné príjmy. Rozhodnutie upravujúce systém vlastných zdrojov Únie, v rámci ktorého možno zaviesť nové kategórie vlastných zdrojov alebo zrušiť existujúce kategórie, prijíma Rada

¹⁷ Právomoci zverené Únii Zmluva o fungovaní EÚ delí na viaceré druhy: (i) výlučné právomoci, (ii) delené právomoci, (iii) osobitné právomoci a (iv) podporné právomoci. V oblastiach výlučných právomocí len Únia môže vykonávať legislatívnu činnosť a prijímať právne záväzné akty, pričom členské štáty tak môžu urobiť len vtedy, ak ich na to splnomocní Únia alebo je to potrebné na vykonanie aktov Únie. V oblastiach delených právomocí Únia a členské štáty môžu vykonávať legislatívnu činnosť a prijímať právne záväzné akty, pričom členské štáty vykonávajú svoju právomoc v rozsahu, v akom Únia svoju právomoc nevykonala (t. j. neprijala právny akt, pozn.), alebo sa rozhodla svoju právomoc prestať vykonávať (t. j. zrušila prijatý právny akt, pozn.). V oblastiach, spadajúcich do kategórie podporných právomocí, Únia vykonáva len činnosti, ktorými podporuje, koordinuje alebo dopĺňa činnosť členských štátov. V oblastiach hospodárskej politiky, politiky zamestnanosti a spoločnej zahraničnej a bezpečnostnej politiky, spadajúcich do kategórie osobitných právomocí, musí Únia pri prijímaní právnych aktov rešpektovať osobitné pravidlá a postupy, napr. zákaz prijímania právne záväzných aktov, ktoré by harmonizovali vnútroštátnu právnu úpravu (pokiaľ ide o oblasti hospodárskej politiky a politiky zamestnanosti), alebo zákaz prijatia legislatívneho aktu (pokiaľ ide o spoločnú zahraničnú a bezpečnostnú politiku). Pozri: čl. 2 – 6 Zmluvy o fungovaní EÚ a čl. 24 ods. 1 Zmluvy o EÚ.

¹⁸ Pozri: čl. 5 ods. 3 a 4 Zmluvy o EÚ.

jednomyseľne na návrh Komisie¹⁹ a po porade s Európskym parlamentom. Pre nadobudnutie jeho účinnosti sa vyžaduje jeho schválenie členskými štátmi v súlade s ich príslušnými ústavnými požiadavkami. Takto prijaté rozhodnutie môže ustanoviť, že prijatie vykonávacích opatrení pre systém vlastných zdrojov Únie ustanoví Rada v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom prostredníctvom nariadení a po udelení súhlasu Európskeho parlamentu. Keďže čl. 311 ods. 4 Zmluvy o fungovaní EÚ neuvádza spôsob hlasovania v Rade, v zmysle čl. 16 ods. 3 Zmluvy o EÚ sa pri hlasovaní v Rade uplatní hlasovanie kvalifikovanou väčšinou.²⁰

Z uvedenej právnej úpravy Zmluvy o fungovaní EÚ, týkajúcej sa normotvornej činnosti Únie v oblasti jej vlastných zdrojov možno vyvodíť jednoznačné závery o jej limitoch a limitoch financovania rozpočtu Únie. Autori príspevku identifikovali nasledujúce skutočnosti, na pozadí ktorých možno verifikovať pravdivosť stanovenej hypotézy, že možnosti ukladania vlastných únieových daní v záujme financovania rozpočtu Únie sú v súčasnosti značne obmedzené:

- ***požiadavka zabezpečenia finančných prostriedkov Únie len v záujme dosiahnutia jej cieľov a uskutočňovania jej politík:*** Význam uvedeného pravidla možno vidieť vo viacerých rovinách. V prvom rade ide o nastolenie základného rozsahu autonómie EÚ pri zabezpečovaní dostatočnej úrovne jej finančných prostriedkov. Je prejavom zásady prenesených právomocí, v zmysle ktorej Únia môže konať len v medziach právomocí, ktoré na ňu preniesli členské štáty v záujme dosiahnutia jej cieľov. V druhom rade vyjadruje právo EÚ tvoriť takúto finančnú základňu pre účely financovania výdavkovej časti jej rozpočtu. Zároveň z nej možno vyvodíť *fiskálnu funkciu EÚ* (zhromažďovanie finančných prostriedkov, pozn.) a bezpochyby aj jej *alokačnú funkciu* (využívanie zhromaždených finančných prostriedkov na plnenie jej cieľov a uskutočňovanie jej politík, pozn. autorov). Postup realizácie právomoci EÚ prijímať opatrenia týkajúce sa systému jej vlastných zdrojov však počíta s vyššou mierou zapojenia členských štátov (požiadavka jednomyseľného prijatia rozhodnutia zo strany Rady, ktorá vzhľadom na svoje zloženie predstavuje inštitúciu Únie,

¹⁹ Keďže čl. 311 Zmluvy o fungovaní EÚ označuje uvedený postup ako mimoriadny legislatívny postup, uplatní sa všeobecná právomoc Komisie predkladať návrhy legislatívnych aktov obsiahnutá v 17 ods. 2 Zmluvy o EÚ.

²⁰ Podľa čl. 16 ods. 3 Zmluvy o EÚ sa Rada uznáša kvalifikovanou väčšinou s výnimkou prípadov, keď zmluvy ustanovujú inak.

ktorá reprezentuje záujmy členských štátov, či požiadavka schválenia predmetného rozhodnutia členskými štátmi v súlade s ich príslušnými ústavnými požiadavkami, alebo zverenie právomoci prijímať vykonávacie opatrenia pre systém vlastných zdrojov Únie Rade a nie Komisii). Dosiahnutie politickej vôle členských štátov pri prijímaní opatrení týkajúcich sa vlastných zdrojov Únie môže byť značne problematické, ak nie úplne nemožné;

- ***požiadavka úplného financovania rozpočtu EÚ z jej vlastných zdrojov:***

Táto požiadavka má viacero významových rovín a vyplývajú z nej viaceré maximy, a to:

- vyjadrenie samostatnosti a úplnosti rozpočtu EÚ ako jedna zo základných požiadaviek pre vnímanie EÚ ako nezávislej supranacionálnej organizácie, ktorej činnosť a dosahovanie jej cieľov nie sú podmienené vonkajšími vplyvmi. Prípadná závislosť financovania činností a politik Únie od vôle iných subjektov je spôsobilá výrazne narušiť jej nezávislosť. Javí sa preto ako vhodné a nevyhnutné, aby rozpočet EÚ bol financovaný na základe systému vlastných úniových zdrojov, prijatého na základe vopred stanovených pravidiel a aby príjmy z neho plynúce po ich obdržaní patrili priamo EÚ.
- okrem toho, ako už bolo spomenuté v prvej kapitole, právna povaha a podstata vlastných zdrojov EÚ je dlhodobo otázná a problémové aspekty chápania *vlastných zdrojov* pretrvávajú v EÚ desaťročia. Významové trhliny spôsobuje rôzny výklad pojmu vlastný zdroj. Malo by ísť o príjmy EÚ, ktorých vyjadrenie ako *vlastné* znamená, že ich ukladá a priamo vyberá samotná EÚ (analogicky pojmovo nadväzujúce na *dane alebo odvody* v ich pravom slova zmysle), alebo pod tento pojem možno zaradiť aj príjmy, ktoré sú naviazané na národné príspevky určené podľa rôznych kritérií a pravidiel, ktorých platba závisí od štatistického výpočtu takéhoto zdroja a od ich úhrady zo strany jednotlivých členských štátov? Je nevyhnutné uviesť, že obe výkladové roviny majú svoje zastúpenie v rámci súčasných kategórií vlastných zdrojov, pričom len tzv. *tradičný vlastný zdroj* (okrem iného najmä clo) je v teórii rozpočtového práva EÚ považovaný za vlastný zdroj, ktorý reprezentuje pôvodný úmysel prvotných členských štátov, ktoré stáli na počiatku európskej integrácie (clo je príjem, ktorého úhradu znášajú spoločnosti alebo jednotlivci, pričom výnosy z tradičných vlastných

zdrojov sa priamo stávajú príjmom rozpočtu EÚ, aj keď sa ich výber uskutočňuje na vnútroštátnej úrovni). Právnu povahu národných príspevkov potom spĺňajú ostatné vlastné zdroje odlišné od tradičných vlastných zdrojov (ide konkrétne o vlastný zdroj založený na DPH, vlastný zdroj založený na HND a vlastný zdroj založený na hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov). Takéto národné príspevky prehlbujú finančnú závislosť rozpočtu EÚ od príspevkov jej členských štátov a tým do určitej miery narúšajú jej rozpočtovú nezávislosť (čo sa na druhej strane môže javiť aj ako úmysel členských štátov) a jej možnosti ukladania jej vlastných daní (pozri aj Schratzenstaller – Krenek, 2019, s. 176).

- ***požiadavka uplatnenia mimoriadneho legislatívneho procesu ako prejav zachovania fiskálnej (daňovej) suverenity členských štátov:*** Z hľadiska právnej úpravy otázky ustanovovania štruktúry systému vlastných zdrojov EÚ platí, že samotná Zmluva o fungovaní EÚ priamo neustanovuje takúto štruktúru. Obsahuje len právny základ a hmotnoprávne kritéria pre jej prijatie. Postavenie inštitúcií EÚ v normotvornom procese prijímania opatrení upravujúcich systém vlastných úniových zdrojov je v súčasnosti značne oklieštené, ako na to už bolo poukázané v texte vyššie tohto príspevku. V súčasnosti nastavený postup tvorby systému vlastných zdrojov Únie výrazným spôsobom okliešťuje normotvornú právomoc inštitúcií EÚ predovšetkým z dôvodu, že každé rozhodnutie Rady musí byť prijaté jednomyselne (a preto má každý zástupca členského štátu v Rade na ministerskej úrovni zachované právo veta) a z dôvodu, že pre nadobudnutie účinnosti takéhoto rozhodnutia sa vyžaduje jeho schválenie zo strany jednotlivých členských štátov v súlade s ich ústavnými požiadavkami. Za zmienku stojí aj skutočnosť, že prijímanie vykonávacích opatrení pre systém vlastných zdrojov Únie nie je zverené Komisii ako reprezentantke integračných, supranacionálnych záujmov, ale Rade, reprezentujúcej záujmy členských štátov. Aj to je možné považovať za dôvod, prečo je možnosť vytvorenia a uplatňovania skutočných vlastných zdrojov Únie v súčasnosti značne obmedzená (Syllová, 2010, s. 929). Z takto nastavenej úniovej právnej úpravy možno pomerne jednoznačne vyvodit', že fiskálna (daňová) suverenita členských štátov ostáva zachovaná vo výraznej miere, čo na druhej strane zákonite obmedzuje finančnú nezávislosť a autonómnosť EÚ a jej možnosti ukladania jej vlastných daní.

- ***požiadavka odlišného postupu pri prijímaní vykonávacích opatrení pre systém vlastných zdrojov Únie:*** V pomyselnej hierarchii váhy postupov týkajúcich sa systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ majú inštitúcie EÚ zachované najväčšie právomoci (z hľadiska vnímania samostatného konania EÚ ako takej) práve pri prijímaní vykonávacích opatrení pre systém vlastných zdrojov rozpočtu EÚ. Jedným dychom však treba dodať, že pre prijatie takýchto vykonávacích nariadení je nevyhnutný právny základ konštituovaný v tom-ktorom rozhodnutí o systéme vlastných zdrojov. Ďalšími odchýlkami od legislatívneho postupu, uplatniteľného na prijímanie rozhodnutí Rady o systéme vlastných zdrojov EÚ, sú, že Európsky parlament má v postupe týkajúcom sa prijímania vykonávacích nariadení výraznejšie postavenie (vyžaduje sa jeho súhlas s vykonávacím nariadením Rady) a že Rada o takomto vykonávacom nariadení rozhoduje kvalifikovanou väčšinou.

Okrem uvedených obmedzení možnosti Únie ukladať vlastné dane, plynúcich z pozitívno-právnej únieovej úpravy, obmedzenosť ukladania vlastných únieových daní v záujme financovania rozpočtu Únie je daná aj právno-teoretickými a historickými súvislosťami:

- ***právno-teoretické limity ukladania vlastných daní na úrovni EÚ:*** Daň ako taká je z právno-teoretického hľadiska peňažná platba (plnenie) nenávratného charakteru, ktoré je ukladané zákonom alebo na základe zákona za účelom úhrady štátnych alebo iných verejných potrieb, a to spravidla vo vopred ustanovenej výške a lehote splatnosti, pričom je jednostranne ukladaná štátom alebo orgánom územnej samosprávy (Babčák, 2022, s. 19). Daň je teda ukladaná priamo fyzickým alebo právnickým osobám výlučne národnými parlamentmi. Uvedené nemožno za súčasného znenia primárneho práva aplikovať na úrovni EÚ. Aby mohli byť dane ukladané EÚ bez participácie členských štátov, muselo by dôjsť k reforme zmlúv, na ktorých je EÚ založená. V prvom rade by prostredníctvom nich členské štáty museli preniesť časť svojej fiskálnej/daňovej suverenity na EÚ a zároveň v nich vymedziť hmotnoprávne a procesnoprávne požiadavky ukladania vlastných únieových daní, a to konkrétne určiť oblasť zdaňovania a daň, ktorú by mala stanovovať výlučne EÚ.
- ***historické súvislosti vývoja systému vlastných zdrojov:*** Po zohľadnení záverov autorov uvedených v prvej kapitole je nevyhnutné uviesť, že aspekt dynamickosti a aspekt revolučnosti vývoja EÚ možno skôr priradiť jej

organizačnému (inštitucionálnemu) vývoju ako vývoju otázok financovania rozpočtu EÚ. V podstate od počiatkov vývoja systému vlastných zdrojov EÚ, resp. ES, otvorenou a nedoriešenou ostala otázka riadneho vymedzenia vlastných zdrojov rozpočtu EÚ, ktorá je spôsobilá vyvolávať nesúlad medzi skutočným stavom kategorizácie vlastných zdrojov rozpočtu EÚ a úmyslom a cieľmi zakladajúcich zmlúv. Okrem toho existuje vo vnútri systému vlastných zdrojov dualita vnímania vlastných zdrojov (*tradičné vlastné zdroje* vs. *ostatné vlastné zdroje*). Nič zároveň nenasvedčuje tomu, že by sa postavenie inštitúcie EÚ v procese prijímania systému vlastných úniových zdrojov (najmä Európskeho parlamentu a Komisie) malo výrazným spôsobom v budúcnosti posilniť. Preto možno aj po zohľadnení historických súvislostí vývoja systému vlastných zdrojov uzavrieť, že súčasné možnosti ukladania vlastných daní EÚ sú značne oklieštené.

3. AKTUÁLNY VNÚTROŠTÁTNY ÚSTAVNO-PRÁVNÝ RÁMEC SLOVENSKEJ REPUBLIKY TÝKAJÚCI SA SYSTÉMU VLASTNÝCH ZDROJOV EÚ – VNÚTROŠTÁTNE LIMITY UKLADANIA VLASTNÝCH DANÍ EÚ

Po zohľadnení záverov uvedených v druhej kapitole tohto príspevku je možné pomerne jednoznačne určiť, na príklade ústavno-právnej úpravy Slovenskej republiky, vnútroštátne ústavnoprávne limity ukladania vlastných úniových daní, ktoré sú dané nasledujúcimi skutočnosťami:

- ***zachovanie daňovej suverenity na úrovni členských štátov:*** Členské štáty EÚ, vrátane Slovenskej republiky, si v zásade v neobmedzenej miere zachovali svoju daňovú suverenitu (v jej chápaní ako možnosti a právomoci rozhodovať o ukladaní daní v záujme financovania rozpočtu Slovenskej republiky). Uvedený záver nevyvracia ani skutočnosť, že v určitých oblastiach zdaňovania (napríklad daň z pridanej hodnoty) je zdaňovanie v záujme zabezpečenia riadneho fungovania vnútorného trhu EÚ²¹ ovplyvnené právnymi aktami prijatými inštitúciami Únie (napr. smernicou

²¹ Podľa čl. 113 Zmluvy o fungovaní EÚ Rada jednomyselne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme pravidlá na zosúladovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a zabránilo narušovaniu hospodárskej súťaže.

Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty²²). Z hľadiska posúdenia miery zachovania daňovej suverenity členských štátov v kontexte nachádzania limitov ukladania vlastných daní EÚ sa javí ako podstatná tá skutočnosť, že hoci je ukladanie spomenutých daní (napr. dane z pridanej hodnoty) ovplyvnené a v širších rámcoch regulované únióvymi právnymi aktami, samotný výber dane je príjmom toho-ktorého členského štátu a jeho ustanovenie v jednotlivých členských štátoch je vo výlučnej právomoci ich zákonodarných orgánov (parlamentov).

- **ústavnoprávne limity ukladania vlastných únióvych daní na príklade Slovenskej republiky:** V tomto rámci autori príspevku poukazujú najmä na ustanovenie čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky,²³ v zmysle ktorého môže Slovenská republika preniesť výkon časti svojich práv na EÚ len medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy. V zmysle čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky dane a poplatky môžu byť len štátne a miestne a možno ich ukladať len zákonom alebo na základe zákona. Ústava Slovenskej republiky v označených článkoch vo svojej podstate bráni tomu, aby na úrovni EÚ za súčasného právneho stavu bolo možné ukladať vlastné dane EÚ. Normotvornú právomoc v oblasti ukladania a výberu daní má Slovenská republika zachovanú. Táto právomoc doposiaľ nebola medzinárodnou zmluvou, alebo na základe medzinárodnej zmluvy, prenesená na EÚ. Zároveň platí, že dane (a poplatky), ktoré môžu byť štátne alebo miestne, sú v zmysle Ústavy Slovenskej republiky ukladané len zákonom alebo na základe zákona. Ústava Slovenskej republiky teda nepredpokladá ukladanie a vyberanie daní na základe únióvej právnej úpravy.

ZÁVER

Otázka financovania rozpočtu EÚ je pri rokovaniach členských štátov EÚ otázkou značne citlivou. Uvedené bytostne súvisí práve s tým, že sa prerokovávajú oblasti suverenity členských štátov EÚ, ktorých výsledkom môže byť zásah do ich fiskálnej/daňovej suverenity. V tomto rámci preto neustále dochádza k protipólnym situáciám – EÚ ako celok má záujem na posilnení

²² Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Ú. v. EÚ L 347, 11.12.2006, s. 1 – 118 (ES, CS, DA, DE, ET, EL, EN, FR, IT, LV, LT, HU, MT, NL, PL, PT, SK, SL, FI, SV).

²³ Ústava Slovenskej republiky z 1. septembra 1992, publikovaná v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 460/1992 Zb., v znení neskorších zmien a doplnení.

(vytvorení) svojej fiskálnej/daňovej suverenity a členské štáty EÚ sa jej na druhej strane nechcú vzdať (a mnohokrát ani čiastočne).

V príspevku autori identifikovali viaceré limity, ktoré značne obmedzujú EÚ pri prijímaní opatrení týkajúcich sa jej vlastných zdrojov a v rámci nich ukladania a výberu jej vlastných daní. Proces ukladania a výberu daní prebieha na úrovni jednotlivých členských štátov. Najmä v druhej a tretej kapitole autori vymedzili hranice takéhoto záveru, a to vo viacerých súvislostiach a významových rovinách, pričom neopomenuli zohľadniť hmotnoprávne a procesnoprávne predpoklady uplatnenia obmedzených možností EÚ pri tvorbe systému jej vlastných zdrojov.

Okrem toho sa autorom príspevku cez optiku súčasného primárneho práva EÚ a vnútroštátnych ústavnoprávných limitov Slovenskej republiky podarilo vytýčiť súčasné problémové aspekty normotvornej činnosti EÚ v oblasti financovania jej rozpočtu, reflektujúce fiskálnu/daňovú autonómiu EÚ v kontexte daňovej zvrchovanosti/suverenity jej členských štátov.

Na základe dosiahnutých záverov možno konštatovať potvrdenie v úvode nastolenej hypotézy. Súčasne možnosti EÚ ukladať a vyberať vlastné dane sú značne limitované. Účinné ukladanie a vyberanie vlastných daní EÚ je podľa autorov príspevku podmienené zmenou zmlúv, na ktorých je založená EÚ (primárneho práva EÚ).

Na záver autori uvádzajú, že nemožno s ohľadom na historické súvislosti vývoja systému vlastných zdrojov EÚ a súčasných krízových situácií v EÚ a vo svete očakávať podstatnú zmenu systému vlastných zdrojov EÚ a rozšírenie jej fiskálnej/daňovej suverenity. Na druhej strane však uvádzajú, že tento názor je spôsobilý vyvolať polemiku, keď práve nestále spoločenské situácie a udalosti sú mnohokrát „rozbuškou“ a motorom výrazných zmien v smerovaní nadnárodných zoskupení a v ochote členských štátov prijímať aj zmeny a rozhodnutia, ktoré by v minulosti neprijali.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V., 2022. Dane a daňové právo na Slovensku. Ružomberok: Vydavateľstvo EPOS. ISBN: 978-80-562-0339-2.
2. CONSTANZE, A. a RÖHLIG, K., 2016. Green Taxes as a Means of Financing the EU Budget: Policy Options. Brussels: European Parliament, p. 18.

3. Lisabonská zmluva, ktorou sa mení a dopĺňa Zmluva o Európskej únii a Zmluva o založení Európskeho spoločenstva, podpísaná v Lisabone 13. decembra 2007. *Ú. v. EÚ C 306, 17.12.2007, s. 1 – 271 (BG, ES, CS, DA, DE, ET, EL, EN, FR, GA, IT, LV, LT, HU, MT, NL, PL, PT, RO, SK, SL, FI, SV).*
4. SCHRATZENSTALLER, M. a KRENEK, A., 2019. Tax-based Own Resources to Finance the EU Budget. *Intereconomics*, č. 54, pp. 171–177. <https://doi.org/10.1007/s10272-019-0817-0>.
5. Stanovisko Súdneho dvora vo veci sp. zn. 2/94.
6. SYLLOVÁ, J., PÍTROVÁ, L., PALDUSOVÁ, H. a kol., 2016. Lisabonská smlouva. Komentář. Praha: C. H. Beck, ISBN 978-80-7400-339-4.
7. Ústava Slovenskej republiky z 1. septembra 1992, publikovaná v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 460/1992 Zb., v znení neskorších zmien a doplnení
8. Zmluva o založení Európskeho spoločenstva pre uhlie a oceľ.
9. Zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva.
10. Zmluva o Európskej únii (konsolidované znenie 2016). *Ú. v. ES C 202, 7.6.2016.*
11. Zmluva o fungovaní Európskej únie Zmluva o fungovaní Európskej únie (konsolidované znenie 2016). *Ú. v. ES C 202, 7.6.2016.*

NOVÉ VLASTNÉ ZDROJE EÚ A SPOLOČNÝ DLHOVÝ PLÁN

NEW EU OWN RESOURCES AND COMMON DEBT PLAN

Mária Sabayová¹

Abstrakt: Stabilita verejných financií európskych štátov je v posledných rokoch neustále skúšaná. Ekonomická kríza, dlhová kríza, pandémia COVID-19, geopolitické súperenie a ekonomické vojny prinášajú generálne problémy, ale tiež odhaľujú (ne)zodpovednosť vlád v takýchto mimoriadnych situáciách. Ekonomické a politické rozhodnutia posledných dvoch rokov na európskej i národnej úrovni vznikali pod tlakom, a aj preto si treba klásť niektoré otázky vo vzťahu k novým trendom na poli európskej integrácie. Príspevok približuje genézu plánu obnovy a odolnosti EÚ, ale akcentuje tiež otázky, ktoré so sebou prináša, najmä cez záväzky EÚ ako dlžníka a v tejto súvislosti dáva do pozornosti hľadanie nových zdrojov na ich sanáciu.

Kľúčové slová: kríza, plán obnovy, deficit, dlh, rozpočet

Abstract: The stability of public finances of European states has been constantly tested in recent years. The economic crisis, the debt crisis, the COVID-19 pandemic, geopolitical rivalry and economic wars bring general problems, but also reveal the (ir)responsibility of governments in such extraordinary situations. The economic and political decisions of the last two years at the European and national level were made under pressure, which is also why we have to ask ourselves some questions in relation to new trends in the field of European integration. The article approaches the genesis of the EU's recovery and resilience plan, but also emphasizes the question marks it brings with it, especially through the EU's obligations as a debtor and, in this context, draws attention to the search for new resources for their rehabilitation.

Key words: crisis, recovery plan, deficit, debt, budget

JEL kód: H6, H8

ÚVOD

Povaha a veľkosť ekonomického šoku, ktorý sprevádzal pandémiu COVID 19, stále nedoriešené dôsledky dlhovej krízy z pred desiatich rokov a geopoliticky krehké vzťahy akcentované mementom ekonomickej interdependencie absolútne

¹¹ Doc. Ing. Mária Sabayová, PhD., docentka, Katedra spoločenských vied Akadémie Policajného zboru v Bratislave – venuje sa verejným financiám, s dôrazom na dane, e-mail: maria.sabayova@akademiapz.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3870-5500>.

zmenili pohľad európskych autorít na riešenie stabilizácie národných rozpočtov a svojim spôsobom znamenali zlom v histórii fiškálneho federalizmu. Bezprecedentné rozpočtové opatrenia síce priniesli rýchle riešenia, avšak práve časový tlak sa často uvádza ako ospravedlnenie niektorých opatrení, ktorých dopady sú nepredvídateľné. Cieľom príspevku je na základe genézy politických rozhodnutí identifikovať ekonomické a fiškálne riziká pre členské štáty EÚ a predikovať potenciálne dopady takéhoto nastavenia „obnovy a odolnosti“ v EÚ. Vzhľadom na novosť problematiky vychádzame predovšetkým z primárnych zdrojov európskej legislatívy, vyjadrení a dokumentov relevantných inštitúcií, ktoré naznačujú potenciálne dopady na národné verejné financie, najmä pokiaľ ide o riziko zdieľania dlhov a udržateľnosť verejných financií všeobecne.

1. EURÓPSKE NÁSTROJE POSTPANDEMICKEJ OBNOVY

Nevyhnutnosť bezodkladne riešiť zdravotné, bezpečnostné a sociálne otázky vyvolané pandemiou a s nimi spojené schémy vládnej pomoci zasiahli verejné financie naprieč štátmi. To pribrzdilo a ohrozilo verejné investície, ktoré mali byť nasmerované najmä na riešenie štrukturálnych nedostatkov, či do oblasti zelených a digitálnych technológií, inovácií, či výskumu, ktoré sú dnes už nevyhnutnosťou pre udržateľný rast. Bezprostredné škody a riziko nezamestnanosti európske autority sanovali prostredníctvom dočasného nástroja – SURE v objeme 100 mld. eur, ktorý ponúkol štátom finančnú pomoc vo forme úverov. Na tento účel bola Európska komisia splnomocnená požičiavať si v mene EÚ na kapitálových trhoch alebo od finančných inštitúcií, avšak prostriedky alokované štátom na ochranu pracovných miest a zmiernenie dopadu pandémie na trh práce podmienila kolaterálom, resp. protizárukou za riziko, ktoré v súvislosti s pôžičkami znáša. (Nariadenie Rady (EÚ) 2020/672, č.11)

Nakoľko sa však problémy začali prejavovať i v iných sociálno-ekonomických oblastiach, Európska komisia v marci 2020 rozhodla o aktivovaní tzv. únikovej doložky Paktu stability a rastu, čím de facto umožnila štátom v záujme hospodárskej politiky zadlžovať sa. Podľa európskych autorít nejde o pozastavenie rozpočtových pravidiel, skôr o dočasné odchýlky v zmysle Nariadenia (ES) č. 1466/97 o posilnení dohľadu nad stavmi rozpočtov a o dohľade nad hospodárskymi politikami a ich koordinácii a Nariadenia (ES) č. 1467/97 o urýchlňovaní a objasňovaní vykonania postupu pri nadmernom schodku, ktorá zjednodušuje koordináciu rozpočtových politík v dobách prudkého hospodárskeho prepadu. Následne predstavili predseda Európskej rady Charles Michel a predsedníčka Európskej komisie Ursula von der Leyenová plán

obnovy, ktorý sa nemá opierať o rigidný fiškálny prístup. (Európska rada,2020a) (Európska rada,2020b).

Financovanie EÚ sa v tomto scenári spolieha predovšetkým na dva finančné mechanizmy: prostriedky zo spoločného rozpočtu EÚ a možnosť získať dodatočné (úverové) zdroje vydávaním spoločných európskych dlhopisov. Vďaka konsenzu lídrov EÚ pokiaľ ide o priority viacročného finančného rámca na obdobie rokov 2021–2027, ktorý sa vyšplhal na 1 210,9 mld eur v bežných cenách a schválení dočasného stimulačného Mechanizmu na podporu obnovy a odolnosti (the Recovery and Resilience Facility - RRF) vo februári 2021, štáty získali prístup k finančným zdrojom, ktoré by mali nie len pomôcť napraviť bezprostredné škody spôsobené pandémiou, ale v intenciách európskych priorít zároveň ich využiť tak, aby bola EÚ odolnejšia voči podobným neočakávaným výzvam, ale zároveň reflektovala európsku priemyselnú stratégiu. (Nariadenie EP a Rady 2021/241).

Aj v tomto prípade, podobne ako pri riešení dlhovej krízy, kľúčovú úlohu prebrala Európska komisia, ktorá dostala mandát členských štátov vydať v mene EÚ na medzinárodných kapitálových trhoch dlhopisy. Hoci táto emisia spoločných dlhopisov nie je historicky prvou, nikdy sa neuskutočnila v takom obrovskom rozsahu. Splatnosť je stanovená na 31. decembra 2058 a de facto ide o priame a bezpodmienečné záväzky EÚ.

Mechanizmus je ústrednou súčasťou iniciatívy NextGenerationEU, balíka opatrení na oživenie hospodárstva EÚ po pandémie COVID-19. Na získanie podpory v rámci tohto mechanizmu museli členské štáty predložiť svoje plány obnovy a odolnosti Komisii, ktorá ich posudzovala a po schválení predkladala Rade ECOFIN. Prvé rozhodnutia o takmer polovici národných plánov prišli už v júni 2021. (Rada EÚ, 2021)

Tab.1 Štruktúra ad hoc zdrojov na postpandemickú obnovu EÚ

<i>miliardy eur v bežných cenách</i>	<i>VFR</i>	<i>NextGenerationEU</i>
rozpočtové zdroje	1210,9	
Mechanizmus na podporu obnovy a odolnosti		723,8
<i>z toho pôžičky</i>		385,8
<i>z toho finančné príspevky (granty)</i>		338
Ostatné programy		83,1
<i>z toho</i>		

REACT-EU		50,6
Horizon Europe		5,4
InvestEU		6,1
Rozvoj vidieka		8,1
Fond na spravodlivú transformáciu (JTF)		10,9
RescEU		2
CELKOM	1210,9	806,9

Zdroj: spracovala autorka

Mechanizmus na podporu obnovy a odolnosti smeruje finančné zdroje prostredníctvom schválených plánov obnovy a odolnosti členských štátov. Získanie podpory je podmienené predložením projektov, reforiem a nasmerovaním investícií do prioritných oblastí a súčasne podmienené investíciami do digitalizácie (minimálne 20%) a na klimatické riešenia (minimálne 37%). Ich prerozdelenie prebieha od roku 2021 a budú k dispozícii až do roku 2026, pričom splatené by mali byť najmä z budúcich rozpočtov EU po roku 2027. (Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady 2021/241)

Akcentovaných je šesť pilierov a to „*zelená transformácia; digitálna transformácia; inteligentný, udržateľný a inkluzívny rast vrátane hospodárskej súdržnosti, pracovných miest, produktivity, konkurencieschopnosti, výskumu, vývoja a inovácií a dobre fungujúceho vnútorného trhu so silnými MSP; sociálna a územná súdržnosť; zdravie a hospodárska, sociálna a inštitucionálna odolnosť, s cieľom okrem iného zvyšovať pripravenosť na krízy a schopnosť reakcie na krízy, a politiky pre budúcu generáciu, deti a mládež, ako sú vzdelávanie a zručnosti.*“ (Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady 2021/241)

Následné financovanie národných plánov obnovy a odolnosti, ktoré štáty v predkladali pozostáva z dvoch balíkov a to z *finančných príspevkov (grantov)* a *fakultatívnych úverov*. O veľkosti maximálneho príspevku rozhoduje veľkosť HDP a počet obyvateľov, pričom podrobne je metodika výpočtu upravená v čl. 11 Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2021/241 z 12. februára 2021 a čerpanie je rozdelené do dvoch fáz, a to k i) ultimu roka 2022, kedy Komisia sprístupní na pridelenie 70 % sumy určenej na nenávratnú finančnú podporu (príspevky) v zmysle článku 6 ods. 1 písm. a) v prepočte na bežné ceny, a následne ii) v priebehu roka 2023, kedy Komisia sprístupní zvyšných 30 % sumy. O úvery môžu štáty žiadať do 31. decembra 2023, maximálne však vo výške 6,8 % ich HND z roku 2019 v bežných cenách.

Úlohou národných plánov obnovy je podporiť komplexné reformy a dlhodobé investície a zároveň upevniť sociálnu a územnú súdržnosť. Nosnými oblasťami sú teda tzv. zelený a digitálny prechod. Avšak nerovnosti medzi európskymi štátmi, regiónmi a sociálnymi skupinami ktoré sa nástupom covidu ešte viac zvýraznili, by mali túto realitu odrážať tiež. Kritika odbornej obce smeruje najmä k národným politickým diskusiám, ktoré sa pri koncipovaní často viedli za zatvorenými dverami. Väčšina štátov predložila svoje plány obnovy a odolnosti do leta 2021, pričom Komisia posudzovala

- *relevantnosť* - či ide o komplexnú a primerane vyváženú reakciu na hospodársku a sociálnu situáciu a či reflektuje všetkých šesť pilierov, eventúálne odporúčania adresované dotknutému členskému štátu, či prispeje k posilneniu rastového potenciálu, tvorbe pracovných miest a ekonomickej, sociálnej a inštitucionálnej odolnosti štátu a posilní hospodársku, sociálnu a územnú súdržnosť a konvergenciu v EU. Súčasne sa vyžaduje, aby vykonávané reformy a investičné projekty nenarušili environmentálne ciele a prispeli k zelenej transformácii vrátane biodiverzity a odolnosti v oblasti klímy, či k digitálnej transformácii;
- *účinnosť* – v zmysle trvalosti dopadu opatrení v intenciách plánu, ako aj zabezpečenia ich monitorovania na základe predpokladaného harmonogramu, stanovených míľnikov, cieľov a súvisiacich ukazovateľov;
- *efektívnosť* s dôrazom na opodstatnenosť výšky odhadovaných celkových nákladov a predchádzanie korupcii, podvodom a konfliktu záujmov, a tiež zabránenie dvojitému financovaniu z rôznych programov;
- *súdržnosť* pri vykonávaní reforiem a verejných investičných projektov, z čl. 19. ods. 3 Nariadenia 2021/241.

Na tomto mieste si však nebol čas položiť otázky, či plány predstavujú nové výdavky alebo pokrývajú výdavky už naplánované pred pandémiou, a teda či v skutočnosti nebudú suplovať vnútroštátne daňové príjmy, či kategorizácia výdavkov na „zelené“ a „digitálne“ nebude dávať možnosť na duplicitné financovanie projektov a pod. Doteraz predložené plány síce obsahujú veľké množstvo ambiciózných investícií, ktoré mali stimulovať dopyt a tým podporiť ekonomický rast, súčasné geopolitické dianie a rýchle rastúca inflácia zrejme neprinesú očakávaný efekt. Bohužiaľ, plány sú takisto orientované na vnútroštátnu úroveň, bez cezhranične koordinovanej spolupráce a využívania možných synergií výdavkových programov, čo možno v istom zmysle vnímať aj ako neefektívne vynakladanie zdrojov v celoeurópskom rozmere. Nemožno tiež

opomenúť fakt, že svojim spôsobom sa rozhodovanie o národných prioritách dostáva do úniovej kompetencie.

2. BUDÚCNOSŤ EURÓPSKÝCH ROZPOČTOVÝCH ZDROJOV

Európska rada (EUCO 10/20) na mimoriadnom zasadnutí v júli 2020 uviedla, že „*Výnosy z nových vlastných zdrojov zavedených po roku 2021 sa použijú na predčasné splatenie pôžičiek EÚ novej generácie.*“ Väčšinu príjmov EÚ tvoria vlastné zdroje (viac ako 90%) a počas posledných desaťročí sa príliš nezmenili. Ide najmä o tradičné vlastné zdroje (clá a odvody z produkcie cukru), príspevky členských štátov založené na dani z pridanej hodnoty (DPH) a príspevky členských štátov založené na hrubom národnom dôchodku (HND). Nakoľko však európska „obnova“ a umorovanie európskeho dlhu vrátane súvisiacej dlhovej služby majú byť financované zo všeobecného rozpočtu, znamená to, že na pokrytie dodatočných výdavkov budú nevyhnutné dodatočné príjmy. Pokiaľ možno diverzifikované a v súlade s politikami EÚ. Európsky hospodársky a sociálny výbor už pred desiatimi rokmi zdôrazňoval štrukturálny a politický význam vlastných zdrojov v kontexte dosiahnutia finančnej nezávislosti Únie.

Okrem doposiaľ vybraných vlastných zdrojov (75 % z výberu cla členského štátu, 0,3 % zo základu dane z pridanej hodnoty všetkých členských štátov a podielu na hrubom národnom dôchodku) sa v intenciách Medziinštitucionálnej dohody zo 16. decembra 2020 medzi Európskym parlamentom, Radou Európskej únie a Európskou komisiou odštartovala spolupráca na príprave legislatívy týkajúcej sa *nových vlastných zdrojov*, a bol zverejnený predbežný harmonogram ich zavádzania:

- od r. 2022 sa vyberá *zdroj založený na nerecyklovanom odpade z plastov*. V praxi ide o poplatok 0,80 eura na kilogram odpadu z plastových obalov, ktoré sa nerecyklujú. Racionalita zavedenia tohto zdroja z hľadiska dlhodobého výnosu je diskutabilná, pretože prípadné zníženie odpadu ku ktorému jeho filozofia smeruje, zníži aj výšku samotného zdroja. A rovnako je otázkou, či sa štáty neuchýlia k daňovému presunu zavedením vnútroštátnych daní;
- *vlastný zdroj založený na systéme obchodovania s emisiami (ETS)* - (25 % podiel na príjmoch z celoeurópskeho systému) je nástrojom na znižovanie emisií skleníkových plynov Súčasne s plánovaným rozšírením na námorný sektor, zahrnutie sektora cestnej dopravy, či zvyšovanie kvót pre leteckú

dopravu by mal priniesť do rozpočtu EÚ sa v rokoch 2023 – 2030 dodatočné príjmy odhadované na 9 mld. eur ročne. Postupom času sa pravdepodobne bude musieť nájsť viac vlastných zdrojov založených na klíme, pretože výnos z obchodovania s emisiami sa pravdepodobne zníži, keď sa znížia emisie. (Európska komisia, 2021) ;

- zavedenie mechanizmu *kompensácie uhlíka na hraniciach (CBAM)*, ktorý je s ETS prepojený, má rovnako podporiť znižovanie globálnych emisií uhlíka, a to tým, že by boli členské štáty zodpovedné za výber príjmov z predaja certifikátov v súvislosti s dovozom produktov z krajín mimo EÚ, ktoré neuplatňujú tento systém. Medzi sektory, ktoré budú musieť ako prvé nakupovať kvóty na kompenzáciu emisií skleníkových plynov by mali patriť tie ktoré obchodujú s cementom, oceľou, železom, hliníkom, hnojivami a elektrinou. Navrhuje sa 75 % podiel na príjmoch a do spoločného európskeho rozpočtu by podľa odhadov malo prostredníctvom tohto mechanizmu prísť v rokoch 2023 – 2030 cca 0,5 mld. eur ročne. (Európska komisia, 2021) ;
- vlastný zdroj založený na 15% *podiele na prerozdelených ziskoch veľkých nadnárodných spoločností* v zmysle medzinárodnej dohody OECD/G20 o boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a zabezpečení, aby sa zisky zdaňovali tam, kde reálne dochádza k ekonomickej činnosti a vytváraní hodnoty. Hoci všetky podrobnosti implementácie reformy medzinárodného zdaňovania právnických osôb ešte nie sú vyriešené, návrh vlastných zdrojov dokazuje snahu, aby sa táto dohoda rýchlo implementovala. Vlastný zdroj nadobudne účinnosť, keď bude schválená smernica a transponovaná do vnútroštátneho práva. Podľa Európskej komisie by mohlo ísť o príjmy do rozpočtu EÚ vo výške 2,5 – 4 mld. eur ročne. Potenciálny problém so zavedením však možno vidieť v medzinárodnom daňovom systéme, ktorý nie je harmonizovaný, a v skutočnosti, že mechanizmus by pravdepodobne znevýhodnil podniky EÚ v hospodárskej súťaži. A v neposlednom rade vo vysokej volatilité výnosov z dane z príjmov právnických osôb;
- Daňové zaťaženie digitálnych spoločností je štandardne nižšie, ako u spoločností v tradičných sektoroch. Preto v zmysle požiadavky na zhodu miesta zdanenia s miestom tvorby hodnoty, resp. miesto „významnej digitálnej prítomnosti“ bez ohľadu na prítomnosť fyzickú, uvažovala Európska komisia zavedenie digitálnej dane, ktorá by nahradila systém dane z príjmov pre spoločnosti, ktoré vykonávajú najmä digitálne činnosti. Návrh o digitálnej dani, ako dodatočného vlastného zdroja mala Komisia

predložiť v prvom polroku 2021, s cieľom zaviesť túto daň najneskôr do 1. januára 2023. Odhady výnosov z digitálnej dane sa pohybujú okolo 4 mld. eur. (European commission, 2018, s.4) Legislatívna príprava bola však dočasne pozastavená. (Valero J., 2021)

Na základe posúdení vplyvu bude v krátkom čase iniciovať príprava legislatívneho základu aj pre ďalšie nové vlastné zdroje, ktoré by mohli zahŕňať daň z finančných transakcií a finančný príspevok zo spoločného základu dane z príjmov právnických osôb. Návrh by mal byť predložený do júna 2024.

- *Daň z finančných transakcií* sa objavila ako potenciálny rozpočtový zdroj s cieľom zaviesť ju najneskôr od 1. januára 2014. (Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru, 2011) O uplatňovaní tejto dane na globálnej úrovni sa diskutovalo aj v rámci G20 a podľa vtedajších odhadov mala do roku 2020 táto daň predstavovať 33,3% vlastných zdrojov EÚ, čo by zodpovedalo sume vo výške 54,2 mld. EUR. (Nováčková, D., 2014) Medzičasom niektoré členské štáty zaviedli rôzne formy zdaňovania finančných transakcií V rámci rokovaní o vlastných zdrojoch sa téma dane zavedenej na určité druhy finančných transakcií opäť dostala do pozornosti a v tejto fáze sa hľadá konsenzus pre účinný model takejto dane. Hlavným argumentom je fiškálna spravodlivosť, resp. snaha, aby finančné inštitúcie tiež participovali na spoločenských nákladoch pod vplyvom ekonomických kríz a v istom zmysle je to „trest“ za špekulatívne finančné obchody, ktoré vyvolávajú rôzne formy nerovnováh;
- Myšlienka *spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb* (CCCTB) je na programe už viac ako desať rokov. Zdaňovanie príjmov nadnárodných spoločností, ktoré zneužívajú daňovú konkurenciu štátov na elimináciu vlastných daní sa v tomto kontexte malo upriamiť nie na harmonizáciu sadzieb, ale hovorí sa o spoločnom konsolidovanom základe dane, čo by znemožnilo vyhýbať sa zdaneniu prostredníctvom preferenčných daňových režimov a plánovaného presúvania ziskov. Komisia do konca roka 2023 navrhne ďalšie nové vlastné zdroje : *Podnikanie v Európe: rámec pre zdaňovanie príjmov (BEFIT)*, ktoré by mohli CCCTB v prípade nenájdenia všeobecnej zhody nahradiť. Podľa niektorých návrhov by mohla subsumovať aj spomínané zdanenie digitálnych služieb.

Podľa európskej legislatívy EÚ nemá právo vyberať dane, preto musí pri zavádzaní nových vlastných zdrojov rešpektovať národnú daňovú suverenitu a zároveň zabezpečiť harmonizáciu výberu, čo bude ďalšou výzvou vo veľmi

krátkom období. Aby boli nové vlastné zdroje v predkladanej podobe zavedené, bude potrebná revízia niekoľkých aktov. Pôjde najmä o Rozhodnutia týkajúce sa súčasných vlastných zdrojov EÚ, ktoré má jednomyselne prijať Rada po konzultácii s Európskym parlamentom a Nariadenie, ktorým sa stanovuje viacročný finančný rámec na roky 2021 – 2027, ktorý musí jednomyselne prijať Rada po schválení Európskym parlamentom.

3. ROZPOČTOVÁ ZODPOVEDNOSŤ

Článok 126 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEU) (pôvodne článok 104 ZES) zaväzuje členské štáty aby sa vyhýbali nadmernému štátnemu deficitu a ukladá Európskej komisii, aby sledovala vývoj rozpočtovej situácie a výšku štátneho dlhu v členských štátoch. Na dodržiavanie rozpočtovej disciplíny dohliada prostredníctvom dvoch kritérií, ktoré sú vymedzené v Protokole o postupe pri nadmernom deficite (2012), a to pomerom plánovaného alebo skutočného deficitu k HDP a pomerom štátneho dlhu k HDP. Sleduje sa, dodržiavanie referenčných hodnôt, pričom akceptovateľné je aj ich prekročenie v prípadoch, ak pomer deficitu v sledovanom období podstatne klesol alebo ak sa neustále znižuje k úrovni, ktorá sa približuje referenčnej hodnote (3 % HDP), alebo ak je predmetné prekročenie výnimočné, resp. dočasné, a pohybuje sa tesne pri referenčnej hodnote. Rovnako u štátneho dlhu sa akceptuje, ak pomer HDP prekračuje referenčnú hodnotu (60 % HDP), avšak súčasne primeraným spôsobom sa znižuje a približuje sa referenčnej hodnote. V dôsledku dlhovej krízy sa štáty Zmluvou o stabilite, koordinácii a správe v hospodárskej a menovej únii (Fiškálny kompakt) zaviazali na *„posilnení ekonomického piliera hospodárskej a menovej únie prostredníctvom prijatia súboru pravidiel určených na posilnenie rozpočtovej disciplíny na základe rozpočtovej dohody, posilnenie koordinácie ich hospodárskych politik a na zlepšenie správy eurozóny, a to v záujme podpory dosiahnutia cieľov Európskej únie spočívajúcich v udržateľnom raste, zamestnanosti, konkurencieschopnosti a sociálnej súdržnosti.“* (Zmluva o stabilite, 2012) Táto medzivládna dohoda má zabezpečiť, aby boli štátne rozpočty vyrovnané alebo prebytkové, aby štáty povinne zaviedli automatické korekčné mechanizmy, ktoré sa aktivujú pri akomkoľvek odklone od pravidla o vyrovnanom rozpočte s výnimkou určitých mimoriadnych situácií. Takisto zaväzuje členské štáty EÚ, aby v Rade EÚ hlasovali za nezmenené verzie návrhov a odporúčaní Komisie týkajúce sa *postupu pri nadmernom deficite*, pokiaľ kvalifikovaná väčšina nie je proti takémuto rozhodnutiu. Rovnako ukladá vládam povinnosť vopred oznamovať Komisii a Rade EÚ svoje plány na vydávanie

štátnych dlhopisov, aby vopred prerokovať a koordinovať všetky plánované hlavné reformy hospodárskej politiky. Napriek tomu sa z dlhodobého hľadiska trend fiškálnej nedisciplíny významne nezmenil a mnohé štáty postihnuté pandémiou svoje fiškálne nerovnováhy ešte prehĺbili. A hoci aktuálne špecifické ekonomické podmienky sťažujú odhady produkčných medzier a štrukturálnych sáld, je viac ako zrejmé že z RRF opäť najviac budú ťažiť štáty s najhoršou fiškálnou disciplínou. V nasledujúcej tabuľke sú uvedené alokácie grantov/príspevkov a výška požadovaných úverov štátmi eurozóny súčasne s výškou ich zadĺženia v pomere k HDP.

Tab. 2 Alokácie grantov/príspevkov, úverov a výška verejného dlhu v pomere k HDP

	dlh v% HDP 2020	dátum podania	požadované granty v mld eur	požadované pôžičky v mld eur
Grécko	206,3	28.4.2021	17,8	12,7
Taliano	155,3	1.5.2021	68,9	122,6
Portugalsko	135,2	22.4.2021	13,9	2,7
Španielsko	120	30.4.2021	69,5	0
Cyprus	115	17.5.2021	1	0,2
Francúzsko	114,6	29.4.2021	40,9	0
Belgicko	112,8	1.5.2021	5,9	0
Chorvátsko	87,3	15.5.2021	6,4	0
Rakúsko	83,3	1.5.2021	4,5	0
Slovinsko	79,8	1.5.2021	1,8	0,7
Maďarsko	79,6	12.5.2021	7,2	0
Fínsko	69	27.5.2021	2,1	0
Nemecko	68,7	28.4.2021	27,9	0
Slovensko	59,7	29.4.2021	6,6	0
Írsko	58,4	28.5.2021	1	0
Poľsko	57,1	3.5.2021	23,9	12,1
Holandsko	54,3			
Malta	53,4	13.7.2021	0,3	0
Rumunsko	47,2	31.5.2021	14,3	15
Litva	46,6	15.5.2021	2,2	0
Lotyšsko	43,3	30.4.2021	1,8	0
Dánsko	42,1	30.4.2021	1,6	0
Švédsko	39,6	28.5.2021	3,3	0

	dlh v% HDP 2020	dátum podania	požadované granty v mld eur	požadované pôžičky v mld eur
Česko	37,7	2.6.2021	7,1	0
Luxembursko	24,8	30.4.2021	0,1	0
Bulharsko	24,7	15.10.2021	6,6	0
Estónsko	19	18.6.2021	1	0

Zdroje: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10DD_EDPT1_custom_1099977/bookmark/table?lang=en&bookmarkId=012dfc9a-326a-417a-ac76-034b09ef4a42,

https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/recovery_and_resilience_facility_.pdf

Takmer 80 % prostriedkov ktoré budú prerozdelené formou príspevkov smeruje do najviac zadlžených štátov, ktorých verejný dlh bol na začiatku pandémie vyšší ako 60 % HDP a 43 % prostriedkov, ktoré by mali byť poskytnuté formou pôžičiek smeruje do štátov, ktorých verejný dlh v danom roku bol vyšší ako 100% HDP. Pričom to nebola len pandemická kríza, ktorú možno za tento stav viniť. Už taliansky rozpočtový plán na rok 2019 označila EK za „smerujúci k obzvlášť závažnému nesúladu“. (European fiscal board, 2020, s.5) S odkazom na pandemické dopady Komisia a Rada nakoniec namiesto časovo obmedzených odchýlok postupu pri nadmernom deficite, ktorý bol akousi ultimátnou poistkou, rozhodli postupy úplne pozastaviť a to aj napriek tomu, že postup pri nadmernom deficite hrozil okrem Talianska množstvu ďalších krajín. Podľa Európskej fiškálnej rady rozpočtové plány niektorých krajín vychádzali z nerealistických makroekonomických scenárov a plánované výdavky v konečnom dôsledku balansovali na hrane stále vyššieho zadlžovania smerom k vládnej spotrebe nie vládny investíciám, teda takým ktoré podporujú ekonomický rast. (European fiscal board. 2020)

Zmena vo filozofii európskych autorít je badateľná najmä vo väčšej otvorenosti zadlženiu EÚ ako celku, v snahe eliminovať národné dlhy, ktorým sa vzhľadom na znižujúce sa ratingy zvyšujú náklady na obsluhu dlhu. V novom modeli sú na viazanie dlhu právne viazané Európsky parlament, Rada a Komisia Zmluvou o fungovaní EÚ (článok 323), čo zároveň v zmysle kapitálových trhov znamená, že ide o bezpečné aktíva s vysokým ratingovým hodnotením. Z hľadiska obsluhy dlhu teda ide o oveľa „lacnejšie“ zdroje, aké by boli schopné získať mnohé zadlžené členské štáty s negatívnym ratingom. Prognózy vývoja

dlhov po nástupe Eurovalov a sprísnení fiškálneho dohľadu ako riešenia sa nenaplnili. Nasledujúca tabuľka je toho dôkazom.

Tab. 2 Hodnotenie eurozóny ratingovými agentúrami

	2005			2014			2021		
	S&P	Moody's	Fitch	S&P	Moody's	Fitch	S&P	Moody's	Fitch
Nemecko	AA A	Aaa	AA A	AAA	Aaa	AAA	AAA	Aaa	AA A
Luxembursko	AA A	Aaa	AA A	AAA	Aaa	AAA	AAA	Aaa	AA A
Holandsko	AA A	Aaa	AA A	AA+	Aaa	AAA	AAA	Aaa	AA A
Rakúsko	AA A	Aaa	AA A	AA+	Aaa	AAA	AA+	Aa1	AA+
Fínsko	AA A	Aaa	AA A	AA+	Aaa	AAA	AA+	Aa1	AA+
Francúzsko	AA A	Aaa	AA A	AA	Aa1	AA+	AA	Aa2	AA
Írsko	AA A	Aaa	AA A	A	Baa1	BBB +	AA-	A2	A+
Španielsko	AA A	Aaa	AA A	BBB	Baa2	BBB +	A	Baa1	A
Belgicko	AA+	Aa1	AA	AA	Aa3	AA	AA	Aa3	AA
Slovinsko	AA-	Aa3	AA-	A-	Ba1	BBB +	AA-	A3	A
Taliansko	AA-	Aa2	AA	BBB-	Baa2	BBB +	BBB	Baa3	BBB
Portugalsko	AA-	Aa2	AA	BB	Ba1	BB+	BBB	Baa2	BBB
Estónsko	A	A1	A	AA-	A1	A+	AA-	A1	AA
Slovensko	A	A2	A	A	A2	A+	A+	A2	A
Malta	A	A3	A	BBB +	A3	A	A-	A2	A+
Litva	A	A3	A	A-	Baa1	A-	A-	A2	A
Lotyšsko	A-	A2	A-	A-	Baa1	A-	A+	A3	A
Cyprus	A	A2	A+	B/B+	B3	B-	BBB -	Ba1	BBB
Grécko	A	Baa1	A	B	Caa1	B	BB-	B1	BB

Zdroj: *Temprano Arroyo H., 2022*

Rating B označuje neinvestičné špekulatívne až vysoko špekulatívne pásмо, C prakticky naznačuje riziko bankrotu. Už viac ako desaťročie sa týka najmä Grécka, či krajín známych pod akronymom PIGS, ktoré napriek tomu stále ťažia z európskej solidarity.

Pandémia COVID 19 do istej miery tieto snahy o zmenu akcelerovala a zdôraznila potrebu revízie a zjednodušenia formálnych pravidiel. Európska fiškálna rada ako nezávislý orgán poverený radiť Európskej komisii v oblasti fiškálnej politiky eurozóny zverejnila svoj návrh reformy už vo výročnej správe za rok 2018 (European Fiscal Board 2018), pričom kritiku smerovala najmä k neprezieravosti členských štátov s veľkými fiškálnymi nerovnováhami. Okrem iného konštatuje, že nevyvinuli dostatočné úsilie na znižovanie vysokých verejných dlhov a vybudovanie fiškálnych rezerv.

ZÁVER

Už dlhová kríza odhalila slabiny Paktu stability a rastu (SGP) ktorý v danom čase nespĺnil svoju úlohu, a opäť raz poodhalila odolnosť jednotlivých ekonomík, ich finančných a sociálnych systémov, keď vniesla opätovne asymetrie medzi štáty a narušila proces konverencie. Polarizácia názorov o potrebe zmeny fiškálnych pravidiel EU je odvtedy viditeľná. Skutočnosť, že ekonomiky členských štátov nekonvergovali tak, ako sa očakávalo nie je jedinou slabinou európskej architektúry. Čoraz častejšie sa opakujúce krízy a momentálne geopolitické napätie v súvislosti s inváziou na Ukrajinu odhaľujú absenciu primeraných ochranných bariér, ktoré by dokázali absorbovať ekonomické šoky a eliminovať ich dopady na verejné financie. Aktuálne európske finančné riešenie dôsledkov pandémie sa prezentuje ako nezvratný *dôkaz európskej solidarity*, keď EU našla rýchle a „jednoduché“ riešenie – požičala si na kapitálových trhoch a v zvýhodnenom režime pomôže všetkým štátom. Skutočnosť, že hoci sú členské štáty zmluvne zaviazané vyhnúť sa nadmerným vládnym schodkom, dlhodobo sú skúsenosti s riadením verejných zdrojov opačné, takéto zadlžovanie v ich prospech označujú za *"ničenie prvkov ekonomickej racionality a ďalšie daňové zaťaženie budúcich generácií"* (Plevák, O., 2020)

Otázkou však zostáva, či na tento model opäť nedoplatia najmä štáty so zodpovedným fiškálnym prístupom. Zdieľanie dlhov v rámci solidarity sa totiž od dlhovej krízy a tzv. Eurovalov stalo doslova folklórom. Rozhodnutie európskych autorít zmeniť postoj k zadlžovaniu samotnej Únie je odôvodňované potrebou ďalšieho prehĺbenia hospodárskej a menovej únie a vytvorenie trvalej centrálnej fiškálnej kapacity ktorá by mohla v budúcnosti pomôcť včas zmierniť ekonomické šoky, či už plošne, alebo selektívne pre dotknuté krajiny. O tomto inštitúte sa hovorí už od poslednej finančnej krízy a predmetom diskusií je už len otázka či by mala byť súčasťou európskeho rozpočtu, alebo by išlo o samostatný

fond, ako aj možné transferové väzby. NextGeneration EU by mohol byť akýmsi medzikrokom.

Sumarizujúc vyššie uvádzané poznatky, možno konštatovať, že tak ako pandemická kríza zastihla štáty fiškálne nepripravené, reakcia európskych autorít bola promptná. Na druhej strane je nutné si klásť otázky, či model, ktorý v zvolila je s ohľadom na pretrvávajúcu fiškálnu nedisciplínu tým správnym riešením. Aj keď je solidarita jedným z pilierov európskej integrácie, úloha EÚ ako aktívneho emitenta na kapitálovom trhu je predsa len odklonom od politiky úsporných opatrení, ktoré EÚ presadzovala po finančnej kríze 2008. To vyvoláva otázky, či v tomto prípade nedôjde k neférovému financovaniu štátov, ktoré už hrozbou bankrotu vydierali, a či nová podoba rozpočtových zdrojov a nové transferové väzby potrebné na splácanie celoeurópskeho dlhu predsa len nebude nakoniec štáty viac divergovať ako konvergovať.

POUŽITÁ LITERATÚRA

12. European Commission. 2018. Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. [online]. Brussels, 21.3.2018. SWD(2018) 81 p.4. [cit. 2022-06-11]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0081&from=LT>.
13. European Commission. 2021. [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/recovery_and_resilience_facility_.pdf
14. European Fiscal Board. 2018. European Fiscal Board Annual Report 2018. [online]. [cit. 2022-06-7]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/info/files/2018-european-fiscal-board-annual-report_en.
15. European fiscal board. 2020. Annual Report 2020. [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/info/publications/2020-annual-report-european-fiscal-board_en.
16. Európska komisia. 2021. *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskemu Hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov - Nová generácia vlastných zdrojov pre rozpočet EÚ V Bruseli* 22. 12. 2021 COM(2021) 566 final

17. Európska rada. 2020a. *A roadmap for recovery. Towards a more resilient, sustainable and fair Europe* [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/media/43384/roadmap-for-recovery-final-21-04-2020.pdf>
18. Európska rada. 2020b. Tlačová správa 21. apríla 2020. *Dopis předsedy Charlese Michela* [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/cs/press/pressreleases/2020/04/21/invitation-letter-by-president-charles-michel-to-the-members-of-the-european-council-ahead-of-their-video-conference-on-23-april-2020-2020>.
19. EUROSTAT. [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10DD_EDPT1__custom_1099977/bookmark/table?lang=en&bookmarkId=012dfc9a-326a-417a-ac76-034b09ef4a42.
20. Medziinštitucionálna dohoda zo 16. decembra 2020 medzi Európskym parlamentom, Radou Európskej únie a Európskou komisiou o rozpočtovej disciplíne, spolupráci v rozpočtových záležitostiach a správnom finančnom riadení, ako aj o nových vlastných zdrojoch vrátane plánu na zavedenie nových vlastných zdrojov [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX:32020Q1222\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX:32020Q1222(01)).
21. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2021/241 z 12. februára 2021, ktorým sa zriaďuje Mechanizmus na podporu obnovy a odolnosti. [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: <http://data.europa.eu/eli/reg/2021/241/oj>.
22. Nariadenie Európskeho Parlamentu a Rady (EÚ) 2021/241 z 12. februára 2021, ktorým sa zriaďuje Mechanizmus na podporu obnovy a odolnosti [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021R0241&from=EL>
23. Nariadenie Rady (ES) č. 1466/97 zo 7. júla 1997 o posilnení dohľadu nad stavmi rozpočtov a o dohľade nad hospodárskymi politikami a ich koordinácii [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=CELEX%3A31997R1466>
24. Nariadenie Rady (ES) č. 1467/97 zo 7. júla 1997 o urýchľovaní a objasňovaní vykonania postupu pri nadmernom schodku [online]. [cit.

2022-06-11]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=CELEX%3A31997R1467>.

25. Nariadenie Rady (EÚ) 2020/672 z 19. mája 2020 o zriadení európskeho nástroja dočasnej podpory na zmiernenie rizík nezamestnanosti v núdzovej situácii (SURE) v dôsledku výskytu ochorenia COVID-19 [online]. [cit. 2022-06-7]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32020R0672&qid=1656444262556&from=EN>.
26. NOVÁČKOVÁ, D., 2014. Zavádzanie dane z finančných transakcií. *Manažment podnikania a vecí verejných - DIALÓGY*: vedecko-odborný časopis Slovenskej akadémie manažmentu, Bratislava: Slovenská akadémia manažmentu. roč. IX, č. 23, s. 73-80. ISSN. 1337-0510.
27. Protokol o postupe pri nadmernom deficite. 2012. SK 7.6.2016 Úradný vestník Európskej únie C 202/99.
28. PLEVÁK, O., 2020. *Zatíží spoločné zadlženie EU budúci generace? Pohledy ekonomů se rozcházejí*. [online]. Euractiv.cz [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: <https://euractiv.cz/section/ekonomika/news/zatizi-spolecne-zadluzeni-eu-budouci-generace-pohledy-ekonomu-se-rozchazi>.
29. Rada EÚ, 2021. Tlačová správa 13. júla 2021 . Rada vyjadrila súhlas s prvými platbami určenými na obnovu. [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/sk/press/press-releases/2021/07/13/council-gives-green-light-to-first-recovery-disbursements/>.
30. Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru na tému „Zmenený a doplnený návrh rozhodnutia Rady o systéme vlastných zdrojov Európskej únie“ COM(2011) 739 final – 2011/0183 (CNS) [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:181:0045:0051:SK:PDF> PRÍLOHA I - Odhadovaný vývoj štruktúry systému financovania EÚ (2012 – 2020).
31. TEMPRANO ARROYO, H., 2022. *The EU's Response to the COVID-19 Crisis: A Game Changer for the International Role of the Euro?* [online]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022 54.s. ISSN 2443-8022 [cit. 2022-06-10]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/info/publications/economic-and-financial-affairs-publications_en, s. 17.
32. VALERO, J., 2021. *EU puts its digital tax on hold after US pressure*. EURACTIV. 12.7.2021. [online]. [cit. 2022-06-10]. Dostupné na:

<https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/eu-puts-its-digital-tax-on-hold-after-us-pressure/>

33. Zmluva o fungovaní Európskej únie Konsolidované znenie.
34. Zmluva o stabilite, koordinácii a správe v hospodárskej a menovej únii medzi Belgickým kráľovstvom, Bulharskou republikou, Dánskym kráľovstvom, Spolkovou republikou Nemecko, Estónskou republikou, Írskom, Helénskou republikou, Španielskym kráľovstvom, Francúzskou republikou, Talianskou republikou, Cyperskou republikou, Lotyšskou republikou, Litovskou republikou, Luxemburským veľkovoľvodstvom, Maďarskom, Maltou, Holandským kráľovstvom, Rakúskou republikou, Poľskou republikou, Portugalskou republikou, Rumunskom, Slovinskou republikou, Slovenskou republikou, Fínskou republikou a Švédskym kráľovstvom. 2012. [online]. [cit. 2022-06-12]. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/media/20392/st00tscg26-sk-12.pdf>.

NOVÝ VLASTNÝ ZDROJ ROZPOČTU EÚ ZALOŽENÝ NA HMOTNOSTI NERECYKLOVANÉHO ODPADU Z PLASTOVÝCH OBALOV A JEHO IMPLEMENTÁCIA VO VYBRANÝCH ČLENSKÝCH ŠTÁTOCH¹

A NEW OWN RESOURCE THE EU BUDGET BASED ON THE WEIGHT OF NON-RECYCLED WASTE FROM PLASTING PACKAGING AND ITS IMPLEMENTATION IN SELECTED MEMBER STATES

Soňa Simić²

Abstrakt: Autorka sa v predloženom príspevku venuje novému vlastnému zdroju rozpočtu Európskej únie založenému na hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov, ktorý bol zavedený s účinnosťou od 01. januára 2021. V príspevku objasňuje základné aspekty uplatňovania a výpočtu tohto nového vlastného zdroja rozpočtu Európskej únie a zaoberá sa možnými spôsobmi jeho implementácie zo strany členských štátov. V druhej kapitole príspevku venuje pozornosť prístupu k zdaňovaniu plastov vo vybraných členských štátoch v širšom kontexte environmentálneho zdaňovania a cieľov politík Európskej únie v environmentálnej oblasti.

Kľúčové slová: rozpočet EÚ, vlastné zdroje rozpočtu EÚ, obehové hospodárstvo, environmentálne zdaňovanie, daň z plastov

Abstract: In the presented paper, the author deals with the new own resource of the European Union budget based on the weight of non-recycled waste from plastic packaging, which was introduced with effect from January 1, 2021. At the same time she clarifies the basic aspects of the application and calculation of this new own resource of the European Union budget and deals with possible ways of its implementation by member states. In the second chapter of the paper, author pays attention to plastics taxation in selected member states in the broader context of environmental taxation and the objectives of the European Union's environmental policies.

Key words: EU budget, own resources of the EU budget, circular economy, environmental taxation, plastic tax

JEL kód: K00

¹ Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124 a vznikla ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0485/21: „Súčasný a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)“.

² JUDr. Soňa Simić, Interný doktorand, Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie, Právnická fakulta, UPJŠ v Košiciach, e-mail: sona.simic@student.upjs.sk.

ÚVOD

Viacročné finančné hospodárenie Európskej únie (ďalej len „EÚ“) je zakotvené priamo v primárnom práve. V súlade s čl. 312 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) sa viacročným finančným hospodárením, ktoré sa ustanovuje najmenej na obdobie piatich rokov, má zabezpečiť čerpanie výdavkov EÚ systematickým spôsobom a v medziach systému vlastných zdrojov. Na základe uvedeného ustanovenia ZFEÚ niektorí autori diferencujú rozpočtovú zásadu ustanovovania viacročných finančných rámcov EÚ (Babčák a kol., 2012, s. 615), ktorú možno z vecného hľadiska prirovnať k zásade viacročného rozpočtového plánovania ustanovenej rozpočtovými predpismi Slovenskej republiky (Babčák a kol., 2022, s. 167).

Všeobecným cieľom ustanovovania viacročných finančných rámcov je dodržiavanie rozpočtovej disciplíny, pričom každý z viacročných finančných rámcov ustanoví podľa čl. 312 ods. 3 ZFEÚ sumu ročných stropov pre viazané a výdavkové rozpočtové prostriedky, ako aj akékoľvek iné ustanovenia potrebné pre hladký priebeh ročného rozpočtového postupu.

Trvanie aktuálneho viacročného finančného rámca bolo stanovené na obdobie siedmich rokov počnúc 1. januárom 2021, t. j. pokrýva roky 2021 až 2027. Právne záväzným aktom, ktorým je tento viacročný finančný rámec regulovaný, je najmä Nariadenie Rady (EÚ, Euratom) 2020/2093 zo 17. decembra 2020, ktorým sa stanovuje viacročný finančný rámec na roky 2021 až 2027 (ďalej len „*Nariadenie o VFR na roky 2021 až 2027*“ alebo aj „*dlhodobý rozpočet EÚ na roky 2021 až 2027*“). S finančným plánovaním EÚ je neodmysliteľne spätá aj otázka reformy systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ, pričom táto otázka je konštantne diskutovaná naprieč jednotlivými viacročnými finančnými rámcami, vrátane aktuálne prebiehajúceho. Osobitne v aktuálnom viacročnom finančnom rámci možno pozorovať zdôraznenie potreby

- riešenia dôsledkov pandémie COVID-19 vo fiskálnej oblasti a
- zavedenia nových vlastných zdrojov rozpočtu EÚ.

Uvedené aspekty je pritom potrebné vnímať ako vzájomne súvisiace determinanty aktuálneho viacročného finančného rámca. Splácanie istiny a súvisiaceho splatného úroku z finančných prostriedkov použitých v rámci Nástroja EÚ na obnovu sa má realizovať zo všeobecného rozpočtu EÚ, a to najmä z nových vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (Medziinštitucionálna dohoda, 2020, s. 17).

Zásadným v tomto smere sa javí najmä zavedenie novej kategórie vlastných zdrojov s účinnosťou od 1. januára 2021 v súlade s Čl. 311 ZFEÚ, ktorou je v tomto príspevku analyzovaný zdroj založený na hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov vzniknutého v každom členskom štáte.

Hlavným cieľom predkladaného príspevku je objasniť podstatu a zmysel zavedenia a uplatňovania novej kategórie vlastných zdrojov rozpočtu EÚ s účinnosťou od 1. januára 2021 v kontexte neutíchajúcich diskusií týkajúcich sa reformy systému vlastných zdrojov. Ďalším z cieľov tohto príspevku je posúdiť akým spôsobom sa zavedenie tohto nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ odzrkadlilo, resp. môže odzrkadliť vo vnútroštátnych právnych poriadkoch členských štátov. V tejto súvislosti je hlavným cieľom príspevku verifikovať hypotézu, podľa ktorej *zavedenie nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ založeného na hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov je dôvodom zavádzania nových vnútroštátnych daní z plastov v jednotlivých členských štátoch.*

1. VLASTNÝ ZDROJ ROZPOČTU EÚ ZALOŽENÝ NA HMOTNOSTI NERECYKLOVANÉHO ODPADU Z PLASTOVÝCH OBALOV

Analyzovaný vlastný zdroj rozpočtu EÚ založený na hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov (ďalej aj „*nový vlastný zdroj rozpočtu EÚ z plastov*“) bol zavedený Rozhodnutím Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 z 14. decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie a o zrušení rozhodnutia 2014/335/EÚ, Euratom (ďalej len „*Rozhodnutie o systéme vlastných zdrojov*“) prijatom na právnom základe čl. 311 ZFEÚ, pričom jeho zavedenie má reprezentovať jeden z prvých krokov v rámci reformy systému vlastných zdrojov. Tento nový vlastný zdroj tak doplnil štruktúru vlastných zdrojov, ktorú už aj v predchádzajúcom viacročnom finančnom rámci tvorili i) tradičné vlastné zdroje (najmä clá a odvody z produkcie cukru), ii) vlastný zdroj založený na dani z pridanej hodnoty a iii) vlastný zdroj založený na hrubom národnom dôchodku. Posledná skoršia zmena obdobného charakteru v systéme vlastných zdrojov bola pritom uskutočnená v osemdesiatych rokoch minulého storočia, kedy bol zavedený zdroj založený na hrubom národnom dôchodku za účelom krytia zvýšených výdavkov súvisiacich s implementáciou jednotného trhu a s pristúpením nových členských štátov (Európska komisia, 2018, s. 1).

Pokiaľ ide o určenie výšky národných príspevkov z plastov jednotlivých členských štátov, táto sa určí uplatnením jednotnej sadzby výberu na hmotnosť

nerecyklovaného odpadu z plastových obalov vzniknutého v každom členskom štáte, ktorá sa vypočíta ako rozdiel medzi celkovou hmotnosťou odpadu z plastových obalov vzniknutého v členskom štáte v danom roku a hmotnosťou recyklovaného odpadu z plastových obalov v danom roku. Pri samotnom vymedzení pojmu plast sa na účely vlastného zdroja rozpočtu EÚ z plastov vychádza z definície plastu ako polyméru v zmysle Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1907/2006 z 18. decembra 2006 o registrácii, hodnotení, autorizácii a obmedzovaní chemikálií. Rozhodnutie o systéme vlastných zdrojov pritom pri samotnom výpočte hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov odkazuje na Smernicu Európskeho Parlamentu a Rady 94/62/ES z 20. decembra 1994 o obaloch a odpadoch z obalov (ďalej len „*Smernica o obaloch a odpadoch z obalov*“), v zmysle ktorej mali členské štáty povinnosť nahlasovať relevantné údaje Európskej komisii už aj pred zavedením tohto nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ. Z uvedeného tak vyplýva, že zavedenie nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ z plastov by nemalo predstavovať zásadné zvýšenie administratívnej záťaže členských štátov súvisiacej so zberom, zhromažďovaním a nahlasovaním potrebných údajov. Najskôr bude výpočet národných príspevkov z plastov uskutočnený na základe prognóz a ich presná výška bude určená po splnení oznamovacích povinností členských štátov v lehote do 18 mesiacov od konca roka, za ktorý sa údaje zozbierali. Prognózy sú členské štáty povinné oznámiť Európskej komisii do 15. apríla každého roka, a to na bežný a aj nasledujúci rok.

Na takto určenú hmotnosť nerecyklovaného odpadu z plastových obalov sa následne aplikuje jednotná sadzba výberu, ktorá je stanovená na 0,80 EUR za kilogram. Súčasťou mechanizmu fungovania vlastného zdroja z plastov sú aj paušálne ročné zníženia vyjadrené v bežných cenách pre niektoré členské štáty (pozri Čl. 2 ods. 2 tretí pododsek Rozhodnutia o systéme vlastných zdrojov), vrátane Slovenskej republiky, ktorej paušálne ročné zníženie predstavuje sumu vo výške 17 miliónov EUR.

Koncepčne tento nový vlastný zdroj z plastov vychádza z Európskej stratégie pre plasty (Európska komisia, 2018), ktorá nadväzuje na Akčný plán pre obehové hospodárstvo EÚ (Európska komisia, 2015), t. j. pre hospodárstvo, v ktorom sa hodnota výrobkov, materiálov a zdrojov udržiava čo najdlhšie a tvorba odpadu sa minimalizuje. Obdobne ako aj ostatné kroky EÚ v tejto oblasti, aj nový vlastný zdroj rozpočtu EÚ z plastov má viesť k znižovaniu množstva plastového odpadu, resp. k zvyšovaniu jeho recyklácie. Okrem uvedeného cieľa v environmentálnej oblasti má však zavedenie nového vlastného

zdroja z plastov (ale aj reforma systému vlastných zdrojov ako taká) sledovať zníženie príspevku založeného na hrubom národnom dôchodku, ktorý slúži na zabezpečenie vyrovnanosti rozpočtu EÚ. Ako bolo uvedené v úvode tohto príspevku, nové vlastné zdroje rozpočtu EÚ, vrátane posudzovaného zdroja majú súčasne kumulovať príjmy potrebné na plnenie záväzkov EÚ spojených s obnovou EÚ. Pri definovaní zmyslu tohto nového zdroja tak nemožno opomenúť ani skutočnosť, že tento nový zdroj je nielen deklarovaným regulačným opatrením v environmentálnej oblasti, ale aj výrazne finančne motivovaným opatrením EÚ (Villar Ezcurra – Bisogno, 2022).

Tento nový zdroj býva označovaný aj ako nová „daň z plastových obalov“, a to aj napriek tomu, že EÚ nie je v zmysle aktuálneho znenia zmlúv, na ktorých je založená oprávnená ukladať a vyberať tzv. vlastné dane EÚ. Z tohto hľadiska je potrebné zdôrazniť, že napriek rozšírenému používaniu tohto označenia sa v posudzovanom prípade nejedná a ani nemôže jednať o vlastnú daň EÚ z plastových obalov. Skutočnosť, že zavedením tohto nového vlastného zdroja nedochádza k zavedeniu nových daní pre občanov EÚ pritom zdôrazňuje aj Európska komisia (2018, s. 3).

Z hľadiska právnej konštrukcie zdroja založeného na hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov je aj z vyššie uvedených dôvodov vhodnejším pomenovaním tohto nového zdroja rozpočtu EÚ národný príspevok založený na hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastov (ďalej aj „*národný príspevok z plastov*“) než daň z plastov. Toto konštatovanie uvádzame aj v nadväznosti na ostatné kategórie vlastných zdrojov, ktoré majú tiež charakter národných príspevkov členských štátov, t. j. vlastné zdroje založené na dani z pridanej hodnoty a hrubom národnom dôchodku, ktoré pri striktnom zohľadnení ich základných charakteristík nemožno považovať za *pravé* vlastné zdroje (Popovič, 2020, s. 20). Uvedené tvrdenie vyplýva zo skutočnosti, že zdroje založené na dani z pridanej hodnoty a hrubom národnom dôchodku tvoria najskôr príjmy štátneho rozpočtu a až následne sú odvádzané do ročného rozpočtu EÚ, zatiaľ čo tradičné vlastné zdroje sú priamym príjmom rozpočtu EÚ. Vlastné zdroje rozpočtu EÚ sú pritom konštantne definované ako príjmy pridelené raz a navždy EÚ s cieľom financovať jej rozpočet, ktoré plynú do tohto rozpočtu automaticky bez potreby akéhokoľvek dodatočného rozhodnutia národných orgánov (Babčák, a kol., 2012, s. 605).

Odlišnou otázkou je však premietnutie tohto nového zdroja rozpočtu EÚ z plastov do vnútroštátnych právnych poriadkov, najmä daňových systémov členských štátov za účelom zabezpečenia príjmov potrebných na realizáciu

predmetnej odvodovej povinnosti členských štátov voči rozpočtu EÚ. Právo EÚ pritom nevyžaduje, aby bola povinnosť vyplývajúca členským štátom voči rozpočtu EÚ zo zavedenia nového vlastného zdroja z plastov prenesená na tzv. znečisťujúce sektory (Alvaro, 2022). Rozhodnutie o systéme vlastných zdrojov obdobne nezaväzuje členské štáty prijať konkrétne vnútroštátne fiskálne opatrenia, najmä vnútroštátne dane z plastov za účelom implementácie tohto nového vlastného zdroja. V tomto smere je možné o vlastnom zdroji rozpočtu EÚ z plastov uvažovať aj ako o národnom príspevku bez obligatórnych vnútroštátnych fiskálnych opatrení (Villar Ezcurra – Bisogno, 2022). Uvedená skutočnosť však môže v konečnom dôsledku viesť k rôznym reakciám členských štátov na zavedenie tohto nového vlastného zdroja, resp. k rôznym spôsobom jeho implementácie. V tejto súvislosti možno očakávať najmä dva prístupy členských štátov, v zmysle ktorých

- členské štáty buď odvedú tento národný príspevok do rozpočtu EÚ priamo zo štátneho rozpočtu bez prenesenia tejto povinnosti na daňovníkov tohto štátu alebo
- sa rozhodnú pre zavedenie nových vnútroštátnych daní, poplatkov, prípadne odvodov z plastov (Scuderi, 2021, s. 3).

2. ZDAŇOVANIE PLASTOV VO VYBRANÝCH ČLENSKÝCH ŠTÁTOCH

2.1. Všeobecne o daniach súvisiacich so životným prostredím

Vo všeobecnej rovine možno za dane s environmentálnym aspektom považovať tie dane, ktorých základom je určitá jednotka niečoho, čo má konkrétny a preukázaný negatívny vplyv na životné prostredie (Kwilinski et al., 2019, s. 3), pričom sú tieto dane charakterizované aj ako ekonomický nástroj na dosahovanie cieľov environmentálnej politiky. Vymedzenie daní s environmentálnym aspektom má dnes význam najmä zo štatistického hľadiska a zostavovania environmentálnych ekonomických účtov v zmysle Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 691/2011 zo 6. júla 2011 o európskych environmentálnych ekonomických účtoch (ďalej len „*Nariadenie o environmentálnych účtoch*“). V konkrétnej rovine sú za dane súvisiace so životným prostredím v zmysle Prílohy II. Nariadenia o environmentálnych účtoch považované dane klasifikované do štyroch skupín nasledovne:

- dane z energie;
- dane z dopravy;

- dane zo znečistenia a
- dane zo zdrojov.

Do uvedeného rámca environmentálnych daní sú však zaradované aj iné povinné platby než len dane, a to najmä rôzne poplatky súvisiace so životným prostredím, napríklad poplatok za znečisťovanie ovzdušia, poplatok za vypúšťanie odpadových vôd do povrchových vôd a pod.

Vo vyššie uvedených intenciách možno medzi environmentálne dane ukladané a vyberané v právnom poriadku Slovenskej republiky zaradiť:

- daň z minerálnych olejov, daň z elektriny, daň z uhlia, daň zo zemného plynu, miestnu daň za jadrové zariadenia (*dane z energie*),
- daň z motorových vozidiel, poplatok za registráciu motorového vozidla, miestnu daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta (*dane z dopravy*) a
- poplatky za vypúšťanie odpadových vôd do povrchových vôd, poplatky za znečisťovanie ovzdušia (*dane zo znečistenia*) (Čakoci a kol., 2019, s. 54).

Pokiaľ ide o výber environmentálnych daní v podmienkach Slovenskej republiky, zo Správy Európskej komisie o vykonávaní environmentálnych predpisov za rok 2019 z 31.07.2019 vyplýva, že príjmy Slovenska z environmentálnych daní sú pod priemerom EÚ, kedy v roku 2017 tvorili len 1,76 % HDP a 5,32 % celkových príjmov z daní a príspevkov na sociálne zabezpečenie. V nadväznosti na pomerne nízke výnosy z týchto daní tak možno v podmienkach Slovenskej republiky uvažovať skôr o ich regulačnej funkcii než o reálnom naplnení fiskálnej funkcie.

K environmentálnym daniam v zmysle ich základnej charakteristiky možno zaradiť aj dane zamerané na plastové výrobky, obaly a ich spotrebu, či odpady z plastov a ich recykláciu. Zdaňovanie plastov v jednotlivých členských štátoch je dnes rôznorodé. Niektoré členské štáty pritom zvažovali zdaňovanie plastov už aj pred 1. januárom 2021, t.j. pred zavedením nového zdroja rozpočtu EÚ z nerecyklovaných plastov. V iných členských štátoch plasty už aj pred týmto dátumom podliehali rôznym iným platbám povinného charakteru, neoznačeným ako dane (Pwc, 2021). Predmetom nasledujúcich podkapitol tohto príspevku je vymedzenie základných aspektov zdaňovania, prípadne nezdaňovania plastov v obehovom hospodárstve vybranými členskými štátmi v kontexte cieľov politik EÚ v tejto oblasti.

2.2. Talianska daň z plastov – podstata a dôvody jej zavedenia

Jedným zo štátov, ktoré sa rozhodli pristúpiť k znižovaniu množstva spotreby plastov aj formou ich daňového zaťaženia je Taliansko. Tzv. „talianska daň z plastov“ je spotrebnou daňou z plastových predmetov určených na jedno použitie. Kritické ohlasy sprevádzajúce návrh na zavedenie talianskej dane z plastov spočívali najmä v jej označení ako duplicitného nástroja nadväzujúceho na zavedenie nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ z plastov (Scuderi, 2021, s. 540). Ako bolo naznačené vyššie, zavedenie nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ nadväzuje na politiky EÚ vykonávané v environmentálnej oblasti. Okrem už spomenutej Smernice o odpadoch a obaloch z odpadov však boli v tejto oblasti prijaté aj ďalšie právne záväzné akty, a to najmä Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2008/98/ES z 19. novembra 2008 o odpade a o zrušení určitých smerníc a Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/904 z 5. júna 2019 o znižovaní vplyvu určitých plastových výrobkov na životné prostredie (ďalej len „*Smernica o znižovaní vplyvu určitých plastových výrobkov*“). Taliansko k zavedeniu tohto daňového nástroja pristúpilo práve v rámci implementácie uvedených smerníc, ktoré vo všeobecnej rovine ukladajú členským štátom prijať potrebné opatrenia na zníženie spotreby plastov.

Ako zdôrazňuje Scuderi (2021, s. 541), medzi vlastným zdrojom rozpočtu EÚ z plastov a talianskou daňou z plastov možno identifikovať zásadný rozdiel, ktorý spočíva najmä v tom, že zatiaľ čo vlastný zdroj rozpočtu EÚ z plastov je naviazaný na hmotnosť nerecyklovaného odpadu z plastových obalov, talianska daň z plastov je vnútroštátnym nástrojom zameraným na výrobu, dovoz alebo intrakomunitárne nadobudnutie (pôvodných) jednorazových plastových výrobkov, t.j. rozdiel medzi nimi je už aj v predmete, na ktorý sú tieto opatrenia uvalené. Naznačený rozdiel možno ponímať aj z pohľadu tzv. životného cyklu výrobku v obehovom hospodárstve, kedy vlastný zdroj rozpočtu EÚ reflektuje až fázu nerecyklovaného konečného odpadu z plastov a vnútroštátna talianska daň je spojená už s výrobou alebo dovozom jednorazových plastových výrobkov a s ich uvedením na trh (KMPG, 2021, s. 2).

Talianska daň z plastov mala byť pôvodne zavedená s účinnosťou od 1. januára 2021 (t. j. od rovnakého dátumu, ku ktorému sa datuje zavedenie nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ). V dôsledku opatrení zavádzaných v nadväznosti na pandémie COVID-19 však napokon došlo k odloženiu nadobudnutia účinnosti zavedenia tejto dane z plastov najskôr k 1. júlu 2021 a napokon až k 1. januáru 2023.

Taliansku daň z plastov pôvodne zaviedol taliansky rozpočtový zákon na rok 2020 č. 160/2019 z 30. decembra 2019 (*Budget Law 2020 no. 160/2019 published in the Official Gazette no. 304 of December 30, 2019, ordinary supplement no. 45/L*) (ďalej len „taliansky rozpočtový zákon“). Základné prvky dane z plastov sú regulované ustanoveniami 634 až 658 tohto zákona. Talianska daň z plastov sa má vzťahovať na plastové predmety určené na jedno použitie, ktoré plnia alebo majú plniť funkcie uchovávania, chránenia, manipulácie alebo dodania tovaru alebo potravinárskych výrobkov, ktoré sú vyrobené hoci aj len s čiastočným použitím plastových materiálov a nie sú koncipované, navrhnuté ani uvedené na trh za účelom ich viacnásobného alebo opätovného použitia na rovnaký účel. Zo zdanenia majú byť pritom vylúčené vybrané plastové predmety, napríklad predmety kompostovateľné v súlade s technickými normami, vybrané zdravotnícke pomôcky a plastové predmety určené na uchovávanie a ochranu liečivých prípravkov (čl. 634 talianskeho rozpočtového zákona). Sadzba dane je navrhovaná vo výške 0,45 EUR na kilogram plastových výrobkov určených na jedno použitie. Ako osobu povinnú platiť daň zákon ustanovuje v prípade plastových predmetov vyrobených na území Talianska výrobcu. V prípade plastových predmetov z iných členských štátov EÚ je osobou povinnou platiť daň z plastov kupujúci pri výkone podnikateľskej činnosti alebo predávajúci, pokiaľ je kupujúcim spotrebiteľ. Dovozca je osobou povinnou platiť daň z plastov v prípade plastových predmetov z tretích krajín (čl. 637 talianskeho rozpočtového zákona). Daňová povinnosť má v prípade talianskej dane z plastov vzniknúť v okamihu výroby, dovozu alebo vstupu tohto plastového predmetu na územie Talianska, pričom sa má stať splatnou poskytnutím plastového predmetu na spotrebu na území Talianska (čl. 636 talianskeho rozpočtového zákona).

2.3. Španielska daň z plastov – podstata a dôvody jej zavedenia

Ďalším členským štátom, ktorý oznámil zavedenie zdaňovania plastov s účinnosťou od 01. januára 2023, je Španielsko. Španielsky zákon č. 7/2022 z 08. apríla 2022 o odpade a kontaminovanej pôde pre obehové hospodárstvo (*Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular*) (ďalej len „španielsky zákon o odpade“), ktorý zavádza zdaňovanie plastov, bol obdobne ako v prípade Talianska prijatý v rámci implementácie smernice o znižovaní vplyvu určitých plastových výrobkov (EY, 2022). Súčasne bola daň z plastov zavedená aj v kontexte snahy Španielska zdôrazniť význam nástrojov s environmentálnym regulačným aspektom v strednodobom horizonte,

aby sa predišlo nedodržaniu európskych smerníc týkajúcich sa životného prostredia (Alvaro, 2022).

Španielsky zákon o odpade v čl. 67 a nasl. zavádza „daňové opatrenia na podporu obehového hospodárstva“ medzi ktoré patria:

- osobitná daň za jednorazové plastové obaly (čl. 67 a nasl. španielskeho zákona o odpadoch) a
- daň za uloženie odpadu na skládku, spaľovanie a spoluspaľovanie odpadu (čl. 84 a nasl. španielskeho zákona o odpadoch).

Daň za jednorazové plastové obaly je daňou nepriameho charakteru, ktorá sa vzťahuje na použitie jednorazových obalov obsahujúcich plasty na území Španielska, bez ohľadu na to či sú prázdne alebo obsahujú, chránia alebo sa nimi umožňuje manipulácia, distribúcia alebo prezentácia tovaru. V rozsahu pôsobnosti tejto dane sú jednorazové obaly, ktoré obsahujú plast, ako aj plastové polotovary určené na výrobu takých obalov (termoplastové fólie) a takisto výrobky obsahujúce plast, ktoré umožňujú zatváranie alebo uvádzanie jednorazových obalov na trh (čl. 68 španielskeho zákona o odpadoch). Zdaňovaná je výroba, dovoz alebo intrakomunitárne nadobudnutie výrobkov tvoriacich predmet dane. Obdobne ako v prípade talianskej dane z plastov, aj španielsky zákon upravuje určité výnimky, pre ktoré sa nebude daň z plastov uplatňovať, najmä pokiaľ ide o obaly určené na uchovávanie, ochranu, manipuláciu, distribúciu alebo prezentáciu liekov alebo zdravotníckych pomôcok (čl. 75 španielskeho zákona o odpadoch). Daňová povinnosť vzniká v prípade výroby v okamihu, kedy sa uskutoční dodanie výrobkov, ktoré sú predmetom dane v prospech odberateľa alebo v okamihu, kedy sa tieto výrobky sprístupnia odberateľovi. V prípade dovozu je vznik daňovej povinnosti ustanovený na okamih vzniku colného dlhu v súlade s colnými predpismi a v prípade intrakomunitárneho nadobudnutia výrobkov vzniká daňová povinnosť pätnástym dňom kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa začalo odoslanie alebo preprava výrobkov v prospech odberateľa alebo vyhotovením faktúry pred uvedeným okamihom (čl. 74 španielskeho zákona o odpade). Ako osoby povinné platiť daň zákon vymedzuje fyzické a právnické osoby, ktoré uskutočňujú výrobu, dovoz, alebo intrakomunitárne nadobudnutie obalov, ktoré sú predmetom dane. Základom dane má byť množstvo nerecyklovaných plastov vyjadrené v kilogramoch a sadzba dane je stanovená na 0,45 EUR na kilogram (čl. 77 a 78 španielskeho zákona o odpadoch). Z uvedeného potom vyplýva, že recyklovateľné plasty tejto dani nepodliehajú, čo je na jednej strane spoločným

znakom s vlastným zdrojom rozpočtu EÚ z plastov a zároveň rozdielnym znakom od dane z plastov predstavenej v Taliansku.

2.4. Riadenie vlastného zdroja rozpočtu EÚ založeného na hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov v podmienkach Slovenskej republiky

Za rok 2021 splnila Slovenská republika povinnosť odvieť národný príspevok z plastov v prospech rozpočtu EÚ priamo zo štátneho rozpočtu. Po uplatnení paušálneho zníženia tohto príspevku pre Slovenskú republiku v súlade s čl. 2 ods. 2 tretieho pododseku Rozhodnutia o systéme vlastných zdrojov vo výške 17 miliónov EUR dosiahla celková suma odvedeného príspevku výšku približne 30 miliónov EUR (Deloitte, 2022). Konečná suma národného príspevku z plastov za rok 2021 bude ustálená v roku 2023.

V nadväznosti na zavedenie nového zdroja rozpočtu EÚ z plastov pristúpila Slovenská republika k doplneniu Systému riadenia vlastných zdrojov Európskych spoločenských v Slovenskej republike, ktorý bol schválený uznesením vlády č. 594 z 2. septembra 2009. Vypracovaný bol Systém riadenia vlastného zdroja Európskej únie založeného na nerecyklovanom odpade z plastových obalov v Slovenskej republike, ktorý okrem iného vymedzuje subjekty zapojené do tohto systému, ich úlohy v tomto systéme, ich zodpovednosť, ako aj lehoty na plnenie stanovených povinností. Podľa uvedeného materiálu v aktuálne dostupnom znení v zmysle poslednej zmeny z 23. júna 2022 sú do systému finančného riadenia tohto zdroja v Slovenskej republike zapojené:

- Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „*MF SR*“), ktoré je zodpovedné za zasielanie výkazov Európskej komisii, ktoré obsahujú relevantné údaje o hmotnosti odpadu z plastových obalov a výpočtoch súm vlastného zdroja rozpočtu EÚ z plastov, a to na základe údajov získaných od Ministerstva životného prostredia Slovenskej republiky na ročnej báze do 31. júla, ďalej sprístupňuje sumu zodpovedajúcu 1/12 tohto príspevku podľa schváleného rozpočtu EÚ alebo pozmeňujúceho rozpočtu EÚ v prvý pracovný deň každého mesiaca na účet vedený v Štátnej pokladnici v mene Európskej komisie (pozri bod 4.1. Systému riadenia vlastného zdroja Európskej únie založeného na nerecyklovanom odpade z plastových obalov v Slovenskej republike);
- Ministerstvo životného prostredia Slovenskej republiky (ďalej len „*MŽP SR*“), ktoré najmä poskytuje MF SR odhad hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov na aktuálny a nasledujúci rok v zásade do 15.

apríla alebo v inom termíne určenom MF SR, ako aj relevantné výkazy obsahujúce výpočet súm odvodu EÚ a súčasne uchováva podkladové dokumenty použité pri výpočte odvodu národného príspevku z plastov až do 31. júla piateho roka nasledujúceho po príslušnom rozpočtovom roku (pozri bod 4.2. Systému riadenia vlastného zdroja Európskej únie založeného na nerecyklovanom odpade z plastových obalov v Slovenskej republike);

- Slovenská agentúra životného prostredia, ktorej úlohy spočívajú najmä v zabezpečení účasti na zasadnutiach expertnej skupiny zriadenej Európskou komisiou pre štatistiky o odpade z plastových obalov a v poskytovaní potrebnej súčinnosti MF SR a MŽP SR pri plnení ich úloh (pozri bod 4.3. Systému riadenia vlastného zdroja Európskej únie založeného na nerecyklovanom odpade z plastových obalov v Slovenskej republike) a
- Štátna pokladnica, ktorá najmä vedie účet MF SR v mene Európskej komisie pre odvody vlastných zdrojov EÚ do rozpočtu EÚ a realizuje platobné príkazy Európskej komisie (pozri bod 4.4. Systému riadenia vlastného zdroja Európskej únie založeného na nerecyklovanom odpade z plastových obalov v Slovenskej republike).

Akým spôsobom sa zavedenie nového zdroja rozpočtu EÚ z plastov premietne do právneho poriadku Slovenskej republiky v nasledujúcich obdobiach nie je zrejmé. Doposiaľ však v podmienkach Slovenskej republiky absentuje návrh na zavedenie novej dane z plastov.

ZÁVER

Predložený príspevok bol venovaný rozboru nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ z plastov, ktorý bol zavedený s účinnosťou od 1. januára 2021. Tento nový vlastný zdroj bol posudzovaný v kontexte viacročného finančného plánovania EÚ, ako aj politík EÚ stanovených a realizovaných za účelom znižovania množstva odpadu z plastov. S ohľadom na krátkosť obdobia účinnosti tohto nástroja nie je objektívne možné relevantným spôsobom vyhodnotiť reálne dosiahnutie tohto nesporne spoločensky prospešného cieľa. V uvedenej súvislosti je však osobitne zaujímavým prvkom koexistencia deklarovaných rozpočtových a environmentálnych cieľov. Určitým paradoxom tohto nového zdroja rozpočtu EÚ z plastov môže byť skutočnosť, že čím vyšší efekt prinesie v oblasti recyklácie odpadov z plastov, tým nižšie budú výnosy plynúce v prospech rozpočtu EÚ z titulu toho zdroja. Výrazný fiskálny a zároveň regulačný charakter

tohto nového zdroja rozpočtu EÚ pritom zdôrazňujú viacerí autori (Villar Ezcurra – Bisogno, 2022).

V druhej kapitole príspevku bola pozornosť venovaná možným spôsobom implementácie nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ z plastov do vnútroštátnych právnych poriadkov zavádzaním nových daní z plastov, a to vymedzením podstaty a objasnením dôvodov zavedenia vnútroštátnych daní z plastov v Taliansku a Španielsku. Pred priblížením vybraných vnútroštátnych daní z plastov bola rámcovo venovaná pozornosť aj vymedzeniu environmentálnych daní v širšom zmysle a konštatované bolo tiež zaradenie vnútroštátnych daní z plastov medzi tieto environmentálne dane.

Z priblíženia podstaty jednotlivých vnútroštátnych daní z plastov vyplynulo, že pre tieto vnútroštátne dane je charakteristická najmä absencia ich harmonizácie na úrovni EÚ a (aj z tejto skutočnosti vyplývajúci) rôznorodý prístup členských štátov k zavádzaniu a následne k stanoveniu základných prvkov týchto daní. Okrem vnútroštátnych daní dnes plasty podliehajú aj množstvu iných povinných platieb, ktoré môžu byť označené rôzne ako poplatky, príspevky, odvody a pod. Ako bolo uvedené, v podmienkach Slovenskej republiky doposiaľ absentuje zavedenie určitej dane z plastov.

Hypotéza stanovená v úvode tohto príspevku, podľa ktorej *zavedenie nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ založeného na hmotnosti nerecyklovaného odpadu z plastových obalov je dôvodom zavádzania nových vnútroštátnych daní z plastov v jednotlivých členských štátoch* potvrdená nebola. Vnútroštátne dane z plastov totiž jednotlivé členské štáty zavádzali v rámci implementácie množstva ďalších politík a širšieho spektra právne záväzných aktov EÚ, najmä smerníc prijatých EÚ v oblasti životného prostredia, a to už aj v období pred zavedením nového vlastného zdroja rozpočtu EÚ z plastov. V tejto súvislosti sa však možno domnievať, že výnosy získané z titulu vnútroštátnych daní z plastov budú v ďalších rozpočtových rokoch použité práve na zabezpečenie financovania národných príspevkov členských štátov z plastov. V tomto smere tak môže nový vlastný zdroj rozpočtu EÚ z plastov v budúcnosti nadobudnúť charakter „vlastného zdroja založeného na daniach“ (pozri: Schratzenstaller – Kreněk, 2019, s. 174). Ani táto skutočnosť však nevylučuje záver o tom, že nový vlastný zdroj rozpočtu EÚ z plastov nie je výlučným dôvodom pre možné rozšírenie zdaňovania plastov v jednotlivých členských štátoch v budúcnosti.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. Alvaro, A., 2022. *The Spanish tax on non-reusable plastic packaging*. In: Kluwer International Tax Blog. [online]. [cit. 2022-06-27]. Dostupné z: <http://kluwertaxblog.com/2022/05/11/the-spanish-tax-on-non-reusable-plastic-packaging/>.
2. BABČÁK, V. a kol., 2012. *Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii*. Prvé vydanie. Bratislava: EUKÓDEX, s. r. o., 832 s. ISBN: 978-80-89447-86-2.
3. BABČÁK, V. a kol., 2022. *Základy slovenského finančného práva*. Ružomberok, Vydavateľstvo EPOS, 495 s. ISBN: 978-80-562-0340-8.
4. CAKOČI, K. a kol., 2019. *Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady*. Košice: ŠafárikPress UPJŠ v Košiciach, 97 s. ISBN 978-80-8152-811-8.
5. Deloitte. 2022. *New EU environmental taxes*. [online]. [cit. 2022-07-11]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/sk/en/pages/tax/articles/new-EU-environmental-taxes.html>.
6. EY. 2022. *Tax News, May 2022*. [online]. [cit. 2022-06-25]. Dostupné z: https://www.ey.com/en_si/ey-slovenia-tax-alerts/tax-news-may-2022.
7. KPMG. 2021. *Plastic Tax: Reduce, Reuse, Recycle*. [cit. 2022-06-26]. Dostupné z: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/09/plastic-tax.pdf>.
8. KWILINSKI, A. et al., 2019. *Environmental taxes as a condition of business responsibility in the conditions of sustainable development*. In: Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues. roč. 22, č. 2, s. 1 – 6. ISSN: 1544-0036. Dostupné z: <http://izmail.maup.com.ua/assets/files/maup-2.4.-12.pdf>.
9. Materiál: *Systém riadenia vlastného zdroja Európskej únie založeného na nerecyklovanom odpade z plastových obalov v Slovenskej republike, rezortné číslo: MF/005330/2022-1813, číslo legislatívneho procesu: LP/2022/212*. [online]. 2022 [cit. 2022-07-15]. Dostupné z: <https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy/SK/LP/2022/212>
10. Medziinštitucionálna dohoda zo 16. decembra 2020 medzi Európskym parlamentom, Radou Európskej únie a Európskou komisiou o rozpočtovej disciplíne, spolupráci v rozpočtových záležitostiach a správnom finančnom

riadení, ako aj o nových vlastných zdrojoch vrátane plánu na zavedenie nových vlastných zdrojov (Ú. v. EÚ L 433I, 22.12.2020, s. 28). 2020 [cit. 2022-06-27].

11. Návrh Európskej komisie z 2. mája 2018 na Rozhodnutie Rady o systéme vlastných zdrojov Európskej únie {SWD(2018) 172 final}.
12. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1907/2006 z 18. decembra 2006 o registrácii, hodnotení, autorizácii a obmedzovaní chemikálií.
13. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 691/2011 zo 6. júla 2011 o európskych environmentálnych ekonomických účtoch.
14. Nariadenie Rady (EÚ, Euratom) 2020/2093 zo 17. decembra 2020, ktorým sa stanovuje viacročný finančný rámec na roky 2021 až 2027.
15. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov z 02.12.2015: Kruh sa uzatvára – Akčný plán EÚ pre obehové hospodárstvo, COM(2015) 614 final.
16. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov zo 16.01.2018: Európska stratégia pre plasty v obehovom hospodárstve, COM/2018/028 final.
17. POPOVIČ, A., 2020. *Systém vlastných zdrojov rozpočtu EÚ ako materiálna podstata fondového hospodárstva EÚ – súčasnosť a budúcnosť*. In: Právo fondov EÚ v teórii a praxi. Zborník príspevkov. s. 17 – 25. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, ISBN 978-80-8152-953-5 (e-publikácia).
18. Pracovný dokument útvarov Komisie, Správa o vykonávaní environmentálnych právnych predpisov za rok 2019, Správa o krajine – SLOVENSKO zo 04.04.2019, SWD(2019) 116 final, Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52019SC0116&qid=1647422029781>.
19. PwC. 2021. *Importance of environmental taxes - Plastic Packaging Tax*. [online]. [cit. 2022-06-19]. Dostupné z: <https://www.pwc.nl/en/insights-and-publications/tax-news/vat/importance-of-environmental-taxes-plastic-packaging-tax.html>.

20. Rozhodnutie Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 z 14. decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie a o zrušení rozhodnutia 2014/335/EÚ, Euratom.
21. SCHRATZENSTALLER, M. a A. Krenek, 2019. Tax-based Own Resources to Finance the EU Budget. *Intereconomics*, č. 54, pp. 171–177. <https://doi.org/10.1007/s10272-019-0817-0> [cit. 2022-06-25] Dostupné z: <https://www.deepdyve.com/lp/springer-journal/tax-based-own-resources-to-finance-the-eu-budget-ZLV0tU4IwL?key=springer>.
22. SCUDERI, E., 2021. Towards a plastic-free economy: the Italian plastic tax. *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, č. 1, s. 539 – 545. ISSN 2499-2569.
23. Smernica Európskeho Parlamentu A Rady 94/62/ES z 20. decembra 1994 o obaloch a odpadoch z obalov.
24. Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2008/98/ES z 19. novembra 2008 o odpade a o zrušení určitých smerníc.
25. Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/904 z 5. júna 2019 o znižovaní vplyvu určitých plastových výrobkov na životné prostredie.
26. španielsky zákon č. 7/2022 z 08. apríla 2022 o odpade a kontaminovanej pôde pre obehové hospodárstvo.
27. taliansky zákon o rozpočte na rok 2020 č. 160/2019 uverejnený v Úradnom vestníku Talianska č. 304 zo dňa 30.12.2019, riadny dodatok č. 45 / L.
28. VILLAR EZCURRA, M. a M. BISOGNO, 2022. *The New 'EU Plastic Contribution': Lights and Shadows under Scrutiny*. In: Kluwer International Tax Blog. [online]. [cit. 2022-06-29]. Dostupné z: <http://kluwertaxblog.com/2022/01/31/the-new-eu-plastic-contribution-lights-and-shadows-under-scrutiny/>

EURÓPSKY SYSTÉM FINANČNÉHO DOHLĎADU V OPTIKE ROZPOČTU EURÓPSKEJ ÚNIE

EUROPEAN SYSTEM OF FINANCIAL SUPERVISION IN THE LIGHT OF THE BUDGET OF THE EUROPEAN UNION

Michal Úradník¹

Abstrakt: Autor v príspevku poukazuje na prezentované správy odborníkov a súčasne reflektuje esenciálne dôvody, ktoré podmienili kreovanie súčasného Európskeho systému finančného dohľadu. Na podklade organizačnej štruktúry sa pozornosť autora sústreďuje na európske orgány mikroprudenciálneho dohľadu, ktorých činnosť a hospodárenie približuje v optike príspevkov z rozpočtu Európskej únie. Vo vzájomnej komparácii rozpočtových prostriedkov sú zdôraznené právno-ekonomické otázky, ktoré vyplývajú z hospodárenia orgánov dohľadu nad finančným trhom.

Kľúčové slová: finančný trh, kríza, dohľad, európsky systém finančného dohľadu, rozpočet, Európska únia.

Abstract: In the paper, the author points to the expert reports presented, while at the same time reflecting the essential reasons that made the creation of the current European system of financial supervision conditional. On the basis of the organisational structure, the author's attention is focused on the European microprudential supervisory authorities, whose activities and management are approximated in the optics of contributions from the European Union budget. The mutual comparison of appropriations highlights the legal and economic issues arising from the management of financial market supervisory authorities.

Key words: financial market, the crisis, supervision, european System of Financial Supervision, budget. European Union.

JEL kód: K29, G1, G2, D53

¹ JUDr. Michal Úradník, interný doktorand, Katedra obchodného a finančného práva, Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici. Vo svojej publikačnej činnosti sa venuje najmä oblasti finančného práva, daňového práva a ústavného práva, e-mail: michal.uradnik@umb.sk. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-1748-6399>.

ÚVOD

Vznik Európskeho systému finančného dohľadu podmienili dve skutočnosti. Prvou z nich bola svetová hospodárska kríza, ktorá sa začala už v roku 2007 v Spojených štátoch amerických. V ekonomickom systéme kontinentálnej Európy sa hospodárska kríza prejavila na prelome rokov 2008 a 2009. Druhým podnetom pre kreovanie Európskeho systému finančného dohľadu bola správa expertnej skupiny na vysokej úrovni pod vedením Jacquesa de Larosièra, označovaná aj ako Larosièrová správa. Ako riešenie finančnej krízy skupina odborníkov prezentovala posilnenie vplyvu Európskej centrálnej banky, na ktorú sa mali preniesť dôležité kompetencie, a to úplne na makroúrovni a čiastočne aj na mikroúrovni, pri súčasnom zachovaní mikroekonomického dohľadu vykonávaného orgánmi dohľadu jednotlivých členských štátov Európskej únie. Ako vyplýva z Larosierovej správy, jednou z chýb dovtedy vykonávaného dohľadu nad finančným trhom bolo prílišné sústredenie sa na výkon dohľadu nad jednotlivými inštitúciami (mikroprudenciálny dohľad) a len málo pozornosti bolo venované samotnému vývoju finančného trhu ako celku (makroprudenciálny dohľad).² Odpoveďou na finančnú krízu tak s účinnosťou od 1. januára 2011 bolo zriadenie Európskeho systému finančného dohľadu (ďalej aj ako „ESFS“), ktorý sa skladá z Európskeho výboru pre systémové riziká, Európskeho orgánu pre bankovníctvo (ďalej aj ako „EBA“), Európskeho orgánu pre poisťovníctvo a dôchodkové poistenie zamestnancov (ďalej aj ako „EIOPA“), Európskeho orgánu pre cenné papiere a trhy (ďalej aj ako „ESMA“), Spoločného výboru európskych orgánov dohľadu a príslušných orgánov dohľadu uvedených v čl. 1 ods. 2 nariadení Európskeho parlamentu a Rady EÚ č. 1093/2010, č. 1094/2010 a č. 1095/2010, vrátane Európskej centrálnej banky, pokiaľ ide o úlohy, ktoré sú jej zverené nariadením Európskeho parlamentu a Rady EÚ č. 1024/2013.

Z hľadiska teoretického členenia druhu dohľadu nad finančným trhom, a to na tzv. špecializované systémy a inštitucionálne integrované systémy dohľadu (Rejnuš, 2014, s. 704-705), možno Európsky systém finančného dohľadu zaradiť do oboch z vybraných kategórií, pretože kým makroprudenciálny dohľad, vykonávaný zo strany Európskeho výboru pre systémové riziká, predstavuje svojou podstatou dohľad integrovaný, *vice versa* európske orgány

² The high-level group on financial supervision in the EU. Chaired by Jacques de Larosière. Report. Brussels, 25 February 2009, Ursache der Finanzkrise. [online]. s. 11. [cit. 01.01.2020]. Dostupné na internete: https://www.esrb.europa.eu/shared/pdf/de_larosiere_report_de.pdf?27ac25e3e0132be567ddc3fa2590d579.

mikroprudenciálneho dohľadu,³ predstavujú orgány špecializovaného dohľadu, a to z dôvodu, že sa ich pozornosť koncentruje na oblasť bánk, poisťovníctva a dôchodkového poistenia zamestnancov, ako aj na oblasť cenných papierov a trhov.

Na podklade deskripcie právnej úpravy a iných skutočností autor dekompozičnou rozkladovou metódou analyzuje rozpočtový proces a komparuje nielen návrhy rozpočtov, ale aj ich schválené podoby a prijaté rozpočtové opatrenia, a to za účelom poukázať na otázku dostatočného financovania európskych orgánov mikroprudenciálneho dohľadu.

1. ROZPOČTOVÝ PROCES

Pokiaľ ide o otázku rozpočtového hospodárenia orgánov Európskeho systému finančného dohľadu je potrebné konštatovať, že v zmysle nariadení, ktorými bol tento európsky systém dohľadu nad finančným trhom kreovaný, je oblasť rozpočtov upravená len v časti orgánov mikroprudenciálneho dohľadu. Z dôvodu podobnosti právnej úpravy rozpočtov európskych orgánov mikroprudenciálneho dohľadu a za účelom koncentrácie poznatkov sa pozornosť autora sústreďí prevažne na Európsky orgán pre bankovníctvo.

Podľa čl. 62 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1093/2010 ktorým sa zriaďuje Európsky orgán dohľadu (Európsky orgán pre bankovníctvo), ktorým sa mení a dopĺňa rozhodnutie č. 716/2009/ES a ktorým sa zrušuje rozhodnutie Komisie 2009/78/ES v platnom znení sú príjmami Európskeho orgánu pre bankovníctvo:

- 1) povinné príspevky vnútroštátnych orgánov verejnej moci zodpovedných za dohľad nad finančnými inštitúciami, pričom príspevky sa určia podľa vzorca na základe váhy hlasov stanoveného v článku 3 ods. 3 Protokolu (č. 36) o prechodných ustanoveniach, ktorý sa v tejto súvislosti uplatňuje aj po 31. októbri 2014⁴
- 2) dotácie (príspevky) Európskej únie zaúčtované do všeobecného rozpočtu Európskej únie,⁴
- 3) všetky poplatky zaplatené orgánu pre bankovníctvo v prípadoch uvedených v príslušných nástrojoch práva Európskej únie,

³ EBA, EIOPA a ESMA.

⁴ Pomer dotácie z rozpočtu Európskej únie k príspevkom členských štátov je 40:60.

- 4) akýkoľvek dobrovoľný príspevok od členských štátov⁵ alebo pozorovateľov,⁶
- 5) dohodnuté poplatky za publikácie, odbornú prípravu a akékoľvek iné služby, ktoré poskytol orgán pre bankovníctvo na základe konkrétnej žiadosti jedného alebo viacerých príslušných orgánov.

Podľa čl. 62 ods. 3 nariadenia č. 1093/2010 musia byť príjmy a výdavky Európskeho orgánu pre bankovníctvo vyrovnané, pričom medzi výdavky orgánu pre bankovníctvo patria aspoň výdavky na zamestnancov, odmeny, infraštruktúru, odbornú prípravu, ako aj administratívne a prevádzkové výdavky.

Okrem zásady vyrovnanosti rozpočtových príjmov a výdavkov sa v rámci rozpočtovej „politiky“ uplatňuje aj zásada jednoročnosti, a síce odhady všetkých príjmov a výdavkov EBA sa pripravujú pre každý rozpočtový rok zodpovedajúci kalendárnemu roku. Na príprave rozpočtu participujú tri interné orgány Európskeho orgánu pre bankovníctvo, a to výkonný riaditeľ, riadiaca rada a rada orgánov dohľadu. Výkonný riaditeľ každý rok vypracúva predbežný návrh jednotného programového dokumentu na nasledujúce tri rozpočtové roky, pričom uvedie odhad príjmov a výdavkov, ako aj informácie o zamestnancoch, jeho ročné a viacročné plánovanie programu a predloží ho riadiacej rade a rade orgánov dohľadu spolu s plánom pracovných miest. K uvedenému návrhu sa vyjadrí riadiaca rada a na základe jej návrhu rada orgánov dohľadu (nazývaná aj dozorná rada) prijme návrh jednotného programového dokumentu na nasledujúce tri rozpočtové roky. Následne riadiaca rada do 31. januára zašle jednotný programový dokument Komisii, Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu dvoru auditorov. Komisia zohľadní jednotný programový dokument a do návrhu rozpočtu Európskej únie z neho zapracuje odhady, ktoré považuje za potrebné vzhľadom na plán pracovných miest a výšku vyrovnávacieho príspevku, ktorý sa má v súlade s článkami 313 a 314 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len ako „ZFEÚ“) hradiť zo všeobecného rozpočtu Európskej únie. Na strane druhej, Európsky parlament a Rada prijímajú plán pracovných miest Európskeho orgánu pre bankovníctvo a schvaľujú rozpočtové prostriedky na vyrovnávací príspevok. Rozpočet Európskeho orgánu pre bankovníctvo prijíma rada orgánov dohľadu.

⁵ Napríklad poskytnutie budov a priestorov na sídlo orgánu. Uvedené sa uplatnilo v prípade zmeny sídla EBA z Londýna do Paríža.

⁶ Nesmú byť prijaté, ak by ich prijatie vyvolalo pochybnosti o nezávislosti a nestrannosti Európskeho orgánu pre bankovníctvo, avšak dobrovoľné príspevky, ktoré predstavujú náhradu nákladov za úlohy, ktoré na orgán pre bankovníctvo delegoval príslušný orgán, sa nepovažujú za príspevky, ktoré by vyvolali pochybnosti o nezávislosti orgánu pre bankovníctvo.

Po konečnom prijatí všeobecného rozpočtu Európskej únie sa tento rozpočet stáva konečným, avšak v prípade potreby je ho možné dodatkom upraviť.

Podľa čl. 64 zmieňovaného nariadenia výkonný riaditeľ plní ročný rozpočet orgánu pre bankovníctvo, pričom účtovník tohto mikroprudenciálneho orgánu dohľadu zasiela vždy do 1. marca nasledujúceho roka účtovníkovi Komisie a Európskemu dvoru audítorov predbežnú účtovnú závierku spolu so správou o rozpočtovom a finančnom hospodárení počas predchádzajúceho rozpočtového roka. Do 31. marca nasledujúceho roka zasiela účtovník EBA správu o rozpočtovom a finančnom hospodárení aj členom dozornej rady, Európskemu parlamentu a Rade. Konečnú účtovnú závierku zostavuje účtovník EBA po prijatí pripomienok Európskeho dvoru audítorov k predbežnej účtovnej závierke a takúto konečnú účtovnú závierku predkladá spolu so stanoviskom rady orgánov dohľadu účtovníkovi Komisie, Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu dvoru audítorov, a to do 1. júla nasledujúceho roka. Konečná účtovná závierka sa uverejňuje do 15. novembra nasledujúceho roku v Úradnom vestníku Európskej únie.

<i>tabuľka</i> <i>č. 1</i>	EBA	EIOPA	ESMA
2011	5 073 000	4 267 000	6 784 000
2012	8 299 000	6 262 000	7 120 000
2013	12 534 860,47	8 811 711,81	11 371 243,89
2014	12 999 920	8 588 800	10 368 000
2015	11 163 000	7 889 151	8 120 000
2016	14 565 400	8 122 000	10 203 000
2017	14 390 504	8 736 301	10 843 997
2018	14 459 404	9 257 747	11 636 615
2019	19 158 256	12 374 234	27 235 160
2020	18 973 718	10 762 303	24 017 376
2021	17 819 468	12 140 600	19 003 911
2022	18 335 976	12 852 232	16 300 953

- *dotácie z rozpočtu Európskej únie platné na príslušný rozpočtový rok bez zohľadnenia dodatkov rozpočtu*

<i>tabuľka</i> č. 2	EBA príjmy z rozpočtu EÚ vrátane dodatkov	
	plánové	Reálne
2011	5 073 200	bez zmeny
2012	8 298 800	7 561 538
2013	10 386 944	12 534 860
2014	13 439 945	14 099 982
2015	12 606 000	13 367 600
2016	14 678 400	14 071 959
2017	14 543 000	bez zmeny
2018	15 076 978	16 142 578
2019	19 887 600	17 394 600
2020	19 076 140	17 660 140
2021	18 506 940	?
2022	18 685 999	?

<i>tabuľka</i> č. 3	EIOPA príjmy z rozpočtu EÚ vrátane dodatkov	
	plánové	Reálne
2011	4 266 800	bez zmeny
2012	6 262 000	5 761 040
2013	7 496 988	7 262 249
2014	8 699 572	8 565 825
2015	8 114 000	8 206 206
2016	8 461 389	bez zmeny
2017	8 946 404	9 262 519
2018	9 365 000	9 525 881,68
2019	12 443 336	10 083 336
2020	10 804 000	10 489 363
2021	12 140 600	?
2022	12 932 000	?

<i>tabuľka</i> č. 4	ESMA príjmy z rozpočtu EÚ vrátane dodatkov	
	plánové	Reálne
2011	6 785 000	6 784 000
2012	7 120 000	6 136 171
2013	8 638 400	8 227 307
2014	11 071 823	10 949 148
2015	9 703 423	bez zmeny
2016	10 203 000	bez zmeny
2017	11 019 552	bez zmeny
2018	11 768 296	bez zmeny
2019	12 377 000	13 612 497
2020	20 112 045	16 765 425
2021	19 172 407	?
2022	17 301 544	?

V nadväznosti na uvedené číselné vyjadrenia dotácii priznaných EBA z rozpočtu Európskej únie pre príslušný rozpočtový rok sa žiada precizovať, že v zmysle čl. 17 ods. 1 delegovaného nariadenia Komisie (EÚ) 2019/715 o rámcovom nariadení o rozpočtových pravidlách pre subjekty zriadené podľa ZFEÚ a Zmluvy o Euratome a uvedené v článku 70 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ, Euratom) 2018/1046 z 18. decembra 2018⁷ sa kladný rozpočtový výsledok vracia naspäť Komisii, a to až do výšky príspevku poskytnutého v priebehu roka, pričom tá časť rozpočtového výsledku, ktorá prevyšuje hodnotu príspevku Európskej únie vyplateného v priebehu roka, sa zahrnie do rozpočtu subjektu Európskej únie na nasledujúci rozpočtový rok ako príjem. Keďže sa konečná účtovná závierka EBA zostavuje do 1. júla nasledujúceho roka, predmetný rozpočtový výsledok tak možno *de facto* zohľadniť až druhý rok po skončení rozpočtového obdobia. Napríklad, k sume 19 158 256 eur zahrnutej do rozpočtu EÚ na rok 2019 (tabuľka č. 1) sa pripočíta suma 729 344 eur, zodpovedajúca vrátenému prebytku z roku 2017 a dotácia Európskej únie na rok 2019 pre EBA má tak celkovú výšku 19 887 600 eur (tabuľka č. 2).

⁷ Predtým čl. 20. ods. 1 delegovaného nariadenia Komisie (EÚ) č. 1271/2013 o rámcovom nariadení o rozpočtových pravidlách pre subjekty uvedené v článku 208 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ, Euratom) č. 966/2012 z 30. septembra 2013.

2. LIMITY FINANCOVANIA

Otázkou ekonomického posúdenia ale zostáva, do akej miery dochádza k skutočnému rozpočtovému výsledku, t.j. k šetreniu a hospodárnemu nakladaniu s dotáciami priznanými z rozpočtu Európskej únie, a to práve vo vizibilite v zásade každoročne navyšujúcej sa sumy priznanej dotácie. Na strane druhej a s prihliadnutím na návrhy rozpočtov predkladaných zo strany Európskeho orgánu pre bankovníctvo Komisii sa prednostne akcentuje vôbec otázka dostatočného financovania úloh, ktorými je EBA poverený.

Exempli causa, v roku 2015 EBA požiadal Komisiu o zvýšenie rozpočtu, avšak politické rokovania o celom rozpočte Európskej únie na rok 2015 pre EBA v konečnom dôsledku znamenali, že došlo k zníženiu jeho rozpočtu, a to približne o 15 % v porovnaní s predchádzajúcim rokom. Inak vyjadrené, návrh rozpočtu sa pomerne často nestotožňuje s jeho konečnou podobou. Obdobne, v januári 2021 rada orgánov dohľadu schválila jednotný programový dokument EBA na rok 2022, a to so žiadosťou o rozpočet na rok 2022 vo výške 54 244 799 eur a plánom pracovných miest 192 pre dočasných zamestnancov. Návrh rozpočtu predpokladal nielen administratívne náklady a výdavky na zamestnancov, ale aj náklady na MiCA a DORA⁸ financované spoločnosťou InDustry, na ktorých sa malo začať pracovať už v roku 2022. Táto žiadosť o rozpočet bola predložená Komisii, ktorá potom v júni 2021 predložila Európskemu parlamentu návrh rozpočtu EBA vo výške 54 242 436 eur a 183 pracovných miest, vrátane nákladov na realizáciu MiCA a DORA. Počas rozpočtového procesu boli vyčíslené náklady na MiCA a DORA odstránené z rozpočtových údajov a plánu pracovných miest, pretože práce v týchto oblastiach sa nakoniec v roku 2022 nezačnú. Prijatá dotácia z rozpočtu Európskej únie sa premietla do celkového rozpočtu EBA na rok 2022 vo výške 50 256 034 eur,⁹ čo predstavuje zníženie rozpočtových prostriedkov oproti návrhu takmer o 4 milióny eur. Existujúca situácia súvisiaca s podhodnotením sa v zásade opakuje každoročne, keďže aj v predchádzajúcom roku, v januári 2020 rada orgánov dohľadu EBA schválila jednotný programový dokument EBA na rok 2021 so žiadosťou o rozpočet vo výške 51 892 256 eur a plánom pracovných miest pre dočasných zamestnancov v počte 167 miest. Predmetná žiadosť o rozpočet bola predložená Komisii, ktorá následne

⁸ Súvisia s balíkom tzv. digitálnych financií, ktorý zahŕňal navrhované nariadenie o trhoch s kryptoaktívami (MiCA), nariadenie o digitálnej prevádzkovej odolnosti (DORA) a nariadenie o trhovách infraštruktúrach založených na DLT (pilotný režim DLT).

⁹ Žiadosť o prijatie rozpočtu EBA na rok 2022 a plánu pracovných miest. [online]. Dostupné na internete: https://www.eba.europa.eu/sites/default/documents/files/document_library/About%20Us/Budget%20and%20Accounts/2022/1025485/EBA%20BS%202021%20760%202022%20Budget%20-%20cover%20note.pdf [cit. 01.06.2022].

Európskemu parlamentu v júni 2020 predložila návrh rozpočtu, v ktorom bola uvedená dotácia z rozpočtu Európskej únie vo výške 18 506 940 eur a 162 pracovných miest. Počas rozpočtového procesu sa Rada a Európsky parlament dohodli na navrhovanej výške príspevku a pláne pracovných miest podľa údajov navrhnutých Komisiou. Prijatá dotácia z rozpočtu Európskej únie sa premietla do celkového rozpočtu EBA na rok 2021 vo výške 49 193 495 eur.¹⁰

Diferenciácia medzi požadovaným a schváleným príspevkom z rozpočtu Európskej únie je prítomná aj v prípade Európskeho orgánu pre cenné papiere a trhy, keď napríklad z požiadavky na príspevok z rozpočtu Európskej únie na rok 2021 vyplýva navrhovaná suma 21 203 660 eur, avšak v zmysle schváleného rozpočtu bolo ESMA rozpočtovo pridelených len 19 172 407 eur.¹¹ V komparácii s rozpočtovými požiadavkami ESMA na rok 2022 predstavuje doposiaľ (až do prijatia prípadných dodatkov k rozpočtu) pomerne priaznivý rozpočtový kompromis, keď v zmysle návrhu rozpočtu ESMA požadoval príspevok na svoju činnosť z rozpočtu Európskej únie vo výške 17 530 233 eur a bolo mu priznaných 17 301 544 eur.¹² Poddimenzonovanosť rozpočtových prostriedkov možno konštatovať aj v prípade návrhov rozpočtu a schváleným rozpočtom pre Európsky orgán pre poisťovníctvo a dôchodkové poistenie zamestnancov.

V súvislosti s postupom Komisie, ktorá Európskemu parlamentu predkladá návrh rozpočtu EBA, EIOPA a ESMA v zásade vždy znížený oproti ich pôvodnému návrhu, potom pomerne paradoxne vyznieva vedomosť Komisie o nedostatku finančných prostriedkov pre činnosť týchto európskych orgánov mikroprudenciálneho dohľadu nad finančným trhom. Komisia napríklad už vo svojej správe z 8. augusta 2014 poukázala na problém spočívajúci v absencii dostatočnej finančnej reakcie (zvýšenia rozpočtových prostriedkov) na narastajúci počet právomocí európskych orgánov mikroprudenciálneho dohľadu. Komisia rovnako rozporovala model financovania európskych orgánov dohľadu založený na príspevkoch z členských štátov a dotáciách z rozpočtu

¹⁰ Žiadosť o prijatie rozpočtu EBA na rok 2021 a plánu pracovných miest. [online]. Dostupné na internete: https://www.eba.europa.eu/sites/default/documents/files/document_library/About%20Us/Budget%20and%20Accounts/2021/961915/EBA%20BS%202020%20782%20%282021%20Budget%29.pdf [cit. 01.06.2022].

¹¹ Európsky orgán pre cenné papiere a trhy. Ročný pracovný program 2021. [online]. Dostupné na internete: https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma20-95-1273_2021_annual_work_programme.pdf [cit. 25.06.2022].

¹² Európsky orgán pre cenné papiere a trhy. Ročný pracovný program 2022. [online]. Dostupné na internete: https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma20-95-1430_2022_annual_work_programme.pdf [cit. 25.06.2022]. Výkaz príjmov a výdavkov Európskeho orgánu pre cenné papiere a trhy (ESMA) za rozpočtový rok 2022 2022/C 141/27. [online]. Dostupné na internete: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a71431a3-aefd-11ec-83e1-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-260237477> [cit. 25.06.2022].

Európskej únie.¹³ Reflektujúc súčasnú právnu úpravu a pridelené rozpočtové prostriedky však možno rezultovať, že k zmene v spôsobe financovania nedošlo a skutočný nárast rozpočtových prostriedkov pre EBA, EIOPA a ESMA vyvoláva skôr diskusiu než poskytuje jednoznačnú odpoveď.

Rovnako dichotomicky vyznieva aj stanovisko Európskeho parlamentu, ktorý v bode 19 svojho uznesenia č. 2021/1636 z 29. apríla 2021 s poznámkami, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou rozhodnutia o absolútoriu za plnenie rozpočtu Európskeho orgánu pre bankovníctvo za rozpočtový rok 2019¹⁴ rezultoval, že budúce povinnosti EBA, vyplývajúce aj zo stratégie v oblasti digitálnych financií a boja proti praniu špinavých peňazí, si vyžadujú úpravu financovania orgánu, vrátane postupného a kontinuálneho zvyšovania rozpočtu EBA, a to s prihliadnutím na rozširovanie právomocí. Odhliadnuc od prezentovaného názoru, Európsky parlament v rámci rozpočtového procesu pre EBA schválil nižší rozpočet, ako tento orgán požadoval. Navyše, s prihliadnutím na rozpočet EBA pre roky 2020-2022 je nutné upozorniť skôr na jeho v zásade regresívny charakter.

Ďalším problémom v oblasti rozpočtovej politiky a nakladania s priznanými peňažnými prostriedkami je, že Komisia pomerne prísne kontroluje rozmiestnenie zdrojov, čím európskym orgánom mikroprudenciálneho dohľadu obmedzuje flexibilitu presúvať rozpočtové zdroje na uspokojenie okamžitých potrieb (Ferran, 2016, s. 288).

Aj v kontexte zníženia počtu zamestnancov Európskeho orgánu pre bankovníctvo oproti žiadaným počtom a rovnako tak jeho zníženému rozpočtu Európsky dvor audítorov konštatoval, že EBA je z veľkej časti závislý od personálu pozostávajúceho z národných expertov alebo osôb, zamestnávaných len na krátky čas v súvislosti s pomocou pri riešení konkrétnych úlohách.¹⁵ Prezentované zistenie sa síce môže na jednej strane javiť ako logické, keďže národní experti prezumujú dôkladnejší výkon dohľadu nad určitou oblasťou

¹³ Report from the Commission to the European parliament and the Council on the operation of the European Supervisory Authorities (ESAs) and the European System of Financial Supervision (ESFS). COM(2014) 509 final. [online]. s. 11. [cit. 1.6.2022]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/140808-esfs-review_en.pdf

¹⁴ Obdobne bod 14 uznesenia Európskeho parlamentu č. 2021/1639 z 29. apríla 2021 s poznámkami, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou rozhodnutia o absolútoriu za plnenie rozpočtu Európskeho orgánu pre poisťovníctvo a dôchodkové poistenie zamestnancov za rozpočtový rok 2019 a bod 15 uznesenia Európskeho parlamentu č. 2021/1642 z 29. apríla 2021 s poznámkami, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou rozhodnutia o absolútoriu za plnenie rozpočtu Európskeho orgánu pre cenné papiere a trhy za rozpočtový rok 2019.

¹⁵ Európsky dvor audítorov (2014) Európsky bankový dohľad sa formuje – EBA a jeho meniaci sa kontext. Osobitná správa č. 5. [online]. s. 15. [cit. 01.06.2022]. Dostupné na internete: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR14_05/SR14_05_EN.pdf

finančného trhu, založenom práve na poznaní národnej legislatívy. *Vice versa*, z logiky veci a určitého sociálneho zabezpečenia zamestnancov sa ponúka významná otázka, a síce do akej miery je pre zamestnancov motivujúce vykonávať svoju prácu efektívne, ak si v zásade nie sú istí svojím ďalším zamestnávaním na „dočasných“ pracovných miestach.

Uvedenú úvahu autora príspevku potvrdzuje aj stanovisko Európskeho parlamentu, ktorý sa v súvislosti s činnosťou ESMA znepokojene stotožnil so zistením Európskeho dvora audítorov, a síce Európsky orgán pre cenné papiere a trhy s cieľom kompenzovať nedostatok pracovných miest v čoraz väčšej miere využíva konzultantov a dočasných agentúrnych zamestnancov, čo môže predstavovať riziko nedostatočného dohľadu nad zložitou prácou.¹⁶

ZÁVER

Prirodzene je nutné pripustiť, že ani činnosť európskych orgánov mikroprudenciálneho dohľadu nie je vždy optimálna a Európsky dvor audítorov opakovane upozorňuje na nedostatky v ich činnosti, súvisiace aj s rozpočtovým procesom, hospodárením či verejným obstarávaním.¹⁷ S prihliadnutím na cieľ kreovania európskych orgánov mikroprudenciálneho dohľadu, a to zabezpečenie stability finančného trhu, vyznieva pomerne alogicky, keď Komisia a Európsky parlament dlhodobo upozorňujú na nedostatočné finančné zdroje označených európskych agentúr, ktoré nezodpovedajú postupnému rozširovaniu ich právomocí, avšak v rámci rozpočtového procesu týmto orgánom priznávajú príspevok z rozpočtu Európskej únie v zásade vždy nižší ako zmieňované orgány dohľadu požadujú. Kritickou optikou je nutné vnímať aj absenciu legislatívnych opatrení zo strany Rady Európskej únie a Európskeho parlamentu, ktoré by zmenili spôsob financovania EBA, EIOPA a ESMA. *Ipsa facto*, otázkou ekonomického posúdenia preto stále zostáva či sú zdroje európskych orgánov mikroprudenciálneho dohľadu dostatočné na skutočné zabezpečenie účinného výkonu dohľadu nad finančným trhom.

¹⁶ Bližšie bod 24 uznesenia Európskeho parlamentu č. 2021/1642 z 29. apríla 2021 s poznámkami, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou rozhodnutia o absolútoriu za plnenie rozpočtu Európskeho orgánu pre cenné papiere a trhy za rozpočtový rok 2019.

¹⁷ Napríklad body 1, 3 a 4 uznesenia Európskeho parlamentu č. 2021/1636 z 29. apríla 2021 s poznámkami, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou rozhodnutia o absolútoriu za plnenie rozpočtu Európskeho orgánu pre bankovníctvo za rozpočtový rok 2019, Výročná správa Európskeho dvora audítorov o agentúrach EÚ za rozpočtový rok 2020. [online]. str. 101, 102, 118, 152, 153. [cit. 25.06.2022]. Dostupné na internete. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AGENCIES_2020/AGENCIES_2020_CS.pdf.

Okrem určitých organizačných nedostatkov a výkonu priznaných právomocí zo strany európskych orgánov mikroprudenciálneho dohľadu sa tak ako ďalší problém v ich činnosti javí aj finančné zabezpečenie.

Korelácia uvedených skutočností tak podporuje dôvodnosť otázky o opodstatnenosti existujúcich orgánov dohľadu, a to v kontexte byrokratického mechanizmu a náležitého výkonu dohľadu nad finančným trhom. Inak vyjadrené, vyššie akcentované rozpočtové nedostatky a komplikovaná organizačná štruktúra európskych orgánov dohľadu nad finančným trhom nie sú úplne žetelným prvkom, pretože rozsiahlosť interných štruktúr prezumuje aj komplikácie s vyhodnocovaním spracúvaných informácií, čo je podmienené uplatňovaním rôznej optiky, ako prirodzeného procesu vlastnému každému jednotlivcovi. Súčasný Európsky systém finančného dohľadu tak môže prispieť k zabezpečeniu stability finančného trhu a predchádzaniu krízam, a to za kumulatívneho splnenia dostatočných finančných zdrojov na realizáciu priznaných právomocí, vzájomnej informovanosti medzi orgánmi dohľadu, včasnej intervencii a ochote vnútroštátnych orgánov dohľadu podrobiť sa prijatým usmerneniam a odporúčaniam.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. FERRAN, E., 2016. The Existential Search of the European Banking Authority. *Eur Bus Org Law Rev*, roč. 17. s. 285–317. <https://doi.org/10.1007/s40804-016-0048-9>.
2. REJNUŠ, O., 2014. *Finanční trhy*. Praha: Grada Publishing, a.s.. ISBN 978-80-247-3671-6.

SEKCIA II
NEHNUTEĽNOSTI
V
ZDAŇOVANÍ

SECTION II
REAL PROPERTY
IN
TAXATION

REALITA ZDAŇOVANIA NEHNUTEĽNOSTÍ NA SLOVENSKU (EKONOMICKÝ POHĽAD)¹

THE REALITY OF REAL ESTATE TAXATION IN SLOVAKIA (ECONOMIC VIEW)

Karolína Červená² – Cecília Olexová³

Abstrakt: Autorky sa vo svojom príspevku zamerali na oblasť zdaňovania nehnuteľností, s akcentom na realitu a perspektívu zdaňovania nehnuteľností na Slovensku, v podmienkach aktuálne platnej právnej úpravy. Daň z nehnuteľností predstavuje pre obce/ mestá zdroj vlastného príjmu (od roku 2005, kedy už je v kompetencii obcí/miest, v rozsahu platnej právnej úpravy, túto daň vyrubovať). Zdaňovanie nehnuteľností v SR je z nášho pohľadu v súčasnosti regionálne diferencované, pričom existujú rezervy a to o. i. aj vo vlastnej konštrukcii modelu zdaňovania daňou z nehnuteľností (neuplatňovania princípu trhovej hodnoty), čím by sa mohla posilniť finančná samostatnosť obcí/miest.

Kľúčové slová: Zdaňovanie; miestne dane; daň z nehnuteľností;

Abstract: In their contribution, the authors focused on the field of real estate taxation, with an emphasis on the reality and perspective of real estate taxation in Slovakia, in the conditions of the currently valid legislation. Property tax represents a source of own income for municipalities (since 2005, when it is already within the competence of municipalities/towns, within the scope of the currently valid legal regulation, to levy this tax). From our point of view, the taxation of real estate in the Slovak Republic is currently regionally differentiated, while there are reserves, inter alia, in the own construction of the model of taxation of the real estate tax (non-application of the principle of market value), which could strengthen the financial autonomy of municipalities/cities.

Keywords: Taxation; local taxes; property tax;

JEL kód: H71, H72

¹ Príspevok predstavuje čiastkový výstup z riešenia projektu VEGA č. 1/0214/21 *Daň z nehnuteľností - právny stav a potenciál*.

² Ing. Karolína Červená, PhD., odborný asistent, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie, venuje sa najmä ekonomickým aspektom zdaňovania a verejných financií (97 publikačných výstupov), e-mail: karolina.cervena@upjs.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4900-6510>.

³ doc. Cecília Olexová, PhD., docentka, Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach, venuje sa oblastiam riadenie ľudských zdrojov, organizačné správanie, dane, business intelligence (viac ako 200 publikačných výstupov), e-mail: cecilia.olexova@euba.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2154-9564>.

ÚVOD

Vývoj teoretických pohľadov na zdaňovanie, ktorého súčasťou je zdaňovanie majetku, historicky kopíruje vznik daní, pričom primárne boli formulované princípy a zásady zdaňovania vychádzajúce z fundamentálnych požiadaviek ekonomickej efektívnosti. Podľa Zubaľovej (2008, s. 33) „problematika daňového dopadu a daňového presunu tvorí jadro vedeckého záujmu zaoberajúceho sa náukou o daniach“.

Za základné klasické princípy zdaňovania považujeme: rovnosť v zdanení, efektívnosť použitia daňového výnosu, daňovú neutralitu, minimalizáciu nákladov na správu daňového systému⁴, pričom súčasné princípy zdaňovania⁵ sa prelínajú s klasickými požiadavkami, aj keď v histórii zdaňovania sa stretávame aj s názorovou heterogenitou⁶ (Vartašová a Červená, 2021).

Teoretické východisko ku kreovaniu moderného prístupu k zdaňovaniu, z nášho pohľadu, nachádzame v neoklasickej syntéze⁷ (Samuelson a Nordhaus, 2000) a to o. i. v postulátoch, že zvyšovanie nepriamych daní vyvolá rast spotrebných tovarov čoho následkom bude inflačný rast, pričom v takom prípade by mala mať efektívnosť prednosť pred spravodlivosťou, taktiež aj v odporúčaní zavedenia pohyblivých daňových sadzieb podľa reálneho ekonomického vývoja, keďže ekonómovia už dlhodobo nevnímajú dane iba ako zdroj finančných prostriedkov pre verejné rozpočty, ale identifikujú aj ich aktívny vplyv na daňovníkov ako aj na celý ekonomický systém (Frank a Bernake, 2002, s. 196-202, 382-383, 415-424).

Cieľom autoriek je, s využitím štandardných vedeckých metód (analýzy, komparácie, dedukcie) v príspevku kriticky posúdiť zdaňovanie nehnuteľností a to v kontexte potenciálu dane z nehnuteľností ako vlastného zdroja príjmov rozpočtov obcí/miest v SR.

⁴ „Hovoríme o miere hospodárnosti, efektívnosti a celkových nákladoch na správu daní zo strany štátu ale aj samotných účastníkov daňového konania, kontrolovaných subjektov a ostatných daňových subjektov, ktorí istú časť týchto nákladov štátu priamo hradia, napríklad v podobe úhrady nákladov daňového konania či daňového exekučného konania“ (Kicová, 2010, s. 376).

⁵ Administratívna jednoduchosť, určitosť, jednoznačnosť, daňová spravodlivosť, flexibilita, daňová stabilita, nediskriminácia, daňová korektnosť, zdaňovania podľa zdroja, netto zdanenie (Červená, 2018).

⁶ Napr. klasická ekonómia vs. keynesovská makroekonómia.

⁷ Vznikla v 50-tych rokoch 20-teho stor., následne v 90-tych rokoch 20-teho stor. sa kreovala nová neoklasická syntéza, ktorá spája prvky teórie reálneho hospodárskeho cyklu a nového keynesovstva.

1. ZDAŇOVANIE NEHNUTEĽNOSTÍ V SR

Daň z nehnuteľností dnes už predstavuje štandardnú a stabilnú súčasť daňových sústav, pričom ako uvádza Starý (2009) jej história siaha do staroveku. Príjmy plynúce zo zdanenia nehnuteľností sú už dnes v SR implementovaným stabilným prvkom rozpočtov jednotiek územnej samosprávy (obcí/miest), keďže daň z nehnuteľností je zdrojom ich vlastných príjmov, aj keď ako uvádza Románová (2011) nie tak významným, aby zaručoval obciam finančnú samostatnosť. Výškrabka a Antalicová (2018) uvádzajú, že daň z nehnuteľností je druhým najdôležitejším zdrojom príjmov obcí⁸.

Daň z nehnuteľností (ako miestna daň) bola v SR zavedená zákonom, ale o jej uplatnení, zrušení a zmene daňových prvkov, pri ktorých to zákon umožňuje, rozhodujú samotné obce/mestá prostredníctvom všeobecne záväzných nariadení (Vartašová a Červená, 2020). Súčasná právna úprava v oblasti zdaňovania nehnuteľností na Slovensku bola kreovaná vplyvom politických a následne ekonomických zmien po roku 1989, ktoré viedli o. i. k reforme daňového systému a daňovej sústavy.

Daň z pozemkov a daň zo stavieb, ako majetkové dane⁹, boli pôvodne upravené zákonom SNR č. 317/1992 zb. *o dani z nehnuteľností* a ich charakter¹⁰ bol zmenený od 1. januára 2005, kedy nadobudol účinnosť nový právny predpis (zákon č. 582/2004 Z. z. *o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady*) zahŕňajúci úpravu týchto daní, čím bolo naplnené ustanovenie Ústavy Slovenskej republiky týkajúce sa miestnych daní, aj keď ako konštatuje Štrkolec (2019, s. 344) obce a mestá, ako jednotky územnej samosprávy, ich potenciál nevyužívajú, keďže neuplatňujú miestne dane ako hlavný zdroj financovania ich potrieb. Výnos z dane z nehnuteľností na Slovensku predstavuje menej významnú časť daňových príjmov územných samospráv – vyplýva to zo správy Európskej komisie kde sa uvádza, že celkové príjmy v SR z periodických daní z nehnuteľného majetku v roku 2017 predstavovali 0,4 % HDP, čo je menej než priemer EÚ, ktorý je na úrovni 1,6 % (EK, 2019, s. 19).

Za obdobie rokov 2005 až 2017 bol na Slovensku evidovaný priemerný ročný rast výnosu dane z nehnuteľností na úrovni 4,5 % (najvyšší bol výnos dane z bytov a nebytových priestorov, ktorý v priemere vykázal rast o 8,5 % ročne a

⁸ Najvyšší podiel na celkovom výnose má daň zo stavieb, potom nasleduje daň z pozemkov a daň z bytov a nebytových priestorov predstavuje najmenší podiel.

⁹ Dane z nehnuteľností považujeme za majetkové dane.

¹⁰ Zo štátnych daní na dane miestnej územnej samosprávy.

najnižší bol výnos dane z pozemkov - v priemere dosiahol 3,8 %). Na raste výnosu dane z bytov a nebytových priestorov, v porovnaní s daňou z pozemkov a zo stavieb, sa výrazne podieľalo zvyšovanie základu dane (celková výmera podlahovej plochy bytov a nebytových priestorov sa v priemere zvýšila o 5,3 % ročne, zatiaľ čo výmera zastavenej plochy stavieb rástla v priemere 0,6 % ročne a prírastok základu dane z pozemkov dosiahol 0,8 % ročne), pričom rast príjmov pochádzajúci z dani z nehnuteľností bol ovplyvnený najmä zvyšovaním ich sadzieb (Výškrabka a Antalicová, 2018, s. 27-28).

Z výsledkov výskumu (Kuľka a kolektív, 2022) vyplýva, že samosprávy zdaňujú rezidenčné nehnuteľnosti (domy a byty) menej ako komerčné nehnuteľnosti (obchody a priestory určené na podnikanie) - v roku 2020 vybrali obce z 226,7 mil. m² zdaniteľnej plochy 53,7 mil. eur, pričom pri komerčných nehnuteľnostiach to bolo z 92,4 mil. m² zdaniteľnej plochy až 200,5 mil. eur (čo predstavuje 9,2 násobne vyššie zdanenie komerčných stavieb v porovnaní so stavbami na bývanie na m² zdaniteľnej plochy). Domy a byty sú evidentne, v porovnaní s komerčnými stavbami, zdanené nižšou daňou a najvyššie priemerné sadzby dane zo stavieb majú stavby na ostatné podnikanie (viac ako štvornásobný rast sadzieb dane za ostatných 16 rokov bol zaznamenaný pri priemyselných stavbách). Priemerná výška dane z nehnuteľností predstavuje cca 8,90 eur na 1000 m² rozlohy obce. Priemerné tempo rastu príjmov z dane z nehnuteľností od roku 2016 s prognózou do roku 2024 bude predstavovať do 5% ročne¹¹.

Odhad daňovej medzery dani z nehnuteľností bol v roku 2018 cca 64 mil. eur (čo predstavuje cca 16% výnosu z priznaných nehnuteľností). Najväčšia daňová medzera na priznaných nehnuteľnostiach je evidovaná pri pozemkoch a najmenšia je evidovaná pri bytoch. V rámci jednotlivých okresov Slovenska je veľkosť medzery diferencovaná (vo väčšej časti okresov východného Slovenska je jej hodnota vyššia). Z údajov z databázy Katastra nehnuteľností SR je možné odhadnúť aj dodatočnú nelegálnu daňovú medzeru a to cca 17 mil. eur na pozemkoch a bytoch (Trend, 2018). V roku 2020 nedoplatky na dani z nehnuteľností v rámci SR dosiahli hodnotu 72 mil. eur, pričom dlhodobá suma naakumulovaných nedoplatkov pohybuje na úrovni cca 15–17 % z ročných príjmov z tejto dane. Medziročný nárast bol zaznamenaný v období rokov 2019-2020, kedy vplyvom priemerného 17%-ného rastu príjmov z dane z nehnuteľností sa zvýšila aj suma kumulatívnych nedoplatkov a to medziročne o 11 mil. eur (Kuľka a kolektív, 2022, s. 46-47).

¹¹ Výnimkou bola medziročná zmena +17% (cca 63 miliónov eur viac) v období rokov 2020/2019.

Vláda Slovenskej republiky vyjadrila už v roku 2012 zámer zmeniť spôsob zdanenia nehnuteľností, čo deklarovala v *Národnom programe reforiem*, kde sa zaviazala, že zavedie novú centrálnu daň z nehnuteľností na základe ich trhovej hodnoty. Podstatou navrhovaného modelu je spôsob, ktorým sa odhadovaná trhovú hodnota konkrétnej nehnuteľnosti stanoví. *Národný program reforiem* v roku 2014 uvádza model, ktorý po zohľadnení vstupných charakteristík umožňuje odhadnúť trhovú hodnotu nehnuteľnosti na základe získaných dát o cenách inzerovaných rezidenčných nehnuteľností. Uvedený model odhadu trhovej hodnoty, ktorý determinuje základ dane, nemusí ale poskytovať informáciu o reálnej trhovej cene, keďže cena, ktorá bola navrhnutá inzerentom nemusí byť automaticky totožná s cenou, za ktorú sa konkrétna nehnuteľnosť predala (ak sa nehnuteľnosť predala za inú cenu než pôvodne navrhnutú cenu), pričom nehnuteľnosť nemusí byť ponúknutá ani za jej trhovú cenu (Bujňáková a kol., 2015, 275-281), teda trhovú hodnotu, ktorá je výsledkom trhového procesu, ktorý je podmienený rôznorodými faktormi (napr. časom), čo bez poznania aktuálnej situácie na trhu nie je možné odhadnúť. Pre objektívne posúdenie trhovej hodnoty je potrebné získať a vyhodnotiť rôznorodé informácie, priebežne vytvárať databázu o vývoji cien rôznych typov nehnuteľností na trhu, sledovať kúpyschopnosť obyvateľstva a neopomenúť vplyv lokality, ktorej je nehnuteľnosť súčasťou.

Trhové ocenenia nehnuteľností zahŕňa:

- podrobné informácie o nehnuteľnosti (vlastnícke údaje - práva k nehnuteľnosti),
- informácie o využití nehnuteľnosti,
- informácie o lokalite - najmä v súvislosti s charakterom nehnuteľnosti,
- analýza rozvojových možností predmetnej nehnuteľnosti,
- analýza najlepšieho možného využitia predmetnej nehnuteľnosti (Hlavinková, 2012, s. 8).

Aj keď v súčasnosti vzniká potreba vyrovnať deficit rozpočtov územnej samosprávy, ktoré spôsobila pandemická kríza, tak podľa Vagača (2021) zvyšovanie dani z nehnuteľností nemusí byť nevyhnutné, keďže dodatočné zdroje môže na Slovensku priniesť aj reforma katastra nehnuteľností. Rozdiel objektov v skutočnosti a tých, ktoré sú zapísané v katastri nehnuteľností, predstavuje cca 20–30% potenciálnych nesúlador, pričom finančná hodnota potenciálnych nesúlador vo výmerách môže tvoriť až cca 50% z celkového výberu dane zo stavieb a preto je podstatné primárne zosúladiť evidenciu v katastri nehnuteľností s reálnym stavom – t. j. nájsť potenciálne nesúlady (stavby, ktoré nie sú evidované

v katastri nehnuteľností) a získať prehľad o nelegálnych stavbách a až po vyhodnotení efektu týchto úprav a doplnení¹² uvažovať o zvyšovaní dane z nehnuteľností (Vagač, 2021).

ZÁVER

Zdaňovanie nehnuteľností v SR je z nášho pohľadu politicko-ekonomickým nástrojom uplatňovaným jednotkami územnej samosprávy (obce/mestá). V zmysle zákona č. 582/2004 Z. z. majú v SR obce/mestá od roku 2005, prostredníctvom všeobecne záväzných nariadení v rámci dodržania stanovených limitov, možnosť zvyšovať alebo znižovať sadzby dane z nehnuteľností, ustanovovať rôzne sadzby dane z nehnuteľností pre jednotlivé časti alebo jednotlivé katastrálne územia obce ako aj rozširovať oslobodenia od dane z nehnuteľností, čo aj aplikujú.

V nadväznosti na výpadky príjmov z podielových daní a nárast povinností samospráv (obcí/miest) pristúpili v ostatných rokoch (najmä od roku 2020), viaceré z nich¹³ k zvyšovaniu dani z nehnuteľností a to pri:

- pozemkoch (zastavané plochy a nádvorá a ostatné plochy) došlo v roku 2020 k najvýraznejšiemu zvýšeniu sadzby dane v meste Žilina kde sa daň zvýšila o 56 %;

- priemyselných stavbách, stavbách slúžiacich energetike, stavbách slúžiacich stavebníctvu, stavbách využívaných na skladovanie vlastnej produkcie (vrátane stavieb na vlastnú administratívu) najvyššie zvýšenie zaznamenala Bratislava (o 58 %);

- stavbách na ostatné podnikanie najvýraznejšie zvýšenie (o 53 %) bolo evidované v Košiciach;

- pri nebytových priestoroch v bytovom dome využívaných na podnikanie bol evidovaný najvyšší percentuálny nárast (o 150 %) v Trnave. (SBA, 2021, s. 5-6)

Z výsledkov analýzy aktuálneho stavu finančného zaťaženia MSP v oblasti zdaňovania nehnuteľností v jednotlivých regiónoch SR (SBA, 2021) vyplýva, že zvyšovanie dane z nehnuteľností je v súčasnosti vnímané z pohľadu podnikateľov, ale aj občanov negatívne, keďže podnikatelia, najmä v sektoroch,

¹² Dodatočné potrebné úpravy by mali zahŕňať doplnenie údajov v katastri o úžitkovej ploche, ako aj počte podlaží pre staršie stavby a byt.

¹³ Zvyšovanie dane z nehnuteľností bolo evidentné v 7 z 8 krajských miest SR.

ktoré boli pandemickými opatreniami obmedzované¹⁴, v období pandémie nehnuteľnosti slúžiace na podnikanie nemohli využívať vôbec, alebo s obmedzeniami výkonu podnikateľskej činnosti, čím došlo k poklesu ich príjmov. A keďže v čase hospodárskej krízy zvyšovanie daňového zaťaženia (daň z nehnuteľností nevynímajúc) všeobecne obmedzuje reálny ekonomický rast oslabuje sa aj intenzita podnikateľskej činnosti.

V prípade ak základ dani z nehnuteľností nie je indexovaný na nominálnu veličinu, bez pravidelného zvyšovania sadzieb postupne dochádza k znižovaniu podielu výnosu dani z nehnuteľností na celkových daňových príjmoch.

Napriek, už nie krátkemu časovému úseku, od roku 2014, kedy Vláda SR deklarovala zámer implementovať do praxe model zdaňovania nehnuteľností uplatňujúci hodnotový princíp,¹⁵ sa toto doposiaľ neuskutočnilo (absentuje právna úprava, ktorá by takýto model zdaňovania nehnuteľností na Slovensku obciam/mestám umožňovala) a taktiež aj keď odhady daňovej medzery pri dani z nehnuteľností naznačujú vysokú úspešnosť jej výberu z priznaných nehnuteľností¹⁶, problémom naďalej zostávajú existujúce nepriznané nehnuteľnosti.

Súčasný nastavenie modelu zdaňovania (najmä cez sadzbu dane v eurách podľa rozlohy – výmery plochy) je menej efektívne a spravodlivé, keďže základ dane neodzrkadľuje skutočnú (reálnu) hodnotu nehnuteľnosti¹⁷ vlastníka, ale iba/alebo najmä výmeru, z čoho vychádza rôzne daňové zaťaženie jednotlivých nehnuteľností (podiel zaplatenej dane voči cene nehnuteľnosti) a preto aj z pohľadu daňovej spravodlivosti a efektívnosti je optimálnym riešením nastaviť systém tak, aby bol základ dane naviazaný na odhadovanú trhovú hodnotu nehnuteľnosti, keďže takto nastavený systém by zabezpečil, aby sa daňová základňa menila spolu s trhovou cenou nehnuteľnosti a teda efektívne zdanenie by sa realizovalo pri nezmenenej sadzbe.

¹⁴ Napr. v oblasti cestovného ruchu (ubytovacích a stravovacích služieb).

¹⁵ Zdanenie nehnuteľností sa nebude odvíjať len od ich výmery, ale aj od trhovej hodnoty.

¹⁶ Daň z nehnuteľností poskytuje obmedzený priestor na vyhýbanie sa jej plateniu, čím prispieva k spravodlivejšiemu daňovému systému.

¹⁷ Definovanú veľkosťou aglomerácie, polohou nehnuteľnosti, vekom, príslušenstvom prislúchajúcim k nehnuteľnosti a prípadné ďalšími parametrami.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol., 2015. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. ISBN 978-80-8152-246-8.
2. ČERVENÁ, K., 2018. Hodnotenie daňového systému a daňových opatrení z ekonomického pohľadu a ich vplyv na daňové úniky a daňové podvody. In: BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. Košice: UPJŠ v Košiciach, s. 387-414. ISBN 978-80-8152-661-9.
3. EK, 2019. *Správa o Slovensku 2019. Európsky semester 2019: Hodnotenie pokroku dosiahnutého pri vykonávaní štrukturálnych reforiem, pri prevencii a náprave makroekonomických nerovnováh a výsledky hĺbkových preskúmaní na základe nariadenia (EÚ) č. 1176/2011*. [online]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/2019-european-semester-country-report-slovakia_sk.pdf.
4. FRANK, R. H. a B. S. BERNAKE, 2003. *Ekonomie*. Praha: Grada Publishing, a.s.. ISBN 80-247-0471-4.
5. HLAVINKOVÁ, V., 2012. *Tržní oceňování nemovitostí*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, ISBN 978-80-214-4568-0.
6. KICOVÁ, A., 2010. Economic aspects of tax administration. In: *Dny práva – 2010*. Brno: Masarykova univerzita, s. 376-390. ISBN 978-80-210-5305-2.
7. KULKA, M. a kolektív, 2022. *Miestne dane a poplatky ako nástroj na skvalitnenie života obyvateľov miest a obcí*. ZMOS. [online]. Dostupné z: <https://www.zmos.sk/miestne-dane-a-poplatky-ako-nastroj-na-skvalitnenie-zivota-obyvateľov-miest-a-obci-oznam/mid/419520/.html>
8. ROMÁNOVÁ, A. a M. BUJŇÁKOVÁ, 2014. Zamyslenie sa nad ideou zavedenia zdaňovania nehnuteľností na princípe trhovej hodnoty. In: *Právo, obchod, ekonomika IV*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 61-75, ISBN 9788081521645.
9. ROMÁNOVÁ, A., 2011. Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy. In: *Verejné financie Slovenskej republiky - vybrané aspekty a tendencie vývoja*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 63-68, ISBN 9788070978545.

10. SLOVAK BUSINESS AGENCY, 2021. *Zdaňovanie nehnuteľností podnikateľských subjektov a jeho vplyv na MSP*. Bratislava SBA. [online]. Dostupné z: http://www.sbagency.sk/sites/default/files/zdanovanie_nehnuteľnosti_podnikatelskych_subjektov_a_jeho_vplyv_na_msp.pdf.
11. SABAYOVÁ, M., 2016. *Základy ekonómie pre neekonomické študijné odbory*. Bratislava: APZ v Bratislave. ISBN 978-80-8054-663-2.
12. SAMUELSON, P. A. a W. NORDHAUS, 2000. *Ekonómia*. Bratislava: Elita. ISBN 808044059X.
13. STARÝ, M. a kol., 2009. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team. ISBN 978-80-87109-15-1.
14. ŠTRKOLEC, M., 2019. Štát vs. územná samospráva (limity miestnych daní) In: BABČÁK, V., POPOVIČ, A. a J. SÁBO eds. *III. slovensko-české dni daňového práva: pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania*. Košice: ŠafárikPress UPJŠ, s. 335-346. ISBN 9788081528194. [online]. Dostupné z: <https://unibook.upjs.sk/img/cms/2019/pravf/3-slovensko-ceske-dni-danoveho-prava-web.pdf>.
15. TREND, 2018. *Majetkové dane by mali narásť, odporúčajú vládni analytici*. [cit. 2018-11-26]. [online]. Dostupné z: <https://www.trend.sk/spravy/majetkove-dane-mali-narast-odporucaju-vladni-analytici>.
16. VAGAČ, M., 2021. *Samosprávy nemusia zvyšovať majetkové dane, stačí spraviť poriadok v katastri nehnuteľností*. [cit. 2021-05-28]. [online]. Dostupné z: <https://www.azzz.sk/samospravy-nemusia-zvysovat-majetkove-dane-staci-spravit-poriadok-v-katastri-nehnutelnosti-p600.htm>.
17. VARTAŠOVÁ, A. a K. ČERVENÁ, 2019. *Views on quality of tax regulation in the Slovak Republic (focused on real property taxation)*. Praha: Nakladatelství Leges. ISBN 9788075024169.
18. VARTAŠOVÁ, A. a K. ČERVENÁ, 2021. *Základy zdaňovania (v interakcii ekonómie a práva)*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, ISBN 9788057400134. [online]. Dostupné z: <https://unibook.upjs.sk/sk/financne-a-danove-pravo/1522-zaklady-zdanovania-v-interakcii-ekonomie-a-prava>.
19. VÝŠKRABKA, M. a J. ANTALICOVÁ, 2018. *Daňový report Slovenskej republiky 2018*. Bratislava: MF SR – IFP. [online]. Dostupné z:

https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/19959/52/Danovy_report_2018_final.pdf .

20. ZUBAĽOVÁ, A. a kol., 2008. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava: Iura Edition, spol. s. r. o., ISBN 978-80-8078-228-3.

PRÁVNE LIMITY UKLADANIA DANE Z NEHNUTEĽNOSTÍ NA SLOVENSKU¹

LEGAL LIMITS OF IMPOSING TAXES ON REAL PROPERTY IN SLOVAKIA

Matej Kačaljak² – Tibor Hlinka³

Abstrakt: Aplikačné problémy dane z nehnuteľností ako typu miestnej dane, pokiaľ ide o diskrečnú právomoc obcí vo veci stanovenia sadzieb, súvisia predovšetkým so zdanlivou neexistenciou presných limitov samotného procesu stanovovania týchto sadzieb, pričom táto problematika nie je len problematikou právnou, ale aj ekonomickou. Z tohto dôvodu je predmetom článku tak sumarizácia už existujúcich poznatkov, ak aj ich doplnenie o názory autorov. Z analýzy ekonomickej podstaty dane z nehnuteľností ako majetkovej dane a tiež dostupnej judikatúry vyplýva záver, že hranice pre stanovovanie sadzieb sú pomerne jasné a intuitívne. Paradoxne sú miestne samosprávy skôr zväzované nepružnou zákonnou úpravou.

Kľúčové slová: miestne dane, daň z nehnuteľností, sadzba dane

Abstract: The application problems of real estate tax as a type of local tax, with regard to the discretionary power of municipalities in the matter of setting rates, are primarily related to the perceived non-existence of exact limits of the process of setting these rates, while this issue is not only a legal issue, but also an economic one. For this reason, the subject of the article is both the summarization of already existing knowledge and its addition with the opinions of the authors. From the analysis of economic principles of the real estate tax as a property tax and of the relevant case-law it follows that the limits are relatively clear and intuitive. Paradoxically, the municipalities are more limited by the inflexible statutory framework.

Key words: local taxes, real estate tax, tax rate

JEL kód: H71

ÚVOD

Daň z nehnuteľností ako miestna daň (§ 4 až 18 zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a stavebné odpady v znení neskorších predpisov (ďalej len „*zákon o miestnych daniach*“) a zákonné a ústavné limity jej ukladania už do istej miery boli predmetom rozhodovacej

¹ Táto práca vznikla ako čiastkový výstup riešenia projektu VEGA č. 1/0485/21: „*Súčasnost' a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)*“.

² doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak PhD., docent, Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, e-mail: matej.kacaljak@flaw.uniba.sk.

³ Mgr. Tibor Hlinka, PhD., odborný asistent, Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, Katedra finančného práva.

praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ÚS SR“) (napr. PL. ÚS 5/2012) a aj odborných diskusií (konkrétne napr. Katkovčin, 2018, s. 40 – 48; Prievozníková, Vojníková, 2014, s. 58 – 63; Štrkolec, 2019; Románová, Radvan, 2019, s. 591 – 616; Vartašová, Červená, 2019 a tam citovaná literatúra). Máme za to, že napriek tomu, že základné doktrínálne rámce síce boli formulované, medzera súčasného stavu poznania spočíva v absencii precíznych limitov diskrecie obce pri stanovovaní sadzieb. Predmetom tohto článku je doplniť existujúce poznatky o pohľad založený na špecifickom ekonomickom charaktere dane z nehnuteľností ako majetkovej dane, ktorý sa nevyhnutne musí odraziť aj na jej právnej úprave a jej výklade.

1. SÚČASNÝ STAV SKÚMANEJ PROBLEMATIKY

Daň z nehnuteľností je v súčasnosti upravená v § 4 a nasledujúcich zákona o miestnych daniach, pričom zo základných prvkov daňovo-právneho vzťahu (viď nález ústavného súdu PL. ÚS 109/2011, ods. 49) zákon o miestnych daniach jednoznačne stanovuje vymedzenie predmetu dane (§ 6, § 10 a § 14 zákona o miestnych daniach), subjektu (§ 5, § 9 a § 13 zákona o miestnych daniach) a základu dane (§ 7, § 11, § 15 zákona o miestnych daniach). Vo vzťahu k stanoveniu sadzby dane zákon o miestnych daniach stanovuje len rámcové limity, keďže umožňuje príslušnej obci všeobecne záväzným nariadením (ďalej len „VZN“) v rámci týchto limitov sadzby diferencovať (§ 8, § 12, § 16 zákona o miestnych daniach). Určité mieru diskrecie tiež zákon o miestnych daniach umožňuje aj vo vzťahu k stanoveniu oslobodenia od dane, resp. zníženia dane ako fakultatívneho prvku daňovo-právneho vzťahu (§ 17 Zákona o miestnych daniach).

Samotný rámec diskrecie pre obec sa postupom času menil, a to aj v reakcii na vnímanú svojvôľu zo strany obcí pri stanovovaní sadzieb (Vartašová, Červená, 2019, s. 59). Tento rámec bol tiež predmetom prieskumu zo strany ÚS SR (PL. ÚS 5/2012, viď bližšie napr. Štrkolec, 2019), ktorý rozhodol, že samotné umožnenie diskrecie obce pri stanovovaní sadzby dane z nehnuteľností pri súčasnom vymedzení limitov nie je porušením princípu legality.

Z vyššie uvedeného právna doktrína na Slovensku dospela k záveru spočívajúcom v tom, že diskrečné oprávnenie obce pri stanovovaní sadzieb daní z nehnuteľností je široké (Štrkolec, 2019; Prievozníková, Vojníková, 2014; Vartašová, Červená, 2019) (podľa niektorých až neprimerane) (Prievozníková, Vojníková, 2014).

V súdnej praxi bola okrem iného v tomto kontexte predmetom prieskumu aj situácia, kedy obec napohľad celkom zjavne stanovila sadzbu dane z nehnuteľností v určitej časti tak, aby cieľia na jedného konkrétneho daňovníka, pričom Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) (8Sžf/22/2010, pozri bližšie Vojníková, Prievozníková, 2014) argumenty daňovníka odmietol.

Vyvstáva potom legitímna otázka, či s ohľadom na vyššie uvedené je možné vyvodiť, že diskrečné oprávnenie obce pri stanovovaní sadzieb dane z nehnuteľností je prakticky neobmedzené a ak nie, tak potom vyvstáva otázka, aké tieto obmedzenia sú.

Domnievame sa, že v prvom rade je pri bližšej analýze právnych noriem a rozhodnutí súdov nutné prihliadnuť na ekonomický charakter dane z nehnuteľností ako majetkovej dane (pre diskusiu, ako môže odlišný charakter dane ovplyvniť jej hodnotenie z ústavnoprávneho hľadiska vid' Kačaljak, 2020, s. 836 – 846). Základňa pre generovanie daňových príjmov tak spočíva v určitom (nehnuteľnom) majetku, kde v ideálnom prípade uvalená daň nepresahuje tempo nárastu hodnoty daného majetku (inak povedané, daň nelikviduje samotnú majetkovú podstatu, ale odčerpáva časť potenciálneho príjmu z tejto podstaty).

Súčasne však ideálna daň z nehnuteľností by motivovala k alokačnej efektívnosti, t. j. odčerpávala by časť potenciálneho príjmu, ktorý by dosiahol rozumný hospodár maximalizujúci úžitok z danej nehnuteľnosti. Nehospodárneho vlastníka by tak daň do istej miery trestala za to, že potenciál tejto nehnuteľnosti naplno nevyužíva.

Z vyššie uvedeného potom však vyplýva, že pre dizajn dane z nehnuteľností by v zásade mala byť nepodstatná osoba vlastníka (s výnimkou, ak nie je potrebné zohľadniť určitý sociálny rozmer) a naopak, akcent by mal byť kladený na samotnú nehnuteľnosť a priestor, v ktorom sa táto nachádza.

2. LIMITY PRE OBEC FORMULOVANÉ V ZÁKONE O MIESTNYCH DANIACH A V SÚDNEJ PRAXI

S prihliadnutím na doteraz uvedené ako prvý limit vnímame obmedzenie diskrecie skúmaním miestnych podmienok.

Zákon o miestnych daniach konzistentne (§ 8 ods. 2, § 12 ods. 2 a 3, § 16 ods. 2 a 3 zákona o miestnych daniach) pracuje s terminológiou „*správca dane môže [...] podľa miestnych podmienok v obci alebo v jej jednotlivých časti alebo v jednotlivom katastrálnom území*“.

Z formulácie „*podľa miestnych podmienok*“ v prvom rade vyvodzujeme, že nie je možné vnímať ako postačujúcu podmienku samostatnú existenciu samostatných jednotlivých častí obce, prípadne katastrálnych území. V takom prípade by bola uvedená formulácia redundantná, čo v súlade s konceptom racionálneho zákonodarcu (Hodás, 2011, s. 365 – 377) nie je možné predpokladať. Preto máme za to, že existenciu miestnych podmienok je nutné samostatne skúmať, t. j. ide o nutnú podmienku pre diferenciáciu sadzieb zo strany obce.

Vyššie uvedené je však možné vykladať najmenej dvomi spôsobmi, a to:

- (i) obec skúma, či existujú odlišnosti v miestnych podmienkach obce (v porovnaní s celoštátnou úrovňou, resp. so základnou stavbou stanovenou priamo v zákone o miestnych daniach), jej jednotlivých častí (v porovnaní s inými jednotlivými časťami obce) alebo v jednotlivom katastrálnom území (v porovnaní s inými katastrálnymi územiami obce) a ak áno, samotná existencia odlišnosti predstavuje postačujúcu podmienku pre určenie diferencovanej sadzby; alebo
- (ii) obec nielen skúma, či existujú odlišnosti v miestnych podmienkach, ale súčasne tieto miestne podmienky musia byť legitímnym dôvodom pre stanovenie diferencovanej sadzby.

Intuitívne sa prikláňame k druhej variante, no považujeme za nutné náš predpoklad testovať oproti nálezu ÚS SR PL. ÚS 5/2012, ktorý vnímame ako ťažiskový.

ÚS SR v predmetnom náleze sformuloval a niekoľkokrát zopakoval jednoznačnú a rozumnú tézu, že: „*Zákonné splnomocnenie [vo vzťahu k stanovovaniu sadzby] nezbavuje obec povinnosti konať (v rámci svojej normotvornej činnosti) tak, aby nedochádzalo k porušovaniu základného práva vlastníť majetok, príp. základného práva na podnikanie a porušovaniu princípov právneho štátu.*“ V kontexte zvyšku nálezu je túto tézu možné zovšeobecniť aj tak, že kritériá pre ústavný prieskum daní sformulované ÚS SR (dodržanie princípu legality, legitímny cieľ, racionálny základ, zákaz extrémnej disproporcie, zákaz svojvoľného porušenia princípu rovnosti) v predmetnom náleze sa rovnako vzťahujú aj na výsledok normotvorby obce v rámci diskrecie jej danej zo strany zákonodarcu.

Napokon, konkrétne vo vzťahu k dvom výkladovým alternatívam uvedeným vyššie, aj ÚS SR zaujal pomerne jednoznačné stanovisko, keď skonštatoval, že: „*Z [formulácie ,podľa miestnych podmienok'] vyplýva, že obec musí svoje rozhodnutie*

o určení roční sazby daně z nemovitostí založit na zohľadnení miestnych podmienok, v rámci ktorého je povinná vymedziť aj teritoriálne územie, ktorého sa zvýšenie alebo zníženie ročnej sazby dane bude týkať. Zákonodarca teda napadnutou právnou úpravou nenabáda obce k nekontrolovanému, či svojvoľnému znížovaniu alebo zvyšovaniu ročných sadzieb daní z nehnuteľností, ale dáva obciam možnosť ich určenia vždy s prihliadnutím na konkrétne okolnosti determinované lokálnymi podmienkami v obci, a to aj vzhľadom na účel, pre ktorý sa miestne dane ukladajú.“

Z vyššie citovaného tak považujeme za zjavné, že ÚS SR sa tiež priklonil k druhej výkladovej alternatíve, t. j. miestne podmienky v obci musia determinovať uplatnenie diskrecie pri diferenciacii sadzieb, nepostačuje ich samotná existencia.

Uvedený záver je v súlade aj so závermi diskusie ekonomickej podstaty dane z nehnuteľností ako majetkovej dane. Stanovenie diferencovanej sazby na základe iných podmienok ako tých, ktoré sa viažu k časti teritória obce (t. j. na základe majetkových, či príjmových pomerov vlastníkov nehnuteľností) by bolo mimo rámca daného zákonom o miestnych daniach a tiež celkom zjavne svojvoľné.

Navyše, prihliadanie na majetkové a príjmové pomery vlastníkov nehnuteľností je výslovne aprobované pri stanovovaní oslobodení a znížení dane (§ 17 zákona o miestnych daniach). *A contrario* z uvedeného vyplýva, že diferenciacia na základe týchto kritérií pri stanovovaní sazby prípustná nie je (v opačnom prípade by bola opäť celá táto úprava redundantná, a teda v rozpore s konceptom racionálneho zákonodarcu).

3. PROCESNÉ MOŽNOSTI NÁPRAVY

Vo svetle vyššie uvedených, zdanlivo jednoznačných, záverov potom vyznieva paradoxne už skôr uvedené rozhodnutie NS SR (8Sžf/22/2010), v ktorom tento nepriznal ochranu daňovníkovi pred namietaným diskriminačným postupom zo strany obce.

V prvom rade vnímame, že predmetné rozhodnutie NS SR časovo predchádza nálezu ÚS SR PL. ÚS 5/2012, a teda NS SR nemal možnosť na žiadnu z tam uvedených úvah prihliadnuť (je dokonca skôr možné predpokladať, že iniciatíva poslancov pri podaní na ÚS SR bola motivovaná skúsenosťou s rozhodnutím 8Sžf/22/2010).

V druhom rade však vnímame, že NS SR ako súčasť sústavy všeobecných súdov v danom konaní primárne posudzoval súlad postupu obce ako správcu dane so zákonom o miestnych daniach a s príslušným VZN vydaným na jeho základe. Z odôvodnenia predmetného rozhodnutia sa totiž zdá, že žalobca v konaní nenamietal nesúlad samotného VZN so zákonom o miestnych daniach, resp. s Ústavou Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava“). Predmetom rozhodovania súdu tak boli výlučne námietky formulované voči postupu obce ako správcu dane (čiastočne vo vzťahu k samotnej tvorbe VZN, ale prioritne voči vnímanej diskriminácii). Rozhodnutie NS SR tak môže byť predmetom kritiky pravdepodobne len v tom aspekte, že v argumentácii žalobcu tento nerozoznal rozmer nesúladu príslušného VZN s Ústavou a nepodal podnet na ÚS SR z vlastnej iniciatívy (nezdá sa totiž, že by žalobca sám dával podnet na posúdenie príslušného VZN s Ústavou).

S prihliadnutím na dostupné rozhodnutia ÚS SR (PL. ÚS 2/2013) sa tak zdá nutné primárne využiť cestu namietania rozporu VZN so zákonom o miestnych daniach v správnom súdnictve (podľa § 357 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“)), a to na základe návrhu prokurátora, resp. cestou výslovného namietania nesúladu VZN so zákonom o miestnych daniach alebo Ústavou v spore o všeobecnej žalobe proti právoplatnému rozhodnutiu správcu dane (podľa § 177 SSP).

Problematickým aspektom v danej súvislosti môže byť, že obec v nadväznosti na začaté konanie svoje VZN zmení, prípadne nahradí novým (s prakticky identickou úpravou), čo môže viesť k zastaveniu konania pred ÚS SR z dôvodu, že tento posudzuje len súlad platných právnych predpisov (PL. ÚS 13/08, PL. ÚS 21/98, PL. ÚS 18/02, PL. ÚS 9/12, vo vzťahu k VZN obce potom m.m. II. ÚS 6/99, II. ÚS 63/98, II. ÚS 1/01). ÚS SR však v danom kontexte skonštatoval, že: *„V niekoľkých (ojedinelých) prípadoch ústavný súd, uprednostňujúc materiálne chápanie ochrany ústavnosti pred formálno-technickým prístupom [...] postupoval nad formálny rámec § 41a ods. 4 zákona o ústavnom súde, keď preskúmaval meritórne návrh na začatie konania aj v tom prípade, ak niektoré z napadnutých ustanovení príslušného právneho predpisu v priebehu konania pred ústavným súdom síce stratili platnosť a boli nahradené novými ustanoveniami schválenými novelizáciou príslušného právneho predpisu uskutočnenou po doručení návrhu ústavnému súdu, a to v prípadoch, ak neskôr schválené znenie napadnutých ustanovení príslušného právneho predpisu bolo taktiež v zjavnom, napätí s argumentáciou navrhovateľov, t. j. nedošlo k podstatnej vecnej zmene napadnutej právnej úpravy predmetnej problematiky, ale v zásade len k zmene jej legislatívno-technického vyjadrenia, čo*

nemalo relevantný dopad na predmet konania tak, ako ho svojím návrhom vymedzili navrhovatelia (m. m. pozri PL. ÚS 13/08, PL. ÚS 5/2012)“ (IV. ÚS 248/2012).

ÚS SR súčasne skonštatoval, že tento výnimočný postup uplatnil výlučne v situáciách, keď *„došlo k zmene napadnutých ustanovení príslušného právneho predpisu prostredníctvom jeho novelizácie, t. j. ani v jednom prípade nešlo o situáciu, keď došlo k zrušeniu právneho predpisu, ktorý bol ‚nositeľom‘ napadnutých ustanovení“* (IV. ÚS 248/2012).

Tým však ÚS SR jednoznačne *pro futuro* nevyhlásil prieskum zákonov, resp. VZN, kde by s ohľadom na všetky okolnosti bolo zjavné, že jediným (prípadne prevažujúcim) účelom zrušenia právneho predpisu a jeho formálneho nahradenia novým bolo vyhnutie sa preskúmvaniu jeho súladu zo strany ÚS SR. Domnievali by sme sa, že v takom prípade by v súlade s materiálnym poňatím ochrany ústavnosti existovali dôvody pre pokračovanie v konaní o súlade. Opak by za takých okolností znamenal len bezmocné priznanie sa svojvoľnému konaniu zo strany obce vo výkone jej normotvorných právomocí podľa ÚS SR – *„bezmocnosť sa s právnym štátom neznáša“* (II. ÚS 16/2011).

Ak teda prípadne pretrváva situácia svojvoľného uplatňovania sadzby dane z nehnuteľností v niektorej z obcí na Slovensku, s ohľadom na vyššie uvedené sa domnievame, že daňovníci majú k dispozícii penzum účinných nástrojov, ako sa domáhať ochrany svojich práv pred takouto svojvôľou zo strany obce.

ZÁVER

S ohľadom na vyššie uvedené je tak možné vyvodiť, že existujúca právna úprava a judikatúra poskytuje dostatočné hmotnoprávne záruky pred zneužitím diskrecie obce pri stanovovaní sadzieb daní z nehnuteľností.

Naopak, je skôr vo svetle diskusie o ekonomickej podstate dane z nehnuteľností ako majetkovej dane možné dospieť skôr k záveru, že súčasná zákonná úprava dane z nehnuteľností je naopak pre obce príliš zväzujúca, keď im neumožňuje úplne voľne diferencovať sadzby podľa rôznych druhov nehnuteľností (mimo úzkeho rámca vymedzeného priamo zákonom o miestnych daniach) a ani na základe špecifik menších územných jednotiek (napríklad územných blokov či ulíc).

Tento stav je pomerne paradoxný vo svetle dlhodobej snahy štátu posilniť zdaňovanie nehnuteľností na základe ich reálnej hodnoty (viď napr. Trend. Cenové mapy sú ako podklad na zavedenie dane z nehnuteľnosti deravé [online] <https://www.trend.sk/trend-archiv/cenove-mapy-su-ako-podklad-zavedenie-dane-derave>; osobitnou otázkou neriešenou v tomto článku sú technické obmedzenia na strane Katastra nehnuteľností, viď bližšie Jakubáč, R, 2022.). Sú to totiž práve jednotky miestnej samosprávy, t. j. mestá a obce, ktoré majú v prostredí Slovenskej republiky najlepší prehľad o tom, aký je príjmový potenciál jednotlivých častí ich územia.

Vo svetle vyššie uvedeného sa domnievame, že otázka nastavenia základu dane (či podľa cenových máp alebo fixným koeficientom) je sekundárna, keďže zrealizovanie konkrétnej výšky dane z nehnuteľností nastáva až po korekcii základu dane cez sadzbu (v skutočnosti môže byť sadzba stanovená aj bez naviazania na hodnotu nehnuteľnosti len pevnou sumou na m² a nevyvolávalo by to významné ústavnoprávne pnutia, ak by boli rešpektované vyššie formulované princípy diferenciácie sadzieb).

Na potvrdenie načrtnutých predpokladov sa zdá vhodné uskutočniť prieskum medzi jednotkami miestnej samosprávy, či by širší priestor pre stanovovanie sadzieb pre ne pôsobil viac motivačne (aj s ohľadom na nevyhnutné politické náklady zvyšovania sadzieb miestnych daní).

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. HODÁS, M., 2011. *Odstraňovanie kontradiktórnosti noriem v aplikačnej praxi a doktrína racionálneho zákonodarcu*. Právny obzor. – Roč. 94, č. 4, s. 365 – 377.
2. JAKUBÁČ, R., *Challenges of Property Tax in Slovakia*. *Nieruchomości@2022*; III(III):157-166.
3. KAČALJAK, M., 2020. Ešte raz k (ne)súladu zákona o osobitnom odvode vybraných finančných inštitúcií s Ústavou Slovenskej republiky a právom Európskej únie. *Justičná revue*. roč. 72, č. 6 – 7, s. 836 – 846.
4. KATKOVČIN, M., 2018. Sadzba dane z nehnuteľností vo svete judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky. In: *Bratislavské právnické fórum 2018: ústavnoprávne východiská finančného práva*. 1. vyd. Bratislava: Právnická fakulta UK, s. 40 – 48. ISBN 978-80-7160-475-4.

5. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. a I. VOJNÍKOVÁ, 2014. Východiská a prognózy miestnych daní. In: *Financie, účtovníctvo, dane 2014 so zameraním na súčasné problémy II*. Košice: Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, s. 58 – 63. ISBN 9788022539777.
6. ROMÁNOVÁ, A., RADVAN, M. a J. SCHWEIGL, 2019. Constitutional Aspects of Local Taxes in the Slovak Republic and in the Czech Republic, *Lex Localis*, roč. 17, č. 3, s. 591 – 616.
7. ŠTRKOLEC, M., 2019. Štát vs. Územná samospráva (limity miestnych daní). In: BABČÁK, V, POPOVIČ, A. a J. SÁBO, eds. *III. Slovensko-české dni daňového práva. Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania*. Košice: ŠafárikPress. <https://doi.org/10.33542/DDP2019-819-4>.
8. VARTAŠOVÁ, A. a K. ČERVENÁ, 2019. *Views on Quality of Tax Regulation in the Slovak Republic (Focused on Real Property Taxation)*. Praha: Leges, ISBN 9788075024169.

ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ V ČESKÉ REPUBLICE¹

REAL ESTATE TAXATION IN THE CZECH REPUBLIC

Marie Karfíková²

Abstrakt: K plnění svých funkcí potřebuje stát peníze, a to pro udržitelnost svého fungování, pro usměrňování ekonomických procesů a pro zabezpečení sociálních potřeb občanů. Dopředu musí být plánováno, kolik bude v následujícím roce potřeba peněz (výdajová stránka státního rozpočtu) a kolik jich bude získáno (příjmová stránka). Daně chápeme jako obecnou zátěž, která obyvatele státu podle jejich příjmů, majetku a kupní síly zavazuje k financování státu. Právní moc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných, podmínek byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků, které stát lidem poskytuje. Stabilní daní v soustavě daní je od roku 1789 pozemková daň a domovní daň.

Klíčová slova: daň z nemovitých věcí, státní rozpočet, výdaje státního rozpočtu, příjmy státního rozpočtu, daňová politika státu

Abstract: To fulfil its functions, the state needs money, for the sustainability of its functioning, for the regulation of economic processes and for the provision of the social needs of citizens. It is necessary to plan in advance the amount of money needed in the following year (expenditure side of the state budget) and how much will be received (revenue side). We understand taxes as a general burden that obliges the inhabitants of the state to finance the state according to their income, property and purchasing power. The power of the state to tax under certain, well-defined, conditions was institutionalized precisely in order to raise funds to secure the public goods that the state provides to the people. The stable tax in the tax system has been the land tax and the house tax since 1789.

Key words: real estate taxation, state budget, state budget expenditures, state budget revenues, state budget policy

JEL kód: K34, H20

¹ Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124.

This work was supported by the Slovak Research and Development Agency under the Contract no. APVV-19-0124.

² prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc. pracovala jeden rok po absolvovaní Právnické fakulty Univerzity Karlovy na Ministerstvu financí a od 1. září 1975 je zaměstnána na Právnické fakultě Univerzity Karlovy. V současné době je profesorkou na katedře finančního práva a finanční vědy. Kromě pravidelné publikační činnosti se pravidelně zúčastňuje konferencí jak tuzemských, tak zahraničních, e-mail: karfikov@prf.cuni.cz; ORCID: 0000-0002-5655-7858.

ÚVOD

Po změně společenských vztahů v listopadu 1989 se musel zásadně změnit právní řád, a to i daňové předpisy, a to z potřeby změn ekonomických, právního postavení podnikajících subjektů atd. Logickým vyústěním bylo přijetí nového Ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „*Ústava*“) a Usnesení Předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále je „*Listina*“). Podle Ústavy je Česká republika parlamentní demokracií. Veškerá moc vychází z lidu, který ji vykonává prostřednictvím moci zákonodárné, výkonné a soudní. Lid má plnou suverenitu, nikomu jinému tato suverenita nepřísluší, s nikým se o ni nemusí dělit. Jestliže jde o parlamentní demokracii, pak svým významem Parlament dominuje nad výkonnou mocí, zejména vládou, která je mu ze své činnosti odpovědna. Tím se navazuje na tradice, jejichž kořeny jsou v období první republiky.

S pravidelným přímým zdaněním obyvatelstva se setkáváme již v Deklaraci práv člověka a občana, která v čl. 13 stanoví: „*K vydržování veřejné moci a k úhradě správních výdajů je zapotřebí společných daní; mají být rovnoměrně rozvrženy na všechny občany podle jejich majetkové schopnosti.*“ Dříve se od vládců očekávalo, že vyžijí z vlastního majetku doplňovaného cly, příjmy ze spotřební daně a různými poplatky. Shromáždění (šlechticů, později i zástupců městských stavů atd.), která schvalovala daně pro panovníky ve 14. století, se týkala nikoli pravidelného zdanění, ale jen ad hoc majetkových odvodů zpravidla pro účely vedení válek. Pravidelné zdanění můžeme vnímat jako "konfiskaci bez příčiny", jako spravedlivou kompenzaci za služby, které občanům poskytuje stát, případně jako příspěvek těch schopnějších k solidaritě či jako plnění sociálního závazku vůči ostatním.

Moderní demokratický stát by měl svým občanům zajistit nejen "rovnost před zákonem, nýbrž i rovnoměrnější rozdělení materiálních zdrojů, aby mohly být naplněny naše životní aspirace" (J. Rawls). Vlastnictví je úzce spojeno se svobodou a také s trhem, který je nenahraditelným mechanismem řízení ekonomiky svobodné společnosti, na straně druhé však produkuje velké majetkové a příjmové rozdíly, jejichž korekce není pouze v rámci samotného tržního mechanismu možná. Solidarita je pak etickou hodnotou, umožňující integraci společenství formálně rovných, avšak fakticky nerovných, jednotlivců.

Podle Richarda Pipesa, pokud někdo občanům slíbí svobodu od nedostatku (tedy sociální práva), dává záruku zajišťující jim nejen ochranu jejich vlastního

majetku, ale i přístup ke jmění druhých lidí, který získají s pomocí státu. Zakotvení sociálních práv a s tím související vysoká míra přerozdělení prostřednictvím státu vede k obrovské koncentraci bohatství občanů ve prospěch vlády, což s sebou může nést nebezpečí pro svobodu jednotlivce. Vláda totiž udílením či odpíráním své štědrosti dokáže ovlivnit chování velkého počtu obyvatel.

Jak konstatoval v jednom ze svých odlišných stanovisek soudce ESLP Boštjan Zupančič (k rozsudku *Burden* proti Spojenému království): „Politiky uplatňované v oblasti daní hrají samozřejmě významnou roli, protože mohou finančně motivovat jednotlivce při jejich rozhodování. Tak například, pokud má zákonodárce v úmyslu podporovat heterosexuální manželství, logicky nabídne daňové pobídky, snížení a další zvýhodnění párům, jejichž oba členové žijí ve společné domácnosti bez ohledu na to, zda mají děti, či nikoli. V případě, že chce podporovat mateřství, přizná tyto stejné tradiční pobídky daňové povahy pouze párům, jejichž oba členové žijí ve společné domácnosti a mají děti. Jestliže je jeho zájmem odradit občany od rozvodů, daňové zvýhodnění založí na stabilitě párů. Pokud jde o rozumné cíle, k nimž mají tyto pobídky směřovat, může je zákonodárce sdělit, ale nemusí. A i když je zcela odhalí, nemusí to ještě znamenat, že budou naprosto předvídatelné. Předmětné daňové pobídky se kombinují s mnoha dalšími faktory, zejména s motivačními a odrazujícími. V každém případě fiskální politika není jen hospodářskou politikou, ale i skrytou politikou sociální. Progresivní daň je přitom ekonomickým faktorem se silně rovnostářským účinkem, jelikož odstraňuje mnoho nepříjemných důsledků stratifikace společnosti. V oblasti dědické daně se již několikrát uplatnila radikální řešení. Extrémně vysoké zdanění dědictví může kupříkladu naznačovat, že zákonodárce upřednostňuje jmění vydělané spíše než zděděné. Vymezování politiky v oblasti dědické daně však v žádném případě není jednoduchým a přímočarým rozhodovacím procesem. Tato politika je totiž součástí celého komplexu ekonomických rozhodnutí spočívajících z velké části na přerozdělování zdrojů, tedy na sociálním uspořádání společnosti.“

V České republice došlo na základě zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ke zrušení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Jedno z prvních rozhodnutí československého ústavního soudu v roce 1992 se v případě týkajícím se zdanění příjmů pracujících starobních důchodců zabývalo problematikou daní z pohledu rovnosti a zákazu diskriminace. Nález

Ústavního soudu PL. ÚS 22/92 ČSFR připustil: „Rovnost občanů před zákonem nebyla chápána jako abstraktní kategorie, ale vždy byla přiřítána k určité právní normě, pojímána ve vzájemném poměru různých subjektů apod. Pokud bylo z rovnosti učiněno právo, je každý jednotlivec oprávněn, aby stát v mezích svých možností odstranil všechny faktické nerovnosti. Tato konstrukce však platí pouze tehdy, uvažujeme-li rovnost jako absolutní. Rovnost relativní, jak ji mají na mysli všechny moderní ústavy, požaduje pouze odstranění neodůvodněných rozdílů. Ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona. Samotné uložení daňové povinnosti zákonem č. 578/1991 Sb., o státním rozpočtu federace na rok 1992 a o změně daňových a některých dalších zákonů, vymezeným kategoriím občanů, a to bez výjimek, nelze považovat za narušení či odnímání práva na hmotném zabezpečení ve stáří zajištěném čl. 30 odst. 1 Listiny. Speciální normy mohou pro určité obory stanovit zvláštní kritéria rovnosti, která ze všeobecného principu neplynou, protože aplikací zásady rovnosti nejsou stanoveny tak přesné meze, aby vylučovaly jakékoliv volné uvážení těch, kteří ji aplikují. V oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárny orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii. V zásadě nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty. Je to věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně. Pokud zákon určuje prospěch jedné skupiny a zároveň tím stanoví neúměrné povinnosti jiné, může se tak stát pouze na odvolání na veřejné hodnoty“.

Daně chápeme jako obecnou zátěž, která obyvatele státu podle jejich příjmů, majetku a kupní síly zavazuje k financování státu. Pravomoc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných, podmínek byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků, které stát lidem poskytuje. Listina stanoví v čl. 11 odst. 5, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. To vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva; tato pravomoc je svěřena výlučně Parlamentu. Díkci odst. 5 je třeba interpretovat jako ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce, kterou spolu definuje i vlastnické právo, je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Legitimita zdaňování vyplývá mimo jiné z toho, že výsledky

zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit. Daňový zásah do majetkové a právní sféry jednotlivce nabývá na ospravedlnění právě rovnoměrností rozdělení těchto břemen.

1. HISTORICKÝ POHLED NA ZDAŇOVÁNÍ POZEMKŮ A STAVEB

Pro zdůvodnění existence daně z nemovitých věcí má význam historie zdaňování pozemků a staveb.

1.1. Pozemková daň

Pozemková daň (Šouša, 2009, s. 94-96) patřila mezi nejstarší součásti finanční soustavy. Na území českých zemí představoval východisko právní úpravy tzv. josefinský berní patent z 19. září 1789. Dne 23. prosince 1817 byl přijat tzv. stabilní katastr, který vyměřoval pozemky a jejich čistý výnos a zanesl je. Aby Habsburkové pokryli armádní výdaje, byly přijaty dva patenty v roce 1848 a v roce 1859. V roce 1869 byl přijat zákon č. 88/1869 ř.z., o regulaci pozemkové daně, který byl následně novelizován a zrušen byl až v roce 1927. V roce 1860 činila sazba pozemkové daně 26,66 % a tato sazba byla zákonem z roku 1896 snížena na 22,7 %. V této podobě zůstala daň upravena i v době vzniku Československa. Předmětem pozemkové daně byly veškeré zemědělsky upotřebitelné pozemky a lesy. Byl také zaveden institut daňového osvobození, kdy bylo uplatňováno objektivní čili věcné hledisko, nikoliv hledisko subjektivní (osvobození podle povahy vlastníka pozemku). Trvale byly od pozemkové daně osvobozeny bažiny, jezera, rybníky, veřejné cesty, náměstí, hřbitovy atd. Právní úprava obsahovala i dočasné osvobození od pozemkové daně, např. na pozemky dotčené živelnou pohromou na dobu jednoho roku. Subjektem pozemkové daně byl faktický držitel pozemku, tj. nejen vlastník, ale i nájemce. Daň byla stanovena podle právní fikce průměrného výnosu pozemků vymezená podle určitého druhu zemědělské kultury a bonity pozemku.

1.2. Domovní daň

Domovní daň (Šouša, 2009, s. 96-97) byla rovněž jednou ze dříve vzniklých daní. Až do přijetí patentu č. 204/1820 sb.z.p. byla spojena s pozemkovou daní a vybírána jako jedna gruntovní daň. Přijetím uvedeného zákona vznikla samostatná domovní daň. Právní úprava domovní daně byla často novelizována

(uvádí se 543 zveřejněných normativních aktů). Domovní daň měla dvě složky, jednak to byla činžovní daň a jednak tzv. třídní daň. Činžovní daň byla ukládána ze všech budov v Praze, Brně, Olomouci, Opavě, lázeňských městech a dále ve městech, ve kterých alespoň polovina budov byla určena k bydlení a polovina z bytů byla pronajímána. Třídní daň byla uplatňována v případě obytných budov, ze kterých se neplatila činžovní daň. Tato daň byla stanovena podle počtu obytných místností a pater, kdy se původně rozlišovalo dvanáct tříd, později to bylo tříd šestnáct. V poslední třídě se jednalo o byty nejmenší, tj. jednopokojové byty. Předmětem domovní daně byly budovy určené k bydlení. Osvobozeny od daňové povinnosti byly např. budovy císaře a příslušníků jeho „domu“, chrámy, fary a další kultovní budovy. Sazba daně byla u činžovní daně vymezena procentem ze skutečného anebo konstrukcí odhadu stanoveného nájemného po sražení částky určené na opravy a údržbu stavby.

1.3. Daň z nemovitých věcí od počátku I. světové války do roku 1927

Mobilizací 26. července 1914 začalo nové období ve vývoji daňového systému v rakousko – uherské monarchii (Šouša, 2009, s. 118-123). Ukončení této etapy je pak možné provést k roku 1927, kdy byla přijata nová daňová reforma. Pro překlenutí právního stavu rakousko-uherské dynastie a nově vzniklého Československého státu byl přijat zákon č. 11/1918 Sb. z. a n., o zřízení samostatného státu československého, který zní:

Čl.1 Státní formu československého státu určí Národní shromáždění ve srozumění s Československou Národní radou v Paříži. Orgánem jednomyslné vůle národa a také vykonavatelem státní svrchovanosti je Národní výbor.

Čl.2 Veškeré dosavadní zemské a říšské zákony a nařízení zůstávají prozatím v platnosti.

Čl.3 Všechny úřady samosprávné, státní a župní, ústavy státní, zemské, okresní a zejména i obecní jsou podřízeny Národnímu výboru a prozatím úřadují a jednají dle dosavadních platných zákonů a nařízení.

Čl.4 Zákon tento nabývá účinnosti dnešním dnem.

Čl.5 Národnímu výboru se ukládá, aby tento zákon provedl.

Jednalo se o tzv. recepční normu, která zajistila kontinuitu československého právního řádu, včetně daňového práva, se starými předrevolučními normami a výše citovaný Čl.3, zajistil kontinuitu správního aparátu. Tím byl nastolen dualismus československého právního řádu, kdy na teritoriu historických zemí (Čechy, Morava a Slezsko) platily rakouské právní předpisy, na území Slovenska

a Podkarpatské Rusi pak právo uherské. Tento stav znamenal i nerovné daňové zatížení, kdy v Čechách, na Moravě a ve Slezsku činila pozemková daň 22,7 %, na Slovensku a v Podkarpatské Rusi jen 20 % a na Hlučínsku dokonce jen 10 %, protože tam platilo právo německé. V letech prvé světové války a až do roku 1926 nedošlo k větším a podstatnějším změnám v daňových zákonech.

Po vzniku Československa zůstala pozemková daň zachována v původní podobě, pouze zákon č. 170/1919 Sb. z. a n. jímž se upravuje státní daň a přírážková základna u daní reálných, upravil daň pozemkovou tak, že se zvyšuje se na 22,7 % čistého katastrálního výnosu, zjištěného ve smyslu zákona ze dne 24. května 1869, z. ř. č. 88 a podle zákona ze dne 12. července 1896, z. ř. č. 121 a sazby státní daně domovní třídní a daně činžovní, podle tarifu daně domovní třídní vyměřované (§ 5, lit. a) zákona ze dne 9. února 1882, z. ř. č. 17), zvyšují se na obnos původních sazeb v tomto zákoně uvedených.

1.4. Daňová reforma v roce 1927

Daňová reforma podle zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, se připravovala od roku 1922, její zdůvodnění a prosazení se povedlo za působení Karla Engliše jako ministra financí (Karfíková, Karfík, 2012, s. 392-402). Podstatou a účelem nové právní úpravy byla unifikace daňového práva, kodifikace dosud neupravených otázek, zjednodušení a zprůhlednění daňového systému a jeho modernější systematizace. Reforma kontinuálně navázala na předchozí právní úpravu, zachovala pozemkovou a domovní daň. Principy daní se v podstatě nezměnily. Pozemková daň byla upravena v ustanovení § 94 a násl., domovní daň v ustanovení § 117 a násl., daň činžovní v ustanovení § 143 a násl. a daň třídní v ustanovení § 161 a násl. Po únoru 1948 se daň z pozemků podřídila zemědělské dani – zákon č. 49/1948 Sb., o zemědělské dani, která se postupně měnila, a to zákonem č. 77/1952 Sb., zákonem č. 50/1959 Sb., zákonem č. 112/1966 Sb., zákonem č. 103/1974 Sb. a zákonem č. 172/1988 Sb. a nakonec je zákon o zemědělské dani zrušen zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

1.5. Daňová reforma v roce 1952

Dne 11. listopadu 1952 přijalo Národní shromáždění Československé republiky celkem 14 nových finančních, zejména pak daňových zákonů (Karfíková, 2009, s. 172-180). Tyto zákony, které jsou publikovány v částkách 37 a 38 ročníku 1952 Sbírky zákonů republiky Československé, mj. představovaly provedení radikální daňové reformy (tzv. Kabešovy daňové

reformy podle tehdejšího ministra financí Jaromíra Kabeše) k 1. lednu 1953. Touto daňovou reformou bylo dovršeno postupné zavádění daní odpovídajících socialistickému způsobu hospodaření, tzn. centrálnímu plánování, regulaci cen, monopolizaci zahraničního obchodu, faktickému znemožnění soukromého podnikání atd. Kabešova daňová reforma zavedla některé zcela nové daně a prakticky stoprocentně změnila k 1. lednu 1953 daňový systém Československé republiky (co do rozsahu ji lze historicky porovnat pouze s daňovou reformou k 1. lednu 1993, která zase vracela daňový systém ze socialistických základů do normálních kolejí volné konkurence).

Zdaňování nemovitých věcí bylo realizováno daní z pozemků, která byla součástí zemědělské daně (zákon č. 77/1952 Sb.) a daní domovní, která byla nově do daňové soustavy zavedena od 1. ledna 1953 (zákon č. 80/1952 Sb.).

1.6. Daňová reforma v roce 1992

Po listopadu 1989 bylo zřejmé, že změny ve společenských vztazích budou muset být urychleně promítnuty do celého právního řádu, daňových zákonů nevyjímaje. Byl přijat zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který stanovil, že soustavu daní tvoří: daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu, daň spotřební, a to daň z uhlovodíkových paliv a maziv, daň z lihu a destilátů, daň z piva, daň z vína a daň z tabáku a tabákových výrobků, daň z příjmů, a to daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitostí, daň silniční, daň z dědictví a darování, daň z převodu nemovitostí a daň k ochraně životního prostředí, které však zavedeny nebyly. Zrušeny byly postupně daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí a místo ní byla zavedena nově daň z nabytí nemovitých věcí. Nově byly zavedeny energetické daně, a to daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Dále do daňové soustavy byla zařazena nová daň z hazardních her.

Zdaňování pozemků a staveb je realizováno daní z nemovitostí podle zákona č. 338/1990 Sb., o dani z nemovitostí.

2. DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

Úvodem musím poznamenat, že daň z nemovitých věcí, jak uvedeno výše, je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, který byl v souvislosti s rekodifikací soukromého práva rozsáhle

novelizován a přejmenován na zákon o dani z nemovitých věcí (dále „ZDNO“ nebo „zákon“).

2.1. Nemovité věci v novém občanském zákoníku

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“) přijatý v roce 2012 s účinností od 1. ledna 2014 nahradil pojem „nemovitost“ pojmem „nemovitá věc“. Ustanovení § 498 OZ zní:

(1) Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li zákon, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.

(2) Veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou movité.

Movité a nemovité věci mají do jisté míry odlišný právní režim. Např. právní jednání, kterým se rozšiřuje nebo převádí právo k nemovité věci, jakož i právní jednání, kterým se takové právo mění nebo ruší, musí mít písemnou formu, zatímco totéž právní jednání ve vztahu k movité věci může být i ústní (§ 559, § 560 OZ). Movitou věc si může přivlastnit kdokoli, naproti tomu opuštěná nemovitá věc připadá státu (§ 1045 a násl. OZ). Pouze movitou věc lze zpracovat do jiné věci (§ 1074 OZ). K vydržení vlastnického práva k movité věci postačí tři roky, zatímco k vydržení vlastnictví k věci nemovité musí nepřetržitá držba trvat deset let (§ 1091 OZ). Odlišný režim mají movité a nemovité věci i při vzniku zástavního práva k nim (§ 1317 a násl. OZ) atd.

Pojem nemovité a movité věci zákon stanoví nikoli definicí vystihující přirozené vlastnosti věcí, ale taxativním výčtem s tím, že v § 498 odst. 1 OZ neuvedené další věci v právním smyslu jsou věcmi movitými, i kdyby jejich přirozená podstata byla nemovitá. Bylo by však zavádějící na základě výše uvedeného uzavřít, že občanský zákoník opustil koncept dělení věcí na movité a nemovité podle jejich přenosnosti. Stále totiž platí, že nemovitými věcmi jsou především pozemky, jež tvoří jednotu se svými součástmi, když pozemek je jistě základní přirozenou nemovitou věcí a pouze na pozemcích a jeho součástech (na pozemku, nad ním nebo pod ním) se mohou nacházet ostatní hmotné věci. Přijal-li občanský zákoník pravidlo, že součástí pozemku je i fyzikální prostor nad pozemkem a pod ním, pak nestanoví-li zákon jinak (mimo jiné s evidentní výjimkou přirozených věcí movitých a věcí nehmotných, jež na pozemku jen

„leží“, aniž by byly do něho zabudovány, viz § 505 a § 506 odst. 1 OZ na počátku) s dodatkem, že pokud je od pozemku právně oddělena jeho nepřenositelná součást, zůstává její nemovitá podstata zachována (§ 498 odst. 1 věta druhá OZ), stěží si lze představit právní definici rozdílu mezi věcmi movitými a nemovitými, která by lépe vystihovala přirozené pravidlo, že nemovitou věcí je to, s čím nelze hýbat (pozemek a do něho zabudované věci, i když mají vlastní právní režim), a vše ostatní je věcí movitou.

S přihlédnutím k výše uvedenému je třeba vykládat i § 505 a násl. OZ. Podle § 508 odst. 1 věta první OZ stroj nebo jiné upevněné zařízení není součástí nemovité věci zapsané do veřejného seznamu, byla-li se souhlasem jejího vlastníka zapsána do téhož seznamu výhrada, že stroj (nebo jiné upevněné zařízení) jeho vlastnictvím není. Fakt, že takový stroj se nestává nebo nadále není součástí nemovité věci (zpravidla pozemku), neznamena, že má ztratit svoji nemovitou podstatu (má-li ji vzhledem k tomu, že byl do pozemku zabudován a nelze jej přenést bez porušení jeho podstaty, viz § 498 odst. 1 věta druhá OZ), ale výhradně to, že má mít od nemovité věci, do níž je zabudován, odlišný vlastnický režim.

Stejným způsobem je třeba přistoupit k § 506 odst. 1 OZ, podle něhož součástí pozemku jsou mimo jiné i stavby na něm zřízené, s výjimkou staveb dočasných. I zde je smyslem normy sdělit, že stavba, je-li dočasná, není vlastnický součástí pozemku, na němž stojí, a to ani tehdy, nelze-li ji od pozemku oddělit bez porušení její podstaty. Pravidlo, že dočasná stavba je samostatnou věcí, a proto vlastnický může patřit někomu jinému než pozemek, na němž stojí, nemění nic na obecném principu, že stavba spojená s pozemkem pevným základem má i právně nemovitý charakter. Právě prezentovaný závěr lze podpořit i odkazem na § 3055 odst. 1 OZ, podle něhož stavba spojená se zemí pevným základem, která do 31.12.2013 nepatřila vlastníku pozemku, si i nyní podrží postavení samostatné nemovité věci až do doby, než dojde ke sjednocení vlastnictví pozemku a stavby. Toto pravidlo má smysl za situace, kdy zákonodárce i nadále vychází z koncepce, že stavba spojená se zemí pevným základem má nemovitý charakter, který se projeví buď tím, že je součástí jiné nemovitosti (pozemku), nebo tak, že je samostatnou věcí nemovitou. Pro systematický výklad práva by bylo nepříjemné tvrdit, že stavba spojená se zemí pevným základem, která pro svoji dočasnost nemusí patřit vlastníku pozemku, je věcí movitou (srov. i s § 498 odst. 1 věta druhá OZ).

Zbývá dodat, že vznikla-li dočasná stavba v rámci realizace práva stavby podle § 1240 a násl. OZ, nejde po právní stránce o dočasnou stavbu podle § 506

OZ, ale o právo stavby, které je pokládáno za nemovitou věc na základě zvláštní normy (§ 1242 OZ).

Daň z nemovitých věcí byla od své účinnosti ke dni 1. ledna 1993 novelizována více jak čtyřicetkrát. Zároveň se musí připomenout důležitá vyhláška č. 298/2014 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků. Daň z nemovitých věcí je tvořena daní z pozemků a daní ze staveb a jednotek. Výslovným uvedením jednotek se respektuje jejich specifická právní úprava v občanském zákoníku. Jak vyplývá z § 1159 OZ, jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Jednotka je věc nemovitá.

V případě daně z nemovitých věcí platí základní zásada, že nemovité věci této dani podléhají bez ohledu na to, zda jsou využívány k podnikání či nikoliv, na rozdíl např. od silniční daně.

2.2. Daň z pozemků

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí. Z toho tedy vyplývá, že předmětem daně nejsou pozemky, které nejsou na území České republiky, a také pozemky, které nejsou evidované v katastru nemovitostí. Vymezení pozemku je obsaženo v § 2 písm. a) katastrálního zákona, stejný zákon vymezuje i katastr nemovitostí. Naopak předmětem daně nejsou zejména pozemky zastavěné zdanitelnými stavbami v rozsahu zastavěné plochy stavby. Jde o pozemky zastavěné budovami a inženýrskými stavbami uvedenými v příloze ZDNOV, tedy takovými stavbami, které jsou předmětem daně. Pokud by se jednalo o stavby, které předmětem daně nejsou, potom se vyjmutí pozemku z předmětu daně neuplatní.

Předmětem daně nejsou:

- lesní plochy, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštních určení (§ 7 a § 8 lesního zákona),
- pozemky, které jsou vodní plochou, s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb,
- pozemky určené pro obranu České republiky,
- pozemky, které jsou součástí jednotky, a pozemky ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě užívané společně s těmito jednotkami; protože tyto pozemky jsou součástí jednotky, měly by být takto i zdaněny a nejsou proto samostatně předmětem daně z pozemků, předmětem zdanění je

jednotka jako nemovitá věc. V případě pozemků ve spoluvlastnictví se jedná zejména o snížení administrativní náročnosti, podmínkou ale je, že se musí jednat o spoluvlastnictví všech vlastníků, pokud toto nebude splněno, jedná se o předmět daně z pozemků. V obou případech se jedná o úpravu platnou od roku 2014.

Pozemky osvobozené od daně jsou vymezeny v ustanovení § 4 ZDNL, kde je uveden poměrně široký okruh pozemků osvobozených od této daně. Jedná se o pozemky, které sice pod předmět daně spadají, ale daň se z nich za předem stanovených podmínek neplatí. Výčet osvobozených pozemků v zákoně je taxativní.

Poplatníkem daně je v první řadě vlastník pozemku. Poplatníkem daně z pozemků je vždy nájemce nebo pachtýř u pronajatého nebo propachtovaného pozemku, je-li a) evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, b) s ním příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv, nebo c) převedený na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí. Uživatel je poplatníkem daně z pozemků v případě, že vlastník pozemku není znám.

Rozhodující parametry pro výpočet daně, tj. základ daně a sazba daně, jsou stanoveny odlišně pro jednotlivé druhy pozemků, které vycházejí z rozdělení pozemků v katastru nemovitostí. Členění pozemků podle druhů je obsaženo v § 3 odst. 2 katastrálního zákona a z toho vychází i rozdělení pozemků pro daňové účely. Podle této úpravy se pozemky člení podle druhů na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty (označují se souhrnně jako zemědělské pozemky), lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy. Pro rozhodování, o jaký druh pozemku se jedná, je rozhodující zápis v katastru nemovitostí, resp. to, co je uvedeno na výpisu z katastru.

Základem daně může být:

- cena půdy, a to u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů; cena půdy se zjistí jako součin skutečně výměry pozemku v m² a průměrné ceny půdy stanovené na 1 m² vyhláškou č. 298/2014 Sb.,
- u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je možno základ daně stanovit dvěma způsoby, a to jako cenu pozemku zjištěnou dle platných cenových předpisů k 1. 1. zdaňovacího období, což v praxi znamená zpracovaný znalecký posudek, nebo jako součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč;

- skutečná výměra pozemku v m² u ostatních pozemků, které nejsou uvedeny v předchozích odstavcích; z kontextu zákona vyplývá, že se jedná o zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky, zpevněné plochy a ostatní pozemky, pokud jsou předmětem daně.

Pro jednotlivé druhy pozemků je sazba daně stanovena odlišně, a to následovně:

- orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady - 0,75 %,
- trvalé travní porosty, hospodářské lesy, rybníky pro chov ryb - 0,25 %,
- stavební pozemky - 2 Kč/m²,
- zastavěné plochy, nádvoří a ostatní neuvedené pozemky - 0,20 Kč/m²,
- zpevněné plochy pozemků užívané k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní sloužící pro zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství - 1,00 Kč/m²,
- zpevněné plochy pozemků užívané k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní sloužící pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní podnikatelskou činnost - 5,00 Kč/m².

Sazba daně u stavebních pozemků, tj. 2 Kč, se dále násobí koeficientem velikosti obce, který se pohybuje od 1,0 do 4,5, rozhodující je počet obyvatel obce podle posledního sčítání lidu. Obec může obecně závaznou vyhláškou tento koeficient také snížit nebo zvýšit.

Slouží-li zpevněná plocha pozemku různým podnikatelským činnostem a nelze-li vymežit rozsahy výměry zpevněné plochy pozemku sloužící jednotlivým činnostem, použije se sazba daně 5,00 Kč.

2.3. Daň ze staveb a jednotek

Předmětem daně ze staveb a jednotek je, nachází-li se na území ČR:

a) zdanitelná stavba:

- budova, kterou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí budova podle katastrálního zákona,
- inženýrská stavba uvedená v příloze k zákonu,

b) zdanitelná jednotka, kterou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí jednotka dokončená nebo užívaná.

Předmět daně je počínaje rokem 2014 vymezen v návaznosti na současný občanský zákoník. Předmětem daně jsou tedy budovy, dále inženýrské stavby výslovně uvedené v příloze zákona a jednotky. Předmětem daně je budova podle

katastrálního zákona, tedy nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí, a to bez ohledu na skutečnost, zda je, či není evidována v katastru nemovitostí. Inženýrské stavby, které jsou předmětem daně, jsou výslovně uvedeny v příloze zákona. Jedná se především o věže, stožáry a komíny.

Obdobně jako v případě pozemků i v případě staveb je v § 9 ZDNL vymezen široký okruh staveb, který je předmětem daně, ale současně je od daně osvobozen.

Z pohledu poplatníka je přístup zákona stejný jako v případě poplatníků daně z pozemků. Poplatníkem daně je v první řadě vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky. Pokud se jedná o svěřený majetek, poplatníkem je obec nebo kraj jako vlastník.

Pro výpočet daně je důležitý základ daně a sazba daně. Stanovení základu daně se liší podle toho, zda se jedná o zdanitelnou stavbu nebo zdanitelnou jednotku. V případě, že se jedná o zdanitelnou stavbu, základem daně je výměra zastavěné plochy v m² podle stavu k 1.1. zdaňovacího období. Zastavěnou plochou se rozumí zastavěná plocha stavby podle stavebního zákona odpovídající nadzemní části zdanitelné stavby, vychází se vždy ze skutečného stavu zastavěné plochy stavby. V případě, že se jedná o zdanitelnou jednotku, základem daně je upravená podlahová plocha, kterou je výměra podlahové plochy jednotky v m² k 1. 1. zdaňovacího období vynásobená koeficientem. Rozhodující je tedy vždy základ daně k 1. 1. zdaňovacího období.

Sazby daně jsou stanoveny v § 11 ZDNL a jsou pro jednotlivé druhy staveb a jednotek stanoveny takto:

- u budovy obytného domu a u ostatní budovy tvořící příslušenství k budově obytného domu z výměry přesahující 16 m² zastavěné plochy 2 Kč za m² zastavěné plochy,
- u budovy pro rodinnou rekreaci a budovy rodinného domu užívané pro rodinnou rekreaci 6 Kč za m² zastavěné plochy a u budovy, která plní doplňkovou funkci k těmto budovám, s výjimkou garáže 2 Kč za m² zastavěné plochy,
- u garáže vystavěné odděleně od budov obytných domů a u zdanitelné jednotky, jejíž převažující část podlahové plochy je užívána jako garáž, 8 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,

- u zdanitelné stavby a u zdanitelné jednotky, jejichž převažující část zastavěné plochy nadzemní části zdanitelné stavby nebo podlahové plochy zdanitelné jednotky je užívána k podnikání v zemědělské prvovýrobě, lesním nebo vodním hospodářství 2 Kč za 1 m² zastavěné plochy, nebo upravené podlahové plochy, pokud se jedná o stavby a zdanitelné jednotky sloužící pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu 10 Kč za m² zastavěné plochy, nebo upravené podlahové plochy a u staveb a zdanitelných jednotek sloužících ostatním druhům podnikání také 10 Kč za m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,
- u ostatní zdanitelné stavby 6 Kč za 1 m² zastavěné plochy,
- u ostatní zdanitelné jednotky 2 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy.

Celý postup výpočtu včetně případného použití koeficientů je relativně dobře popsán v uvedeném ustanovení § 11 ZDNL a také je součástí formuláře daňového přiznání.

Zdaňovacím obdobím je vždy zásadně kalendářní rok a rozhodující je stav k 1. 1. zdaňovacího období. Pokud v průběhu zdaňovacího období nastanou nějaké změny, nepřihlíží se k nim a promítnou se do daňové povinnosti až v následujícím zdaňovacím období.

Daňové přiznání se podává do 31. 1. zdaňovacího období. Jedná se o poněkud zvláštní úpravu v našem daňovém systému, kdy se daňové přiznání nepodává zpětně, ale dopředu. Dalším charakteristickým rysem procesní úpravy této daně je skutečnost, že daňové přiznání se nepodává, pokud jej poplatník podal za některé z předchozích zdaňovacích období, případně byla-li daň stanovena za některé z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. Pokud v průběhu lhůty pro podání daňového přiznání poplatník zemře a zůstavitel daňové přiznání nepodal, přechází na základě ustanovení § 239b odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinnost podat daňové přiznání na osobu spravující pozůstalost, přičemž lhůta se pak prodlužuje o dva měsíce. Lhůta pro podání daňového přiznání se prodlužuje také v případě, že nebylo do 31. 12. roku, ve kterém byl podán návrh na vklad práva vlastnického do katastru nemovitostí, rozhodnuto o jeho povolení, a to nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva vlastnického do katastru nemovitostí. Daňové přiznání poplatník podává na zdaňovací období následující po roce, v němž vznikly právní účinky vkladu. Ustanovení § 13 ZDNL upravuje tzv. solidární

daňovou povinnost, jež mají poplatníci, kteří jsou spoluvlastníky nemovité věci, nebo u nichž nelze určit podíl na nemovité věci. Tito poplatníci jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně.

Placení daně je upraveno v ustanovení § 15 ZDNV. Rozhodující pro termíny platby daně z nemovitých věcí je její výše:

- pokud roční daň z nemovitých věcí nepřesáhne částku 5 000 Kč, je splatná najednou, a to do 31. 5. zdaňovacího období,
- pokud je tato částka překročena, je daň splatná ve dvou stejných splátkách, a to do 31. 5. a 30. 11. zdaňovacího období,
- zvláštní postup se uplatní u poplatníků provozující zemědělskou výrobu a chov ryb; pro ty jsou stanoveny dvě stejné splátky, a to do 31. 8. a 30. 11. zdaňovacího období; i pro tyto poplatníky ale platí postup při roční výši daně do 5 000 Kč,
- všichni poplatníci mají možnost zaplatit daň najednou do 31. 5. zdaňovacího období, i když daň přesáhne částku 5 000 Kč; důvodem je zejména snížení související administrativy.

ZÁVĚR

Daň z nemovitých věcí nahradila s účinností od 1. ledna 1993 dosavadní daň zemědělskou upravenou zákonem č. 172/1988 Sb. a daň domovní upravenou zákonem č. 143/1961 Sb. Období od roku 1948, kdy daň z pozemků nebyla upravena samostatně a nahrazovala ji zemědělská daň, skončilo rokem 1992 a v současné době máme právní úpravu jak daně z pozemků, tak daně ze staveb, navíc ještě zdaňujeme jednotky. Při přípravě nové právní úpravy v roce 1992 se vycházelo z principů daně z nemovitého majetku např. v Dánsku, SRN a Rakousku, zejména v oblasti rozsahu předmětu daně. Daň z nemovitých věcí je, jak jsem výše poukázala, stabilní daní od dob Marie Terezie. Na této konstrukci se nic nezměnilo, a to ani s ohledem na současný občanský zákoník, kdy stavba je v současné době považována za součást pozemku – pokud se jedná o shodného vlastníka. Tato daň a její konstrukce jsou za ta léta existence natolik zobecněna, že její aplikace nečiní potíže. Touto daní je každoročně zdaňováno vlastnictví nemovitých věcí. Výlučným příjmem výnosů této daně jsou obce, zatímco správu daně zajišťuje stát prostřednictvím finančních úřadů. Z rozpočtového hlediska je výnos daně příjmem měst a obcí, který významně posiluje jejich příjmovou základnu. Jedná se o stabilní příjem, který v roce 2020 činil více jak 11 miliard Kč (viz Státní závěrečný účet územních rozpočtů za rok 2020). S ohledem na výše

uvedené se domnívám, že by tato daň měla být součástí naší daňové soustavy i do budoucna.

POUŽITÁ LITERATURA

1. KARFÍKOVÁ, M. a Z. KARFÍK, 2012. Rozpočtová a daňová reforma podle Karla Engliše. *Právník*. roč. 151, č. 4, s. 392-402. ISSN: 0231-6625.
2. KARFÍKOVÁ, M., 2009. Soustava státních příjmů v letech 1952-1970. In: STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, s. 172-180, ISBN: 978-80-87109-15-1.
3. ŠOUŠA, J. jr., 2009. Přímé daně do roku 1918. In: STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, s. 94-123, ISBN: 978-80-87109-15-1.

NEHNUTEĽNOSŤ V PRÁVNEJ ÚPRAVE PRIAMYCH DANÍ

REAL ESTATE IN THE LEGAL ADJUSTMENT OF DIRECT TAXES

Sona Kubincová¹

Abstrakt: Vychádzajúc z Občianskeho zákonníka veci sú hnutelné a nehnuteľné. Predmetom občianskoprávných vzťahov môžu byť tiež byty alebo nebytové priestory, nie sú však nehnuteľnosťami podľa Občianskeho zákonníka. Príspevok poukazuje na odlišnosti vymedzenia nehnuteľnosti v právnej úprave priamych daní ako aj na sporné ustanovenia súvisiace s nehnuteľnosťou

Kľúčové slová: Nehnuteľnosť, stavba, byt, bytový dom, priame dane

Abstract: Based on the Civil Code, things are movable and immovable. The subject of civil relations can also be apartments or non-residential premises, but they are not real estate according to the Civil Code. The contribution points out the differences in the definition of real estate in the legislation of direct taxes as well as disputed provisions related to real estate.

Key words: Real estate, construction, apartment, apartment building, direct taxes

JEL kód: K34

ÚVOD

Nehnuteľnosť v právnej úprave, ale aj v mysliach ľudí je považovaná za súčasť majetku, ktorý fyzická osoba alebo právnická osoba vlastní, resp. má k dispozícii. Nehnuteľnosť však v právnej úprave je vnímaná, resp. charakterizovaná často inak, ako to ustanovuje základný predpis súkromného práva Občiansky zákonník. Podľa § 118 Občianskeho zákonníka predmetom občianskoprávných vzťahov sú veci, živé zvieratá, a pokiaľ to ich povaha pripúšťa, práva alebo iné majetkové hodnoty, pričom predmetom občianskoprávných vzťahov môžu byť tiež byty alebo nebytové priestory. Podľa § 119 veci sú hnutelné alebo nehnuteľné a nehnuteľnosťami sú pozemky a stavby spojené so zemou pevným základom. Z pohľadu evidencie nehnuteľností je dôležitým predpisom zákon č. 162/1995 Z. z. o katastri nehnuteľností a o zápise

¹ doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD., docentka, vedúca katedry verejno-právnych disciplín, finančné právo a daňové právo, Fakulta práva J. Jesenského – Vysoká škola Danubius Sládkovičovo, e-mail: sona.kubincova@vsdanubius.sk.

vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam (katastrálny zákon). Podľa § 6 katastrálneho zákona v katastri sa evidujú okrem iného pozemky vymedzené hranicou, stavby spojené so zemou pevným základom, a to prienikom so zemským povrchom alebo priemetom ich vonkajšieho obvodu na zemský povrch (ak ich možno identifikovať) a tiež byty, rozostavané byty, nebytové priestory a rozostavané nebytové priestory v súvislosti so vznikom, zmenou alebo zánikom práva k nim; tieto sa evidujú len v súbore popisných informácií katastra, a to údajmi o číslovaní, vlastníkoch a vlastníckych vzťahoch. Ohľadne bytov v Slovenskej republike je potrebné brať do úvahy aj zákon č. 192/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov, ktorý upravuje spôsob a podmienky nadobudnutia vlastníctva bytov a nebytových priestorov v bytovom dome, práva a povinnosti vlastníkov týchto bytových domov, práva a povinnosti vlastníkov bytov a nebytových priestorov, ich vzájomné vzťahy a práva k pozemku. Nesporne dôležitým právnym predpisom je aj zákon č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon). Nehnuteľnosť v právnej úprave priamych daní je často vymedzená odlišne od vyššie uvedených právnych predpisov, pričom vzniká viacero sporných otázok pri aplikácii ustanovení týkajúcich sa nehnuteľností. Z analýzy niektorých ustanovení právnych predpisov o priamych daniach vyplýva, že nehnuteľnosť je potrebné pre konkrétne ustanovenie, resp. právny predpis posudzovať rôzne.

1. KONKRETIZÁCIA PRÁVNEJ ÚPRAVY V PRIAMYCH DANIACH

Medzi priame dane, v ktorých sa možno v právnej úprave stretnúť s nehnuteľnosťou, pozemkom, stavbou, bytom, obytným domom a pod. patria tieto právne predpisy:

- zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „*zákon o dani z príjmov*“),
- zákon č. 582/2044 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov (ďalej len „*zákon o miestnych daniach*“),
- zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia (ďalej len „*zákon o dani z poistenia*“).

2. ZÁKON O DANI Z PRÍJMOV

Zákon o dani z príjmov obsahuje slovo nehnuteľnosť vo viacerých ustanoveniach. Za sporné možno považovať najmä tie ustanovenia, ktoré môžu viesť rôzne názory na ich aplikáciu, resp. sú zmätočné. V § 2 písm. ab) sa spomína nehnuteľnosť nezaraďená do obchodného majetku podľa písmena m), a ďalej sa uvádza, že nájomcom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobné účely. Ustanovenie § 2 písm. ab) bolo vložené do zákona o dani z príjmov zákonom č. 341/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Rozpor možno vidieť v tom, že obsah pojmu nehnuteľnosť charakterizuje až nasledujúce ustanovenie § 3 ods. 2 písmeno a), podľa ktorého *...nehnutelnosti, bytu, nebytového priestoru alebo ich častí (ďalej len „nehnutelnosť“)*..., v rámci právnej úpravy tohto zákona znamená, že nehnuteľnosť, byt, nebytový priestor alebo ich časti sú označené spoločne slovom „nehnutelnosť“. Otázne je, či takto vymedzenú nehnuteľnosť možno aplikovať aj na predchádzajúci § 2 písm. ab), keďže vo vymedzení v nasledujúcom § 3 je výslovne uvedené slovo „ďalej“. Vysvetlenie sa nenachádza ani v dôvodovej správe k § 2 písm. ab). Domnievam, sa že v tomto prípade predkladateľ novelizovaného znenia mal z hľadiska jednoznačnosti vymedzenie pojmu nehnuteľnosť zakotviť do prvého ustanovenia, ktoré nehnuteľnosť spomína.

Problém možno vidieť aj z hľadiska aplikácie ustanovení týkajúcich sa odpisovania hmotného majetku a nehmotného majetku. Podľa § 22 ods. 1 *odpisovaním sa na účely tohto zákona rozumie postupné zahrňovanie odpisov z hmotného majetku a nehmotného majetku do daňových výdavkov, ktorý je účtovaný alebo evidovaný podľa § 6 ods. 11 a je používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Postup pri odpisovaní hmotného majetku je určený v § 26 až 28 a nehmotného majetku v odseku 8, ak nejde o hmotný majetok a nehmotný majetok vylúčený z odpisovania podľa § 23. Podľa § 22 ods. 2 písm. b) hmotným majetkom odpisovaným na účely tohto zákona sú aj budovy a iné stavby (odkaz je na § 43a zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov a Opatrenie Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 128/2000 Z. z., ktorým sa vyhlasuje Klasifikácia stavieb)*, okrem striktné v zákone vymedzených stavieb. Tu sa už nehovorí o nehnuteľnosti ale o budovách a iných stavbách. Podľa ods. 15 § 22 hmotný majetok podľa odseku 2 písm. a) je možné rozložiť na jednotlivé oddeliteľné súčasti hmotného

majetku (ďalej len „jednotlivá oddeliteľná súčasť“), ak vstupná cena každej jednotlivej oddeliteľnej súčasti je vyššia ako 1 700 eur. *Jednotlivé oddeliteľné súčasti sa evidujú samostatne tak, aby boli preukázateľne zabezpečené technické a hodnotové údaje o jednotlivých oddeliteľných súčastiach a všetky zmeny jednotlivých oddeliteľných súčastí, napríklad ich prírastky a úbytky vrátane údajov o dátume vykonanej zmeny, o rozsahu zmeny, o vstupných cenách a zostatkových cenách jednotlivých oddeliteľných súčastí, o celkovej cene hmotného majetku a o sume odpisov vrátane ich zmien vyplývajúcich zo zmeny vstupnej ceny tohto majetku.* Z hmotného majetku podľa odseku 2 písm. b) je možné vyčleniť na samostatné odpisovanie len tie jednotlivé oddeliteľné súčasti, ktoré sú uvedené v prílohe č. 1 V prílohe v rámci odpisovej skupiny 4 sú pri položke 4 -17 s označením *Jednotlivé oddeliteľné súčasti zabudované v stavbách určené na samostatné odpisovanie* (§ 22 ods. 15) uvedené len klimatizačné zariadenie, osobné a nákladné výtahy a eskalátory a pohyblivé chodníky. Vo viacerých zverejnených informáciách sa však uvádza, že predmetom odpisovania sú aj byty, pričom napríklad v článku s názvom *Začlenenie majetku do odpisových skupín* po 21. 1. 2015 (byt, parkovisko, oplotenie, prístrešok sa uvádza, že byt - autor ich stotožňuje s bytovou budovou - je doba odpisovania 40 rokov. Obdobne o odpisovaní bytov sa zmieňuje nepriamo aj Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, kde pri príklade č. 12 sa uvádza táto otázka a odpoveď Príklad č. 12 – prenájom niekoľkých bytov. Keďže z troch bytov nebol dosiahnutý žiadny príjem z prenájmu, daňovník si nemôže uplatniť do daňových výdavkov odpisy týchto neprenajatých bytov v príslušnom zdaňovacom období. V prílohe sa však v odpisovej skupine 5 a v odpisovej skupine 6 byty neuvádzajú. Názor, že odpisovanie bytov je sporné už bol publikovaný (Kubincová, T. 2017, s. 16-20).

3. ZÁKON O MIESTNYCH DANIACH

Zákon o miestnych daniach stanovuje, že medzi miestne dane, ktoré môže ukladať obec patrí aj daň z nehnuteľností, ktorá zahŕňa daň z pozemkov, daň zo stavieb a daň z bytov a z nebytových priestorov v bytovom dome. Rozdiely medzi právnou úpravou dane z pozemkov, dane zo stavieb a dane z bytov sú vo viacerých skutočnostiach, pričom pri aplikácii je potrebné na tieto rozdiely prihliadať.

Tak napríklad pri dani z pozemkov daňovníkom dane z pozemkov (§ 5 ods. 1 písm. a) je vlastníkom nehnuteľností, ktorý nemusí byť zapísaný v katastri nehnuteľností (zákon o miestnych daniach v odseku 1 písm. a) ustanovenia

pôvodne stanovoval: „*vlastník pozemku zapísaný v katastri nehnuteľností*“. K vypusteniu znenia „*zapísaný v katastri nehnuteľností (ďalej len „kataster“)*“ došlo v dôsledku novely realizovanej zákonom č. 538/2007 Z. z. , ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov), pričom správca pozemku vo vlastníctve štátu, správca pozemku vo vlastníctve obce alebo správca pozemku vo vlastníctve vyššieho územného celku, aby bol daňovníkom, musí byť zapísaný v katastri nehnuteľností (§ 5 ods. 1 písm. b).

Podľa odseku 2 písm. a) daňovníkom dane z pozemkov je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorej boli pridelené na obhospodarovanie náhradné pozemky vyčlenené z pôdneho fondu užívaného právnickou osobou až do vykonania pozemkových úprav. Ak by takáto osoba existovala, neprichádzal by ako daňovník do úvahy ani vlastník pozemku a ani správca pozemku vo vlastníctve štátu, obce alebo vyššieho územného celku. Predmetné ustanovenie v poznámke pod čiarou odkazuje na § 15 ods. 1 a 2 zákona č. 330/1991 Zb. o pozemkových úpravách, usporiadaní pozemkového vlastníctva, obvodných pozemkových úradoch, pozemkovom fonde a o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov. Ustanovenie § 15 sa už v uvedenom zákone nenachádza. Uvedené ustanovenie bolo vrátane nadpisu vypustené v rámci novely realizovanej zákonom č. 571/2007 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 330/1991 Zb. o pozemkových úpravách, usporiadaní pozemkového vlastníctva, pozemkových úradoch, pozemkovom fonde a o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, a to s účinnosťou od 1. januára 2008. V osobitnej časti dôvodovej správy k návrhu tohto zákona sa uvádza: „*Vypustením § 15 sa ukončuje proces ďalšieho vyčleňovania pozemkov vlastníkom do užívania. ... Po 16-tich rokoch možno konštatovať, že oprávnené požiadavky boli už uspokojené. Pokračovanie v ďalšom vyčleňovaní nemá už opodstatnenie a evokuje na špekulácie a zneužívanie tohto zákonom daného práva. Postupy podľa tohto ustanovenia zasahovali do práv vlastníkov, na pozemkoch ktorých sú vyčlenené pozemky do náhradného užívania, čo je dôvodom ich nespokojnosti.*“ Z uvedeného vyplýva, že daňovníkom podľa odseku 2 písm. a) mohli byť len osoby, ktorým boli pridelené na obhospodarovanie náhradné pozemky do konca roku 2007, resp. v prospech ktorých bolo začaté konanie o zjednodušených a zrýchlených postupoch pred 1. januárom 2008. V tejto súvislosti možno spomenúť, že s účinnosťou od 1. septembra 2017 bolo do zákona č. 504/2003 Z. z. o nájme poľnohospodárskych pozemkov,

poľnohospodárskeho podniku a lesných pozemkov a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vložené ustanovenie § 12b, v zmysle ktorého ak rozhodnutie o schválení zjednodušeného rozdeľovacieho plánu vykonania urýchleného usporiadania vlastníckych a užívacích pomerov podľa § 15 zákona č. 330/1991 Zb. o pozemkových úpravách, usporiadaní pozemkového vlastníctva, pozemkových úradoch, pozemkovom fonde a o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov nestratilo platnosť, mohol vlastník pozemku, ktorému bol vyčlenený iný pozemok do bezplatného náhradného užívania, podať na okresný úrad návrh na začatie konania o vydaní rozhodnutia o vzniku podnájomného vzťahu k doterajšiemu náhradnému pozemku v prospech tohto vlastníka na čas do a) nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o schválení vykonania projektu pozemkových úprav alebo do neskoršieho dňa uvedeného v tomto rozhodnutí, b) výmazu podniku z obchodného registra bez právneho nástupcu, c) právoplatnosti rozhodnutia o odňatí pozemku z poľnohospodárskej pôdy alebo d) prevodu alebo prechodu vlastníctva pozemku, za ktorý bol vyčlenený doterajší náhradný pozemok. V prípade, ak sa preukázali skutočnosti vyžadované zákonom pre vznik podnájomného vzťahu, okresný úrad rozhodol, že vzniká podnájomný vzťah. V prípade, ak sa tieto skutočnosti nepreukázali, okresný úrad rozhodol, že podnájomný vzťah k doterajšiemu náhradnému pozemku nevzniká. Dňom právoplatnosti týchto rozhodnutí doterajšie rozhodnutie stratilo platnosť. Podľa ustanovenia § 24c zákona č. 504/2003 Z. z. o nájme poľnohospodárskych pozemkov, poľnohospodárskeho podniku a lesných pozemkov a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov návrh na začatie konania o vydaní rozhodnutia o vzniku podnájomného vzťahu k doterajšiemu náhradnému pozemku bolo možné podať do 28. februára 2018 a okresný úrad mal o návrhu rozhodnúť do 29. februára 2020. V osobitnej časti dôvodovej správy k návrhu zákona (č. 143/2017 Z. z.), ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 330/1991 Zb. o pozemkových úpravách, usporiadaní pozemkového vlastníctva, pozemkových úradoch, pozemkovom fonde a o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (vrátane zákona č. 504/2003 Z. z. o nájme poľnohospodárskych pozemkov, poľnohospodárskeho podniku a lesných pozemkov a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov) sa k čl. III bodu 1 uvádza: „*Nové ustanovenia sú reakciou na zrušenie doterajších náhradných pozemkov vymedzených vlastníkovi podľa § 15 zákona č. 330/1991 Zb., účinného do 31. decembra 2007. Upravuje sa procesný postup a podmienky, keď je vlastníkom umožnené pokračovať v užívaní rovnakých pozemkov ako doteraz, ale v inom právnom režime, v súlade so zákonom č. 504/2003 Z. z. o*

nájme poľnohospodárskych pozemkov, poľnohospodárskeho podniku a lesných pozemkov v znení neskorších predpisov.“ Vzhľadom na uvedené sa domnievame, že predmetné ustanovenie § 5 ods. 2 písm. a) zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady je už v súčasnosti možné považovať za obsolentné.

Tiež podľa § 6 upravujúcim predmet dane z pozemkov sa okrem iného uvádza, že predmetom dane z pozemkov nie sú pozemky alebo ich časti, na ktorých sú postavené pozemné komunikácie s výnimkou verejných účelových komunikácií, a celoštátne železničné dráhy a regionálne železničné dráhy (§ 6 ods. 2 písm. b). Pozemnú komunikáciu podľa zákona č. 135/1961 Zb. o pozemných komunikáciách (cestný zákon) v znení neskorších predpisov tvorí cestné teleso a jej súčasti. Cestné teleso je ohraničené vonkajšími hranami priekop, rigolov, násypov a zárezov svahov, zárubných a obkladových múrov, päťou oporných múrov a pri miestnych komunikáciách pol metra za zvýšenými obrubami chodníkov alebo zelených pásov (§ 1 ods. 3 cestného zákona). Pozemné komunikácie zákon č. 135/1961 Zb. o pozemných komunikáciách (cestný zákon) v znení neskorších predpisov rozdeľuje podľa dopravného významu, určenia a technického vybavenia na a) diaľnice, b) cesty, c) miestne komunikácie a d) účelové komunikácie (§ 1 ods. 2 cestného zákona). Účelové komunikácie sa podľa spomínaného zákona člena na verejné a neverejné (§ 22 ods. 3 cestného zákona), pričom neverejné sú účelové komunikácie v uzavretých priestoroch alebo objektoch. Spomínaný zákon nedefinuje verejné účelové komunikácie, avšak možno konštatovať, že ide o všetky účelové komunikácie, ktoré nie sú neverejné, resp. neboli vyhlásené za neverejné. Podľa zákona č. 135/1961 Zb. o pozemných komunikáciách (cestný zákon) v znení neskorších predpisov verejnú účelovú komunikáciu môže príslušná obec vyhlásiť za neverejnú len so súhlasom jej vlastníka (§ 22 ods. 3 cestného zákona). Železničnými dráhami sa v zmysle zákona č. 513/2009 Z. z. o dráhach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozumejú železničné trate a vlečky, pričom železničné trate tvoria dopravnú cestu železničným vozidlám na účely železničnej dopravy a vlečkou je železničná dráha priamo alebo prostredníctvom inej vlečky zaústená do železničnej trate; používa sa na pohyb železničných vozidiel na účely nakládky, prekládky a vykládky tovaru v podnikoch, skladoch, prístavoch a v termináloch alebo na iné účely (§ 2 zákona č. 513/2009 Z. z.). Zákon č. 513/2009 Z. z. o dráhach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov nepozná spojenie „celoštátne železničné dráhy“ a „regionálne železničné dráhy“, avšak stanovuje, že železničné trate sa podľa účelu, významu

a vybavenia členia na hlavné a vedľajšie. Hlavné železničné trate z hľadiska dopravného významu slúžia na medzinárodnú dopravu a na zabezpečenie celoštátnej dopravnej obslužnosti. Vedľajšie železničné trate slúžia na zabezpečenie regionálnej dopravnej obslužnosti a na mestské a prímestské dopravné služby. V tejto súvislosti možno poukázať na skutočnosť, že v súčasnosti už zrušený zákon č. 164/1996 Zb. o dráhach a o zmene zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení neskorších predpisov železničné dráhy z hľadiska účelu a významu členil na celoštátne dráhy, regionálne a vlečky (§ 4 zákona č. 164/1996 Z. z.). Celoštátne dráhy slúžili celoštátnej verejnej železničnej doprave a medzinárodnej doprave, regionálne dráhy mali miestny význam, slúžili verejnej železničnej doprave a boli zaústené do celoštátnej alebo do inej regionálnej dráhy a vlečky slúžili vlastným prepravným potrebám prevádzkovateľa alebo iného subjektu na základe zmluvy a boli zaústené do celoštátnej dráhy, regionálnej dráhy alebo do inej vlečky.

Za nezrovnalosť možno považovať pri dani z pozemkov aj súčasnú právnu úpravu základu dane (§ 7 ods. 1), podľa ktorej základom dane z pozemkov podľa § 6 ods. 1 písm. a), ktorými sú orná pôda, chmeľnice, vinice, ovocné sady, trvalé trávnaté porasty, je hodnota pozemku bez porastov určená vynásobením výmery pozemkov v m² a hodnoty pôdy za 1 m² uvedenej v prílohe č. 1. V prílohe č. 1 je však uvedená len hodnota ornej pôdy (OP) a trvalých trávnatých porastov (TTP).

Oproti právnej úprave dane z pozemkov, čo sa týka daňovníka, je pri dani zo stavieb rozdiel, nakoľko daňovníkom dane zo stavieb je vlastník stavby alebo správca stavby vo vlastníctve štátu, alebo správca stavby vo vlastníctve obce, alebo správca stavby vo vlastníctve vyššieho územného celku (§ 9 ods. 1), z čoho vyplýva, že správca stavby vo vlastníctve štátu, alebo správca stavby vo vlastníctve obce, alebo správca stavby vo vlastníctve vyššieho územného celku už nemusí byť zapísaný v katastri nehnuteľností.

Ako problém sa javí aj právna úprava predmetu dane zo stavieb. Predmetom dane zo stavieb sú stavby, ktoré majú jedno alebo viac nadzemných podlaží alebo podzemných podlaží, spojené so zemou pevným základom alebo ukotvené pilótami (§ 10 ods. 2). Nadzemným podlažím sa rozumie každé podlažie, ktoré nemá úroveň podlahy alebo jej časť nižšie než 0,80 m pod najvyšším bodom priláhlého terénu v pásme širokom 5,00 m po obvode stavby. Z uvedeného vyplýva, že predmetom dane zo stavieb môžu byť stavby, ktoré majú len jedno, resp. viac podzemných podlaží, ak sú spojené so zemou pevným základom alebo ukotvené pilótami. V prípade, ak sú takouto stavbou aj stavby podzemných hromadných garáží, základ dane je zrejмый. Ak však takouto stavbou je iná stavba,

ktorá nemá žiadne nadzemné podlažie, vymedzenie základu dane v zákone č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady abscentuje. Domnievam sa, že je otázne, ako v takom prípade postupovať. V rámci odbornej literatúry sa stretávame s názorom, že *„podzemné stavby, ktoré nemajú žiadne nadzemné podlažie ani žiadnu vyčnievajúcu časť stavby nad zemou, okrem stavby hromadných garáží umiestnených pod zemou, nie sú predmetom dane zo stavieb, pretože sa nedá určiť základ dane zo stavieb“*, resp. s názorom, že *„Aj keď sa stavby, ktoré nemajú nadzemné podlažie, využívajú na podnikateľskú činnosť, na účely určenia dane z nehnuteľností sa nepovažujú za stavby, ale celá zastavaná plocha sa zdaňuje daňou z pozemkov“*. Predmetný názor je sporný, nakoľko zo zákona o miestnych daniach nevyplýva, že by stavby len s podzemnými podlažiami neboli predmetom dane, ako to bolo podľa dnes už zrušeného zákona č. 317/1992 Z. z. o dani z nehnuteľností v znení neskorších predpisov, ale len skutočnosť, že nie je možné určiť základ dane. Treba uviesť, že základ dane je podstatnou náležitosťou daňovo-právneho vzťahu, bez určenia ktorej nie je možné daň vypočítať, je teda logické, že daň z týchto stavieb by sa nemala platiť. Je však otázne, či pozemok, na ktorom sa takáto podzemná stavba nachádza, môže byť predmetom dane z pozemkov. Predmetom dane z pozemkov totiž nie sú pozemky alebo ich časti, ktoré sú zastavané stavbami, ktoré sú predmetom dane zo stavieb (§ 6 ods. 2).

Obdobne ani pri dani z bytov daňovník, ak je ním vlastník bytu alebo nebytového priestoru alebo správca bytu alebo nebytového priestoru vo vlastníctve štátu, správca bytu alebo nebytového priestoru vo vlastníctve obce, alebo správca bytu alebo nebytového priestoru vo vlastníctve vyššieho územného celku nemusí byť zapísaný v katastri nehnuteľností.

Za nelogickú možno považovať aj úpravu v § 99a, podľa ktorej napriek tomu, že ide o oslobodenie od dane z nehnuteľností zo zákona (§ 17 ods. 1), sa stanovuje, že daňovník nie je povinný podať priznanie k dani z nehnuteľností, len ak je pozemok, stavba, byt alebo nebytový priestor v bytovom dome oslobodený od dane podľa § 17 ods. 1 písm. a) a b), t. j. ak ide o pozemky, stavby, byty a nebytové priestory vo vlastníctve obce, ktorá je správcou dane a pozemky, stavby, byty a nebytové priestory vo vlastníctve alebo v správe mestských častí v Bratislave a Košiciach alebo ak ide o pozemky a stavby vo vlastníctve iného štátu užívané fyzickými osobami, ktoré požívajú výsady a imunitu podľa medzinárodného práva a nie sú štátnymi občanmi Slovenskej republiky, za predpokladu, že je zaručená vzájomnosť. V ostatných prípadoch zákonného

oslobodenia od dane z nehnuteľnosti, t. j. v prípadoch stanovených v § 17 ods. 1 písm. c), d), e), f), g), h), daňovníci musia podať priznanie.

Možno poukázať aj na nezmyselné ustanovenie § 99d ods. 4, podľa ktorého Vzor tlačiva priznania k dani z nehnuteľností, k dani za psa a k dani z vonkajšej reklamy určí Ministerstvo financií Slovenskej republiky a uverejní ho na svojom webovom sídle s vyznačením dátumu uverejnenia. V tomto tlačive daňovník označí druh priznania, ktorým je priznanie, čiastkové priznanie, opravné priznanie a dodatočné priznanie, pričom zákon o miestnych daniach daň z vonkajšej reklamy neupravuje.

Samozrejme dalo by sa poukázať aj na iné ustanovenie, ktoré možno považovať za sporné, nelogické, resp. neaplikovateľné.

4. ZÁKON O DANI Z POISTENIA

Zákon o dani z poistenia sa taktiež dotýka nehnuteľnosti, pričom predmetom dane je poistenie v odvetviach neživotného poistenia podľa prílohy č.1 , ak je poistné riziko umiestnené v tuzemsku (§ 3 ods. 1). Podľa § 2 poistné riziko je umiestnené v tuzemsku, ak sa poistené nehnuteľnosti, ich súčasti, príslušenstvo a veci, ktoré sa v nich nachádzajú, okrem tovaru v obchodnej preprave, nachádzajú v tuzemsku. K právnej úprave možno povedať, že dôvodová správa k návrhu zákona okrem iného uvádzala, že zdanenie poistenia nepriamou daňou predstavuje štandard používaný v Európskej únii. Takúto daň v Európskej únii uplatňujú vo väčšine členských štátov, a to z dôvodu, že poisťovacie služby sú na základe smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Schválené znenie zákona však tomu, že ide o nepriamu daň nenasvedčovalo. Proklamované tvrdenia predkladateľa, že pôjde o nepriamu daň, nasmerovalo poisťovne, aby o túto daň automaticky zvýšili poistné bez dohody o zmene výšky poistného. Národná banka Slovenska však za takýto postup minimálne siedmym poisťovaniam uložila pokutu vo výške niekoľko desiatok tisíc eur².

² Dostupné na: <https://www.finreport.sk/banky-a-poistovne/poistovne-zvysili-ceny-poistiek-nbs-im-za-to-rozdala-pokuty/>.

ZÁVER

Tvorba právnych predpisov, ako to už bolo často proklamované najmä odbornou komunitou, zaostáva za tým, čo stanovuje a predpokladá zákon č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov v znení neskorších predpisov. Aj z vyššie uvedeného krátkeho rozboru pojmu nehnuteľnosť v právnej úprave priamych daní vyplýva, že situácia nie je dobrá. Otázkou zostáva, či a vôbec je vhodné vymedziť pojmy (a to nielen pojem nehnuteľnosti) v právnych predpisoch. Existujú aj názory, že konkrétny pojem by mal byť obsahovo rovnaký v každom právnom predpise, mal by sa skúmať materiálny základ konkrétneho pojmu, resp. skutočnosti. Na druhej strane však právne predpisy nie sú určené len právnikom, a preto vymedzenie pojmov v tom-ktorom právnom predpise je podľa môjho názoru opodstatnené a v súčasnosti potrebné. Treba však zdôrazniť, že bez precízneho legislatívneho procesu, bez korektného prístupu predkladateľov k právu a bez rešpektovania pravidiel tvorby práva poslancami pri schvaľovaní zákonov, len ťažko možno očakávať zlepšenie existujúceho stavu.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. KUBINCOVÁ, T., 2017. Odpisovanie bytov a daň z príjmu. *Duo : bez chýb pokút a penále : mesačník*. roč. 12, č. 11. ISSN 1336-7986. s. 16-20.
2. DÔVODOVÁ SPRÁVA [online]. 2016. [cit. 2022-03-16]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/dovodova-sprava-k-zakonu-c-341-2016-z-z.htm>.
3. ZAČLENENIE MAJETKU DO ODPISOVÝCH SKUPÍN PO 21. 1. 2015 (BYT, PARKOVISKO, OPLOTENIE, PRÍSTREŠOK) [online]. 2016. [cit. 2022-03-16]. Dostupné z: <https://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/zaclenenie-majetku-do-odpisovych-skupin-po-1--1--2015-byt-parkovisko-oplotenie-pristresok.htm>.
4. FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR [online]. 2016. [cit. 2022-03-16]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/Aktualne_informacie/dp/2016/2016.10.17_odpisy.pdf.
5. MALÍKOVÁ, M., KRAJČÍR, S. a J. MINTÁL, 2020. *Daň zo stavieb*, [online]. [cit. 2022-03-16]. Dostupné z: <https://www.ppn.sk/33/dan-zo-stavieb-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfWAPmjV3JLd5Tf7Hy6y0yjTH589IqiYimRzg/>.

6. KOŠŤÁLOVÁ, A., 2021. *Daň z nehnuteľností v roku* [online]. [cit. 2022-03-16]. Dostupné z: <https://www.vssr.sk/clanok-z-titulky/dan-z-nehnutelnosti-v-roku-2021-3.htm/>.

PRÍJMY Z DANE Z NEHNUTEĽNOSTÍ A ICH MIESTO V DAŇOVÝCH PRÍJMOCH MIESTNYCH SAMOSPRÁV¹

REAL ESTATE TAX REVENUE AND IT'S PLACE IN LOCAL GOVERNMENT TAX REVENUE

Jana Lukáčová² – Lenka Maličká³

Abstrakt: Rozdielnosť prístupov k uplatňovaniu dani z nehnuteľností naprieč krajinami sveta dáva podnet k podrobnému sledovaniu určovania spôsobov výberu dane, určovania sadzieb dane a v konečnom dôsledku aj k sledovaniu vývoja príjmov z tejto dane v každej krajine samostatne. Príspevok sa zaoberá analyzovaním vývoja príjmov z dani z nehnuteľností v podmienkach slovenských samospráv so zreteľom na porovnanie obcí pod 100 obyvateľov a súvisiacich okresov v rámci sledovania podielov výnosu dane z nehnuteľností k výnosu celkových daňových príjmov a tempa rastu tohto podielu. Vývoj je v príspevku sledovaný analýzou údajov o príjmoch z analyzovanej dane slovenských samospráv z databázy Ministerstva financií SR podľa ekonomickej a funkčnej klasifikácie, za obdobie rokov 2005 až 2020.

Kľúčové slová: daň z nehnuteľností, miestne samosprávy, obce do 100 obyvateľov

Abstract: The diversity of approaches to the application of real estate tax across the countries of the world gives impetus to detailed monitoring of how the tax is levied, how the tax rates are set, and, ultimately, how the revenue from the tax evolves in each country separately. The paper deals with the analysis of the development of real estate tax revenue in the conditions of Slovak municipalities with regard to the comparison of municipalities under 100 inhabitants and related districts in terms of monitoring the shares of real estate tax revenue to the total tax revenue and the growth rate of this share. In the paper, the development is monitored using data on revenue of the analyzed tax of Slovak local governments from the database of the Ministry of Finance of the Slovak Republic according to economic and functional classification, covering the period from 2005 to 2020.

Key words: real estate tax, local governments, municipalities up to 100 inhabitants

JEL kód: H71, H72

¹ The paper is published within the project VEGA 1/0873/21 and VEGA 1/0681/22.

² Ing. Jana Lukáčová, doctorand, Technical university of Košice, Faculty of economics, Department of finance – public finance, local taxes/1, e-mail: jana.lukacova@tuke.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6570-5165>.

³ doc. Ing. Lenka Maličká, PhD., associate professor, Technical university of Košice, Faculty of economics, Department of finance – public finance, fiscal federalism, fiscal decentralisation/87, e-mail: lenka.malicka@tuke.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5706-5695>.

INTRODUCTION

In the conditions of the Slovak Republic, Act no. 582/2004 Coll. on local taxes and local fees for municipal waste and small construction waste, a group of local taxes, from which Slovak municipalities, right after share taxes, have the highest revenues. Local taxes and fees include real estate tax, dog tax, public land use tax, accommodation tax, vending machine tax, non-winning gaming machine tax, entry and residence tax for motor vehicles in historical parts of cities, nuclear equipment tax, local development fee and voluntary fee for municipal waste and small construction waste. Slovak legislation regulates the administration of real estate tax in Slovak municipalities, which in connection with the administration, compared to the Czech Republic, have greater powers, but also the costs that arise in the collection of tax (Sobotovičová, Janoušková, 2020). Real estate tax is an important part of municipal budget revenues due to its significant tax potential and the fact that real estate tax is the most important local tax of Slovak municipalities (Vartašová, Červená, 2022). The importance of local taxes, including real estate taxes, is also mentioned in Oates' Theory of Fiscal Federalism (1972).

The main goal of the paper is based on theoretical knowledge and data to quantify the share of real estate tax revenue to the total tax revenue of Slovak municipalities up to 100 inhabitants and the rate of its growth over time. This group of local governments, municipalities with less than 100 inhabitants according to the criteria from the last analyzed year, from 2020, was selected on the basis of its insufficient analysis in connection with real estate tax revenue and due to the topicality of insufficient revenue from this tax and efforts to increase them.

We achieved the goal of the paper through data on revenues of Slovak local governments from the database of the Ministry of Finance of the Slovak Republic according to economic and functional classification, based on the Act on free Access to Information, for the period 2005 – 2020. The analysis begins in 2005, as to be considered the year of implementation of fiscal decentralization in Slovakia (Maličká, 2019). The analysis ends in 2020 due to the unavailability of processed data (at the time of analysis) for the past year. In addition to income data, statistical data on the population from the database of the Statistical Office DATAcube were also used.

After filtering out municipalities with a population of less than 100, we proceeded to the calculation of the shares of real estate tax revenue to the revenue of total tax revenues and to monitor the growth rate of this share, to evaluate using

the method of descriptive statistics. In the analysis, we calculated the growth rate as the ratio of the absolute increase in the given period and the achieved level in the previous period.

1. LITERATURE REVIEW

According to Liptákov and Rigová (2019), monitoring the amount of income from local taxes, which also includes real estate tax, and analyzing their development is also important indicators in monitoring indicators of the financial and tax strength of municipalities and the self-financing rate. According to Malička (2021), the autonomy of local self-governments in Slovakia is closely connected with fiscal decentralization beginning in 2005, which is associated with the beginning of efforts to strengthen local governments' own revenues through the power to determine the amount of taxes collected (Balážová, Papcunová, Tej, 2016). Government-level decentralization of revenues has a positive effect on local tax revenues, which supports the effectiveness of fiscal decentralization, which has taken place in most European countries in recent decades (Maličká, Harčariková, Gazda, 2012). Vartašová and Červená (2021) emphasized that despite the importance of real estate tax revenues in the Slovak Republic, their analysis across the V4 countries showed that real estate tax is more important in Poland, with the greatest potential for legislation in this country, in which local governments have lower revenues from this tax.

According to Liptáková (2018), local taxes as such, flowing into the budgets of local governments, are only a theoretical way of decentralization of local governments in Slovakia due to the discrepancy between efforts and ensuring the highest possible tax revenues of local governments and maintaining a low burden on its inhabitants. The author considers a more universal tax - real estate tax, as one of the ways to cover expenses that even municipalities with a small population have. In connection with expenditures, the author Kriviņa (2019) deals with the hypothesis that the real estate tax has a relatively insignificant impact on the revenues of the municipal budget, but at the same time causes high administrative costs.

Despite the important position of this tax, its opponents can also be found in scientific circles. According to Kubánková (2010), real estate tax is unpopular due to the fact that real estate taxpayers do not earn primarily money and so there is no income from which they would pay real estate tax. The popularity of Prabhakar (2008), which speaks of the unfairness of double taxation, where

people pay income tax during an economically active period of life and subsequently in the post-productive part of life as part of a real estate tax, also speaks of unpopularity. The author believes that the real estate tax in this case is a recurring tax, which represents the taxation of their savings, which they gained during their economically active life. According to Sobotovičová and Janošková (2020), the reluctance of local government residents to pay taxes, ie the essence of the unpopularity of real estate tax with taxpayers, is also based on a low degree of knowledge of the purpose of using revenues from this tax.

The method of real estate taxation in Slovakia is also a discussed issue. Vartašová and Červená (2021) identified, as one of the most serious problems of real estate taxation, the problem of not taking into account the real market value of real estate and the use of a small number of correction factors. The problem of taxation according to the market value of real estate was also emphasized by Achimovičová (2021), who claims that the system of taxation according to the market value of real estate is still unimplementable in Slovakia due to the absence of an effective mechanism for fair determination of the real market value of real estate. At the same time, the author emphasizes that the mentioned reform will be effective only in parallel with the reform of labor taxation.

In recent years, they have also highlighted the need to prepare fiscal measures that are effective during emergencies, including the COVID-19 pandemic. Molitoris (2021) states that some municipalities responded to the economic consequences of the pandemic by allowing real estate tax to be paid in three installments and by extending the payment deadline by up to one month for individuals. However, these were mostly self-governments of a larger nature than, for example, the capital of Slovakia - Bratislava.

2. DEVELOPMENT OF REAL ESTATE TAX REVENUE

From the above data on revenues of Slovak municipalities from the database of the Ministry of Finance of the Slovak Republic according to economic and functional classification, based on the Act on Free Access to Information, for the period 2005 to 2020, we decided to analyze municipalities with less than 100 inhabitants due to low degree of interest and monitoring the development of their tax revenues by the municipalities themselves, but by the state.

In the Fig. no. 1 you can see the division of these municipalities by districts on the map of the Slovak Republic. Districts with the darkest color have the most municipalities with a population of less than 100. The worst situation in relation

to such small municipalities is in the district of Svidník, where there are up to 22 such municipalities. As it can be seen, the municipalities are mostly in eastern Slovakia and in the south of central Slovakia in the border area. On the right side is a legend that explains the distribution of the number of municipalities across the districts of the Slovak Republic. In total, there are up to 35 such districts in Slovakia, together with 137 municipalities.

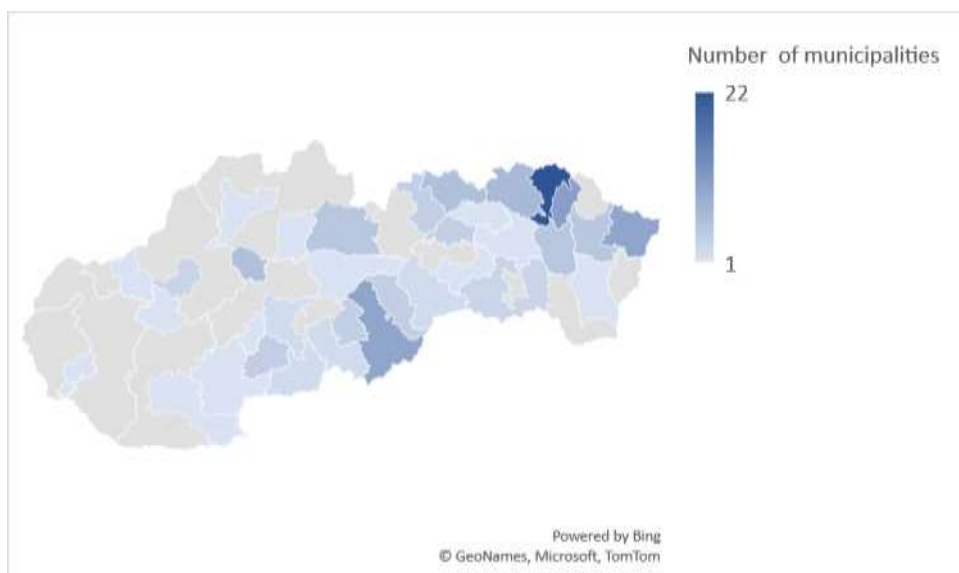


Fig. 1 Spatial representation of the number of municipalities with a population of less than 100

The largest number of districts shown on the map above is with one municipality with a population of less than 100. Among the districts with the highest number of municipalities according to the criterion of population of less than 100, Svidník also includes the district of Stropkov, Snina and Rimavská Sobota.

In connection with the average growth rate of the share of real estate tax revenue in total tax revenues, we also looked at the values of shares for individual districts separately. Fig no. 2 shows a graphical representation of the analyzed districts, which include the aforementioned 137 municipalities with a population of less than 100. The districts in which the municipalities with the highest average growth rates are located are the darkest in the graph in Figure 2. The maximum value of the average growth rate of these districts is 6.99 % in the district of

Banská Štiavnica. We identified the second fastest average growth rate in percentage in the Humenné district and the third fastest in the Gelnica district.

Among the districts and the slowest average growth rate - those districts in which the average values of growth did not increase but decreased, we can include the district of Žilina, Nové Mesto nad Váhom and the district of Košice-okolie based on the analysis. Throughout the analysis, we calculated the growth rate as the growth rate of the share of real estate tax revenues in total tax revenues. The share of real estate tax revenue to total tax revenues, its average growth rate, grew the fastest during the analyzed period in the districts of Banská Štiavnica, Gelnica and Humenné. On average, we recorded an average percentage decrease in the growth rate of the share in the 16th districts of Slovakia, in which there are municipalities with a population of less than 100.

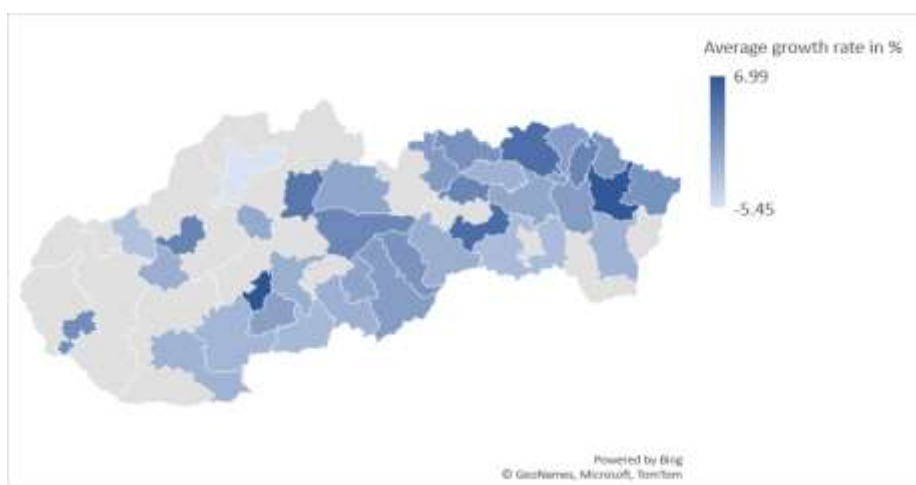


Fig. 2 Spatial representation of the average growth rate in % of municipalities according to districts with a population of less than 100

The differences between the three districts with the fastest growth rate of the analyzed share and the three districts with the slowest growth, respectively with the decrease of the analyzed share, are also presented in the form of graphical visualization of data by quartiles. Fig. 3. shows the district of Banská Štiavnica, Gelnica, Humenné, Žilina, Nové Mesto nad Váhom and Košice-okolie, and as we mentioned, the first 3 districts are the districts with the fastest growth rate of the share of real estate tax revenue to total tax revenues, and conversely the last 3 districts are the districts with the slowest growth rate, respectively, with average decline values. Boxplots prove that the first 3 districts, the districts with the fastest growth rate of the analyzed share, have the highest maximum values and also the

highest average growth rate shown by points X. In the districts shown by the last three boxplots, average growth rates values, as well as the maximums are lower than in the districts with the fastest growth rate of the analyzed share. Outliers were also identified, shown by points outside the boxplots themselves.

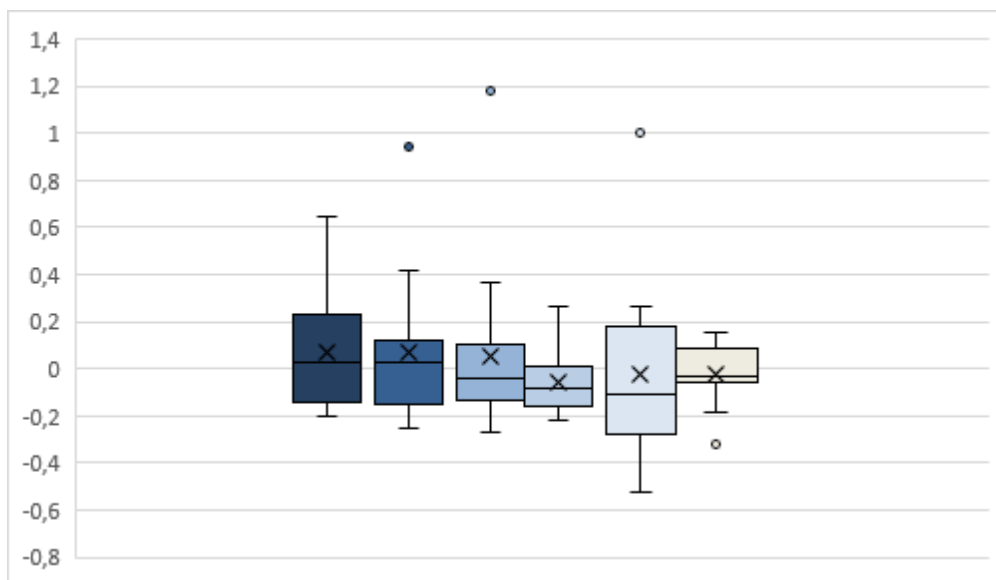


Fig. 3 Graphical visualization of statistical differences between the three districts with the fastest growth rate of the share of real estate tax to the revenue of all tax revenues and the three districts with the slowest growth of this share

Due to the high number of Slovak municipalities with a low population, namely 137, we took a closer look only at the district with the largest number of small municipalities, the Svidník district itself, which has 22 municipalities with a population of less than 100. In Figure no. 4 we present a graphical representation of the average shares of real estate tax revenue to total tax revenues across municipalities in the Svidník district in aggregate in percentage terms for the period under review.

The graph shows that the average share during the analyzed 16-year period ranged between 19.9 % and 31.37 % of the investment, which means that on average, real estate tax revenues accounted for 19.9 % to 31.37 % of the total tax revenues of small municipalities in the Svidník district.

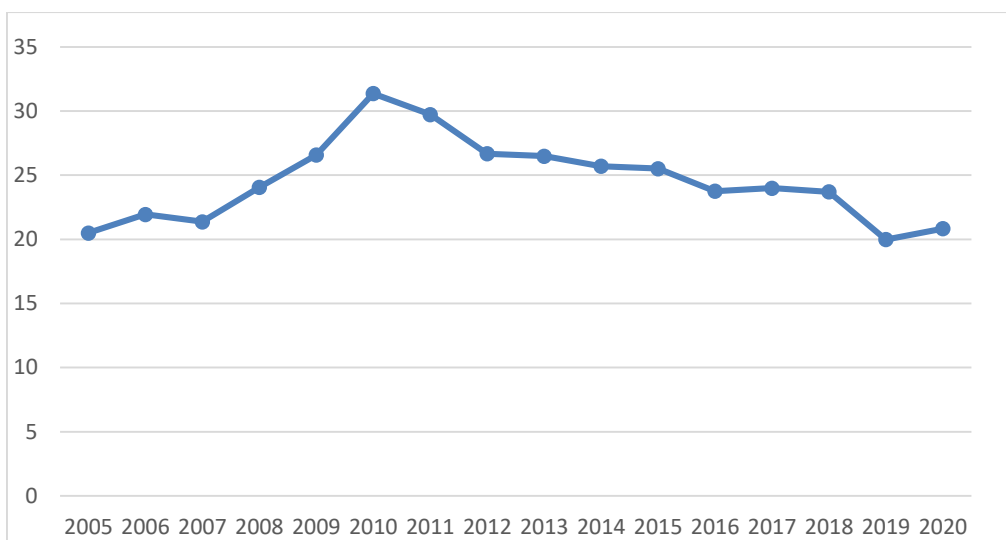


Fig. 4 *Development of average shares of real estate tax revenue to total tax revenues across municipalities in the Svidník district (in %, period 2005 – 2020)*

DISCUSSION

Despite the importance of real estate tax revenues in the total tax revenues of small Slovak municipalities, the targeted increase in revenues is being discussed more and more by changing the method of taxation. However, this issue presents us with several problems. Despite the fact that our contribution does not address the problem in detail, we would like to point out that the effort to increase the tax burden on property taxes does not demotivate the people of Slovakia to the same extent as the burden of income tax. However, it is questionable whether taxation according to the market value of real estate can offset the three times high average real estate tax revenue of OECD countries. Especially for small municipalities, which we analyze in the article, after changing the method of taxation, it is possible that there will be a decrease in revenues, as the market value of real estate in areas with municipalities with a population of up to 100, compared to other areas of Slovakia, still low in the current period of the so-called "real estate post-covidy bubble".

The second problem of low tax revenues of small Slovak municipalities is also the problem of mini-participalization. Slovak municipalities have a constitutional (Article 66 of the Constitution of the Slovak Republic) the right to associate with other municipalities to ensure tasks of common interest, if the subject of their association is to achieve common goals and interests. Many small municipalities that we have analyzed are burdened by enforcement proceedings

or are under administration, and mergers can be a way for them to increase their tax revenues, including real estate tax revenue (Kováčová, 2014).

It is this research that has given us the opportunity to examine in detail the relationship between the level of property tax revenue, the number of inhabitants and, last but not least, the permeability of the state of compulsory administration.

CONCLUSION

The analysis of the contribution showed more than a quarter of the average share of real estate tax revenues in the total tax revenues of Slovak municipalities with less than 100 inhabitants. The paper identified up to 35 districts with 137 municipalities with a population of less than 100. The number of districts with municipalities with a population of less than 100 is almost at the level of almost half of all districts in Slovakia (79).

Analysis of data on revenues of Slovak municipalities from the database of the Ministry of Finance of the Slovak Republic according to economic and functional classification, based on the Act on Free Access to Information, for the period 2005 to 2020, showed that the maximum value of the average growth rate of real estate tax revenue to total tax revenues, was identified in the districts - Banská Štiavnica, Humenné and Gelnica. Among the districts and the slowest average growth rate, among those districts in which the average growth values of the analyzed share were identified as negative, we can include the district of Žilina, Nové Mesto nad Váhom and the district of Košice-okolie on the basis of the analysis

In the last part of the analysis, we focused on the district with the largest number of municipalities with a population of less than 100, namely the district of Svidník. There are 22 municipalities in the Svidník district assessed by the above-mentioned criteria. The analysis showed that the average growth rate of the share of real estate tax revenue to total tax revenues is a 5.55 % year-on-year increase.

Based on the analysis, other questions arise for research, which would specify the reasons for the low average year-on-year growth rate of real estate tax revenues (0.76 %) despite the substantial share of these revenues in total tax revenues of Slovak municipalities (1/4).

REFERENCES

1. ACT no. 582/2004 Coll. On local taxes and local fee for municipal waste and small construction waste.
2. BALÁŽIVÁ, E., PAPCUNOVÁ, V. and J. TEJ, 2016. *The impact of fiscal decentralization on real estate tax revenue at the level of local government in the Slovak Republic*. Masaryk University of Economics and Administration. Faculty Department of Regional Economics and Administration. Contribution paper. XIX. International Colloquium on Regional Sciences.
3. KOVÁČOVÁ, E., 2014. *Theory and practice of public administration in the conditions of the Slovak Republic*. Banská Bystrica: Belianum, FPVaMV UMB 2014. 236 p. ISBN 978-80-557-0735-8.
4. KUBÁTOVÁ, K., 2010. *Tax theory and policy* (pp. 235–250). Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357- 574-8.
5. KRIVINA, A., 2019. *Financial impact of real estate tax on local government tax revenue*. Proceedings of the International Student and Teacher Scientific and Practical Conference. 35. 10.17770/iss2019.5261.
6. LIPTÁKOVÁ, K., 2018. *Competences of local self-government and its norm-setting in the context of local taxes in Slovakia*. Bratislava Legal Forum 2018. Constitutional basis of financial law. pp. 56 – 66. ISBN 978-80-7160-475-4.
7. LIPTÁKOVA, K. and Z. RIGOVÁ, 2020. *Possibilities of Slovak municipalities to participate in regional development in context of globalization*. SHS Web Conf. 74, 05013. pp. 1 – 8.
8. MALIČKÁ, L., 2019. *The formal dimension of fiscal decentralization in the context of vertical fiscal imbalances and financial autonomy of local governments in the Slovak Republic*. Political economy. vol. 67, No.3, pp. 273–290. <https://doi.org/10.18267/j.polek.1240>.
9. MALIČKÁ, L., 2021. *Financial autonomy of local governments in the Slovak republic? A panel data investigation*. Journal of Economics. vol. 69, No. 7, pp. 669–686. <https://doi.org/10.31577/ekoncas.2021.07.01>.
10. MALIČKÁ, L., HARČARIKOVÁ, M. and V. GAZDA, 2012. *Determinants of local tax revenues in EU countries*. European journal of economics finance and administrative sciences. No. 52, pp. 120-126.

11. MOLITORIS, P., 2021. *Measures in the area of own revenues as a tool to compensate for the negative effects of the covid 19 pandemic on the inhabitants of regional cities in the conditions of SR*. pp. 55 – 67. 10.33542/VSS2021-2-04.
12. OATES, W.E., 1972. *Fiscal federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovic.
13. PAPCUNOVÁ, V. and R. H. GREGÁŇOVÁ, 2021. *Global impacts of covid-19 on the financing of local self-governments: evidence from slovak municipalities*. Les Ulis: EDP Sciences. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219201038>.
14. POPOVIČ, A. and J. SÁBO, 2021. Current challenges of tax law. peer-reviewed collection of papers from the student symposium organized on the occasion of iv. In *Slovak-Czech days of tax law*. ISBN 978-80-574-0070-7.
15. SO SR, 2022. DATACUBE. Bratislava: Statistical Office of the Slovak Republic, [online]. [cit. 2022-06-04]. Available: <http://datacube.statistics.sk/>.
16. SOBOTOVIČOVÁ, Š. and J. JANOUŠKOVÁ, 2020. *Specifics of real estate taxation in the Czech and Slovak republics*. Int Adv Econ Res 26, pp. 273–287. <https://doi.org/10.1007/s11294-020-09800-5>.
17. VARTAŠOVÁ, A. and K. ČERVENÁ, 2019. The quality of real property taxation regulation in the Slovak republic – the fairness of the current system. In: *Analyses and Studies CASP=Analizy i Studia CASP*. vol. 8, no. 2, pp. 33-43. 10.33119/ASCASP.2019.2.3. ISSN 2451-0475.
18. VARTAŠOVÁ, A. and K. ČERVENÁ, 2022. Real property tax in the countries of Visegrad group – comparative view. In *Studia Iuridica Lublinensia*, vol. 31, no. 1, 2022, pp. 191-211. doi 10.17951/sil.2022.31.1.191-211, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4071550>.
19. ZHU, L. and S. PARDO, 2021. Understanding the impact of property taxes is critical for effective local policymaking. Washington, DC: Urban Institute, [online]. [cit. 2022-06-04]. Available at: <https://www.urban.org/urban-wire/understanding-impact-property-taxes-critical-effective-local-policymaking>.
20. 460/1992 Coll. The Constitution of the Slovak Republic.

PROPERTY TAX REVENUES OF LOCAL GOVERNMENTS IN THE REPUBLIC OF SERBIA ACCORDING TO THE LEVEL OF DEVELOPMENT¹

Siniša Mali² – Lenka Maličká³

Abstract: This paper focuses on the share of property taxes in local revenues of Serbian local self-government units in the period 2011-2019, while local self-government units are classified into four groups according to the level of economic development measured by the regional GDP per capita. The results show, that the shares of property taxes on local revenues increased during the monitored period 2011-2019 and are higher in more developed areas of Serbia. We can also point to the unneglectable break in our time series, which is observed in 2013 when Serbian municipalities answered to changes in legislation with a dramatic increase in property taxes to load their budgets with missing resources.

Key words: Local government, local tax, property tax, economic development

JEL code: H71

INTRODUCTION

Public sector and public finance reforms were realized in almost all democratic countries in Europe. Emphasizing fiscal federalism and fiscal decentralization, special attention was paid to the local public sector and local financial management. Promoting the increase of efficiency in the overall public sector, the Theory of Fiscal Federalism (Oates 1972, 1999) recommends shifting one of the three basic public finance functions to the local governments. However, we mean the allocation function, which covers the wide field of public goods.

The decentralization of the allocation function of public finance requires expenditure, as well as revenue decentralization. In case of the revenue decentralization, the local self-government should be able to manage its revenues, too, with a certain degree of financial autonomy. Many authors (e.g. Stegarescu

¹ The paper is published within the project VEGA 1/0681/22.

² Siniša Mali, MBA, CFA CAIA, doctorand, Technical University of Košice, Faculty of Economics, Department of finance – public finance, fiscal federalism, inter-governmental grant schemes/2, e-mail: sinisa.mali@mfin.gov.rs; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6071-1117>.

³ doc. Ing. Lenka Maličká, PhD., associate professor, Technical University of Košice, Faculty of Economics, Department of finance – public finance, fiscal federalism, fiscal decentralization/87, e-mail: lenka.malicka@tuke.sk; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5706-5695>

2005, Liberati and Sacchi, 2013; Bird 2015) stress, that financial autonomy is determined by taxes where local self-governments dispose with tax power. The OECD taxonomy of tax autonomy (OECD, 2020) accentuates the taxes where local self-governments are granted the set tax rate and the tax base independently (or it is set forth in the appropriate legislation). In many countries, including the Republic of Serbia (or Serbia), the property tax fulfills these characteristics and presents an important instrument for shaping the local tax policy.

However, the empirical evidence shows, that the revenue from the property tax in local budgets is eclipsed by revenues from shared taxes and transfers in EU countries (Maličká, 2017), and in Serbia, too (Randjelovic and Vukanovic, 2021). As Serbia is on a path to maintaining sustainable economic growth and sustainable public finances, the overall modernization of both private and public sectors has been realized since the 2000s. The legal framework of fiscal decentralization introduced in 2006 and 2007 included also property tax decentralization. Serbian local self-governments have had this instrument of local tax policy at their disposal since 2007. The brief insight into local budget revenue dynamics shows, that in case of the revenue insufficiency as a direct consequence of the global financial crisis and the central government's peculiar interventions (Bartlett, Đulic, and Kmezić, 2020), Serbian local self-governments proceeded to its active exploitation, and our observation is supported by Kmezić (2016), too.

The paper aims to examine the portion of property taxes in local revenues of Serbian local self-governments and its dynamics in the period 2011-2019 which covers the abovementioned economic and political turbulences. Besides, the evident unequal development of the regions was the motivation to include the aspect of the economic development measured by the regional gross domestic product per capita (GDP pc), which classifies Serbian local self-governments into four (five, respectively) groups. The time series does not cover external shocks presented by the beginning of the global financial crisis and the COVID-19 pandemics, but obviously, it covers other important induced structural breaks. Taking this into account, the tests of structural changes (breaks) were provided to complete the insight into this period of financial management at the level of the local self-governments in Serbia.

1. INSTITUTIONAL BACKGROUND

Property taxes belong to primary direct revenues of Serbian local self-governments together with local (administrative, municipal, and sojourn) taxes,

certain fees for utilization of public goods, concession fees and other fees in compliance with the law, voluntary local taxes, certain monetary penalties, revenues from lease of real estate, interest rates earnings, donations, etc. Besides primary direct revenues, local self-governments in Serbia benefit from ceded revenues and transfers from the central government level (Law on Local Self-government Financing, 2006, Article 5). However, the current arrangement of the local financial management is a result of wider reform processes in Serbia.

At the beginning of the 21st century, the Republic of Serbia (RS or Serbia), like many other European countries a few decades before, decided to run the way of restructuring the public sector, too. It included administrative and fiscal decentralization, so it had a direct impact on the functioning of Serbian local self-government. The most important laws defining the local self-government in Serbia are the Law on Local Self-government (2007), Law on Territorial Organisation (2007), Law on Local Self-government Financing (2006), and Law on the Capital City (2007). The Law on Local Government Finance adopted in 2006, coming into force in 2007, introduced two crucial novelties. First, it made the inter-governmental transfer system more comprehensible and transparent, which allowed the local self-governments to plan their revenues. Second, the property tax decentralization was implemented, when local self-governments were granted the taxing power in property taxation. Local self-governments gained the autonomy in determining the tax rate within the range set forth by the appropriate law and the right to administer the tax themselves (Kmezić, 2016).

Authors focusing on the fiscal decentralization of Serbia (Đulic, 2016, Kmezić, 2016, Radoslavljević, 2017) mention the turnover in the decentralization of the public sector in Serbia. Radoslavljević (2017) sees a breakpoint in 2011. Until 2011 he regards fiscal decentralization as successful, after 2011 he describes the situation as “wandering what to do” with the local self-government in Serbia. According to Đulic, (2016), and Kmezić, (2016), the tendencies toward decentralization and fiscal decentralization respectively were obvious from 2000 up to 2008, and centralization and so-called pseudo-decentralization were observed since 2009. Although the Law on Local Government Finance worked on behalf of local self-governments, the global financial crisis (GFC) has stopped all its efforts and forced the central government to re-arrange the fiscal relations in the country (Bartlett, Đulic, and Kmezić, 2020). Similar activities of the central government could be observed in other European countries, too, e.g. Slovakia, where due to the GFC, the central government has legislatively reduced tax

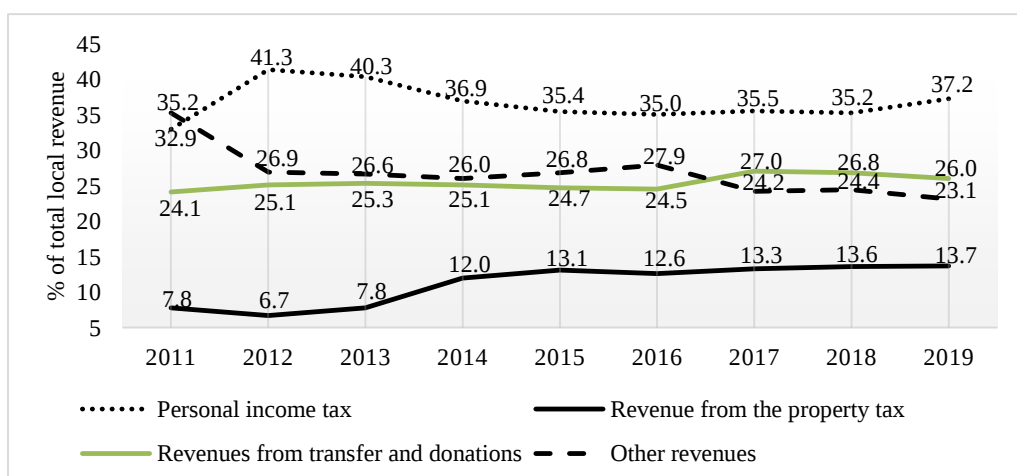
revenues of municipalities and regions to generate additional resources in the state budget (Maličká, 2021).

Against the potential success of the local sector in Serbia, the turbulent period of the GFC had been replaced by another turbulent era pronounced by many legislative changes in the transfer funding and wage taxes (Kmezić, 2016; Radoslavljević, 2017). Instant and unpredictable cuts in local revenues made by the central government of Serbia encouraged the local-self-governments to raise property taxes to generate an additional source of financing for the local needs. This effect is observable as an evident bounce between 2013 and 2014 (see Fig.1). One can consider it as a structural break and we can find some support also in Radoslavljević (2017), who admits a structural change in the time series after 2011, too.

The local self-government system in Serbia consists of municipalities, towns/cities, and the City of Belgrade. According to the Law on Territorial Organisation of the Republic of Serbia (2007), a municipality is a basic territorial unit where the competencies of local self-government are exercised, it has at least 10,000 inhabitants and a town/city is a territorial unit that has over 100,000 inhabitants (Law on Territorial Organisation of the Republic of Serbia (2007, Article 11 and 17). The special status of the capital city is specified in the Law on the Capital City (2007).

There are 145 municipalities in total in the territory of the Republic of Serbia and 29 towns/cities including the capital city. They are spread over the area of Central Serbia, the Autonomous Province of Vojvodina, and the Autonomous Province of Kosovo, which unilaterally proclaimed its independence in 2008.

Fig. 1: LSGUs' revenues in 2011-2019



Source: Authors, based on the database of the Analytical Service of the Serbian LSGUs (2022)

2. RESEARCH BACKGROUND

In 2014, the regions in Serbia were classified into developed and underdeveloped regions according to the value of GDP pc in the region concerning the Republic of Serbia average. Consequently, Serbian local self-government units (LSGUs) are classified into four groups (I-IV) with a special sub-group within group IV (group IVa). Table 1 shows the classification of LSGUs in Serbia according to the Decree on establishing a single list of development levels of regions and the local self-government units for 2014 (2014). It classifies 145 LSGUs with the exclusion of 29 LSGUs in the territory of the Autonomous Province of Kosovo and Metohija.

Tab 1: Structure of LSGUs revenues in 2011-2019

	No. of LSGUs	% of total LSGUs	Development level as % of the RS average (100%)	
Group I	20	13.8	>100%	Developed
Group II	34	23.4	80%-100%	Underdeveloped
Group III	47	32.4	60%-80%	Underdeveloped
Group IV	44	17.2	<60%	Extremely underdeveloped
Group IVa (sub-group)	19	13.1	<50%	Extremely underdeveloped devastated areas

Source: Authors, based on the Decree on establishing a single list of development levels of regions and the local self-government units for 2014 (2014)

The further analysis excludes also the capital city which seems to be an outlier (and the LSGUs in the autonomous province of Kosovo and Metohija due to unavailable data). The research is using the data from the database of the Analytical Service of LSGUs.

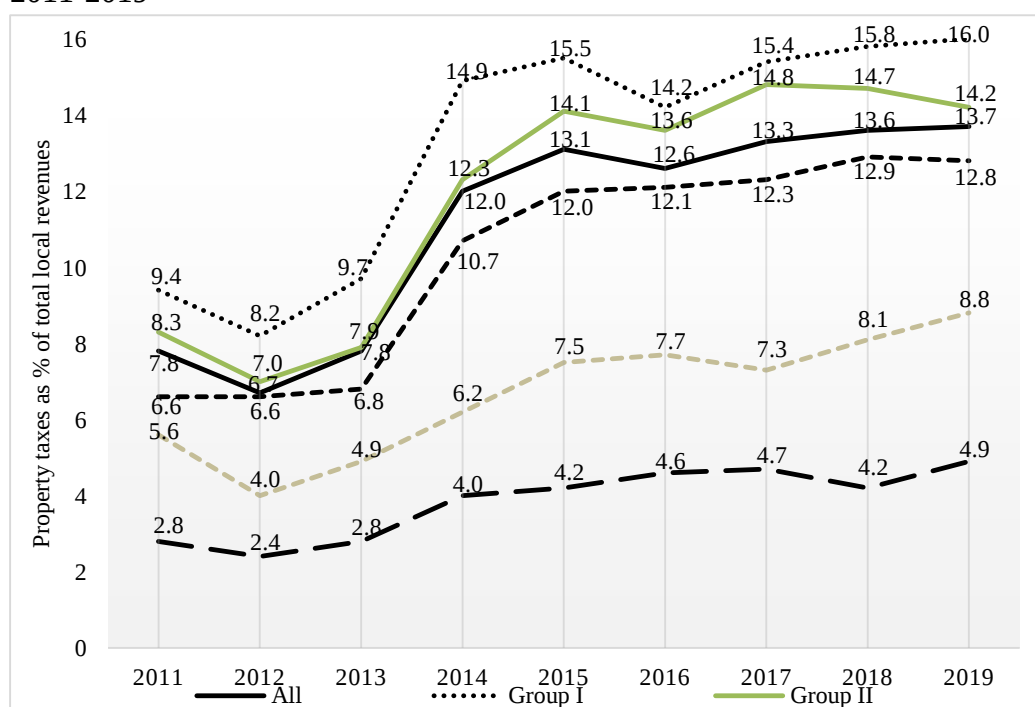
The share of the property tax on local revenues of Serbian LSGUs is calculated for each of four (five, respectively) groups in the period 2011-2019. For testing the structural changes in the time series of the share of the property

tax on local revenues of each group of municipalities, we Andrews – Quandt test, the modified Chow test, for a structural break at an unknown point with 15 percent trimming as the first (supF test also known as Quandt likelihood ratio test for a structural break at an unknown point; Null hypothesis: no structural break) (Chow, 1960; Quandt, 1960; Andrews, 1993). To confirm our results, we use Bai-Perron multiple breakpoints and stability test (Bai and Perron, 1998).

3. PROPERTY TAXES ACCORDING TO THE LOCAL DEVELOPMENT

The dynamics of the shares of the property taxes on local revenues of Serbian LSGUs in four groups according to the level of economic development in the period 2011-2019 are projected in Figure 2.

Fig. 2: Share of the property taxes on local revenues of Serbian LSGUs in % in 2011-2019



Source: Authors, based on the database of the Analytical Service of the Serbian LSGUs (2022)

An important increase of the property tax portion in total local revenues of Serbian LSGUs is observed after 2013, and it is more evident in the case of more

developed Groups I-III, which tend to resort to the more intensive usage of the property tax in the period 2011-2019.

Observed break in a time series underlies further statistical analysis on structural changes. Andrews supF test and Bai-Perron test are performed in this question. Unfortunately, the limitation of this part of the analysis is tied to the length of the time series and we admit a certain possible bias. However, the existing empirical literature (e.g. Kmezić, 2016; Đulić, 2016, Radoslavljević, 2017, Bartlett, Đulic, and Kmezić, 2020) support our results that point to a structural break in the time series on the property tax's portion on total local revenues in Serbia. Table 2 presents the results of the test for structural breaks. The recapitulation of the structure of Serbian LSGUs revenues in 2011-2019 is given in Appendix Table A. The structure of Serbian LSGUs revenues in 2011-2019 according to the level of development is shown in Appendix Table B.

Tab 2: Tests for structural breaks

	All the LSGUs	Group I	Group II	Group III	Group IV	Group IVa
Andrews test (supFtest) for Structural Breaks						
p-values	< 2.2e-16	< 2.2e-16	< 2.2e-16	< 2.2e-16	3.844e-06	3.725e-13
Optimal segment (m+1)-partition	3-seg. Partition	2-seg. partition	3-seg. partition	3-seg. partition	2-seg. partition	3-seg. partition
Number of breaks (m)	2	1	2	2	1	2
Breakpoint at observation number	3;6	3	3;6	3;5	4	3;5
Corresponding to breakdates	2013; 2016	2013	2013; 2016	2013; 2015	2014	2013; 2015
Bai-Perron Multiple Break and Stability Test						
BIC for number of breakpoints (m)	m=0 47.867	m=0 49.632	m=0 49.864	m=0 47.438	m=0 37.281	m=0 27.6248
	m=1 24.142	m=1 25.622	m=1 29.221	m=1 24.909	m=1 27.244	m=1 11.5982
	m=2 22.598	m=2 26.419	m=2 28.280	m=2 21.442	m=2 28.467	m=2 10.3975

	m=3 27.914	m=3 30.358	m=3 34.229	m=3 22.362	m=3 31.408	m=3 14.5561
Optimal (m+1)-segment partition	3-seg. Partition	2-seg. partition	3-seg. partition	3-seg. partition	2-seg. partition	3-seg. Partition
Number of breaks (m)	2	1	2	2	1	2
Breakpoint at observation number	3;6	3	3;6	3;5	4	3;5
Corresponding to breakdates	2013; 2016	2013	2013; 2016	2013; 2015	2014	2013; 2015

Source: Authors, own processing

The results of tests reveal multiple breakpoints in the case of the sample including all the Serbian LSGUs and in the case of Groups II, III, and IVa, where besides the evident breakpoint in 2013 (with one exemption in Group IV, where the breakpoint is shifted to 2014) other breakpoints are present, too (see Table 2, breakdates). This mirrors an optimal 3-segment partition or optimal 2-segment partition of the time series. Both Andrews supFtest and Bai-Perron test give us the same results. In the case of Bai-Perron test, the Bayesian information criterion (BIC, know also known as Schwarz information criterion) provides us with information on the optimal number of breakpoints, where lower values of BIC are preferred. As it was mentioned hereinbefore, during the monitored period, the central government eroded local fiscal capacity in achieving macroeconomic stability. According to the empirical evidence, the breakpoint in 2013 refers to a property tax reform coming into force in, 2014, by which the construction land use charge was abolished, and property taxes became more relevant (Kmezić, 2016). The indication for the next breakpoint in 2016 (2015 respectively) might be explained by the observed increase in another part of Serbian LSGUs' revenues, i.e. transfer funds (see Fig. 1 and Appendix, Table A and B).

CONCLUSION

Many authors stay, that during the monitored period 2011-2019, after the GFC, the central government in Serbia eroded local fiscal capacity by the unpredictable intergovernmental fiscal policy intending to achieve macroeconomic stability (Bartlett, Đulic and Kmezić, 2020; Kmezić, 2016).

Serbian LSGUs activated themselves in generating additional resources from the property tax to compensate for the unexpected cuts in their revenues. This paper examines the portion of property taxes in local revenues of Serbian local self-governments and its dynamics in the period 2011-2019. At the base of the analysis of the dynamics and concerning the classification of LSGUs according to their economic development, the paper test structural breaks in the time series of the property tax portion in local revenues.

The results of provided analyses point to the overall increase of the property tax's portion of total local revenues of Serbian LSGUs. An important structural break is observed in 2013, and it is more evident in the case of more developed groups of LSGUs, which tend to resort to the more intensive usage of the property tax in the period 2011-2019. Statistical tests on structural breaks revealed a breakpoint in 2016 (2015 respectively), too, which might be explained by the observed increase in transfer's portion in Serbian LSGUs' revenues. However, longer time series would provide us with more plausible insight into the analysis of the structural changes. It could be a perspective inspiration for further research.

Appendix

A: Structure of LSGUs revenues in 2011-2019

All the LSGUs	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Personal income tax	32.9	41.3	40.3	36.9	35.4	35.0	35.5	35.2	37.2
Property tax	7.8	6.7	7.8	12.0	13.1	12.6	13.3	13.6	13.7
Transfers and donations	24.1	25.1	25.3	25.1	24.7	24.5	27.0	26.8	26.0
Other ^a	35.2	26.9	26.6	26.0	26.8	27.9	24.2	24.4	23.1

Note: ^a Taxes, fees, and other revenues.

Source: Authors, based on the database of the Analytical Service of the Serbian LSGUs (2022)

B: Structure of LSGUs revenues in 2011-2019 in groups of LSGUs according to the level of development

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
--	------	------	------	------	------	------	------	------	------

Group I									
Personal income tax	37.0	48.0	47.1	43.9	42.6	39.6	42.1	42.0	43.9
Property tax	9.4	8.2	9.7	14.9	15.5	14.2	15.4	15.8	16.0
Transfers and donations	13.8	11.8	11.5	11.6	10.8	10.8	13.2	13.9	14.2
Other ^a	39.8	31.9	31.7	29.6	31.0	35.3	29.4	28.3	25.9
Group II									
Personal income tax	35.8	44.6	44.1	38.7	37.3	37.7	38.8	37.5	38.9
Property tax	8.3	7.0	7.9	12.3	14.1	13.6	14.8	14.7	14.2
Transfers and donations	21.9	22.0	21.7	20.5	20.4	21.5	22.4	23.5	22.4
Other ^a	34.0	26.5	26.3	28.6	28.2	27.1	24.1	24.3	24.5
Group III									
Personal income tax	27.5	35.9	34.6	31.8	30.2	31.0	29.8	30.1	31.5
Property tax	6.0	6.0	6.8	10.7	12.0	12.1	12.3	12.9	12.8
Transfers and donations	33.8	34.2	35.6	35.7	35.7	35.8	37.5	37.4	35.6
Other ^a	32.7	23.9	23.1	21.8	22.2	21.1	20.3	19.6	20.1
Group IV									
Personal income tax	24.4	26.5	25.3	23.4	22.1	23.1	21.8	22.3	24.9
Property tax	5.6	4.0	4.9	6.2	7.5	7.7	7.3	8.1	8.8
Transfers and donations	44.7	53.1	53.1	54.0	51.1	51.4	54.2	53.0	50.0
Other ^a	25.2	16.4	16.7	16.4	19.3	17.9	16.7	16.7	16.3
Group IVa									

Personal income tax	20.8	22.0	21.6	19.8	18.7	20.4	19.1	16.8	21.8
Property tax	2.8	2.4	2.8	4.0	4.2	4.6	4.7	4.2	4.9
Transfers and donations	48.1	55.9	56.0	57.2	56.5	56.5	58.5	51.7	54.9
Other ^a	28.3	19.8	19.6	19.1	20.6	18.5	17.8	27.4	18.4

Note: ^a Taxes, fees, and other revenues.

Source: Authors, based on the database of the Analytical Service of the Serbian LSGUs (2022)

REFERENCES

1. Analytical Service of the Serbian LSGUs. (2022) [Аналитички сервис - RSJP: RSJP]. Belgrade: Government of the Republic of Serbia – Public Policy Secretariat.
2. ANDREWS, D.W.K., 1993. Tests for Parameter Instability and Structural Change with Unknown Change Point. *Econometrica*, Vol. 61, pp. 821-856.
3. BAI, J., and P. PERRON, 1998. Estimating and Testing Linear Models with Multiple Structural Changes. *Econometrica*, Vol. 66, No. 1, pp. 47–78. <https://doi.org/10.2307/2998540>
4. BARTLETT, W., ĐULIĆ, K., and S. KMEZIĆ, 2020. The Impact of Fiscal Decentralisation on Local Economic Development in Serbia. *Lex-localis*, Vol. 18, No. 1, pp. 143-163. DOI: [https://doi.org/10.4335/18.1.143-163\(2020\)](https://doi.org/10.4335/18.1.143-163(2020)).
5. BIRD, R.M., 2015. *Fiscal Decentralization and Decentralizing Tax Administration: Different Questions, Different Answers*. Working Paper 15-09, International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
6. *Decree on Establishing a Single List of Development Levels of Regions and the Local Self-government Units for 2014*, (2014). Belgrade: The Government of the Republic of Serbia. [Uredba o utvrđivanju jedinstvene liste razvijenosti regiona i jedinica lokalne samouprave za 2014. godinu ("Sl. glasnik RS", br. 104/2014)].

7. CHOW, G. C. 1960 Tests of equality between sets of coefficients in two linear regressions. *Econometrica* , Vol. 28, pp. 591–604.
8. ĐULIĆ, K., 2016. Empirical Analysis of the Fiscal Decentralisation Process and the System of Local Government Financing in Serbia from 2000 to 2014. In KMEZIĆ, S., ĐULIĆ, K., JOČOVIĆ, M., KALUĐEROVIĆ, J. *Fiscal Decentralisation and Local Government Financing in Serbia and Montenegro*. Maribor: Institute for Local Self-Government and Public Procurement, 2016. (Lex localis). pp. 163-260. ISBN 978-961-6842-69-3. DOI 10.4335/978-961-6842-69-3.
9. KMEZIĆ, S., 2016. Legal and Institutional Analysis of the Fiscal Decentralisation Process and the System of Local Government Financing in Serbia from 2000 to 2015. In KMEZIĆ, S., ĐULIĆ, K., JOČOVIĆ, M., KALUĐEROVIĆ, J. *Fiscal Decentralisation and Local Government Financing in Serbia and Montenegro*. Maribor: Institute for Local Self-Government and Public Procurement, 2016. (Lex-localis). pp. 15-119. ISBN 978-961-6842-69-3. DOI 10.4335/978-961-6842-69-3.
10. *Law on Local Self-government*, (2007). Belgrade: The National Assembly of the Republic of Serbia. [Zakon o lokalnoj samoupravi ("Sl. glasnik RS", br. 129/2007, 83/2014 - dr. zakon, 101/2016 - dr. zakon, 47/2018 i 111/2021 - dr. zakon)].
11. *Law on Territorial Organisation*, (2007). Belgrade: The National Assembly of the Republic of Serbia. [Zakon o teritorijalnoj organizaciji Republike Srbije ("Sl. glasnik RS", br. 129/2007, 18/2016, 47/2018 i 9/2020 - dr. zakon)].
12. *Law on Local Self-government Financing*, (2006). Belgrade: The National Assembly of the Republic of Serbia. [Zakon o finansiranju lokalne samouprave ("Sl. glasnik RS", br. 62/2006, 47/2011, 93/2012, 99/2013 - usklađeni din. izn., 125/2014 - usklađeni din. izn., 95/2015 - usklađeni din. izn., 83/2016, 91/2016 - usklađeni din. izn., 104/2016 - dr. zakon, 96/2017 - usklađeni din. izn., 89/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018 - dr. zakon, 86/2019 - usklađeni din. izn., 126/2020 - usklađeni din. izn., 99/2021 - usklađeni din. izn. i 111/2021 - dr. zakon)].
13. *Law on the Capital City*, (2007). Belgrade: The National Assembly of the Republic of Serbia. [Zakon o glavnom gradu ("Sl. glasnik RS", br. 129/2007, 83/2014 - dr. zakon, 101/2016 - dr. zakon, 37/2019 i 111/2021 - dr. zakon)].

14. LIBERATI, P., and A. SACCHI, 2013. Tax decentralization and local government size. *Public Choice*, Vol. 157, pp. 183–205.
15. MALIČKÁ, L., 2021. Financial Autonomy of Local Governments in the Slovak Republic: A Panel Data Investigation. In *Ekonomický časopis/Journal of Economics*, Vol. 69, No. 7, pp. 669–686. DOI: <https://doi.org/10.31577/ekoncas.2021.07.01>.
16. MALIČKÁ, L., 2017. The Role of Immovable Property Taxes in the EU Countries - Taxes on Land, Buildings and Other Structure in Sub-national Tax Revenues under the Conditions of Tax Decentralization. *Acta Univ. Agric. Silvic. Mendel. Brun.*, Vol. 65, No. 4, pp. 1383–1392. DOI: 10.11118/actaun201765041383.
17. OATES, W. E., 1972. Fiscal Federalism. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
18. OATES, W. E., 1999. An Essay on Fiscal Federalism. *Journal of Economic Literature*, Vol. 37, No. 3, pp. 1120–1149. DOI: 10.1257/jel.37.3.1120.
19. OECD (2020). *Tax Autonomy Survey: Methodological Guide*. OECD Fiscal Decentralization Database. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development. [online]. [cited June 4, 2022] Available at <https://www.oecd.org/tax/federalism/fiscal-decentralisation-database/>.
20. QUANDT, R. E. 196) Tests of the hypothesis that a linear regression system obeys two separate regimes. *Journal of the American Statistical Association*, Vol. 55, pp. 324–30.
21. RADOSLAVLJEVIĆ, G., 2017. Fiscal Decentralization and Local Economic Growth in Serbia. *Ekonomika Preduzeca*, Vol. 65, No. 7-8, pp. 453–467. DOI: 10.5937/EKOPRE1708453R.
22. RANDJELOVIC, S, and S. VUKANOVIC, 2021. Fiscal Decentralization and and Local Public Investment Policy in the Republic of Serbia. *Economic Horizons*, Vol. 23, No. 3, pp. 197 – 213. DOI:10.5937/ekonhor2103207P.
23. STEGARESCU, D. 2005. Public Sector Decentralisation: Measurement Concepts and Recent International Trends. *Fiscal Studies*, Vol. 26, No. 3, pp. 301–333.

POVINNÉ PLATBY VZTAHUJÍCÍ SE K NEMOVITOSTEM (KROMĚ DANĚ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ)¹

COMPULSORY PAYMENTS RELATED TO IMMOVABLE ASSETS – EXCEPT FOR THE TAX ON IMMOVABLE PROPERTY²

Hana Marková³

Abstrakt: Daňové zatížení majetku se spojuje zejména s daní z nemovitých věcí, ale je třeba vidět, že i další platby, které mají povahu poplatků či odvodů se dotýkají nemovitého majetku. Vedle státních poplatků jsou to poplatky místní. S nemovitou věcí se spojují zejména poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu a kanalizace, poplatek za užívání veřejného prostranství či poplatky spojené s odpadem, ale i další.

Klucové slova: majetek, veřejný rozpočet, poplatek, odvod, místní poplatek

Abstract: Property is usually associated with the tax on immovable assets. Nevertheless, it is necessary to recognize that other charges or payments are related to immovable property. These payments can be divided into two categories – state and local. There are charges connected with the appreciation of a building site, the possibility of a connection to a water supply system or a sewage network, a fee for the use of public property or charges linked to waste items etc.

Key words: property, budget, payment, levy, local charge/fee

JEL kód: K39 Other

ÚVOD

Daně nejsou jedinou platební povinností vztahující se k vlastnictví či užívání majetku. V tomto příspěvku půjde výklad od obecných vazeb různých platebních povinností majících vztah k majetku, k výkladu jednotlivých povinných platebních povinností, které se majetku dotýkají. Je třeba zároveň vzít

¹ Tento text byl zpracován autorem v rámci programu Cooperatio/LAWS realizovaného v roce 2022 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² This paper has been elaborated by the author within the programme Cooperatio/LAWS which is realized in 2022 at the Faculty of Law of the Charles University.

³ Prof. JUDr. Hana Marková, CSc., profesor, Katedra finančního práva a finanční vědy, Právnická fakulta UK Praha, e-mail: markova@prf.cuni.cz; ORCID: 0000-0002-0204-4571, OBLAST: daně, rozpočet.

v úvahu to, že zatížení vlastnictví či užívání majetku povinnými platbami, které postihuje různé osoby v různé míře, tvoří zároveň významnou část příjmů obecních rozpočtů. Tyto platby nejsou vždy dostatečně vysvětlovány a zdůvodňován jejich význam jako příjem veřejných rozpočtů.

Daně i poplatky je možné ukládat na základě zákona, a proto všechny platební povinnosti tohoto typu je nutno zkoumat komplexně. Pro povinný subjekt je celkem jedno, na základě čeho mu vzniká platební povinnost, ale vnímá to, že ve vztahu k jeho věci se vytvořila nějaká povinnost, že musí něco uhradit. Fyzické a právnická osoby, kterým jsou takové různé platební povinnosti ukládány, mohou být překvapeny tím, co vše s vlastnictvím či užíváním majetku může souviset. Ač je problematika poplatků či obdobných plateb považována za něco jen doplňkového k dani z nemovitých věcí, z pohledu místních rozpočtů a těch osob, které mají platbu hradit, to zase tak nevýznamná věc není. Pro obce to může být významný zdroj rozpočtu, který může místní samospráva ovlivnit, když na základě zákonného zmocnění vydá příslušnou obecně závaznou vyhlášku.

V České republice není přijat žádný výčtový zákon, který by vymezil strukturu a druhy povinných plateb. Zákon, který vymezoval daňovou soustavu byl zrušen, vymezení poplatkové soustavy nemělo a dosud nemá zákonnou podobu. Ani v oblasti teorie finančního práva nejsou poplatky detailně rozpracovány.

Cílem tohoto příspěvku je přispět k rozvoji poznání v oblasti vztahu různých platebních povinností k nemovitému majetku. Teoretické vymezení zejména pojmů, které se dotýkají daňových plateb v širším slova smyslu, vychází z poznatků teorie finančního práva rozvíjené na právnických fakultách nejen v ČR (Karfíková, 2018).

1. VÝCHODISKA ZDAŇOVÁNÍ MAJETKU

Většina lidí přeměňuje část svých příjmů na majetek – ať movitý či nemovitý. Pomocí daně na majetek následně dochází k doplnění zdanění příjmů tak, aby celkové zdanění přesněji vystihovalo finanční schopnost jednotlivých poplatníků. Udržování existence majetkových daní se proto považuje za podmínku spravedlivého zdanění.

Spravedlnost zdanění majetku má být vyjádřením principu platební schopnosti. Zdaněním majetku dochází ke zmenšení nespravedlnosti mezi těmi, kdo řádně platí daně důchodové a těmi, kdož se dopouštějí různých daňových úniků, neboť zejména nemovitý majetek obtížně uniká zdanění. V dani uvalené

na majetek může jít o doplnění a postižení těch důchodů, které unikly zdanění důchodovou daní a změnily se na majetek. Snadnost výběru a možnost regulace majetkové nerovnosti - to bývají další argumenty odůvodňující nezbytnost majetkových daní. Je-li však předpokladem pro stanovení daně to, že majetek byl pořízen ze zdaněných důchodů, může dojít ten, kdo má daň platit k závěru, že v případě samostatného zdanění majetku fakticky dochází k druhému zdanění původního příjmu. Princip spravedlivého zdanění je naplňován nejen platbami daňovými, ale také platbami v podobě poplatků a jiných obdobných plateb, které se s vlastnictvím nemovitého majetku a jeho užíváním spojují a tak fakticky doplňují skupinu daňových plateb v širším slova smyslu.

Další z obecných daňových principů - princip schopnosti daňové úhrady - je dán snahou o zachování společenské regulace. Je zřejmé, že společenské důsledky nerovnoměrného rozdělení bohatství jsou jiné, než ty které vyplývají z nerovnoměrného rozdělení spotřeby. Společnost může považovat za nutné obě oblasti řešit odděleně.

Vedle uvedených principů se často hovoří o principu užitku při zdaňování majetku, který spočívá v tom, že v místě, kde se nachází nemovitost existují místní správou zajišťované veřejné služby, je vybudovaná infrastruktura, osvětlení, což zvyšuje hodnotu majetku poplatníka, u kterého je státem je zaručená jeho ochrana a nedotknutelnost. Poplatníci zaplacením daňové platby přispívají obci na služby, které zvyšují cenu jejich nemovitosti i když se nejedná o účelovou platbu za konkrétní službu. Proti tomuto názoru však stojí jiný názor, poukazující na to, že např. velikost domu nemá příliš velkou souvislost s infrastrukturou obce apod.

V České republice nemáme místní daně, ale obdobnou roli jako místní daně plní místní poplatky. Vedle těchto plateb jsou v různých dalších zákonech obsaženy platby, které jsou označeny různě – poplatky, úhrady, příspěvky, odvody. Zpravidla jsou to jednorázové platby, které plynou do veřejných rozpočtů (nejčastěji obecních rozpočtů). Další jejich charakteristikou je to, že mohou být účelové, ale i neúčelové a mohou doplňovat systém daně z nemovitých věcí z pohledu osob, které je musí hradit.

Obtížnost stanovení majetkových daní v širším slova smyslu spočívá zejména v určení daňové spravedlnosti, vymezení předmětu daně a stanovení hodnoty majetku, ze které se daň stanovuje a to i v případě takového majetku, jakým jsou nemovité věci.

Předmětem daně z nemovitých věcí jsou v ČR – pozemky, stavby či jednotky (označení pro bytové jednotky). U půdy se rozlišuje její využitelnost, u staveb naopak jejich účel, ke kterému slouží. Základem zdanění je hodnota majetku, stanovená na základě buď rentního důchodu z majetku nebo na základě tržní ceny. Výpočet konečné daně je závislý na velikosti a druhu sazby. Výnos takto stanovené daně není ve srovnání s obdobnou platbou v zahraničí příliš vysoký, zejména nedochází-li k valorizaci těchto částek (to je i případ větší části zdaňovaných nemovitostí v ČR). Je-li využit pro výpočet daně valoricky stanovený základ (částka v penězích) a použita sazba procentní z uvedeného základu, roste výnos daně např. v souvislosti s růstem hodnoty nemovitostí.

2. POPLATKY A OBDOBNE PLATBY SPOJENÉ S NEMOVITÝM MAJETKEM

2.1. Obecně poplatkové platby

Jak již bylo výše uvedeno, vedle daně z nemovitých věcí jsou s nemovitým majetkem spojeny v ČR i jiné povinné platby. Pro všechny tyto platby platí, že je lze ukládat pouze na základě zákona (Marková, 2017). Daň je **zákonem stanovená platební povinnost** (nedobrovolná, vynutitelná), **neúčelová**, jednorázová nebo spíše opakující se, určená k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet (**nenávratnost**), aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Lze říci, že daně jsou vybírány k financování veřejných statků sloužících společné spotřebě prostřednictvím úhrady výdajů rozpočtu státu, obcí, krajů nebo státních fondů. Jednou zaplacená daň se nevrací, není za ni poskytnuto žádné protiplnění. V okamžiku úhrady daně není jasné, na jaký účel bude vybraná částka použita.

Poplatek je rovněž **peněžitě plnění**, které zákon označí za povinnou platbu. U poplatků se jedná zpravidla o **přímou platbu za určitou službu**, která je poskytována veřejným sektorem. Poplatek je v takovém případě platbou, která se **platí za něco konkrétního**. Znak ekvivalence je to, co se uvádí nejčastěji jako prvek, který odlišuje poplatek od daní. Zaplacení poplatku vede k individuálnímu prospěchu toho, kdo ho zaplatil. Jedná se také o platbu nedobrovolnou, zákonem uloženou povinnost poplatek zaplatit, dobrovolné je pouze jednání vedoucí k povinnosti poplatek zaplatit - záleží na tom, zda je určitá žádost podána či nikoli. Pokud se však určitou žádost, která s sebou nese povinnost zaplatit poplatek, rozhodne subjekt podat, zaplacení poplatku už dobrovolné není. Existují však i poplatky, které jsou povinností a nejedná se o nějakou žádost, na základě které by se měla úhrada provést. Do této skupiny patří řada místních poplatků, ale nejen

jich. Je však třeba uvést, že existuje rovněž řada plateb, které se v zákonech označují jako poplatky a přitom mezi poplatky ve smyslu uvedené definice nepatří.

Český právní řád v současnosti nedisponuje žádným výčtovým zákonem, který by vymezoval soustavu poplatků. Klasické soudní poplatky jsou vyjádřeny v zákoně č. 549/1991 Sb., správní poplatky v zákoně č. 634/2004 Sb. Povaha poplatkové platby se vyjadřuje nejčastěji jako závazek státu něco konat v zájmu určitého subjektu, ale zároveň závazek tohoto subjektu za uvedenou činnost zaplatit, což platí právě např. pro správní poplatky. Blízko k těmto poplatkům mají platby na úseku ochrany životního prostředí, které se nemovitých věcí také velmi dotýkají, ale často mají jiné označení a jsou obsaženy v příslušných složkových zákonech (voda, půda, les apod.). Vedle těchto poplatků jsou zákonem upraveny poplatky místní (zákon č. 565/1990 Sb.). Místním samosprávám zákon umožňuje vybírat místní poplatky, řešit tímto způsobem některé místní problémy a zároveň doplnit svůj rozpočet (Marková, 2018). Některé z těchto poplatků však mají spíše charakter daní, některé jsou zase spojeny s majetkovými právy obcí (viz dále).

2.2. Některé z plateb na úseku ochrany životního prostředí

Zemědělský půdní fond je považován za základní přírodní bohatství každé země, nenahraditelný výrobní prostředek umožňujícím zemědělskou výrobu a je jednou z hlavních složek životního prostředí.⁴ Ochrana zemědělského půdního fondu, jeho zvelebování a racionální využívání jsou činnosti, které jsou nezbytné pro životního prostředí a celkové hospodaření ve státě. Placení daně z pozemků patří k tradičním povinným platbám vlastníků či uživatelů půdy, ale v praxi může nastat situace, kdy dochází k odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu pro nezemědělské účely. V takové situaci je třeba souhlasu orgánu ochrany zemědělského půdního fondu a mění se i daňový režim. Souhlasu orgánu zemědělského půdního fondu není třeba, má-li být ze zemědělského půdního fondu odňata půda pro v zákoně uvedený účel např. pro umístění značek pro geodetické účely, stožárů nadzemních vedení, vrtů a studní atd. Orgán ochrany zemědělského půdního fondu posoudí žádost na vynětí z půdního fondu a shledá-li, že půda může být odňata ze zemědělského půdního fondu, vydá k tomuto odnětí souhlas, ve kterém mimo jiné vymezí zda a orientačně v jaké výši budou předepsány odvody za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu. Konečná

⁴ Zákon č. 334/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

výše odvodů se stanoví rozhodnutím. Půdu lze odejmout ze zemědělského půdního fondu trvale nebo dočasně. Dočasně lze půdu odejmout jen v případě, že po ukončení účelu jejího odnětí bude dotčená plocha rekultivována podle schváleného plánu rekultivace tak, aby mohla být vrácena do zemědělského půdního fondu - v opačném případě jde o odnětí trvalé. Právní úprava vychází ze zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších předpisů, který stanovuje platby odvodů za odnětí zemědělské půdy zemědělskému účelu. Výše platby závisí na kvalitě půdy a klimatických podmínkách regionu a je stanovena na 1 hektar a stanovuje se na základě kritérií uvedených v příloze zákona. Výběr stanovené částky zajišťují finanční úřady a odvádějí část do státního rozpočtu, část do Státního fondu životního prostředí a část do rozpočtu obce, v jejímž obvodu se odnímaná půda nachází.

Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích, platný ve znění pozdějších předpisů, zavedl platební povinnosti, které označil za poplatky. Jde také o platby spojené s odnětím či omezením využití pozemků pro plnění funkcí lesa. Lesní pozemky, na kterých se nacházejí lesy zvláštního určení a lesy ochranné nejsou předmětem zdanění daní z pozemků, ale pozemky, na kterých jsou lesy hospodářské, jsou předmětem zdanění daní z pozemků. Pokud tedy dojde k odnětí těchto pozemků pro plnění funkcí lesa, má takové rozhodnutí dopad do zdanění a výnosu daně. Odnětím se podle zákona rozumí uvolnění těchto pozemků pro jiné využití, tj. např. různé stavební činnosti. Omezení využívání pozemků pro plnění funkcí lesa je stav, kdy na dotčených pozemcích nemohou být plněny některé funkce lesa v obvyklém rozsahu. Bez odnětí lze na pozemcích určených k plnění funkcí lesa umístit např. značky pro geodetické účely, stožáry nadzemních vedení, vrty a studny, stanice sloužící monitorování životního prostředí apod. Žadatel, jemuž bylo povoleno trvalé nebo dočasné odnětí, je povinen zaplatit poplatek za odnětí. Výši poplatku stanoví podle přílohy k zákonu orgán státní správy lesů. Poplatek se nepředepisuje, jde-li o odnětí pro stavby sloužící hospodaření v lese, výstavbu objektů a zařízení potřebných pro čištění odpadních vod, výstavbu objektů a zařízení potřebných pro jímání a výrobu pitné vody. Z poplatku připadá část obci, v jejímž katastrálním území došlo k odnětí a část Státnímu fondu životního prostředí.

Platby spojené s těžební činností podle horního zákona se týkají toho, kdo má zájem z určité části území něco získat, něco vytěžit apod. Těžební činnosti upravuje zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon zavedl úhradu z dobývacího prostoru, která je příjmem obce, kde je dobývací prostor. Ten, kdo chce mít

možnost určitou část pozemku využít k dobývání nerostů, musí počítat s úhradou za dobývací prostor. Další platbou je potom úhrada z vydobytých nerostů. Správu úhrady z dobývacího prostoru a úhrady z vydobytých nerostů sice vykonává obvodní báňský úřad, ale správa úhrad se řídí daňovým řádem. Úhrady z vydobytých nerostů jsou rozpočtově rozděleny mezi příjem obce, na území které se těží a státní rozpočet. Zákon rozlišuje i to, o jaký nerost se jedná, což se promítá do procentního podílu, kterým se určuje kolik prostředků půjde do jednotlivých rozpočtů.

Zákon o odpadech - zákon č. 541/2020 Sb., zavedl poplatek za ukládání odpadů na skládku. Tento poplatek se skládá z dílčích poplatků jakou jsou poplatek za ukládání využitelných odpadů, poplatek z nebezpečných odpadů, poplatek z vybraných technologických odpadů, poplatek ze sanačních odpadů a ze zbytkových odpadů ukládaných na skládku. Jde o poplatek, který je třeba odlišit od poplatků, které se vztahují k užívání nemovitostí a jsou vybírány na základě obecně závazné vyhlášky upravující místní poplatky (viz dále).

3. MÍSTNÍ POPLATKY

3.1. Poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, umožňuje, aby si obec zavedla některé z místních poplatků. Rozhodování o druhu místního poplatku, který obec chce vybírat, je omezeno zákonem - nelze zavést jiné platby než ty, které jsou stanoveny v zákoně. Rozhodování o zavedení určitého místního poplatku patří do samostatné působnosti obce. Proces vybírání a vymáhání místních poplatků je spojen s výkonem přenesené působnosti obce.

V souvislosti s výstavbou nemovitosti obec může vybírat místní poplatek, který může být pro stavebníka citelným nákladem – jedná se o poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace. Tento poplatek hradí vlastník stavebního pozemku, k jehož zhodnocení došlo. Nerozhoduje, kde má daná osoba trvalé bydliště. Podmínkou pro možnost požadovat úhradu tohoto poplatku je to, že výstavba vodovodu nebo kanalizace byla provedená obcí po roce 2002. Za dříve vybudované vodovody a kanalizace obec místní poplatek požadovat nemůže. Výše tohoto poplatku připadající na 1 m² je limitována rozdílem ceny pozemku bez připojení a ceny pozemku připojeného na vodovod či kanalizaci. Zákon nestanovuje horní hranici

výše tohoto poplatku.⁵ Má-li k tomuto stavebnímu pozemku vlastnické právo více subjektů, jsou povinny platit poplatek společně a nerozdílně.

Cena stavebního pozemku v obci se stanoví podle zvláštního právního předpisu v kalendářním roce, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí pro stavbu vodovodu nebo kanalizace obcí vybudované. Důležitým prvkem se stalo to, že předmětem zpoplatnění je zhodnocení stavebního pozemku - nikoli o zhodnocení staveb na pozemku. Místní poplatek je tak možno uložit pouze vlastníkům pozemků stavebních - nikoliv jiných pozemků.⁶ Zákon o oceňování majetkurozlišuje situaci, zda obec má nebo nemá cenovou mapu. Má-li obec cenovou mapu, postupuje se podle cenové mapy, nemá-li obec tento dokument (což bývá častější případ), nastoupí oceňování podle oceňovací vyhlášky.⁷

Pro výběr místního poplatku bude rozhodující i to, zda jde v obci o vybudování vodovodu nebo kanalizace, které leží v dosahu předmětných pozemků. Zaplacení místního poplatku je možné využít pouze u těch pozemků, které se nacházejí v bezprostřední blízkosti vybudovaných sítí tak, aby bylo možné na ně pozemek připojit.⁸ Dále je pro možnost stanovit místní poplatek nezbytné splnit další podmínky - přímo pro obec musí být vydáno stavební povolení pro stavbu vodovodu či kanalizace a obec musí stavbu financovat alespoň z části z vlastních zdrojů (včetně prostředků, které bude muset vrátet - úvěr a pod.).⁹ Vlastník pozemku, který byl takto zhodnocen, se poplatkové povinnosti nezbytně zbaví poukázáním na to, že o připojení na tyto sítě nestojí, protože má např. odběr vody nebo odvod odpadních vod zajištěn jinak (studna, septik

⁵ Zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích novelizoval zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích - vložil nový § 10c, který upravuje možnosti zavedení tohoto místního poplatku.

⁶ Co se rozumí pozemkem stavebním, určuje jak zákon o dani z nemovitých věcí, tak zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Při oceňování pozemku se vychází z tzv. základní ceny uvedené v § 3 oceňovací vyhlášky. Zde opět mohou nastat dva případy. Pro některá větší města je základní cena uvedena v příloze č. 2 vyhlášky přímo, pro jiná je třeba dojít k základní ceně výpočtem. V rámci tohoto výpočtu je mj. zohledněna přítomnost technické infrastruktury v obci. Jde v zásadě o to, zda je v obci vůbec přítomen nějaký rozvod vody, elektřiny nebo plynu, případně zda je v obci kanalizace. Tuto základní cenu budou mít všechny pozemky v obci, bez ohledu na to, jak daleko se od technických sítí nacházejí - podrobněji např. Lojda (2017).

⁸ Podle ustanovení § 2 odst. 1 je vodovodem provozně samostatný soubor staveb a zařízení zahrnující vodovodní řady a vodárenské objekty, jimiž jsou zejména stavby pro jímání a odběr povrchové nebo podzemní vody, její úpravu a shromažďování. Podle § 2 odst. 2 je kanalizací provozně samostatný soubor staveb a zařízení zahrnující kanalizační stoky k odvádění odpadních vod a srážkových vod společně nebo odpadních vod samostatně a srážkových vod samostatně, kanalizační objekty, čistírny odpadních vod, jakož i stavby k čištění odpadních vod před jejich vypouštěním do kanalizace...

⁹ Není možné žádat zaplacení místního poplatku v případě pozemků, které byly zasíťovány developerem, a to i kdyby byly následně takto zbudované vodovody jako napojený vodovod napojeny na vodovodní řad obce a do majetku obce převedeny.

atd.). Obec stanoví poplatkovou povinnost v obecně závazné vyhlášce, kdy sazba je stanovena za 1m² pozemku.

Některé obce požadují i úhradu finančního příspěvku na budování další infrastruktury (např. výstavbu a rekonstrukci komunikací apod.). Záměr vybírat takovýto finanční příspěvek a způsob jeho výpočtu může schválit zastupitelstvo a požadovat následně po vlastníkově pozemku uzavření smlouvy o jeho úhradě (k platbě je totiž vždy třeba nějaký titul a zde se však nejedná o poplatek požadovaný na základě vyhlášky, nýbrž o smluvní závazek). Nejvyšší soud ČR v Rozsudku ze dne 28. 2. 2013 sp. zn./č. j. 33 Cdo 3225/2011 přitom dovodil, že je taková smlouva platná a vymahatelná – obec tedy může smlouvou a následnou úhradou příspěvku např. podmínit vydání kladného vyjádření ke stavebnímu řízení. Požadovaná suma pak není zákonem nijak limitována a obec ji bude zpravidla vyžadovat ve výši odpovídající plánovaným investicím do potřebné infrastruktury.

3.2. Místní poplatek za užívání veřejného prostranství

Důvodem existence tohoto místního poplatku je udržet určitý řád na veřejných prostranstvích, umožnit všem obyvatelům toto prostranství užívat. Ten kdo si „zabere“ veřejné prostranství jen pro svoji potřebu, má povinnost zaplatit za to určitou částku. Podle § 34 zákona obcích¹⁰ jsou veřejným prostranstvím všechna náměstí, ulice, tržiště, chodníky, veřejná zeleň, parky a další prostory přístupné každému bez omezení, tedy sloužící obecnému užívání, a to bez ohledu na vlastnictví k tomuto prostoru. Jde o nemovité věci a obecně závazná vyhláška obce musí podrobně definovat o která místa jde - a to zejména ve vztahu k pojmu zvláštní užívání, které zákon definuje.

Kritériem pro zařazení prostranství mezi veřejná je to, že jde o takové nemovitosti, jež jsou přístupné bez omezení každému. Zvláštním užíváním veřejného prostranství se rozumí např. provádění výkopových prací, umístění dočasných staveb a zařízení sloužících pro poskytování prodeje a služeb, pro umístění stavebních nebo reklamních zařízení, umístění skládek apod. V případě umístění stavebního zařízení jde o zábor pozemku který je využíván pro stavbu jako zařízení stavby. Nejde v takovém případě o placení poplatku za plochu, na které se přímo staví.¹¹ Za skládku věcí, u které přichází v úvahu výběr poplatku

¹⁰ Zákon č. 128/2000 Sb., zákon o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Výkop samotný není tedy předmětem zpoplatnění, ale zábor okolo ano - tzn. vykopaná zemina, ohrazení, zakrytí prací apod. (poplatek platí ten, k jehož prospěchu došlo k záboru, u stavebních prací platí investor (stavebník) nikoliv dodavatel).

se dá považovat případ, kdy se složí něco na chodníku či jinde na veřejném prostranství, např. materiál - poplatek se platí až do doby, než se složené věci uklidí. Základem pro zpoplatnění je zabraná plocha veřejného prostranství pro jeho zvláštní užití v m².

3.3. Poplatek z pobytu

Jde o místní poplatek, který nahradil dříve vybírané poplatky z ubytovací kapacity a poplatky za lázeňský a rekreační pobyt. V tomto případě jde o zpoplatnění využívání nemovité věci. Poplatek z pobytu hradí sice ubytovaná osoba, nicméně povinnost poplatek vybrat a odvést jej obci má pronajímatel či ubytovatel. S poplatkovou povinností je spojena povinnost evidenční toho, kdo ubytování poskytuje. Evidenční knihu je pronajímatel povinen uchovávat po dobu 6 let od posledního zápisu.

3.4. Místní platby spojené s odpadem

V některých státech je zavedena daň z odpadů, která je totožná z hlediska zákonné úpravy s daní z nemovitých věcí, respektive je součástí této daně. V ČR se o této možnosti také uvažovalo, ale bylo rozhodnuto, že působí transparentněji, když se platí úhrada za to, že se produkuje odpad, než kdyby došlo ke zvýšení daní z nemovitých věcí a zdůvodnilo se to tím, že v každé nemovitosti občané produkují odpady.

V oblasti nakládání s komunálním odpadem se musí vycházet z povinností vyplývajících ze zákona o odpadech.¹² V souvislosti s přijetím tohoto zákona došlo ke změně a doplnění zákona o místních poplatcích. Předpokládá se, že obec získá prostřednictvím úhrady potřebné finanční prostředky na zajištění svozu, třídění a zneškodnění odpadů, včetně zajištění místa pro odkládání nebezpečných složek komunálního odpadu. Začlenění poplatků z odpadů mezi místní poplatky je důležité i z pohledu správy těchto poplatků, která se plně podřizuje zákonu o místních poplatcích. Došlo také k zpřesnění a případnému omezení neplatičů. S novou odpadovou legislativou se zrušila možnost vybírat úhradu na základě smlouvy, ale obec má stále několik variant, jakým způsobem bude úhrady v souvislosti s odpadovým hospodářstvím na jejím území vybírat. Všechny možnosti jsou uvedeny v zákoně č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích. Obec si může vybrat pouze jeden z uvedených poplatků - buď o poplatek za

¹² Zákon č. 541/2020 Sb.

obecní systém odpadového hospodářství nebo poplatek za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci.

Poplatek za obecní systém odpadového hospodářství do značné míry odpovídá přechozímu místnímu poplatku podle zákona o místních poplatcích. Poplatníkem je tak buď fyzická osoba přihlášená v obci nebo vlastník nemovitosti zahrnující byt, dům nebo stavbu pro rekreaci za podmínky, že v nemovitosti není přihlášená žádná fyzická osoba. Změnila se maximální výše poplatku, která může činit maximálně 1200 Kč ročně a obec již nemusí částku dělit na paušální částku a nákladovou. Jedná se tedy o nejjednodušší model zpoplatnění odpadového hospodářství pro rok 2022 a následující.

Poplatek za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci vychází z modelu, který je zakotven v zákoně o odpadech. Poplatníkem tohoto poplatku je fyzická osoba, která má v nemovité věci bydliště, nebo vlastník nemovité věci, ve které nemá bydliště žádná fyzická osoba. Bydlištěm se pro účely tohoto poplatku rozumí především faktický stav, nikoliv stav evidenční. Obec, která uvažuje o zavedení tohoto poplatku, musí současně rozhodnout, z jakého základu poplatku bude vycházet. Základem poplatku totiž může být hmotnost odloženého odpadu, objem odloženého odpadu, anebo kapacita soustředovacích prostředků (nádob, pytlů apod.).¹³ Výhodou poplatku za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci je, že může dobře posloužit jako motivační nástroj pro občany a další poplatníky, aby produkovali méně odpadu, více třídili, což ostatně navazuje i na budoucí povinnosti obce zajistit vytrídění určitého podílu odpadu už od roku 2025, nicméně správa tohoto poplatku je administrativně i technicky náročnější. Negativem může být i splatnost poplatku až v následujícím kalendářním roce (platí především pro hmotnostní a objemový základ). Pro malé obce bude nejjednodušší zvolit poplatek za obecní systém odpadového hospodářství, kde se stanoví jednotná sazba pro všechny poplatníky.

¹³ První dvě varianty vycházejí z teze, že každý platí tolik, kolik odpadu vyprodukuje. Jde tedy o značně motivující režim k třídění odpadů a předcházení jejich vzniku, nicméně tento model vyžaduje technické možnosti na straně svozové společnosti. Ta by totiž musela evidovat hmotnost či objem odpadu vyváženého z každé jednotlivé nádoby. Dalším úskalím této varianty je odložená splatnost. Z praktických důvodů je totiž žádoucí nastavit splatnost poplatku až v následujícím kalendářním roce, tedy v okamžiku, kdy bude zřejmé, kdo kolik odpadu vyprodukoval, což však s sebou přináší roční výpadek příjmu z poplatků za odpady. Pokud obce nezvolí variantu dle skutečné produkce odpadů, mohou stanovit tento poplatek podle kapacity soustředovacích prostředků. Jinými slovy, poplatek bude stanoven podle velikosti nádoby, jejich množství a četnosti svozů. Objedná-li si například plátce nádobu o velikosti 120 litrů s frekvencí svozů 2x měsíčně, činí objednaná kapacita soustředovacích prostředků za dílčí období (kalendářní měsíc) 240 litrů. Zákon rovněž stanovuje maximální sazbu poplatku za odkládání komunálního odpadu, která činí nejvýše 6 Kč za kg, pokud je základem hmotnost odpadu, a 1 Kč za litr, pokud je základem objem odpadu nebo kapacita soustředovacích prostředků.

Od ledna 2022 se ohlašovací povinnost k poplatku za odpady týká nejen vlastníků rodinných domů, bytů a chat, ve kterých není nikdo přihlášený k pobytu, ale dopadá i na právnické osoby. V objektech, ve kterých není přihlášena k pobytu žádná fyzická osoba, je třeba tuto situaci a každou změnu ohlásit do 30 dní ode dne, kdy došlo ke změně vlastnických práv nebo ke splnění podmínky, že se jedná o nemovitost bez přihlášené osoby. Má-li někdo na území obce/ města více prázdných nemovitostí, vzniká povinnost uhradit poplatek vícekrát. Jednou z titulu svého přihlášení v obci a podruhé z titulu vlastnictví nemovitosti, ve které není přihlášena žádná fyzická osoba. Pokud takových objektů vlastní fyzická osoba v obci více, pak bude platit poplatek vícekrát podle počtu takovýchto objektů.

Zákon o místních poplatcích vychází z nevyvratitelné domněnky, že i v případě nemovitostí, v nichž není nikdo přihlášen k pobytu, dochází k využívání obecního systému nakládání s komunálním odpadem v obci uživateli těchto objektů, a to minimálně v rozsahu, v jakém jej zatěžuje jeden poplatník. Pro vznik poplatkové povinnosti je rozhodující, zda je hlášený pobyt v konkrétní nemovitosti (byt, dům, chata), nikoliv to, že v ní žije někdo, kdo již v obci poplatek platí z titulu trvalého pobytu.

Plátcem poplatku za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci je i společenství vlastníků jednotek, pokud pro dům vzniklo, nebo vlastník nemovité věci v ostatních případech. Plátce poplatku je povinen vybrat poplatek od poplatníka. Spoluvlastníci nemovité věci zahrnující byt, rodinný dům nebo stavbu pro rodinnou rekreaci jsou povinni plnit poplatkovou povinnost společně a nerozdílně. Ustanovení o nemovité věci se použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytu, spolu s touto jednotkou spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku. Zákon stanovil právní fikci spočívající v tom, že za vlastníka nemovité věci se pro účely poplatků za komunální odpad považuje i svěřenský fond, podílový fond nebo fond obhospodařovaný penzijní společností, do nichž je nemovitá věc vložena. V případě staveb k individuální rekreaci, bytu či rodinného domu, v němž není nikdo přihlášen k pobytu, dochází k využívání obecního systému nakládání s komunálním odpadem v obci uživateli těchto objektů, a to minimálně v rozsahu, v jakém jej zatěžuje jeden poplatník. Poplatkovým obdobím je kalendářní rok, dílčím obdobím je kalendářní měsíc. Při vydávání vyhlášky musí zastupitelstvo respektovat zákonné limity pro výši poplatků a zároveň zákaz diskriminace občanů. Zákon o místních poplatcích obcím umožňuje sankcionovat prodlení

s úhradou tak, že neuhrazený poplatek zvýší poplatníkovi až na trojnásobek původní částky. Tímto způsobem tak může obec motivovat občany ke včasným úhradám. V případě neuhrazeného poplatku je totiž povinností obce vydat platební výměr, který doručí poplatníkovi a tento platební výměr pak lze napadnout správní žalobou u soudu a domáhat se tak ochrany před neoprávněnými požadavky obce.

ZÁVĚR

Daně i poplatky je možné ukládat na základě zákona, a proto i všechny platební povinnosti vztahující se k nemovitým věcem, je nutno zkoumat komplexně. A proč je daň z nemovitých věcí neoblíbená, i když není vysoká? A co s těmi ostatními platebními povinnostmi? Odpověď můžeme najít ve sféře psychologického dopadu daňové povinnosti na poplatníka.

Je to jednak každoroční povinnost daň z nemovitých věcí zaplatit. Platba daně není schovaná v cenách, jako je tomu u nepřímých daní, ani tuto daň nikdo nesrazí přímo z příjmu. Pro poplatníka je to skutečný přesun vlastních peněz na účet státu, který peníze převádí následně obcím. Stát je tak ten subjekt, který stojí proti poplatníkovi, a kterému poplatník musí ze svého zdaněného příjmu ještě zaplatit za to, že se je vlastníkem nějakého majetku. Pro povinný subjekt je celkem jedno, na základě čeho mu vzniká platební povinnost, ale vnímá to, že ve vztahu k jeho věci se vytvořila nějaká povinnost, že musí něco uhradit. Obdobně to platí u poplatků, odvodů a ostatních - různě nazvaných povinných plateb, které se v souvislosti s vlastnictvím či užitím nějaké nemovité věci stanovují a vybírají. Využívání nemovitého majetku a platby spojené s užíváním jeho majetku, jsou v řadě případů chápány jako zásahy státu do vlastnické práva daného subjektu. A vysvětlovat důvody zavedení platby i to, na co se výnos použije, je záležitostí státu, který by měl na tyto otázky odpovídat nejen v důvodových zprávách k přijímaným zákonům.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. KARFIKOVÁ, M. a kol., 2018. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-80-7552-935.
2. LOJDA, L., 2017. *Místní poplatek za zhodnocení pozemku jeho připojením na vodovod nebo kanalizaci [online]*. [cit. 2022-05-09]. Dostupné na:

<https://www.epravo.cz/top/clanky/mistni-poplatek-za-zhodnoceni-pozemku-jeho-pripojenim-na-vodovod-nebo-kanalizaci-105912.html>.

3. MARKOVÁ, H., 2017. Rozpočtové určení jako prvek konstrukce daní a poplatků, In: MRKÝVKA, P., CZUDEK, D. a J. VALDHANS eds. *Dny práva 2016, část Rekodifikace daní z příjmů (90 let od Englišovy daňové reformy)*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-8553-4.
4. MARKOVÁ, H., 2018. Obce a řešení výdajů ve veřejném zájmu – Municipalities and the solution of expenditures in public interest, In: LOTKO, E., ZAWADSKA-PAK, E. a M. RADVAN eds. *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, Białystok: Temida 2, ISBN 978-83-65696-08-3.
5. MARKOVÁ, H., 2018. Daňové a poplatkové souvislosti stavebního práva, In: STAŠA, J. a J. RAJCHL eds. *Sondy do stavebního práva*, Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, ISBN 978-80-87975-85-5.

LIMITY SÚDNEHO PRIESKUMU (AJ) VO VECIACH DANE Z NEHNUTEĽNOSTI¹

LIMITS TO JUDICIAL REVIEW (ALSO) IN PROPERTY TAX MATTERS

Peter Molitoris²

Abstrakt: Pri ukladaní dane z nehnuteľnosti ako jednej z miestnych daní dochádza zo strany obcí nezriedka k schváleniu všeobecne záväzných nariadení, ktorých ustanovenia sú v rozpore so zákonom o miestnych daniach. Na základe týchto normatívnych aktov sú následne vydávané rozhodnutia, ktorými je vyrubená daň, čím dochádza k reťazeniu nezákonnosti pri určení daňovej povinnosti. Príspevok sa zameriava na skúmanie možností súdnej ochrany v takýchto prípadoch, osobitne na skúmanie limitov, ktoré často účinnú súdnu ochranu znemožňujú.

Kľúčové slová: daň z nehnuteľnosti, miestne dane, správne súdnictvo, obec

Abstract: When imposing real estate tax as one of the local taxes, municipalities often adopt generally binding regulations, the provisions of which are in conflict with the Local Tax Act. On the basis of these normative acts, decisions are subsequently issued imposing the tax, thus creating a chain of illegality in the determination of the tax liability. The paper focuses on examining the possibilities of judicial protection in such cases, specifically examining the limits that often make effective judicial protection impossible..

Key words: real estate tax, local taxes, administrative justice, municipality

JEL kód: K34

ÚVOD

V podmienkach Slovenskej republiky má zásadný význam pre postavenie obcí vo sfére miestnych daní čl. 59 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), ktorý klasifikuje dane a poplatky na štátne a miestne. M. Radvan (2012, s. 33) charakterizuje miestnu daň ako dávku peňažného charakteru rozpočtovo určenú pre obecný (regionálny) rozpočet, ktorú môže samosprávny celok zaviesť či zrušiť a ktorú tiež môže ovplyvňovať akýmkoľvek spôsobom čo

¹ Príspevok bol vypracovaný v rámci riešenia výskumných úloh grantu VEGA 1/0214/21.

² doc. JUDr. Peter Molitoris, PhD., docent na Fakulte verejnej správy UPJŠ v Košiciach, habilitovaný vo vednom odbore správne právo, sudca Krajského súdu v Prešove. Kontakt: peter.molitoris@upjs.sk; ORCID: 0000-0002-2123-5760.

do základu, sadzby dane alebo niektorého z korekčných prvkov. Ústavne vymedzené členenie daní uvedené v čl. 59 ods. 1 ústavy reflektuje podľa Vernarského (2015, s. 24) skutočnosť, že „*miestna daň je k dispozícii ako prostriedok financovania časti verejnej moci prináležiacej miestnemu spoločenstvu, teda právom kvalifikovanej skupine subjektov existujúcej v prostredí širšieho spoločenstva (štát) disponujúceho regulačnými právomocami. Miestne spoločenstvo je však relatívne nezávislé od uvedeného širšieho, štátneho spoločenstva, ktoré do vlastných záležitostí miestnej komunity môže zasahovať len presne právom konkretizovanými spôsobmi rešpektujúcimi spomenutú relatívnu samostatnosť. Pokiaľ štátne dane vyjadrujú samostatnosť štátu a podčiarkujú jeho spôsobilosť niesť za výkon štátnej moci zodpovednosť, miestne dane zas ústavodarca poskytol komunitám existujúcim v štáte uznávajúcim občiansku spoločnosť a princíp subsidiarity. Čl. 59 ods. 1 Ústavy tak vyjadruje hodnotový postoj ústavodarcu, ktorý zakotvil, že dane nie je oprávnený ukladať len štát, ale aj od neho relatívne nezávislé subjekty. Môže sa ale jednať len o subjekty, ktoré vykonávajú časť verejnej moci využívaním širokého portfólia právomocí, a sú za takýto výkon aj právne zodpovedné*“.

Obec ukladaním miestnych daní na svojom území realizuje zákonom jej zverenú daňovú suverenitu, teda prostredníctvom vlastnej podzákonnej regulácie cestou všeobecne záväzného nariadenia schváleného postupom podľa zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov vybranú daň z katalógu daní upravených v zákone č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o miestnych daniach“) zavedie a zároveň, rešpektujúc limity tohto zákona, upraví aj jednotlivé daňové prvky. Obec takto realizáciou vlastnej podzákonnej normotvorby vytvára hmotnoprávny základ pre následne vyrubenie dane (Vartašová, Červená, 2019; Vernarský, 2015).

Napriek postaveniu obce ako normotvorcu a mocenského suveréna pri ukladaní miestnych daní, je vždy potrebné reflektovať, že aj daňovoprávne vzťahy sa realizujú na území a v právnom prostredí štátu a dopadajú na množinu osôb, ktorým je štát povinný poskytovať ochranu ich základných práv a slobôd. Takýmito subjektmi budú daňovníci miestnych daní. Ich práva a povinnosti budú v súvislosti s ukladaním miestnych daní dotknuté v prípade naplnenia hypotézy a dispozície platných a účinných daňových noriem upravujúcich miestne dane, a to buď priamo naplnením zákonných predpokladov, alebo na základe postupu, pri ktorom rovnaký subjekt, ktorý daň na svojom území zaviedol, teraz však už v procesnoprávnom postavení správcu dane v zmysle § 99 zákona o miestnych

daniach a § 4 ods. 1 daňového poriadku, rozhodnutím daň konkrétnemu daňovému subjektu vyrubí.

V rámci garantovaných inštitútov ochrany základných práv a slobôd má daňový subjekt možnosť proti rozhodnutiu o vyrubení dane podať odvolanie, o ktorom rozhoduje podľa § 4 ods. 2 písm. a) bod 1. daňového poriadku Finančné riaditeľstvo SR. V prípade neúspešného odvolania môže daňový subjekt, ktorý tvrdí, že pri vyrubení dane bol porušený zákon, čím došlo k zásahu do jeho verejných subjektívnych práv, podať správnu žalobu postupom podľa správneho súdneho poriadku (ďalej tiež ako „SSP“).

Obec teda najprv v rovine normatívnej, t. j. všeobecne záväzným aktom s pôsobnosťou na jej území zavedie daň a ustanoví jej základné daňové prvky a následne, na základe tohto vlastného normatívneho aktu vydáva akty individuálne, ktorými vyrubuje daň konkrétnym daňovým subjektom.

Postavenie obce sa teda v prípade miestnych daní od ostatných správcov uvedených v § 4 daňového poriadku líši pomerne významným spôsobom, keďže žiaden iný správca dane nemá priamy vplyv na normatívne zakotvenie a podobu daňových prvkov nim vyrubovaných daní, keďže všetky prvky daní štátnych sú upravené priamo zákonom.

Všetky doposiaľ uvedené skutočnosti je možné považovať v odborne erudovanom prostredí daňových právnikov za notoriety, avšak s ohľadom na praktický presah uvedených skutočností do rozhodovacej činnosti správnych súdov sa javilo ako vhodné aspoň stručne ich v úvode príspevku rekapitulovať a zároveň zvýrazniť „dvojediné“ postavenie obce ako daňového normotvorcu a zároveň správcu dane na vlastnom území, ktoré sa neprejavuje v právnorealizačnej a právnoaplikačnej rovine vždy pozitívne.

K špecifikám miestnych daní ako výrazu finančnej autonómie samosprávnych jednotiek na ich území totiž patrí aj možnosť využiť dane ako finančný nástroj, ktorým je možné pomerne pružne reagovať na mimoriadne a nepredvídané situácie, či už finančného charakteru, alebo charakteru sociálneho. Tradičný pohľad na dane síce použitie akejkoľvek dane ako priameho nástroja na riešenie aktuálnych ekonomických alebo sociálnych problémov prevažne odmieta (napr. Grúň, 2004, s. 93; Babčák, 2006, s. 167), prax podporená aj časťou teórie však v tomto pragmatickom prístupe zásadnejší problém nevidí (napr. Molitoris, 2010; Poliak, 2015; Horbulák, 2021; Skaloš, 2020).

Práve naznačená praktická resp. pragmatická rovina, v ktorej obce nezriedka využívajú miestne dane na riešenie aktuálnych ekonomických alebo

sociálnych problémov územného celku či dokonca na realizáciu politických cieľov vedie k rôznym „ad hoc“ úpravám textu všeobecne záväzných nariadení o miestnych daniach, v dôsledku ktorých dochádza k neprehľadnosti normatívneho textu, často vedúceho až k nesúladu finálnej podoby nariadenia so zákonom o miestnych daniach. Individuálne správne akty vydávané na základe takto nesúladných VZN pri vyrubení dane konkrétnym daňovníkom sú následne predmetom správnych žalôb práve s poukazom na nezákonnosť VZN, na základe ktorého boli vydané. Najčastejšie sa tieto námietky objavujú práve vo vzťahu k dani z nehnuteľnosti.

V súdnej praxi takto koncipovaná námietka nutne vedie k otázke, ktorú musí konajúci správny súd vyriešiť prednostne, a to otázke, nakoľko má správny súd právomoc zaoberať sa v konaní o všeobecnej správnej žalobe otázkou zákonnosti VZN obce o miestnych daniach, na základe ktorého bolo napadnuté rozhodnutie o vyrubení dane vydané.

1. LIMITY SÚDNEHO PRIESKUMU V KONANÍ O VŠEOBECNEJ SPRÁVNEJ ŽALOBE

Konanie v správnom súdnictve je podľa § 5 ods. 5 SSP založené výlučne na dispozitívnosti a začať môže len na základe návrhu podaného aktívne legitimovanou osobou. Žaloba, ktorou je možné napadnúť rozhodnutie správcu dane o vyrubení dane sa označuje ako všeobecná správna žaloba a je upravená v prvej hlave tretej časti správneho súdneho poriadku. Pokiaľ je však dôvodom tvrdenej nezákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia správcu dane a druhostupňového orgánu skutočnosť, že tieto boli vydané na základe všeobecne záväzného nariadenia (ďalej tiež len ako „VZN“) obce, ktoré nie je v súlade so zákonom o miestnych daniach, bude úlohou správneho súdu vysporiadať sa aj s otázkou, nakoľko v rámci konania o všeobecnej správnej žalobe môže skúmať a hodnotiť zákonnosť VZN obce o miestnych daniach.

Z definície predmetu všeobecnej správnej žaloby uvedenej v § 177 ods. 1 SSP vyplýva, že žalobca sa touto žalobou môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

Žalobcom môže byť podľa § 178 ods. 1 SSP fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

Pojmy rozhodnutie a opatrenie orgánu verejnej správy správny súdny poriadok definuje v § 3 ods. 1 písm. b) a c). Rozhodnutím orgánu verejnej správy sa rozumie správny akt vydaný orgánom verejnej správy v administratívnom konaní, ktorý je formálne označený ako rozhodnutie alebo je za rozhodnutie považovaný podľa osobitného predpisu a zakladá, mení, zrušuje alebo deklaruje práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby, alebo sa jej priamo dotýka. Opatrením orgánu verejnej správy je správny akt vydaný orgánom verejnej správy v administratívnom konaní, ktorým sú alebo môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzickej osoby a právnickej osoby priamo dotknuté.

Všeobecná správna žaloba teda podľa § 178 ods. 1 SSP smeruje voči takému správneho aktu, ktorý je výsledkom administratívneho konania, v ktorom žalobca vystupoval ako účastník konania. Proces schvaľovania VZN obcou takýmto procesom nie je napriek tomu, že podľa § 3 ods. 1 písm. a) SSP administratívnym konaním je potrebné rozumieť každý postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov. Pri vydávaní normatívneho správneho aktu – VZN o miestnych daniach však daňový subjekt nepochybne nemá postavenie účastníka konania.

Z citovaných definícií žalobcu ako aj kľúčových pojmov predmetu súdneho prieskumu v konaní o všeobecnej správnej žalobe (rozhodnutie, opatrenie) je možné jednoznačne uzavrieť, že všeobecne záväzné nariadenie nie je ani rozhodnutím, ani opatrením, ktoré by mohlo byť všeobecnou správnu žalobou napadnuté.

Z rozhodovacej činnosti správnych súdov vyplýva, že rozsah, v ktorom môžu preskúmať aj normatívny akt, na základe ktorého bolo vydané rozhodnutie zasahujúce do verejných subjektívnych práv žalobcu, je daný iba rozsahom skutočností uvedených v § 134 ods. 2 písm. a) a b) SSP, a teda je možné skúmať, či nebolo rozhodnutie vydané na základe neúčinného právneho predpisu a či bolo vydané orgánom, ktorý bol na jeho vydanie oprávnený. Prieskum sa preto obmedzuje spravidla iba na preverenie splnenie formálnych podmienok schválenia a publikácie VZN, z ktorých je možné vyvodit' záver o platnosti a účinnosti VZN v čase vydania vyrubovacieho rozhodnutia.

2. LIMITY SÚDNEHO PRIESKUMU V KONANÍ O SÚLADE

Správny súdny poriadok za účelom umožnenia prieskumu všeobecne záväzných nariadení obce upravuje osobitný typ konania, a to konanie o súlade všeobecne záväzného nariadenia obce, mesta, mestskej časti alebo samosprávneho kraja so zákonom, nariadením vlády a všeobecne záväznými právnymi predpismi ministerstiev a ostatných ústredných orgánov štátnej správy podľa § 357 a nasl. SSP (ďalej tiež len „*konanie o súlade*“).

V tomto konaní sa žalobca môže žalobou domáhať vyslovenia nesúladu všeobecne záväzného nariadenia obce, mesta, mestskej časti alebo samosprávneho kraja vydaného vo veciach územnej samosprávy so zákonom alebo vo veciach plnenia úloh štátnej správy so zákonom, nariadením vlády a všeobecne záväznými právnymi predpismi ministerstiev a ostatných ústredných orgánov štátnej správy.

Popri už zmienených definíciách týkajúcich sa všeobecnej správnej žaloby existencia tohto osobitného typu konania, aj s prihliadnutím na princíp subsidiarity vo vzťahu všeobecnej a osobitnej právnej úpravy, vylučuje možnosť, aby na základe všeobecnej správnej žaloby podanej proti konkrétnemu rozhodnutiu správny súd preskúmaval zákonnosť všeobecne záväzného nariadenia obce a autoritatívne rozhodoval o jeho nesúlade s právnym predpisom vyššej právnej sily – zákonom o miestnych daniach.

Samotná existencia osobitného druhu žaloby, na základe ktorej správny súd súlad VZN so zákonom preskúmať môže, však problém daňového subjektu nerieši, a to s ohľadom na úzke vymedzenie okruhu osôb aktívne legitimovaných na podanie tohto druhu žaloby. Žalobcom totiž podľa § 359 SSP môže byť iba prokurátor, ktorého protestu proti všeobecne záväznému nariadeniu obce, mesta, mestskej časti alebo samosprávneho kraja nebolo vyhovené, prípadne vo veciach verejného záujmu v oblasti životného prostredia aj zainteresovaná verejnosť. Pokiaľ ide o prokurátora, pod nevyhovením protestu prokurátora sa rozumie nezrušenie všeobecne záväzného nariadenia alebo jeho napadnutej časti, nevykonanie zmeny všeobecne záväzného nariadenia alebo jeho napadnutej časti v lehote podľa osobitného predpisu.

Daňový subjekt sa v dôsledku citovanej právnej úpravy dostáva do procesne pomerne komplikovanej situácie. V konaní, na ktorého iniciovanie je aktívne legitimovaným, správny súd nemôže preskúmať súlad VZN o miestnych daniach so zákonom a na konanie, v ktorom takýto prieskum súd vykonať môže, daňový

subjekt aktívne legitimovaným nie je. Ocitá sa tak v situácii, kedy mu vyrubovacím rozhodnutím bola uložená povinnosť na základe VZN, ktoré môže byť v zjavnom rozpore so zákonom o miestnych daniach (napr. v dôsledku stanovenia daňovej sadzby dane z nehnuteľnosti vo výške odporujúcej zákonu o miestnych daniach) no zároveň nemá veľa procedurálnych možností na atakovanie tohto protiprávneho stavu.

Vo vzťahu k spornému všeobecne záväznému nariadeniu totiž platí princíp prezumpcie zákonnosti správneho aktu, ktorý sú povinné rešpektovať tak daňové orgány, ako aj správny súd, keďže je významnou súčasťou princípu právnej istoty. V zmysle tohto princípu, pokiaľ nedôjde ku konštatovaniu nesúladu všeobecne záväzného nariadenia so zákonom o miestnych daniach (zákonom aprobovaným spôsobom), je v rozhodovacej činnosti potrebné vychádzať z predpokladu, že všeobecne záväzné nariadenie v súlade so zákonom je. To vo vzťahu k všeobecnej správnej žalobe znamená, že správny súd preskúmajajúci žalobou napadnuté individuálne rozhodnutie o vyrubení dane bude musieť vychádzať z predpokladu, že bolo vydané na základe zákonného všeobecne záväzného nariadenia. To následne v prípade nezistenia iných pochybení majúcich za následok porušenie verejných subjektívnych práv žalobcu (resp. v prípade, ak neboli v žalobe iné pochybenia namietané) povedie k zamietnutiu žaloby pre jej nedôvodnosť podľa § 190 SSP.

3. RIEŠENIA?

Daňový subjekt sa môže obrátiť s podnetom na prokurátora, aby podal proti všeobecne záväznému nariadeniu protest a v prípade nevyhovenia protestu následne správnu žalobu podľa § 357 SSP, avšak aj tu si je potrebné uvedomiť, že zo strany daňového subjektu pôjde iba o podnet, z ktorého mu nevyplýva právny nárok na podanie protestu. Prokurátor sa nemusí s podnetom stotožniť a protest podať a rovnako tak v prípade, ak by protest podal no obec by mu nevyhovela, nie je povinnosťou prokurátora podať správnu žalobu. Aj za predpokladu, že by došlo k situácii, že prokurátor podá protest a v prípade nevyhovenia podá aj správnu žalobu, ešte stále nie je možné hovoriť o prelomení prezumpcie zákonnosti všeobecne záväzného nariadenia, a to až do momentu, kedy správny súd právoplatným rozhodnutím túto nezákonnosť nekonštatuje a nedôjde k strate účinnosti tohto všeobecne záväzného nariadenia.

Taktiež je potrebné vziať do úvahy skutočnosť, že daňovému subjektu plyní od oznámenia rozhodnutia druhostupňového orgánu dvojmesačná lehota

na podanie správnej žaloby, a teda nemá reálnu možnosť čakať na to, ako dopadne jeho podnet, už vôbec nie na výsledok prípadného súdneho konania iniciovaného prokurátorom. Pokiaľ by chcel zvýšiť svoje šance na úspech, mal by najneskôr po oznámení druhostupňového rozhodnutia podnetom iniciovať konanie o proteste a zároveň v lehote podať správnu žalobu. V prípade, ak by bol prokurátorom protest podaný, mal by daňový subjekt navrhnúť správne mu súdu prerušenie konania podľa § 100 ods. 2 písm. a) SSP s poukazom na riešenie otázky významnej v konaní.

Spornou otázkou ostáva, ako by sa mal správny súd konajúci o všeobecnej správnej žalobe proti vyrubovaciemu rozhodnutiu vysporiadať s prípadným rozsudkom totožného miestne a vecne príslušného správneho súdu o nesúlade VZN s prihliadnutím na § 135 ods. 1 SSP. Podľa tohto ustanovenia je totiž na rozhodnutie správneho súdu rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy. Podľa nášho názoru by správny súd nepochybne mal prihliadnuť na existenciu rozsudku o nesúlade VZN, keďže toto rozhodnutie, hoc s priamymi účinkami ex nunc, deklaruje, že predmetné VZN bolo v rozpore so zákonom už v čase, kedy bolo na základe neho vydané napadnuté vyrubovacie rozhodnutie. Išlo teda o stav v čase vydania rozhodnutia, ktorý bol nezákonný. Opačné posúdenie veci, a teda striktné poukázanie na to, že v čase vydania vyrubovacieho rozhodnutia sa voči VZN uplatňovala prezumpcia zákonnosti a teda žaloba je nedôvodná, by bolo výsledkom formalistického prístupu a v zásade by eliminovalo akúkoľvek možnosť daňového subjektu domôcť sa ochrany svojich subjektívnych práv porušených v dôsledku reťaziacej sa nezákonnosti napriek tomu, že táto nezákonnosť jej „prameňa“ v podobe nesúladného VZN bola právoplatne konštatovaná súdom. Ad absurdum si je možné predstaviť situáciu, kedy by obec vedome schválila VZN so sadzbami dane z nehnuteľnosti násobne vyššími, než sú limity podľa zákona o miestnych daniach a na základe tohto by rozhodnutiami vyrubila daňovníkom daň. Protest prokurátora by nereflekovala a pokiaľ by tieto rozhodnutia nezrušil druhostupňový orgán (je otázne, či by ich mohol zrušiť iba s poukazom na nezákonnosť VZN, domnievame sa však, že nie), stali by sa právoplatnými a vykonateľnými. Následne by správny súd žalobu zamietol s poukazom na to, že rozhodnutia boli vydané na základe VZN s prezumpciou zákonnosti (hoci by bolo VZN protestované, resp. neskôr stratilo účinnosť na základe rozhodnutia súdu) a daňový subjekt by bol povinný povinnosť uloženú mu v rozpore so zákonom splniť. Takýto právny stav by rozhodne nezodpovedal zásade legality, ktorá je určujúcim princípom činnosti verejnej správy,

o ostatných princípoch materiálneho právneho štátu či dobrej verejnej správy ani nehovoriac.

Inou možnosťou je navrhnúť správne súdu postup podľa § 100 ods. 1 písm. b) SSP, a teda prerušenie konania a predloženie veci ústavnému súdu na konanie o súlade právnych predpisov podľa čl. 125 ods. 1 písm. d) ústavy s tým, že žalobca nemá možnosť iniciovať bez sprostredkovateľa v podobe prokurátora konanie, v ktorom o súlade VZN so zákonom rozhoduje iný súd. Aj tu je však potrebné uviesť, že ústavný súd s ohľadom na jeho recentnú rozhodovaciu činnosť v obdobných prípadoch zďaleka nie je jednotný, pokiaľ ide o skúmanie otázky prejudiciality a s ňou súvisiacim dopadom prípadného konštatovania nezákonnosti (neústavnosti) napadnutého právneho predpisu na prebiehajúce súdne konanie (napr. PL. ÚS 5/2021, PL. ÚS 6/2021 a pripojené disenty sudcov). Možné je tu poukázať aj na názor T. Lálíka (2018, s. 714-715), podľa ktorého „*Ak sa všeobecný súd v rámci konkrétnej kontroly ústavnosti obráti na Ústavný súd s pochybnosťou o ústavnosti právnej normy, ktorú má aplikovať, nález Ústavného súdu o protiústavnosti vyvoláva okamžité účinky na konanie, ktoré mu predchádzalo. To znamená, že sa derogačný nález vzťahuje aj na skutkové okolnosti, ktoré vznikli pred existenciou derogačného nálezu. Nález je teda retroaktívnym právom pre právny stav v čase vzniku relevantných právnych skutočností. Okrem logickej argumentácie, takémuto záveru nahráva aj znenie poslednej vety Čl. 144 ods. 2 Ústavy. Teda konkrétna kontrola ústavnosti všeobecne záväzného právneho predpisu, jeho časti alebo jednotlivého ustanovenia je retroaktívneho charakteru.*“

ZÁVER

Z doterajšej analýzy vyplýva, že postup, ktorý má daňový subjekt k dispozícii v prípade, ak dôvodom nezákonnosti rozhodnutia o vyrubení dane z nehnuteľnosti je nezákonnosť východiskového VZN o miestnych daniach je pomerne zdĺhavým procesom viacerých navzájom súvisiacich krokov, na ktorých uskutočnenie má daňový subjekt len veľmi obmedzený priamy vplyv, zatiaľ čo voči nemu môže objektívne existovať právoplatné individuálne rozhodnutie ukladajúce mu povinnosť zaplatiť daň vo výške odporujúcej zákonu o miestnych daniach. Obdobne obmedzené možnosti má aj samotný správny súd, ktorý, napriek tomu že z hľadiska vecnej a miestnej príslušnosti je súdom oprávneným konať tak o súlade VZN ako aj o zákonnosti vyrubovacieho rozhodnutia, nemôže priamo toto konanie iniciovať. Pokiaľ by chcel ochranu žalobcovi poskytnúť,

musel by sa obrátiť na ústavný súd s návrhom na konanie podľa čl. 125 ústavy, hoci v inom druhu konania je spôsobilým sám o súlade VZN so zákonom rozhodovať.

Za úvahu zákonodarcu by preto stálo hľadať možnosti, ako sprostredkovať prístup k súdnej ochrane aj tým subjektom, ktoré boli na svojich právach dotknuté v bezprostrednej súvislosti so zákonom odporujúcim VZN obce. Uvažovať by bolo možné o procesnom postupe, ktorý by umožnil správne mu súdu v súvislosti s podanou všeobecnou správnu žalobou iniciovať konanie o súlade VZN pribratím prokurátora a dotknutej obce za ďalších účastníkov konania v prípade ak zistí, že žalobca namieta nezákonnosť konkrétnych ustanovení VZN, ktoré boli voči nemu uplatnené cestou žalovaného individuálneho správneho aktu, obdobne ako to bude môcť urobiť od 1.1.2025.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BALKO, L. a V. BABČÁK et al., 2006. *Finančné právo*. Bratislava: Bratislavská vysoká škola práva, ISBN 8088931533.
2. GRÚŇ, Ľ., 2004. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha: Linde, ISBN 9788072014749.
3. HORBULÁK, Z., 2021. Aktuálne výzvy a problémy systému miestnych daní v Maďarsku. in LIPTÁKOVÁ, K., ed. *Miestne dane v krajinách Vyšehradskej štvorky. Zborník vedeckých prác*. Praha: Leges. ISBN 9788075025098.
4. ĽALÍK, T., 2018. *Všeobecné a individuálne účinky derogačných nálezov Ústavného súdu SR*; Justičná revue, 70, 2018, č. 6-7, s. 714-715.
5. MOLITORIS, P., 2010. Miestne dane - sociálny rozmer v ich konštrukcii a správe. In: VERNARSKÝ, M. a kol. *Sociálna funkcia v právnej úprave zdaňovania príjmov*. Košice: UPJŠ v Košiciach. ISBN 9788070978610.
6. POLIAK, L., 2015. Social dimension of local taxes. In: *Znalosti pro tržní praxi 2015: ženy - podnikatelky v minulosti a současnosti*. Olomouc: Societas scientarium Olomucensis II. ISBN 9788087533123.
7. RADVAN, M., 2012. *Místní daně*. Praha: Wolters Kluwer ČR, ISBN 9788073579326 .
8. SKALOŠ, M., 2020. Sociálna funkcia a spravodlivosť v práve so zreteľom na miestne dane v podmienkach slovenskej republiky. in. *Právne rozpravy*

on-screen. Zborník z online vedeckej konferencie konanej dňa 29. 05. 2020 na Právnickej fakulte Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici. Banská Bystrica: Belianum. ISBN 9788055717708.

9. VARTAŠOVÁ, A. a K. ČERVENÁ. 2019. *Views on Quality of Tax Regulation in the Slovak Republic (Focused on Real Property Taxation)*. Praha: Nakladatelství Leges, ISBN 9788075024169.
10. VERNARSKÝ, M., 2015. Normotvorba obce vo veciach miestnych daní. In *ÚZEMNÁ SAMOSPRÁVA A TVORBA PRÁVA*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, s. 22-42. ISBN 978-80-8152-384-7.

MIESTNE DANE (A DAŇ Z NEHNUTEĽNOSTÍ) – VYBRANÉ PROBLÉMY KOMPARATÍVNEHO VÝSKUMU¹

LOCAL TAXES (AND PROPERTY TAX) – ASSORTED PROBLEMC OF COMPARATIVE RESEARCH

Anna Vartašová² – Mária Bujňáková³

Abstrakt: Príspevok sa venuje vybraným problémom, ktoré sú spojené s uplatňovaním komparatívneho prístupu k skúmaniu miestnych daní so zameraním na daň z nehnuteľnosti, a to v kontexte rozdielného prístupu jednotlivých štátov k posúdeniu, čo je miestna daň, ako aj predmetu zdanenia daňou z nehnuteľností a s tým spojeného pojmoslovia, rozpočtového určenia či metodiky vykazovania príjmov z týchto druhov platieb daňového charakteru. Autorka tieto aspekty skúmala na vzorke štátov Vyšehradskej skupiny.

Kľúčové slová: miestne dane, daň z nehnuteľností, komparatívna metóda, daňové príjmy, krajiny V4.

Abstract: The paper discusses selected issues related to the application of a comparative approach to the study of local taxes with a focus on the real property tax, in the context of the different approaches of individual states to assessing what is considered a local tax, as well as the subject of real property tax and the related terminology, budgeting or methodology of reporting revenues from these types of tax payments. The author examined these aspects on a sample of Visegrad Group countries.

Keywords: local taxes, real property tax, comparative method, tax revenues, Visegrad group countries.

JEL kód: K34, H71

ÚVOD

Miestne dane (Sidák, Duračinská, 2014) predstavujú štandardný právny inštitút a častú formu zdanenia uplatňovanú v rôznych štátoch (Vartašová, 2021). Radvan (2019, s. 150) ich definuje ako finančný odvod stanovený rozpočtom

¹ Tento príspevok vznikol v rámci riešenia projektu VEGA č. 1/0214/21.

² JUDr. Anna Vartašová, PhD., výskumný pracovník, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie, venuje sa najmä oblasti dane z nehnuteľností a miestnych daní, email: anna.romanova@upjs.sk; ORCID: 0000-0002-1366-0134.

³ doc. JUDr. Mária Bujňáková, CSc., docent, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Katedra finančného práva, daňového práva a ekonómie, venuje sa najmä oblasti priamych daní, e-mail: maria.bujnakova@upjs.sk; ORCID: 0000-0002-6574-1411.

obce, ktorý (stanovenie alebo úprava niektorých štrukturálnych prvkov dane, ako je základ dane, sadzby dane alebo korekčné prvky) môže obec ovplyvniť. V rámci daňových a poplatkových inštitútov uplatňovaných v jednotlivých krajinách niekedy nie je na prvý pohľad jasné (jednoznačné), či v prípade konkrétnej platby ide o miestnu daň, keďže sa často líši legislatívny stav od stavu jeho interpretácie akademikmi príslušného štátu, ktorí hodnotia konkrétny inštitút nie podľa jeho názvu, ale jeho obsahu – znakov. Tento nesúlad komplikuje snahy o dôsledné uplatňovanie komparatívneho prístupu k skúmaniu miestnych daní, a to i z hľadiska porovnávania výnosov z miestnych daní, kde navyše komparáciu komplikuje ďalší faktor, a sice rozdielnosť uplatňovaných metodických postupov pri porovnávaní výnosov týchto platieb pre konkrétnu úroveň vlády (miestnu, regionálnu, štátnu) na lokálnej (štátnej) a medzinárodnej úrovni.

Cieľom tohto príspevku je preto identifikácia a zdôvodnenie jednotlivých rozporov a problémov, s ktorými sa stretneme a ktoré je potrebné vziať do úvahy pri porovnávaní rôznych atribútov miestnych daní naprieč spektrom štátov, ktoré ich uplatňujú. Ako vzorku sme zvolili krajiny Vyšehradskej skupiny (V4), čo priamo nadväzuje na náš predchádzajúci výskum, kde sme sa porovnávaníu miestnych daní v týchto štátoch venovali podrobnejšie (Vartašová, 2020; Vartašová, 2021; Vartašová, Červená, 2022, Bujňáková, 2015). Pri výskume sme využili metódu analýzy, indukcie a komparácie.

1. IDENTIFIKÁCIA MIESTNYCH DANÍ

V Slovenskej republike (SR) existuje osem fakultatívnych miestnych daní (MD), regulovaných zákonom č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady⁴ a jeden fakultatívny miestny poplatok za rozvoj, ktorý je upravený zákonom č. 447/2015 Z. z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Tento poplatok však z jeho povahy považovať skôr za miestnu daň, než za poplatok, a to napriek jeho názvu (Vartašová, 2021, s. 134; tiež Popovič, 2016, s. 1275). Obe kategórie platieb sú príjmom obcí, ktoré rozhodujú o ich ukladaní a vyberaní a vykonávajú ich správu ako výkon samosprávnej pôsobnosti.

V Maďarsku (MR) obdobne existujú miestne dane a upravené sú zákonom č. C z roku 1990 o miestnych daniach, ktoré na báze fakultatívnosti ukladá

⁴ Ide o daň z nehnuteľností, daň za psa, daň za užívanie verejného priestranstva, daň za ubytovanie, daň za predajné automaty, daň za nevýherné hracie prístroje, daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta a daň za jadrové zariadenie. Zákon tiež upravuje aj jeden obligatórny miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.

a zároveň spravuje obec - v rámci výkonu prenesenej pôsobnosti (Hoffman, 2019: 72 – 73). Konkrétne je to daň zo stavieb, daň z pozemkov, osobná komunálna daň, turistická daň, miestna daň z podnikania a špecifikom je kompetencia obce zaviesť inú obecnú daň nad rámec uvedeného výpočtu, ktorá nie je zakázaná iným zákonom a pokiaľ nie je jej predmet už zdanený inou daňou.

V Českej republike (ČR) formálne miestne dane neexistujú. Legislatíva pozná daň z nehnuteľností, ktorú upravuje zákon č. 338/1992 Zb. o dani z nehnuteľných vecí ako daň celoštátnu so s rozpočtovým určením v prospech obcí, a miestne poplatky, regulované zákonom č. 565/1990 Zb. o miestnych poplatkoch, medzi ktoré patria poplatok za psov, poplatok za pobyt, poplatok za užívanie verejného priestranstva, poplatok zo vstupného, poplatok za povolenia na vjazd s motorovým vozidlom do vybraných miest a častí miest, poplatok za prevádzkovanie systému zhromažďovania, zberu, prepravy, triedenia, využívania a odstraňovania komunálnych odpadov a poplatok za zhodnotenie stavebného pozemku možnosťou jeho pripojenia na stavbu vodovodu alebo kanalizácie. Charakter miestneho poplatku za prevádzkovanie systému zhromažďovania, zberu, prepravy, triedenia, využívania a odstraňovania komunálnych odpadov uplatňovaného v ČR je však odlišný od toho slovenského, nakoľko sadzbu poplatku tvorí výlučne hodnota nákladov obce na zabezpečenie činností nakladania s komunálnymi odpadmi, ale aj určitá paušálna suma, ktorá citelne zvyrazňuje prvok neekvivalencie (dane) a tento poplatok tak nemá charakter čírej odplaty za službu realizovanú obcou ako je tomu v SR (Vartašová, 2021, s. 141; Radvan 2019a, s. 156 a nasl.). Tieto miestne poplatky sú ukladané obcami a spravuje ich obecný úrad v rámci výkonu prenesenej pôsobnosti. Tieto platby (tak daň z nehnuteľných vecí ako aj miestne poplatky) sú však akademikmi napriek legislatívnemu režimu i terminológii považované za de facto systém miestnych daní (Radvan, 2018, s. 152–153; Marková, 2005; rozdielne však napr. Kruntorádová, 2015: 80).

V Poľsku (PL) sa stretneme s kombináciou vyššie zmienených modelov. Miestne dane a poplatky ako príjmy obcí sú zakotvené a regulované zákonom z 12. januára 1991 o miestnych daniach a poplatkoch a patri medzi ne daň z nehnuteľností, daň z dopravných prostriedkov, trhový poplatok, miestny poplatok, kúpeľný poplatok, poplatok za reklamu, poplatok za držanie psov. Správu vykonáva starosta obce, resp. prezident mesta. Kým tieto miestne dane sú obligatórne, o zavedení miestnych poplatkov rozhoduje obec. Popri nich však existujú viaceré platby, rozpočtovo určené v prospech obcí no spravované

rôznymi orgánmi podľa ich charakteru⁵, ktoré právna veda (napr. Dowgier, 2020, s. 19; Ociesa, 2016, s. 198) považuje za miestne dane napriek absencii ich formálneho (legislatívneho) označenia ako miestnych daní. Podľa Bitnera a Kornberger-Sokołowskej (2018: 61) by bolo vhodnejšie hovoriť o „obecných daniach“, keďže pojem „miestne dane“ používa zákon len vo vzťahu k tým upraveným v zákone o miestnych daniach a poplatkoch. Felis, Gołębiowski a Stiller (2019: 48) rozlišujú miestne dane s aktívnym daňovým orgánom, kam patrí poľnohospodárska daň (upravená zákonom z 15. novembra 1984 o poľnohospodárskej dani), lesná daň (upravená zákonom z 30. októbra 2002 o lesnej dani), daň z nehnuteľností a daň z dopravných prostriedkov a miestne dane s pasívnym daňovým orgánom, ktorých výnos sa do rozpočtu obcí iba poukazuje štátom, t. j. daň z civilnoprávných transakcií (upravená zákonom z 9. septembra 2000 o dani z civilnoprávných transakcií), daň z dedičstva a darovania (upravená zákonom z 28. júla 1983 o dani dedičskej a darovacej) a paušálna daň z príjmov fyzických osôb platená vo forme daňovej karty (upravená zákonom z 20. novembra 1998 o paušálnej dani z príjmov z niektorých príjmov fyzických osôb). Obdobne ako v ČR, aj samotné miestne poplatky a ďalšie tu zahrnuté poplatky⁶ napriek svojmu terminologickému označeniu vykazujú skôr znaky daní než poplatkov (Hanusz, 2015: 22; Dowgier, 2020: 19; Etel a Popławski (2012: 1) hovoria o tzv. poplatkoch daňového charakteru. (Vartašová, 2021)

⁵ Starosta obce alebo prezident mesta (lesná a poľnohospodárska daň, kolkový poplatok, adjacentný poplatok a poplatok z plánovania); daňové úrady (daň z dedičstva a darovania, paušálna daň z príjmov fyzických osôb platená vo forme daňovej karty), notári (daň z civilnoprávných transakcií) či koncesný orgán (ťažobný poplatok).

⁶ Kolkový poplatok upravený zákonom zo 16. novembra 2006 o kolkovom poplatku, ťažobný poplatok upravený zákonom z 9. júna 2011 geologický a banský zákon, adjacentný poplatok upravený zákonom z 21. augusta 1997 o správe nehnuteľností, poplatok z plánovania upravený zákonom z 27. marca 2003 o územnom plánovaní a rozvoji, či ďalšie.

Prehľadovo možno tieto rozdiely systematizovať v tabuľke č. 1:

Tabuľka č. 1: Existencia miestnych daní v krajinách V4			
	Legislatíva: zákon o MD	Akademici: existencia MD	Iné platby považované za miestne dane
SR	✓	✓	poplatok za rozvoj
ČR	x	✓	daň z nehnuteľných vecí miestne poplatky
PL	✓	✓+	miestne poplatky (5) iné dane: • daň z civilno-právnych transakcií • daň z dedičstva a darovania • paušálna daň z príjmov FO platená vo forme daňovej karty + iné poplatky: kolkový poplatok, adjacentný poplatok, ťažobný poplatok, poplatok z plánovania a ďalšie
MR	✓	✓	x

Zdroj: vlastné spracovanie

Z hľadiska skladby miestnych daní stojí za zmienku rozdielnosť v prístupe štátov - popri často uplatňovaných miestnych daniach (daň z nehnuteľností, zdanenia rekreačných pobytov, príp. prechodného ubytovania, daň za psa) sme identifikovali aj dane, ktoré sú síce ukladané vo viacerých štátoch, no nie na rovnakej vládnej úrovni. Príkladom je daň z motorových vozidiel, ktorá bola do roku 2014 miestnou daňou v SR, stále je miestnou daňou v PL, no v MR je v pozícii podielovej dane (delenej medzi štátny a miestny rozpočet v pomere 60 : 40) a v ČR je štátnou daňou (cestná daň). Obdobne je možné zmieniť i daň z dedičstva, darovania a prevodu nehnuteľností, ktorá je v PL miestnou daňou na rozdiel od ostatných štátov, kde je štátnou daňou (ČR, MR a do jej zrušenia aj v SR) (Vartašová, 2021).

1.1. Posúdenie dane z nehnuteľností

Daň z nehnuteľností je typickou majetkovou daňou (Babčák, 2019, s. 376; Radvan, 2007, s. 5), ktorú uplatňujú rôzne štáty sveta (Iptipedia), krajiny V4 nevynímajúc. Jej miesto v sústave daní a povaha z hľadiska diferenciacie na štátne a miestne dane sa však líšia. V SR je táto daň upravená ako univerzálna daň na nehnuteľnosti a ako miestna daň, ktorá je rozpočtovým príjmom obcí, ktoré ju ukladajú a vyberajú, no v ČR je to univerzálna štátna daň, ktorú spravujú finančné úrady, avšak je následne poukazovaná obciam. Komplikovanejšia je situácia v Poľsku, kde je daň z nehnuteľností upravená ako miestna daň, ktorú ukladajú

a spravujú obce a je aj príjmom obcí, no nie je daňou univerzálnou – jej predmetom sú pozemky, budovy alebo ich časti a stavby alebo ich časti súvisiace s vykonávaním podnikateľskej činnosti. Nezdaňujú sa ňou poľnohospodárska pôda a lesy, s výnimkou tých, ktoré sa používajú na podnikanie, nehnuteľnosti vo vlastníctve Štátnej pokladnice, ktoré sú súčasťou štátnych zásob nehnuteľného majetku, a ďalšie druhy nehnuteľností (Vartašová, 2021, s. 160). Popri nej sú totiž zakotvené ďalšie dve (formálne však nie miestne) dane, a to poľnohospodárska daň a lesná daň, ktoré tiež zdaňujú nehnuteľností (Miemiec, Zawadska, 2021). Kým prvá sa vyberá z pozemkov klasifikovaných v katastri ako poľnohospodárska pôda, s výnimkou pozemkov používaných na inú podnikateľskú činnosť než poľnohospodársku, tej druhej podliehajú lesné pozemky evidované v katastri nehnuteľností ako lesy, s výnimkou lesov používaných na inú než lesnú hospodársku činnosť. Tieto sú spravované obcami a tiež tvoria ich rozpočtový príjem. Nemenej komplikovaná je situácia v Maďarsku, kde je daň z nehnuteľností zakotvená ako miestna daň oddelene ako daň zo stavieb a daň z pozemkov, ktoré sú príjmom obcí, no zároveň existuje iná miestna daň uvalená na nehnuteľný majetok vo vlastníctve jednotlivcov a byty vo vlastníctve iných ako súkromných osôb prenajatých jednotlivcom – osobná komunálna daň (Hulkó, Féher, 2021, s. 161), ktorá sa uplatňuje ako tzv. zjednodušená forma, resp. alternatíva pozemkovej dane a dane zo stavieb (Vartašová, Červená, 2022, s. 203). Navyše, dani z pozemkov nepodlieha poľnohospodárska pôda, ktorá je však často zdaňovaná obcami práve cez obecné dane (Hulkó, Féher, 2021, s. 150). Poslednou komplikáciou v Maďarsku je zdanenie líniových stavieb, teda prvkov inžinierskych sietí, osobitnou daňou⁷, ktorá však je štátnou daňou a príjem z nej je príjmom štátu, teda nejde ani len o podielovú daň (Vartašová, Červená, 2022, s. 203). Tento aspekt spôsobuje komplikácie pri komparácii v dôsledku toho, že v ČR je súčasťou predmetu dane z nehnuteľných vecí aj časť inžinierskych stavieb uvedených v prílohe⁸ k zákonu o dani z nehnuteľných vecí a v Poľsku sú priemyselné a líniové stavby komplexne zahrnuté do predmetu dane z nehnuteľnosti (Miemiec, Zawadska, 2021, s. 121).

2. KOMPARÁCIA VÝNOSOV MIESTNYCH DANÍ

⁷ Zákon č. CLXVIII z roku 2012 o dani z inžinierskych stavieb v znení neskorších predpisov.

⁸ Ide o rôzne telekomunikačné, banícke, hutnícke a iné priemyselné veže, stožiare, komíny, vysoké pece a iné priemyselné stavby.

Identifikovanie jednotlivých platieb, ktoré spadajú pod inštitút miestnych daní je, ako sme vyššie uviedli, komplikovaný proces. Tento znásobuje otázka dostupnosti zdrojov údajov o výnosoch miestnych daní. V ideálnom prípade je vhodné vychádzať z údajov zverejnených konkrétnym štátom, či už ministerstvom financií alebo štatistickým úradom, podľa toho, ktorý orgán v danom štáte publicitu týchto údajov zabezpečuje. Tu však vyvstáva problém potreby ovládania príslušného jazyka, z ktorého dôvodu sa komparatívne práce v širšom medzinárodnom meradle zameriavajú na univerzálne, resp. komplexné zdroje údajov, akými sú databázy Eurostatu alebo OECD. Získanie údajov o výnosoch miestnych daní je však komplikované faktom, že údaje o výnosoch výslovne kategórie „miestnych daní“ nie sú dostupné. Obe databázy totiž evidujú len údaje o „daňové príjmy miestnej správy (t. j. „local government“), čo nie sú totožné pojmy. K nim je totiž možné popri miestnych daniach zahrnúť aj podielové dane. Sumárne položky daňových príjmov miestnej správy eviduje Eurostat ako príjmy miestnej správy v kategorizácii S1313, kde sú dostupné príjmy konkrétne za štáty V4 v rozsahu ako uvádza tabuľka č. 2 na prvých štyroch riadkoch.

Tabuľka č. 2: Príjmy miestnej úrovne vlády (Local Government - S1313) (mil. lokálnej meny)												
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Eurostat	ČR	183 949	192 535	195 306	210 259	221 941	233 637	257 654	276 619	304 196	324 438	320 959
	MR	658 888	679 258	692 650	676 099	699 973	772 591	808 772	849 849	928 329	1 010 706	912 724
	PL	57 999	62 261	66 592	67 565	71 989	76 006	80 808	87 343	96 143	102 824	104 281
	SR	493,1	519,4	537,3	570,8	578,3	454,2	455,8	470,1	496,5	520,1	571,1
MF SR: príjmy územnej samosprávy SR		1 873,36	2 142,96	2 209,98	2 272,56	2 375,52	2 746,92	2 908,20	3 113,21	3 425,04	3 750,59	3 785,49

Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Eurostatu (k 14. júlu 2022) a Ministerstva financií SR

V piatom riadku tabuľky je uvedený údaj, ktorý uvádza Ministerstvo financií SR ako príjmy územnej samosprávy (Ministerstvo financií SR, 2022), z čoho je zrejmé, že dané údaje za SR nesúhlasia. Eurostat uplatňuje totiž metodiku ESA 2010, v zmysle odseku 1.78 ktorej „daň sa pripisuje vládnej jednotke, ktorá vykonáva právomoc uložiť daň [...] a má konečnú právomoc stanoviť a meniť základ dane“. Teda, údaje Eurostatu by mali zahŕňať len dane, o ktorých ukladaní rozhoduje konkrétna úroveň vlády, v danom prípade miestna. Za SR sú to miestne dane, kde však podľa údajov ministerstva financií napr. v roku 2020 bol výnos všetkých miestnych daní bez miestneho poplatku za komunálne odpady 479 mil. EUR a s ním 653 mil. EUR, čo s Eurostatom uvedenou sumou 571,1 mil. eur neseďí ani v prvom ani druhom prípade. Takto môžeme identifikovať rozdiely i v ďalších rokoch. Dôvodom je aj uplatňovanie

kategórie S1313 (ESA 2010), ktorá zahŕňa nie len územnú samosprávu v „našom štandardnom ponímaní“, t.j. obce, samosprávne kraje a iné územné celky vykonávajúce či už územnú samosprávu alebo prenesený výkon štátnej správy, ale „pozostáva z jednotiek štátnej správy s miestnou pôsobnosťou (s možnou výnimkou jednotiek sociálneho zabezpečenia). Miestne samosprávy zvyčajne poskytujú miestnym obyvateľom širokú škálu služieb, z ktorých niektoré môžu byť financované z dotácií z vyšších úrovní verejnej správy. Štatistiky za miestnu samosprávu zahŕňajú širokú škálu vládnych jednotiek, ako sú okresy, obce, mestá, mestské časti, mestské obvody, školské obvody a vodohospodárske alebo kanalizačné obvody. Jednotky miestnej správy s rôznymi funkčnými kompetenciami majú často právomoc nad rovnakými geografickými oblasťami.“ (Eurostat, 2022b) V rámci uplatnenej metodiky Eurostatu však eviduje nezrovnalosť aj v prípade ČR, kde v podstate mimo miestnych poplatkov miestna samospráva nerozhoduje o ukladaní žiadnej dane a ich výnos predstavuje v roku 2020 len 5 mld. CZK⁹ (Ministerstvo financií ČR, 2021), teda prezentované sumy dosahujúce vyše 300 mld. CZK jednoznačne musia zahŕňať i podielové dane, o ktorých územná samospráva nerozhoduje vôbec, a prípadne i ďalšie druhy platieb v prospech iných spomenutých subjektov v rámci kategórie S1313. Tieto nezrovnalosti v rámci správneho uplatňovania vlastnej metodiky vyvolávajú otázky ohľadom hodnovernosti tohto zdroja dát z hľadiska prezentovaných sumárnych údajov. Problematické je i ich overenie z údajov zverejňovaných jednotlivými štátmi, keďže jedine maďarský štatistický úrad zverejňuje údaje v kategorizácii podľa S1313. Ministerstvo financií ČR popri príjmoch územnej samosprávy na svojej webovej stránke zverejňuje aj príjmy ostatných subjektov z metodiky S1313, no SR ani PL tieto údaje nemajú dostupné a zverejňujú len údaje o výnosoch územnej samosprávy. OECD zverejňuje sumárne štatistiky výnosov daní miestnej správy („local government“) ako podiel na HDP alebo celkových daňových príjmoch miestnej správy (OECD, 2020).

Jedinou možnosťou je tak výnosy jednotlivých miestnych daní spočítať jednotlivo za každú daň, čo napr. vedie Eurostat (2022a), no v tomto prípade je nevyhnutné ovládať systém miestnych daní daného štátu a i tu existujú položky niektorých daní, ktoré nie sú dostupné (napr. za SR absentuje miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady¹⁰, za ČR poplatok za užívanie

⁹ Spolu s daňou z nehnuteľných vecí 16,6 mld. CZK.

¹⁰ Ktorý sa ale na účely výkazníctva zahŕňa v rámci štruktúry rozpočtu obce spoločne s ostatnými miestnymi daňami do jednej položky (dane za špecifické služby); navyše v zmysle § 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 sa považuje za daň *sensu largo* (Vartašová, 2020, s. 502). (Vartašová, 2021, s. 173)

verejného priestranstva a poplatok za prevádzkovanie systému zhromažďovania, zberu, prepravy, triedenia, využívania a odstraňovania komunálnych odpadov, za PL napr. trhový poplatok, ťažobný poplatok a paušálna daň z príjmov fyzických osôb platená vo forme daňovej karty). OECD obsahuje podrobnejšiu štatistiku daňových príjmov miestnej úrovne vlády („local government“), ktorú však uvádza len v súhrnných príjmových položkách¹¹ a ich podpoložkách, čiže identifikovať konkrétne zahrnuté dane je problematické. Z konkrétnych údajov za SR, ČR, MR a PL však jasne vyplýva, že kým v niektorých prípadoch sú zahrnuté len miestne dane (aspoň približne údaje súhlasia za SR), v iných aj podielové štátne dane (MR, PL) (OECD, 2020).

Obdobný problém nesúhlasných údajov sme identifikovali pri prehľadových štatistikách o podieloch výnosov dane z nehnuteľností na HDP, kde sa štatistiky Eurostatu a OECD výrazne odlišujú, vid' tabuľka č. 3.

Tabuľka č. 3: Podiel dane z nehnuteľností na HDP (%)																						
	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		2020	
	OECD	EU	OECD	EU	OECD	EU	OECD	EU	OECD	EU	OECD	EU	OECD	EU	OECD	EU	OECD	EU	OECD	EU	OECD	EU
SR	0,406	0,4	0,401	0,4	0,43	0,4	0,44	0,4	0,434	0,4	0,42	0,4	0,429	0,4	0,427	0,4	0,413	0,4	0,402	0,4	0,478	0,4
ČR	0,41	0,2	0,503	0,2	0,503	0,2	0,464	0,2	0,45	0,2	0,474	0,2	0,488	0,2	0,467	0,2	0,455	0,2	0,416	0,2	0,204	0,2
PL	1,318	0,8	1,283	0,8	1,339	0,8	1,404	0,9	1,402	0,9	1,368	0,9	1,374	0,9	1,362	0,8	1,313	0,8	1,264	0,8	1,288	0,8
MR	1,138	0,3	1,113	0,3	1,214	0,4	1,284	0,5	1,275	0,5	1,252	0,5	1,084	0,5	1,042	0,5	0,964	0,5	0,939	0,4	1,064	0,4

Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Eurostatu a OECD

Dôvodom je opätovne uplatňovanie odlišnej metodiky: kým Eurostat zahŕňa „dane z pôdy, budov a ostatných stavieb“ (Eurostat, 2022b), OECD vychádza z oveľa širšieho kontextu, t.j. „daň z nehnuteľností je definovaná ako opakujúce sa a jednorazové dane z používania, vlastníctva alebo prevodu nehnuteľností. Patria sem dane z nehnuteľného majetku alebo čistého majetku, dane zo zmeny vlastníctva majetku v dôsledku dedenia alebo darovania a dane z finančných a kapitálových transakcií. Tento ukazovateľ sa týka vlády ako celku (všetkých úrovní verejnej správy) a meria sa v percentách HDP aj celkových daní.“ (OECD, 2021). Jedinou krajinou, kde tieto údaje navzájom súhlasia je SR, aj to len z dôvodu, že SR neuplatňuje dane z prevodu či prechodu nehnuteľností. Z metodiky OECD navyše vyplýva, že sa kumulujú tieto príjmy pre rôzne úrovne vlády (v prípade Maďarska tieto výnosy zjavne zahŕňajú aj daň z inžinierskych stavieb, ktorá nie je miestnou daňou, hoci sa vzťahuje na nehnuteľnosti), kým v prípade Eurostatu je možnosť voľby úrovne vlády (celoštátna – miestna), ktorej sa dané výnosy majú týkať.

¹¹ 1000 Taxes on income, profits and capital gains, 2000 Social security contributions, 3000 Taxes on payroll and workforce, 4000 Taxes on property, 5000 Taxes on goods and services, 6000 Other taxes

ZÁVER

V príspevku sme sa venovali problematike medzinárodného porovnávania miestnych daní a špecificky dane z nehnuteľností, a to v kontexte potreby správneho identifikovania týchto daní v daňových sústavách jednotlivých štátov a ich následného porovnávania z hľadiska výnosov, ktoré pre územnú samosprávu predstavujú.

Identifikovali sme tieto problematické aspekty, ktoré daný proces sprevádzajú:

- Nejednotnosť prístupu k identifikácii miestnych dní, ktorá je spôsobená legislatívnymi nedostatkami: formálne označenie jednotlivých platieb používaných v legislatíve nekorešponduje s ich obsahovou náplňou - nerešpektujú sa poznatky (daňovo-)právnej vedy v zmysle charakteristických znakov jednotlivých platieb (napr. rozdiely medzi daňami a poplatkami) či názvoslovia zodpovedajúceho úrovni vlády, ktorej výnos daných platieb náleží (napr. absencia pojmu miestna daň u platby, ktorá je príjmom obce a obec aj definuje niektoré jej prvky – najčastejšie sadzbu).
- Totožné dane nie sú považované za dane tej stej vládnej úrovne: identifikovali sme prípady, keď tá istá daň (z hľadiska predmetu dane) je v niektorých štátoch považovaná za miestnu daň, kým v iných za štátnu daň.
- Rozdeľovanie zdanenia jednotlivých predmetov rovnakého druhu medzi viaceré dane: identifikovali sme prípady štátov, ktoré napr. neuplatňujú univerzálne zdanenie všetkých nehnuteľností jednou daňou, ale rôzne druhy nehnuteľností zdaňujú rôznymi daňami (s rozdielnymi názvami), čím napr. pri skúmaní a porovnávaní výnosov dane potenciálne zužujú rozsah pokrytia (teda aj údaje o výnosoch) „hlavnej“ dane (v danom prípade dane z nehnuteľností), resp. spôsobujú nejasnosť ohľadom zahrnutia výnosov všetkých daní, ktoré by z obsahového hľadiska pod daň z nehnuteľností spadať mali.
- Rozdiely v metodike uplatňovanej pri vykazovaní údajov: zistili sme, že jednotlivé databázy vykazujú údaje vypočítané na základe rozdielnych metodík, čo znemožňuje vzájomné porovnanie/overovanie údajov, resp. získavanie špecifických údajov cielených na konkrétne skupiny daní (napr. miestne dane ako celok); navyše sme identifikovali nezrovnalosti aj

v samotných údajoch vykazovaných v niektorých databázach (eurostat), čo ešte viac komplikuje možnosť spoliehať sa na súhrnné údaje.

Výsledkom týchto problematických aspektov je nie len sťaženie výskumu v predmetnej oblasti, ale aj otázka, do akej miery je možné závery verejne dostupných oficiálnych spracovaných komparatívnych štatistík posudzovať ako relevantné a skutočne presné.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BUJŇÁKOVÁ, M. et al., 2015. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 408 s. ISBN 9788081522468.
2. BABČÁK, V., 2019. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Ružomberok: EPOS, 376 s. ISBN 9788056202470.
3. BITNER, M. a E. KORNBERGER-SOKOŁOWSKA, 2018. *Prawo finansów samorządowych*. Varšava: Wolters Kluwer Polska, 240 s, ISBN 978-83-8160-001-9.
4. DOWGIER, R., ETEL, L., LISZEWSKI, G. a B. PAHL, 2020. *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*. Varšava: Wolters Kluwer Polska, 1140 s, ISBN 978-83-8187-782-4.
5. ETEL, L. a M. POPLAWSKI [online]. 2012. *Dochody własne j.s.t. - podatki lokalne*, ABC. [cit. 2020-03-16]. Dostupné z <https://sip.lex.pl/#/publication/469915217/etel-leonard-poplawski-mariusz-dochody-wlasne-j-s-t-podatki-lokalne?keyword=podatki%20lokalne&unitId=metric&cm=STOP>.
6. EUROSTAT. 2022a. *Main national accounts tax aggregates [online]*. [cit. 2022-06-14]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10A_TAXAG__custom_3067091/default/table?lang=en.
7. EUROSTAT. 2022b. *National Tax lists [online]*. [cit. 2022-06-14]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics.
8. FELIS, P., GOŁĘBIEWSKI, G. a W. STILLER, 2019. Powierzchniowe a wartościowe opodatkowanie nieruchomości na przykładzie Polski i Niemiec - Surface Area and Value Property Taxation. The example of

- Poland and Germany. *Analizy i Studia CASP - Analysis and Studies CASP*. roč. 8, č. 2, s. 51-69. ISSN 2451-0475. DOI: 10.33119/ASCASP.2019.2.4.
9. HANUSZ, A. red., 2015. *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*. Varšava: Wolters Kluwer Polska, 468 s. ISBN: 978-83-264-9201-3.
 10. HOFFMAN, I., 2019. Jedynie teoretyczna możliwość wprowadzenia katastralnego systemu opodatkowania nieruchomości – uregulowania w zakresie podatków od nieruchomości na Węgrzech - Only a Theoretical Possibility of the Ad Valorem Property Tax System – the Regulation on Immovable Property Taxes in Hungary. *Analizy i Studia CASP - Analysis and Studies CASP*. roč. 8, č. 2, s. 71-83. ISSN 2451-0475. DOI: 10.33119/ASCASP.2019.2.5.
 11. HULKÓ G. a J. FEHÉR, 2021. Hungary. In: RADVAN, M. et al. eds. *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia*. Maribor: Institute for Local Self-Government Maribor, s. 143-176. ISBN 9789617124040.
 12. IPTIPEDIA [online]. [cit. 2022-05-07]. Dostupné na: http://wiki.ipti.org/index.php/Main_Page.
 13. KRUNTORÁDOVÁ, I., 2015. *Politické aspekty financování českých měst*. Praha: Karolinum, 194 s, ISBN 978-80-246-2744-1.
 14. MARKOVÁ, H., 2005. Finanční zdroje místních společenství a Evropská charta místní samosprávy v podmínkách ČR, In: RADVAN, M. a P. MRKÝVKA eds. *Financování územní samosprávy ve zjednocující se Evropě*. Brno: Masarykova univerzita, s. XXX, ISBN: 80-210-3677-X.
 15. MIEMIEC, W. a ZAWADSKA, P. 2021. Poland. In: RADVAN, M. et al. eds. *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia*. Maribor: Institute for Local Self-Government Maribor, s. 117-142. ISBN 9789617124040.
 16. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKEJ REPUBLIKY. 2021. Štátny záverečný účet územných rozpočtov [online]. [cit. 2022-07-01]. Dostupné na: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocety/statni-zaverecny-ucet-uzemnich-rozpocetu>.
 17. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY. 2022. Územná samospráva. Vyhodnotenie výsledkov rozpočtového hospodárenia obcí a vyšších územných celkov za rok 2021 až 2012 [online]. [cit. 2022-

- 07-01]. Dostupné na: <https://www.mfsr.sk/sk/financie/verejne-financie/uzemna-samosprava/>.
18. OCIESA, M., 2016. Zarządzanie podatkami lokalnymi w gminie na przykładzie podatku od nieruchomości. *Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej*. roč. 24, č. 1, s. 197–211. ISSN 2083-1560. DOI: 10.17512/znpcz.2016.4.1.19.
 19. OECD. 2020. *Revenue statistics [online]*. [cit. 2022-06-14]. 345 s. 9789264691063 (EPUB). <https://doi.org/10.1787/8625f8e5-en>.
 20. OECD. 2021. *Data. Tax on Property [online]*. [cit. 2022-06-10]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart>.
 21. POPOVIČ, A., 2016. Zamyslenie sa nad miestnym poplatkom za rozvoj. *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*. roč. 68, č. 11, s. 1263-127. ISSN 1335-6461.
 22. RADVAN, M., 2018. Correction Elements in Case of Czech Local Charges. In: MRKÝVKA, P. et al. eds. *The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy*. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, s. 474-486. ISBN 978-80-210-9087-3.
 23. RADVAN, M., 2019. Municipal charges on communal waste: do they compete with the immovable property tax? *Journal of Financial Management of Property and Construction*. roč. 24, č. 2, s. 148-165. ISSN 1366-4387. DOI: 10.1108/JFMPC-02-2018-0007.
 24. RADVAN, M., 2007. Zdanění majetku v Evropě. Praha: C.H. Beck, 386 s., ISBN 8071795636.
 25. SIDAK, M., DURČINSKÁ, M. et al., 2014. Finančné právo. Bratislava: C.H. Beck, 528 s. ISBN 9788089603220.
 26. VARTAŠOVÁ, A., 2020. Uplatňovanie inštitútu miestnych daní v krajinách V4. In: *INTERPOLIS '20*. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici – Belianum, s. 500-508, ISBN 9788055718040.
 27. VARTAŠOVÁ, A., 2021. Komparácia systémov miestnych daní v krajinách Vyšehradskej štvorky. In: LIPTÁKOVÁ, K. ed. *Miestne dane v krajinách Vyšehradskej štvorky: zborník vedeckých prác*. Praha: Nakladatelství Leges, s. 127-186, ISBN 9788075025098.

28. VARTAŠOVÁ, A. a K. ČERVENÁ, 2022. Real Property Tax in the Countries of Visegrad Group – Comparative View. *Studia Iuridica Lublinensia*. roč. 31, č. 1, s. 191-211. ISSN 1731-6375. DOI 10.17951/sil.2022.31.1.191-211.

STAV A PERSPEKTÍVY VEREJNÝCH FINANCIÍ V EÚ

Recenzovaný zborník vedeckých prác

Zostavovatelia: Mgr. Elena Lazoríková
JUDr. Adrián Popovič, PhD.
JUDr. Anna Románová, PhD.

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Vydavateľstvo: ŠafárikPress

Rok vydania: 2022
Rozsah strán: 256
Rozsah: 15 AH
Vydanie: prvé

THE CONDITION OF PUBLIC FINANCES IN THE EU AND THEIR FUTURE PERSPECTIVES

Reviewed proceedings of scientific papers

Editors: Mgr. Elena Lazoríková
JUDr. Adrián Popovič, PhD.
JUDr. Anna Románová, PhD.

Publisher: Pavol Jozef Šafárik University in Košice
Publishing house: ŠafárikPress

Year of publication: 2022
Number of pages: 256
Authors' sheets: 15
Edition: first



DOI: <https://doi.org/10.33542/SPF22-0145-2-00>
ISBN 978-80-574-0145-2 (e-publikácia)