

SKÚSENOSTI S ELEKTRONICKOU SPRÁVOU DANÍ V SR

MATEJ KAČALJAK

Právnická fakulta, Univerzita Komenského v Bratislave, Slovenská republika

Abstract in original language

S rastúcou dôležitosťou elektronických služieb v správe vecí verejných sa objavuje potreba prehodnotiť existujúcu legislatívu vo vzťahu k najdôležitejším procesom vo verejnej správe, napríklad vo správe daní. Príspevok sa zaoberá právnou úpravou možnosti elektronickej správy daní, aktuálnymi zmenami v príslušnej legislatíve a venuje stručný priestor aj právnej komparácii s českým tzv. E-government Act.

Key words in original language

elektronizácia verejnej správy, e-dane, Slovenská republika

Abstract

With the rising importance of electronic services in government, there is a need to revise the legislation regarding major administrative processes, e.g. tax administration. The paper deals with the legal framework of e-taxes in Slovakia, recent changes in the legislation concerned and provides a short comparative view of the Czech e-government act.

Key words

E-government, e-taxes, Slovakia

1. ÚVOD

V kontexte financovania rozpočtových potrieb väčšiny moderných štátov zohrávajú dane nezastupiteľnú úlohu. Pre ilustráciu považujem za vhodné podotknúť, že v rámci štátneho rozpočtu na rok 2011 počíta vláda Slovenskej republiky s daňovými príjmami vo výške 8 786 829 000 EUR, čo predstavuje 66,83 % všetkých rozpočtovaných príjmov. Uvedený podiel je navyše mierne skreslený značným objemom prostriedkov pochádzajúcich z rozpočtu Európskej únie.

V takejto situácii je mimoriadne dôležité, aby zdaňované subjekty boli motivované dobrovoľne sa vzdať časti svojich dôchodkov a teda náklady štátu na výber daní boli optimalizované v čo najväčšej miere. V tomto kontexte je možné identifikovať prakticky dve oblasti, v ktorých je možné vykonávať zmeny. Jednak vo sfére hmotného práva má štát možnosť ovplyvňovať výšku príjmov prostredníctvom optimalneho nastavenia daňového základu, resp. metód jeho určenia a následne prostredníctvom nastavenia daňových zadziieb. Zároveň však nesmie zaostávať procesnoprávna úprava, ktorá má nemalý vplyv na vnímanie "spravodlivosti" resp. "nespravodlivosti" zdaňovania.

V nasledujúcom texte bude najprv venovaný priestor vymedzeniu aktuálneho právneho stavu, ktorý významnou mierou prispel, resp. prispieva k efektívnemu výberu daní v Slovenskej republike. Ďalej sa budem venovať aktuálnym zmenám vo vzťahu k možnostiam doručovania dokumentov medzi daňovým orgánom a daňovým subjektom a napokon bude krátky priestor venovaný porovnaniu platnej českej úpravy doručovania v rámci "E-government Actu" a právnej úprave, ktorá má nadobudnúť účinnosť v Slovenskej republike dňa 1. januára 2012. Pri analýze si dovoľujem vysloviť predpoklad, že zásady neutrálnosti a spravodlivosti tak, ako sú vymedzené ďalej v texte, sú naplnené až v prípade, keď nie sú daňové subjekty v rámci zisťovacieho konania vystavované nadmernej administratívnej záťaži s prihliadnutím na dostupnosť technológií a možnosť ich reálneho využitia väčšinou používateľov. Procesná úprava tak musí neustále reagovať na aktuálne technologické trendy a zvyšovať užívateľský komfort daňových subjektov, čo povedie k zefektívneniu ich ekonomických procesov a v konečnom dôsledku aj k zvýšeniu výberu daní.

2. AKTUÁLNY HMOTNOPRÁVNY A PROCESNOPRÁVNY RÁMEC VÝBERU DANÍ V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Vo vzťahu k hmotnoprávnemu rámcu bola v rokoch 2004 až 2006 v Slovenskej republike uskutočnená daňová reforma. V rámci koncepcie uvedenej daňovej reformy boli stanovené nasledovné zásady:¹

1. spravodlivosť, proporcionalita - pričom spravodlivosť je v rámci koncepcie chápaná v súlade s tradičným teoretickým vymedzením horizontálnej spravodlivosti, t.j. rovnaké predmety zdanenia majú byť zdanené rovnako. Zásada proporcionality bola v rámci reformy premietnutá do lineárnej sadzby dane z príjmu.
2. neutrálnosť - podľa ktorej má byť zdanenie neutrálne v tom zmysle, že nemá skresľovať hospodárske procesy a má v čo najmenšej miere ovplyvňovať ekonomické rozhodnutia subjektov. Keď subjekty začnú svoje správanie prispôbovať umelo a zle vytvoreným daňovým normám, napr. preskupovať svoje príjmy, znižuje sa tým celospoločenská efektívnosť alokácie zdrojov.

¹ Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006, Ministerstvo financií SR [Online] [cit. 2011-05-15] <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3995#tag03>

3. vylúčenie duplicity zdanenia - podľa tejto zásady má k zdaneniu príjmov dôjsť len raz, a to pri prechode od tvorby dôchodkov k ich spotrebe, resp. reinvestícii. Obdobne by napr. pri majetkových daniach nemalo dochádzať k viacnásobnému zdaňovaniu majetku.
4. jednoduchosť a jednoznačnosť - uvedená zásada vychádza z predpokladu, že čím sú právne predpisy zložitejšie, tým sú vyššie náklady a nároky na výpočet, výber a správu dane. K vybranému objemu dane musia byť náklady na jej výber minimálne.
5. účinnosť - Daň musí byť účinná. To znamená, že nesmie poskytovať legálne možnosti vyhnutia sa plateniu dane a nesmie uľahčovať nelegálny daňový únik, alebo dokonca subjekty k tomu nabádať alebo motivovať. Tak isto nesmie neprimeranými zásahmi a nelogickými opatreniami subjekty k daňovému úniku nepriamo nútiť. Čím viac výnimiek zákon obsahuje, tým ľahšie sa nájdu možnosti úniku. Účinnosť tiež znamená, že výnos z dane musí byť primerane vysoký, aby daň plnila svoju fiškálnu funkciu, t. j. celkové náklady na aplikáciu dane na strane daňových subjektov (napr. administratívne náklady) i štátnych orgánov (náklady na správu dane) musia byť primerané vo vzťahu k výnosom z dane.

Viacere z uvedených zásad je však nutné uplatniť aj pri tvorbe procesného rámca výberu daní. Daňové subjekty totiž môžu subjektívne vnímať spravodlivosť, resp. nespravodlivosť zdaňovania aj na individuálnej skúsenosti so správcom dane. Je možné prijať ako správny predpoklad, že pocit nespravodlivosti proporcionálne narastá s množstvom úkonov, ktoré musí subjekt vykonať voči správcovi dane a ich časovou náročnosťou. Z ekonomického hľadiska je totiž nutné nevyhnutne vyčísľovať čas strávený vykonávaním "administratívnych" úkonov, ktoré priamo nesúvisia s podnikaním ako záťaž, ktorá má vplyv na ekonomické aktivity daňových subjektov. Pri prekročení určitej hranice, môže aj vďaka nedokonalkej procesnej úprave daňový subjekt dospieť k rozhodnutiu o zmene druhu svojej zárobkovej činnosti, či dokonca k jej ukončeniu a to aj napriek relatívne priaznivému nastaveniu napr. daňových sadzieb.

V kontexte technologickým možností 21. storočia je potom prirodzenou voľbou snaha o obmedzenie tradičnej listovej korešpondencie a jej nahradenie prostriedkami elektronického doručovania.

V slovenskej daňovej procesnej úprave boli prvé kroky uskutočnené zákonom č. 609/2003 Z.z., ktorý do zákona č. 511/1992 Zb. Vložil ust. § 17a s názvom "Doručovanie elektronickými prostriedkami". Uvedená úprava bola postavená na inštitúte elektronického podpisu. Od daňového subjektu sa vyžadovalo doručiť správcovi dane oznámenie, ktoré obsahovalo všetky zákonom predpísané náležitosti, aby mohol správca dane doručovať elektronicky. Následne pri každom doručení bol povinný daňový subjekt do troch dní od prijatia písomnosti zaslať potvrdenie doručena správcovi dane podpísané zaručeným elektronickým podpisom inak sa písomnosť považovala za nedoručenú a správca dane doručoval písomnosti listovou formou.

V §20 bola v ods. 7 a 8 upravená možnosť daňového subjektu urobiť podanie prostredníctvom zaručeného elektronického podpisu, pričom ust. § 17a sa malo primerane vzťahovať aj na tieto prípady. Z uvedeného potom vyplývalo, že ak správca dane do 3 dní od doručenia podania nezaslal daňovému subjektu potvrdenie o doručení, písomnosť sa považovala za nedoručenú a daňový subjekt musel zaslať písomnosť listovou formou.

Následne zákonom č. 679/2004 Z.z. bolo ust. §20 upravené v zmysle, že bolo umožnené doručovať aj písomnosti, ktoré neboli podpísané zaručeným elektronickým podpisom. V súlade s ust. § 20 ods. 8 ak daňový subjekt chce doručovať správcovi dane písomnosti elektronickými prostriedkami, ktoré nebudú podpísané zaručeným elektronickým podpisom, je povinný písomne oznámiť správcovi dane údaje potrebné na doručovanie na tlačive podľa vzoru uverejneného na internetovej stránke daňového riaditeľstva a na internetovej stránke colného riaditeľstva. O takomto postupe uzavrie správca dane s daňovým subjektom písomnú dohodu, na ktorú sa primerane vzťahuje § 11. Dohoda obsahuje najmä náležitosti elektronického doručovania, spôsob overovania podania urobeného elektronickými prostriedkami a spôsob preukazovania doručenia.

Dnes je možné konštatovať, že uvedené legislatívne úpravy nesplnili očakávania zákonodarcov. Uvedené tvrdenie najlepšie ilustruje štatistika daňových priznaní podaných elektronickými prostriedkami v roku 2010. "V roku 2010 bolo podaných menej ako 1% daňových priznaní k dani z príjmu elektronicke, u fyzických osôb nepodnikateľov bolo podané elektronicke len 1 z celkovo 450 619 daňových priznaní."² Na uvedenom "nelichotivom" stave sa však veľkou mierou podieľalo aj zlyhanie webového sídla Daňového riaditeľstva SR v roku 2010, vďaka ktorému bolo prakticky nemožné na konci marca so správcom dane komunikovať elektronickými prostriedkami. Určitou mierou mohol prispieť aj nevhodný formát daňových formulárov poskytovaných Daňovým riaditeľstvom, ktoré poskytovali len nepatrné zlepšenie v užívateľskom komforte oproti "tradičným" papierovým formulárom a dokonca obsahovali niekoľko funkcií, ktoré tvorili ich vyplňanie a tlač, resp. ukladanie v elektronickej forme vyslovene nepohodlným.

V rámci platného legislatívneho rámca vyvinulo Daňové riaditeľstvo SR iniciatívu na zlepšenie uvedeného stavu, v ktorej predstavilo elektronicke aplikáciu eDane. "Táto aplikácia umožňuje nielen jednoducho vyplniť, vytlačiť a uložiť aktuálne daňové tlačivá, ale zároveň umožňuje autorizovaným užívateľom ich aj odoslať elektronicke formou bez nutnosti návštevy daňového úradu."³ Je však priskoro hodnotiť úspešnosť uvedenej iniciatívy.

3. PRIPRAVOVANÁ ÚPRAVA ELEKTRONICKÉHO DORUČOVANIA V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Prelomovým v tejto problematike má byť až 1. január roku 2012, kedy má nadobudnúť účinnosť zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý upravuje elektronicke doručovanie v ust. § 32 a 33. Oproti terajšej úprave je zrejmé, že zákonodarca sa rozhodol bez výnimky vyžadovať pri elektronickech dokumentoch zaručený elektronicke podpis.

Elektronicke písomnosti majú byť doručované prostredníctvom elektronickech dátových schránok, pričom podľa ust. § 32 ods. 5 elektronicke dokument zaslaný do elektronickej osobnej schránky je doručený okamihom, keď daňový subjekt s prístupom do elektronickej osobnej schránky prijme uvedený dokument a podľa ust. ods. 6 ak daňový subjekt neprijme elektronicke dokument do 15 dní odo dňa jeho zaslania do elektronickej osobnej schránky, považuje sa tento elektronicke dokument za doručený posledným dňom tejto lehoty, aj keď sa

² Tlačová správa - Daňové riaditeľstvo 9. marca 2011 [Online] [cit. 2011-05-15]
http://www.drsl.sk/drsl/slovak/poskytovanie_informacii/media/data/ts_11_edane.pdf

³ Tlačová správa - Daňové riaditeľstvo 9. marca 2011 [Online] [cit. 2011-05-15]
http://www.drsl.sk/drsl/slovak/poskytovanie_informacii/media/data/ts_11_edane.pdf

daňový subjekt o doručení nedozvedel. Takéto doručenie sa podľa ust. § 32 ods. 7 považuje za doručenie do vlastných rúk.

Elektronická dátová schránka je súčasťou osobnej internetovej zóny podľa ust. § 33 ods. 1 ktorá obsahuje najmä

1. spis daňového subjektu v elektronickej forme
2. elektronický výpis z osobného účtu daňového subjektu
3. prístup na elektronickú podateľňu
4. elektronická osobná schránka
5. katalóg služieb

V ust. § 14 sú vymedzené osoby, ktorým s nadobudnutím účinnosti uvedeného zákona budú povinné v komunikácii so správcom dane používať elektronickú osobnú schránku. Tými sú:

1. daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty,
2. daňový poradca za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní,
3. advokát za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní.

Ostatné osoby môžu využívať služby elektronickej osobnej schránky na komunikáciu so správcom dane na vlastnú žiadosť.

Za pozornosť stojí skutočnosť, že zákon sa vyhýba bližšej konkretizácii uvedených pojmov. Je to veľmi pravdepodobne možné označiť za úmysel zákonodarcu, ktorý si tak necháva priestor pre ich bližšie vymedzenie v rámcovom predpise venovanému problematike elektronických úkonov.

Vo vzťahu k zákonu č. 300/2008 Sb. o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (E-government Act) je nutné skonštatovať, že v prípade českej legislatívy je jednoznačným pozitívom rámcový charakter zákona, ktorý umožňuje všeobecnú použiteľnosť dátových schránok pri komunikácii so všetkými orgánmi verejnej správy.

V Slovenskej republike síce existuje legislatívny zámer zákona⁴ o elektronickej verejnej správe, ktorý schválila vláda dňa 1.10.2010, ale doposiaľ nebolo paragrafové znenie zákona predložené do parlamentu. Nastáva tak mierne paradoxná situácia, keď čiastková úprava elektronického doručovania v rámci daňového procesu predbieha rámcovú úpravu.

4. ZÁVER

Vo vzťahu k pripravovanej legislatíve, ako aj k deklaroványm zámerom je možné skonštatovať, že slovenská právna úprava daňového procesu "dobieha" úpravu v moderných štátoch vrátane Českej republiky. Opísané kroky budú pri ich správnej aplikácii jednoznačne

⁴ Legislatívny zámer zákona o elektronickej verejnej správe [Online] [cit. 2011-05-15] http://www.informatizacia.sk/ext_dok-egovernment-legislativny-zamer/8407c

prispievať k znižovaniu administratívnej záťaže daňových subjektov v Slovenskej republike a veľmi pravdepodobne prispajú v dlhodobom horizonte k zníženiu celkových nákladov súvisiacich s výberom daní na strane daňovej správy aj na strane daňových subjektov.

Literature:

- Konceptia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006, Ministerstvo financií SR [Online] [cit. 2011-05-15] <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3995#tag03>
- Legislatívny zámer zákona o elektronickej verejnej správe [Online] [cit. 2011-05-15] http://www.informatizacia.sk/ext_dok-egovernment-legislativny-zamer/8407c
- Tlačová správa - Daňové riaditeľstvo 9. marca 2011[Online] [cit. 2011-05-15] http://www.drslr.sk/drslr/slovak/poskytovanie_informacii/media/data/ts_11_edane.pdf

Contact – email

Matej.kacaljak@flaw.uniba.sk