

K problematike trestného činu neodvedenia dane a poistného

On the Issues of Criminal Offence of Tax and Insurance Evasion

Martina Kantorová

Abstract: *In the paper the author concentrates on the issues of criminal offense of tax and insurance evasion from the view of the legal order of the Slovak Republic. She analyses the current legal regulation and related institutes, examines the deficiencies of the valid legislation, and provides suggestions and solutions de lege ferenda.*

Key Words: *Tax and Insurance Evasion; Criminal Offence; Criminal Code; the Slovak Republic.*

Abstrakt: *Autorka sa v príspevku sústreďuje na problematiku trestného činu neodvedenia dane a poistného z pohľadu právneho poriadku Slovenskej republiky. Analyzuje jeho súčasnú právnu reguláciu a súvisiace inštitúty, zamýšľa sa nad nedostatkami platnej právnej úpravy a poskytuje možné návrhy a riešenia de lege ferenda.*

Kľúčové slová: *Neodvedenie dane a poistného; trestný čin; Trestný zákon; Slovenská republika.*

Úvod

Dane predstavujú jeden z najdôležitejších príjmov verejných rozpočtov, či už je to rozpočet štátu alebo ide o rozpočty územných samospráv (rozpočty obcí a rozpočty vyšších územných celkov), slúžiace predovšetkým na uspokojovanie verejných potrieb a plnenie dôležitých úloh spoločnosti a štátu. Sú jedným zo základných nástrojov fiškálnej politiky štátu. Ich existencia je podmienená predovšetkým potrebou zabezpečenia každého spoločensky organizovaného útvaru z finančného hľadiska, a to najmä v oblastiach všeobecných verejných služieb, sociálneho zabezpečenia, verejného poriadku, bezpečnosti, ekonomiky, ochrany životného prostredia, občianskej vybavenosti, zdravotníctva, rekreácie, kultúry, vzdelávania.

Daňou podľa slovenského Daňového poriadku, t.j. Zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov, treba rozumieť daň podľa osobitných predpisov¹ vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov a miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu,² a od 1. novembra 2016 aj miestny poplatok za rozvoj podľa osobitného predpisu.³ V uvedenom zmysle možno hovoriť o dani z príjmov fyzických osôb a dani z príjmov právnických osôb, dani z pridanej hodnoty, selektívnych spotrebných daniach, dani z motorových vozidiel, miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady a miestnom poplatku za rozvoj.⁴ Pokiaľ ide o znak skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného, ide o daň zrazenú alebo vybratú podľa zákona, ktorá je zadržaná a neodvedená, pričom však nie je možné za daň považovať aj jej navýšenia v zmysle Daňového poriadku. Príslušenstvo dane nemôže byť znakom skutkových podstat trestných činov, čo vyplýva aj zo samotného Trestného zákona, ktorý v ustanovení o účinnej ľútosti rozlišuje medzi splatnou daňou a jej príslušenstvom. Výška príslušenstva splatnej dane je

¹ Bližšie pozri *Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*; *Zákon č. 218/2013 Z.z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze a o zmene a doplnení niektorých zákonov*; *Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov*; *Zákon č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov*; *Zákon č. 530/2011 Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov*; *Zákon č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z.z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov*; *Zákon č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov*; *Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov*; *Zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov*; *Zákon č. 609/2007 Z.z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov*; a *Zákon č. 361/2014 Z.z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*.

² Bližšie pozri *Zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov*.

³ Bližšie pozri *Zákon č. 447/2015 Z.z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*.

⁴ Správa miestnych daní a miestneho poplatku je jedným z hlavných procesov v územnej samospráve Slovenska (je súčasťou Správy komunálneho vlastníctva). Bližšie pozri FRIČOVÁ, D. Modelovanie procesov ako dôležitá súčasť procesného riadenia v samospráve Slovenska. In: D. ŽURIČEKOVÁ, ed. *Marketing manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania* [CD-ROM]. 1. vyd. Košice: Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, 2013, s. 154-164. ISBN 978-80-225-3730-8.

napríklad podstatná pri uplatňovaní účinnej l'útosti, pri ktorej je nevyhnutné nielen to, aby páchatel' dodatočne uhradil splatnú daň, ale aby uhradil aj jej celé príslušenstvo.⁵

V súvislosti s niektorými daňovými trestnými činmi netreba zabúdať okrem dane aj na poistné, pretože v praxi dochádza tiež ku konaniam, ktorými chcú osoby dosiahnuť zaplatenie alebo odvedenie nižšieho poistného, než aké vyplýva zo zákona, alebo sa jeho zaplateniu alebo odvedeniu úplne vyhnúť. Pod poistným treba rozumieť poistné na sociálne poistenie podľa osobitného predpisu⁶ (nemocenské poistenie, dôchodkové poistenie, úrazové poistenie, garančné poistenie, poistenie v nezamestnanosti), ktoré je príjmom Sociálnej poisťovne, poistné na verejné zdravotné poistenie podľa osobitných predpisov⁷ (povinné verejné zdravotné poistenie), ktoré je príjmom konkrétnej zdravotnej poisťovne, a príspevok na starobné dôchodkové sporenie podľa osobitného predpisu⁸ (povinný príspevok na starobné dôchodkové sporenie), ktorý sa platí na účet Sociálnej poisťovne v Štátnej pokladnici, ktorá ho postupuje na účet príslušnej dôchodkovej správcovskej spoločnosti.

Ukladanie povinností týkajúcich sa daní alebo poistného predstavuje zásah do jedného zo základných ľudských práv a slobôd – práva každého vlastniť a pokojne užívať svoj majetok. Povinné subjekty často vnímajú daň alebo poistné ako platbu, za ktorú nedostanú žiadnu, respektíve len veľmi malú protihodnotu. Aj z uvedených dôvodov možno plnenie daňových alebo odvodových povinností považovať za závažnú a veľmi citlivú problematiku. Keďže dane tvoria podstatnú časť zdrojov verejných rozpočtov, existuje záujem na riadnom a včasnom plnení daňových povinností a postihovaní osôb dopúšťajúcich sa takýchto protiprávných konaní. Ak si osoba neplní svoje daňové alebo odvodové povinnosti riadne a včas, môže ich splnenie oprávnený subjekt zákonným spôsobom vymá-

⁵ Bližšie pozri ŠAMKO, P. Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy. In: *Právne listy* [online]. 2013-05-11 [cit. 2017-01-05]. Dostupné na: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>.

⁶ Bližšie pozri *Zákon č. 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov*.

⁷ Bližšie pozri *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*; *Zákon č. 581/2004 Z.z. o zdravotných poisťovniach, dohľade nad zdravotnou starostlivosťou a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*; a *Zákon č. 5/2004 Z.z. o službách zamestnanosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*.

⁸ Bližšie pozri *Zákon č. 43/2004 Z.z. o starobnom dôchodkovom sporení a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*.

hať. V niektorých prípadoch sa porušenie týchto povinností kvalifikuje ako správny delikt a stanovuje sa zaň príslušný právny postih. V určitých prípadoch však zákonodarca považuje porušenie daňovej alebo odvodovej povinnosti až za tak závažné, že ho označuje ako trestný čin a stanovuje zaň príslušný trestnoprávny postih. Normy trestného práva by mali, v zmysle subsidiarity trestnej represie a princípu „ultima ratio“, poskytovať ochranu prostredníctvom svojich sankcií iba pre spoločnosť z hľadiska jej hodnotového rebríčka tým najvýznamnejším záujmom. A medzi takéto záujmy patrí aj záujem na riadnom plnení daňových a odvodových povinností.

Okrem uvedeného je potrebné vysporiadať sa i s otázkou týkajúcou sa problematiky súvisiacej so zásadou „ne bis in idem“, ktorá zakazuje dvojité stíhanie za ten istý skutok a vychádza z predpokladu, že za jeden skutok má byť tá istá osoba potrestaná iba raz. Ak teda konanie osoby napĺňa znaky skutkovej podstaty správneho deliktu a zároveň aj trestného činu, ako uvádzajú i niektorí odborníci v danej oblasti,⁹ v zmysle významných medzinárodných dokumentov, ktorými je Slovenská republika viazaná, najmä v zmysle Protokolu č. 7 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, Schengenského dohovoru, Listiny základných práv Európskej únie či judikatúry európskych súdov, nejde tu len o právo nebyť dvakrát odsúdený za ten istý skutok, ale vôbec o právo nebyť stíhaný dvakrát. Právo nebyť stíhaný alebo potrestaný dvakrát tak možno vzťahovať tiež na činy patriace medzi správne delikty a trestné činy, a to vo všetkých kombináciách, či už sa jedná o trestný čin a trestný čin, správny delikt a správny delikt, trestný čin a správny delikt alebo správny delikt a trestný čin, za predpokladu zachovania totožnosti osoby a totožnosti skutku. Ak bol teda niekto stíhaný alebo odsúdený za správny delikt, malo by byť vylúčené jeho následné trestné stíhanie za trestný čin na podklade toho istého skutku.

Právna úprava trestného činu neodvedenia dane a poistného

Trestný čin neodvedenia dane a poistného patrí medzi daňové trestné činy, ktoré Trestný zákon, t.j. zákon č. 300/2005 Z.z. v znení neskorších

⁹ Bližšie pozri napríklad ŠAMKO, P. Daňový trestný čin, správny delikt a zásada ne bis in idem. In: *Právne listy* [online]. 2011-10-28 [cit. 2017-01-05]. Dostupné na: <http://www.pravnelisty.sk/rozhodnutia/a77-danovy-trestny-cin-spravny-delikt-a-zasada-ne-bis-in-idem>; a ŠAMKO, P. Daňové trestné činy a zásada ne bis in idem. In: *Právne listy* [online]. 2013-05-11 [cit. 2017-01-05]. Dostupné na: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a222-danove-trestne-ciny-a-zasada-ne-bis-in-idem>.

predpisov, zaraduje medzi trestné činy hospodárske, upravené v piatej hlave osobitnej časti Trestného zákona, chrániace spoločenské záujmy v oblasti hospodárstva, hospodársky poriadok a jeho fungovanie, majúce iný než individuálny charakter.¹⁰

V súčasnosti účinné ustanovenia Trestného zákona o trestnom čine neodvedenia dane a poistného v § 277 stanovujú: *Kto v malom rozsahu zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, ktoré zrazí alebo vyberie podľa zákona, v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, potrestá sa odňatím slobody na jeden až päť rokov. Odňatím slobody na tri roky až osem rokov sa páchatel potrestá, ak spácha tento čin závažnejším spôsobom konania, alebo vo väčšom rozsahu. Odňatím slobody na štyri roky až desať rokov sa páchatel potrestá, ak týmto činom spôsobí značnú škodu. Odňatím slobody na sedem rokov až dvanásť rokov sa páchatel potrestá, ak spácha tento čin vo veľkom rozsahu.*

Trestného činu neodvedenia dane a poistného sa tak dopustí osoba, ktorá v malom rozsahu, t.j. v hodnote prevyšujúcej sumu 266 EUR, zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatnú daň alebo zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatné poistné na sociálne poistenie či poistné na verejné zdravotné poistenie alebo zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatný príspevok na starobné dôchodkové sporenie, ktoré zrazí alebo vyberie podľa zákona, v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech. Za uvedené konanie jej môže byť uložený trest odňatia slobody na jeden rok až päť rokov. Jedná sa o základnú skutkovú podstatu; trestný čin neodvedenia dane a poistného je v základnej skutkovej podstate prečinom.

Obzvlášť priťažujúcou okolnosťou, t.j. okolnosťou podmieňujúcou použitie vyššej trestnej sadzby, konkrétne od troch rokov do ôsmich rokov, je, ak osoba spácha uvedený čin závažnejším spôsobom konania (napríklad po dlhší čas) alebo vo väčšom rozsahu, t.j. aspoň v hodnote 2 660 EUR. Okolnosťou podmieňujúcou použitie vyššej trestnej sadzby, a to od štyroch rokov do desiatich rokov, je, ak osoba uvedeným činom spôsobí značnú škodu, t.j. škodu aspoň v hodnote 26 600 EUR. Za nedostatok právnej úpravy danej skutkovej podstaty možno považovať uvedenie následku v podobe spôsobenia značnej škody, nakoľko následkom zadržania a neodvedenia splatnej dane, poistného alebo príspevku sa ma-

¹⁰ Bližšie pozri Zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov.

jetok určeného príjemcu v skutočnosti nezmenší, čím nedochádza ku vzniku reálnej škody v trestnoprávnom zmysle. Z uvedeného dôvodu by bolo zrejme vhodné upraviť jej znenie v zmysle spáchania daného trestného činu v značnom rozsahu. Ďalšou okolnosťou podmieňujúcou použitie vyššej trestnej sadzby, a to od siedmich rokov do dvanástich rokov, je, ak osoba spácha uvedený čin vo veľkom rozsahu, t.j. aspoň v hodnote 133 000 EUR. Jedná sa o kvalifikované skutkové podstaty a trestný čin neodvedenia dane a poistného je vo všetkých troch kvalifikovaných skutkových podstatách zločinom.

Možno usudzovať, že hlavným účelom existencie týchto ustanovení je predovšetkým ochrana záujmov štátu na tom, aby daň, poistné na sociálne poistenie, poistné na verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie boli odvedené príslušnému príjemcovi. To znamená, aby osoba, ktorá daň, poistné alebo príspevok od určitého subjektu zadržala, ich aj následne riadne a včas odvieďla príslušnému príjemcovi.

Pri pohľade na právnu úpravu trestného činu neodvedenia dane a poistného možno konštatovať, že sa v priebehu rokov sprísnila. Zvýšili sa trestné sadzby trestu odňatia slobody, ktorý je možné uložiť za dané protiprávne konanie. Čo sa týka trestných sadzieb trestu odňatia slobody, v rámci ktorých má súd v týchto prípadoch rozhodovať, možno o nich povedať, že sú relatívne dosť vysoké. Pre porovnanie, ak niekto ohrozí alebo poruší tak dôležitý spoločenský záujem, akým je život, zdravie, sloboda či ľudská dôstojnosť, hrozí mu trest odňatia slobody rovnaký alebo dokonca nižší, než za spáchanie daňového trestného činu, ktorým ohrozuje alebo porušuje síce tiež dôležitý, ale určite nie dôležitejší záujem (alebo aspoň by mal byť menej dôležitým záujmom) – záujem štátu na riadnom plnení daňových a odvodových povinností. Návrhy na zmenu súčasnej právnej úpravy by tak mohli spočívať v primeranom znížení trestných sadzieb trestov odňatia slobody, ktoré by bolo možné ukladať za trestný čin neodvedenia dane a poistného, nakoľko sprísňovanie trestnoprávnych sankcií, najmä v podobe zvyšovania trestu odňatia slobody, zásadne nevedlo, a zrejme ani v budúcnosti nebude viesť k zníženiu počtu spáchaných predmetných trestných činov. V uvedenom zmysle by bolo možno účelnejšie venovať viac pozornosti prevencii než represii. Ďalšie návrhy na zmenu súčasnej právnej úpravy by sa mohli týkať rozsahu, ktorý je potrebný pre naplnenie základnej skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona, a to v tom zmysle, aby sa pre trestnosť činu vyžadovalo až neodve-

denie dane a poistného vo väčšom rozsahu, t.j. aspoň v hodnote 2 660 EUR, namiesto súčasného malého rozsahu, t.j. v hodnote prevyšujúcej sumu 266 EUR, čo je možné považovať za relatívne dosť prísne, nakoľko aj na spáchanie trestného činu daňového podvodu podľa § 277a Trestného zákona sa vyžaduje jeho spáchanie vo väčšom rozsahu, pričom možno konštatovať, že v prípade daňového podvodu sa jedná o závažnejšie konanie ako v prípade neodvedenia dane a poistného, a tak by zrejme neodvedenie dane a poistného nemalo byť posudzované prísnejšie ako daňový podvod.

Zadržanie a neodvedenie dane z príjmu sa do 31. augusta 1999 postihovalo ako trestný čin sprenevery alebo ako trestný čin porušovania povinnosti pri správe cudzieho majetku. Zadržanie a neodvedenie dane z pridanej hodnoty bolo na rozdiel od toho považované za nezaplatenie dane a do 31. augusta 1999 nebolo postihované ako trestný čin. Neoprávnené uplatnenie nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane, ako aj ich skutočné neoprávnené vrátenie bolo do 31. augusta 1999 postihované ako trestný čin podvodu.¹¹ Od 1. septembra 1999 došlo k ich subsumovaniu pod spoločné ustanovenia, a to ustanovenia trestného činu neodvedenia dane a poistného. Následne novelou Trestného zákona, účinnou od 1. októbra 2012, došlo k osamostatneniu konania podľa jeho druhej aliney a k vytvoreniu nového trestného činu spočívajúceho v neoprávnenom uplatnení nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane – trestného činu daňového podvodu. Vytvorenie trestného činu daňového podvodu osamostatnením druhej aliney trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona možno považovať za správne a systémové riešenie, a to jednak z dôvodu, že neodvedenie dane a poistného je omisívnym trestným činom, kým neoprávnené uplatnenie nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane trestným činom komisívnym, ako i z dôvodu, že pri neoprávnenom uplatnení nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane, ak je daň aj skutočne neoprávnené vrátená, spôsobuje sa štátu reálna škoda, a to v rozsahu neoprávnené vrátenej dane.

Trestný čin neodvedenia dane a poistného možno označiť za špeciálny druh sprenevery, pretože pri ňom osoba cudzie prostriedky, ktoré má k dispozícii, nepoužije tak, ako jej to ukladá zákon, ale naďalej s nimi ne-

¹¹ Bližšie pozri *Zákon č. 140/1961 Zb. Trestný zákon*.

oprávnené disponuje.¹² Z uvedeného dôvodu nie je možný jednočinný súbeh tohto trestného činu s trestným činom sprenevery podľa § 213 Trestného zákona.

O zadržaní a neodvedení dane, poistného alebo príspevku možno hovoriť napríklad v súvislosti s príjmom fyzických osôb zo závislej činnosti, keď zamestnávateľ, ako povinný, zrazí svojmu zamestnancovi z hrubej mzdy preddavok na daň, poistné alebo príspevok, ale následne ich už neodvedie v lehote ich splatnosti príslušnému daňovému úradu, Sociálnej poisťovni alebo zdravotnej poisťovni. O zadržaní a neodvedení dane môžeme hovoriť aj v súvislosti s príjmom osôb z kapitálového majetku, keď banka, ako povinná, zrazí svojmu klientovi z úrokov na jeho účte daň, ale následne ju už neodvedie v lehote jej splatnosti príslušnému daňovému úradu. Podľa niektorých odborníkov¹³ možno o zadržaní a neodvedení dane hovoriť tiež v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty, a to v situácii, keď platiteľ dane z pridanej hodnoty, ako povinný, vybral od svojich odberateľov tovarov a služieb tzv. daň na výstupe zahrnutú v cene daného tovaru alebo služby, ale následne už daň z pridanej hodnoty (teda rozdiel medzi tzv. daňou na výstupe a tzv. daňou na vstupe) neodviedol v lehote jej splatnosti príslušnému daňovému úradu. Existujú však i odborníci,¹⁴ ktorí, opierajúc sa o platnú právnu úpravu, tvrdia, že daňou z pridanej hodnoty sa zdaňuje vlastná ekonomická činnosť subjektu spočívajúca v dodaní tovaru alebo v dodaní služby, preto je subjekt ako platiteľ dane z pridanej hodnoty povinný túto daň aj príslušnému daňovému úradu zaplatiť. Teda, ak predmetom dane z pridanej hodnoty je vlastná ekonomická činnosť platiteľa, potom v prípade jej neuhradenia nemôže ísť o trestný čin neodvedenia dane a poistného, ale musí ísť o trestný čin nezaplatenia dane a poistného. Možno tak tiež dôvodiť, opierajúc sa o skutočnosť, že i Zákon o dani z pridanej hodnoty hovorí o zdaniteľnej osobe a platiteľovi dane, ako aj o skutočnosť, že neodvedenie vybratej dane z pridanej hodnoty bolo do 1. septembra 1999 kvalifikované ako nezaplatenie dane, ktoré však v tom čase, na rozdiel od súčasnosti, nebolo ešte považované za trestný čin.

¹² Bližšie pozri BURDA, E., J. ČENTÉŠ, J. KOLESÁR, J. ZÁHORA, et al. *Trestný zákon: Osobitná časť: Komentár: II. diel.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 812. ISBN 978-80-7400-394-3.

¹³ Bližšie pozri MAJCHRÁK, J., I. PECNÍK a J. PECNÍKOVÁ. Neodvedenie dane alebo nezaplatenie dane. *Bulletin slovenskej advokácie.* 2008, roč. 14, č. 4, s. 21-25. ISSN 1335-1079.

¹⁴ Bližšie pozri BURDA, E., J. ČENTÉŠ, J. KOLESÁR, J. ZÁHORA, et al. *Trestný zákon: Osobitná časť: Komentár: II. diel.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 816-817. ISBN 978-80-7400-394-3.

Pri posudzovaní protiprávnych konaní v predmetnej oblasti treba brať do úvahy viacero otázok.

Trestný čin neodvedenia dane a poistného je úmyselným trestným činom, pričom úmysel sa musí vzťahovať aj na zadováženie neoprávneného prospechu sebe alebo inému. Otázne je tiež to, či subjekt, ktorý si nesplnil povinnosť, je v postavení daňovníka alebo platiteľa dane, respektíve, či sa majú splatná daň, poistné alebo príspevok odvádzať alebo platiť (platiteľom dane je podľa Zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je povinná zraziť alebo vybrať daň alebo preddavok na daň od daňovníka a ktorá je povinná daň alebo preddavok na daň vybrané od daňovníka alebo zrazené daňovníkovi odvádzať správcovi dane a majetkovo za ne zodpovedá).¹⁵ Otázne je i to, či povinný subjekt splatnú daň, poistné alebo príspevok zrazil alebo vybral a v akom rozsahu, a či ich následne aj odviezol určenému príjemcovi a v akom rozsahu. Trestnosť konania spochybujúceho v neodvedení dane, poistného alebo príspevku je ďalej podmienená tiež preukázaním skutočnosti, že osoba bola solventná, teda mala k dispozícii potrebné finančné prostriedky a príslušné čiastky naozaj aj zadržala, len ich v rozpore so zákonom úmyselne neodviedla príslušným príjemcom, ale ich použila na iné účely.¹⁶ Niekedy bolo v praxi možné stretnúť sa aj s nesprávne vyhodnocovanou situáciou, kedy postačovalo, aby zamestnávateľ nemal potrebné finančné prostriedky k dispozícii výlučne v deň, respektíve v období splatnosti dane, a hoci aj pred alebo po danom období previedol cez svoje účty určité voľné peňažné prostriedky, neprihliadalo sa na ne.¹⁷

Páchatel'om trestného činu neodvedenia dane a poistného môže byť len osoba, ktorá má povinnosť zadržať a odvieť splatnú daň, splatné poistné alebo splatný príspevok príslušnému príjemcovi, teda subjekt špeciálny, pričom sa môže jednať o fyzickú osobu alebo o právnickú osobu – v súvislosti so zavedením pravej trestnej zodpovednosti právnických osôb, s účinnosťou od 1. júla 2016, Zákonom č. 91/2016 Z.z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

¹⁵ Bližšie pozri *Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov*.

¹⁶ Bližšie pozri R 30/2001 a pozri aj rozsudok Okresného súdu v Pezinku sp. zn. 2T 4/2008.

¹⁷ Bližšie pozri STIERANKA, J., M. SABAYOVÁ a J. ŠIMONOVÁ. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. 1. vyd. Bratislava: EPOS, 2016, s. 173. ISBN 978-80-562-0147-3.

Možnosť zániku trestnosti trestného činu neodvedenia dane a poistného

Ako už bolo spomenuté, dane tvoria významnú časť príjmov verejných rozpočtov, a teda zrejme i z uvedeného dôvodu existujú prípady, kedy štát uprednostní pred záujmom na realizácii práva na trestnoprávny postih radšej záujem na zamedzení alebo náprave škodlivého následku spôsobeného trestným činom. Za splnenia presne stanovených podmienok existuje i možnosť zániku trestnosti trestného činu neodvedenia dane a poistného.

Trestný zákon umožňuje zánik trestnosti dokonaného trestného činu neodvedenia dane a poistného prostredníctvom inštitútu účinnej ľútosti. Z uvedeného hľadiska možno hovoriť o účelnosti a vhodnosti existencie daného inštitútu.

Osobitné ustanovenia o účinnej ľútosti podľa § 86 Trestného zákona v súčasnosti umožňujú zánik trestnosti trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona vtedy, ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné sú dodatočne zaplatené, a to najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa páchatel' po skončení vyšetrovania mohol oboznámiť s výsledkami vyšetrovania, pričom sa nevyžaduje ani dobrovoľnosť páchatel'ovho konania. Pre zánik trestnosti postačí, ak páchatel' dodatočne uhradí splatnú daň a jej príslušenstvo v predĺženej lehote, a to i pod tlakom už začatého trestného stíhania. Páchatel' je povinný dodatočne splniť svoje povinnosti v celom rozsahu, napríklad aj vzájomným započítaním, nemusí ich splniť osobne, ale môže požiadať tiež inú osobu, aby dlžnú sumu za neho uhradila. Avšak trestnosť trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona nezaniká, ak ide o páchatel'a, ktorý bol za obdobný čin¹⁸ v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch postihnutý (pričom pod pojmom obdobný čin je v tomto prípade potrebné rozumieť daňový správny delikt), alebo ak trestné stíhanie páchatel'a za obdobný čin bolo v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch zastavené z dôvodu zániku trestnosti (pričom pod pojmom obdobný čin je v tomto prípade potrebné rozumieť iba trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276 Trestného zákona, trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona a trestný čin nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 Trestného záko-

¹⁸ Bližšie pozri ŠAMKO, P. Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy. In: *Právne listy* [online]. 2013-05-11 [cit. 2017-01-05]. Dostupné na: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>.

na, nakoľko iba u týchto trestných činov je možné, aby došlo k zastaveniu trestného stíhania z dôvodu zániku trestnosti podľa § 86 ods. 1 Trestného zákona). Na ustanovenia o zániku trestnosti daňových trestných činov formou účinnej ľútosti existujú rôzne názory viacerých odborníkov z danej oblasti.¹⁹

V súvislosti so zánikom trestnosti je potrebné zaoberať sa aj otázkou zániku trestnosti takých konaní, ktoré ešte nenapĺňajú znaky dokonaneho trestného činu. Pri účinnej ľútosti okolnosti, ktoré sú dôvodom zániku trestnosti, nastávajú až po spáchaní, teda po dokonaní trestného činu, avšak ešte skôr ako bolo o trestnom čine rozhodnuté, t.j. páchatel sa musí svojím protiprávnym konaním dostať až do najvyššieho vývojového štádia trestného činu. Ak sa však páchatel svojím protiprávnym konaním dostane iba do štádia prípravy na zločin alebo iba do štádia pokusu trestného činu, ktoré sú v podstate menej závažnými vývojovými štádiami ako je dokonanie trestného činu, aj keď vezmeme do úvahy skutočnosť, že súd má pri určovaní druhu trestu a jeho výmery prihliadať na to, do akej miery sa páchatel priblížil k dokonaniu trestného činu a prečo nedošlo k jeho dokonaniu, či skutočnosť, že za splnenia určitých podmienok môže dôjsť i k zániku trestnosti prípravy na zločin alebo pokusu trestného činu (ak páchatel dobrovoľne upustil od ďalšieho konania smerujúceho k dokonaniu trestného činu a odstránil vzniknuté nebezpečenstvo alebo o tom urobil oznámenie), v konečnom dôsledku z určitých prípadov vyplynie, že ten, kto trestný čin dokonal, bude na tom v podstate výhodnejšie ako ten, kto sa dostal len do štádia pokusu alebo prípravy. V uvedenom zmysle by bolo zrejme potrebné zamyslieť sa nad možnosťou zmeny príslušnej právnej úpravy.

¹⁹ Bližšie pozri ČENTĚŠ, J. Účinná ľútosť pri daňových trestných činoch v SR a v ČR. In: M. FRYŠTÁK, ed. *Nové jevy v hospodárskej kriminalite ve světle reformy trestního práva* [CD-ROM]. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2011, s. 6-17. ISBN 978-80-210-5493-6; respektíve ČENTĚŠ, J. Právna úprava účinnej ľútosti pri daňových trestných činoch. In: P. BLAHO a A. ŠVECOVÁ, eds. *Právo v európskej perspektíve: I. diel*. 1. vyd. Trnava: Trnavská univerzita v Trnave, Právnická fakulta, 2011, s. 272-278. ISBN 978-80-8082-460-0; ŠAMKO, P. Ešte raz k účinnej ľútosti a daňovým trestným činom. *Justičná revue*. 2008, roč. 60, č. 12, s. 1716-1724. ISSN 1335-6461; respektíve ŠAMKO, P. Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy. In: *Právne listy* [online]. 2013-05-11 [cit. 2017-01-05]. Dostupné na: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>; ŠANTA, J. Účinná ľútosť a daňové trestné činy. *Justičná revue*. 2008, roč. 60, č. 6-7, s. 975-981. ISSN 1335-6461; a FILO, M. Účinná ľútosť – daňové trestné činy, vývoj právnej úpravy. *Bulletin slovenskej advokácie*. 2013, roč. 19, č. 12, s. 24-31. ISSN 1335-1079.

Prostredníctvom inštitútu účinnej ľútosti môže dôjsť k zániku trestnosti trestného činu neodvedenia dane a poistného tiež u právnických osôb. Podľa Zákona č. 91/2016 o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov trestná zodpovednosť právnickej osoby zaniká, ak zaniká trestnosť činu podľa ustanovení Trestného zákona o účinnej ľútosti, ak právnická osoba dobrovoľne upustila od ďalšieho konania smerujúceho k spáchaniu trestného činu a škodlivý následok trestného činu zamedzila alebo napravila, alebo ak právnická osoba dobrovoľne upustila od ďalšieho konania smerujúceho k spáchaniu trestného činu a urobila o ňom oznámenie orgánu činnému v trestnom konaní alebo Policajnému zboru v čase, keď sa ešte mohlo škodlivému následku trestného činu zabrániť alebo nebezpečenstvo hroziace z trestného činu odstrániť.²⁰

Ďalším dôvodom zániku trestnosti, ktorý môže nastať po spáchaní trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona, je premlčanie trestného stíhania. Jeho podstatou je určitý postupný zánik potreby trestnoprávnej reakcie na spáchaný trestný čin v dôsledku plynutia času, pretože sa tým stráca v určitom zmysle jej význam nielen z hľadiska prevencie, ale aj represie. Podľa § 87 Trestného zákona trestnosť činu zaniká uplynutím premlčacej doby, ktorá je tridsať rokov, ak ide o zločin, za ktorý tento zákon dovoľuje uložiť trest odňatia slobody na doživotie, dvadsať rokov, ak ide o zločin, za ktorý tento zákon v osobitnej časti dovoľuje uložiť trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadzby najmenej desať rokov (uvedené sa vzťahuje na 2. a 3. kvalifikovanú skutkovú podstatu trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 3 a 4 Trestného zákona), desať rokov, ak ide o ostatné zločiny (uvedené sa vzťahuje na 1. kvalifikovanú skutkovú podstatu trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 2 Trestného zákona), päť rokov, ak ide o prečin, za ktorý tento zákon v osobitnej časti dovoľuje uložiť trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadzby najmenej tri roky (uvedené sa vzťahuje na základnú skutkovú podstatu trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 Trestného zákona) a tri roky pri ostatných prečinoch.

²⁰ Bližšie pozri *Zákon č. 91/2016 Z.z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.*

Neoznámenie a neprekazenie trestného činu neodvedenia dane a poistného

Neoznámenie alebo neprekazenie trestného činu neodvedenia dane a poistného môže byť trestným činom.

Ak sa niekto hodnoverným spôsobom dozvie, že iný spáchal zločin, za ktorý Trestný zákon ustanovuje trest odňatia slobody s hornou hranicou najmenej desať rokov (teda aj trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 3 a 4 Trestného zákona), a taký zločin neoznámí bez odkladu orgánu činnému v trestnom konaní alebo Policajnému zboru alebo, namiesto toho, ak ide o vojaka, svojmu nadriadenému alebo služobnému orgánu, a ak ide o osobu vo výkone trestu odňatia slobody alebo vo výkone väzby príslušníkovi Zboru väzenskej a justičnej stráže, dopustí sa trestného činu neoznámenia trestného činu podľa § 340 Trestného zákona. Takejto osobe hrozí trest odňatia slobody až na tri roky. Uvedené neplatí iba za tých okolností, ak by osoba nemohla oznámenie urobiť bez toho, aby seba alebo blízku osobu uviedla do nebezpečenstva smrti, ublíženia na zdraví, inej závažnej ujmy alebo trestného stíhania, alebo ak by jeho oznámením porušila svedecké tajomstvo alebo tajomstvo informácie, ktorá jej bola zverená ústne alebo písomne pod podmienkou mlčanlivosti ako osobe poverenej pastoračnou činnosťou, alebo zákonom uznanú povinnosť mlčanlivosti.

Ak sa niekto hodnoverným spôsobom dozvie, že iný pripravuje alebo pácha zločin, za ktorý Trestný zákon ustanovuje trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadzby najmenej desať rokov (teda aj trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 3 a 4 Trestného zákona), a spáchanie alebo dokončenie takého zločinu neprekazí osobne alebo prostredníctvom inej spôsobilej osoby alebo príslušného orgánu, dopustí sa trestného činu neprekazenia trestného činu podľa § 341 Trestného zákona. Takejto osobe hrozí trest odňatia slobody až na tri roky. Zločin je možné prekaziť aj jeho včasným oznámením orgánu činnému v trestnom konaní alebo Policajnému zboru, vojak môže namiesto toho urobiť oznámenie nadriadenému alebo služobnému orgánu a osoba vo výkone trestu odňatia slobody alebo vo výkone väzby príslušníkovi Zboru väzenskej a justičnej stráže. Uvedené neplatí iba vtedy, ak by osoba nemohla zločin prekaziť bez značných ťažkostí alebo bez toho, že by seba alebo blízku osobu uviedla do nebezpečenstva smrti, ťažkej ujmy na zdraví, inej závažnej ujmy alebo trestného stíhania, alebo ak by splnením tejto povinnosti porušila svedecké tajomstvo.

Uvedené ustanovenia postihujú osobu, ktorá má iba vedomosť o tomto druhu daňovej trestnej činnosti (sama sa jej nedopúšťa), napriek tomu jej hrozí trest odňatia slobody rovnaký, alebo dokonca vyšší ako pri niektorých trestných činoch ohrozujúcich tak dôležitý, trestnoprávnymi normami chránený záujem, akým sú napríklad život, zdravie, životné prostredie, základné práva a slobody v nadväznosti na príslušnosť k národu, národnosti, rase alebo farbe pleti, etnickej skupine, pôvodu rodu alebo náboženského vyznania, poriadok vo verejných veciach (ako príklady možno uviesť trestný čin neposkytnutia pomoci podľa § 177 a § 178 Trestného zákona, ohrozovania zdravia závadnými potravinami a inými predmetmi podľa § 168 ods. 1 Trestného zákona, ohrozovania pohlavnou chorobou podľa § 167 ods. 1 Trestného zákona, ohrozovania zdravia nepovolenými liečivami, zdravotníckymi pomôckami a potrebami podľa § 170 ods. 1 Trestného zákona, ohrozenia a poškodenia životného prostredia podľa § 300 ods. 1 Trestného zákona, podnecovania k národnostnej, rasovej a etnickej nenávisti podľa § 424 ods. 1 a 2 Trestného zákona, falšovania a pozmeňovania verejnej listiny, úradnej pečate, úradnej uzávery, úradného znaku a úradnej značky podľa § 352 ods. 1 a 2 Trestného zákona, útoku na verejného činiteľa vyhrázaním podľa § 324 ods. 1 Trestného zákona, podplácania podľa § 332 ods. 1 a § 333 ods. 1 Trestného zákona, nepriamej korupcie podľa § 336 Trestného zákona alebo volebnej korupcie podľa § 336a ods. 1 a 2 Trestného zákona). Vzhľadom na uvedené je možné predmetné ustanovenia hodnotiť ako neprímerane prísne, a tak by do úvahy mohla prichádzať otázka ich zmiernenia.

Záver

Daňová trestná činnosť je v súčasnosti považovaná za závažnú a nežiaducu protiprávnu činnosť, preto existujú snahy urobiť všetko pre jej obmedzenie a predchádzanie. Existenciu trestného činu neodvedenia dane a poistného možno v tomto zmysle považovať za účelovú a účelnú, avšak niektoré ustanovenia týkajúce sa danej problematiky by si žiadali zmenu právnej úpravy. Významnú úlohu by tiež mohlo v uvedenom zmysle zohrať dôslednejšie odhaľovanie daňovej trestnej činnosti, ako i skvalitnenie prevencie v predmetnej oblasti. V oblastiach obmedzovania a predchádzania uvedenému druhu trestnej činnosti je potrebné klásť veľký dôraz predovšetkým na dôslednú kontrolu povinných subjektov, skvalitňovanie a modernizáciu materiálneho a technického vybavenia príslušných orgánov, zlepšovanie spolupráce správcov dane a finančných orgá-

nov nielen navzájom, ale aj s orgánmi činnými v trestnom konaní a súdmi, zverejňovanie problematiky zodpovedným osobám s dostatočným a adekvátnym vzdelaním, ako i vytváranie spoločných špecializovaných tímov v rámci operatívy, ktoré by riešili takéto prípady, na úrovni polície, prokuratúry a súdov.

Zoznam bibliografických odkazov

- BURDA, E., J. ČENTĚŠ, J. KOLESÁR, J. ZÁHORA, et al. *Trestný zákon: Osobitná časť: Komentár: II. diel*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. 1568 s. ISBN 978-80-7400-394-3.
- ČENTĚŠ, J. Právna úprava účinnej ľútosti pri daňových trestných činoch. In: P. BLAHO a A. ŠVECOVÁ, eds. *Právo v európskej perspektíve: I. diel*. 1. vyd. Trnava: Trnavská univerzita v Trnave, Právnická fakulta, 2011, s. 272-278. ISBN 978-80-8082-460-0.
- ČENTĚŠ, J. Účinná ľútosť pri daňových trestných činoch v SR a v ČR. In: M. FRYŠTÁK, ed. *Nové jevy v hospodárskej kriminalite v svetle reformy trestného práva* [CD-ROM]. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2011, s. 6-17. ISBN 978-80-210-5493-6.
- FILO, M. Účinná ľútosť – daňové trestné činy, vývoj právnej úpravy. *Bulletin slovenskej advokácie*. 2013, roč. 19, č. 12, s. 24-31. ISSN 1335-1079.
- FRIČOVÁ, D. Modelovanie procesov ako dôležitá súčasť procesného riadenia v samospráve Slovenska. In: D. ĎURIČEKOVÁ, ed. *Marketing manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania* [CD-ROM]. 1. vyd. Košice: Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, 2013, s. 154-164. ISBN 978-80-225-3730-8.
- MAJCHRÁK, J., I. PECNÍK a J. PECNÍKOVÁ. Neodvedenie dane alebo nezaplatenie dane. *Bulletin slovenskej advokácie*. 2008, roč. 14, č. 4, s. 21-25. ISSN 1335-1079.
- STIERANKA, J., M. SABAYOVÁ a J. ŠIMONOVÁ. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. 1. vyd. Bratislava: EPOS, 2016. 359 s. ISBN 978-80-562-0147-3.
- ŠAMKO, P. Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy. In: *Právne listy* [online]. 2013-05-11 [cit. 2017-01-05]. Dostupné na: <http://>

www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy.

ŠAMKO, P. Daňové trestné činy a zásada ne bis in idem. In: *Právne listy* [online]. 2013-05-11 [cit. 2017-01-05]. Dostupné na: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a222-danove-trestne-ciny-a-zasada-ne-bis-in-idem>.

ŠAMKO, P. Daňový trestný čin, správny delikt a zásada ne bis in idem. In: *Právne listy* [online]. 2011-10-28 [cit. 2017-01-05]. Dostupné na: <http://www.pravnelisty.sk/rozhodnutia/a77-danovy-trestny-cin-spravny-delikt-a-zasada-ne-bis-in-idem>.

ŠAMKO, P. Ešte raz k účinnej ľútošti a daňovým trestným činom. *Justičná revue*. 2008, roč. 60, č. 12, s. 1716-1724. ISSN 1335-6461.

ŠANTA, J. Účinná ľútošť a daňové trestné činy. *Justičná revue*. 2008, roč. 60, č. 6-7, s. 975-981. ISSN 1335-6461.

Zákon č. 5/2004 Z.z. o službách zamestnanosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 43/2004 Z.z. o starobnom dôchodkovom sporení a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 91/2016 Z.z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z.z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 140/1961 Zb. Trestný zákon.

Zákon č. 218/2013 Z.z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 300/2005 Z.z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov.

- Zákon č. 361/2014 Z.z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.*
- Zákon č. 447/2015 Z.z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.*
- Zákon č. 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov.*
- Zákon č. 530/2011 Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.*
- Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.*
- 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.*
- Zákon č. 581/2004 Z.z. o zdravotných poisťovniach, dohľade nad zdravotnou starostlivosťou a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.*
- Zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.*
- Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.*
- Zákon č. 609/2007 Z.z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.*

JUDr. Martina Kantorová, PhD.

Fakulta verejnej správy
Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Popradská 66
041 32 Košice
Slovenská republika
martina.kantorova@upjs.sk