

Spolupráca Finančnej správy SR a Policajného zboru v intenciách odhaľovania daňových únikov¹

Anotácia: Daňové úniky sú nepochybne neustále negatívnym fenoménom spoločnosti, ktoré je nevyhnutné v maximálnej možnej prípustnej miere minimalizovať, resp. eliminovať. Osobitné postavenie v rámci efektívnejšieho odhaľovania a následného objasňovania daňovej trestnej činnosti má v prvom rade spolupráca na inštitucionálnej úrovni orgánov štátnej moci, ako aj na nadnárodnej úrovni. V danej štúdii upriamime pozornosť na analýzu a zhodnotenie podstaty inštitútu spolupráce v procese odhaľovania daňových únikov. Jedným z recentných významných opatrení bolo vykreovanie tripartitných špecializovaných tímov označovaných ako „daňová kobra“. Predmetná štúdia predstavuje jeden z parciálnych výstupov spracovaný v rámci riešenia projektu vedeckovýskumnej úlohy č.164/ 2011 s názvom „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“.

Kľúčové slová: daňové konanie, Daňový poriadok, daňový únik, spolupráca, daňová kobra.

Daňové úniky predstavujú rôznorodý problém spoločnosti, ktorý je analyzovaný a následne v rámci prípustných možností eliminovaný v národnom i nadnárodnom meradle. Predmetný negatívny jav si vyžaduje primárne koordinovanú odozvu zo strany príslušných subjektov a viacstrannú kooperačnú činnosť. Ekonomickí odborníci v Európskej únii odhadujú, že každý rok sa v Európskej únii stráca 1 bilión eur na daňových podvodoch a daňových únikoch, čo zodpovedá sume vo výške približne 2 000 eur na každého európskeho občana každý rok bez toho, aby sa v reakcii na to prijali zodpovedajúce opatrenia.² Z analýzy viacerých indikátorov páchania daňových únikov boli identifikované oblasti existujúcich nástrojov, ktorých efektívnejšie legislatívne kroky a koordinácia relevantných subjektov by komplexne zabezpečili prínos v boji proti daňovým podvodom v podmienkach Slovenskej republiky, ale aj Európskej únie. Pre daňové úniky je typický prvok vysokej sofistikovanej analýzy a využívania legislatívnych medzier, nesúladorov v daňovej legislatíve, v kooperácii medzi národnými, ako aj nadnárodnými subjektmi, v nedostatkoch informačných systémov a pod., ktoré komplexne majú za následok redukovanie daňových príjmov, resp. ich neplatenie. Z pohľadu predmetnej vedeckej štúdie sme upriamili pozornosť na analýzu kooperačnej otázky v procese odhaľovania daňových únikov v národnom meradle. I keď de facto legislatívna úprava spolupráce Finančnej správy SR s relevantnými subjektmi de lege lata absentuje, resp. možno ju vyvodit' výlučne zo základných zásad aplikovaných pri správe daní, nič to neuberá na jej závažnosti a praktickom význame v procese odhaľovania daňových únikov. V rámci danej analýzy sa pozrieme na problematiku spolupráce Finančnej správy SR a Ministerstva vnútra SR aj cez optiku vzájomných dohôd o spolupráci, ktoré v danej oblasti predstavujú esenciálny prvok vyplňajúci legislatívne vákuum spôsobené absentujúcou právnou úpravou.

Vedecká štúdia je parciálnym výstupom z vedeckovýskumnej úlohy č. 164/2011 s názvom „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“. Primárnym cieľom vedeckovýskumnej úlohy bolo využitie interdisciplinárneho prístupu s cieľom zlepšiť situáciu v oblasti odhaľovania daňových únikov a daňovej trestnej činnosti formou spracovania návrhu legislatívnych, metodických a taktických odporúčaní vrátane návrhov v oblasti inštitucionálneho zabezpečenia. Nadväzuje na parciálny cieľ zvýšenia efektívnosti činnosti vykonávanej v jednotlivých etapách odhaľovania daňových únikov z pohľadu

¹ Predmetná štúdia predstavuje jeden z parciálnych výstupov spracovaný v rámci riešenia projektu vedeckovýskumnej úlohy č.164/ 2011 s názvom „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“.

² http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_sk.pdf

Finančnej správy SR. Cieľom predmetnej štúdie je na základe nami zvolených metód vedeckého skúmania poukázať na nevyhnutnosť a potrebu precízne vymedzenej a efektívne fungujúcej spolupráce Finančnej správy SR, Prezídia Policajného zboru, Národnej kriminálnej agentúry a Generálnej prokuratúry SR. Absencia spätnej väzby medzi Policajným zborom a Finančnou správou SR pri postupovaní poznatkov o možných daňových únikoch a daňových trestných činoch má za následok nemerateľnosť výsledkov práce zainteresovaných subjektov. Práve existencia špecializovaného subjektu zvýši počet odhalených daňových únikov. Na naplnenie zvoleného cieľa sme využili metódu analýzy právnych predpisov, dostupných informačných zdrojov a aplikačných problémov odhaľovania daňových únikov, metódu syntézy pri spracovávaní získaných poznatkov z realizovaných analýz a z empirického výskumu s cieľom identifikovať problémové miesta inštitucionálnej stránky odhaľovania daňových únikov a načrtnúť návrhov *de lege ferenda* na zefektívnenie fungujúcej kooperačnej činnosti a následne dotazníkovú metódu zameranú na zistenie názorov expertov z Finančnej správy SR na otázky spolupráce pri odhaľovaní daňových únikov.

Teoretické vymedzenie inštitútu spolupráce

Základným teoretickým predpokladom na naplnenie cieľa predmetnej štúdie je definovanie pojmu spolupráca a jeho precízne odlíšenie od pojmu súčinnosť. Vychádzajúc z oznámenia Komisie EÚ Európskemu parlamentu a Rade COM (2012)722 zo 6. 12. 2012, tzv. Akčného plánu na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom³, ktorý aj kooperáciu relevantných subjektov, z nadnárodného i národného hľadiska, označuje ako významné opatrenie na elimináciu daňových únikov, považujeme za principiálne vymedziť aj samotný pojem kooperácia. Ide o teoretické pojmy, s ktorými sa stretáva bežne aplikačná i legislatívna prax.

Subjekty vystupujúce v procese realizácie a odhaľovania daňových únikov predstavujú širokospektrálne štruktúrovaný systém. Na jednej strane tu máme tzv. podriadené subjekty, tzn. daňové subjekty, ktoré môžu vystupovať buď v postavení realizátorov, alebo ako participujúce osoby podieľajúce sa na eliminácii a odhalení daňových únikov. Na druhej strane máme tzv. oprávnené osoby, čiže z hľadiska odhaľovania daňových únikov sú to orgány Finančnej správy SR, Národná kriminálna agentúra, Prezídium Policajného zboru, Generálna prokuratúra SR. V rámci daných subjektov sa vytvárajú vzájomné vzťahy, väzby, z ktorých logicky vyplýva realizácia rôznorodých postupov činností, ktoré fungujú na báze obligatórnosti alebo fakultatívnosti.

Podľa Beržihó sú pre **spoluprácu** typické voľnejšie väzby, pričom je založená na báze vzájomnej dohody a nebýva vynútiteľná. Spolupracujúce subjekty si zo svojich radov určia spravidla gestora, ktorý však nemá nadradené postavenie.⁴ Významným prvkom je práve sila väzieb vznikajúca medzi danými orgánmi, ktorá nie je uplatniteľná pod hrozbou štátneho donútenia. Typickou črtou je uzatvorenie vzájomnej dohody, ktorá má prvky dobrovoľnosti a spravidla smeruje k metodickému zjednoteniu činnosti viacerých subjektov. V rámci spolupráce absentuje prvok nadriadenosti, a teda *de facto* aj možnosť disciplinárnej sankcie.

Pre **súčinnosť** je typické, že ide o vzájomné funkčné väzby medzi časťami v rámci daného subjektu, pričom súčinnosťné vzťahy sú silné, organizačne upravené a je možné si ich vynútiť prostredníctvom ich spoločného nadriadeného. Pri plnení úloh z titulu svojej

³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_sk.pdf

⁴ BERŽI, L. *Teória policajno-bezpečnostných služieb (osobitná časť)*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 1996, s.137 – 138.

kompetencie spoločný nadriadený zúčastnených subjektov určuje gestora.⁵ To znamená, že súčinnosť je typická vo vzťahu k podriadeným subjektom, pričom je možné vynútiť ich štátnou mocou pod hrozbou uloženia príslušnej sankcie. Sankcia má vzhľadom na daňové subjekty spravidla peňažný charakter, t. j. peňažné pokuty, úhrnná pokuta alebo úroky z omeškania. Ukladanie majetkových postihov sa spája s výkonom daňovej exekúcie v zmysle § 98 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.

Súčinnosť vo vzťahu k daňovým subjektom je precízne špecifikovaná aj v § 3 ods. 2 Daňového poriadku ako zásada úzkej súčinnosti správcu dane, daňových subjektov a iných osôb. Z predmetnej zásady vyplýva, že správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak stanoví Daňový poriadok. V zmysle uvedeného ustanovenia by sa mal počas výkonu správy daní budovať vzájomný vzťah, resp. väzba medzi subjektom povinným a subjektom oprávneným, resp. medzi daňovým subjektom, inými osobami a správcom dane, ktorej výsledkom by bolo presné určenie dane a následne vyrubenie dane. Viaceré ustanovenia daňového poriadku striktné fakultatívnosť danej zásady vyjadrujú obligatórne, tzn. je sprísnená formuláciou povinnosti súčinnosti so správcom dane pri správe daní. V prevažnej miere sa daná zásada uplatňuje vo fáze dokazovanie, v rámci ktorej aj daňový subjekt ako účastník konania má právo získavať informácie o konaní, napr. prostredníctvom nazerania do spisov. S uvedeným dispozičným právom daňového subjektu súvisí aj dispozičná zásada, ktorú vo všeobecnosti označujú ako prezentovanie aktívneho prístupu daňového subjektu v rámci daňového konania. Na aplikáciu predmetnej zásady sa nemožno pozerat' ako výlučne na formu podávania návrhov na začatie konania zo strany daňového subjektu, ale komplexne ako na vyjadrenie autonómie vôle jednotlivca v oblasti procesného práva.⁶

Kooperáciu definuje Kľačan ako účelové vytvorenie systému rovnocenných subjektov určitého druhu do reálne možných väzieb (pevné, voľné) a z nich vyplývajúcich vzťahov, pre spoločný proces činnosti, za účelom efektívneho splnenia cieľa, plánovitým a organizovaným plnením úloh, subjektmi daného systému.⁷ Vychádzajúc z lexikálneho výkladu pojmu kooperácia, rozumieme ňou spoluprácu a súčinnosť.⁸ S druhou definíciou z legislatívneho a aplikačného hľadiska nemožno jednoznačne súhlasiť, keďže vyššie uvádzame rozdiel spočívajúci primárne v rozdielnosti postavenia subjektov a príslušnej zodpovednosti za naplnenie spoločného cieľa. Definíciu kooperácie bližšie vymedzuje Kľačan, podľa jeho definície kooperácia v sebe subsumuje podstatné prvky spoločnej činnosti jednotlivých orgánov. Nepochybne však aj spolupráca, aj súčinnosť predstavujú významné javy, ktoré sa komplexne využívajú v činnosti orgánov s cieľom dosiahnuť požadovaný stav. Z toho možno vyvodit', že kooperácia sa prejavuje v dvoch formách, a to spolupráce a súčinnosti. V danom ponímaní je možné nahliadať na pojmy súčinnosť a spolupráca aj iným spôsobom, pričom v oboch prípadoch ide potom o väzby medzi rovnocennými subjektmi. Vychádzajúc z uvedeného, Kľačan definuje **súčinnosť** ako vzťah medzi rovnocennými subjektmi vyplývajúci z reálne možných pevných väzieb, daných všeobecne záväznými právnymi predpismi alebo organizačnými poriadkami, a preto je spravidla vynútiteľný, existujúci v rámci alebo mimo rámca kooperácie. **Spoluprácu** chápe ako vzťah medzi rovnocennými subjektmi vyplývajúci z reálne možných voľných väzieb, daných spravidla

⁵ BERŽI, L. *Teória policajno-bezpečnostných služieb (osobitná časť)*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 1996, s. 137.

⁶ Pozri Ústavný súd ČR v náleze I. ÚS ČR 113/04 zo 4. mája 2004.

⁷ KĽAČAN, M., CULBA, M. Koordinácia policajno-bezpečnostných subjektov a ich aktivít. In *Policajná teória a prax*. roč. 10, č. 1, 2002, s. 104 – 118.

⁸ OPATÍKOVÁ, J., BRUKKER, G. *Veľký slovník cudzích slov*. Bratislava: Robinson, s.r.o., 2006, s. 223.

dohodou, a preto nevynútiteľný, alebo vyplývajúci zo všeobecne záväzného právneho predpisu, existujúci v rámci alebo mimo rámca kooperácie.⁹

Možno vyvodiť záver, že **činnosť kooperácie** prostredníctvom jej foriem súčinnosti a spolupráce jednoznačne smeruje k naplneniu spoločného cieľa, v našom prípade predpokladaného právnu normou. Potom by sme však zastávali názor, že z hľadiska Daňového poriadku, ako aj iných procesnoprávných noriem logicky vyplýva, že pre súčinnosť nemusí byť vždy typické rovnocenné postavenie subjektov, dokonca by sme – podľa uvedeného – konštatovali, že práve v danom chápaní je pri aplikovaní niektorých príkladov zásady súčinnosti správca dane s daňovým subjektom zrejme hierarchické postavenie subjektov (nadriadený a podriadený). Správca dane má však jednoznačne precízne vymedzený rozsah kompetencií aj pri uplatnení princípu právnej istoty vyplývajúcej z Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. V súvislosti s uvedeným faktom Daňový poriadok precízne vymedzuje konkrétne povinnosti pre subjekty zúčastnené na správe daní, následne práva a povinnosti daňových subjektov, ako aj oprávnenia a povinnosti správca dane. V právnom štáte právny poriadok nechráni štátnu moc pred občanmi. Postup orgánov verejnej správy stanovuje právny poriadok v kontexte dodržiavania práva občana. To znamená, že daným ustanovením je subjekt ochraňovaný pred negatívnou činnosťou štátu. Štátne orgány na jeho základe nesmú obmedzovať práva osôb vo väčšej miere, než im dovoľuje zákon.¹⁰ Princíp legality zabezpečuje určitým spôsobom aj garanciu právnej istoty pre fyzické a právnické osoby. V súvislosti so zásahom do ústavou chránených práv a slobôd možno poukázať na nález PL. ÚS SR 67/07, ktorý zovšeobecnil podstatu zásady proporcionality, pričom uvádza že „... obmedzenie, resp. zasahovanie do ústavou chránených práv a slobôd je ústavne akceptovateľné len vtedy, ak je ustanovené zákonom, zodpovedá niektorému ustanovenému legitímnemu cieľu a je nevyhnutné v demokratickej spoločnosti na dosiahnutie sledovaného cieľa, t. j. ospravedlňuje ho existencia naliehavej spoločenskej potreby a primerane vyvážený vzťah medzi použitými prostriedkami a sledovaným cieľom“. Avšak skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu.¹¹ Vzhľadom na rozsiahlosť skúmanej problematiky predmetom vedeckej štúdie bude výlučne analýza a zhodnotenie spolupráce Finančnej správy SR primárne s Ministerstvom vnútra SR, Prezidiom Policajného zboru a Národnou kriminálnou agentúrou PPZ v kontexte s efektívnejším odhaľovaním daňových únikov.

Analýza a zhodnotenie spolupráce orgánov Finančnej správy SR s vybranými subjektmi z pohľadu odhaľovania daňových únikov

Negatívne externality v podobe daňových únikov si najmä s ohľadom na výšku daňovej straty v štátnom rozpočte vyžadujú variabilné opatrenia na ich elimináciu, na potrestanie týchto aktivít a na vytvorenie transparentného a spravodlivého ekonomického prostredia. S tým cieľom bol zostavený Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016, ktorý bol rozdelený do troch etáp. Z pohľadu rozvoja inštitútu spolupráce Finančnej správy SR najmä s Policajným zborom bolo navrhnutých a následne aj zavedených množstvo pozitívnych krokov v druhej a nadväzujúcej (tretej) etape predmetného dokumentu.

⁹ KLAČAN, M., CULBA, M. Koordinácia policajno-bezpečnostných subjektov a ich aktivít. In *Policajná teória a prax*. roč. 10, č. 1, 2002, s. 104 – 118.

¹⁰ CHMUROVÁ, M., BAČO, T. Vyhотовovanie záznamov z úkonov pri správe daní. In *Magister Officiorum*, Učená právnická spoločnosť. č. 2/2013.

¹¹ Rozsudok NS SR z 26. marca 2015, sp. zn. 8 Sžf 6-7/2014.

Ďalšie významné kroky boli zavedené do akčného plánu jeho novelizáciou v júli 2015¹². Množstvo opatrení zavádzaných v rámci snahy eliminovať daňové úniky spočíva vo vzájomnej spolupráci Ministerstva financií SR, Ministerstva vnútra SR, Ministerstva spravodlivosti SR a Generálnej prokuratúry SR.

Prierezové opatrenia v oblasti spolupráce možno rozdeliť do určitých skupín:

- oblasť zvýšenej informatizácie – prepojenie informačných systémov, konkrétne umožnenie prístupu Finančného riaditeľstva SR do mýtného systému, informačných systémov stavebných a daňových úradov, výmeny informácií medzi finančnou políciou (SJFP) a povinnými osobami, zabezpečiť prístup Finančnej správy SR do centrálného registra motorových vozidiel a databázy registra obyvateľov, vytvorenie siete hospodárskeho „foaf-u“,
- inštitucionálna oblasť – zriadenie špecializovaných tripartitných tímov na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti, zmena organizačnej štruktúry Policajného zboru s cieľom vytvorenia špecializovaných pracovísk boja so závažnou hospodárskou trestnou činnosťou, vytvorenie jednotného analytického centra Finančnej správy SR a Policajného zboru,
- oblasť vzdelávania – zabezpečiť v rámci spolupráce spracovanie metodických pomôcok na spoločné postupy pri odhaľovaní a dokumentovaní daňových trestných činov (pre policajtov, prokurátorov a zamestnancov Finančnej správy SR), vytvorenie systému pravidelného vzdelávania policajtov, prokurátorov, sudcov a zamestnancov finančnej správy v národných i zahraničných podmienkach, zaradenie problematiky daňových trestných činov a legalizácie príjmov z trestnej činnosti do učebných osnov Akadémie Policajného zboru v Bratislave (komplexná viacodborová výučba).

Z pohľadu rozsiahlosti problematiky upriamime pozornosť na spoluprácu, ktorá sa premieta do kooperačných otázok v rámci inštitucionálnej oblasti.

V kontexte s realizovaným riešením projektu vedeckovýskumnej úlohy č.164/ 2011 s názvom „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“ bol realizovaný empirický výskum, ktorého parciálnou časťou bolo aj vyhodnotenie problémových otázok realizácie spolupráce Finančnej správy SR, primárne z daňovej sekcie, s vybranými subjektmi v kontexte zvýšenia efektívnosti eliminácie páchania daňových únikov. V rámci predmetného výskumu boli realizovali riadené rozhovory s odborníkmi z praxe, ktorí boli zameraní prevažne na kontrolnú činnosť, t. j. daňoví kontrolóri a určitá časť respondentov boli v postavení správcov dane, resp. zamestnancov správcu dane a metodikov na odbore boja proti daňovým podvodom. Vybraní respondenti boli prevažne vo veku viac ako 35 rokov, ženy, s ukončeným vysokoškolským vzdelaním druhého stupňa, ktorých dĺžka praxe na úseku daní presahovala 10 rokov. Na problémové otázky realizácie spolupráce reagovali prevažne na základe dlhodobých praktických skúsenosti, v kontexte s aktuálnou právnou úpravou s orientáciou na eliminovanie páchania daňových únikov.

Prierezové opatrenia na boj proti daňovým únikom z inštitucionálneho hľadiska sú reálnym následkom recentnej situácie nejednotnosti postupov zamestnancov finančnej správy a príslušných policajtov, zníženej odbornej erudovanosti vyšetrovateľov vo finančných a ekonomických otázkach a (naopak) zamestnancov finančnej správy v procesných postupoch orgánov činných v trestnom konaní.

Na základe uvedeného bolo prínosom analyzovať, aký *spôsob postupu* aplikujú vybraní experti z finančnej správy v prípade zistenia neobvyklých, resp. podozrivých skutočností v rámci výkonu ich praktickej činnosti.

¹²http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-188989?prefixFile=m_

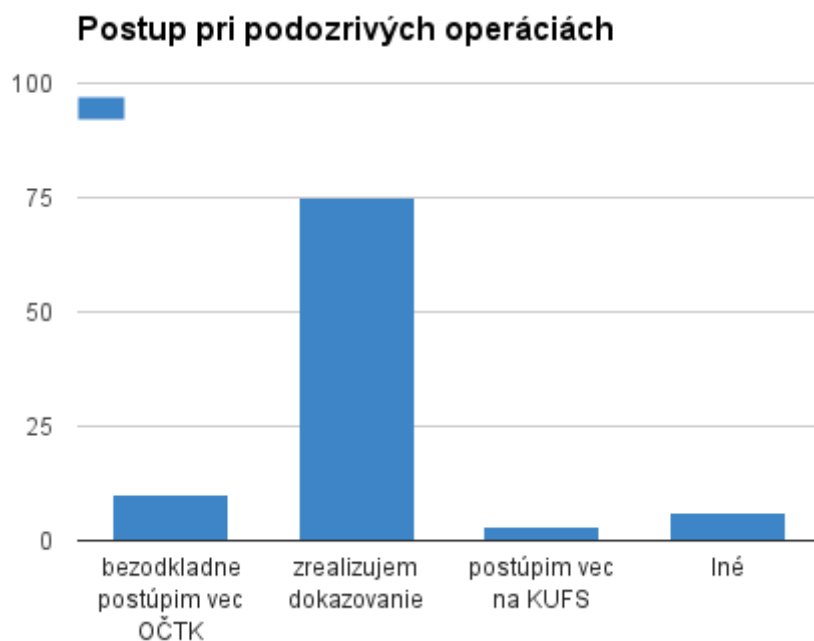
Prevažná väčšina respondentov (75 opýtaných, t. j. 79,8 %) pri výkone svojej činnosti v rámci postupu v prípade zistenia neobvyklých operácií v prvom rade začne realizovať v medziach zákonných možností inštitút dokazovania na podrobnejšiu špecifikáciu problému, pričom postupuje v súlade s daňovo-právnymi normami, primárne so zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňovým poriadkom) v znení neskorších predpisov¹³ a až následne postupuje podnet príslušným orgánom, v danom prípade orgánom činným v trestnom konaní. De facto ide o najvhodnejšie koncipovanú alternatívnu voľbu postupu z hľadiska profesionálnosti, odbornosti a skúseností opýtaných. Reálne až po uskutočnenom dokazovaní dokážu určiť, či je predpoklad naplnenia znakov skutkovej podstaty daňových trestných činov, teda či prišlo k spáchaniu trestného činu, resp. či je zrealizovaný postup legálny a v súlade so zákonnými ustanoveniami. Napriek tomu je dôležité zdôrazniť, že v rámci dokazovania v zmysle Daňového poriadku musí príslušný orgán finančnej správy postupovať výlučne v súlade s daňovo-právnymi normami. Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú pre správne určenie dane rozhodujúce.

Desiati z opýtaných (10,6 %) uviedli, že v danej situácii bezodkladne postúpia vec príslušným orgánom činným v trestnom konaní. Predmetný postup je však negatívne hodnotený zo strany samotných orgánov činných v trestnom konaní, a to najmä v prípadoch, ak ide o nekompletne postúpené podnety a samotný orgán činný v trestnom konaní nemá náležité zistený skutkový stav veci. Na základe komplexne realizovaného výskumu z vedeckovýskumnej úlohy aj z pohľadu policajtov a colníkov nám v danom bode vyšiel zaujímavý výsledok. Veľká časť policajtov (konkrétne 274) prezentovala názor, že rešpektovanie povinnosti oznamovania neobvyklých operácií formou podania daňových úradov o podozrení z daňového trestného činu nie je na postačujúcej úrovni, pričom ako nedostatočnú ju označilo až 100 policajtov. Práve daný bod súvisí s prípadmi, ak je podanie buď priamo (bez zrealizovania dokazovania) postúpené orgánom činným v trestnom konaní, prípadne sa založí spis s uskutočneným dokazovaním a podá sa výlučne len podnet.

V danom bode je zrejmé, že skvalitniť spoluprácu pri odhaľovaní daňovej trestnej činnosti by umožnilo prekonzultovanie formy podania daňových orgánov o podozrení zo spáchania trestného činu a orgánov činných v trestnom konaní s cieľom zefektívniť odhaľovanie a následné objasňovanie daňového úniku.

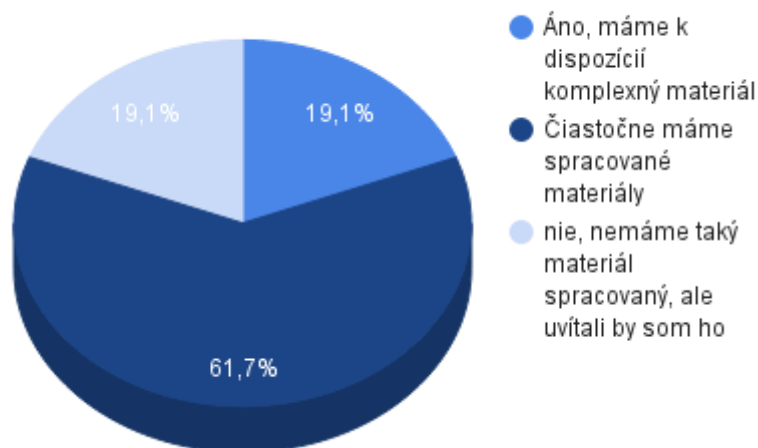
Na druhej strane sa v praxi vyskytujú aj negatívne postupy začatia trestného stíhania, napriek faktu, že daňový subjekt konal v súlade s hmotnoprávnym daňovým predpisom. Iba traja respondenti (3,2 %) postúpia vec ako podnet na Kriminálny úrad Finančnej správy SR. S ohľadom na aktuálny stav spolupráce medzi Finančnou správou SR a Policajným zborom prostredníctvom tzv. daňovej kobry je z prvých výsledkov efektívnosti daného opatrenia zrejmejšia spolupráca medzi predmetnými subjektmi. Šiesti z opýtaných (6,4 %) uviedli iný, osobitý postup v prípade zistenia neobvyklých skutočností pri výkone profesionálnej činnosti. V danom prípade buď postúpia podnet na odbor boja proti podvodom, alebo podľa okolností odstúpia informácie nadriadenému a požiadajú o konkrétne úkony správcu dane, prípadne zisťujú ďalšie relevantné skutočnosti v danej veci. V prípade, ak to okolnosti veci umožňujú, v súlade s organizačným poriadkom požiadajú o výkon daňovej kontroly.

¹³ § 24 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.



Graf č. 1 Postup pri neobvyklých operáciách.
Zdroj: Vlastné spracovanie.

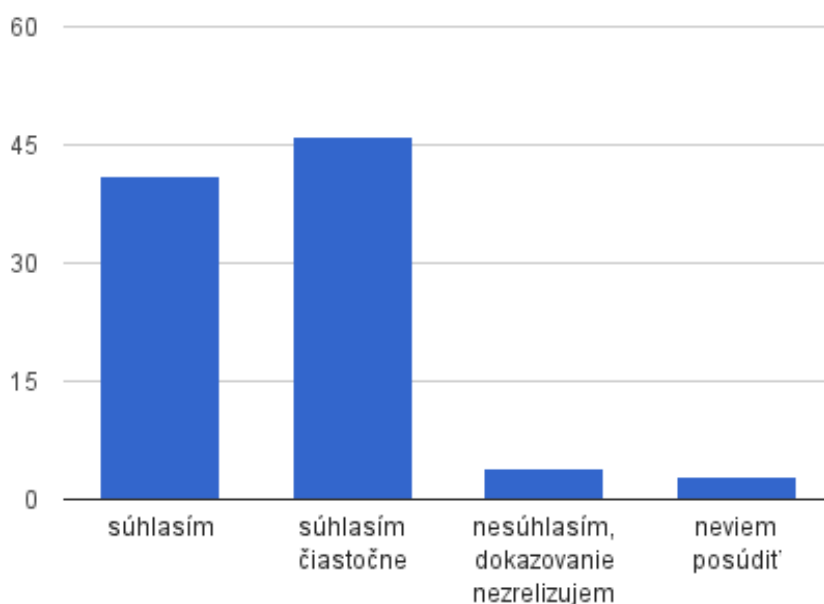
S komplexne spracovanými internými riadiacimi aktmi riešiacimi problematiku boja proti daňovým podvodom, ktoré upravujú podstatné informácie postupu pre aplikačnú činnosť respondentov, pracuje 18 expertov, t. j. 19,1 % z celkového počtu. Prevažná väčšina respondentov (58, tzn. 61,7 % z opýtaných) konštatuje, že disponujú čiastočne spracovanými internými aktmi, ktoré však upravujú výlučne parciálne problémové oblasti. Spravidla sú upravené vo forme metodických usmernení, no v prevažnej miere sa využívajú stanoviská, rôzne odborné materiály spracované aj vo forme rešerší, vedecké a odborné články z rôznych periodík, prípadne materiály vydávané Finančným riaditeľstvom SR. Z daného náčrtu je otázne, viac-menej aj zrejme, že úroveň záväznosti predmetných aktov upravujúcich jednotne riadiaci postup v rámci boja proti daňovým podvodom je nízka. V danom období boli po obsahovej stránke v predmetných dokumentoch analyzované najmä sporné otázky, ako aj najčastejšie prípady aplikačnej praxe, prevažne inštitútov daní z pridanej hodnoty, vybraných spotrebných daní (najmä z alkoholických nápojov a tabakových výrobkov) a daní z príjmov. Na neexistenciu interného riadiaceho aktu upravujúceho postup pri odhaľovaní daňových únikov poukázalo 18 expertov (t. j. 19,1 %). Zároveň zdôraznili, že by takýto dokument pozitívne prijali pri postupoch realizovaných v rámci odhaľovania daňových únikov. Ani jeden z opýtaných neskonštatoval neexistenciu komplexne spracovaného interného riadiaceho aktu a jeho nepotrebnosť. V aktuálnom období aj s ohľadom na opatrenia Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016 je zvýraznená dôležitosť interného riadiaceho aktu riešiaceho problematiku boja proti daňovým podvodom komplexne – s významnými informáciami pre aplikačnú prax a následné odhaľovanie daňových únikov, no najmä jeho záväznosť z pohľadu postupov realizovaných viacerými inštanciami a na viacerými miestne príslušnými orgánmi.



Graf č. 2 Disponovanie internými riadiacimi aktmi upravujúcimi postup pri boji proti daňovým podvodom.
Zdroj: Vlastné spracovanie.

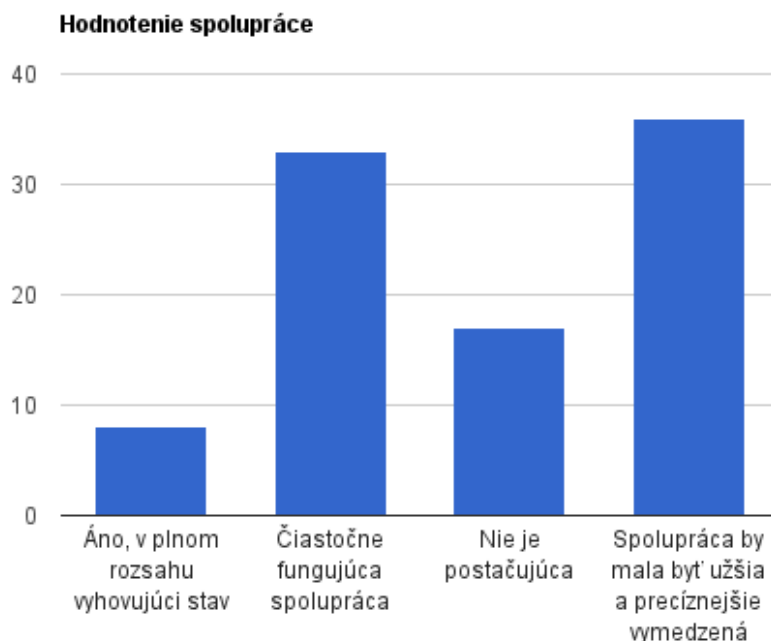
V nadväznosti na voľbu príslušného postupu bola otázka, či predstavuje *súčasť podania* daňového orgánu o podozrení zo spáchania daňového trestného činu, tzn. postúpením podnetu, aj *komplexne spracovaný spisový materiál*, spoločne s realizovaným dokazovaním v zmysle Daňového poriadku.

Štyridsaťjeden opýtaných subjektov z Finančnej správy SR (43,6 %) súhlasí v plnom rozsahu, že pred podaním podnetu orgánu činnému v trestnom konaní zrealizujú komplexné dokazovanie v zmysle Daňového poriadku, čo komplexne predstavuje súčasť postúpeného podnetu (spisového materiálu), v súlade s aktuálnou platnou právnou úpravou. Nielen z pohľadu Finančnej správy SR, ale aj z činnosti orgánov činných v trestnom konaní daný postup zodpovedá požiadavkám praxe na odhalenie a následné objasnenie spáchaného daňového úniku. S uvedeným výrokom čiastočne súhlasilo 48,9 % opýtaných, čo predstavovalo 46 subjektov, pričom špecifikovali postup tak, že podajú podnet a spis založia z dôvodu možnosti využitia inštitútu dožiadania orgánom činným v trestnom konaní v zmysle zákonných ustanovení. Opäť ide o legálny postup, v rámci ktorého nám absentuje aplikačný prvok zásady spolupráce príslušných orgánov. Zároveň narážame na rozpor so zásadou efektívnosti a rýchlosti konania. Predmetný stav jednoznačne nie je efektívny a v postupe absentujú aj prvky zásady hospodárnosti. Štyria respondenti (4,3 %) nesúhlasia s daným konštatovaním v plnom rozsahu, pričom v rámci postúpenia podnetu nezrealizujú dokazovanie a podajú podnet výlučne orgánom činným v trestnom konaní. Z praktického hľadiska niektorí vyšetrovatelia prezentovali názor, že už v začiatkoch je potrebná komplexná spolupráca, a to aj z dôvodu, že práve bez zaslania úplného spisového materiálu a postačujúceho preukázania skutkového stavu je problematické odhaliť, či sa skutok stal, či naplnil znaky skutkovej podstaty trestného činu a či predmetné konanie je, resp. nie je uskutočnené v medziach zákona, konkrétne daňovej právnej normy. Traja z opýtaných (3,2%) daný stav nevedeli zhodnotiť a posúdiť, čo pripisujeme pravdepodobne ich profesionálnej špecializácii, keďže sme oslovili aj metodikov na úseku boja proti daňovým podvodom, analytikov a taktiež referenta. Z aplikačnej praxe vyšetrovateľov by bol najideálnejším modelom odhaľovania a objasňovania daňových únikov komplexná spolupráca od zistenia neobvyklých operácií, následné postúpenie podnetu s úplným spisovým materiálom a poskytovanie odborných konzultácií k danému spisu. Práve inštitút daňovej kobry považujeme v danom smere za veľmi pozitívny.



Graf č.3 Dokazovanie a obsah formy podania, resp. postúpeného podnetu.
Zdroj: Vlastné spracovanie.

Spolupráca v danom smere Finančnej správy SR, jej zamestnancov, Policajného zboru a príslušných orgánov činných v trestnom konaní predstavuje jednoznačne významné opatrenie na elimináciu páchania daňových únikov a zvýšenie možnosti jej odhalenia a následného objasnenia. Na základe dôležitosti daného postulátu sa experti vyjadrili a **zhodnotili stav spolupráce** medzi príslušnými subjektmi. Pri odhaľovaní daňovej trestnej činnosti a jej v danom smere následnom objasňovaní bola vnímaná naozaj značne variabilne. Len 8,5 % z opýtaných (tzn. 8 subjektov) považuje spoluprácu v plnom rozsahu za úzku a koordinovanú. Za čiastočne postačujúcu považuje spoluprácu 35,1 % respondentov (33 z opýtaných). Práve v danej časti negatívne hodnotili absenciu pravidelných konzultácií, prípadne narážali aj na rozdielnosť metodických postupov uvádzaných zložiek, čo súviselo s rozdielnym uhlom pohľadu na konkrétnu vec. Za nepostačujúcu označilo spoluprácu medzi predmetnými subjektmi 18,1 %, tzn. 17 opýtaných. Tridsiati šiesti respondenti (38,3 % z celku) upozorňujú, že spolupráca by mala byť užšia a precíznejšie vymedzená. Vzhľadom na vybranú vzorku a závery, ku ktorým sme dospeli v danom bode, predpokladáme, že daný stav avizuje potrebu zmeny právnej úpravy v smere precíznejšieho a jednotnejšieho vymedzenia spolupráce medzi uvedenými subjektmi. Zefektívnenie v zákonných ustanoveniach by malo byť orientované na realizáciu spoločného postupu, napr. apelovať na aplikáciu zásady včasnosti, zabezpečiť včasné podávanie oznámenia na zaistenie potrebných dokladov podozrivých spoločností, zabezpečenie podrobného dokazovania a preverenia neobvyklej operácie pred podaním oznámenia, ale aj na zákonné vymedzenie činnosti inštitútu tzv. daňovej kobry. Ďalšie návrhy zefektívnenia spolupráce je potrebné riešiť na úrovni vzájomnej komunikácie daných orgánov, najmä so zameraním na konkrétny prípad, tzn. ad hoc, budovania osobných vzťahov – napríklad aj v rámci spoločných inštruktívno-metodických zameraní a školení.

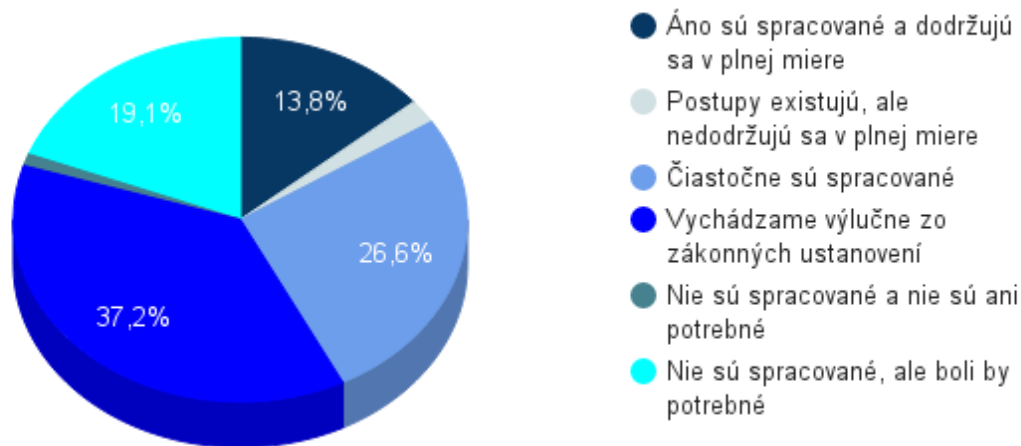


Graf č.4 Hodnotenie spolupráce orgánov Finančnej správy SR a orgánov činných v trestnom konaní.
Zdroj: Vlastné spracovanie.

Existenciu **komplexne spracovaných jednotných postupov spolupráce** medzi orgánmi Finančnej správy SR a Policajným zborom, ktoré majú prvky záväznosti, prípadne sa dodržiavajú pre efektívne odhalenie a objasňovanie daňových únikov, potvrdilo len 13 respondentov, čo predstavuje 13,8 %. Dvaja experti konštatovali, že napriek spracovaniu takýchto metodických postupov sa v aplikačnej praxi nedodržiavajú. Čiastočne spracované postupy vzájomnej spolupráce sa podľa 25 opýtaných (čo predstavovalo 26,6 % opýtaných) dodržiavajú v plnej miere a zároveň sú známe a záväzné pre obidve skupiny subjektov. Najčastejšou reakciou vybraných respondentov, a to až tridsiatich piatich (t. j. 37,2 %), bol postup vzájomnej spolupráce na úseku odhaľovania daňových únikov a daňových trestných činov výlučne v súlade so zákonnými ustanoveniami. Z danej odpovede jednoznačne vyplýva absencia akceptovaných spoločných metodických postupov, ktoré ako uvádzame, sú pre odhalenie a následne objasnenie predmetnej daňovej kriminality významné. Zo zákonnej dikcie kooperácie orgánov Finančnej správy SR a orgánov Policajného zboru pri odhaľovaní daňových únikov nie je jednoznačný spoločný postup v problémových oblastiach, z čoho v bežnej praxi vznikajú nezrovnalosti či pochybenia. Je potrebné zdôrazniť, že trestnoprávna úprava nereflektuje terminologické, prípadne iné podstatné inštitúty, ako je daňovo-právna úprava či finančno-právna úprava. Osemnásť respondentov (t. j. 19,1 %) zhodnotili, že v ich praxi absentuje spracovanie jednotných postupov spolupráce daných orgánov, avšak z hľadiska efektívnosti ich považujú za strategické. Len jeden z opýtaných (t. j. 1,1 %) konštatoval, že predmetné postupy nielenže neexistujú, ale podľa jeho subjektívneho názoru nie sú pre jeho činnosť ani potrebné.

Jednotne spracované postupy spolupráce orgánov Finančnej správy SR, orgánov činných v trestnom konaní, Policajného zboru a Národnej kriminálnej agentúry PPZ by spoločne s jednotnými vzdelávacími aktivitami daných subjektov zabezpečovali koncepčne strategický prvok, ktorý by dokázal efektívne pôsobiť v miestach páchania daňových únikov a najmä by zabezpečil rýchle, hospodárne a účinné odhaľovanie a objasňovanie daňových únikov. Predmetné opatrenie by dokonca zlepšilo prehľad a zvýšilo požadované znalosti subjektov podieľajúcich sa na odhaľovaní a objasňovaní daňových únikov, a to nielen

vzhľadom na dynamický vývoj legislatívy v oblasti daní, ale aj na náročnosť a rozsah dokazovania a neustále sa meniace trendy páchania daňovej kriminality.

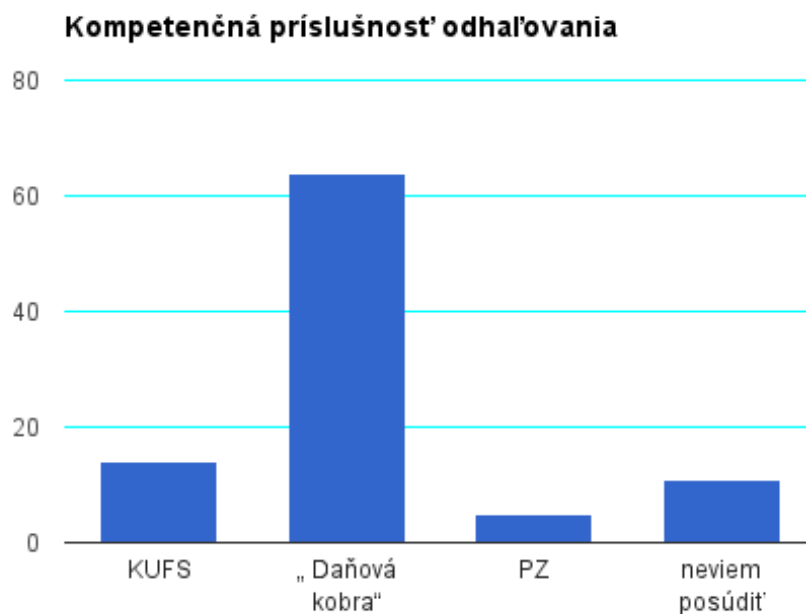


Graf č. 5 Existencia jednotných postupov spolupráce FS SR, PZ a OČTK.
Zdroj: Vlastné spracovanie.

Vnímanie spolupráce je pravdepodobne hodnotené subjektívne a závisí od ad hoc prípadu, v akej miere je realizované medzi príslušným zamestnancom Finančnej správy SR a policajtom, prípadne colníkom. Aj z pohľadu policajtov je uskutočňovaná spolupráca medzi vybranými subjektmi prevažne v čiastočnej miere efektívna alebo je viac-menej nedostatočná. Z pohľadu jej zefektívnenia by bolo okrem vzájomných postupov vhodné navrhnúť základné pravidlá, resp. zásady spolupráce, ktoré by podporovali vzájomnú motiváciu subjektov realizovať spoluprácu v plnej miere. Medzi prípadné zásady možno zaradiť zásadu informovanosti, ktorá by sa premietla v intenzívnejšej komunikácii policajtov a zamestnancov Finančnej správy SR a v efektívnejšej výmene informácií získaných počas procesu zisťovania nových skutočností a dôkazov. Dôležitá je aj zásada včasnosti z pohľadu včasných podávaní oznámení už počas uskutočňovania správy daní, kde by vo vzájomnej spolupráci aj zamestnanci Finančnej správy SR upriamili svoju pozornosť na určité podstatné prvky z hľadiska trestného konania, napr. zabezpečenia účtovníctva, získanie iných podstatných dôkazov, prípadne koordinovane uskutočňovaný výkon daňovej kontroly, prípadne miestneho zisťovania. Dodržiavanie príslušných lehôt súvisí aj s promptným vybavovaním dožiadaní policajtov alebo výsluchu zamestnanca finančnej správy. Aj vzájomné prepojenie informačných systémov, ktoré bližšie načrtávame v úvode štúdie, predstavuje opatrenie spolupráce príslušných subjektov, ktorým sa zefektívni eliminácia páchania daňových únikov.

Preferovanie *kompetenčnej príslušnosti odhaľovania daňových únikov* a daňovej trestnej činnosti do spoločne vytvoreného pracoviska Finančnej správy SR a Policajného zboru označovaného ako „daňová kobra“ uviedlo až 64 z opýtaných (68,1 %). Predmetné konštatovanie je vysoko pozitívne aj z hľadiska aktuálnych aktivít v rámci vzájomnej spolupráce medzi uvedenými subjektmi, ktoré vyplynulo z Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016. Negatívny aspekt sa čiastočne odrážal v právnom vymedzení

danej inštitucionálnej spolupráce. Komplexne je však daňová kobra považovaná za prínos v odhaľovaní daňovej trestnej činnosti. Štrnásť respondentov (14,9 %) by navrhovalo presunúť kompetencie odhaľovania daňových únikov výlučne do pôsobnosti Finančnej správy SR, konkrétne Kriminálneho úradu finančnej správy SR. S daným návrhom by však z legislatívneho hľadiska vzniklo viacero problémových otázok týkajúcich sa personálneho zázemia, ako aj aktuálneho zamerania činnosti Kriminálneho úradu finančnej správy SR. Iba piati z opýtaných (5,3 %) preferujú zaradenie odhaľovania daňových únikov výlučne do pôsobnosti Policajného zboru. Nízke percento v danej odpovedi súvisí s odbornou náročnosťou danej trestnej činnosti, neustále sa meniacou právnou úpravou, ako aj zaťaženosťou vyšetrovateľov v Policajnom zbore a absentujúcou vzdelanostnou úrovňou z hľadiska potreby pravidelného preškolenia. K danej otázke nevedelo zaujať stanovisko 11 odborníkov (11,7 %). Zaujímavosťou je, že názory policajtov a colníkov sú veľmi podobné s názormi expertov z Finančnej správy SR. Prevažná väčšina policajtov a colníkov preferuje a vyzdvihuje vytvorenie „daňovej kobry“, pričom zaujímavým výsledkom je, že okolo 186 policajtov odporúča dané kompetencie presunúť na Kriminálny úrad Finančnej správy SR ako špecializovaný subjekt.



Graf č. 6 Kompetencia na odhaľovanie daňových únikov a vyšetrovanie daňových trestných činov.
Zdroj: Vlastné spracovanie.

V závere možno konštatovať, že premietnutie inštitútu spolupráce v intenciách odhaľovania daňových únikov sa od roku 2012 premietlo do zriadenia špecializovaných tripartitných tímov označovaných ako „daňová kobra“. Zriadené špecializované tímy sa skladajú z daňového experta, vyšetrovateľa a prokurátora, ktorí sú zameraní na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti. Vytvorenie a existencia „daňovej kobry“ vychádza priamo z Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016 a subsidiárne sa využíva Dohoda o vzájomnej spolupráci uzavretá medzi MV SR a MF SR v máji roku 2015. Špecializované tímy zoskupujú inštitúcie Finančnej správy SR, Generálnej prokuratúry SR, Prezídia Policajného zboru a Národnej kriminálnej agentúry. Predmetný inštitút „daňovej kobry“ je od obdobia jej existencie značne produktívny v kontexte odhaľovania daňových únikov, najmä pri trestnom čine daňového podvodu.

ROK	Nález celkovo v eurách	Z toho nevyplatený NO v eurách
2012	35 088 682,74	17 006 621,86
2013	67 318 560,89	13 703 694,12
2014	62 074 013,33	12 675 023,73
2015	23 114 641,47	1 662 036,24
SPOLU	187 595 898,43	45 047 375,95

Tabuľka č. 1 Identifikácia činnosti daňovej kobry v období 2012 – 2015.
Zdroj: Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016.

Záver

Positíva „daňovej kobry“ sú jednoznačne nepopierateľné a možno konštatovať, že predstavuje podstatný fungujúci prvok eliminácie páchania daňových únikov, ako aj odhaľovania a objasňovania daňovej trestnej činnosti. Negatívum vidíme však v otázke jej právneho zakotvenia. Vychádzajúc z princípu právnej istoty a taktiež z uvádzanej skutočnosti, že štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, a nesmú obmedzovať práva osôb vo väčšej miere, vidíme nedostatok práve v legislatívnej úprave daného inštitútu. Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016 nemôže z právneho hľadiska byť jediným kreačným dokumentom takéhoto inštitútu, keďže jeho činnosť jednoznačne predstavuje významný zásah do práv subjektov. Na druhej strane sú jasne vymedzené v ostatných relevantných právnych dokumentoch pôsobnosti príslušných orgánov. Avšak prax ukázala aj skutočnosť, keď orgány konali nad rámec právnej úpravy, napr. vyšetrovatel sa zúčastnil na výsluchu svedka realizovaného počas výkonu správy daní zamestnancom Finančnej správy SR a tu vidíme jednoznačné pochybenie. Z hľadiska predchádzania aplikačným problémom, ako aj z legislatívneho hľadiska by bolo najvhodnejšie právne upraviť inštitút „daňová kobra“ s komplexnou pôsobnosťou a rozdelením kompetencií medzi príslušnými subjektmi a obsah daného dokumentu by zároveň zabezpečoval jednotný postup príslušných spolupracujúcich orgánov v procese odhaľovania a objasňovania daňových únikov.

Literatúra

BERŽI, L. *Teória policajno-bezpečnostných služieb (osobitná časť)*. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 1996, s. 137 – 138.

KLAČAN, M., CULBA, M. Koordinácia policajno-bezpečnostných subjektov a ich aktivít. In *Policajná teória a prax*. roč. 10, č. 1, 2002, s. 104 – 118.

OPATÍKOVÁ, J., BRUKKER, G. *Veľký slovník cudzích slov*. Bratislava: Robinson, s.r.o., 2006, s. 223.

STIERANKA, J. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti. Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie*. Bratislava: Akadémia PZ, 2012.

STIERANKA, J., PRESPERÍNOVÁ, M., ZÁHURÁKOVÁ, Z. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti. Vedecká štúdia z empirickej časti vedeckovýskumnej úlohy evidovanej na A PZ v Bratislave č. 164*. Bratislava: Fridrich Ebert Stiftung a Akadémia PZ, 2014.

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 62/1999 zo 14. júla 1999.

Nález I. Ústavného soudu ČR 113/04 zo 4. mája 2004.

Rozsudok NS SR z 26. marca 2015, sp. zn. 8 Sžf 6-7/2014.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_sk.pdf

Keywords: tax proceeding, Tax Procedure Code, tax evasion, co-operation, Tax Cobra Teams

Summary

Cooperation is an indispensable and irreplaceable element in the fight against tax evasion. The scientific study analyses the organizational level of cooperation in the process of detecting tax evasion. The current situation has been evaluated on the basis of a questionnaire completed by experts having processed financial reports. All analyses show a need for encouraging and ensuring mutual cooperation of the employees of financial administration and the police and for their common procedures to be binding for both bodies. In this connection, it would be suitable to process internal methodological guidelines identical for both participants in the process. Another important measure which has been suggested by the employees of financial administration was to create specialized teams known as “Tax Cobra Teams”. There is no doubt about the positives of the teams, and it can be stated that they represent a key functioning element in the elimination of the commission of tax evasion as well as in the detection and clarification of tax crimes. A negative aspect of the teams’ operations is related to the question of their legality. In order to avoid application problems, it would be appropriate to determine the status of Tax Cobra Teams in legislation in terms of the complex scope of their activities, the specification of the areas of competence of the employees of financial administration, investigators and the Attorney General’s Office.

*JUDr. Jana Šimonová, PhD.
Katedra správneho práva
Akadémia Policajného zboru v Bratislave
e-mail: jana.simonova@minv.sk*

Recenzenti: prof. JUDr. Jozef Králik, CSc., doc. JUDr. Ľubomír Čunderlík, PhD.