

# Ekonomická kriminalita s akcentom na daňovú kriminalitu v Slovenskej republike<sup>1</sup>

**TOMÁŠ STRÉMY**

Právnická fakulta Univerzity Komenského

**SEBASTIÁN JANKO<sup>2</sup>**

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

## **Economic crime with emphasis on tax crime in the Slovak Republic**

**Abstract:** The paper deals with the topic of economic crime with the emphasis on tax crime, which can be considered one of the most important subcategories of economic crime. In the theoretical part of the paper, the authors highlight the significance of tax crime, set out basic terminological framework and analyze some of the issues stemming from differences between criminological and legal approach to subject-matter. Subsequently, the reader is provided with a brief statistical analysis of the levels, structure and dynamics of tax crime in the scope of the Slovak Republic during a specified period of time. The analysis is based on data from the electronic system of registered criminality operated by the Police force.

**Keywords:** white collar crime; tax crime; tax avoidance; tax evasion; tax fraud

## **Úvod**

Prvé zmienky o trestnej činnosti v oblasti ekonomiky boli zaznamenané v druhej polovici 19. storočia, a to v prejave Edwina C. Hilla, prednesenom na Medzinárodnom kongrese o prevencii a boji proti zločinnosti, ktorý sa konal v roku 1872 v Londýne. Páchatel'ov ekonomickej trestnej činnosti nazval tzv. „kriminálnymi kapitalistami“ (Kolektív autorov, 2001). Sociológ Sutherland si toto tvrdenie Edwina

---

<sup>1</sup> Príspevok bol vypracovaný v rámci projektu APVV-15-0740: „Návody a nástroje na efektívnu elimináciu protiprávnych konaní v spojení s možnou insolvenčiou“.

The article was drawn up within the APVV-15-0740 project: „Guidelines and Tools for Effective Elimination of Unlawful Acts in Relation with Potential Insolvency“.

<sup>2</sup> Případnou korespondenci zasílejte na e-mailovou adresu: sebastian.janko@akademiapz.sk.

C. Hilla vysvetlil tak, že bohatí a mocní páchajú najmä ekonomické trestné činy, kde zahrňuje „pracovníkov bielych golierov“, ktorí sú vyššie pracovne zaradení „vo vyššej pracovnej triede než ich podriadení – modré goliere“ (Treadwell, 2006, s. 109-110). Podľa Sutherlanda je kriminalita bielych golierov definovaná ako „trestný čin spáchaný váženou osobou s vyšším spoločenským statusom pri jeho zamestnaní“. Teória reintegrovaného zahanbenia od Braithwaita (1989), uplatňovaná pri trestných činoch bielych golierov, berie do úvahy túto skutočnosť. Ak by však mala reálne fungovať, je potrebné, aby spoločnosť chápala vysokú nebezpečnosť ich trestnej činnosti. Proces reintegrácie zároveň potrebuje zohľadniť, že pri odhalení tejto trestnej činnosti jej páchatel' značne stráca na svojom spoločenskom postavení a ľudskej dôstojnosti. Vyváženosť procesu reintegrovaného zahanbenia je zdrojom jeho efektívnosti. Vyžaduje na jednej strane nulovú toleranciu k tejto trestnej činnosti, ako aj fungujúce procesy zahanbenia.

V kriminológii podľa Braithwaita existovala tendencia prezentovať všeobecne ako vysvetlenie trestného činu teórie, ktoré prispôsobujú druhovo predpojaté koncepcie trestného činu a ktoré vylučujú páchatel'ov bielych golierov. Ako príklad uvádza Braithwaite tzv. Wilsonovu a Herrnsteinovu *teóriu nízkeho IQ a impulzívosti, inter alia*, ako centrum „ľudskej prirodzenosti trestného činu“. Posilnila sa tým predstava, že páchatelia bielych golierov sú viac inteligentní a intrigánski ako ostatní páchatelia. Wilsonovo a Herrnsteinovo tvrdenie o týchto vlastnostiach, ako i ďalšie zistenia o kriminalite bielych golierov spôsobilo to, že v spoločnosti sa vytvorili niektoré ilúzie o tomto nebezpečnom druhu kriminality. To sa prejavilo napr. v tom, že spoločnosť bola menej pozorná k ekonomickej kriminalite a tolerantnejšia k jej páchatel'om. Tento postoj a jeho negatívne účinky na elimináciu kriminality vynikne v porovnaní s mimoriadnou pozornosťou spoločnosti k násilným a majetkovým trestným činom, ktoré vyvolávali často doslova neurotické reakcie (Braithwaite, 1989). Kriminalita bielych golierov je všeobecne považovaná väčšinou kriminológov za viac škodlivý a nebezpečný čin ako iný druh trestného činu (Treadwell, 2006).

U kriminality bielych golierov je problematickejšie vymedziť jej definíciu. Mnohí akademici a vedci v minulosti, ale i v súčasnosti si kladú otázku, čo to vlastne je kriminalita bielych golierov. Jej problém spočíva najmä vo vymedzení jej definície. Sutherland bol prvým, kto posunul túto tému do popredia kriminológie. Urobil tak v prácach *White collar criminality* (1940) a *White collar crime* (1949).

Sutherlandova definícia kriminality bielych golierov sa skladá zo štyroch kritérií, a to:

- a) tieto trestné činy sú často páchané, ale nie je im uložená žiadna sankcia (trest), a to je jeden z dôvodov, prečo je kriminalita bielych golierov tolerovaná spoločnosťou. Pri týchto druhoch trestných činov je možné uniknúť trestnému stíhaniu a prísnemu ukladaniu trestov, pretože takéto konanie nie je považované verejnosťou a ani samotným páchatel'om za konanie, ktoré je v rozpore s právom. Na druhej strane médiá nemajú ošetrový možný vplyv (lobbying) z politických strán a skupín,

- b) trestný čin je spáchaný osobou, ktorá je rešpektovaná a slušná,
- c) vysoký sociálny status, resp. spoločenské postavenie, zamestnanie – Sutherland zahrnul do tejto správy upozornenie na širokú oblasť kriminálneho správania, ktorá je všeobecne zahľtená a preukazuje jeho teóriu rozdielneho sociálneho združovania,
- d) v smere jeho/jej druhu práce – typické druhy trestných činov v tejto kategórii sú najmä: zaúčtovanie vo vyššej sume, ako je nákup; účtovanie za prácu, ktorá nie je nevyhnutná; drobné krádeže; zneužitie počítača u zamestnávateľa; telefonovanie; fotokópie; klamlivé účtovanie; podvod s časom; falošné povolenie požiadaviek; podplácanie; použitie fiktívnej alebo nadhodnotenej záruky/zábezpeky; sprenevera interného zamestnanca.

Nástupca Sutherlandovej teórie B. Clinard definuje kriminalitu „bielych golierov“ ako porušenie zákona predovšetkým skupinou obchodníkov, slobodných pracovníkov a úradníkov v súvislosti s ich prácou. Frank E. Hartung v roku 1950 kriminalitu „bielych golierov“ definoval ako porušovanie hospodárskeho zákona, ktorá je páchaná pre finančný zisk, a to firmou, s jej pomocou alebo prostredníctvom jej pracovníkov pri plnení jej obchodnej činnosti (Holcr, 2008).

V súvislosti s kritériami definujúcimi kriminalitu bielych golierov, viacero autorov poukazuje aj na piate kritérium, ktorým je **strata dôvery** – niektorí autori pridávajú i „stratu dôvery“ medzi znaky kriminality bielych golierov.

Niektorí akademici ako Richard Quinney (1977) argumentovali, že z pojmu kriminalita bielych golierov by sa mal vyčleniť pojem „zamestnanecké, resp. pracovné trestné činy“ a všetky trestné činy spáchané zamestnancami by mali byť subsumované pod „zamestnanecké, resp. pracovné trestné činy“.

Môžeme rozlišovať medzi prácou pre organizácie<sup>3</sup> (zamestnávateľov), týkajúcou sa trestných činov spáchaných v prospech korporácie a iných trestných činov, z ktorých prospech korporácie nemajú. Keď zamestnanec spácha trestný čin, z ktorého organizácia nemá úžitok a zamestnanec koná len v svojom záujme, takýto skutok sa označí ako „zamestnanecký trestný čin“. Pod kriminalitu bielych golierov môžeme zaradiť zvyšné skutky, t. j. keď zamestnanec koná v prospech organizácie. To by mohlo zahrnúť trestné činy ako sprenevera, krádež od zamestnávateľa alebo od ostatných zamestnancov (Williams, 2004).

Kriminalita bielych golierov, určujúca rozdiel medzi pracovným a organizovaným trestným činom. Bola predmetom zaujímavej diskusie aj v posledných rokoch. *Pracovný trestný čin* je kategóriou, ktorú presadzoval Quinney. O tento trestný čin ide vtedy, keď ho ľudia spáchali v priebehu ich zamestnania, v prevažnej väčšine pre osobný zisk. *Organizovaný trestný čin* je zásadne korporátnym trestným činom, kde cieľom je najmä zisk pre obchodnú spoločnosť, avšak nemusí to

---

<sup>3</sup> Pod pojmom organizácia sa rozumie skupina ľudí združených spoločným programom, cieľom; usporiadanie jednotlivých zložiek určitého celku do sústavy podľa nejakej zásady. Pozri bližšie (Peciar, 1965).

tak byť vždy (Treadwell, 2006). Obom typom trestných činov poskytujú relatívnu „ochranu“ médiá. Predovšetkým korporátny trestný čin (vzhľadom na rozsah a možnú silu lobbingu v politických stranách a pre iné legálne dôvody) je málokedy, ak vôbec, prezentovaný v médiách ako trestný čin (Williams, 2004).

Pri definícii kriminality bielych golierov je kľúčovým pojmom *ekonomická kriminalita*. Domnievame sa, že pojem hospodárska kriminalita je reštriktívnejším pojmom v porovnaní s ekonomickou kriminalitou vzhľadom na odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy č. R (81) 12. Toto odporúčanie je pomerne známe a ekonomickú kriminalitu člení na:

1. kartelové trestné činy,
2. podvodné praktiky a zneužívanie hospodárskej situácie,
3. úverové a dotačné trestné činy a trestné činy pri získavaní zákaziek,
4. počítačové podvody,
5. zakladanie a vedenie fiktívnych firiem,
6. trestné činy spojené s účtovníctvom,
7. podvodné praktiky a zneužívanie hospodárskej situácie,
8. porušenie štandardov bezpečnosti a zdravia zamestnancov v spoločnosti,
9. podvody poškodzujúce veriteľov,
10. podvádzanie spotrebiteľov,
11. nekalá súťaž,
12. finančné trestné činy a vyhýbanie sa sociálnym výdavkom zo strany podnikov,
13. colné podvody,
14. trestné činy vzťahujúce sa na menovú reguláciu peňazí,
15. burzové a bankové trestné činy,
16. trestné činy proti životnému prostrediu.

Značný nárast ekonomickej aktivity členských štátov Rady Európy a rozvoj medzinárodných ekonomických vzťahov často umocňuje páchanie trestných činov. Ekonomický trestný čin:

- spôsobuje stratu veľkému množstvu ľudí (partnerom firiem, akcionárom, zamestnancom, zákazníkom, konkurentom, veriteľom), spoločnosti ako celku a dokonca štátu, ktorý musí znášať ťažké finančné náklady a značnú stratu príjmov,
- poškodzuje národnú a medzinárodnú ekonomiku a
- spôsobuje stratu istoty v ekonomickom systéme (Council of Europe, 1981).

### **Ekonomická kriminalita v Slovenskej republike**

V Slovenskej republike pred rokom 1989 sa označoval tento druh kriminality ako hospodárska kriminalita, avšak po roku 1989 začali tento druh kriminality odborníci z praxe označovať ako ekonomickú kriminalitu. Tento pojem sa začal štandardne používať nielen v literatúre, ale i správach o bezpečnostnej situácii

v Slovenskej republike, ktoré vypracúva Policajný zbor. Podľa Lisoňa (2001) by bolo vhodnejšie nazvať tento jav ako kriminalitu páchanú v ekonomike. V tomto smere možno súhlasiť s jeho argumentmi, napr. aj pre pojem poľnohospodárska kriminalita policajná prax používa pojem kriminalita páchaná v poľnohospodárstve. Pojem, ktorý definuje spáchanie trestných činov v ekonomike, bude treba do budúcnosti určiť čo najexaktnejšie, najmä vzhľadom na možnú prepojenosť s inými druhmi kriminalít. Myslíme si, že pojmy ako hospodárska kriminalita, ekonomická kriminalita, kriminalita páchaná v ekonomike a kriminalita bielych golierov môžeme považovať do budúcnosti za synonymá, aby sme predišli rozdielnemu chápaniu týchto pojmov.

Pri pojme ekonomická kriminalita sa môžeme v teórii stretnúť s pojmami ako finančná kriminalita a hraničná kriminalita. Pod pojmom finančná kriminalita možno rozumieť trestnú činnosť zameranú na poškodzovanie finančného, investičného, kapitálového a poisťovacieho trhu. Hraničná kriminalita je termín, ktorý sa používa skôr v užšom kruhu odbornej praxe, a to v prípadoch trestných činov súvisiacich s protiprávnym pohybom osôb a vecí (tovaru) cez štátne hranice (Holcr, 2008).

V súčasnosti zaraďujeme niektoré trestné činy, napr. trestný čin podvodu a trestný čin sprenevery, do ekonomickej kriminality, ale i do majetkovej kriminality (IV. hlava Trestného zákona). Podľa nášho názoru možno povedať, že ak poškodeným subjektom je fyzická osoba, napr. pri trestnom čine podvodu (§ 221 Trestného zákona), pôjde o majetkovú kriminalitu. Ale ak je poškodeným subjektom právnická osoba, pôjde už o trestný čin, ktorý sa zaraďuje do ekonomickej kriminality. Na základe uvedeného možno zhrnúť, že dôležitý je spôsob spáchania trestného činu, tzv. *modus operandi* a odlišný objekt trestného činu.

Trestné činy **ekonomickej kriminality** sú obsiahnuté najmä v V. hlave osobitnej časti Trestného zákona, kde sú hospodárske trestné činy rozdelené do štyroch dielov. Delením podľa V. hlavy Trestného zákona a vymenovaním trestných činov, ktoré sa subsumujú pod ekonomickú kriminalitu, sa budeme zaoberať neskôr. Podľa čl. 55 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky hospodárstvo Slovenskej republiky sa zakladá na princípoch sociálne a ekologicky orientovanej trhovej ekonomiky. V čl. 55 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky je uvedené, že Slovenská republika chráni a podporuje hospodársku súťaž. Aj na základe spomenutého článku Ústavy Slovenskej republiky možno konštatovať, že ochrana ekonomiky je základným pilierom spoločnosti v Slovenskej republike.

Štruktúra ekonomickej kriminality je veľmi variabilná. V podmienkach Slovenskej republiky mala s kriminalitou bielych golierov súvis najmä korupcia. Podľa Trestného zákona sa za korupciu považujú trestné činy prijímania úplatku, podplácania a nepriamej korupcie. V prvopočiatkoch, po spoločensko-politických zmenách, bola ekonomická trestná činnosť orientovaná predovšetkým do oblasti malej privatizácie, kde sa využívali možnosti tzv. holandských dražieb, pričom boli podplácaní, ale i násilne ovplyvňovaní účastníci dražieb, aby od nich odstúpili. Po prakticky ukončenej malej privatizácii sa záujem páchatel'ov presunul do oblasti veľkej privatizácie, kde sú za finančné úplatky podhodnocované podniky, ako aj ich

zariadenia, ďalej do oblasti verejných súťaží a štátnych objednávok, kde sú poskytované vysoké finančné čiastky ako darčeky (prezenty) na podplatenie štátnych úradníkov, ktorí rozhodujú o štátnej objednávke. S cieľom získať rozsiahle štátne objednávky celospoločenského významu, získať lukratívne objekty (rekreačné a liečebné strediská, pivovary, liehovary, ubytovacia zariadenia, veľké hotely, kasína a pod.) sa začal v čoraz väčšej miere objavovať tlak organizovaných zločineckých štruktúr na najvyššie centrá štátnej moci a správy s cieľom ovplyvňovať ich rozhodovaciu a výkonnú činnosť a presadzovať vlastné záujmy. Z toho vyplýva i rastúca kriminalita štátnych úradníkov, najmä prostredníctvom ich korupcie („kriminalita bielych golierov“).

Všeobecne, ako aj v podmienkach Slovenskej republiky môžeme za znaky ekonomickej kriminality považovať: sofistikované konanie páchatel'a, ktorým je spôsobená vysoká škoda; aj spôsob spáchania trestného činu je premenlivý, t. j. páchatelia neustále menia metódy a prispôbujú ich novým podmienkam trhového mechanizmu (Lisoň, 2001). Podľa nášho názoru za jeden zo znakov ekonomickej kriminality možno označiť vysokú latenciu, čo je podmienené tým, že pri tomto druhu kriminality sa ťažko získavajú a vyhľadávajú dôkazy pre náležité zistenie skutkového stavu veci.

### **Daňová kriminalita ako významná podkategória ekonomickej kriminality**

Na základe vyššie uvedeného možno konštatovať, že ekonomická kriminalita predstavuje mimoriadne náročnú problematiku a to z hľadiska obsahovej šírky, ako aj komplexnosti. Tento aspekt je ešte zvyraznený skutočnosťou, že hranice pojmu ekonomická kriminalita nie sú úplne jednoznačne vymedzené, obzvlášť vo vzťahu ku kriminalite majetkovej. V predkladanom článku sme sa rozhodli tematicky zamerať na daňovú kriminalitu, ktorú považujeme za jednu z najvýznamnejších, ak nie vôbec najvýznamnejšiu, podkategóriu ekonomickej kriminality. Uvedené tvrdenie zdôvodňujeme nasledovnými argumentmi:

1. reprezentatívnosť - pod týmto pojmom máme na mysli skutočnosť, že v rámci daňovej kriminality sa podľa nášho názoru azda najvýraznejšie manifestujú znaky typické pre ekonomickú kriminalitu ako takú, konkrétne:
  - a) vysoká miera latencie - napriek detailným štatistickým ukazovateľom týkajúcim sa výberu jednotlivých daní (Výškrabka & Antalicová, 2018) sa v súvislosti s daňovou trestnou činnosťou stretávame spravidla len s odhadmi podielu tohto druhu kriminality na tzv. daňovej medzere, pričom výška škôd spôsobená daňovými trestnými činmi organizovaných skupín sa odhaduje na 40-60 mld. € ročne (Lamensch & Emanuele, 2018),
  - b) negatívne dôsledky v podobe rozsiahlych ekonomických strát, postihujúce veľké množstvo osôb - pri daňových TČ je, formálne vzaté, poškodený len jeden subjekt a síce štát, tento však v mnohých oblastiach reprezentuje záujmy spoločnosti ako takej. Aj v súvislosti s vyššie uvádzaným bodom je potrebné

opätovne prízvukovať, že sa jedná len o odhadované škody.<sup>4</sup> Vo svetle natoľko závažných dôsledkov uvedeného typu kriminality je do istej miery až paradoxné, že tieto trestné činy sú v spoločnosti ignorované, či dokonca tolerované ako niečo bežné a normálne, čo potvrdil aj prieskum realizovaný v radoch študentov jednej zo slovenských univerzít (Szarková, 2011). Predsa len však možno v ostatnom období pozorovať v tejto oblasti istý posun a zvýšenú citlivosť verejnosti voči daňovým trestným činom, najmä v súvislosti s medializovanými kauzami podnikateľov blízkyh politickému prostrediu.

- c) sofistikovaný spôsob spáchania a utajovania - v tejto súvislosti za významný faktor považujeme v neposlednom rade komplikovanosť a nestabilitu daňovo-právnych predpisov, ktorá je, žiaľ, považovaná za už tradičnú črtu tejto oblasti právnej regulácie (Babčák, 2019).
  - d) charakteristické črty páchatel'ov - azda práve oblasť daňovej kriminality je tou časťou kriminality ekonomickej, ktorú najvýstižnejšie charakterizuje zaužívaný termín kriminalita bielych golierov (*white collar crime*), t. j. osôb z podnikateľského prostredia, často vyššieho spoločenského postavenia i odbornej úrovne. Podotýkame, že odbornou úrovňou netreba nevyhnutne rozumieť formálne nadobudnuté vzdelanie (vysokoškolský titul), môže sa jednať aj o skúsenosti získané dlhodobým pôsobením v konkrétnej oblasti. Páchatelia daňovej kriminality sú nezriedka po odbornej stránke minimálne rovnako fundovaní, ako ich náprotivky (či už finančná resp. daňová správa, alebo orgány činné v trestnom konaní). Na druhej strane však v súvislosti s daňovou kriminalitou nemožno opomenúť fenomén výskytu páchatel'ov, ktorí absolútne nezodpovedajú štandardizovanej predstave o bielych golieroch; ide o osoby v zlej ekonomickej a sociálnej situácii, neraz do značnej miery stigmatizované spoločnosťou - alkoholici, bezdomovci a pod. Tieto osoby však spravidla plnia len úlohu tzv. bielych koní, ktorých úlohou je zmiasť orgány presadzovania práva. V súvislosti s páchatel'mi daňovej kriminality je mimoriadne významnou otázkou problematika trestnej zodpovednosti právnických osôb. Páchatelia - PO totiž najčastejšie páchajú (samozrejme prostredníctvom FO) práve kriminalitu bielych golierov (Medelská-Tkáčová, 2012).
2. aktuálnosť - boj voči daňovej kriminalite v súčasnosti predstavuje mimoriadne prominentnú tému predovšetkým na úrovni Európskej únie, ale nadväzne samozrejme aj jednotlivých členských štátov a taktiež ďalších medzinárodných organizácií, ako napr. OECD. Aktivity v tejto oblasti môžeme rozdeliť do dvoch základných kategórií na základe toho, ktoré typy daní sa snažia ochrániť pred podvodnými konaniami:

---

<sup>4</sup> Známe sú napríklad každoročne vypracovávané štúdie o veľkosti daňovej medzery DPH v členských štátoch EU, pozri napr. (Poniatowski, 2018).

- a) v oblasti priamych daní, teda najmä dane z príjmov predstavuje najvýznamnejšiu globálnu iniciatívu projekt OECD a G20 - Akčný plán proti narúšaniu daní a presunu ziskov (*BEPS - Base erosion and profit shifting*). Cieľom BEPS je zabrániť situáciám ako bola tzv. „Kauza zhnitého jablka“ v rámci ktorej spoločnosť Apple zneužitím medzier v systéme medzinárodného zdaňovania znížila v priebehu rokov 2004-2014 svoju daňovú povinnosť o 110,8 mld. € (Barrera & Bustamante, 2018). Uvedená iniciatíva sama o sebe nie je právne záväzná, avšak od zúčastnených krajín (ktorých je viac ako 130) sa očakáva, že odporúčania Akčného plánu BEPS implementujú pomocou právne záväzných inštrumentov. Samotný BEPS (OECD, 2013) obsahuje 15 odporúčaní, tzv. akcií, ktoré sú zamerané napr. na oblasti digitálnej ekonomiky, zamedzovania hybridným nesúlodom,<sup>5</sup> posilňovania pravidiel týkajúcich sa kontrolovaných zahraničných spoločností, stanovenia jasných štandardov pre transferové oceňovanie, či vytvorenie multilaterálneho nástroja umožňujúceho zjednodušenie procesu zmien a doplnení medzinárodných zmlúv týkajúcich sa zdaňovania.<sup>6</sup>
- b) v oblasti nepriamych daní taktiež možno hovoriť o dynamickom vývoji a to v súvislosti s DPH. V tejto oblasti je najvýznamnejšou aktuálnou iniciatívou Akčný plán v oblasti DPH, ktorý bol prijatý 7. apríla 2016 (Európska komisia, 2016) a obsahuje opatrenia v nasledovných oblastiach (Strémy & Hangáčová, 2017):
- odstránenie prekážok pre elektronický obchod a balík opatrení znižujúcich administratívnu záťaž pre malé a stredne veľké podniky -
  - väčšia autonómia pre členské štáty pri určovaní sadzieb DPH
  - prijatie krátkodobých opatrení na boj proti podvodom na DPH
  - zakotvenie definitívneho režimu pre cezhraničný obchod v rámci EÚ, založený na princípe štátu určenia.
- Do istej miery nezávisle na Akčnom pláne sú prijímané taktiež opatrenia na úrovni členských štátov. V kontexte Slovenskej republiky je v tomto smere neopomenuteľný Akčný plán boja proti daňovým podvodom z roku 2017 (MFSR, 2017). Podľa pôvodných zámerov mal byť tento plán realizovaný v priebehu rokov 2017 a 2018, avšak doposiaľ sa nepodarilo implementovať

---

<sup>5</sup> Pojem hybridný nesúlad možno zjednodušene vysvetliť ako mechanizmus, ktorý zneužíva rozdiely v zdaňovaní medzi jednotlivými jurisdikciami za účelom zníženia vlastnej daňovej povinnosti, predovšetkým u nadnárodných korporácií prostredníctvom tzv. dvojitého nezdanenia. Pojem legálne definuje napr. SMERNICA RADY (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami v čl. 1 ods. 2 písm. b), pričom členské štáty majú povinnosť túto smernicu implementovať do 31. 12. 2021.

<sup>6</sup> Týmto nástrojom je Mnohostranný dohovor na zavedenie opatrení na zamedzenie narúšania základov dane a presunov zisku súvisiacich s daňovými zmluvami (skrátene MLI), ktorý modifikuje bilaterálne zmluvy uzatvorené medzi jednotlivými signatármi MLI. Slovenská republika ratifikovala MLI 20.9.2018 a je ním viazaná od 1. 1. 2019, Česká republika doposiaľ (ku dňu 30. 9. 2019) MLI neratifikovala, hoci je jeho signatárom.



všetky z tam navrhovaných opatrení, ako napríklad prijatie zákona o monitorovaní cezhraničnej prepravy tovaru, na základe ktorého by bol Finančnej správe poskytnutý nepretržitý on-line prístup do mýtného systému. „Posunutá“ bola taktiež implementácia projektu eKasa, ktorého podstatou je povinnosť podnikateľov používať registračné pokladnice s on-line prepojením na portál Finančnej správy, čo umožní zefektívnenie kontroly vo viacerých typicky B2C odvetviach ako napr. maloobchod, alebo služby. Výraz posunutá uvádzame v úvodzovkách z toho dôvodu, že nedošlo k posunu samotnej povinnosti podnikateľa mať eKasu, ale len ku garancii toho, že podnikatelia, ktorí splnia zákonom stanovené podmienky nebudú za nedodržanie tejto povinnosti sankcionovaní. K uvedenej novelizácii,<sup>7</sup> došlo z dôvodu objektívne existujúceho nedostatku eKasa registračných pokladníc (tie totiž môžu dodávať len výrobcovia certifikovaní MF SR). Z plne implementovaných opatrení Akčného plánu boja proti daňovým podvodom možno uviesť index daňovej spoľahlivosti. Ide o nástroj hodnotenia daňových subjektov na základe stanovených kritérií (najmä plnenie zákonných povinností riadne a včas), pričom pozitívne hodnoteným subjektom Finančná správa poskytuje 20 benefitov, medzi ktoré patrí napr. uprednostnenie výkonu miestneho zisťovania pred daňovou kontrolou pre účely preverenia nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, alebo určenie termínu začatia daňovej kontroly NO DPH po dohode s daňovým subjektom.

### Základný terminologický aparát

Obdobne ako pri pojme ekonomická kriminalita sa aj v súvislosti s pojmom daňová kriminalita stretávame s ťažkosťami zadefinovať jeho obsah. Príčiny týchto ťažkostí sú však rôzne. V pojme ekonomická kriminalita predstavuje problematický aspekt predovšetkým adjektívum ekonomická (synonymicky hospodárska). Existuje totiž viacero prípadov, kedy je zaradenie určitého konania do konkrétnej kategórie kriminality veľmi problematické. Pokiaľ by sme sa mali striktne držať systematiky trestného zákona, boli by sme nútení urobiť záver o tom, že množinu hospodárskej kriminality vyčerpávajúcim spôsobom naplňajú trestné činy zakotvené v V. hlave, označenej ako trestné činy hospodárske. Tento formalisticky založený prístup je však potrebné odmietnuť ako nevhodný a to jednak z perspektívy kriminologickej, ale taktiež aj trestnoprávnej. Kategorizácia trestných činov do jednotlivých hláv totiž vychádza z primárneho druhového objektu<sup>8</sup> danej skutkovej podstaty. Okrem tohto

<sup>7</sup> Vykonanej Zákonom č. 188/2019 ktorým sa dopĺňa zákon č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

<sup>8</sup> Primárnym objektom je ten záujem, na ochranu ktorého bola konkrétna skutková podstata zakotvená - napr. pri trestnom čine lúpeže podľa § 188 TZ to bude sloboda (Marková & Strémy, 2019).

primárneho objektu však viacero trestných činov (ktoré nie sú v V. hlave) zasahuje sekundárne aj hospodárstvo. Ako príklad možno uviesť trestný čin neoprávneného nakladania s odpadmi podľa § 302 TZ, ktorý primárne chráni životné prostredie a teda spadá do kategórie environmentálnej kriminality, avšak nemožno vylúčiť, že v konkrétnom prípade bude mať spáchanie takéhoto trestného činu aj ďalekosiahle ekonomické dopady a teda bude zároveň napĺňať atribúty kriminality ekonomickej. V prípade niektorých trestných činov zaradených do IV. hlavy (trestné činy proti majetku) zas bude rozhodujúcim faktorom *modus operandi* a obeť trestného činu - spreneveru voči fyzickej osobe považujeme skôr za trestný čin proti majetku, kým spreneveru, obeťou ktorej je právnická osoba je podľa nášho názoru nutné zaradiť už do kriminality ekonomickej (Strémy, 2010).

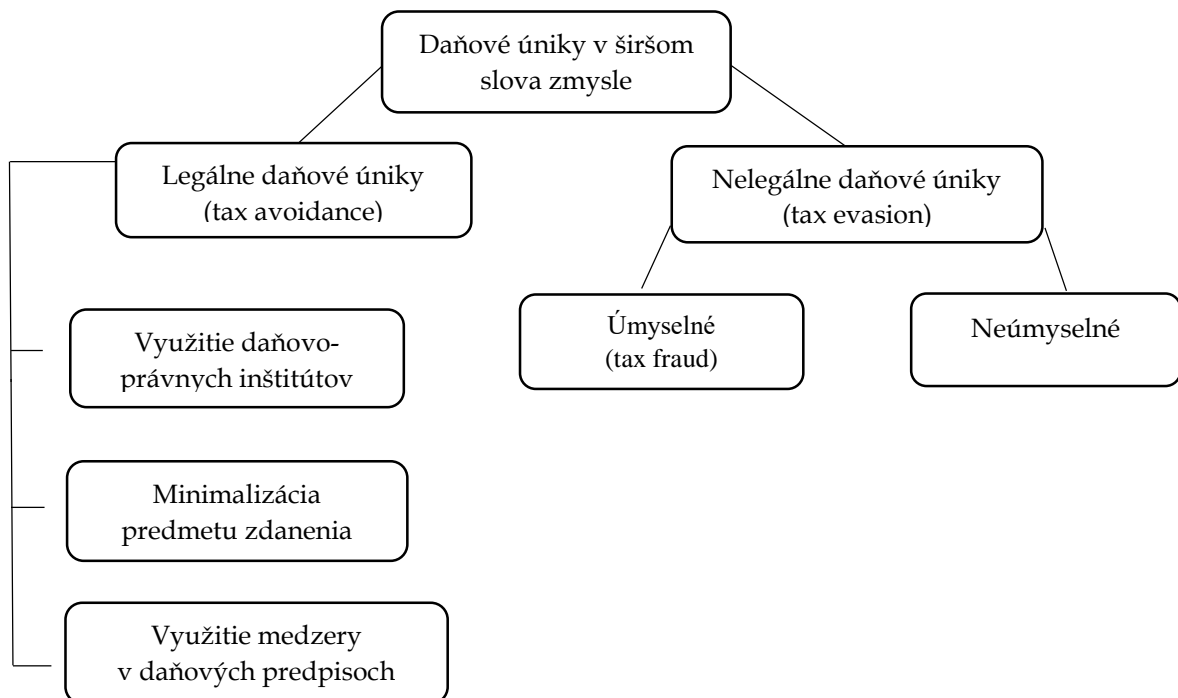
V súvislosti s pojmom daňová kriminalita podľa nášho názoru spôsobuje väčšie interpretačné problémy výraz kriminalita. Ten sa v kriminologickej literatúre synonymizuje s pojmom zločinnosť a je definovaný ako súhrn trestných činov, spáchaných trestnoprávne zodpovednými subjektmi na vymedzenom území za určitý čas (Dianiška a kol., 2009). Z pohľadu trestného práva samozrejme nemožno stotožňovať pojmy zločinnosť a trestná činnosť, vzhľadom k bipartícií trestných činov na 2 kategórie - prečiny a zločiny, avšak uvedomujúc si skutočnosť, že kriminológia a trestné právo tvoria dve autonómne, hoci výrazne prepojené odvetvia, možno s uvedenou definíciou súhlasiť. Treba pritom prízvukovať aj skutočnosť, že pre kriminológiu sú relevantné aj činy inak trestné, ktorých sa dopustili trestne nezodpovední páchatelia. Ich súhrn v určitom čase a priestore označuje pojmom delikvencia (Dianiška a kol., 2009). Trestnosť týchto činov je vylúčená z dôvodu nenaplnenia znaku skutkovej podstaty - subjektu ako trestne zodpovedného páchatel'a, čo však nijakým spôsobom neovplyvňuje skutočnosť, že sa jedná o konania v rozpore s objektívnym právom. V daňovej oblasti však nezriedka dochádza ku konaniam, ktoré nie sú protiprávne, ale nachádzajú sa vo väčšej či menšej vzdialenosti od hranice oddeľujúcej konanie legálne od nelegálneho. Práve v dôsledku tejto skutočnosti sa v daňovo-právnej teórii kreovala široká paleta pojmov súvisiacich so znižovaním daňovej povinnosti zo strany povinných subjektov. Niektoré z týchto pojmov sú subsumovateľné pod výraz daňová kriminalita, u iných však toto konštatovanie neplatí. Problémy pritom spôsobuje aj rozdielne obsahové vymedzenie tých istých pojmov v rozličných prameňoch. Odbornú spisbu možno považovať za relatívne ustálenú, pričom za najširší, zastrešujúci pojem je považovaný daňový únik (Karfíková & Karfík, 2015; Martinez, 1995; Stieranka, Sabayová, & Šimonová, 2016). Daňový únik (v širšom slova zmysle) je podľa názoru citovaných autorov akýmkoľvek konaním, v dôsledku ktorého dochádza ku zníženiu daňovej povinnosti konkrétneho daňového subjektu. Tento pojem nemožno v celistvosti zahrnúť do daňovej kriminality, nakoľko obsahuje aj konania, ktoré síce znižujú vlastnú daňovú povinnosť subjektu, avšak sú v súlade so zákonom a predstavujú len „šikovné využitie možností, ktoré zákon ponúka a teda spadajú pod hranice práva“ (Bonk, 2017, s. 11). Uvedené konania sa označujú termínom vyhýbanie sa daňovej povinnosti (*tax avoidance*), alebo

legálne daňové úniky. Do úvahy pritom pripadá niekoľko spôsobov realizácie legálneho daňového úniku / vyhnutia sa daňovej povinnosti (Babčák, 2019):

1. využitie inštitútu daňového práva, ktorý zákonodarca zakotvil s úmyslom umožniť subjektom zníženie vlastnej daňovej záťaže (napr. možnosť uplatniť výdavky v skutočnej výške, alebo paušálne; nezdaniteľná časť základu dane, daňový bonus atď.). V literatúre sa v tejto súvislosti zvykne hovoriť aj o daňovej úspore (Babčák, 2019).
2. minimalizácia predmetu zdanenia - subjekt sa napr. rozhodne nevykonávať ďalej hospodársku činnosť, ktorou produkuje zisk, aby sa v konkrétnom zdaňovacom období nedostal nad úroveň príjmov, ktorá je zdanená vyššou sadzbou dane (pri uplatnení progresívneho zdaňovania)
3. využitie medzery v daňovo-právnych predpisoch - jedná sa o prípady, kedy zákonodarca neúmyselne vytvorí „biele miesto“, ktoré daňový subjekt využije. V tejto súvislosti sa používa pojem daňová optimalizácia, alebo daňové plánovanie.

Ešte raz zdôrazňujeme, že žiadna z troch vyššie uvedených praktík nemôže byť zaraďovaná do kategórie daňovej kriminality, nakoľko sa nejedná o protiprávne konanie, ale realizáciu prirodzeného práva daňového subjektu snažiť sa o minimalizáciu svojho daňového zaťaženia v rámci existujúcich legislatívnych možností.

**Schéma 1. Znázornenie terminologického stromu základných pojmov**



Opozitum legálnych daňových únikov predstavujú daňové úniky nelegálne (označované tiež ako daňové úniky v užšom slova zmysle), ktoré už predstavujú protiprávne konania. V zahraničnej literatúre sa je v tejto súvislosti dlhodobo etablovaný pojem *tax evasion* (McBarnet, 1992). Daňové úniky v užšom slova zmysle môžeme rozdeľovať na:

1. neúmyselné - ide o prípady, keď daňový subjekt poruší právne predpisy, avšak absentuje úmyselná forma zavinenia vyžadovaná pre vyvodzovanie trestnoprávnej zodpovednosti. Uvedené konania budú postihované sankciami administratívno-právnej povahy. Túto kategóriu taktiež podľa nášho názoru nemožno zahŕňať do daňovej kriminality.
2. úmyselné - jedná sa o situácie, kedy daňový subjekt vedome a cielene koná v rozpore s daňovými predpismi, s cieľom znížiť svoju daňovú povinnosť. Pre tieto konania je zaužívané označenie daňové podvody (*tax fraud*). Pri týchto typoch konaní už spravidla pripadá do úvahy aj vznik trestnoprávnej zodpovednosti a teda tvoria súčasť daňovej kriminality.<sup>9</sup>

Vymedzená taxonómia podľa nášho názoru predstavuje konzistentný a etablovaný systém, preto musíme negatívne hodnotiť skutočnosť, že v oficiálnych dokumentoch možno nájsť aj podstatne odlišné definície vymedzených pojmov. Podľa Európskej komisie (2012) „Daňový únik tvoria vo všeobecnosti nezákonné opatrenia, pri ktorých sa daňová povinnosť utajuje alebo ignoruje, t. j. daňovník platí menšiu daň, než mu vyplýva platiť zo zákona tým, že utajuje príjmy alebo informácie pred daňovými orgánmi.“ Uvedené ponímanie je totožné s vyššie vymedzeným pojmom daňového úniku v užšom slova zmysle, úplne však abstrahuje od aspektu vyhýbania sa daňovým povinnostiam (*tax avoidance*). Daňový podvod je v citovanom oznámení definovaný ako „...forma úmyselného vyhýbania sa daňovej povinnosti, ktoré je postihnutelné podľa trestného práva.“ Uvedená definícia je v zásade kompatibilná s vymedzením obsiahnutým v teoretickej spisbe.

Vymedzenie pojmu daňová kriminalita z pohľadu trestnoprávneho je v porovnaní s kriminologickou perspektívou relatívne ustálené, nakoľko vychádza zo samotnej systematiky trestného zákona. Ten v 3. diele V. hlavy osobitnej časti zakotvuje trestné činy proti mene a trestné činy daňové. Odlíšenie trestných činov daňových od trestných činov proti mene je v zásade možné už na základe pomenovania konkrétnej skutkovej podstaty trestného činu, keď názvy daňových trestných činov spravidla obsahujú vo svojom pomenovaní pojem daň.<sup>10</sup> Šamko (2015) ďalej trestné činy daňové rozlišuje na:

<sup>9</sup> Do úvahy pripadajú aj situácie, kedy ani napriek úmyselnej forme zavinenia nedôjde k spáchaniu trestného činu, pretože nebudú naplnené iné znaky skutkovej podstaty, napr. výška škody pri skrátení dane a poistného podľa § 276 TZ. Vzhľadom k typickej črte týchto konaní - značnej výške spôsobovaných škôd však pôjde o prípady zriedkavé.

<sup>10</sup> Výnimku z uvedeného predstavuje TČ Falšovania a pozmeňovania kontrolných technických opatrení na označenie tovaru podľa § 275 TZ, ktoré sa dopúšťa o. i. ten, „kto falšuje alebo pozmení kontrolné známky,

- a) hlavné - ide o daňové trestné činy, ktoré majú priame ekonomické dopady, t. j. nezvýšenie príjmovej stránky štátneho rozpočtu, hoci k nemu *lege artis* malo dôjsť, alebo dokonca aj protiprávne zníženie objemu prostriedkov v štátnom rozpočte (v dôsledku neoprávnených nadmerných odpočtov DPH). Za hlavné trestné činy teda citovaný autor považuje skrátenie dane a poistného podľa § 276 TZ a daňový podvod podľa § 277a TZ.<sup>11</sup>
- b) vedľajšie - sú spravidla spáchané v súvislosti s prípravou, dokončovaním, či utajovaním hlavného daňového trestného činu. Samé o sebe tieto trestné činy nemajú priame ekonomické dopady. Jedná sa najmä o trestný čin marenia výkonu správy daní podľa § 278 TZ, ale taktiež aj o už spomínaný trestný čin falšovania a pozmeňovania kontrolných technických opatrení na označenie tovaru podľa § 275 TZ (predovšetkým v súvislosti so spotrebnými daňami a DPH pri dovoze z tretích krajín) a aj vybrané trestné činy systematicky zaradené v iných dieloch ako napríklad skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie, alebo trestné činy korupcie (spravidla vo vzťahu k predstaviteľom daňovej správy).

### Vývoj daňovej kriminality na Slovensku od 1. 1. 2016 do súčasnosti

Vzhľadom k vysokej latencii aj vážnym ekonomickým dôsledkom možno elimináciu daňovej kriminality označiť za jednu z priorit príslušných orgánov. To sa okrem zvýšenej aktivity v legislatívnej oblasti prejavuje aj v oblasti monitorovania jej vývoja. Policajný zbor reagoval na potrebu získavania podrobnejších štatistických údajov o daňovej (resp. i vo všeobecnosti ekonomickej) kriminalite v roku 2016, keď na základe požiadavky Úradu kriminálnej polície Prezídia Policajného zboru došlo k inovácii evidovania tohto druhu kriminality do informačného systému EŠSK (Evidenčno-štatistický systém kriminality). Na evidovanie trestných činov slúži tzv. Formulár o trestnom čine (FTČ), ktorý obsahuje viacero relevantných údajov ako napr. vývojové štádium, kód útvaru konajúceho vo veci, vybrané kategórie miesta spáchania skutku atď. Do roku 2016 boli trestné činy zaraďované k jednotlivým druhom kriminality podľa tzv. Takticko-štatistickej klasifikácie, ktorá v zásade len stanovovala, ktoré skutkové podstaty je potrebné klasifikovať ako určitý druh kriminality. Všetky trestné činy podľa § 276 - § 278a boli zaradené do jedinej, ďalej nediferencovanej kategórie označenej „skrátenie dane, poplatkov a im podobných dávok, daňový podvod, marenie výkonu správy daní“. Od roku 2016 už pre zaradenie

---

*kontrolné pásky alebo iné kontrolné technické opatrenia na označenie tovaru na daňové účely...“.* V tomto prípade je teda zaradenie uvedeného TČ do daňovej kriminality zrejme až zo samotnej skutkovej podstaty.

<sup>11</sup> K uvedenému sa žiada doplniť, že predmetom záujmu citovaného diela sú len daňové *podvodné* konania, medzi ktoré nie je možné zaradiť trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ a trestný čin nezaplatenia dane a poistného podľa § 278. Abstrahujúc od prívlastku *podvodné* možno podľa nášho názoru aj tieto trestné činy zaradiť medzi „hlavné“ daňové trestné činy.

vybraných trestných činov do konkrétneho druhu kriminality nie je rozhodujúca len Takticko-štatistická klasifikácia, ale aj položka označená „Formy vybranej trestnej činnosti“, ktorá omnoho podrobnejšie rozčleňuje jednotlivé skutkové podstaty spadajúce pod tieto vybrané formy.<sup>12</sup> V tabuľke č. 1 poskytujeme štatistický prehľad daňovej kriminality podľa novej metodiky, t. j. od 1. 1. 2016 až do 31. 8. 2019.<sup>13</sup> Pri každom z ustanovení je uvedených niekoľko najčastejších foriem páchania daného trestného činu.<sup>14</sup> Ďalším aspektom, ktorý sme sa v intenciách vyššie uvádzaného tvrdenia, že daňovú kriminalitu považujeme za „prominentnú“ podkategóriu ekonomickej kriminality rozhodli skúmať, je podiel daňovej kriminality na ekonomickej z hľadiska nápadu trestnej činnosti tohto druhu a výšky spôsobených škôd.

Na základe prezentovaných údajov možno konštatovať, že najčastejšie sa vyskytujúcim trestným činom daňovej kriminality bol v sledovanom období trestný čin krátenia dane a to najmä v súvislosti s DPH. Najviac týchto trestných činov bolo evidovaných v roku 2017 (pričom tento počet pravdepodobne nebude prekonaný ani do konca tohto roka).

Naopak, najmenej frekventovaný z „hlavných“ daňových trestných činov bol daňový podvod, pričom jednoznačne dominovali podvody páchané na DPH. U tohto trestného činu je potrebné pozitívne hodnotiť najmä klesajúcu tendenciu (hoci tá môže samozrejme byť dôsledkom zvýšenej miery latencie, vzhľadom k legislatívnym aktivitám v predmetnej oblasti sa však domnievame, že ide skôr o pozitívny efekt prijímaných opatrení). Na druhej strane treba konštatovať, že daňový podvod vykazuje najmenšiu mieru objasnenosti. Naopak najvyššiu mieru objasnenosti vykazuje TČ porušenia predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru, ktorého objasnenosť klesla pod úroveň 75 % len v roku 2017. V súvislosti s týmto trestným činom je pozoruhodná aj zjavná dominancia formy spáchania - neoznačením kontrolnými známami.

Z hľadiska výšky škôd z prezentovaných údajov vyplýva, že najväčšie škody spôsobil trestný čin skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie. Celkový výsledok je však determinovaný rokom 2017, v ktorom je štatisticky evidovaná extrémne vysoká hodnota spôsobených škôd. Po všetky iné roky tento trestný čin výrazne zaostáva za ostatnými. Stabilne najvyššie škody vykazuje trestný čin skrátania dane v súvislosti s DPH.

---

<sup>12</sup> Konkrétne sa jedná o počítačovú kriminalitu, trestnú činnosť spáchanú na senioroch, samovraždy, ekonomickú kriminalitu, environmentálnu kriminalitu a extrémizmus.

<sup>13</sup> Ku dňu odovzdania rukopisu nebola dostupná uzávierka za mesiac september 2019. Zaujímavosťou o skoršie dáta odkazujeme na už realizované výskumy v tejto oblasti (Stieranka, Sabayová, & Šimonová, 2016).

<sup>14</sup> Je potrebné uviesť, že z dôvodu zamerania príspevku na daňovú kriminalitu sme abstrahovali od niektorých foriem spáchania analyzovaných trestných činov, konkrétne o prípady, kedy nesmerovali voči daniam, ale platbám poisťného.

Tabuľka 1. Vývoj daňovej kriminality v SR za obdobie od 1. 1. 2016 do 31. 8. 2019 (Škody sú uvádzané v tis. €)

Trestný čin a forma spáchania	Údaje za rok 2016				Údaje za rok 2017				Údaje za rok 2018				Údaje za rok 2019 (do 31.8.2019)			
	Zistené	Objas.	t.j. %	Škoda	Zistené	Objas.	t.j. %	Škoda	Zistené	Objas.	t.j. %	Škoda	Zistené	Objas.	t.j. %	Škoda
<b>§ 259 skresľovanie údajov</b>	83	28	34	1 959	73	26	36	1 121 670	33	11	33	5	48	10	21	198
uvedenie nepravdivých údajov .411	47	15	32	1 815	48	17	35	1 119 397	27	8	30	5	33	6	18	198
neprav.údaje pre zápis do OR .412	7		0	16	4	1	25						3		0	
zásah do vybavenia PC .413	3	1	33		1		0	33					1		0	
zničenie,zatajenie údajov .414	26	12	46	128	20	8	40	2 240	6	3	50		11	4	36	
<b>§ 276 skrátenie dane a poistného</b>	429	194	45	82 171	534	261	49	52 268	290	124	43	54 529	266	115	43	32 204
daň z príjmu fyzických osôb .501	131	62	47	1 875	167	90	54	3 517	106	60	57	2 004	86	52	60	1 253
daň z príjmu právnických osôb .502	95	45	47	17 215	122	78	64	4 889	40	23	58	4 331	44	24	55	2 031
DPH .503	198	84	42	62 807	233	89	38	43 393	133	36	27	46 612	119	36	30	18 883
spotrebná daň .504	5	3	60	274	7	1	14	283	9	4	44	1 577	17	3	18	10 037
miestne dane .505					5	3	60	186	2	1	50	5				
<b>§277 neodvedenie dane a poistného</b>	261	137	52	12 500	220	142	65	19 612	172	133	77	7 912	162	108	67	3 600
daň z príjmu fyzických osôb .521	115	87	76	968	117	78	67	654	113	91	81	478	88	60	68	1 035
daň z príjmu právnických osôb .522	59	31	53	6 916	37	23	62	6 848	24	16	67	6 559	20	13	65	86
DPH .523	84	17	20	4 606	46	29	63	12 065	20	14	70	804	21	5	24	2 360
spotrebná daň .524	2	1	50	10	1		0	5	1		0		1	1	100	
miestne dane .525	1	1	100		19	12	63	40	14	12	86	71	32	29	91	119
<b>§ 277a daňový podvod</b>	96	26	27	9 741	116	33	28	6 587	45	6	13	1 004	29	9	31	2 220
neoprávnený nárok na DPH .541	94	24	26	9 726	108	32	30	5 670	44	5	11	985	27	9	33	2 172
neopráv.nárok spotrebná daň .542	2	2	100	15	8	1	13	917	1	1	100	19	2		0	48
<b>§278 nezaplatenie dane a poistného</b>	384	176	46	7 628	345	240	70	7 342	222	118	53	2 543	249	113	45	5 352
daň z príjmu fyzických osôb .551	128	66	52	1 329	124	86	69	568	98	43	44	540	114	44	39	759
daň z príjmu právnických osôb .552	99	44	44	1 140	62	42	68	2 452	34	21	62	568	60	32	53	3 132
DPH .553	89	30	34	4 316	112	76	68	4 025	61	34	56	1 287	46	20	43	1 060
miestne dane .554	47	26	55	303	17	13	76	53	13	6	46	49	7	5	71	20
miestne dane .555	21	10	48	540	30	23	77	244	16	14	88	99	22	12	55	381
<b>§ 278a marenie výkonu správy daní</b>					1		0						3	2	67	
pozmenenie,zničenie dokladov .571					1		0									
nesplnenie oznamov.povinnosti .572													1	1	100	
nesplnenie pov.pri daňovej kont. .573													1	1	100	
nepravdivé údaje .574													1		0	
<b>§ 279 porušovanie predpisov - označenie</b>	115	88	77	604	137	101	74	4 943	98	78	80	9 006	66	50	76	13 688
manipulácia s kontr.známkami .581	4	3	75		22	14	64	116	3	1	33	81				
neoznačenie kontr.známkami .582	111	85	77	604	115	87	76	4 827	95	77	81	8 925	66	50	76	13 688
<b>DAŇOVÁ TRESTNÁ ČINNOSŤ spolu</b>	1 368	649	47	114 603	1 426	803	56	1 212 422	860	470	55	74 999	823	407	49	57 262
<b>EKONOMICKÁ TRESTNÁ ČINNOSŤ spolu</b>	10 133	5 708	56	191 677	9 235	5 349	58	1 269 629	8 405	4 956	59	166 243	5 959	3 482	58	92 576
<b>PODIEL DAŇOVEJ KRIMINALITY NA EKONOMICKEJ (%)</b>	14	11		60	15	15		95	10	9		45	14	12		62

Zdroj: vlastné spracovanie podľa EŠSK

Z hľadiska škôd bol najnepriaznivejší rok 2017, v ktorom však nastala výrazná deformácia v súvislosti s už zmieňovanou škodou spôsobenou skresľovaním údajov, pričom ostatné štatistické ukazovatele u tohto TČ; pritom ostatné ukazovatele (počet zistených a objasnených TČ) sa výrazne nevymykajú normálu, čo nasvedčuje skôr záveru o nesprávnosti údajov. Pokiaľ abstrahujeme od TČ podľa § 259 je najnegatívnejším rok 2016 a zároveň platí, že výška škôd má každoročne klesajúcu tendenciu.

Z hľadiska podielu daňovej kriminality na celkovej ekonomickej kriminalite existuje výrazný nepomer medzi podielom počtu spáchaných TČ a podielom spôsobených škôd. Aj po odhliadnutí od anomálie v r. 2017 predstavuje výsledný podiel škôd spôsobených daňovou kriminalitou až 66 %, pričom podiel počtu zistených daňových trestných činov je len 13 %. Podiel objasnenej daňovej trestnej činnosti na objasnenej ekonomickej trestnej činnosti sa pritom výraznejšie neodchyľuje od hodnôt zistených TČ (najvýraznejší rozdiel je zaznamenaný v roku 2016, kedy 14 % zistených ekonomických TČ boli daňové, ale len 11 % objasnených TČ bolo daňových). Možno teda konštatovať, že dôraz kladený na problematiku daňovej trestnej činnosti je opodstatnený a je žiaduce naďalej pokračovať v kultivovaní nástrojov boja proti tomuto druhu kriminality.

## Záver

Pojem kriminality bielych golierov je v modernej globalizovanej spoločnosti veľmi frekventovaný a aktuálny, avšak napriek tomu je vnímaný do značnej miery nejednotne. Pod ekonomickú kriminalitu možno zaradiť široký diapazón konaní, ktoré síce vykazujú mnohé spoločné znaky (solistikovanosť, latencia a iné), avšak zároveň sa v podstatných črtách líšia, čo nie je prekvapujúce ak prihliadneme napríklad na skutočnosť, že mnohé z trestných činov ekonomickej kriminality úzko nadväzujú na právne normy často krát diametrálne odlišných oblastí. Z tohto dôvodu je neraz ťažké, ba až nemožné definovať jasné hranice ekonomickej kriminality. Obdobný problém možno konštatovať v súvislosti s daňovou kriminalitou, avšak v tomto prípade pramení skôr z terminologickej roztrieštenosti a určitej odlišnosti kriminologickej a trestnoprávnej perspektívy. Domnievame sa však, že by bolo žiaduce, aby vzhľadom k aktuálnosti a globálnosti daného problému bol v právne záväznom dokumente stanovený jasný terminologický rámec, pokiaľ možno rešpektujúci ustálené vedecko-teoretické tendencie v tejto oblasti.

Za minimálne rovnako významnú považujeme potrebu zdokonaľovania existujúcich a prijímania nových, účinnejších nástrojov boja proti daňovým únikom v národnom, ale najmä celoeurópskom a globálnom meradle. Vo svetle obrovských škôd, ktoré daňové úniky každoročne spôsobujú pozitívne hodnotíme skutočnosť, že aktivity v boji proti týmto činnostiam sa nesústreďia len na systémové zmeny, ktoré, hoci potenciálne veľmi efektívne, nevyhnutne potrebujú dlhší čas na implementáciu. Rovnako významné sú nástroje (spravidla viac organizačno-technickej, než



princiálnej, systémovej povahy), ktoré dokážu priniesť hoci len malý efekt v krátkodobom horizonte. Za takéto nástroje môžeme považovať viaceré v tejto práci zmieňované opatrenia - index daňovej spoľahlivosti, eKasu, či inovovanú metodiku evidovania daňovej trestnej činnosti Policajným zborom.

*TOMÁŠ STRÉMY je členom katedry trestného práva, kriminológie a kriminalistiky a prodekanom pre rozvoj a vedu na Právnickej fakulte Univerzity Komenského v Bratislave. Zameriava sa na problematiku restoratívnej justície, alternatívnych trestov a ekonomickej trestnej činnosti.*

*SEBASTIÁN JANKO je doktorandom na Katedre trestného práva Akadémie Policajného zboru v Bratislave. V oblasti vedy a výskumu sa orientuje najmä na problematiku prípravného konania s dôrazom na základné zásady a zaisťovacie úkony, obzvlášť v súvislosti s konaniami o daňových trestných činoch.*

## **Bibliografia**

Babčák, V. (2019). *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS.

Baláž, P., & Jalč, A. (2006). *Spoločenskoprávna ochrana pred korupciou*. Bratislava: VEDA.

Barrera, R., & Bustamante, J. (2018). The rotten apple: Tax avoidance in Ireland. *The International Trade Journal*, 32(1), 150-161.  
<https://doi.org/10.1080/08853908.2017.1356250>

Bonk, F. (2017). *Zásada zákazu zneužitia daňového práva v Európskej únii (Súdny a zákonný rozmer GAARs vo vybraných členských štátoch EÚ)*, dizertačná práca. Košice: UPJŠ.

Braithwaite, J. (1989). *Crime, shame and reintegration*. Cambridge, New York, Melbourne: Cambridge University Press.

Dianiška, G. (2009). *Kriminológia*. Plzeň: Aleš Čeněk.

Council of Europe. (1981). *Recommendation No. R (81) 12 of the Committee of Ministers to Member States on Economic Crime*. Cit. 5. október 2019. Dostupné na:  
<https://rm.coe.int/16806cb4f0>

Holcr, K. a. (2008). *Kriminológia*. Bratislava: Iura Edition.

Karfíková, M., & Karfík, Z. (2015). Předcházení daňovým únikům v ČR. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. 1. diel (s. 253-260). Košice: UPJŠ.

- Kolektív autorov. (2001). *Kriminológia - osobitná časť, II diel*. Bratislava: Akadémia PZ.
- Európska komisia (2012). *OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU A RADE o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám*. COM/2012/0351 final. Cit. 2. október 2019. Dostupné na Internetete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/sk/TXT/?uri=CELEX:52012DC0351>
- Európska komisia. (2016). *OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU, RADE A HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNEMU VÝBORU o akčnom pláne v oblasti DPH k jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH - čas rozhodnúť sa*. COM(2016) 148 final. Cit. 2. október 2019. Dostupné na Internetete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A52016DC0148>
- Lamensch, M., & Emanuele, C. (2018). *VAT fraud Economic impact, challenges and policy issues*. European Union. Cit. 2. október 2019. Dostupné na Internetete: <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf>
- Lisoň, M. (2001). *Odhaľovanie kriminality páchanej v ekonomike*. Bratislava: Akadémia PZ.
- Marková, V., & Strémy, T. (2019). *Trestné právo hmotné. Všeobecná časť*. Plzeň: Aleš Čeněk.
- Martinez, J.-C. (1995). *Daňový únik*. (E. Vergeinerová, Prekl.) Praha: Nakladatelství HZ.
- McBarnet, D. (1992). Legitimate rackets: Tax evasion, tax avoidance, and the boundaries of legality. *The Journal of Human Justice*, 3(2), 56-74. <https://doi.org/10.1007/BF02619290>
- Medelská-Tkáčová, Z. (2012). Špecifiká páchania trestnej činnosti právnickými osobami. In: Hauerlandová, I. & Bezák, M. (eds.) *Akademické akcenty 2012. Zborník príspevkov z odborného seminára konaného dňa 19. októbra 2012*. (s. 295-302). Žilina: Eurokódex.
- MFSR. (2017). *Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 - 2018*. Cit. 2. október 2019. Dostupné na Internetete: <https://rokovania.gov.sk/download.dat?id=50D167021BDA48999568614FC4B6E0C2-B00CEE6C4070F0D22B27DA6D88C6793A>
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

- Peciar, Š. (1965). *Slovník slovenského jazyka*. Bratislava: Vydavateľstvo SAV.
- Poniatowski, G. e. (2018). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. Vienna. Cit. 2. október 2019. Dostupné na Internete: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2018\\_vat\\_gap\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf)
- Stieranka, J., Sabayová, M., & Šimonová, J. (2016). *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava: Epos.
- Strémy, T. (2010). *Majetková a ekonomická kriminalita a ich sociálne riziká*. Trnava: Typi Universitatis Tyrnaviensis.
- Strémy, T., & Hangáčová, N. (2017). *VAT Frauds (Carousel Frauds)*. Praha: Leges.
- Szarková, M. (2011). K otázkam obsahu a štruktúry právneho vedomia verejnosti. In: Dudor, L. (ed.) *Právne vedomie verejnosti v demokratickom štáte* (s. 21-30). Bratislava: Akadémia Policajného zboru.
- Šamko, P. (2015). *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- Treadwell, J. (2006). *Criminology*. London: SAGE Publications.
- Výškrabka, M., & Antalicová, J. (2018). *Daňový report Slovenskej republiky 2018*. Inštitút finančnej politiky. Cit. 2. október 2019. Dostupné na Internete: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/ekonomicke-analyzy/50-danovy-report-slovenskej-republiky-2018-oktober-2018-2.html>
- Williams, K. S. (2004). *Textbook on Criminology* (5. prepracované vydanie. vyd.). New York: Oxford University Press.