

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2015/0474109099

Daňové úniky v oblasti DPH v SR

Diplomová práca

2015

Bc. Verner Hakoš

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Daňové úniky v oblasti DPH v SR

Diplomová práca

Študijný program: 6271803 Daňovníctvo a daňové poradenstvo

Študijný odbor: 6271 Financie, bankovníctvo a investovanie

Školiace pracovisko: Katedra financií

Vedúci záverečnej práce: Ing. Marcela Rabatinová, PhD.

Bratislava 2015

Bc. Verner Hakoš

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracoval samostatne a že som uviedol všetku použitú literatúru.

Dátum: 12.4.2015

.....

Bc. Verner Hakoš

Pod'akovanie

Chcel by som pod'akovať všetkým, ktorí mi akýmkoľvek spôsobom pomohli pri spracovaní tejto diplomovej práce. Moje úprimné pod'akovanie patrí najmä vedúcej práce, Ing. Marcele Rabatinovej, PhD. za cenné pripomienky pri spracovaní práce.

ABSTRAKT

HAKOŠ, Verner: Daňové úniky v oblasti DPH v SR – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra Financií. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Marcela Rabatinová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2015, počet strán 60

Cieľom záverečnej práce je zobraziť celkové fungovanie dane z pridanej hodnoty a poskytnúť reálny prehľad o uplatňovaní systému DPH v Slovenskej republike. Vymedziť pojem daňový únik, ako k nemu dochádza, určiť typy najčastejších daňových únikov a ozrejmiť nástroje na jeho elimináciu. Pokúsiť sa kvantifikovať daňové úniky a navrhnúť opatrenia na ich elimináciu. Práca je rozdelená do štyroch kapitol, obsahuje 4 schémy, 7 grafov, 12 tabuliek a 2 prílohy. Prvá kapitola sa zaoberá súčasným stavom v oblasti dane z pridanej hodnoty doma i v zahraničí, približuje proces harmonizácie, hovorí o kontrolnom výkaze a opatreniach na zamedzovanie únikov, vymedzuje pojem daňový únik a daňová kontrola. V tejto časti je zobrazený základný rámec fungovania DPH a stručne popísaný správca dane v SR. V ďalšej časti sa prezentuje stanovený cieľ práce, spolu s čiastkovými cieľmi, ktoré podmieňujú dosiahnutie hlavného cieľa. Tretia časť sa venuje charakteristike použitej metodiky, využitej pri tvorení práce. Posledná kapitola sa zaoberá praktickým pohľadom na daň z pridanej hodnoty a na daňové úniky realizované na tejto dani. V tejto kapitole sú zobrazené kvantifikované údaje súvisiace s DPH, s jej výberom, a s únikmi na tejto dani. Rieši najčastejšie podvody na tejto dani, a prináša konkrétny pohľad na odhalené podvody. Pomocou dotazníkového prieskumu, prináša pohľad na opatrenia zavedené v boji proti únikom a navrhuje nové.

Kľúčové slová:

Daň z pridanej hodnoty, daňový únik, reťazový podvod, karuselový podvod, kontrolný výkaz

ABSTRACT

HAKOŠ, Verner: Tax evasion in the area of VAT in the Slovak Republic – University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. – Thesis Supervisor: Ing. Marcela Rabatinová, PhD. – Bratislava: FNE UE, 2015, p 60

The main goal of the thesis is to show the functioning of value added tax and provide real review about application of system VAT in Slovak republic. To explain definition of tax evasion, how its comes about, determine type of the most frequent tax evasion and what procedures are used in order to minimize it. Trying to quantify tax evasion and try to propose measures to eliminate tax evasion. The thesis is divided into four chapters and contains 4 schemes, 7 graphs, 12 tables and 2 appendices. The first chapter deals with current state of the VAT both at home and abroad, focusing on the process of harmonization, deals with VAT ledger and restriction in the area of tax evasions, define term of tax evasion and tax inspection. This part depicts the basic framework of well-functioning system of VAT and also depicts administrator of taxes in SR. The next part present the main goal of this thesis, with intermediate targets. The third part is devoted to the characteristics of the methodology utilized in the construction work.

The final chapter deals with the practical view of the VAT and tax evasion made to this tax. This chapter depicts the quantified datas linked to the VAT, with VAT collect and evasion on this tax. Dealing with the most frequent tax evasion on VAT and brings specific view on the reveal frauds. According to the questionnaire, makes an insight into the arrangemet in the area of tax evasions and suggest the new one.

Key word

Value - added tax, tax evasion, missing trader fraud, carousel fraud, VAT ledger

Obsah

Úvod.....	1
1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	3
1.1 Daň z pridanej hodnoty – všeobecná charakteristika.....	3
1.2 Harmonizácia dane z pridanej hodnoty v rámci Európskej únie	6
1.3 Definovanie daňových únikov	10
1.3.1 Typy daňových únikov.....	11
1.3.2 Meranie daňových únikov.....	13
1.4 Boj s daňovými únikmi	15
1.4.1 Kontrolný výkaz DPH ako prostriedok boja proti daňovým únikom	19
1.5 Finančná správa.....	22
2. Cieľ práce.....	24
3. Metodika práce a metódy skúmania.....	25
4. Výsledky práce a diskusia.....	26
4.1 Činnosť Finančnej správy SR	26
4.2 Daňová kontrola	29
4.3 Reťazové podvody	35
4.4 Karuselový podvod	38
4.5 Odhalené reťazové alebo karuselové podvody.	39
4.6 Kontrolný výkaz.....	45
4.7 Rizikové transakcie z KV	49
4.8 Prieskum ku zavedeniu opatrení proti daňovým únikom.....	52
5. Záver	58
Zoznam použitej literatúry	61
Príloha	64

Úvod

V modernej spoločnosti sa statky delia na súkromné a verejné. Verejné statky sú financované zo štátneho rozpočtu, ktorého prevažnú časť tvoria daňové príjmy. Záujmom každej vlády je preto udržať a zvyšovať tieto príjmy. Napriek tomu, že sú dane odvádzané alebo platené spoločnosťami, v konečnom dôsledku ich stále znášajú jednotlivci. Občania pristupujú k povinnosti platenia daní často negatívne, vzhľadom na to, že im znižujú disponibilný dôchodok a neprinášajú priamu protihodnotu. Na druhej strane je záujem štátu, ktorý má, prirodzene, záujem vybrať na daniach čo najviac finančných prostriedkov. Tieto dve protichodné snahy musia byť v rovnováhe. Príliš vysoké daňové zaťaženie znižuje motiváciu jednotlivcov dosahovať zisk, obmedzuje ich spotrebu a zároveň ich motivuje k nepriznávaniu príjmov a vykonávaniu daňových únikov.

Daň z pridanej hodnoty tvorí najväčšiu časť daňových príjmov. Táto daň je uvalená na spotrebu, čiže na všetky tovary a služby. Preto je pochopiteľné, že pri tejto dani je aj najväčšia možnosť optimalizácie a konania podvodov. Daň z pridanej hodnoty je špecifická svojim výberom. Pre štát ju vyberajú registrovaní platitelia, pričom ju znášajú koneční spotrebitelia.

Daňový systém prešiel dlhým vývojom, no stále nie je dokonalý a ďalej sa vyvíja. Súčasným svetovým trendom je harmonizácia, ako nástroj na zjednodušenie voľného pohybu kapitálu. Harmonizovať priame dane je veľmi zložité, nakoľko treba rešpektovať národné tradície a rozdiely. Harmonizácia v rámci Európskej únie berie na zreteľ jednotlivé národné špecifiká a snaží sa hlavne o zjednotenie druhov daní a základov dane.

Rôzne pravidlá a typy daní v štátoch Európskej únie, umožňovali subjektom manipuláciu s daňovou povinnosťou a častokrát aj vyhýbanie sa plateniu daní. Preto sa v európskom spoločenstve volalo po prísnejších pravidlách a účinnom celospoločenskom boji proti daňovým únikom. V posledných rokoch sa prijali mnohé opatrenia nadnárodnej úrovne, ktoré slúžia na podporu boja proti daňovým únikom. Taktiež na národnej úrovni sa boj s daňovými únikami stal dôležitou témou a každá vláda sa snaží prijímať čo najúčinnnejšie opatrenia.

Daň z pridanej hodnoty je najvýnosnejšia daň a každoročne z nej plynú najvyššie výnosy. Komplikovaný systém a množstvo transakcií robí z tejto dane najčastejší

cieľ podvodníkov a práve na tejto dani vznikajú najvyššie úniky, či už v podobe legálnej optimalizácie alebo nelegálneho daňového úniku.

V tejto diplomovej práci sme sa zamerali na najväčšie problémy pri dani z pridanej hodnoty, obchody pri ktorých vznikajú najväčšie úniky a taktiež sme sa zamerali na opatrenia, ktoré podnikla vláda, na zamedzenie a odhaľovanie únikov. V neposlednom rade sme sa prostredníctvom dotazníka pokúsili zistiť, aká nálada panuje medzi odbornou verejnosťou, na problematiku daňových únikov.

V úvode prvej kapitoly sme si objasnili fungovanie a základné pojmy súvisiace s daňou z pridanej hodnoty. Ďalej sme sa venovali procesu harmonizácie daní v Európskej únii. Ukázali sme si rôzne názory na daňové úniky, klasifikácie únikov a možnosti ich merania. V ďalšej časti sme sa venovali boju vlády proti daňovým únikom a kontrolnému výkazu, ako dôležitému kroku na zabránenie únikov. Na záver prvej kapitoly sme sa venovali Finančnej správe, ako vrcholnému organu pre správu daní a priebehu daňovej kontroly.

V druhej kapitole sú vymedzené ciele záverečnej práce. Tretia kapitola sa venuje metodike práce a skúmania použitej literatúry pri vypracovaní diplomovej práce.

V štvrtej kapitole sme sa zamerali hlavne na výsledky činnosti Finančnej správy a prieskumu medzi odbornou verejnosťou. Na úvod kapitoly sme analyzovali činnosť finančnej správy a zamerali sme sa na výber a kontrolu daní v rokoch 2008 až 2014. Následne sme sa venovali karuselovým a reťazovým podvodom, ktoré sú najčastejšie využívanými podvodmi na dani z pridanej hodnoty. Taktiež sme uviedli najznámejšie prípady, ktoré boli odhalené Finančnou správou. V ďalšej časti sme sa zaoberali kontrolným výkazom a reálnymi príkladmi sme priblížili rizikové transakcie, ktoré boli odhalené prostredníctvom tohto nástroja. V závere sme spracovali výsledky prieskumu a poskytli sme názory odborníkov na problematiku daňových únikov.

1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Daňové príjmy sú rozhodujúce pre rozpočet väčšiny štátov so slobodným trhovým hospodárstvom. Inak tomu nie je ani v Slovenskej republike. V roku 2014 predstavovali daňové príjmy viac ako 60 %¹ všetkých príjmov štátneho rozpočtu, preto sa daňovej legislatíve, správe daní a v neposlednom rade aj výberu daní prisudzuje a venuje náležitá pozornosť. Pozorne sa sleduje metodika, ale aj správnosť určenia daňovej povinnosti, výpočet a jej uhradenie príslušnému správcovi dane.

V rámci následnej klasifikácie a štruktúry daňových príjmov, tvorí daň z pridanej hodnoty ich najväčšiu časť, na Slovensku v roku 2014 približne 56 %². Preto si tento druh dane vyžaduje enormnú pozornosť. Daň z pridanej hodnoty má niekoľko špecifik a odlišností od ostatných typov daní. Unikátna je svojim rozsahom, pretože tejto dani podliehajú všetky tovary a služby. Daň z pridanej hodnoty platí konečný spotrebiteľ, no odvádza ju vo väčšine prípadov predajca služby alebo tovaru. Pri tejto dani, ako jedinej, môže nastať špecifická situácia, kedy nastáva prenos daňovej povinnosti na odberateľa tovaru resp. príjemcu služby.

1.1 Daň z pridanej hodnoty – všeobecná charakteristika

Daň z pridanej hodnoty je v daňovom systéme zaradená k nepriamym daniam z toho dôvodu, že postihuje každú spotrebu tovaru a služby, bez ohľadu na spotrebiteľa. Daň z pridanej hodnoty je súčasťou ceny tovarov a služieb. Existujú rôzne sadzby dane, ktoré závisia od charakteru tovaru a služby. V praxi to znamená, že spotrebný tovar má vyššiu sadzbu dane, ako napr. lieky alebo knihy. Podobne je to so službami. Služby vo verejnom záujme sú častokrát oslobodené od DPH, pričom na služby za účelom zisku je daň uvalená. Medzi najdôležitejšie vlastnosti DPH patrí nepriamosť a univerzálnosť. Nepriamosť znamená, že daňová povinnosť voči správcovi dane nie je plnená priamo

1 Zákon č. 473/2014 o štátnom rozpočte na rok 2014, Dostupné na:

<http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9522>

2 Plnenie daňových príjmov ŠR k 30.6.2014, Dostupné na:

https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/analyzy/2014.09.10_ppsr_k_30.6.2014.pdf

spotrebiteľom, ale predajcom ktorý je zaregistrovaný ako platca dane. Univerzálnosť znamená, že daň je uvalená na všetky tovary a služby (okrem oslobodených tovarov a služieb) ktoré sa realizujú v národnom hospodárstve a každý spotrebiteľ rovnakého statku, ju uhradza v rovnakom množstve nezávisle od jeho príjmu. Daň z pridanej hodnoty sa vyberá prostredníctvom systému čiastkových platieb, čo zdaniteľným osobám umožňuje odpočítat' si z daňovej povinnosti sumu DPH, ktorú zaplatili iným zdaniteľným osobám pri nákupe na účely ďalšieho predaja. Tento mechanizmus znamená, že daň je neutrálna bez ohľadu na počet transakcií. Daň z pridanej hodnoty v konečnom dôsledku znáša konečný spotrebiteľ v podobe percentuálnej sumy pridanej ku konečnej cene tovaru a služieb. Konečná cena je súčtom hodnoty pridanej na každom stupni výroby a distribúcie.

Daň z pridanej hodnoty v Slovenskej republike odvádza zhruba 200 tisíc subjektov, medzi ktorými sú malí podnikatelia, ale aj nadnárodné korporácie. Inak povedané, na Slovensku existuje široké spektrum platcov DPH, ktorých môžeme rozlíšiť podľa rôznych kritérií. Ak si vezmeme kritérium obratu, resp. veľkosti daňovej povinnosti, je zrejmé, že subjekty s niekoľkomiliónovým obratom a vysokou daňovou povinnosťou, venujú oveľa väčšiu pozornosť správnosti výpočtu daňovej povinnosti a jej optimalizácii, ako subjekty, ktoré dosahujú obrat pár tisíc eur a ich daňová povinnosť je minimálna. Subjekty, ktoré sú platcami DPH, síce túto daň priamo neplatia, ale aplikujú ju do predajnej ceny výrobku alebo služby. Ak však nenastáva prenos daňovej povinnosti, sú zodpovedné za jej výpočet a odvedenie príslušnému správcovi dane. To pre tieto subjekty znamená dodatočné procesy so spracovaním a odvedením dane, ale aj zodpovednosť za správne odvedenie dane. Veľakrát sa v praxi stáva, že subjekty s cieľom minimalizovať odvedenú daň optimalizujú daňovú povinnosť, čiže legálnym spôsobom ju znižujú. V mnohých prípadoch sa však stáva, že firmy používajú nelegálne prostriedky na zníženie daňovej povinnosti a v tomto prípade hovoríme o daňových únikoch.

Daň z pridanej hodnoty sa odvádza v najväčšom množstve a je pri nej najzložitejší výpočet a kontrola, z čoho logicky vyplýva, že pri nej nastáva najviac únikov a preto jej správca dane venuje najväčšiu pozornosť a najdôkladnejšiu kontrolu.

Podstata tejto dane spočíva v tom, že osoba identifikovaná ako platca dane odvedie štátu daň, ktorú vyfakturovala v cene svojich tovarov a služieb svojim odberateľom po odpočítaní dane, ktorú uhradila svojim dodávateľom. Zjednodušené povedané, od DPH na výstupe odpočítame DPH na vstupe, v prípade že je tento rozdiel kladný, odvedie platca dane správcovi dane vypočítanú daň. Ak však nastane prípad keď daň na vstupe prevyšuje

daň na výstupe, hovoríme o nadmernom odpočte. Podvody na dani z pridanej hodnoty vznikajú hlavne v prípadoch uplatnenia neoprávneného alebo falošného nadmerného odpočtu DPH. V prípade obchodovania platiteľov DPH je výslednú daň povinný odvieť odberateľ a nie dodávateľ tovaru alebo služby, nastáva teda prípad, kde jedna osoba je povinná daň odvieť, ale zároveň si aj zaplatenú daň odpočítať. Na tomto príklade môžeme vidieť, ako funguje prenos daňovej povinnosti, keď daň odvádza správcovi osoba, ktorá predáva produkt alebo službu konečnému spotrebiteľovi, ktorý nie je osobou identifikovanou ako platca DPH³.

Registrácia za platiteľa dane môže nastať v troch rôznych prípadoch. Povinnú registráciu subjektu upravuje § 4 ods. 1 zákona o DPH⁴ v nadväznosti na dosiahnutie obratu, ktorý je definovaný v § 4 ods. 7 zákona o DPH. Nastáva v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku dosiahla za 12 predchádzajúcich po sebe idúcich kalendárnych mesiacov obrat vo výške 49 790 eur. Ďalším prípadom registrácie za platiteľa DPH je dobrovoľná registrácia. V tomto prípade nie je potrebné, aby subjekt dosiahol obrat stanovený v predchádzajúcom prípade. Posudzuje sa skutočnosť, či osoba podávajúca žiadosť vykonáva ekonomickú činnosť v zmysle § 3 zákona o DPH. Poslednou možnosťou, ako sa stať platiteľom dane z pridanej hodnoty, je registrácia zo zákona v zmysle § 4 ods. 4 zákona o dani z pridanej hodnoty. Tento prípad nastáva, ak zdaniteľná osoba nadobudne v tuzemsku podnik alebo jeho časť, ktorý bol platiteľom DPH alebo ak sa zdaniteľná osoba stane právnym nástupcom platiteľa DPH, ktorý zanikol bez likvidácie, alebo keď zdaniteľná osoba dodá stavbu, alebo jej časť, alebo pozemok alebo príjme platbu u ich dodania pričom sa z dodania má dosiahnuť obrat 49 790 eur⁵.

Pri dani z pridanej hodnoty sa zaviedol aj systém zábezpeky na daň. Znamená to, že osoba ktorá požiada o registráciu za platiteľa DPH sa osobitne posudzuje, a ak predtým vykonávala len prípravnú činnosť na podnikanie, tzn. nepodnikala alebo ak patrí do okruhu

3 Válek, J., Platne a navrhované opatrenia proti podvodom na DPH, DPH aktuálne : dvojtyždenník aktualít, komentárov, otázok a odpovedí pre platiteľov DPH. Č. 25 (18. december 2013), s. 3. - Bratislava : Dashöfer, 2013. ISSN 1336-5355

4 Zákon č 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty

5 Registračná povinnosť pre DPH, dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/registracna-povinnost-pre-dph>

rizikových osôb uvedených v § 4c ods. 1 písm. a) až d) zákona o DPH, tak správca dane určí zábezpeku na daň podľa rizika vzniku nedoplatku.

V Slovenskej republike existuje však aj oslobodenie od DPH, toto oslobodenie sa dotýka najmä služieb, ale zahŕňa aj oslobodenie tovaru, a to v podobe predaja poštových cenín a kolkov za predpokladu, že ich predaj je uskutočňovaný v nominálnej hodnote. Medzi služby oslobodené od dane môžeme zaradiť napríklad poštové služby s platnou licenciou, služby sociálnej pomoci, kultúrne služby za podmienky, že sú poskytované verejno-právnymi subjektmi alebo neziskovými subjektmi, ale aj služby verejno-právnej televízie a verejnoprávneho rozhlasu, alebo služby poskytované v rámci zdravotnej starostlivosti, ak sa nejedná o predaj liekov a zdravotníckych pomôcok. Na činnosti, ktoré sú oslobodené od DPH si platiteľ nemôže odpočítať daň z nakúpených tovarov a služieb, ktoré použil na realizáciu tovarov a služieb oslobodených od DPH.

1.2 Harmonizácia dane z pridanej hodnoty v rámci Európskej únie

Proces zblížovania daňových sústav na základe spoločne určených pravidiel sa nazýva daňová harmonizácia. Daňová harmonizácia ma rôzne stupne a rôzni autori ich môžu pomenovať odlišne. V podstate však môžeme povedať, že pri každej daňovej harmonizácii sa určuje typ dane, ktorá sa ide harmonizovať, sadzba dane na ktorú sa ide harmonizovať a v neposlednom rade daňový základ, z ktorého sa bude daň počítať. V Európe sa o daňovej harmonizácii hovorilo už od 60. rokov minulého storočia, keď sa začali integračné procesy a jednotlivé štáty pocitovali potrebu združovať sa kvôli bezpečnostnej situácii, ale aj väčšej konkurencieschopnosti. Základný predpis, ktorý upravuje harmonizáciu sa nachádza v článku 93 pre nepriame dane a v článku 94 pre priame dane v Základnej zmluve o založení Európskeho spoločenstva. Každé rozhodnutie týkajúce sa daňovej harmonizácie sa musí v rámci EÚ prijať jednomyseľne. To znamená, že každé rozhodnutie je prijímané zdĺhavo a musí vyhovovať všetkým členom EÚ.

Harmonizačné snahy v Európskej únii v oblasti DPH nabrali reálne kontúry prijatím smernice Rady č. 67/227/EEC o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu v roku 1967. Touto smernicou urobila EÚ prvý reálny krok k harmonizácii a zaviedla štátom povinnosť do roku 1970, zaviesť daň z pridanej

hodnoty a touto daňou nahradila daň z obratu⁶. Nová daň bola uvalená na všetky tovary a služby, ktoré sa realizovali v EÚ a sadzba dane bola určená percentuálne k cene tovarov a služieb. Štátom ostala sloboda v určení hodnoty percentuálnej sadzby DPH, pričom až od roku 1993 EÚ stanovila minimálnu sadzbu zavedením Smernice č. 92/77/EEC na 15% pre štandardnú sadzbu a 5% pre zníženú sadzbu, štáty mohli taktiež niektoré tovary a služby oslobodiť od tejto dane. Jednotlivé krajiny zaviedli sadzby DPH na úrovni 19 – 27 %. Niektoré štáty zaviedli popri základnej sadzbe aj zníženú sadzbu dane, ktorú aplikovali na základné potraviny alebo tovary a služby vzdelávacieho a zdravotného charakteru. Európska únia ďalšou Smernicou č. 67/228/EEC vymedzila základne pojmy, stanovila spoločné pravidlá, ktoré upravovali predmet dane, miesto zdaniteľného plnenia, miesto poskytnutia služby a platiteľa dane táto smernica taktiež upravuje pravidlá zavedenia nulovej sadzby DPH⁷. Prijatím týchto smerníc sa v európskom spoločenstve vytvoril základný rámec pre harmonizáciu celých daňových sústav štátov. Tieto smernice vytvorili priestor na implementovanie a vytváranie nových harmonizačných smerníc, no zároveň ponechali štátom voľnosť v určitých medziach na vytváranie národných pravidiel, ktoré prihliadajú na odlišnosť jednotlivých krajín a umožňujú štátom flexibilnejšie upravovať legislatívne, a tým „bojovať“ proti daňovým únikom.

Základným dokumentom, pre proces harmonizácie dane z pridanej hodnoty, bola šiesta smernica rady č. 77/388/EHS. Táto smernica hovorí o zosúladení legislatívnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dani z pridanej hodnoty a vytvára priestor na spoločný systém dane z pridanej hodnoty. Smernica sa skladala z devätnástich hláv a členské štáty ňou chceli odstrániť dane pri realizácii tovarov a služieb v rámci EÚ, a tým zjednodušiť voľný pohyb osôb, tovarov a služieb v rámci EÚ. Šiesta smernica zosúladila pojmy a pravidlá ohľadom DPH, vymedzila možnosti oslobodenia od dane a pravidlá pri odpočítaní dane. Jednotlivým štátom ostala možnosť zachovať špecifické systémy pre malé podniky, a taktiež možnosť zachovať špecifiká pre oblasť poľnohospodárstva.

Šiesta smernica bola mnohokrát modifikovaná a dopĺňovaná a stala sa neprehľadnou, preto bola v roku 2006 táto smernica nahradená novou, smernicou č.

6 Prvá smernica Rady č. 67/227/EEC [online], dostupne na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31967L0227>

7 Druhá smernica rady č 67/228/EEC [online], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=DD:I:1967:TOC:EN>

2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Táto smernica kodifikuje opatrenia na vykonávanie spoločného systému DPH, tak aby bol zaistený neutrálny vplyv dane bez ohľadu na počet transakcií⁸. V smernici sa určili všetky náležitosti, aby bola jasná a jednoznačne vysvetliteľná. Vymedzil sa rozsah pôsobnosti, kde sa určilo, ktoré transakcie sú považované za zdaniteľné. Taktiež sa určila územná pôsobnosť, a vymedzili sa štáty, v ktorých táto smernica neplatí. Určili sa zdaniteľné osoby a zdaniteľné transakcie. Vymedzili sa pravidlá na určovanie miesta dodania tovaru, nadobudnutia tovaru, dovozu tovaru a poskytnutia služieb zdaniteľným osobám. Zaviedol sa rozsah sadzieb DPH, ktoré členské štáty môžu zaviesť. Zjednotil sa systém odpočtu dane a určili sa výnimky rôzneho charakteru. Táto smernica bola ďalej aktualizovaná a doplňovaná pričom sa doplňovali mnohé aspekty.

V roku 2008 sa prijala smernica č. 2008/117/ES, ktorá pozmenila a doplnila smernicu 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, s cieľom bojovať proti daňovým podvodom spojeným s transakciami medzi krajinami EÚ. Na účely boja proti daňovým únikom sa v smernici č. 2008/117/ES zaviedli tieto opatrenia:

- Stanovili sa jednomesačné lehoty na informácie o dodávkach tovaru v rámci EÚ
- Zaviedlo sa jednotné zdaňovacie obdobie pre dodávateľov a kupujúcich alebo zákazníkov v súvislosti s transakciami v rámci EÚ
- Obmedzila sa administratívna záťaž, zaviedli sa elektronické daňové priznania
- Oprávnenie pre subjekty na predkladanie štvrťročného súhrnného výkazu týkajúceho sa dodávok tovarov v rámci EÚ

V roku 2010 sa prijala smernica Rady 2010/45/EÚ, ktorá upravovala pravidlá na určenie miesta poskytnutia služieb. Od roku 2010 je miesto poskytnutia služby členský štát, kde má sídlo príjemca služby, ak je príjemca zdaniteľná osoba. Ak je príjemca služby nezdaniteľná osoba, čiže konečný spotrebiteľ, tak miesto poskytnutia služby je členský štát, v ktorom sídli poskytovateľ služby. Nový prvok, ktorý zaviedla táto smernica je aj

⁸ Smernica Rady 2006/112/ES [online], dostupne na :
http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_sk.htm

pojem elektronická faktúra. Je to dokument, ktorý obsahuje všetky náležitosti faktúry, je vyhotovený v elektronickej forme a spĺňa všetky podmienky uvedené v smernici. Zaviedla sa taktiež zásada rovnakého zaobchádzania v prípade právomoci správcu dane, ich právomoci ako aj práva a povinnosti zdaniteľných osôb, by sa mali uplatňovať rovnako, ako pri papierovej forme faktúry. S cieľom poskytnúť pomoc malým a stredným podnikom, ktoré majú problémy zaplatiť DPH príslušnému orgánu skôr, ako prijmú platbu od svojich odberateľov, sa zaviedlo, aby členské štáty mali možnosť povoliť účtovanie DPH prostredníctvom systému uplatňovania dane na základe platieb. To na jednej strane umožní dodávateľovi alebo poskytovateľovi zaplatiť DPH príslušnému orgánu po prijatí platby za dodanie alebo poskytnutie a na druhej strane mu vytvorí právo na odpočítanie dane, keď zaplatí za dodanie alebo poskytnutie tovaru alebo služby⁹. Zaviedol sa pojem zjednodušená faktúra v prípadoch, ak suma na faktúre nie je vyššia ako 100 eur alebo ekvivalent v národnej mene. Táto faktúra musí vyhovovať fakturačným pravidlám v krajine, v ktorej bola vyhotovená. Najaktuálnejšia smernica ktorá dopĺňa smernicu 2006/112/ES je zo 7. decembra 2010 a upravuje minimálnu základnú sadzbu DPH. Určuje, že do konca roku 2015 nesmie byť štandardná sadzba nižšia ako 15%¹⁰.

Napriek dlhoročnej harmonizačnej snahe a nesporným výhodám harmonizácie, je potrebné dodať, že aj harmonizácia má niekoľko negatív. Medzi najviac spomínané patrí strata daňovej konkurencie, pri ktorej sa štáty nižšie nastavenou sadzbou dane snažia prilákať do svojej daňovej jurisdikcie podnikateľské subjekty, ale aj bežných obyvateľov, a tým zvýšiť daňové základy. Ďalším negatívom, ktorý prináša harmonizácia, je obmedzenie fiškálnej autonómie, keďže s menovou úniou sa obmedzila úloha národných bánk a s tým aj menové nástroje. Štátom ostali len fiškálne nástroje, ktorými môžu zmierňovať nepriaznivé výkyvy v hospodárstve. Dôležitým dôvodom, prečo mnohé štáty zaujali odmietavý postoj k daňovej harmonizácii je aj fakt, že daňové sadzby jednotlivých štátov sú prispôbené špecifikám jednotlivých štátov. Ide hlavne o štáty, ktoré uplatňujú vyššiu sadzbu dane z pridanej hodnoty a príjem z tejto dane tvorí výraznú časť príjmu štátneho rozpočtu, pričom harmonizácia by spôsobila výrazné zníženie tohto príjmu.

9 Smernica rady 2010/45/EÚ [online], dostupne na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=CELEX:32010L0045>

10 Smernica rady 2010/88/EÚ [online], dostupne na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=CELEX:32010L0088>

Kvôli zdĺhavému procesu harmonizácie, Európska komisia používa k priblíženiu sa k jej cieľu harmonizácie nezáväzné nástroje, ako odporúčanie alebo stanoviská. Prostredníctvom týchto nástrojov sa pokúša bojovať proti daňovým únikom, ktoré každoročne ochudobňujú členské štáty o daňové príjmy.

1.3 Definovanie daňových únikov

Daňové úniky nemajú jednotnú a doslovnú definíciu, mnohí autori ich vysvetľujú odlišne.

Hollá a Zánický vo svojej práci charakterizujú daňový únik takto: „Daňový únik môžeme charakterizovať ako výsledok ekonomického správania daňových subjektov orientovaného na zníženie, resp. minimalizáciu daňovej povinnosti voči štátu“.¹¹

Lénártova vo svojom článku definuje daňové úniky takto: Daňový únik je výsledok takého cieľavedomého ekonomického správania sa daňových subjektov, ktoré vedie k zníženiu, resp. anulovaniu ich daňovej povinnosti voči štátu, alebo ku akémukoľvek inému prospechu, ktorý vyplýva z daní, a to na legálnom alebo nelegálnom základe“.¹²

Daňový únik môžeme charakterizovať aj ako zatajenie zdaniteľných príjmov alebo iných skutočností, ktoré ovplyvňujú výšku zdaniteľných príjmov, presunutie vzniku daňovej povinnosti do iného zdaňovacieho obdobia, uvedenie nepravdivých údajov v daňovom priznaní alebo odpočet uplatnený na vývoz ktorý sa nerealizoval¹³.

Ako sme mohli vidieť na predchádzajúcich príkladoch, daňový únik je termín, ktorý nemá ustálenú definíciu. V princípe je to každý čin, ktorý urobí daňový subjekt na zníženie, zatajenie, krátenie alebo vyhnutie sa daňovej povinnosti. Postupom času sa daňový únik kriminalizoval a stal trestným činom v každom členskom štáte únie a aj vo vyspelom svete. Každoročne daňové úniky nadobúdajú nové formy a podoby a naberajú

11 Hollá, K., Zánický, P., Dane a daňové úniky, [online], dostupné na :
http://fsi.uniza.sk/kkm/files/konferencie/hkoz/Holla_Zanicky.pdf

12 Lénártová, G. 2000., Faktory vzniku daňových únikov. In Ekonomické rozhľady. ISSN 0323-262X, 2000

13 Tušan, R.2008. Odhad únikov spotrebných daní v Slovenskej republike. In zborník vedeckých prác katedry ekonómie a ekonomiky. Prešov : Prešovská univerzita, 2008, ISBN 978-80-8068-798-4

nezanedbateľné rozmery. Členenie daňových únikov z rôznych hľadísk sme uvideli do tabuľky, následne v texte pod tabuľkou jednotlivé typy únikov stručne charakterizujeme.

1.3.1 Typy daňových únikov

Druhy daňových únikov podľa rôznych charakteristík

Tabuľka č.1 Druhy daňových únikov

Hľadisko zákonnosti	Legálny únik
	Nelegálny únik
Časové hľadisko	Dočasný únik
	Trvalý únik
Hľadisko vzniku	Prvotný únik
	Druhotný únik
Z hľadiska otvorenosti	Skrytý únik
	Otvorený únik

Existujú mnohé kritéria pre členenie daňových únikov. Najčastejšie sa používa členenie z hľadiska legislatívy na legálny alebo nelegálny. Legálny daňový únik je súbor opatrení, ktorými sa platiteľ snaží znížiť svoju daňovú povinnosť legálnymi prostriedkami a medzerami v zákonoch. Vtedy hovoríme o daňovej optimalizácii. Nelegálny daňový únik môže byť vedomý, kde ide o vedomé porušenie zákona a nevedomý, kde platca dane kvôli zložitosti legislatívy nevedome uhradí nižšiu daň. Pri vedomom nelegálnom daňovom úniku ide o únik v pravom slova zmysle. Platca dane pri vyčísľovaní daňovej povinnosti porušuje zákon, s cieľom znížiť daňovú povinnosť alebo sa jej úplne vyhnúť. Vedomý daňový únik je trestný čin a postihuje sa peňažnou pokutou alebo trestom odňatia slobody.

Z časového hľadiska môžeme daňové úniky deliť na dočasné a trvalé. Dočasné úniky sa vyznačujú tým, že daňová povinnosť vzťahujúca sa na určité obdobie sa posúva do nasledujúceho alebo ďalšieho obdobia, avšak jedného dňa sa uhradí. Trvalé daňové úniky sa vyznačujú tým, že k splateniu dane nikdy nedôjde. Existuje však aj možnosť, že sa z dočasného úniku stane trvalý.

Podľa vzniku daňového úniku môžeme rozlišovať medzi prvotným a druhotným daňovým únikom. K prvotným daňovým únikom dochádza vždy, ak sa určitým spôsobom zníži daňová povinnosť. Druhotné úniky spôsobujú sekundárny únik na dani, ktorý môže

vzniknúť napríklad pri dovoze tovaru do krajiny, keď sa ku cene tovaru pripočíta clo, spotrebná daň a potom sa daň vyrátava zo základu, ktorý už obsahuje clo alebo spotrebnú daň.

Z hľadiska úmyselnosti môžeme daňové úniky rozdeliť na úmyselné a neúmyselné. Podľa § 15 zákona č. 300/2005 je trestný čin spáchaný úmyselne, ak páchatel' chcel svojim konaním porušiť alebo ohroziť záujmy chránené zákonom, alebo páchatel' vedel, že svojím konaním môže porušenie alebo ohrozenie spôsobiť¹⁴. Čiže ak platca dane svojím vedomým konaním chce zaplatiť nižšiu alebo žiadnu daň, dopúšťa sa úmyselného daňového úniku.

Neúmyselný daňový únik nastáva, ak je spáchaný z nedbanlivosti a trestný zákon ho vymedzuje takto: ak páchatel' vedel, že môže porušiť alebo ohroziť záujem chránený týmto zákonom, ale bez primeraných dôvodov sa spoliehal, že porušenie alebo ohrozenie nenastane, alebo nevedel, že svojím konaním môže také porušenie alebo ohrozenie spôsobiť, hoci o tom vedieť mohol a mal¹⁵. Tento únik vzniká hlavne neznalosťou a zlým výkladom zákona.

Na základe otvorenosti by sme mohli daňové úniky rozlíšiť na skryté a otvorené. Otvorené sa v súčasnosti nevyskytujú. Diali sa v minulosti prostredníctvom povstání a rôznych vzbúr. V súčasnosti sú aktuálne len skryté úniky, ktoré sme rozobrali v predchádzajúcom texte.

Špecifický druh daňového úniku je presunutie sídla firmy do krajiny, kde sú nižšie alebo žiadne dane, takéto krajiny sa zvyknú označovať ako daňové raje. V týchto krajinách, alebo častiach krajiny, je väčšinou dobre rozvinutá infraštruktúra, nachádzajú sa v blízkosti veľkých krajín a trhov, majú nízke bariéry vstupu na trh, nízke náklady a legislatívnu jednoduchosť pri zakladaní firiem a uplatňujú špeciálne daňové zákony. Ekonomický vyspelé krajiny prichádzali s týmto trendom o daňové príjmy v obrovskej výške. Z tohto dôvodu začali prijímať legislatívu, ktorá tieto straty výrazne obmedzila a v poslednom čase kladú veľký dôraz na výmenu informácií s týmito krajinami a využívajú pri tom rôznorodé spektrum nástrojov na „prinútenie“ týchto krajín na spoluprácu.

14 Trestný zákon, zberka zákonov č. 300/2005, [online], dostupne na: www.zbierka.sk/sk/predpisy/300-2005-z-z.p-8708.pdf

15 Trestný zákon, zberka zákonov č. 300/2005, [online], dostupne na: www.zbierka.sk/sk/predpisy/300-2005-z-z.p-8708.pdf

1.3.2 Meranie daňových únikov

Meranie daňových únikov je obzvlášť ťažké, pretože nie je jasne stanovená základňa, z ktorej sa vychádza a taktiež získavanie informácií je veľmi zložité, nakoľko sa k únikom nikto otvorene neprihlásil. Objem daňových únikov nemôžeme presne vyčíslieť a preto sa len odhaduje. Odhad prebieha na základe tieňovej „šedej“ ekonomiky, alebo rôznych odhadov.

Často sa využívajú rôzne aproximatívne metódy, čiže metódy odhadu, ktoré zahŕňajú politické tvrdenia, metodické odhady, prieskumy medzi odbornou verejnosťou a ďalšie rôzne odhady. Tieto odhady daňových únikov sú často len orientačné a menia sa podľa toho, na akú skupinu sú prieskumy zamerané. Pri politických tvrdeniach sú používané často špekulačné a účelové čísla, s cieľom zapáčiť sa voličom. Mnohokrát sa jedná o čísla, ktoré sú veľmi vzdialené realite. Odhady odbornej verejnosti sú oveľa presnejšie a vychádzajú z reálneho stavu ekonomického prostredia. Avšak pri tejto skupine odborníkov z praxe je veľmi ťažké získať verejné prehlásenia ohľadom daňových únikov, nakoľko sú zväčša viazaní mlčanlivosťou voči klientom. Výsledky odhadov a reálnych únikov sú závislé aj od ekonomického cyklu, v čase blahobytu a rastu, subjekty nie sú tak náchylné na odvádzanie daní, ako v čase recesie a nedostatku.

Taktiež sa na odhad únikov môže použiť metóda reprezentatívneho vzorku, ktorá je považovaná za priamy prístup k meraniu daňových únikov. Táto metóda spočíva v prieskumoch verejnej mienky. Sociologickým prieskumom sa zisťuje miera zapojenia respondentov do tieňovej ekonomiky.

Podľa viacerých autorov sa dá merať a vyčíslieť rozsah daňových únikov a tieňovej ekonomiky iba nepriamymi metódami, resp. prístupom. Je to makroekonomický prístup, ktorý využíva indikátory obsahujúce informácie o vývoji šedej ekonomiky. Do nepriameho prístupu môžeme začleniť nasledujúce metódy:

- Rozdiel medzi národnými príjmami a výdavkami
- Rozdiel medzi oficiálnou a skutočnou pracovnou silou
- Metóda dopytu po peniazoch
- Metóda fyzického outputu
- Transakčná metóda

V nasledujúcom texte si stručne charakterizujeme jednotlivé nepriame metódy merania daňových únikov.

Rozdiel medzi národnými príjmami a výdavkami – metóda vychádza z predpokladu, že HDP určené príjmovou a výdavkovou metódou sú zhodné. Ak teda existuje určitý rozdiel medzi hodnotou, ktorá je vypočítaná príjmovou a výdavkovou metódou, tak potom môžeme tento rozdiel zahrnúť do veľkosti tieňovej ekonomiky a tento rozdiel tvoria daňové úniky. Problém pri tejto metóde nastáva, ak je nesprávne určená veľkosť HDP spomenutými metódami, potom takto odhadnuté úniky nemajú vysokú vypovedaciu hodnotu a výrazne sa vzdávajú realite.

Rozdiel medzi oficiálnou a skutočnou pracovnou silou – ak predpokladáme, že množstvo pracovnej sily sa nemení, tak potom úbytok „oficiálnej“ pracovnej sily môže značiť nárast tieňovej ekonomiky, a presun pracovných síl mimo oficiálnych registrov. Takýto odhad je ľahko napadnuteľný a spochybniteľný, keďže pracovníci môžu pracovať oficiálne a taktiež aj „načierno“ alebo nemusia pracovať vôbec.

Metóda dopytu po peniazoch – základ tejto metódy je predpoklad, že všetky operácie v tieňovej ekonomike sú vykonávané hotovostne, z dôvodu nevystopovateľnosti. Ak teda nastane nárast dopytu po peniazoch, tak nastane aj nárast tieňovej ekonomiky. Pomocou regresie dopytu po peniazoch sa vypočíta veľkosť tieňovej ekonomiky. Nevýhodou tohto modelu je, že nie každý nárast dopytu po peniazoch znamená nárast tieňovej ekonomiky, nie všetky transakcie v tieňovej ekonomike sú vykonávané hotovostne. Taktiež sa predpokladá rovnaká rýchlosť obehu peňazí, čo nie stále platí.

Metóda fyzického outputu - ako ukazovateľ celkovej ekonomickej aktivity sa využíva spotreba elektrickej energie, porovnáva sa objektívna spotreba elektrickej energie v oficiálnej ekonomike a reálnej spotreby. Slabinou tejto metódy je fakt, že technický pokrok umožňuje stále efektívnejšie hospodárenie s elektrickou energiou, a taktiež aj fakt, že nie všetky činnosti sú náročné na elektrickú energiu.

Transakčná metóda – v tejto metóde sa predpokladá konštantnosť pomeru medzi objemom transakcií a HDP. Východiskom je Fischerova rovnica výmeny.

HDP tieňovej ekonomiky vypočítame ako pomer nominálneho HDP a hodnoty celkových transakcií. Problémom tejto metódy je určenie objemu transakcií v ekonomike a predpoklad, že pomer transakcií k oficiálnemu HDP je konštantný.

Pri každej metóde a každom odhade je veľkosť tieňovej ekonomiky a daňových únikov veľmi ťažké vyčíslieť, a preto veľkosť únikov môžeme len odhadovať. Mnohokrát sa odhady značne líšia od reality.

1.4 Boj s daňovými únikmi

Vláda Slovenskej republiky v Programovom vyhlásení vlády z mája 2012 deklarovala zámer zvýšenia efektívnosti výberu dane z pridanej hodnoty, a taktiež snahu zamedziť, resp. znížiť veľkosť daňových únikov. V tomto dokumente zaviedla termín „Akčný plán boja proti daňovým podvodom“ a zaviazala sa k vypracovaniu tohto plánu, ktorý bude v konkrétnych krokoch riešiť problematiku daňových únikov a prinesie systematické opatrenia k ich eliminácii.

„V záujme naplnenia princípov spravodlivej a stabilnej spoločnosti, konsolidácie a trvalej udržateľnosti verejných financií, vláda považuje za svoju kľúčovú úlohu nekompromisný, koncepčný a systematický boj proti daňovým podvodom. Spracovala Akčný plán boja proti daňovým podvodom s podrobným harmonogramom zavádzania jednotlivých opatrení a stimulácie účasti verejnosti na tomto procese. Cieľom týchto opatrení bolo účinnou legislatívnou podporou, ale aj sériou nástrojov operatívneho charakteru komplexne postihovať daňové podvody, vrátane colných podvodov v oblasti priamych aj nepriamych daní.“¹⁶

Akčný plán boja proti daňovým podvodom uvádza, že spoločnosti s ručením obmedzeným sa najvýznamnejšou mierou podieľajú na objeme daňovej straty štátneho rozpočtu. Predovšetkým sú to spoločnosti, ktoré sídlia na fiktívnych alebo virtuálnych adresách, ich štatutárny orgán je jedná osoba, ktorá nekomunikuje so správcom dane a obchodné aktivity deklaruje len na papieri, pričom ich v skutočnosti nerealizuje. V prípade týchto právnických osôb môžeme jednoznačne hovoriť o ich zámernom využívaní, s cieľom zneužívať súčasný daňový systém na vlastné obohatenie formou daňových podvodov a o poškodení štátu, prostredníctvom neodvedenej dane alebo

16 Programové vyhlásenie vlády, Máj 2012, Trvalo udržateľný hospodársky rozvoj, [online], dostupné na: <http://www.vlada.gov.sk/trvalo-udrzatelny-hospodarsky-rozvoj/>

neoprávneného odpočtu. Spoločnosti s ručením obmedzeným majú takmer nulovú zodpovednosť za nezaplatenie alebo skrátenie dane, štatutárny orgán spoločnosti, ktorá sa dopustila daňového podvodu alebo má nedoplatky na daniach, môže takúto spoločnosť bez následkov zrušiť a následne si založiť desiatky nových spoločností a pokračovať v nelegálnych aktivitách pod novou hlavičkou. O vysokom percente daňových únikov svedčí aj fakt, že zatiaľ čo rast spotreby domácností v rokoch 2006 až 2010 predstavoval v priemere 6,4 %, tak rast výberu DPH sa za rovnaké obdobie zvýšil len o 1,7% , pričom spotreba domácností sa podieľa na výnose DPH až sedemdesiatimi percentami. Táto skutočnosť je ďalším dôkazom toho, že vývoj príjmov z DPH nekopíruje vývoj ekonomiky a nemalá časť príjmov z DPH sa v dôsledku nelegálneho obohacovania niektorých subjektov nenachádza v štátnom rozpočte ¹⁷.

Z uvedených dôvodov pristúpilo ministerstvo financií Slovenskej republiky v spolupráci s ministerstvom vnútra a spravodlivosti k sérii päťdesiatich opatrení, s cieľom minimalizovať daňové úniky. Tieto opatrenia boli rozdelené do troch etáp. Opatrenia, ktoré vláda prijala posunuli možnosti kontroly výberu dane v Slovenskej republike k vyspelým ekonomikám, kde sú daňové úniky minimálne. Niektoré opatrenie podstatným spôsobom zasiahli podnikateľský sektor a priniesli mu množstvo administratívnej záťaže. Na druhej strane však pomohli vláde získať väčší prehľad o transakciách medzi platiteľmi dane. Tieto opatrenia prispeli k väčšej kontrole a vymožitelnosti neuhradenej daňovej povinnosti. V nasledujúcich odsekoch si stručne objasníme najdôležitejšie opatrenia, ktoré priniesol Akčný plán boja proti daňovým podvodom, v nadväznosti na DPH a taktiež opatrenia, ktoré majú podstatný vplyv na úspešnosť odhaľovania daňových podvodov. Tabuľka so všetkými opatreniami sa nachádza v prílohe 1.

Prvá etapa

Prvá etapa bola prijatá 1. októbra 2012, lebo nevyžadovala podrobné skúmanie, resp. opatrenia už boli v minulosti konzultované. Opatrenia, ktoré boli prijaté v tejto etape, boli namierené hlavne na oblasť DPH, nakoľko pri nej dochádzalo k najväčším únikom a jej kontrola nebola dostatočná. Medzi najvýznamnejšie opatrenie, prijaté v prvej etape, bolo zavedenie povinnosti skladať finančnú zábezpeku rizikovým osobám pri registrácii DPH. Medzi rizikové osoby patria PO alebo FO, ktorí boli konateľmi alebo spoločníkmi

17 Akčný plán boja proti daňovým podvodom, [online], dostupné na:

http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-144566?prefixFile=m_

PO, ktorá mala nedoplatky na dani 1000 a viac eur. Finančnú zábezpeku skladajú taktiež aj novo vzniknutý platitelia DPH. Osoby, ktoré skladajú zábezpeku sú ďalej presnejšie vymedzené v zákone č 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

Ďalším pozitívnym opatrením, bolo zavedenie spoločného a nerozdielneho ručenia za daň. Jedná sa o situáciu, kde sú dvaja platitelia v reťazci DPH, pričom jeden daň do rozpočtu neodvedie a druhý si uplatní nárok na odpočet. Takéto obchody boli často zneužívané pri daňových podvodoch. Tento krok taktiež prispel k eliminácii nepoctivých subjektov. Na overenie, či si obchodný partner plní svoje záväzky a riadne platí dane, slúži zoznam daňových dlžníkov, ktorý vydáva Finančné riaditeľstvo prvý polrok každého kalendárneho roka. Ďalšie dve opatrenia sa zaoberali zdaňovacím obdobím. Zaviedlo sa povinné mesačné zdaňovacie obdobie pre nových platiteľov DPH po dobu 12 mesiacov. Po skončení prvého roku sa platiteľ, ktorý nedosahoval limit na povinné mesačné zdaňovacie obdobie, môže rozhodnúť, či bude pokračovať v mesačnom odvádzaní DPH, alebo bude DPH odvádzat štvrťročne. Druhé opatrenie, ktoré sa dotýkalo zdaňovacieho obdobia, bolo zníženie počtu štvrťročných platiteľov DPH, na základe zníženia hranice obratu na povinné mesačné zdaňovacie obdobie. Hranica obratu sa znížila z 331 tisíc eur na 100 tisíc eur. V praxi to znamenalo, že mnoho malých a stredných podnikateľov nútené prešlo na mesačné zdaňovacie obdobie, a to hneď kalendárny mesiac po tom, ako naplnilo finančný limit. Štátu to prinieslo daňové príjmy skôr, a taktiež to znížilo možnosti na špekulácie, nakoľko sa daň platí mesačne z menšieho množstva položiek ako štvrťročne.

Posledné opatrenie, ktoré bolo prijaté v prvej etape a dotýkalo sa DPH, bolo povinná registrácia za platiteľa DPH, pred prvým predajom nehnuteľnosti. Toto opatrenie zahŕňa predaj nehnuteľnosti za účelom zisku. Čiže ak sa jedná o opakovaný predaj nehnuteľnosti za účelom zisku, tak má občan pri predaji nehnuteľnosti postavenie zdaniteľnej osoby. Ak však občan predáva svoj súkromný majetok a koná v postavení súkromnej osoby, tak tento príjem nie je predmetom dane. Ako sme už v texte vyššie spomenuli, najmenšiu kontrolu mal štát na spoločnosti s ručením obmedzením, preto bola snaha sprísniť možnosti založenia tejto formy podnikania. Prijala sa legislatíva, ktorá umožňuje založiť si spoločnosť s ručením obmedzeným len osobám, ktoré nemajú daňové nedoplatky.

Druhá etapa

Opatrenia druhej etapy boli postupne prijímané, nakoľko pri nich bola potrebná diskusia expertov príslušných rezortov a ich zavedenie do praxe si vyžadovalo dlhší časový horizont. Ich implementácia skončila 1. októbra 2013. V tejto etape sa zaviedli a definovali priority uzatvárania bilaterálnych zmlúv a výmenný informácií medzi štátmi. Taktiež sa sprísnil podmienky peňažného vkladu do spoločnosti s ručením obmedzením, zaviedli sa špecializované sudy v oblasti daňovej trestnej činnosti, zriadili sa špecializované tímy na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti a zmodernizovala sa finančná správa.

Tretia etapa

Posledná, tretia etapa ma charakter opatrení, ktoré sú spojené s IT podporou, alebo ich nasadenie do prevádzky vyžaduje, vzhľadom na ich character, adekvátny časový rámec, ich účinnosť nastala 1. októbra 2014. V poslednej etape sa zaviedla povinnosť predkladať správcovi dane súhrnný výkaz, ktorý obsahuje údaje o tuzemských dodávkach tovaru a služieb. Súhrnný výkaz je povinný podať platiteľ dane, ak dodal tovar s oslobodením od DPH z tuzemska do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň, premiestnil tovar oslobodený od DPH do iného členského štátu, zúčastnil sa na trojstrannom obchode ako prvý odberateľ a dodal službu osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte. Ak splnil platiteľ vyššie spomínané podmienky, podáva súhrnný výkaz mesačne, avšak ako aj pri vnútroštátnej povinnosti platiteľov DPH, aj tu platí možnosť podať výkaz štvrťročne, ak je splnená podmienka, že hodnota dodávaných tovarov s oslobodením od dane nepresiahla 100 tisíc eur za 12 predchádzajúcich mesiacov. Súhrnný výkaz je možné podať len elektronickou formou, a to najneskôr do 20 dní po skončení obdobia, za ktoré sa súhrnný výkaz podáva.

Súhrnný výkaz sa spolu s kontrolným výkazom stal dôležitým nástrojom na kontrolu a sprehládnenie toku tovarov, ktoré sú oslobodené od DPH. Finančná správa nimi dokáže monitorovať tok tovarov a služieb oslobodených od DPH v rámci republiky, a taktiež môže zaznamenať, ktoré tovary a služby boli realizované mimo nášho územia. Pomocou týchto nástrojov dokáže Finančná správa efektívne skontrolovať či uplatňovaný odpočet na DPH je oprávnený a či z reťazového obchodu bola odvodená a zaplatená daň.

Podľa Inštitútu finančnej politiky Ministerstva financií je možné celkovú daňovú stratu znížiť vďaka opatreniam minimálne o 1,6 % HDP na úroveň 1,9 % HDP, čo by sa blížilo k priemernej efektívnosti v ostatných krajinách Európskej únie.

1.4.1 Kontrolný výkaz DPH ako prostriedok boja proti daňovým únikom

Vláda slovenskej republiky a Ministerstvo financií pracovalo na zefektívnení výberu daní a na zmenšení daňových únikov, aj po predstavení akčného plánu. Najvýznamnejší krok, ktorý urobila bolo zavedenie kontrolného výkazu, kde sa zaznamenávajú všetky transakcie platiteľa DPH, ktoré podliehajú slovenskej DPH tak na vstupe, ako aj na výstupe za zdaňovacie obdobie. V kontrolnom výkaze sa uvádzajú podrobné údaje o jednotlivých daňových povinnostiach platiteľa DPH a o jednotlivých odpočtoch uplatňovaných platiteľom DPH za dané zdaňovacie obdobie. Podrobné údaje o uskutočnených a o prijatých zdaniteľných obchodoch, sa budú vykazovať na základe vyhotovených a prijatých faktúr o dodaní tovaru alebo služieb, z ktorých v tuzemsku vznikne platiteľovi DPH povinnosť odviezť daň, a z ktorých platiteľovi vznikne právo na uplatnenie odpočítania dane. Tieto údaje sú následne spárované a porovnáva sa ich pravdivosť. Do kontrolného výkazu sa neuvádzajú tie poskytnuté plnenia, ktoré sú platitelia DPH povinní uvádzať do súhrnného výkazu a údaje o vyvezených tovaroch do tretích štátov¹⁸.

Kontrolný výkaz k dani z pridanej hodnoty podáva, podľa § 78a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, každý platiteľ dane, za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré je povinný podať daňové priznanie, a to do 25 dni po skončení zdaňovacieho obdobia. To znamená, že doba podávania kontrolných výkazov sa rozlišuje podľa daňovníka a nie každý subjekt podáva tento výkaz rovnako. Rozhodujúce je, pre každého daňovníka, jeho vlastné zdaňovacie obdobie. Podľa neho potom podáva kontrolný výkaz, a to buď mesačne alebo štvrťročne. Ak platiteľ dane podáva daňové priznanie skôr ako 25. deň nasledujúci po skončení zdaňovacieho obdobia, podá spolu s daňovým priznaním v rovnaký deň aj kontrolný výkaz. Platiteľ dane je povinný podať kontrolný výkaz v zákonom stanovenej lehote aj v tom prípade, ak bude údaje posielat' priebežne, postupne v dávkach. V takom prípade ale musí byť doručená

18 Kontrolný výkaz DPH, [online], dostupne na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph>

posledná dávka najneskôr posledný deň lehoty na podanie kontrolného výkazu. Čiže kontrolný výkaz musí byť kompletne vyplnený a odoslaný správcovi dane do 25. dňa nasledujúceho mesiaca po skončení zdaňovacieho obdobia¹⁹.

Kontrolný výkaz sa vo všeobecnosti podáva stále, ak sa podáva daňové priznanie. Je zrejmé, že ak nevznikne resp. zanikne povinnosť podať daňové priznanie, zaniká s ním aj povinnosť podať kontrolný výkaz. Deje sa to hlavne v prípadoch zahraničných osôb, alebo pri zásielkovom predaji. Ak zdaniteľná osoba v spomenutých prípadoch, za príslušné zdaňovacie obdobie nedodá žiaden tovar alebo službu, pri ktorých vzniká povinnosť platiť daň a zároveň si neuplatňuje nárok na odpočet dane z prijatých tovarov alebo služieb na vstupe.

Zákon však vymedzuje určité prípady, kedy sa aj s podaním daňového priznania kontrolný výkaz nepodáva. Kontrolný výkaz nie je povinný podať platiteľ dane vtedy, ak nie je povinný v daňovom priznaní uviesť žiadne údaje o plneniach. Znamená to, že ak platiteľ, ktorý je registrovaný podľa zákona o DPH za príslušné zdaňovacie obdobie nedodal tovary alebo služby s miestom dodania v tuzemsku a zároveň si neuplatňuje nárok na odpočet dane z prijatých tovarov a služieb. Avšak platiteľ je povinný podať daňové priznanie s nulovou daňovou povinnosťou, tzv. „nulové“ daňové priznanie. Ďalší prípad, kedy nie je platiteľ dane povinný podať kontrolný výkaz je vtedy, ak je povinný v daňovom priznaní uviesť údaje o plneniach. Ide o intrakomunitárne dodanie tovaru, alebo dodanie tovaru v rámci trojstranného obchodu, pričom platiteľ dane je druhým dodávateľom v trojstrannom obchode. Alebo ak ide o vývoz tovaru, a zároveň platiteľ dane neuvádza v daňovom priznaní žiadne odpočítanie dane, prípadne len odpočítanie dane pri dovoze tovaru v tuzemsku.

Kontrolný výkaz sa podáva výhradne elektronickou formou, čo prispieva k prehľadnejšiemu a rýchlejšiemu spárovaní súvisiacich transakcií a následnej jednoduchšej kontrole. Musí byť podpísaný zaručeným elektronickým podpisom. Avšak, ak má so správcom dane uzavretú písomnú dohodu obsahujúcu náležitosti elektronického doručovania a spôsob overenia jeho totožnosti a pravosti podania, tak sa elektronický podpis nevyžaduje. Platiteľ dane uvádza v kontrolnom výkaze údaje v členení, ktoré určilo Ministerstvo financií v opatrení č. MF/19 027/013 – 73. Kontrolný výkaz sa podáva vo

19 Poučenie na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty. [online], dostupné na: http://www.compeko.sk/aktuality/dph_201312_poucenie.pdf

formáte Extensible Markup Language (XML) a je možné ho vyplniť v aplikácii eDane, ktorú prevádzkuje Finančné riaditeľstvo SR, alebo na portáli finančnej správy, a následne je možné ho odoslať do elektronickej podateľne Finančného riaditeľstva. Niektoré účtovné softvéry priamo vytvárajú kompatibilné výkazy, a tak umožňujú zasielať štruktúrované údaje, podľa požiadaviek finančného riaditeľstva priamo do elektronickej podateľne²⁰.

Slovenska legislatíva rozoznáva tri druhy kontrolných výkazov, a to riadny dodatočný a opravný. Riadny kontrolný výkaz podáva platiteľ dane každý mesiac spolu s daňovým priznaním. Ak nenastanú skutočnosti, ktoré mu umožňujú kontrolný výkaz nepodať, a to do 25. dňa mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca alebo kalendárneho štvrtroka.

Opravný kontrolný výkaz podáva platiteľ dane pred uplynutím lehoty na podanie kontrolného výkazu vtedy, ak zistí že údaje v riadnom výkaze, ktorý bol už podaný sú vykázané neúplne alebo nesprávne. Podaný opravný kontrolný výkaz nahrádza riadny kontrolný výkaz. Znamená to, že je v ňom potrebné znovu uviesť všetky údaje z transakcií, vrátane nových opravených alebo doplnených, pričom na pôvodne podaný výkaz sa neprihliada. Pri opravnom výkaze je dôležité, aby bol podaný v lehote na podanie riadneho kontrolného výkazu. Ak sa opravný výkaz podá po lehote na podanie riadneho kontrolného výkazu, tak sa tento výkaz klasifikuje ako dodatočný kontrolný výkaz.

V prípade že platiteľ dane podáva dodatočný kontrolný výkaz, uvedie v ňom len opravené a doplnené údaje, podľa postupu uvedeného v Poučení na vyplnenie kontrolného výkazu k DPH. Pri dodatočnom, a taktiež aj opravnom kontrolnom výkaze, platiteľ dane nemusí automaticky podávať dodatočné, resp. opravné daňové priznanie. Pri podaní dodatočného daňového priznania nevzniká automatický povinnosť podať dodatočný kontrolný výkaz. Táto situácia nastáva v prípade, že dodatočné daňové priznanie obsahuje opravy, ktoré sa neuvádzajú a neovplyvňujú kontrolný výkaz. Čiže dodatočné daňové priznanie kontrolný výkaz nijako neovplyvňuje. V prípade, že platiteľ dane nepodá kontrolný výkaz včas a označí ho ako „riadny“, tak takto podaný kontrolný výkaz sa nepovažuje za dodatočný, ale ide o oneskorene podaný riadny kontrolný výkaz a považuje sa to za nesplnenie povinnosti daňovníka.

20 Poučenie na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty. [online], dostupne na: http://www.compeko.sk/aktuality/dph_201312_poucenie.pdf

Za nesplnenie povinností súvisiacich s kontrolným výkazom, ako napr. nepodanie kontrolného výkazu, oneskorené podanie kontrolného výkazu alebo uvedenie neúplných alebo nesprávnych údajov, neodstránenie nedostatkov v lehote určenej po výzve daňového úradu, uloží daňový úrad pokutu do výšky 10 000 eur a pri opakovanom porušení do výšky 100 000 eur. Pri určení výšky pokuty sa prihliada na závažnosť a dĺžku trvania protiprávneho stavu.

1.5 Finančná správa

Správu, výber daní a kontrolu výberu daní má v Slovenskej republike na starosť Finančná správa. Finančná správa vznikla 1. januára 2012 zlúčením colnej a daňovej správy. Jej vzniku predchádzalo schválenie reformy colnej správy a daňovej správy, s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov prostredníctvom programu UNITAS²¹, ktorý bol iniciovaný v roku 2008, prijatím uznesenia vlády č. 285/2008 ku Koncepcii reformy daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov. Finančnú správu tvoria Finančné riaditeľstvo SR, colné úrady, daňové úrady a Kriminálny úrad finančnej správy. Finančné riaditeľstvo je rozpočtovou organizáciou, ktoré vykonáva svoju pôsobnosť na celom území Slovenskej republiky. Ostatné časti Finančnej správy sú preddavkové organizácie napojené na rozpočet Finančného riaditeľstva SR.²²

Úlohy finančnej správy:

- Úlohy v oblasti zamedzovania porušovania colných a daňových predpisov, vykonávanie daňových a colných kontrol
- Vykonáva dohľad nad dodržiavaním všeobecne záväzných právnych predpisov, predpisov EÚ a medzinárodných zmlúv, ktorými zabezpečuje realizáciu obchodnej, colnej, daňovej a spoločnej poľnohospodárskej politiky pri obehu tovaru v styku s tretími krajinami

21 UNITAS je program modernizácie systému výberu daní, cla a poistných odvodov s cieľom zvyšovania efektivity, vytvárania úspor a zvyšovania používateľského komfortu.

22 Finančná správa, [online] dostupné na <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava>

- Vykonáva colný dohľad nad tovarom v rámci colného územia EÚ, v oblasti správy nepriamych daní, daňového dozoru nad tovarmi podliehajúcimi spotrebným daniam
- Vykonáva vzájomnú medzinárodnú pomoc a spoluprácu pri správe cla a daní a pri vymáhaní finančných pohľadávok
- Plní úlohy v oblasti colných taríf, colných sadzieb, colnej hodnoty, nomenklatúrneho zatried'ovania tovaru, pôvodu tovaru, štatistiky obchodu s tretími krajinami a obchodu medzi členskými štátmi EÚ
- Plní ďalšie úlohy ustanovené osobitnými predpismi

Daňová kontrola

Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov, ako napríklad dodržiavanie postupov účtovníctva a ďalších postupov ktoré musí subjekt dodržiavať. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nutný na dosiahnutie jej účelu, čo znamená že správca dane vykonáva úkony, ktoré najpresnejšie a najobjektívnejšie určujú skutočnosti potrebné pre splnenie účelu kontroly. Daňovú kontrolu môže vykonávať ktorýkoľvek vecne príslušný správca dane, avšak obce môžu kontrolu vykonávať len v prípade, ak sú vecne aj miestne príslušné pre správu a kontrolu dani. Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac 12 mesiacov odo dňa jej začiatku, pre zahraničné subjekty sa môže predĺžiť o 12 mesiacov. Správca dane môže kontrolu prerušiť, pričom ak tak urobí tak lehota zo zákona neplynie.

Daňová kontrola môže byť ohlásená a neohlásená. Štandardný výkon daňovej kontroly sa daňovníkovi ohlási dopredu aby mal čas sa na ňu pripraviť. Ku kontrole bez ohlásenia dochádza hlavne na žiadosť orgánov činných v trestnom konaní, alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. Daňová kontrola sa považuje za ukončenú doručením protokolu, doručením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok alebo zánikom na vrátenie nadmerného odpočtu²³.

23 Daňová kontrola, Finančné riaditeľstvo, [online] dostupne na:

<https://podpora.financnasprava.sk/955533-Da%C5%88ov%C3%A1-kontrola>

2. Cieľ práce

Hlavným cieľom diplomovej práce je poskytnúť reálny prehľad o uplatňovaní systému DPH v podmienkach Slovenskej republiky, identifikovať najčastejšie typy daňových únikov a analyzovať opatrenia, prijaté na úrovni Slovenskej republiky, v boji proti daňovým únikom. Hlavný cieľ práce môžeme rozčleniť na čiastkové ciele.

Prvým čiastkovým cieľom, je oboznámiť sa so súčasným stavom problematiky DPH v Slovenskej republike. Ďalej je treba sa oboznámiť so systémom fungovania dane z pridanej hodnoty a so špecifikami, ktoré táto daň obsahuje. Venovali sme sa vymedzeniu daňových únikov, podľa rôznych autorov a možnosti ich merania. V neposlednom rade je treba pochopiť často používaný pojem harmonizácia, čo tento pojem znamená, pozitíva a negatíva, ktoré so sebou prináša, históriu a priebeh harmonizačných snáh v Európe.

V prvej časti sme sa zaoberali aj opatreniami, ktoré urobila vláda Slovenskej republiky, v snahe zamedzovať daňovým únikom. Táto téma je veľmi aktuálna, nakoľko k únikom prichádza v každej krajine a každá vláda sa tomu snaží zabrániť v čo najväčšej miere.

Čiastkovým cieľom tejto prác je identifikovať a analyzovať najčastejšie typy daňových únikov, ich fungovanie a získať reálny prehľad o opatreniach, ktoré zaviedla vláda. Najčastejšie podvody na DPH sú karuselové a reťazové podvody. Preto sme sa v práci venovali systému fungovania týchto podvodov, v prehľadných schémach sme ukázali systém fungovania týchto podvodov. Ďalej sme na konkrétnych príkladoch ukázali, aké najzávažnejšie prípady boli odhalené Finančnou správou a na konkrétnom postupe sme ukázali, ako sa posudzujú rizikové transakcie.

Cieľom diplomovej práce bolo aj analyzovať opatrenia, ktoré zaviedla vláda v boji proti daňovým únikom. Na splnenie tohto cieľa sme urobili prieskum medzi odborníkmi na danú problematiku. Pomocou tohto prieskumu sme zistili, aké názory prevládajú na zavedené opatrenia, a či je odborná verejnosť spokojná s postupom vlády v tejto otázke.

3. Metodika práce a metódy skúmania

V diplomovej práci sme využili viacero metód práce a skúmania. Predmetom skúmania diplomovej práce sú daňové úniky v oblasti DPH, proces kontroly daňových subjektov a výsledky zavedených opatrení na zníženie únikov.

Prvým krokom k vypracovaniu záverečnej práce bolo preštudovanie rôznej odbornej literatúry, ktorá sa týka problematiky daňových únikov v oblasti dane z pridanej hodnoty. Venovali sme sa problematike únikov v Slovenskej republike a preto sme čerpali predovšetkým z domácej literatúry. Podklady k tejto diplomovej práci dodal aj daňový úrad a použili sme aj verejnú dostupnú literatúru. Taktiež sme preštudovali legislatívu súvisiacu s danou problematikou, hlavne zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní a zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

Druhým krokom bolo zhromaždiť informácie o počte vykonaných kontrol, o veľkosti vyzbieranej dane, o výške nálezov z daňových kontrol a údaje o fungovaní kontrolného výkazu. Všetky informácie poskytla Finančná správa SR.

Po zbere informácií nasledovalo porovnanie získaných údajov, prostredníctvom metódy komparácie, čiže získané údaje boli porovnávané a spracované do prehľadných grafov a tabuliek. Predmetom porovnávania boli hlavne kontroly zamerané na DPH a na ostatných daniach.

Po vytvorení tabuliek a grafov nasledovalo vyhodnotenie sledovaných údajov za určené obdobie. Vyhodnotenie spočívalo v porovnaní hodnôt jednotlivých ukazovateľov v jednotlivých obdobiach a porovnávanie prostredníctvom percentuálnych podielov. Na záver boli popísané zistené skutočnosti, ohľadom vývoja ukazovateľov.

4. Výsledky práce a diskusia

Tieňová ekonomika a úniky na daniach, patria k javom, ktoré nedeformujú len podnikateľské prostredie a hospodársku súťaž, ale vplývajú na širokú verejnosť a majú celospoločenský dopad. Tejto téme sa venuje čoraz viac pozornosti, nie len z dôvodu, že prostredníctvom daňových únikov plynie do verejného rozpočtu menej financií, ale aj z dôvodu negatívneho dopadu na motiváciu podnikateľských subjektov odvádzať štátu daň a tým pádom spôsobujú deformáciu trhu.

V Slovenskej republike sú daňové úniky veľmi závažným problémom už od jej vzniku v roku 1993. Podľa rôznych odhadov, výška daňových únikov na Slovenku dosahuje v priemere 29 % odhadovaného celkového výberu dane, čo vo vyjadrení k domácejmu produktu znamená hodnotu 2,9 %. Táto suma však zahŕňa aj daň, o ktorú štát príde, kvôli krachom spoločnosti alebo platobnej neschopnosti firiem. Nakoľko je vyčíslenie daňových odhadov nesmierne náročné a častokrát nepresné, tak je potrebné do tohto odhadu zahrnúť štatistické chyby, oneskorené platby a iné odchýlky. V Slovenskej republike má činnosti spojené so správou dane na starosť Finančná správa, ktorá má orgány na kontrolu a výber daní, preto sa v nasledujúcom texte budeme zaoberať činnosťou tejto inštitúcie. Najčastejšie úniky sa dejú pri dani z pridanej hodnoty, môže to byť spôsobené objemom finančných prostriedkov, ktoré pochádzajú z tejto dane alebo aj objemom operácií, ktoré sú spojené s touto daňou. Ročne je približne štvrtina podaných daňových priznaní práve ku dani z pridanej hodnoty.

4.1 Činnosť Finančnej správy SR

Daň z pridanej hodnoty patrí medzi nepriame dane čo znamená, že nepostihuje priamo príjem daňovníka, ale je skrytá v cenách tovarov a služieb. Taktiež jej výber je iný, ako pri priamych daniach, kde dane odvádzajú priamo daňovníci. Daň z pridanej hodnoty sa vyberá špecifickým spôsobom. Na jej výber slúžia platcovia DPH, osoby, poväčšine podnikatelia ktorí odvádzajú DPH, ktorú znáša fyzická osoba, čiže konečný spotrebiteľ. Zjednodušene môžeme povedať že štát si prenajíma platcov DPH k výberu tejto dane, a za odmenu im dovoľuje odpočty dane z pridanej hodnoty. V nasledujúcej tabuľke je uvedený počet osôb, ktorý sú registrovaný za platiteľov DPH.

Tabuľka č.2 Počet registrovaných platiteľov DPH

Rok	Počet registrovaných platiteľov DPH
2008	182 246
2009	194 142
2010	200 437
2011	205 180
2012	209 269
2013	206 918

Zdroj: vlastne spracovanie na základe údajov FS SR

Na výbere daňových príjmov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu sa podieľajú Daňové úrady a Colné úrady. Daňový úrad vyberá daňové príjmy, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, a zároveň zabezpečuje aj výber a správu daní, ktoré s príjmom rozpočtu obci a VÚC taktiež poukazuje podiel zaplatenej dane na verejnoprospešné účely realizuje vrátenie nadmerného odpočtu platiteľom DPH. Na rozdiel od daňového úradu, colný úrad vyberá daňové príjmy len do štátneho rozpočtu. V nasledujúcich tabuľkách je finančné vyjadrenie daní, ktoré vybrali jednotlivé úrady za obdobie rokov 2008 – 2013.

Tabuľka č. 3 Dane vybrané Colným úradom za obdobie 2008-2013

Rok	Celkový výber daní do ŠR	Výber DPH do ŠR	Podiel DPH na celkovom výbere daní, v %
2008	4307,5	2364,1	48,08
2009	3473,3	1610,7	49,11
2010	4168,6	2187,8	59,14
2011	4594,4	2553,5	53,57
2012	4706,4	2695,3	42,9
2013	4678,3	2672,8	46,27

Zdroj: vlastné spracovanie na základe výročných správ CÚ SR, hodnoty uvedené v mil. eur

Ako môžeme v tabuľke vidieť, tak približne polovica z vybraných daňových príjmov, ktoré vyberie colný rad, pochádza z dane z pridanej hodnoty. Colný úrad vyberá DPH predovšetkým z tovarov, ktoré sa dovezu na územie Slovenskej republiky. Ako môžeme vidieť v nasledujúcej tabuľke, tak hodnota dane z pridanej hodnoty ktorú vyberie Colný úrad je podobná hodnote dane z pridanej hodnoty, ktorú vyberie Daňová správa zo

zdaniteľných obchodov v tuzemsku. Na základe týchto čísel môžeme konštatovať, že DPH uvalená na dovoz alebo nadobudnutie tovaru alebo služby, je rovnako dôležitá ako DPH uvalená na tovary a služby v rámci tuzemského trhu. Hlavne v posledných rokoch tento výber prevyšuje daň vybratú u tovarov a služieb ktoré sa realizujú v tuzemsku.

Tabuľka č.4 Dane vybrané Daňovou správou za obdobie 2008-2013

Rok	Celkový výber daní do ŠR	Výber DPH do ŠR	Podiel DPH na celkovom výbere daní, v %
2008	4717,3	2268,3	54,88
2009	4551,9	2235,6	46,37
2010	3794,1	2243,7	52,48
2011	4106,1	2199,5	55,58
2012	3757,4	1611,8	57,27
2013	4457,1	2062,1	57,13

Zdroj: vlastné spracovanie na základe výročných správ DS SR, hodnoty uvedené v mil. eur

Podiel dane z pridanej hodnoty, na celkovom výbere daní je z pohľadu Daňovej správy ešte výraznejší, ako tomu bolo v predchádzajúcom prípade. V tabuľke môžeme vidieť, že podiel DPH na celkovom výbere daní, s výnimkou krízou poznačeného roku 2009, každoročne presahuje 50 % a v posledných troch rokoch sa blíži k 60% hranici. V nasledujúcej tabuľke si ukážeme, aký je podiel DPH na celkovom príjme štátneho rozpočtu.

Tabuľka č.5 Podiel DPH na daňových príjmoch ŠR za obdobie 2008 - 2013

Rok	Daňové príjmy ŠR	Výber DPH do ŠR (CS +DS)	Podiel DPH na ŠR, v %
2008	9024,7	4632,5	51,33
2009	8025,2	3846,4	47,93
2010	7962,6	4431,5	55,65
2011	8700,5	4753,1	54,63
2012	8463,8	4307,1	50,89
2013	9135,4	4734,7	51,83

Zdroj: vlastné spracovanie na základe údajov FS SR, hodnoty uvedené v mil. eur

Trend presunu daňového zaťaženia z priamych na nepriame dane je viditeľný aj v Slovenskej republike. Po daňových reformách stúpol podiel DPH na celkových daňových príjmoch, kým v roku 2000 to bolo približne iba 41 %, tak v roku 2010 to už bolo 55 %. Taktiež môžeme v tabuľke vidieť, že DPH sa podieľa na plnení štátneho rozpočtu z daňových príjmov približne polovicou. Je to najväčší zdroj príjmu do štátneho rozpočtu, preto je každoročne najviac sledovaný a pri tejto dani dochádza k najväčšiemu množstvu únikov, čo dokumentuje tabuľka 5.

4.2 Daňová kontrola

Daňová kontrola je zameraná na určitý typ dane. Daňový úrad nerobí kontroly iba náhodne, existujú indikátory, ktorými sa vyznačujú rizikové subjekty. Daňová správa sleduje rôzne faktory, ktoré indikujú rizikový daňový subjekt a pravdepodobnosť nedostatkov, alebo daňových únikov. V tabuľke môžeme vidieť, ako klesá počet daňových kontrol v Slovenskej republike, no napriek tomu sa nález na jedného kontrolóra výrazne zvyšuje. Tento stav môže byť spôsobený rôznymi faktormi, no nemalý vplyv na neho má aj proces výberu kontrolovaného subjektu, to že kontrolóri väčšinou nechodia na kontroly „naslepo“, ale majú vytipované rizikové subjekty, prispieva k zvýšeniu priemerných nálezov pri kontrole. Faktory, na ktoré daňoví kontrolóri najviac prihliadajú pri výbere kontrolovaného subjektu, sú uvedené a rozobrané pod tabuľkou.

Tabuľka č.6 Prehľad počtu kontrolórov a priemerných nálezov na kontrolóra

Rok	Počet daňových kontrolórov	Priemerný nález na 1 kontrolóra
2008	1 638	233 000
2009	1 643	265 000
2010	1 563	347 000
2011	1 567	451 000
2012	1 400	375 000
2013	1477	388 000

Zdroj: vlastne spracovanie na základe údajov FS SR

Na základe interne stanovených kritérií, si daňoví kontrolóri vytipujú rizikové subjekty a transakcie. Ide o podniky, ktoré sú dlhodobo v strate, alebo podniky, ktorých obchodná prírážka je podstatne nižšia, ako bežná prírážka na trhu. Finančná správa využíva špeciálny softvér, ktorý podľa zadaných údajov vyhodnotí rizikovosť subjektu. Údaje,

podľa ktorých daňový kontrolór vyberá cieľ kontroly, sú častokrát verejne dostupné informácie vo výročných správach, alebo jednoducho získateľné v účtovných závierkach.

Najčastejšie sa kontroluje oprávnenosť nadmerných odpočtov. Nadmerné odpočty sú kontrolované takmer stále pred ich vyplatením. Kvôli nadmerným odpočtom sú pravidelne kontrolované exportne orientované podniky, kde nadmerné odpočty vznikajú pravidelne. Nadmerné odpočty sú terčom častých daňových únikov, prostredníctvom karuselových podvodov.

Ak sa pozrieme na veľkosť kontrolovaných subjektov, tak môžeme povedať, že častejšie sú kontrolované veľké firmy. Podľa nášho názoru to súvisí s faktom, že v prípade pozitívnej kontroly, je potenciálna suma dorubenej dane podstate vyššia pri veľkom subjekte, ako pri malom.

Dĺžka činnosti môže mať tak isto vplyv na pravdepodobnosť daňovej kontroly. Je to zapríčinené lehotou, dokedy môže správca dane dorubiť daň za prvý rok činnosti subjektu. Táto lehota je 5 ročná a plyní od konca roka, v ktorom bolo podané daňové priznanie. Ak teda je spoločnosť založená v roku 2009, tak daň možno dorubiť do konca roku 2015 a je veľmi pravdepodobné, že v tejto lehote bude v spoločnosti vykonaná kontrola.

V poslednom čase sa do popredia dostáva oceňovanie transferov, medzi prepojenými spoločnosťami. Pri takýchto spoločnostiach sa často stáva, že poplatky za služby, licencie alebo úroky sú ocenené inak, ako medzi neprepojenými spoločnosťami, a tým vzniká zníženie daňovej povinnosti.

Úlohu pri pravdepodobnosti daňovej kontroly zohráva aj odvetvie a predmet činnosti. Ak subjekt obchoduje s tovarom, ktorý je často zneužívaný pri karuselových podvodoch, tak je pravdepodobnosť kontroly výrazne vyššia ako pri subjekte, ktorý s takýmto tovarom neprichádza do styku. Kontrolóri sa taktiež zameriavajú na prepojené firmy, medzi ktorými prebieha množstvo transakcií, pri ktorých firmy často žiadajú o vyplácanie nadmerných odpočtov. V takýchto prípadoch si daňový úrad preveruje, či daň ktorú si jedna firma nárokuje od štátu naspäť, druhá firma reálne zaplatila. Takýto reťazec firiem je často zneužívaný na konanie únikov.

Nálezom sa rozumie súčet dodatočne vyrubenej dane, dane určenej podľa pomôcok, výšky dane určenej dohodou, výšky kráteného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, určenie vlastnej daňovej povinnosti a sankcie po kontrole.

Tabuľka č.7 Prehľad náleзов kontrol Finančnej správy SR

Rok	Nálezy spolu	Nálezy na DPH	Podiel náleзов na celkových náleзов, v %	Efektivita daňových kontrol
2008	380 868	242 888	63,8	59,4
2009	435 549	304 619	69,9	59,5
2010	556 278	266 671	77,2	53,6
2011	707 097	519 754	73,5	49,3
2012	525 095	305 212	58,1	56,6
2013	573 215	379 169	66,1	56,7

Zdroj: vlastne spracovanie na základe údajov FS SR, hodnoty uvedené v tis. eur

Rok 2008 sa niesol v znamení hospodárskej krízy vo svete. Dopady tejto krízy sa však na Slovensku naplno prejavili o rok neskôr. Daňové príjmy medziročne výrazne poklesli, no na druhej strane vzrástol počet daňových únikov a ich hodnota. V roku 2009 boli nálezy vyššie o 55 miliónov eur, no nálezy na dani z pridanej hodnoty sa medziročne zvýšili až o 62 miliónov eur, a podiel na celkových náleзов sa priblížil k 70 %. V nasledujúcom roku sa tento podiel zvýšil a priblížil k 78 %, v roku 2011 sa percentuálny podiel znížil na 73,5 %, ale v hodnotovom vyjadrení sa nálezy zvýšili skoro na dvojnásobok. V roku 2011 zaznamenali nálezy na DPH najvyššiu hodnotu, ktorá presahovala celkovú hodnotu náleзов v roku 2009 a blížili sa k hodnote celkových náleзов z predchádzajúceho roka. Rok 2011 sa niesol v znamení najvyššieho množstva odhalených daňových únikov, výrazný nárast únikov viedol k zavedeniu Akčného plánu boja proti daňovým únikom. Možno aj vďaka tomuto „boju proti daňovým únikom“ sa v nasledujúcom roku nálezy znížili približne o štvrtinu a nálezy na DPH až o 40 % a tvorili najnižší percentuálny podiel na celkových náleзов. Ak sa pozrieme na efektivitu daňových kontrol, tak vidíme, že sa od roku 2008 znižovala, najnižšia bola v roku 2007, kde boli taktiež najvyššie odhalené úniky. Efektivita daňovej kontroly predstavuje pomer medzi počtom náleзов a celkovým počtom kontrol. Efektivita kontrol sa dlhodobo pohybuje nad 55 %. Výnimkou bol práve rok 2011, kde spadla pod 50 %, a taktiež v predchádzajúcom roku bola pod 55 % hranicou. Platí však, že približne každá druhá kontrola je úspešná a podarí sa odhaliť podvod, resp. nedostatok na odvedenej dani. Častým problémom pri daňových kontrolách je chýbajúca podporná dokumentácia.

Znamená to, že aj keď je účtovníctvo v poriadku a v súlade s normou, no chýba podporná dokumentácia tak, daňová správa vyhodnotí takúto kontrolu ako pozitívnu. To znamená, že nie každý nález môžeme považovať za podvod a vedomý únik na dani. Niektoré sa stanu z dôvodu nepozornosti, chyby alebo neznalosti legislatívy. Podvody na dani z pridanej hodnoty sa často dejú v rámci veľmi komplikovaných transakcií a vo veľmi dobre organizovanej organizácii, pričom sú veľmi sofistikované. Častokrát sú podvody páchané ľuďmi, ktorí sú v oblasti daní vysoko kvalifikovaní a je veľmi zriedkavé, ak takéto podvody vykonávajú páchatelia samostatne.

Ak sa daňová kontrola skončí nálezom, tak je správca dane povinný uvaliť na kontrolovaný subjekt pokutu, výška pokút je uvedená v daňovom poriadku, v § 155. Pri daňovej kontrole často nastáva spor medzi správcom dane a kontrolovanou osobou, ktoré výdavky sú považované za daňovo uznateľné, a ktoré nie. V nasledujúcej tabuľke je rozdelenie nálezov medzi dodatočne vyrubenú daň, a to na základe pomôcok alebo dohodu, na uvalené sankcie, na zamietnutie nadmerného odpočtu, čiže krátenie nadmerného odpočtu a na určenie vlastnej daňovej povinnosti. Ako môžeme v tabuľke vidieť, tak krátenie nadmerných odpočtov má rastúcu tendenciu, čo znamená, že nadmerné odpočty boli uplatňované v rozpore so zákonom. Treba však poznamenať, že pri týchto prípadoch nejde vždy o podvod. Je možné, že subjektu chýba riadna dokumentácia, a v tomto prípade sa nadmerný odpočet nemôže uplatniť.

Tabuľka č.8 Rozdelenie nálezov na DPH

Rok	Dodatočne vyrubená daň	Sankcie	Krátenie NO	Určenie vlastnej daňovej povinnosti
2008	180 710	17 442	40 185	4 569
2009	238 695	5 090	35 796	25 038
2010	184 449	5 460	56 416	56 346
2011	344 617	15 805	79 822	79 510
2012	173 015	464	88 628	43 104
2013	241 878	5 869	100 365	31 057

Zdroj: vlastne spracovanie na základe údajov FS SR, údaje sú uvedené v tis. eur.

Suma, ktorú daňoví kontrolóri vyrubia subjektu pri pochybení je často diametrálne odlišná so sumou, akú daňový úrad nakoniec získa. Je veľmi časté, že subjekty, hlavne tie,

ktoré sú zapletené do daňových podvodov, neodvedú správcovi dane dodatočne dorubenú daň, a už vôbec nie sankcie. Najrizikovejšie sú spoločnosti, kde vlastník neručí za záväzky majetkom. Pri týchto spoločnostiach je vymożenie pohľadávok veľmi obtiažne a často nereálne. V prípade, že subjekt svoj daňový nedoplatok nemôže zaplatiť z dôvodu nedostatočných finančných zdrojov, tak správca dane podá návrh na vyhlásenie konkurzu a prihlási daňové nedoplatky do konkurzného konania.

Z tohto hľadiska je vymáhanie daňových nedoplatkov veľmi dôležité a správca dane mu venuje náležitú pozornosť. V praxi má vymáhanie daňových nedoplatkov výrazný donucovací charakter, a preto je potrebné, aby Finančná správa disponovala prostriedkami a postupmi vymáhania nedoplatkov, ktoré sú prípustné v rámci legislatívy. Na dosiahnutie tohto cieľa disponuje správca dane personálnymi, technickými a informačnými prostriedkami, ktoré slúžia k vymáhaniu nedoplatkov. Na vymáhanie slúžia správcovi dane exekútori, ktorí sú zamestnancami Finančnej správy. Prehľad vymožených daňových nedoplatkov, ich pomer k celkovo vyrubeným nedoplatkom a počet výkonných exekútorov je uvedený v tabuľke č.9.

Tabuľka č.9 Prehľad vymožitelných a vymožených nedoplatkov, efektivity a počet exekútorov.

Rok	Vymožitelný daňový nedoplatok (mil. eur)	Vymožený daňový nedoplatok (mil. eur)	Efektivita %	Počet exekútorov
2008	710,8	148,9	20,96	320
2009	737,1	163,1	22,12	310
2010	837,9	161,2	19,24	314
2011	977,3	185,5	18,98	293
2012	1 185,5	114,63	9,67	260
2013	754,2	182,9	24,26	247

Zdroj: vlastne spracovanie na základe údajov FS SR

Sprievodným javom zvýšeného výberu daní je vznik daňových nedoplatkov. Ako môžeme v tabuľke vidieť, tak vymožitelnosť daňových nedoplatkov sa pohybuje na úrovni 20 %. Výnimkou je iba rok 2012, keď sa vymožené nedoplatky priblížili iba k 10% hranici, v tomto roku bol aj počet vymožitelných nedoplatkov vyšší, ako v ostatných rokoch. Bolo to spôsobené predchádzajúcim rokom, ktorý bol čo sa výšky odhalených

nedoplatkom týka, rekordným. Efektivita vymáhania nedoplatkov je v percentuálnom porovnaní s Českou republikou skoro dvojnásobná. Naši susedia majú vymožitelné nedoplatky zhruba päť násobne vyššie, no vymožené iba dvojnásobne. Z hľadiska efektívnosti je nevyhnutné, aby sa daňová exekúcia zamerala predovšetkým na vysoké daňové nedoplatky, a z časového hľadiska, na čo najnovšie vzniknuté.

Daň z pridanej hodnoty je najrizikovejšia daň a preto je pochopiteľné, že sú pri nej najčastejšie kontroly. Prevažná väčšina kontrol zameraná na daň z pridanej hodnoty, sa sústreďuje na oprávnenie čerpania nadmerných odpočtov. V roku 2013 predstavovali kontroly zamerané na nadmerné odpočty DPH až 79,5 % z celkového počtu kontrol zameraných na DPH a 62,7 % z celkových kontrol. Z týchto údajov môžeme usúdiť, že nadmerné odpočty sú najčastejšie zneužívané a dochádza pri nich k najčastejším únikom. V nasledujúcej tabuľke sú vyčíslené počty daňových kontrol, kontrol zameraných na daň z pridanej hodnoty a taktiež od roku 2011 osobitne sledované kontroly na nadmerné odpočty DPH.

Tabuľka č.10 Prehľad počtu daňových kontrol za obdobie 2008 - 2013

Rok	Celkový počet ukončených kontrol	Kontroly zamerané na DPH	Kontroly zamerané na nadmerný odpočet (NO) DPH	Podiel kontrol zameraných na DPH na celkových kontrolách, v %	Podiel kontrol zameraných na NO DPH na celkových kontrolách, v %
2008	21 357	12 926	-----	60,5	-----
2009	19 820	10 873	-----	54,9	-----
2010	18 400	11 442	-----	62,2	-----
2011	22 651	15 326	10 853	67,7	47,9
2012	16 053	12 548	10 008	78,2	62,3
2013	13 059	10 305	8 189	78,9	62,7

Zdroj: vlastne spracovanie na základe údajov FS SR

Podvody pri čerpaní nadmerného odpočtu sa dejú hlavne prostredníctvom karuselových podvodov, o ktorých si povieme v nasledujúcej časti.

4.3 Reťazové podvody

Najčastejšie podvody a následne úniky na dani z pridanej hodnoty sa dejú prostredníctvom karuselových alebo reťazových podvodov. Tieto typy podvodov sú si veľmi podobné. Rozdiel je v tom, že pri karuselovom podvode si dodávku fakturujú účastníci dookola v uzavretom kruhu.

Podstatou reťazových podvodom je, že účastníci, ktorí sú rezidenti rozdielnych krajín, medzi sebou vytvoria reťazec firiem, ktoré spolu obchodujú. Vytvoria komplikovanú a spleť sietí transakcií, pri ktorých vytvárajú fiktívne faktúry, pričom tovar alebo službu reálne nedodávajú a obchod sa realizuje iba v účtovníctve. Taktiež medzi týmito spoločnosťami nedochádza k reálnym platbám a úradom sú predkladané fiktívne doklady. Následne si posledná spoločnosť v reťazci uplatní u správcu dane nárok na nadmerný odpočet DPH. Keďže daň z pridanej hodnoty nebola na žiadnom stupni zaplatená, tak vyplatením nadmerného odpočtu vzniká škoda štátu, čiže daňový únik.

Tento model sa časom rozšíril a viac skomplikoval, aby ho správca dane neidentifikoval a neprišiel tak na podvod. Prvý podnik vypustí tovar do vopred pripravenej siete obchodníkov, dodá tovar do inej firmy, ktorá si ho štandardne zavedie do účtovníctva. Na konci reťazca stojí podnik, ktorý žiada o vrátenie nadmerného odpočtu. Medzi prvým a posledným podnikom v reťazci sú ďalšie firmy, ktoré tovar riadne nakúpia a predajú ďalej. Tieto firmy riadne podávajú daňové priznania a platia dane, a voči správcovi dane vystupujú ako riadne subjekty ktoré si plnia všetky povinnosti. Taktiež sú v reťazci zakomponované tzv. „biele kone“. Tí plnia úlohu zmiznutých obchodníkov, ktorí so správcom dane nekomunikujú a zámerne zdržujú úkony spojené s kontrolou. Funkciu bielych koní plnia po väčšinou asociáli, bezdomovci alebo aj narkomani. Podniky v tejto štruktúre majú sídla umiestnené tak, aby prípadná kontrola bola vykonávaná kontrolórmí z rôznych regiónov. Často sa využíva aj podnik, ktorý je umiestnený v zahraničí, keďže dodávka je oslobodená od DPH na výstupe, tak podniku vzniká nárok na nadmerný odpočet, nakoľko na tovar bola uvalená daň na vstupe. Ceny medzi spoločnosťami sú navyšované, aby mali podvodníci nárok na čo najvyšší odpočet.

Takáto sieť imaginárne obchodujúcich spoločností je organizovaná na vysokej úrovni a preto je veľmi obtiažne jej odhalenie. Biele kone nepodávajú daňové priznanie, nekomunikujú so správcom dane. Ich úlohou je len vytvorenie fiktívnych faktúr a po splnení svojich úloh sa vytratia. No čoraz častejšie sa stáva, že biele kone vytvoria daňovú

povinnosť, daň riadne zaplatia a preto nemá správca dane dôvod na kontrolu. Taktiež fakt že medzi prvým a posledným podnikom v reťazci figuruje množstvo iných podnikov, pričom niektoré si riadne plnia daňové a iné povinnosti a správca dane nemá dôvod pre podozrenie, že daňový doklad je falošný. Všetky tieto skutočnosti komplikuje prácu daňovým kontrolórom a značne predlžujú čas, za ktorý sa na potencionálne na podvod príde. Na reťazové obchody neexistuje všeobecný kľúč, podľa ktorého by sa dali jednoducho odhaľovať. Je to zložitá sieť desiatok spoločností, pričom je nemožné aby správca dane sledoval všetky transakcie v rámci celého trhu. Reťazový obchod nemôžeme exaktne vymedziť a presne definovať to, čo majú daňový kontrolóri sledovať. Správca dane preto sleduje každý pohyb tovaru alebo služby samostatne, a preveruje len najbližšie dodávateľsko – odberateľské a vzťahy.

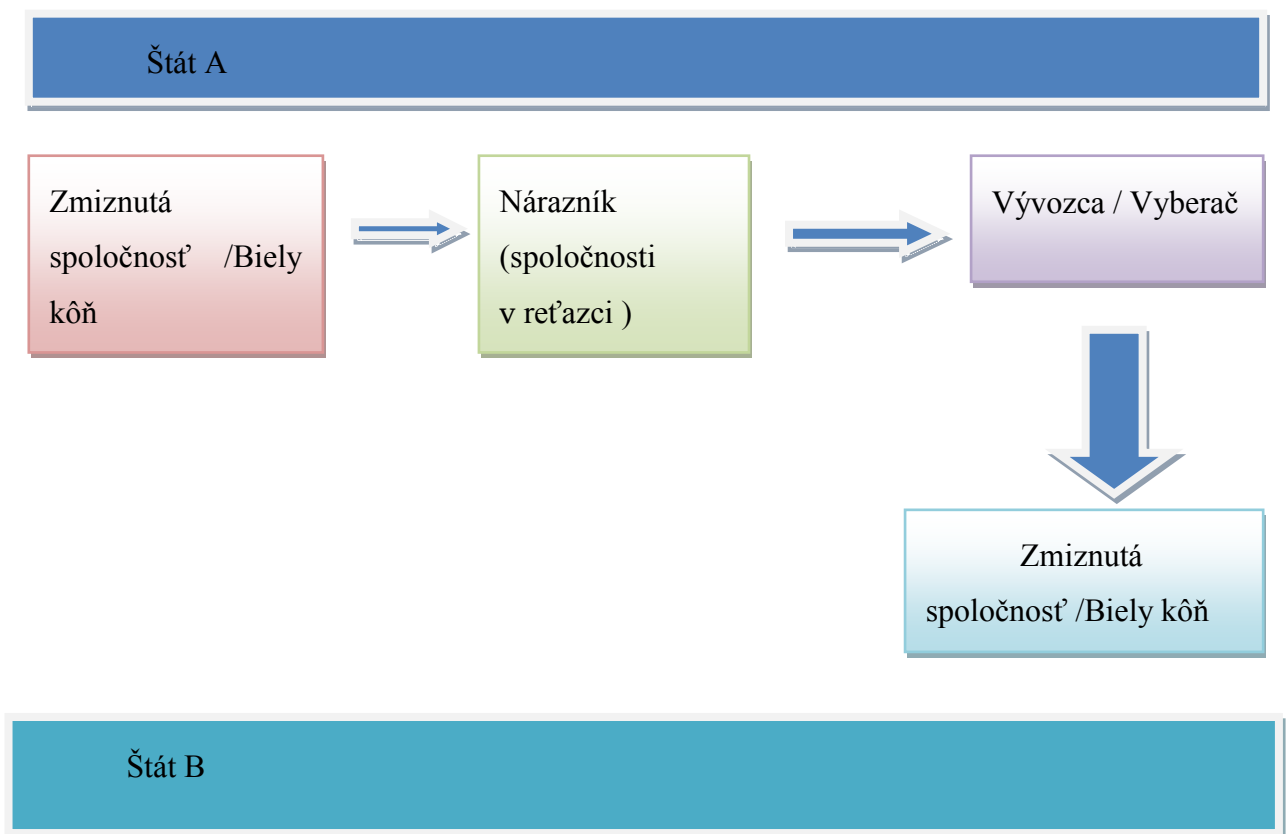
Zjednodušený priebeh reťazového podvodu

- Biely kôň vypustí tovar do obehu spolu s falošnou faktúrou, pričom vytvorí zdanenie vysokej ceny pri bezcennom tovare.
- S tovarom fiktívne obchodujú ostatné firmy v reťazci, pričom niektoré firmy sa správajú ako riadny podnikatelia, ostatné plnia úlohy zmiznutých podnikateľov. S tovarom sa reálne neobchoduje firmy vystavujú iba falošné faktúry.
- V prípade daňovej kontroly, firmy medzi prvým a posledným podnikom zdržujú a oddávajú daňovú kontrolu, no nakoniec doklady predložia.
- Firma, ktorá tovar vpustila do obehu, nepredloží kontrole žiadne doklady, lebo ich nemá. Preto, ak na takúto firmu príde daňová kontrola, firma sa vytratí a prestane existovať.
- Nakoľko sú podniky z iných regiónov a nepodliehajú rovnakým správcom dane, tak kontrolná činnosť je zložitejšia a časovo náročnejšia.
- Vyberač požiada správcu dane o vyplatenie nadmerného odpočtu.

- Vyberač vyvíja nátlak na správcu dane, aby mu bol vyplatený nadmerný odpočet a častokrát argumentuje potrebnosť peňazí splácaním záväzkov alebo potrebou pre ďalšie obchodovanie. Daňové kontroly pri zmiznutých obchodníkoch sú časovo veľmi náročné a mnohokrát sa stane, že vyberač do procesu zapojí advokátov a súdy. Je možná aj situácia, pri ktorej je vyplatenie nadmerného odpočtu zamietnuté a následne v odvolacom konaní povolené.
- V prípade, že sa reťazový podvod nepodari odhaliť, tak vyberač dostane vyplatený nadmerný odpočet a podvod začne odznova, akurát sa zmenia biele kone.

Zmiznutí obchodníci sú podstatným článkom pre reťazový podvod a bez nich by nebol tento typ podvodu možný. Zmiznutý obchodník je osoba registrovaná pre účely dane z pridanej hodnoty, no neplní si povinnosti ktoré jej vyplývajú zo zákona, nekomunikuje so správcou dane a nepodáva daňové priznania a neodvádza daň z pridanej hodnoty.

Schéma reťazového podvodu

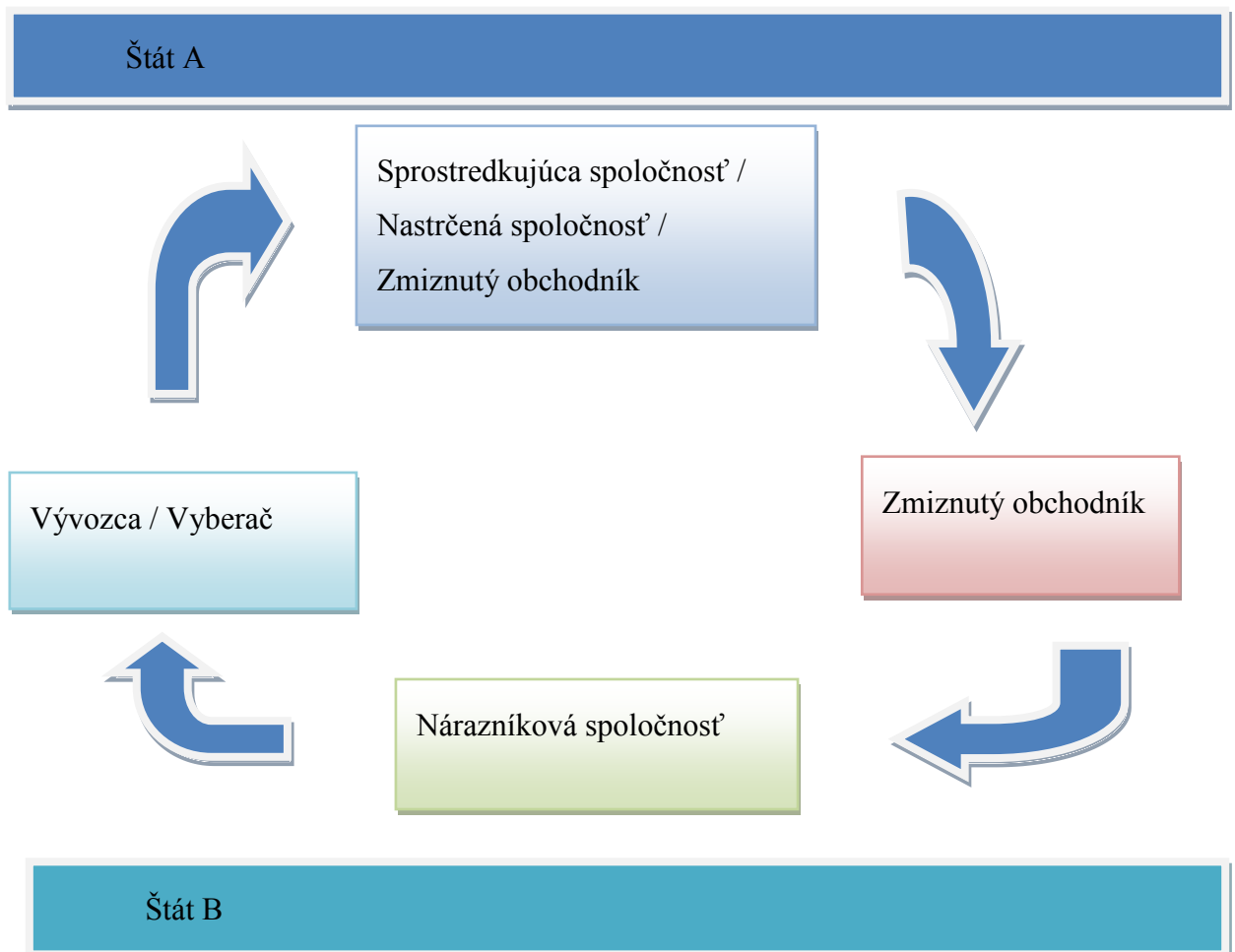


4.4 Karuselový podvod

Ako sme už spomínali, pri karuselovom podvode si dodávku fakturujú účastníci dookola v uzavretom kruhu. Karuselový podvod prebieha zväčša v dvoch štátoch, vo vopred pripravenej a uzavretej sieti firiem, ktoré plnia rovnaké funkcie ako v reťazovom podvode.

Firma, ktorá plní funkciu zmiznutého obchodníka, nadobudne tovar v rámci intrakomunitárneho nadobudnutia a ďalej ho predá ďalšej spoločnosti v reťazci, ktorá plní úlohu „nárazníka“, medzi spoločnosťou, ktorá tovar do siete dodá a spoločnosťou, ktorá žiada o nadmerný odpočet. Táto spoločnosť je z rovnakého štátu ako zmiznutý obchodník a tovar predáva ďalej. Nakoniec sa tovar cez nárazníkové spoločnosti dostane k výbercovi a ten tovar dodá naspäť do pôvodného štátu nastrčenej spoločnosti, ktorá tovar dodá ďalej zmiznutému obchodníkovi, ktorý tovar do siete pôvodne dodal. Tento kolobeh trvá až do doby pokiaľ sa na podvod nepríde. V prípade, že zmiznutého obchodníka začne preverovať správca dane, tak sa nahradí iným alebo sa zmení celá sieť obchodníkov.

Schéma karuselového podvodu



Tieto jednoduché schémy slúžia na pochopenie princípu a rozdielu reťazových a karuselových podvodov. V praxi sú podvody omnoho zložitejšie a majú omnoho komplikovanejšiu sieť podnikov, ako je znázornené na schéme. V niektorých prípadoch je reťazec podnikov umiestnený iba v jednom štáte, a v niektorých sa vyváža do tretích krajín, aby bol tovar ťažšie vystopovateľný. Ak sa začnú kontrolné orgány zaujímať o niektoré podniky v reťazci, tak si podniky jednoducho vymenia úlohy alebo sa vymenia za iné.

4.5 Odhalené reťazové alebo karuselové podvody.

Podľa Ministerstva financií patria reťazové podvody medzi najčastejšie úniky na dani z pridanej hodnoty a dosahujú sa pri nich najväčšie úniky. Odhaľovanie reťazových podvodov je nesmierne obtiažne a mechanizmus fungovania takéhoto podvodu veľmi komplikovaný. V nasledujúcej časti si rozoberieme konkrétne prípady reťazových alebo karuselových podvodov na Slovensku, ich priebeh a proces odhaľovania. Nasledujúce príklady reťazových podvodov slúžia k lepšiemu pochopeniu problematiky týchto podvodov.

Prípád „Kameň“

Špeciálna jednotka pre boj s daňovými únikmi odhalila v máji roku 2014 karuselový podvod s kameňom a zabránila tak neoprávnenému obohateniu vo výške 12 miliónov eur. Finančná správa odhaduje celkový nález po ukončení všetkých kontrol na 40 miliónov eur. Do podvodu boli zapojené firmy, ktoré boli rezidentmi Slovenskej, Českej a Srbskej republiky. Skutočnosti, ktoré boli odhalené pri vyšetrovaní naznačili, že organizácia nebola na vysokej úrovni a zastieranie obchodov nebolo vykonané s veľkou námahou.

Na začiatku reťazca si slovenské daňové subjekty fakturačne deklarovali dodanie tovaru medzi sebou, pričom na začiatku týchto dodaní sú dosky z prírodného kameňa. Nasleduje deklarovanie opracovania dosiek na dlažbu z prírodného kameňa a predaj dlažby viacerým daňovým subjektom na území Slovenskej republiky. Deklarované obchody sú na území Slovenska ukončené deklarovaným inrakomuntárnym dodaním tovaru niektorej spoločnosti, ktorá je rezidentom Českej republiky. V Českej republike sa tovar uskladnil a následne predal v rámci free zóny, medzi viacerými spoločnosťami so sídlom mimo EÚ. Následne sa tovar previezol z Českej republiky do colného skladu v Srbskej republiky a po určitej dobe sa vrátil naspäť na územie Slovenskej republiky.

Kriminálny úrad finančnej správy v spolupráci s políciou a zahraničnými partnermi vykonali v roku 2013 29 domových prehliadok. V rámci tejto akcie bolo otvorených 387 daňových kontrol za 544 zdaňovacích období v 67 firmách v rozmedzí rokov 2008 a 2013. Do akcie bolo zapojených 8 daňových úradov a 274 kontrolórov. Podľa Finančnej správy skupinu prezradili relatívne triviálne dôkazy.

Kontroly sa konkrétne sústredili na preverenie²⁴:

- všetkých článkov v reťazci – v rámci daňových kontrol, pri preverovaní reťazcov boli zistené skutočnosti, ktoré odhalili zmiznutých obchodníkov,
- skladovania tovaru – pri preverovaní skladovania tovaru bola potvrdená existencia troch skladov, kde skladovali tovar spoločnosti zapojene do obchodu s kameňom a výrobkami z kameňa. Skladovanie bolo zmluvne ošetrované, avšak služby boli poskytnuté bezodplatne. Skladovaný tovar nebol dostatočne označený a skladová evidencia nebola vedená,
- prepravy tovaru – prepravu vykonávala zvyčajne jedna spoločnosť, ojedinele vykonávala prepravu iná spoločnosť,
- finančných operácií – prevažná väčšina zainteresovaných spoločností mala zriadené bankové účty v jednej banke,
- opracovania a pomocných prác pri opracovaní kameňa – uvedené práce boli vykonávané subdodávateľsky, avšak pri preverení sa zistilo, že žiadna spoločnosť nemá zamestnancov a materiálo-technické zabezpečenie potrebné na výkon deklarovaných činností,
- personálneho prepojenia spoločností – v rámci preverovaných reťazcov bolo preukázane personálne prepojenie spoločností na začiatku a na konci reťazca,

24 Finančná správa SR, [online], dostupné na: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_pripad-kamen-ts

- majetkového a finančného prepojenia spoločnosti – vo viacerých prípadoch si spoločnosti vzájomne poskytovali finančne zdroje, a taktiež realizovali prevody nehnuteľností,
- finančnej analýzy – analýzou účtovných výkazov bolo zistené, že prevažná väčšina týchto subjektov má alebo mala ku koncu účtovného obdobia záporne vlastné imanie,
- manipulácie s cenou tovaru – spoločnosti zámerne znižovali ceny tovarov pri obchodovaní v rámci free zón a následne navyšovali ceny tovaru v rámci opätovného predaja na Slovensko za účelom získania daňovej výhody vo forme nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty.

Zadržaným osobám hrozí trest odňatia slobody od 7 – 12 rokov.

Prípád „Tiché víno“

V januári 2014 zadržala a obvinila Národná kriminálna agentúra (NAKA) šesť osôb, ktoré sa podieľali na páchaní reťazového podvodu. Prípád vyšetřovala Finančná správa spolu s NAKA od februára 2013. V júni 2013 bola v rámci tohto prípadu vykonaná čiastková realizácia, s cieľom zaistenia účtovných a iných dokladov, ako aj vzoriek vína a ďalších dôkazov. Finančná správa vykonala v októbri a novembri 2013 zaist'ovanie vzoriek tichého vína v obchodných reťazcoch, za účelom získania dôkazov pre trestné konanie. Zároveň sa vyhodnocovali ostatné dôkazy. Účastníci podvodu vytvorili reťazec obchodných spoločností na území Slovenskej republiky. Išlo o aktivity prevažne v Bratislavskom a Trnavskom kraji, podvodníci vytvorili sieť spoločností v ktorých vykonávali z časti reálne a z časti fiktívne obchodovanie s vínom. Po zaúčtovaní vymyslených účtovných dokladov deklarujúcich nákup a predaj vína, podávali daňové priznania a žiadali o vrátenie nadmerného odpočtu. Na základe podaných daňových priznaní si táto organizácia uplatnila neoprávnený nárok na odpočítanie DPH vo výške 1,3 mil. eur. Z tejto sumy bolo 142 tisíc uplatnených ako neoprávnený nadmerný odpočet

a zvyšok ako skrátenie vlastnej daňovej povinnosti. Zadržaným osobám v tomto prípade hrozí trestná sadzba v rozmedzí 7 -12 rokov²⁵.

Prípád „Cukor“

V tomto prípade odhalila Finančná správa karuselový podvod s cukrom a zabránili tak vyplateniu neoprávneného nadmerného odpočtu vo výške 4 miliónov. Finančná správa vykonala pri odhaľovaní tohto prípadu 40 daňových kontrol a na prípade pracovalo 52 a 4 daňové úrady²⁶.

Cukor 1

Organizovaná skupina od apríla do júla 2010 vytvorila sieť 30 obchodných spoločností. Tie deklarovali obchody s cukrom medzi spoločnosťami so sídlom v Slovenskej republike, Českej republike, Poľskom a Maďarskom. Spoločnosti obchodovali medzi sebou v rámci Slovenskej republiky a následne tovar dodali do inej krajiny. Intrakomunitárne dodanie tovaru je oslobodené od DPH na výstupe a obchodníci si uplatňovali nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, pričom deklarovali falošnými dokladmi zaplatenú daň na vstupe, čiže pri kúpe cukru od iného podniku v reťazci. V tomto prípade išlo o celkovú škodu 0,8 mil., pričom 0,6 mil nebolo vyplatených čiže ich Finančná správa reálne zachránila.

Cukor 2

V rokoch 2011 až 2013 obchodníci prostredníctvom reťazca ôsmich firiem deklarovali obchodovanie s cukrom medzi Slovenskom a Maďarskom. Podobne ako v prvom prípade si spoločnosti v reťazci uplatňovali neoprávnene nadmerné odpočty vo výške 5,5 mil eur, z čoho 3,4 mil ešte nebolo vyplatených. Celková škoda dosiahla 18,6 mil. eur. Spoločnosti si mimo neoprávnených nadmerných odpočtov skrátili vlastnú daňovú povinnosť vo výške 13,1 mil. eur.

25 Finančná správa SR, [online], dostupné na: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_akcia-tiche-vino-na/bc

26 Finančná správa SR, [online], dostupné na: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_danova-kobra-pripady-cu-na/bc

Prípado „Šakal“

V tejto akcii sa odhalil pokus o daňový podvod v hodnote milión eur. Spoločnosti zapojené do reťazca deklarovali obchodovanie s hnutelným a nehnuteľným majetkom, ktorý bol postupne obchodovaný v rámci skupiny medzi jednotlivými spoločnosťami v reťazci a vyberač si na konci reťazca nárokoval vyplatenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty. Vyšetrovanie sťažila smrť konateľa dodávateľa obchodovaného tovaru, čiže bieleho koňa, tesne po uzatvorení obchodu, ktorý zakladal nárok na uplatnenie nadmerného odpočtu. Do tohto prípadu bol zapojený jeden daňový úrad, ktorý vykonal 5 daňových kontrol s tridsiatimi zdaňovacími obdobiami.

Predmetom obchodu v rámci reťazca bol prevod nehnuteľného majetku, avšak k zápisu ktorého v katastri nehnuteľnosti nedošlo. Okrem neoprávneného fiktívneho prevodu nehnuteľného majetku, predmetom vyšetrovania bol aj prevod hnutelného majetku, ktorý bol v čase jeho fiktívneho predaja predmetom záložného práva k leasingovej zmluve. Hnutelný a nehnuteľný majetok bol, po jeho fiktívnom predaji inej spoločnosti v reťazci, znehodnotený a rozkradnutý. Jeho deklarovaný majiteľia nevykonali žiadne opatrenia na jeho ochranu, pričom jediným finančným profitom tohto obchodu bolo uplatnenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Okrem prevodu nehnuteľného a hnutelného majetku deklaroval kontrolovaný daňový subjekt aj obchod s tzv. bukovou prizmou, čiže obchod s bukovými hranolmi. Tento tovar bol tesne po nákupe precenený na cenu nepatrnej hodnoty, bez reálneho odôvodnenia takéhoto konania²⁷.

Prípado „Diamant“

Daňová Kobra koncom roka 2013 odhalila a prekazila karuselový podvod so syntetickým diamantovým práškom. V tomto prípade tvorilo sieť päť firiem a fakturovali si medzi sebou obchody so syntetickým diamantovým práškom. Na začiatku reťazca bola fiktívna kúpna zmluva, v ktorej americká spoločnosť predávala syntetický diamantový prášok firme v Bratislavskom kraji. Túto firmu zastupoval zmiznutý obchodník, čiže biely kôň. Ten podpisoval kúpne zmluvy a faktúry, na tovar ktorý nikdy neexistoval. Táto firma následne deklarovala predaj prášku spoločnosti so sídlom v Žilinskom kraji. Tá následne uzavrela kúpnu zmluvu a fiktívne odpredala prášok firme, ktorá bola na konci reťazca

27 Finančná správa SR, [online], dostupné na: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_danova-kobra-odhalila-poku-na/bc

a vystupovala ako vyberač. Kúpna cena bola dohodnutá na 11,7 mil. eur. Na základe toho posledná firma podala daňové priznanie a „vyberač“ si nárokoval nadmerný odpočet vo výške 2 mil. eur²⁸.

Prípado Web kariet

Vo februári roku 2013 odhalil Kriminálny úrad Finančnej správy karuselový podvod s web kartami. Reťazec tvorilo 12 podnikateľov, ktorí medzi sebou deklarovali obchod s web kartami v rozmedzí rokov 2008 až 2011. Podnikatelia obchodovali v rámci územia Slovenskej republiky, Českej republiky a Maďarska. Podnikatelia deklarovali obchod s web kartami, pričom tie reálne neexistovali. Podniky v reťazci vystavovali fiktívne faktúry a na základe nich žiadali o vrátenie nadmerného odpočtu v hodnote 4,5 mil. eur. Vyplatený im však bol len 1 milión.

Prípado „Obilie“

V tomto prípade sa na podvode zúčastnili dve osoby zo Slovenska a päť osôb z Maďarska. Vytvorili sieť fiktívnych spoločností, ktorých konateľmi boli tzv. biele kone, pričom celú sieť reálne riadilo sedem obžalovaných osôb. Sieť tvorilo 64 spoločností, pričom 22 firiem malo sídlo na Slovensku a 42 mimo Slovenska. Spoločnosti medzi sebou fiktívne obchodovali s obilím. Vo väčšine prípadov boli slovenské daňové subjekty tzv. biele kone, zmiznutí obchodníci a nepodávali daňové priznanie, nebola s nimi možnosť komunikácie. Taktiež konatelia Slovenských firiem boli cudzí štátni príslušníci. Z uvedených dôvodov nebolo možné v týchto subjektoch vykonať daňové kontroly. Celkový daňový únik v tomto prípade predstavoval sumu 8,5 miliónov eur, z čoho 3 mil. eur pripadlo na uplatnenie nadmerného odpočtu. Finančnej správe sa však podvod podarilo odhaliť, a preto nadmerný odpočet nevyplatila²⁹.

Prípado Mikuláša V.

Najznámejší, a jeden z najväčších karuselových podvodov na Slovensku, je podvod, ktorý zorganizoval podnikateľ z východného Slovenska. Od mája 2009 do januára 2010 podnikateľ Mikuláš V. spolu s Molnárom M. vytvorili obchodný reťazec 77 firiem,

28 Finančná správa SR, [online], dostupné na: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_akcia-diamant-na/bc

29 Finančná správa SR, [online], dostupné na: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_tlacova-sprava-danKOBRA/bc

z ktorých bolo 51 platcom DPH. Predmetom činnosti bol obchod s jablkami, bažantmi a lykožrútom smrekovým pričom ho počítal na kusy. Na základe fiktívnych účtovných a daňových dokladov žiadal v daňových priznaniach o vrátenie nadmerných odpočtov. Tento podnikateľ spôsobil štátu škodu viac ako 58 miliónov eur. Špecializovaný trestný súd ho odsúdil na trest odňatia slobody vo výške 11 rokov a finančnú pokutu vo výške 100 tisíc eur. Tento podvod bol unikátny tým, že jeden človek vytvoril obrovskú sieť firiem a pripravil štát o vysokú sumu³⁰.

Tieto príklady reťazových podvodov ukazujú, že tieto podvody sú vykonávané s akýmkoľvek druhom tovaru, a existujú prípady, keď za celou sieťou firiem stojí jedna, alebo dve osoby. Preto sa vláda spolu s Finančnou správou snažia bojovať proti takýmto podvodom. V roku 2014 preto zaviedli Kontrolný výkaz, ktorý monitoruje a páruje transakcie, ktoré spolu súvisia. V nasledujúcej časti si povieme bližšie o tomto opatrení.

4.6 Kontrolný výkaz

Kontrolný výkaz bol do praxe uvedený v roku 2014 a bol prijatý na podporu boja proti daňovým únikom. Podstatou tohto nástroja je párovanie transakcií medzi obchodnými partnermi, a teda sledovanie pohybu tovaru alebo služby. V praxi sa častokrát stávalo, že si odberateľ uplatňoval nadmerný odpočet z transakcií, pri ktorých dodávateľ neodviedol daň z pridanej hodnoty. Alebo sa stával prípad, keď spoločnosť tovar neevidovala a neodviedla z neho daň. Kontrolný výkaz je nástroj, ktorým sa na takéto situácie príde omnoho jednoduchšie a rýchlejšie. Kontrolný výkaz je zavedený pomerne krátky čas, no už od začiatku prináša očakávané informácie o rizikových subjektoch. Avšak nájdú sa aj odporcovia tohto opatrenia, podľa ktorých prináša kontrolný výkaz iba dodatočnú administratívnu záťaž.

V nasledujúcich tabuľkách sú uvedené údaje spojené s účinnosťou kontrolného výkazu. V tabuľke číslo 11 sú uvedené celkové množstvá podaných kontrolných výkazov, platných kontrolných výkazov a v poslednom stĺpci počet transakcií zachytených v týchto výkazoch.

30 Ministerstvo vnútra SR, [online], dostupné na <http://www.minv.sk/?tlacove-spravy-2&sprava=policia-ukoncila-vysetrovanie-casti-danovych-podvodov-mikulasa-v>

Tabuľka č.11 Počet spracovaných a platných KV

Obdobie	Počet spracovaných KV	Počet platných KV	Celkový počet transakcií
Január	111 127	98 482	15 079 643
Február	101 039	96 005	10 667 545
Marec – Q1	174 983	167 979	13 457 662
Apríl	98 269	95 131	11 065 600
Máj	97 814	94 950	11 157 117
Jún – Q2	174 193	168 570	13 908 571
Júl	99 098	96 384	11 923 340
August	98 955	96 502	10 600 779
September – Q3	184 586	173 573	15 345 160
Október	107 083	100 996	14 825 247
November	104 149	99 489	12 296 608
December - Q4	190 873	177 169	16 616 839
Spolu	1 542 169	1 465 230	156 944 111

Zdroj: vlastne spracovanie na základe údajov FS SR

Mesačne sa podá približne 100 tisíc kontrolných výkazov. V mesiacoch marec, jún, september a december môžeme vidieť výrazne viac podaných kontrolných výkazov. Je spôsobené tým, že v týchto mesiacoch ich podávajú platitelia so štvrtročným zdaňovacím obdobím. Ako môžeme v tabuľke vidieť, tak mesačne sa v kontrolných výkazoch zachytí viac ako 10 miliónov transakcií. Plateľ DPH uvádza do kontrolného výkazu podrobné údaje o uskutočnených a prijatých zdaniteľných obchodoch. To znamená, že každá transakcia, ktorá je zachytená v kontrolnom výkaze, „zhodnotí“ tovar a vytvorí novú službu. Taktiež sa môže sledovať pohyb tovaru alebo služby, a správca dane môže vidieť, či si každý subjekt splnil svoje povinnosti. Správca dane pri obchodných partneroch vidí, ako si plnia svoje povinnosti a pri žiadaní o vrátenie nadmerného odpočtu preveruje, či bola daň na predchádzajúcom stupni obchodu zaplatená. Taktiež môžeme pozorovať, že nie každý podaný kontrolný výkaz obsahuje všetky náležitosti a je platný. Tento jav môže byť spôsobený nevedomými chybami, ale tak isto to môže byť zámer pri páchaní únikov. Nepodaním správneho KV sa subjekt vystavuje hrozbe pokuty do výšky 10 000 eur, pri opakovanom pochybení 100 000eur. Avšak daňový úrad vyrubuje pokutu až po upozornení

a výzve na odstránenie chýb. Tento proces tak dáva čas osobám, ktoré konajú daňový únik. Správca dane síce zastaví vyplatenie nadmerného odpočtu, avšak ak je reťazec firiem zložitý, tak vzniká riziko, že správca dane neidentifikuje celú sieť prepojených firiem načas, a niektorej firme nadmerný odpočet vyplatí.

V nasledujúcej tabuľke sú vyčíslené počty platných transakcií a počty transakcií s rizikovým príznakom. Rizikové transakcie sa odhadujú podobne, ako subjekty kontroly. Riziko sa odhaduje na základe rôznych kritérií ako druh obchodovaného tovaru, rizikové osoby, rizikové subjekty, rizikový obchodný partneri, alebo podozrivé daňové priznania. Ako môžeme vidieť za rok 2014 identifikovali správcovia dane približne 24 miliónov rizikových transakcií, čo v percentuálnom vyjadrení predstavovalo 17,23 %, všetkých transakcií. Tento podiel bol najvyšší v prvom kvartáli po zavedení KV. Mohlo to byť spôsobené nastavovaním kritérií pre určenie rizikových transakcií. Avšak hodnotu nad 20 % vidíme aj v júni, čiže tento stav mohol byť spôsobený výskytom rizikových sezónnych transakcií.

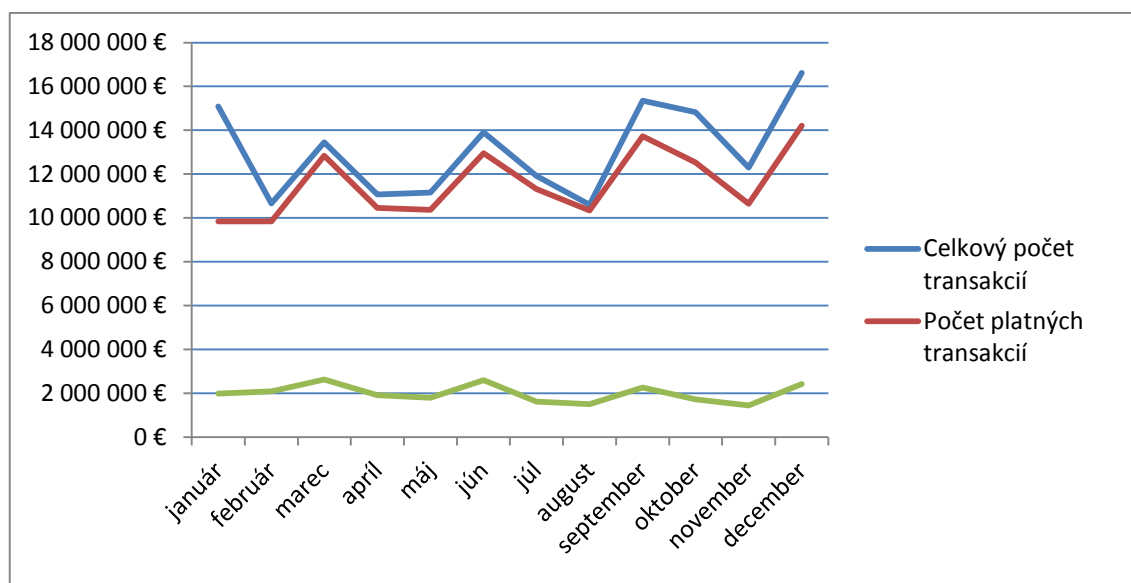
Tabuľka č.12 Prehľad platných transakcií a rizikových transakcií

Obdobie	Počet platných transakcií	Počet rizikových transakcií	Podiel rizikových transakcií na celkových, v %
Január	9 845 147	1 982 456	20,14
Február	9 838 455	2 079 955	21,14
Marec – Q1	12 834 768	2 623 123	20,44
Apríl	10 450 844	1 906 905	18,25
Máj	10 365 518	1 792 930	17,30
Jún - Q2	12 959 470	2 594 850	20,02
Júl	11 311 790	1 626 460	14,38
August	10 333 378	1 505 309	14,57
September – Q3	13 733 508	2 262 443	16,47
Október	12 529 028	1 717 615	13,71
November	10 651 475	1 450 299	13,62
December – Q4	14 207 176	2 422 049	17,05
Spolu	139 060 557	23 964 394	17,23

Zdroj: vlastne spracovanie na základe údajov FS SR

Nasledujúci graf číslo 1. ukazuje, ako sa v roku 2014 vyvíjal počet celkových transakcií zachytených v kontrolnom výkaze, z toho počet správne zachytených transakcií a rizikovo vyhodnotených transakcií. Ako môžeme v grafe vidieť, tak počet platných transakcií zachytených v KV, kopíroval vývoj počtu celkových transakcií. Výnimka v tomto smere nastala tesne po spustení, v prvom mesiaci, keď takmer tretina transakcií bola nedostatočne preukázaná a evidovaná.

Graf č.1 Graf počtu celkových, platných a rizikových transakcií, v hodnotovom vyjadrení.



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov FS SR

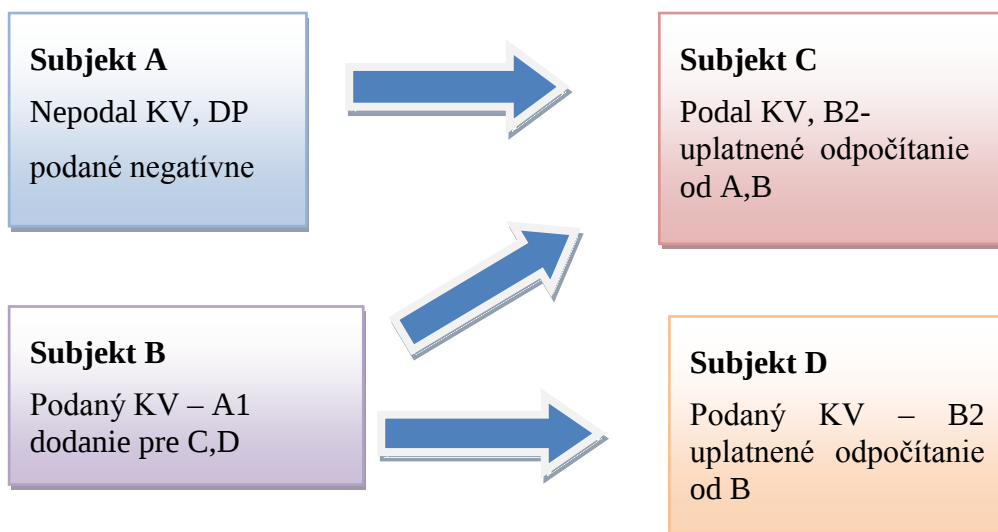
Pomocou kontrolného výkazu identifikoval správca dane v roku 2014 sumu rizikovej DPH na 187 miliónov. Nález kontrolórov v roku 2013 predstavoval sumu 380 miliónov. Ak teda porovnáme tieto dve čísla, tak môžeme povedať, že pomocou kontrolného výkazu môže Finančná správa reagovať na pokusy o neoprávnene vyplatenie nadmerného odpočtu v čase, kedy k nemu reálne dochádza. V prípade ak daňový kontrolór identifikuje transakciu ako rizikovú a subjekt žiada o vyplatenie nadmerného odpočtu, tak kontrolór na základe ďalších dokladov rozhodne, buď o vyplatení alebo o začatí daňovej kontroly. Vyčíslenia rizikových súm DPH podľa jednotlivých mesiacoch sú uvedené v tabuľke v prílohe č 2.

4.7 Rizikové transakcie z KV

V roku 2014 preveroval miestne príslušný daňový úrad X (miesto neuvedené zo žiadosti DÚ) 178 transakcií z kontrolného výkazu. Z toho bolo 46 preverovaní zamarených na nadmerný odpočet, 111 na určenie vlastnej daňovej povinnosti. V 21 prípadoch daňový subjekt neumožnil vykonať kontrolu, alebo nepodal daňové priznanie. V tom istom období začal daňový úrad 165 kontrol na základe údajov z kontrolného výkazu. Z tohto počtu bolo 66 zameraných na nadmerný odpočet DPH a iba 17 z nich bolo ukončených. Kontrol zameraných na určenie vlastnej daňovej povinnosti bolo v tomto období 99, z toho iba 14 ukončených. Počet ukončených kontrol signalizuje aký zložitý je proces kontroly a ako dlho trvá. Ako sme už viac krát spomínali, kontrolný proces je zložitý hlavne z dôvodu nemožnosti kontaktovať subjekt kontroly. Kontrolná činnosť v roku 2014 skončila s nálezom v jedenástich prípadoch, so sumou nálezov v hodnote 175 426 eur. V nasledujúcej časti rozoberieme konkrétne prípady, ktoré preveroval správca dane na základe údajov z kontrolného výkazu

Prípád 1

Schéma :



V reťazci boli špecifikované 4 subjekty. Na začiatku figuroval subjekt A, subjekt B,C boli prostrednými článkami a na konci figuroval subjekt D.

- Daňoví kontrolóri pri preverovaní väzieb v reťazci miestnym zistením u daňového subjektu D, zistili komoditu pre obchodovanie, a tou bola dodávka živých zvierat.

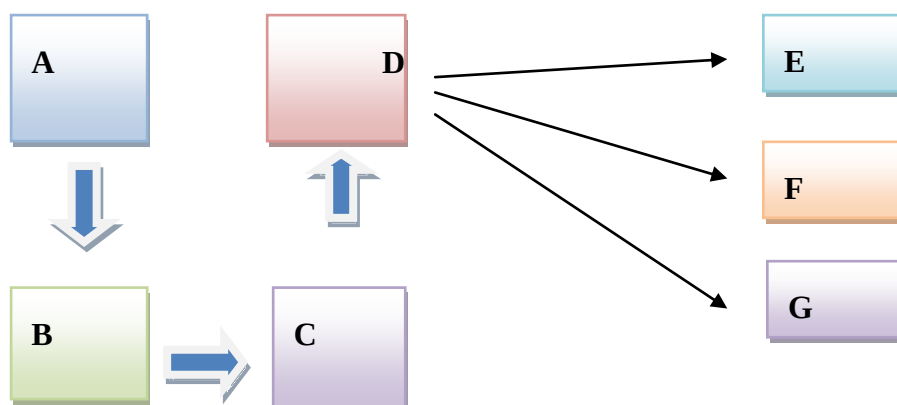
- Taktiež preverili deklarované dodanie od subjektov A a B. Pri kontrole sa preverovali väzby medzi subjektom B a D a medzi subjektom A a C.
- Pri preverení väzby medzi subjektom B a D sa zistilo, že predmetom dodávky boli živé zvieratá z vlastného chovu. Dodávky medzi subjektmi boli spárované v KV.

Z analýzy sa zistilo, že predmetná dodávka nebola riziková a preverovanie sa ukončilo bez daňovej kontroly.

Pri druhej väzbe sa zistilo, že subjekt A nepodal KV a podal negatívne daňové priznanie, čiže daňové priznanie v ktorom subjekt neuviedol žiadne údaje. Pri následnom preverovaní sa zistilo, že subjekt A zmenil obchodné meno a konateľov. Subjekt A nepreberal zásielky a adresát bol neznámy. Taktiež predchádzajúci konatelia subjektu A uviedli skutočnosť, že subjekt A v kontrolovanom období nevykonával žiadnu podnikateľskú činnosť. Pričom subjekt C podal KV, daňové priznanie a uviedol dodanie tovaru v časti B2 kontrolného výkazu, kde sa evidujú všetky došlé faktúry z tuzemska a zahraničia. Transakcia medzi subjektom A a C bola vyhodnotená ako riziková. Zistené skutočnosti boli postúpené správcovi dane miestne príslušnému ako podnet na vykonanie kontroly v subjekte C. K dnešnému dňu správca dane nedisponuje odpoveďou od príslušného správcu dane subjektu C.

Prípad 2

Schéma :



V reťazci príkladu č. 2 sa nachádza 7 daňových subjektov, z ktorých je jeden miestne príslušný.

Vzt'ahy medzi subjektmi boli nasledovné:

- Subjekt A na začiatku reťazca nepodal KV, nepodal daňové priznanie a nekomunikoval so správcom dane.
- Subjekt B bol miestne príslušný daňovému úrad X. Tento subjekt si riadne plnil svoje povinnosti, podal daňové priznanie a podal KV v ktorom uviedol v časti B2, údaje o nákupe od subjektu A. V časti A1 uviedol údaje o dodaní pre subjekt C.
- Subjekt C podal daňové priznanie, podal KV ale v časti B2 neuviedol údaje od subjektu B a v časti A1 neuviedol údaje o dodaní pre subjekt D.
- Subjekt D podal daňové priznanie a taktiež aj KV. V KV uviedol v časti B2 údaje o nákupe od subjektu C a v časti A1 uviedol údaje o dodaní pre subjekt E a F ale neuviedol pre subjekt G.
- Subjekt E podal daňové priznanie aj KV, v časti B2 uviedol údaje o nákupe od subjektu D a v časti A1 údaje o predaji.
- Subjekt F podal daňové priznanie aj KV, v časti B2 uviedol údaje o nákupe od subjektu D a v časti A1 údaje o predaji.
- Subjekt G podal daňové priznanie aj KV, v časti B2 uviedol údaje o nákupe od subjektu D a v časti A1 údaje o predaji.

Postup správcu dane pri preverovaní subjektov v reťazci

- Správca dane požiadal príslušného správcu dane o informácie o daňovom subjekte A, zistilo sa, že subjekt je nekontaktný, nepreberá písomnosti a konateľ je občan ČR.
- Správca dane X začal s kontrolou subjektu B, ktorý je miestne príslušný. Za preverované obdobie podal subjekt aj daňové priznanie, aj KV. Subjekt mal určené zastupovanie. Zástupca prevzal oznámenie o začatí kontroly. Zastupovanie bolo zrušené pred dátumom začatia kontroly. Písomnosti sa vracali ako „adresát neznámy“. Konateľ je občan ČR, na predvolanie zaslal písomne vyjadrenie, že so subjektom nemá nič spoločné a žiadne dokumenty nevlastní a ani nevidel. Doklady správcovi dane neobili doložené. Predchádzajúci splnomocnenec prehlásil, že subjekt B žiadne obchody v preverovanom období neuskutočnil. Z podkladov ktoré správca dane získal a z analýzy KV vyplynulo, že subjekt B dodával tovar subjektu

C skôr, ako ho nadobudol od subjektu A. Kontrola bude ukončená podľa pomôcok.

- Správca dane vykonal výsluch svedka s konateľom spoločnosti C. Konateľ predložil doklady o uskutočnení zdaniteľných plnení pre subjekt D a prijatie zdaniteľných plnení od subjektu B. Konateľ sa však nevedel vyjadriť k spôsobu uzatvorenia a priebehu obchodných transakcií. Zistené skutočnosti u subjektu C boli postúpené príslušnému správcovi dane, ako podnet na vykonanie kontroly.
- Pri subjekte D boli vykonané miestne zistenia. Pri nich sa zistilo, že subjekt nesídlí a ani nesídlil na adrese uvedenej ako sídlo spoločnosti. Predvolanie zaslané konateľovi bolo prevzaté, avšak z dôvodu práceneschopnosti sa pojednávania nezúčastnil. Zápisnica z miestneho zistenia bola postúpená správcovi dane miestne príslušnému.

Z preverovania sa určilo, že všetky transakcie, zo schémy 2, uskutočnené medzi uvedenými subjektmi, sú rizikové.

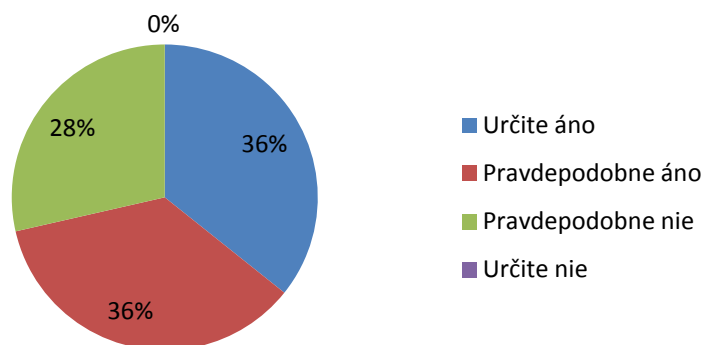
Zo skúsenosti z preverovania daňových subjektov sa javia ako najzávažnejšie problémy zložité preverovania reťazcov v ktorých je spoločnosť, ktorá je nekontaktná. Spoločnosti nepreberajú zásielky, sídlo spoločnosti je neznáme, konateľ preberá ale nereaguje na písomnosti zasielané správcovi dane. Daňové priznania a kontrolné výkazy sú správcovi dane podávané elektronicky, čiže firmy nemajú žiadny kontakt so správcovi dane. Ďalším významným problémom je prepisovanie spoločnosti v priebehu preverovania, kde konateľom je zväčša bezdomovec, t.j. adresát neznámy, alebo občan iného štátu. Potom sú kontroly vykonávané na preverovanie takýchto subjektov ukončené podľa pomôcok.

4.8 Prieskum ku zavedeniu opatrení proti daňovým únikom.

Vláda urobila mnohé opatrenia, aby zamedzila daňovým únikom. Nie všetky opatrenia sa stretli s pozitívnym ohlasom. Odborná verejnosť má na smerovanie opatrení, ktoré zavádza vláda v spolupráci so správcovi dane, rozličné názory. Vykonali sme prieskum, ktorý bol zameraný na odbornú verejnosť, s cieľom zistiť, aké názory prevládajú na opatrenia, ktoré boli prijaté vládou, a aký je názor na smerovanie boja proti daňovým únikom. Dotazník obsahoval 10 otázok, z toho 4 otvorené a 6 otázok bolo s

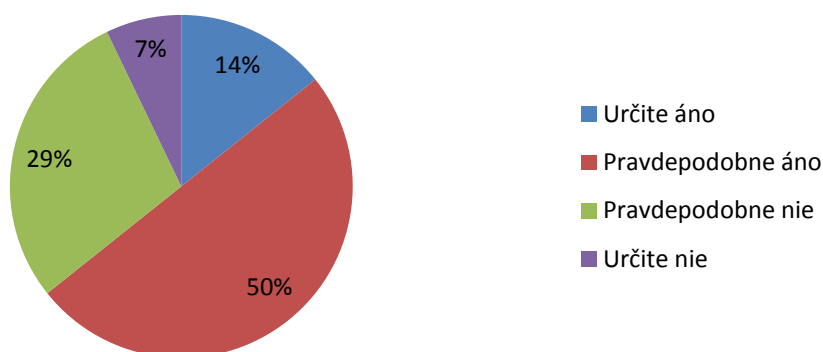
možnosťami. Prieskumu sa zúčastnilo 42 respondentov. V nasledujúcej časti sú uvedené otázky, ktoré boli položené respondentom a vybrané odpovede.

Myslíte si, že prepojenie informačných systémov Finančnej správy a Policajného zboru by zvýšilo efektívnosť odhaľovania daňových únikov?



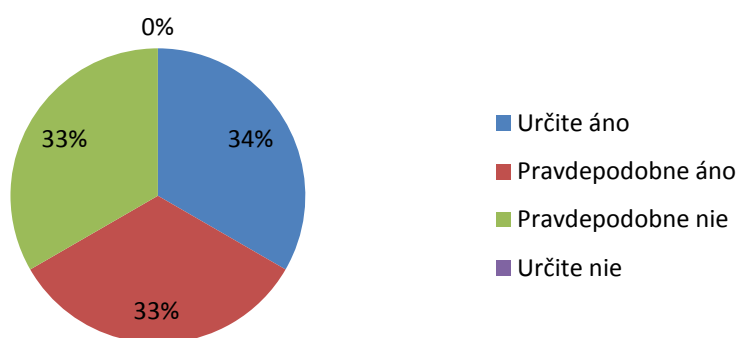
Výmena informácií je kľúčová, hlavne pri včasnom odhaľovaní podvodom pri nadmerných odpočtoch. Mnohokrát sa v praxi stáva, že je subjekt zastupovaný osobou, ktorá má kriminálnu minulosť alebo v minulosti spáchal ekonomickú trestnú činnosť. Cieľom tejto otázky bolo zistenie, či vidia respondenti problém hlavne v slabej výmene informácií. Kladne sa k tejto otázke postavili viac ako dve tretiny respondentov. Menej ako tretina si myslí, že zvýšenie informovanosti a prepojenie systémov nebude mať pozitívne výsledky.

Prispelo podľa Vás zavedenie Kontrolného výkazu k zvýšeniu odhalení daňových únikov na DPH



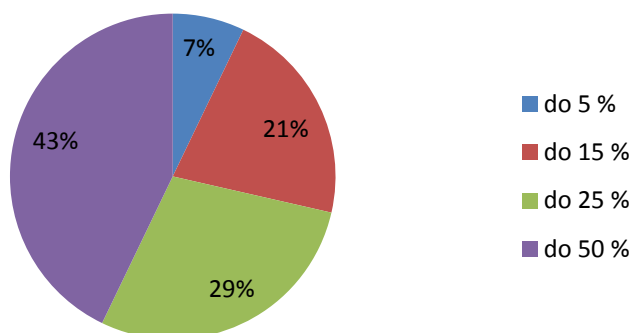
Kontrolný výkaz bol jedným z kľúčových opatrení, ktoré zaviedla vláda v boji s daňovými únikmi, v oblasti dane z pridanej hodnoty. Preto sme chceli zistiť, ako bol tento nástroj prijatý medzi odbornou verejnosťou, a či podľa respondentov prispeje k zvýšeniu odhalení daňových únikov. Približne tretina respondentov si však myslí, že kontrolný výkaz neprispieje k zvýšeniu odhalení únikov.

Myslíte si, že by častejšie daňové kontroly prispeli k zníženiu daňových únikov?



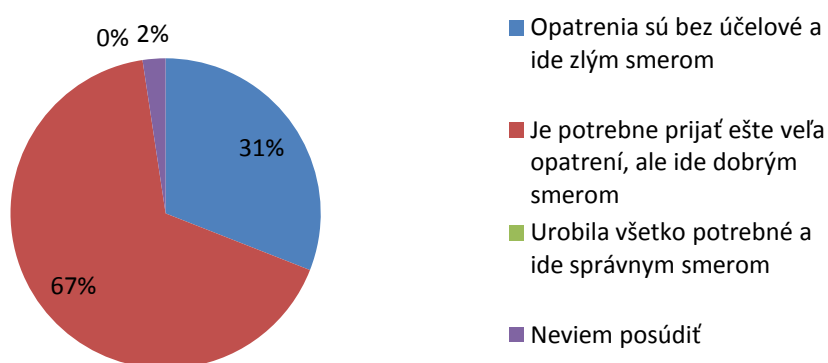
Pri tejto otázke nastala vzácna zhoda v počte odpovedí medzi tromi možnosťami. Preto je práve táto oblasť najdiskutovanejšia a medzi odborníkmi panujú rozdielne názory. Avšak ani jeden respondent kategoricky neomietol toto tvrdenie. Padli však názory, že je potrebné riešiť primárne dokázateľnosť a vymožitelnosť únikov. Taktiež je potrebné vykonávať kontroly u viacerých subjektov a znížiť frekvenciu opakovaných kontrol.

Aká je podľa Vás veľkosť daňových únikov v SR na DPH v pomere k odvedenej dani?



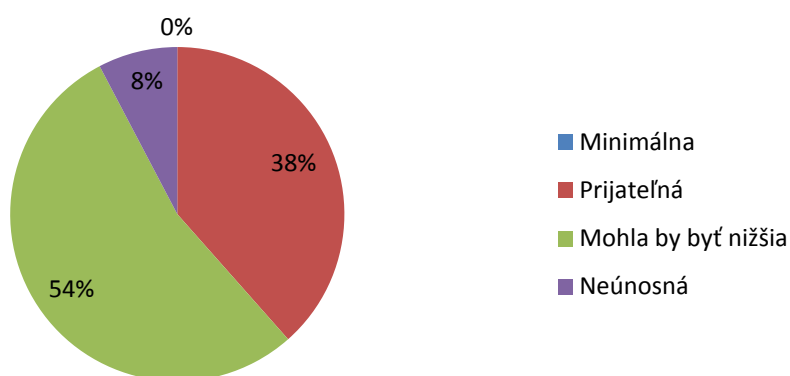
Respondentom sme položili otázku, aká je podľa nich veľkosť daňových únikov v pomere k odvedenej dani. Prevláda názor, že veľkosť únikov je väčší ako 25 % a blíži sa až k hranici 50 %. Znamená to, že medzi respondentmi prevláda názor, že skoro polovica dane nie je odvedená do štátneho rozpočtu.

Myslíte si, že vláda SR robí / urobila všetky potrebné kroky k eliminácii daňových únikov a svojimi opatreniami ide správnym smerom k zamedzovaniu únikov ?



Touto otázkou sme chceli zistiť, aká spokojnosť panuje s opatreniami proti daňovým únikom a či ide vláda správnym smerom v tvorbe opatrení. Prevažná väčšina opýtaných si myslí, že smerovanie vládnych reforiem je na dobrej ceste. No je treba prijať ešte množstvo opatrení.

Aká je administratívna záťaž spojená s platbou DPH?



V tejto otázke sme chceli zistiť, ako vnímajú respondenti administratívnu záťaž spojenú s platbou dane. Menej ako desatina opýtaných si myslí, že administratívna záťaž je neúnosne vysoká. Väčšina respondentov si myslí, že administratíva je prijateľná alebo zvládnuteľná.

V druhej časti dotazníka sme respondentom položili štyri otvorené otázky.

Čo ma podľa Vás vplyv na rozsah a veľkosť daňových únikov v oblasti DPH?

Medzi najčastejšie odpovede patrili:

- Samotný princíp fungovania systému DPH
- Daňová sadzba a odpočítanie dane
- Veľkosť daňového subjektu, s rastúcou veľkosťou nižšia možnosť odhalenia únikov
- Korupcia, politické a ekonomické prostredie
- Nedostatočný kontrolný mechanizmus
- Vzájomne prepojenie osôb v súvislosti s transferovým oceňovaním

Pri akých obchodoch resp. v akej oblasti vidíte najväčšie riziká daňových únikov v oblasti DPH?

Medzi najčastejšie odpovede patrili:

- Reťazové podvody
- Oblasť stavebníctva a v pohostinstvách
- Intrakomunitárne dodanie tovaru, trojstranné obchody
- V službách

Aké opatrenia by podľa Vás prispeli k zníženiu daňových únikov?

Podľa respondentov by mali byť zavedené opatrenia:

- Podpora motivácie pre poctivých platiteľov dane
- Rozšírenie prenosu daňovej povinnosti

- Častejšie kontroly pri subjektoch s vysokým počtom transakcií
- Častejšia a kvalitnejšia kontrola zo strany správcu dane
- Prehľadnejšia a jednoduchšia legislatíva
- Zníženie sadzby DPH

Aké opatrenia by podľa Vás prispeli k zvýšeniu odhalení daňových únikov?

Medzi najčastejšie odpovede patrili:

- Zvýšenie postihov, finančne aj trestnoprávne
- Zverejňovanie subjektov v ktorých bol odhalený únik
- Obmedzenie usvedčeného subjektu pri uchádzaní sa o projekty hradené z verejného rozpočtu
- Zvýšenie počtu daňových kontrol
- Zavedenie pravidelných kontrol
- Zlepšiť informačný a kontrolný systém
- Zníženie korupcie vo Finančnej správe

Tento prieskum odzrkadľuje názory odborníkov, ktorí sú dennodenne v kontakte s danou problematikou. Prevažná väčšina opýtaných si myslí, že daňové úniky sú výrazným problémom v ekonomike a deformujú hospodársku súťaž, voľný trh a taktiež vplývajú negatívne na celú spoločnosť. Respondenti taktiež vo väčšine schvaľujú smer, akým sa ubera vláda v prijímaní opatrení proti únikom, no je potrebné udržať tento smer a tempo zavádzania nových opatrení.

5. Záver

Daň je cena za kultúrnu, modernú a distingvovanú spoločnosť. Od počiatku platenia daní existovali jednotlivci, ktorí sa snažili vyhnúť plateniu alebo platiť čo najmenej. V období, kedy vláda potrebovala naplniť rozpočet, napríklad v období krízy alebo vojny, tak pristupovala k postihovaniu neplatičov tvrdo a svedomito. No v období mieru, kedy nebola potreba finančných zdrojov vysoká, bola kontrola nesystematická a neprikladala sa jej vysoká váha. S rozvojom spoločnosti a ekonomiky prichádzali aj väčšie požiadavky na verejný sector, a na veci, ktoré má financovať. Preto sa výber daní začal svedomito sledovať a neplatiči boli tvrdo trestaní. S príchodom globálneho hospodárstva a celosvetových finančných kríz sa daňové úniky stávali čoraz väčším problémom, a to ako na národnej a nadnárodnej úrovni.

Veľkosť daňových únikov nie je možné exaktne určiť. Ich veľkosť sa odhaduje prostredníctvom tieňovej resp. „šedej“ ekonomiky, alebo rôznych odhadov, ktorým sme sa venovali v prvej kapitole. Odborníci sa rôznymi analýzami pokúšajú každoročne odhadovať veľkosť tieňovej ekonomiky a prostredníctvom toho aj veľkosť daňových únikov. Treba mať však na zreteli fakt, že daňové úniky konajú častokrát aj subjekty, ktoré svoje príjmy rôznymi, aj legálnymi činnosťami, prelievajú do inej krajiny, alebo si upravujú základy dane o bonusy a výdavky, na ktoré nemajú právo. Práve kvôli nejednoznačnému vymedzeniu daňového úniku, komplikovanosti systému, zložitému a zdĺhavému procesu kontroly, nemôžeme veľkosť únikov presne definovať, a tak ani exaktne porovnávať účinnosť prijatých opatrení medzi krajinami.

Daň z pridanej hodnoty je v Slovenskej republike najvýnosnejšia a najkomplikovanejšia daň. Aj z tohto dôvodu je najvyšší podiel únikov práve na dani z pridanej hodnoty. Z tohto dôvodu sa na DPH zameriavajú kontrolóri najčastejšie. Ako sme už v práci spomínali, DPH je svojim systémom unikátna daň, keď registrované subjekty slúžia štátu ako vyberači dane, ktorú uhradia koneční spotrebitelia. V práci sme si objasnili fungovanie DPH, a taktiež aj najväčšie problémy, ktoré sa spájajú s touto daňou. Daňové príjmy mali od roku 2008 klesajúcu tendenciu a dno dosiahli v roku 2010, no podiel DPH v tomto roku predstavovali najvyššiu percentuálnu hodnotu v sledovanom období. Preto môžeme konštatovať, že DPH, ktorá odzrkadľuje spotrebu klesala nižším tempom, ako dane, ktoré sú závisle od veľkosti dôchodku. Preto je DPH najstabilnejší príjem do štátneho rozpočtu. Ak sa pozrieme na počet daňových kontrol tak vidíme, že ich

počet má klesajúcu tendenciu, avšak podiel kontrol zameraných na DPH sa každoročne zvyšuje. Taktiež vysoký podiel nálezov na DPH k celkovým nálezom je jasným signálom, že práve DPH sa najčastejšie stáva terčom podvodníkov.

Daň z pridanej hodnoty je uvalená na tovary a služby, je nesmierne obsiahla, a preto existuje veľké množstvo spôsobov, ako sa vyhnúť tejto dani a uskutočniť daňový únik. V množstve prípadov daňových únikov využívajú páchatelia medzery v zákone, a taktiež hľadajú cesty, ako obísť mechanizmus fungovania DPH. EÚ ako aj Slovensko každoročne zavádza nové opatrenia na zamedzenie daňovým únikom. Niektoré z nich však „nepadajú na úrodnú pôdu“ a sú často neúčinné. Najvýznamnejšie úniky sa dejú prostredníctvom karuselových resp. reťazových podvodov, kde sú účastníci lokalizovaní vo viacerých štátoch. Práve na boj s týmto typom podvodov, sa zameriavajú členské štáty EÚ a prijímajú opatrenia, ktoré budú mať účinnosť v rámci celého spoločenstva.

Medzi najvýznamnejšie opatrenia, ktoré Slovensko zaviedlo v boji proti daňovým únikom, by mal patriť kontrolný výkaz. Fungovanie tohto opatrenia sme si objasnili v prvej časti práce. Ako môžeme z prieskumu vidieť, tak toto opatrenie nie je prijaté iba pozitívne a podľa časti odborníkov z praxe, to prinesie len vyššiu administratívnu záťaž. Avšak aj na reálnom príklade sme si ukázali, ako boli pomocou kontrolného výkazu odhalené daňové úniky.

Z prieskumu, ktorý sme vykonali medzi odbornou verejnosťou vyplynulo, že vláda nastolila správny smer prijímania opatrení na boj s únikmi, avšak odborníci sa zhodujú, že je potrebné prijať ešte množstvo opatrení. Taktiež sa zhodujú v názore, že usvedčený subjekt a zodpovedná osoba za daňový únik, by mala byť verejne známa a nemalo by jej byť umožnené uchádzať sa o projekty hradené z verejných zdrojov.

Z tohto môžeme konštatovať, že DPH, ako kľúčový príjem do štátneho rozpočtu, musí byť neustále pod dohľadom vlády a správca dane musí vytvárať efektívne kontrolné mechanizmy na kontrolu tejto dane. Nemenej dôležité je vytvorenie legislatívneho rámca na postihovanie subjektov, ktoré konajú úniky. Taktiež je potrebné zabezpečiť spravodlivé a motivujúce ohodnotenie pracovníkov Finančnej správy, aby ich bolo možné motivovať k čo najsvedomitejšej a najkvalitnejšej práci, a tým aj k vyššiemu počtu odhalených únikov. Dôležité je vytvorenie fungujúcej spolupráce medzi správcom dane, políciou a súdmi, aby boli schopné odhaľovať daňové úniky včas a v čo najväčšej miere. Avšak najdôležitejším krokom je vytvorenie systému, ktorý bude motivovať daňové subjekty

k riadnemu plneniu si povinnosti, k spolupráci správcu dane a daňového subjektu a nebude vytvárať podmienky pre špekulácie a nelegálne aktivity.

Zoznam použitej literatúry

I. Knižné zdroje a zborníky

Tušan, R.2008. Odhad únikov spotrebných daní v Slovenskej republike. In zborník vedeckých prác katedry ekonómie a ekonomiky. Prešov : Prešovská univerzita, 2008, ISBN 978-80-8068-798-4

SCHULTZOVÁ, A. 2009. Daňovníctvo. 2. Vydanie. Bratislava: Iura Edition, 2009. ISBN 978-80-8078-264-1

Legislatívne predpisy:

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

Zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov

Zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 473/2014 Z. z. o štátnom rozpočte na rok 2014

Zákon Národnej rady Slovenskej republiky č 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov

Prvá smernica Rady č. 67/227/EEC o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu

Druhá smernica Rady č. 67/228/EEC o zosúladení právnych predpisov členských štátov v oblasti daní z obratu, štruktúry a postupov na uplatňovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty

Smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

Smernica Rady 2010/45/EÚ o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o pravidlá fakturácie

Smernica Rady 2010/88/EÚ o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o trvanie povinnosti dodržiavať minimálnu sadzbu dane

II. Časopisecké zdroje

Válek, J., Platne a navrhované opatrenia proti podvodom na DPH, DPH aktuálne : dvojtyždenník aktualít, komentárov, otázok a odpovedí pre platiteľov DPH. Č. 25 (18. december 2013), s. 3. - Bratislava : Dashöfer, 2013. ISSN 1336-5355

Lénártová, G. 2000., Faktory vzniku daňových únikov. In Ekonomické rozhl'ady. ISSN 0323-262X, 2000, roč. 29, č.3

III. Internetové zdroje

Registračná povinnosť pre DPH, dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/registracna-povinnost-pre-dph>

Plnenie daňových príjmov ŠR k 30.6.2014, Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/analyzy/2014.09.10_ppsr_k_30.6.2014.pdf

Hollá. K., Zánický. P., Dane a daňové úniky, [online], dostupné na : http://fsi.uniza.sk/kkm/files/konferencie/hkoz/Holla_Zanicky.pdf

Programové vyhlásenie vlády, Máj 2012, Trvalo udržateľný hospodársky rozvoj, [online], dostupne na: <http://www.vlada.gov.sk/trvalo-udrzatelny-hospodarsky-rozvoj/>

Akčný plán boja proti daňovým podvodom, [online], dostupne na: http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-144566?prefixFile=m_

Kontrolný výkaz DPH, [online], dostupne na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph>

Poučenie na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty. [online], dostupne na: http://www.compeko.sk/aktuality/dph_201312_poucenie.pdf

Finančná správa, [online] dostupné na <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava>

Daňová kontrola, Finančné riaditeľstvo, [online] dostupne na: <https://podpora.financnasprava.sk/955533-Da%C5%88ov%C3%A1-kontrola>

Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2013, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/FR_2013/Vyrocnasprava_2013.pdf

Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2012, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/FR_od_2012/VS_FS_2012.pdf

Výročná správa o činnosti colnej správy za rok 2011, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/CR_do_2011/Vyrocnaspravaocinnosticolnejspravyzarok2011.pdf

Výročná správa o činnosti colnej správy za rok 2010, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/CR_do_2011/Vyrocnaspravaocinnosticolnejspravyzarok2010.pdf

Výročná správa o činnosti colnej správy za rok 2009, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/CR_do_2011/Vyrocnaspravaocinnosticolnejspravyzarok2009.pdf

Výročná správa o činnosti colnej správy za rok 2008, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/CR_do_2011/Vyrocnaspravaocinnosticolnejspravyzarok2008.pdf

Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2011, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/DR_do_2011/vs_DR_2011.pdf

Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2010, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/DR_do_2011/vs_DR_2010.pdf

Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2009, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/DR_do_2011/vs_DR_2009.pdf

Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2008, [online] dostupné na:
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyrocne_spravy/DR_do_2011/vs_DR_2008.pdf

Príloha

Číslo	Opatrenie	Oblasť zamerania
1.	Zavedenie povinnosti skladať finančnú zábezpeku rizikovým osobám pri registrácii DPH	Daňové právo
2.	Rušenie registrácie DPH osobám, ktoré sú nekontaktné alebo nekomunikujú so správcom dane alebo si neplnia zákonné povinnosti	
3.	Povinné mesačné zdaňovacie obdobie pre nových platiteľov DPH po dobu 12 mesiacov	
4.	Zníženie počtu štvrťročných platiteľov DPH (zníženie hranice obratu na povinné mesačné zdaňovacie obdobie)	
5.	Spoločné a nerozdielne ručenie za daň	
6.	Povinná registrácia za platiteľa DPH pred prvým predajom nehnuteľnosti	
7.	Rozšírenie mechanizmu tuzemského prenesenia daňovej povinnosti na príjemcu plnenia	
8.	Sprísnenie podmienok pre uplatňovanie osobitnej úpravy pri obchodovaní s použitým tovarom (autobazári)	
9.	Sprísnenie podmienok pre daňového zástupcu pri dovoze tovaru	
10.	Zavedenie povinnosti preukazovania intrakomunitárnych dodávok tovaru	
11.	Zníženie limitu pre doklad, ktorý slúži ako zjednodušená faktúra pri hotovostných platbách cez ERP	
12.	Zabezpečenie dane pri dovoze tovaru z tretích krajín	
13.	Spoločnosť s ručením obmedzeným si bude môcť založiť len osoba, ktorá nemá daňové nedoplatky	Obchodné právo
14.	Prevod väčšinového obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným bude možný len na základe potvrdenia správcu dane, že ani prevádzajúci spoločník ani nadobúdateľ väčšinového obchodného podielu nemá daňové nedoplatky	
15.	Obligatórne stanovenie trestu zákazu činnosti, na 5 – 10 rokov, pri spáchaní „daňového trestného činu“	Trestné právo
16.	Zavedenie novej skutkovej podstaty trestného činu „daňový podvod“	

17.	Zavedenie novej skutkovej podstaty trestného činu „marenie výkonu správy daní“	
18.	Sprísnenie trestných sadzieb pri spáchaní „daňových trestných činov“ v značnom a veľkom rozsahu ,zrušenie trestnosti pri škode malého rozsahu do výšky 2 660 eur	

Zdroj: Vlastné spracovanie

Druhá etapa - účinnosť opatrení od 1. Októbra 2013

Číslo	Opatrenie	Oblasť zamerania
19.	Zavedenie režimu sprísneného daňového dohľadu nad rizikovými subjektmi	Daňové právo
20.	Uzatváranie bilaterálnych zmlúv o výmene daňových informácií , aktualizácia starých a uzatváranie nových zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia	
21.	Analýza uskutočňovaných úhrad za tovary, služby a iné formy platieb realizované daňovníkmi voči subjektom so sídlom podnikania v nespolupracujúcich, resp. OFF SHORE jurisdikciách	
22.	Zavedenie povinnosti správcu vkladu vložiť peňažné vklady spoločníkov s.r.o. do štátnej pokladne	Obchodné právo
23.	Riešenie prípadov výmazov spoločností „ex offi“ (v prípade daňových nedoplatkov alebo daňovej kontroly)	
24.	Zavedenie špecializácie súdov v oblasti daňovej trestnej činnosti	Trestné právo
25.	Zabezpečenie majetkových nárokov štátu v trestnom konaní	
26.	Zavedenie právnej zodpovednosti právnických osôb	
27.	Analýza možnosti zavedenia inštitútu finančného vyšetrovania, ktoré by bol OČTK povinný začať za presne vymedzených podmienok	
28.	Zavedenie povinnosti bezhotovostnej platby v obchodnom styku nad určitý limit	Finančné právo
29.	Právny základ pre možnosť použiť informácie získané medzinárodnou spoluprácou finančných spravodajských jednotiek v daňovom konaní	Prierezové činnosti
30.	Zriadenie systému analýzy rizík a selekcie subjektov na kontrolu vrátane IT podpory	Operatívne činnosti – finančná správa
31.	Unifikovaný manuál daňovej kontroly (vrátenie sprísneného režimu daňového dozoru pri spotrebných	

	daniach)	
32.	Program boja proti korupcii vo finančnej správe	
33.	Zriadenie špecializovaných tripartitných tímov (daňový špecialista, vyšetrovateľ, prokurátor) na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti	Operatívne činnosti – Organy činné v trestnom konaní
34.	Zmena organizačnej štruktúry PZ s cieľom vytvorenia špecializovaných pracovísk pre boj so závažnou hospodárskou trestnou činnosťou	

Zdroj: Vlastné spracovanie

Druhá etapa - účinnosť opatrení od 1. Októbra 2013

Číslo	Opatrenie	Oblasť zamerania
19.	Zavedenie režimu sprísneného daňového dohľadu nad rizikovými subjektmi	Daňové právo
20.	Uzatváranie bilaterálnych zmlúv o výmene daňových informácií , aktualizácia starých a uzatváranie nových zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia	
21.	Analýza uskutočňovaných úhrad za tovary, služby a iné formy platieb realizované daňovníkmi voči subjektom so sídlom podnikania v nespolupracujúcich, resp. OFF SHORE jurisdikciách	
22.	Zavedenie povinnosti správcu vkladu vložiť peňažné vklady spoločníkov s.r.o. do štátnej pokladne	Obchodné právo
23.	Riešenie prípadov výmazov spoločností „ex offa“ (v prípade daňových nedoplatkov alebo daňovej kontroly)	
24.	Zavedenie špecializácie súdov v oblasti daňovej trestnej činnosti	Trestné právo
25.	Zabezpečenie majetkových nárokov štátu v trestnom konaní	
26.	Zavedenie právnej zodpovednosti právnických osôb	
27.	Analýza možnosti zavedenia inštitútu finančného vyšetrovania, ktoré by bol OČTK povinný začať za presne vymedzených podmienok	
28.	Zavedenie povinnosti bezhotovostnej platby v obchodnom styku nad určitý limit	Finančné právo
29.	Právny základ pre možnosť použiť informácie získané medzinárodnou spoluprácou finančných spravodajských jednotiek v daňovom konaní	Prierezové činnosti
30.	Zriadenie systému analýzy rizík a selekcie subjektov na kontrolu vrátane IT podpory	Operatívne činnosti –

31.	Unifikovaný manuál daňovej kontroly (vrátané sprísneného režimu daňového dozoru pri spotrebných daniach)	finančná správa
32.	Program boja proti korupcii vo finančnej správe	
33.	Zriadenie špecializovaných tripartitných tímov (daňový špecialista, vyšetrovateľ, prokurátor) na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti	Operatívne činnosti – Organy činné v trestnom konaní
34.	Zmena organizačnej štruktúry PZ s cieľom vytvorenia špecializovaných pracovísk pre boj so závažnou hospodárskou trestnou činnosťou	

Zdroj: Vlastné spracovanie

Príloha č. 2 Prehľad rizikovej DPH zachytenej v KV podľa jednotlivých mesiacov

Obdobie	Suma rizikovej DPH
Január	5 947 530,52
Február	24 259 935,14
Marec – Q1	9 189 695,22
Apríl	17 587 120,60
Máj	22 904 954,10
Jún – Q2	19 938 628,87
Júl	14 447 151,19
August	13 657 281,12
September – Q3	19 377 734,50
Október	21 701 016,29
November	18 063 544,36
December – Q4	V spracovaní
Spolu	187 047 591,91

Zdroj: vlastne spracovanie na základe interných údajov FS SR