

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2018/3374075355

**AKTUÁLNE OTÁZKY DAŇOVEJ POLITIKY V MEDZINÁRODNOM
KONTEXTE S DÔRAZOM NA SR**

Diplomová práca

2018

Bc. Tomáš Pasternák

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

**AKTUÁLNE OTÁZKY DAŇOVEJ POLITIKY V MEDZINÁRODNOM
KONTEXTE S DÔRAZOM NA SR**

Diplomová práca

Študijný program: Daňovníctvo a daňové poradenstvo

Študijný odbor: Financie, bankovníctvo a investovanie

Školiace pracovisko: Katedra financií

Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Alena Zubaľová, PhD.

ABSTRAKT

PASTERŇÁK, Tomáš: Aktuálne otázky daňovej politiky v medzinárodnom kontexte so zameraním na SR – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. – doc. Ing. Alena Zubaľová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2018, 82 s.

Cieľom záverečnej diplomovej práce je analyzovať postavenie daňovej politiky v rámci fiškálnej politiky, jej ciele a aktuálne otázky, ako z národného, tak aj z medzinárodného pohľadu. Práca je rozdelená do 5 kapitol. Obsahuje 7 grafov, 2 tabuľky a 4 schémy. Prvá kapitola je venovaná postaveniu daňovej politiky v rámci fiškálnej politiky, nástrojom a cieľom. V ďalšej časti sa charakterizujú hlavný a vedľajšie ciele tejto práce. V tretej kapitole sú opísané metódy využívané v práci a metodika práce. Štvrtá kapitola, praktická časť práce, sa zaoberá aktuálnymi problémami a analýzou vybraných problémov daňovej politiky v rámci EÚ, riešení daňovej politiky v Slovenskej republike a implementácii európskeho práva do právnych predpisov Slovenska. Záverečná kapitola sa zaoberá sa zaoberá najmä návrhmi riešení otázok daňovej politiky Slovenska.

Kľúčové slová:

Slovenská republika, Európska únia, daňová politika, fiškálna politika, daňové úniky, daňová kobra, CCCTB, ATAD, BEPS, Fiscalis 2020, digitálne platformy.

ABSTRACT

PASTERNÁK, Tomáš: Current issues of tax policy in an international context with an emphasis on the Slovak Republic – Economic University of Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. – doc. Ing. Alena Zubaľová, PhD. – Bratislava: FNE EU, 2018, 82 s.

The aim of the final thesis is to analyze the position of tax policy in the framework of fiscal policy, its objectives and current issues, both nationally and internationally. The thesis is divided into 5 chapters. It contains 7 graphs, 2 tables and 4 diagrams. The first chapter is devoted to fiscal policy stance in fiscal policy, tools and aims of this politics. In the next part we characterize the main and secondary objectives of this work. The third chapter describes the methods used in the work and the methodology of work. The fourth chapter, the practical part of the thesis, deals with the current problems and analysis of selected tax policy issues within the EU, the solution of tax policy in the Slovak Republic and the implementation of European law in the legislation of Slovakia. The final chapter deals with the proposals for solving the tax policy issues of Slovakia.

Key words:

Slovak Republic, European Union, tax policy, fiscal policy, tax evasion, tax cobra, CCCTB, ATAD, BEPS, Fiscalis 2020, digital platforms.

Pod'akovanie

Týmto by som rád poďakoval vedúcej práce doc. Ing. Alene Zubal'ovej, PhD., za praktické a cenné rady a pripomienky pri vypracovaní tejto práce.

OBSAH

Zoznam použitých skratiek.....	7
Úvod	10
1 Súčasný stav doma a v zahraničí.....	12
1.1 DAŇOVÁ POLITIKA AKO SÚČASŤ FIŠKÁLNEJ POLITIKY	12
1.2 DAŇOVÁ POLITIKA Z NÁRODNÉHO HĽADISKA	14
1.2.1 Nástroje a ciele daňovej politiky	15
1.2.2 Nástroje a ciele fiškálnej politiky.....	18
1.3 DAŇOVÁ POLITIKA V EURÓPSKEJ ÚNII.....	23
1.3.1 Aktivity EÚ v oblastiach daňovej politiky	23
2 Cieľ práce	28
3 Metodika práce	29
4 Vybrané problémy daňovej politiky v SR a v EÚ	30
4.1 VYBRANÉ PROBLÉMY DAŇOVEJ POLITIKY V SR	30
4.2 VYBRANÉ PROBLÉMY DAŇOVEJ POLITIKY V EÚ.....	36
4.2.1 Daňové úniky a vybrané nástroje boja proti daňovým únikom v EÚ	36
4.2.1.1 Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov (CCCTB)	46
4.2.1.2 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – boj proti erózii základu dane	49
4.2.1.3 ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) – Smernica o vyhýbaní sa daňovej povinnosti ..	51
4.2.2 Daňové úniky a vybrané nástroje boja proti daňovým únikom v SR.....	53
4.2.2.1 Daňová kobra ako nástroj boja proti daňovým podvodom.....	60
4.2.2.2 Fiscalis 2020 ako nástroj boja proti daňovým podvodom v EÚ s účinnosťou v SR	61
4.3 DIGITÁLNE PLATFORMY V EÚ A V SR	63
4.3.1 Digitálne platformy v EÚ	63
4.3.2 Digitálne platformy v SR	72
5 Diskusia	74
Záver	76
Zoznam použitej literatúry	78

Zoznam použitých skratiek

ADP - agresívne daňové plánovanie

ATAD - Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam

BEPS - boj proti erózii základu dane a presunu ziskov

CbCR - Country-by-Country Reporting

CCCTB - spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb

CCTB - spoločný základ dane z príjmu právnických osôb

DigiTax - Výbor pre zdaňovanie digitálnej ekonomiky

DPH - daň z pridanej hodnoty

DPPO - daň z príjmov právnických osôb

DzP - daň z príjmov

EDS - efektívna daňová sadzba

EK - Európska komisia

EÚ - Európska únia

FO - fyzická osoba

FS SR - Finančná správa Slovenskej republiky

IČ DPH - identifikačné číslo DPH

MF SR - Ministerstvo financií Slovenskej republiky

NO - nadmerný odpočet

OECD - Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj

PO - právnické osoby

SKDP - Slovenská komora daňových poradcov

SP - stála prevádzkareň

SR - Slovenská republika

SZČ - samostatne zárobková činnosť

TP - transferové oceňovanie

Úvod

Daňová politika zohráva významnú úlohu každého štátu a to najmä vo vytváraní príjmov do jednotlivých rozpočtov. Preto z pohľadu štátu predstavuje aplikácia daňovej politiky najvýznamnejšiu časť verejných rozpočtov. Spôsobuje regulácie trhu, ovplyvňuje správanie ekonomických subjektov a vytvára redistribúciu bohatstva. Často je to diskutovaná téma medzi vládnymi predstaviteľmi, ekonómami, či odborníkmi z praxe. Názorov na to, aká by mala reálne byť je mnoho, no v skutočnosti neexistuje jej presná definícia, pretože literatúra aj bežný človek posudzuje túto problematiku zo svojho subjektívneho pohľadu.

Výška daňových sadzieb krajiny výrazným spôsobom ovplyvňuje chod celého hospodárstva. Ovplyvňuje investície, zamestnanosť, podnikanie, šetrenie, či migráciu. Aj keď daňové zaťaženie nie je jediným faktorom, ktorý ovplyvňuje ekonomiku a uvedené rozhodnutia, no má na ne výrazný vplyv. Výška daňových sadzieb vyplýva z uplatňovanej hospodárskej politiky štátu a to v rámci fiškálnej politiky, ktorá je realizovaná ako reštriktívna alebo expanzívna. Pri reštriktívnej dochádza práve k zvyšovaniu daňového zaťaženia a pri expanzívnej práve k uvoľňovaniu daňových sadzieb. Daňová politika spolu s hospodárskou politikou štátu výrazným spôsobom ovplyvňujú makroekonomické aspekty danej krajiny.

Z medzinárodného hľadiska je tvorba vhodného daňového prostredia veľmi významným faktorom, pretože zvyšuje konkurencieschopnosť krajiny, čím sa zvyšuje podiel investícií na trhu v podobe príchodu zahraničných investorov, či vytvárania nových podnikateľských aktivít. Globalizácia trhov a vzájomná interdependencia štátov spôsobuje, že krajiny si navzájom konkurujú vo vytvorení vhodného daňového prostredia. Účasť krajín v globálnych organizáciách a prepojených trhoch vytvára potreby prispôbovania sa a implementácie medzinárodných právnych noriem do svojich vnútroštátnych právnych predpisov.

Súčasná globalizovaná a digitalizovaná doba prináša so sebou nie len výhody, ale aj mnohé úskalia, ktoré je potrebné riešiť tak na národnej, ako aj medzinárodnej úrovni. V záverečnej práci sme sa snažili preto vyzdvihnúť aktuálne otázky daňovej politiky, ktoré

sú rozoberané z medzinárodného hľadiska a ovplyvňujú aj daňovú politiku Slovenskej republiky. Taktiež sme rozobrali aj vybrané problémy, ktoré s tým súvisia. Aktuálnych otázok daňovej politiky je v súčasnej dobe mnoho a preto sme sa snažili vybrať práve tie, ktoré majú priamy vplyv na Slovensko.

1 Súčasný stav doma a v zahraničí

1.1 Daňová politika ako súčasť fiškálnej politiky

Daň je vo všeobecnosti významným ekonomicko-právnou platbou, ktorá ovplyvňuje a zasahuje do príjmov daňových subjektov, ktorým sa zaoberajú mnohí autori, či už z hľadiska ekonómie, práva alebo samotní laici, pretože daňový systém štátu a s tým súvisiace daňové zaťaženie sa dotýka každého občana danej krajiny.

V slovenskom práve je podľa Slovníka finančného práva daň definovaná ako: „*Povinné a nenávratné plnenie (platba) stanovené vo vopred určenej výške v osobitnom procese s presne určeným termínom splatnosti slúžiace na úhradu štátnych (verejných) potrieb, vyberané štátom (zastúpeného finančnými orgánmi) alebo obcami na základe zákona.*“¹

Daňová politika štátu je súčasťou fiškálnej politiky, prostredníctvom ktorej štát v rámci svojej hospodárskej politiky ovplyvňuje vývoj ekonomiky. Reguluje tým svoje príjmy a výdavky, čím dosahuje optimálne makroekonomické aspekty. Nesprávnou daňovou politikou však môže štát spôsobiť výkyvy v trhovom prostredí a utlmiť tak ekonomickú činnosť subjektov.

Podľa Stejskala je možné daňovú politiku vo všeobecnosti zadefinovať ako: „*praktické využívanie daňových nástrojov k ovplyvňovaniu ekonomických a sociálnych procesov v spoločnosti.*“²

Z uvedenej definície vyplýva, že daňovou politikou sa taktiež rozumie aj praktické využívanie daňových nástrojov na dosahovanie ekonomických a sociálnych procesov v spoločnosti. Za pomoci daňovej politiky možno tiež ovplyvňovať dopyt a jeho štruktúru, príliv alebo odliv kapitálu, investícií, či ceny. V tejto súvislosti ide predovšetkým o nástroje dlhodobého charakteru a to aj z hľadiska, že dane možno meniť len zákonom.³

¹ KRÁLIK, Jozef - JAKUBOVIČ, Daniel. *Slovník finančného práva*. 1. vyd. Bratislava: Veda, 2004. s. 47. ISBN 80-224-0814-X.

² STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika: II. díl*. 1. vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. s. 7. ISBN 978-80-7395-146-7.

³ STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika: II. díl*. 1. vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. 87 s. ISBN 978-80-7395-146-7

Definícia podľa Schultzovej: „Predmetom resp. cieľom daňovej politiky je uplatňovať daňové zásady a opatrenia tak, aby dane slúžili na presadzovanie ekonomických, sociálnych a politických cieľov štátu.“⁴

Podľa Mečára daňová politika: „predstavuje súhrn vnútroštátnych a zahraničných opatrení a činnosti štátu, ktoré napomáhajú právnemu začleneniu daňovej sústavy a štruktúru jednotlivých daní a ich realizovanie podľa jednotlivých daňových zákonov; formovanie štátom požadovaného správania sa daňových subjektov v oblasti daňovej disciplíny a regulovanie ich dôchodkovej situácie v určitom časovom období.“

Ďalej dodáva, že: „daňová politika je súčasťou vnútornej a medzinárodnej hospodárskej politiky štátu, ktorá napomáha vnútornej, medzinárodnej a sociálnej stabilite a má dôležitú úlohu v medzinárodných a politických vzťahoch.“⁵

Daňová politika podľa Zubaľovej: „praktické využívanie daňových nástrojov na ovplyvňovanie ekonomických a sociálnych procesov v spoločnosti. Je súčasťou fiškálnej politiky a jej postavenie v rámci fiškálnej a hospodárskej politiky je veľmi významné, a to jednak z národného, ako aj medzinárodného hľadiska.“⁶

Podľa publikácie Zdaňovanie: teória a prax od Nightingale je daňová politika uvádzaná ako: „Politika, ktorá nie je len prostriedkom na prevod peňazí na vládne výdavky, ale aj ako tendencia, ktorá odráža prevažujúce spoločenské hodnoty a priority.“⁷

V zahraničnej literatúre sa v oblasti daňovej politiky stretávame skôr s otázkou optimálneho daňového systému, ako presným vymedzením daňovej politiky. Každý autor vníma problematiku optimálneho daňového systému so svojho uhla pohľadu.

Harvey S. Rosen uvádza: „Daňové systémy (politiky) môžu byť hodnotené inými štandardmi, ako sú normy optimálneho zdaňovania. Horizontálna rovnosť, administratívne náklady, podnety na daňové úniky a politické obmedzenia ovplyvňujú daňové politiky.“⁸

⁴ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I.* 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2011. s.12. ISBN 978-80-8078-407-2.

⁵ MEČÁR, Miroslav – JURČÍKOVÁ, Božena. *Dane a daňová politika.* 2. vyd. Trenčín: Trenčianska univerzita Alexandra Dubčeka, 2007. s. 8. ISBN 978-80-8075-253-8.

⁶ ZUBAĽOVÁ, Alena. In: *Financie.* 7. kapitola. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. s. 352. ISBN 978-80-8168-232-2.

⁷ NIGHTINGALE, Kath. *Taxation: Theory and Practice.* 4. vyd. England: Pearson Education Limited, 2002/2003. s. 16. ISBN 0273-65573-6.

⁸ ROSEN, S. Harvey. *Public Finance: Third Edition.* 3. vyd. Illinois: Irwin, 1992. s. 366. ISBN 0-256-11393-9.

Dobrý daňový systém podľa Musgrava: „*Mal by sa zostaviť tak, aby uspokojil požiadavky na spravodlivé rozloženie daňového bremena, na efektívnosť využitia zdrojov, na ciele makroekonomickej politiky a na jednoduchú administráciu.*“⁹

Z definícií, ktoré sme si uviedli vyplýva potvrdzujúci fakt, že daňová politika nemá úplne presnú a striktnu vymedzenú definíciu, no v každej sa nájdu spoločné črty a to, či už z hľadiska potreby vnútroštátnej alebo medzinárodnej, či sociálnych alebo ekonomických dopadov v rámci hospodárskej politiky štátu.

1.2 Daňová politika z národného hľadiska

Úloha daní v hospodárstve je ekonómami chápaná nie len pasívne prostredníctvom fiškálnej funkcie, ako zdroj finančných príjmov pre verejné rozpočty, ale aj aktívne pôsobenie na daňovníkov a hospodársky systém krajiny. Z tohto dôvodu majú dane tendenciu prostredníctvom substitučného a dôchodkového efektu vplývať na ekonomické rozhodnutia daňových subjektov. Tento fakt viedol k využívaniu daní ako aktívneho nástroja hospodárskej politiky.

Aktívna daňová politika sa uskutočňuje prostredníctvom všetkých daní, či už priamych alebo nepriamych. Hlavnou úlohou aktívnej daňovej politiky môže byť snaha vládnych orgánov dosiahnuť vytýčený spoločenský alebo hospodársky cieľ.

Vplyv aktívnej daňovej politiky je tak na priame, ako aj nepriame dane. V prípade priamych daní sa aktívna daňová politika môže uskutočňovať týmito spôsobmi:

- aplikáciou nižšej daňovej sadzby pri dôchodkových daniach (daň z príjmov),
- osobitnými podmienenými opatreniami v podobe napr. možnosti odpočítania výdavkov vynaložených na účelové sporenie, či pri zvýhodnení zdanenia manželov a iné,
- výhody na strane nákladov – najčastejšie používaný spôsob v prípade rozšírenia možnosti daňovej uznateľnosti nákladov a pod.

Hlavným cieľom týchto opatrení je zvýhodniť už existujúcich daňovníkov aspoň relatívne, ktorí vykonávajú činnosti s vyšším spoločenským prínosom avšak tieto politické (neekonomické) rozhodnutia prinášajú substitúciu, pretože zvýhodnenie v podobe určitej

⁹ MUSGRAVE, A. RICHARD – MUSGRAE, B. Peggy. 4 vyd. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1994. s. 200. ISBN 80-85603-76-4.

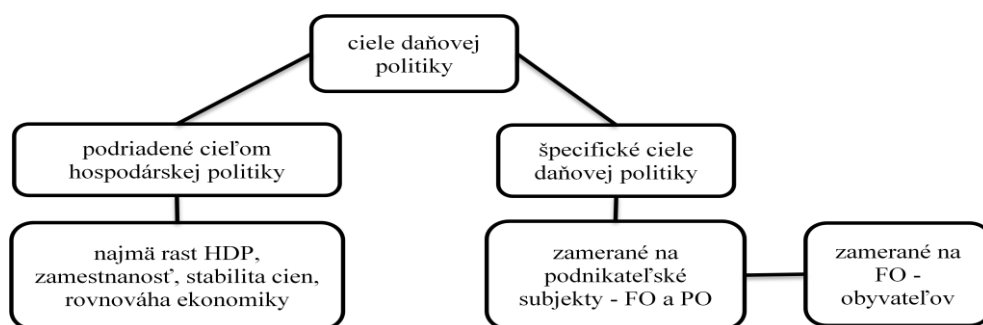
činnosti, má vplyv nielen na daňové subjekty, ktoré vykonávajú danú činnosť, ale aj na daňové subjekty, ktoré môžu prostredníctvom tohto rozhodnutia znížiť svoje daňové zaťaženie a to práve realizáciou substitúcie. Narušením plošného pôsobenia dane sa naskytuje priestor pre zmenu ekonomického správania daňových subjektov, ktorá v konečnom dôsledku spôsobuje vznik dodatočných spoločenských nákladov a vplýva na efektívne prerozdelenie zdrojov v hospodárstve.

Na druhej strane uskutočňovanie aktívnej daňovej politiky pri nepriamych daniach sa vykonáva výlučne zmenou sadzby dane. Rozdielne sadzby dane by mali byť, čo najširšie a zároveň, čo najpresnejšie definované, čím by sa eliminovala nezamýšľaná substitúcia daňových subjektov. Ako príklad môžeme uviesť DPH, ktorá by mala pôsobiť celoplošne a vplývať na akúkoľvek spotrebu, čo znamená, že sa bude uvažovať na spotrebu ľubovoľného statku. Otázne však v tomto prípade ostáva aká by mala byť výška sadzby dane.¹⁰

1.2.1 Nástroje a ciele daňovej politiky

Ciele daňovej politiky sú rozdelené na dve skupiny. Ide o ciele podriadené cieľom hospodárskej politiky v súvislosti s makroekonomickými aspektmi ako rast HDP, či celková rovnováha ekonomiky. Druhá skupina cieľov daňovej politiky je tzv. špecifická. Jej členenie pozostáva z dvoch skupín cieľov zameraných na podnikateľské subjekty reprezentované FO aj PO, zatiaľ čo druhá skupina je zameraná len na FO – obyvateľov krajiny.

Schéma. č. 1 – ciele daňovej politiky



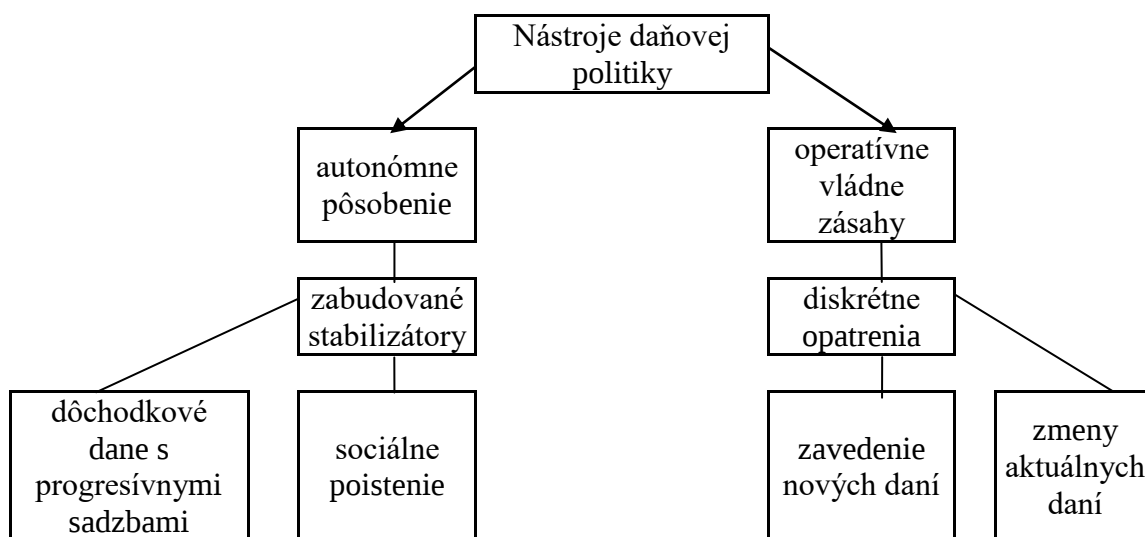
Zdroj: SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I.* 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2011. s.12. ISBN 978-80-8078-407-2.

¹⁰ ZUBALOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi: daňová teória a politika II.* 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2012. 196 s. ISBN 978-80-8078-487-4.

Hlavným príjmom každého štátneho rozpočtu resp. verejného rozpočtu sú daňové príjmy. Často sa diskutuje o efektívnej daňovej politike, ktorá by viedla k stabilnému výberu daní, čo vytvára základ zdravých verejných financií a taktiež by optimálnym spôsobom zaťažovala FO a PO. Realizovanie daňovej politiky by malo byť realizované takým spôsobom, ktorý zohľadňuje špecifické atribúty danej krajiny. Preto z uvedeného dôvodu, nie je možné aplikovať v plnom rozsahu daňovú politiku jednej krajiny na inú, pretože každý štát má svoje osobité špecifiká, určitý stupeň hospodárskeho a politického rozvoja, geografickú polohu a iné. Pri uplatňovaní daňovej politiky môžeme vychádzať zo skúseností iných krajín a tie primeraným spôsobom využiť.

Daňová politika je charakterizovaná ako praktické používanie daňových nástrojov k ovplyvňovaniu ekonomických, či sociálnych aktivít a procesov v spoločnosti. V hospodárskej politike sú dane zaradené do nepriamych nástrojov, pretože sú prostriedkom realokácie novo vytvorených produktov. Kritérium autonómnosti patrí medzi najpoužívanejšie triedenie nástrojov daňovej politiky a to prostredníctvom ich pôsobenia na ekonomiku danej krajiny.

Schéma č. 2 – nástroje daňovej politiky



Zdroj: ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. s. 12. ISBN 978-80-7400-005-8.

Medzi bežné automatické stabilizátory sa zaraďuje progresívna daňová sadzba dane z príjmu. V období konjunktúry sa platitelia dane vďaka zvýšeným príjmom dostávajú do pásiem vyšších daňových sadzieb. Tým pádom sa časť ich zdaneného dôchodku zvýši.

Dôsledkom nižšieho relatívneho rastu disponibilného dôchodku je skutočnosť, že agregátny dopyt súkromného sektora nerastie priamoúmerne s rastom ekonomického produktu, ale pomalším resp. menším tempom. Obdobie recesie je zas charakteristické opačným procesom, kde výška zdanených dôchodkov klesá. Táto skutočnosť má za následok, že je zabránené podstatnejšiemu poklesu dopytu a tým aj ekonomického produktu. Na podobnej báze pôsobia aj rôzne formy podpor zo strany vlády. Vo všeobecnosti však platí, že mechanizmus zabudovaných stabilizátorov funguje v prípade stabilnej cenovej hladiny, pričom môže dochádzať aj k miernejším výkyvom.

Cielené (diskrétné) daňové opatrenia predstavujú zámerné zmeny v daňovo systéme. Ich fungovanie je podložené na základe vládnych rozhodnutí, pričom sú nezávislé od cyklického hospodárskeho vývoja ekonomiky, no na druhej strane majú negatívum v podobe realizačného, či informačného omeškania.¹¹

Z uvedených informácií a nástrojov môžeme vyvodiť záver, že nástroje fiškálnej a daňovej politiky sú veľmi podobné a vyplývajú z hospodárskej politiky štátu tak pri uplatňovaní expanzívnej, ako aj reštriktívnej, či už hospodárskej (fiškálnej politiky) v krajine, čím sa opätovne potvrdzuje previazanosť a súvislosť medzi týmito politikami.

V súvislosti s nástrojmi daňovej politiky treba však dodať, že jej hlavným nástrojom sú dane samotné, z čoho vyplýva vytvorenie čo najspravodlivejšej a najúčinnnejšej daňovej sústavy tak, aby daňová politika, ktorá sa prostredníctvom tejto sústavy realizuje, stimulovala vytýčené ciele v súlade so zámermi hospodárskej politiky štátu.

Dane prispievajú nenahraditeľnou časťou do verejných rozpočtov a podobne ako verejné financie plnia niekoľko funkcií:

- alokačná funkcia – prerozdeľuje umiestnenie vládnych výdavkov a ich optimálne rozdelenie medzi verejnú a súkromnú spotrebu
- distribučná (redistribučná) funkcia – dochádza pri nej k prerozdeľovaniu, transferu časti dôchodku a bohatstva od bohatších subjektov k sociálne slabším subjektom prostredníctvom transferových platieb. Jedná sa o sociálny aspekt daní, ktorý sa často dostáva do rozporu s efektívnosťou daňového systému.

¹¹ ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 304 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

- stabilizačná funkcia – zmiernuje cyklické výkyvy v ekonomike

Za pomoci uplatňovanej daňovej politiky môže štát vplývať na viacero aspektov ako prílev zahraničného kapitálu, či podporovať vyššiu zamestnanosť uplatňovaním vhodných daňových nástrojov. Pre lepšiu ilustráciu si uvedieme schému č. 3, ktorá obsahuje parciálne ciele daňovej politiky.

1.2.2 Nástroje a ciele fiškálnej politiky

Fiškálna politika, ktorá patrí k významným nástrojom hospodárskej politiky pri regulovaní finančných otázok štátu a to v stanovení výšky verejných príjmov a verejných výdavkov, pričom z hľadiska verejných príjmov sa jedná o výšku daňového zaťaženia, ktorá priamo ovplyvňuje správanie trhových subjektov. Považuje sa za kľúčový nástroj vlády pri regulovaní finančných otázok a teda aj v oblasti daní a daňovej politiky, ktoré sa v danej ekonomike formujú. Prostredníctvom fiškálnej politiky vláda ovplyvňuje tak ekonomické a sociálne procesy, ako aj celospoločenské dianie. Predstavuje súhrn resp. sústavu cieľov, nástrojov a opatrení na dosiahnutie vytýčených cieľov, ktoré sú presadzované štátom (vládou) vo finančných vzťahoch a to prostredníctvom centralizovaného peňažného fondu v národnom hospodárstve.

K samostatnej definícii (podstate) fiškálnej politiky existuje viacero prístupov, uvedených v odbornej literatúre. Ako dôraz sa berú rôzne stránky fiškálnej politiky a preto existuje široké spektrum charakteristiky samotnej politiky. Každý autor vníma tento pojem zo svojho pohľadu.

Fiškálna politika definovaná podľa Tomáškovej: „*Zámerná činnosť vlády využívajúca štátny rozpočet k regulácii peňažných vzťahov medzi štátom a ostatnými ekonomickými subjektmi.*“¹²

Definícia podľa Lisého: „*Činnosť štátu spojená so štátnym rozpočtom (od vládnej až po miestnu úroveň) zameraná na stabilizáciu ekonomiky.*“¹³

Podľa Holmana: „*Fiškálna (rozpočtová) politika vo všeobecnej rovine predstavuje súbor opatrení a nástrojov, pomocou ktorých sa vláda snaží ovplyvňovať chod ekonomiky*

¹² TOMÁŠKOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. s.99. ISBN 80-210-4177-3.

¹³ LISÝ, Ján. a kol. *Základy ekonómie a ekonomiky*. 11 vyd. Bratislava: Ekonóm, 2015. s. 156. ISBN 978-80-225-4053-7.

prostredníctvom rozpočtovej sústavy, a to tak jej príjmovou (zdrojovou), ako aj výdavkovou stránkou.“¹⁴

V súvislosti s fiškálnou politikou treba pripomenúť, že po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie zostala fiškálna politika najdôležitejším nástrojom, ktorým SR disponuje v oblasti finančných otázok a hospodárskej stability.¹⁵

Fiškálna politika sa uplatňuje v dvoch podobách a to v:

- Expanzívnej fiškálnej politiky alebo
- Reštriktívnej fiškálnej politiky.

Expanzívna fiškálna politika – sa spája so zvyšovaním štátnych výdavkov na nákup tovarov a služieb a taktiež so štátnymi investíciami do verejných projektov a zamestnanosti. Výrazným spôsobom môže ovplyvňovať agregátny dopyt, ale aj ponuku.

Znížením daňového zaťaženia spôsobí zvýšenie príjmu FO a PO, čím sa zvýšia výdavky na spotrebu a investície. Na druhej strane však nezmenená ekonomická aktivita pri znížených daniach sa prejaví tak v znížení štátnych výdavkov, ako aj v poklese spotreby a objeme investícií.

Reštriktívna fiškálna politika – predstavuje opak expanzívnej fiškálnej politiky. Dochádza pri nej k zvyšovaniu daňového zaťaženia, ku kráteniu výdavkov zo štátneho rozpočtu tzn., že dochádza k zrušeniu dotácií do cien určitých tovarov, obmedzujú sa štátne výdavky na obranu, či bezpečnosť alebo aj na samotnú štátnu správu. S obmedzeniami súvisí menší prílev kapitálu na spotrebu a investície, čo sa okamžite prejaví v obmedzení dopytu a znížení ponuky.

V situácii, keď sa znížia dane dochádza k zvýšeniu príjmov FO a PO. Tým sa zvýšia výdavky na spotrebu a investície. Znížením daní pri nezmenenej ekonomickej aktivite hospodárstva znamená aj zníženie štátnych výdavkov, čo sa prejaví v zmene objemu investícií a spotrebe. Pri konštatovaní, že štátne výdavky sú relatívne stálou veličinou, no v prípade zmeny ich štruktúry sa naskytuje otázka, čo je prioritné pre fiškálnu politiku. Podpora súkromného podnikania, či podpora vplyvu štátu. Riešenie týchto otázok je spojené s problémami v hľadaní vhodných východísk, pretože jednoznačná odpoveď,

¹⁴ HŘEBÍK, František. *Obecná ekonomie*. 1. vyd. Plzeň: PBtisk, 2008. s. 196. ISBN 978-80-7380-101-4.

¹⁵ LUKÁČIK, Ján. a kol. *Hospodárska politika: teória a prax*. Bratislava: Sprint 2, 2013. s. 93. ISBN 978-80-89393-86-2,

ktorú politiku uplatňovať neexistuje. Všetko je ovplyvnené danými podmienkami krajiny a podľa toho, čo sleduje hospodárska politika.

Zvýšenie daní je spojené s vyššími príjmami do štátneho rozpočtu, čo však nemusí vždy platiť. Príjmy sa môžu použiť ako štátne výdavky na spotrebu a investície, ale vplyv na ekonomiku krajiny zostane nezmenený. Východisko z tejto situácie je v hľadaní takej daňovej politiky, ktorá vedie k zvyšovaniu HDP krajiny.¹⁶

Uplatňovanie expanzívnej alebo restriktívnej fiškálnej politiky je vždy spojené so zásahmi do daňovej politiky. Mnohokrát sa však jedná o hlbší zásah, ktorý sa označuje daňová reforma, pričom za úspešnú daňovú reformu je považovaná taká, pri ktorej nie sú prejavované dispozičné na zapríčinenie, či zosilnenie inflácie resp. daňová reforma neevokuje ani sa nepodieľa na raste cenovej hladiny. V prípade neúspešnej daňovej reformy sa prejaví nárast cenovej hladiny, čo v konečnom dôsledku negatívne vplýva na rast HDP.¹⁷

Fiškálna politika využíva dva typy nástrojov:

1. zabudované stabilizátory
2. zámerné (diskrétné) opatrenia

Zabudované stabilizátory sú nástroje fiškálnej politiky, ktoré po zavedení pôsobia v ekonomike automaticky a nevyžadujú sa pri nich ďalšie rozhodnutia riadiacich štátnych orgánov. Využívajú sa najmä na minimalizáciu výkyvov v ekonomickom cykle teda majú pôsobiť ako proticyklické regulátory. Do skupiny týchto nástrojov patria:

- progresívna dôchodková daň,
- subvencie k cenám poľnohospodárskych výrobkov,
- poistenie v nezamestnanosti,
- výkup poľnohospodárskych prebytkov štátom.

Pôsobnosť progresívnej daňovej sadzby sa prejavuje v období cyklickej expanzie, kedy dochádza k nárastu dôchodkov a taktiež sa rastie aj daň. V dôsledku týchto aspektov narastajú príjmy plynúce do štátneho rozpočtu. Disponibilný dôchodok však rastie pomalšie, čo spôsobuje spomalenie rastu spotrebiteľského dopytu.

¹⁶ VINCÚR, Pavol a kol. *Teória a prax hospodárskej politiky*. 4. vyd. Bratislava: Sprint, 2002. 432 s. ISBN 978-80-89085-80-4.

¹⁷ LUKÁČIK, Ján a kol. *Hospodárska politika: Teória a prax*. Bratislava: Sprint 2, 2013. 311 s. ISBN 978-80-89393-86-2.

Progresívnosť zdanenie a progresia v platbách na poistenie v nezamestnanosti zapríčiňujú, že výška daní a odvedených platieb rastú rýchlejším tempom ako samotné dôchodky.

Počas recesie nastáva opačná situácia, pri ktorej sa znižujú dane a platby, zvyšuje sa miera nezamestnanosti a takisto sa negatívne vyvíjajú aj ostatné makroekonomické aspekty. Zároveň však rastú subvencie k poľnohospodárskym produktom a aj podpory v nezamestnanosti, čo má negatívny vplyv na štátny rozpočet, pretože sa v značnej miere zvyšujú výdavky, ktoré prevyšujú príjmy.

Zabudované stabilizátory môžeme vo všeobecnosti označiť ako protiklad pôsobiaci na ekonomický cyklus, pretože nástroje v nich obsiahnuté spomaľujú ekonomický rast a zároveň približujú recesiu.

Pri progresívnej dani zo ziskov korporácií (tzv. korporátna daň) tento zabudovaný stabilizátor zlyháva, pretože nadnárodné korporáty hľadajú a majú mnoho možností ako sa dani vyhnúť, čím dochádza k daňovým únikom. Veľká časť daní potom prípadne na malých a stredných podnikateľov, ktorých daňové úniky korporácií zaťažia. Medzi ďalší nedostatok zabudovaných stabilizátorov možno zaradiť aj fakt, že sa prejavia až pri pôsobení recesie.

Zámerné (diskrétné) opatrenia patria k druhej skupine fiškálnej politiky, pre ktoré je typické, že vyžadujú jednorazové rozhodnutia resp. schválenie príslušného štátneho orgánu, ktorý zodpovedá za realizáciu fiškálnej politiky (parlament, vláda a pod.) Zaradujeme sem:

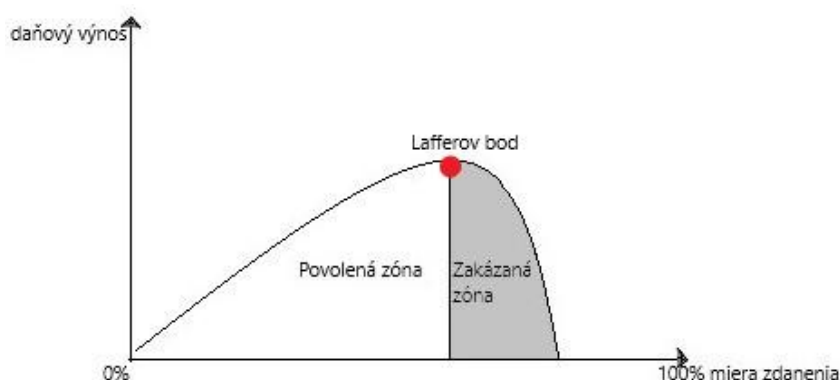
- zmena daňových sadzieb,
- zmeny vo veľkosti jednotlivých položiek rozpočtových výdavkov,
- zmeny v štruktúre verejných výdavkov.

Zvýšenie štátnych výdavkov, či zníženie daní síce zapríčiní zvýšenie agregátneho dopytu, ale na druhej strane spôsobí nárast cenovej hladiny ako rast reálneho produktu. V situácii, že zmeny v ponuke a dopyte ako dôsledku fiškálnej politiky zapríčinia rast reálneho produktu a nespôsobia nárast cenovej hladiny môžeme povedať, že sa jedná

o úspešnej daňovej reforme. V prípade opačnej situácie, kedy by bol rast produktu zapríčinený rastom cien, tak by sme hovorili o daňovej reforme ako neúspešnej.¹⁸

Najvýznamnejším nástrojom tejto skupiny opatrení je však zmena daňových sadzieb resp. nastavenie ich optimálnej úrovne. Na definovanie základného vzťahu medzi príjmom do verejného rozpočtu a výšky daňovej sadzby by sme mohli použiť priamoúmerný vzťah t.j. čím vyššia daňová sadza, tým vyšší príjem do štátneho rozpočtu resp. daňový výnos. V skutočnosti je táto situácia zložitejšia. Hľadaním optimálnej úrovne daňovej sadzby sa zaoberal americký ekonóm Arthur Laffer, ktorý sformuloval svoju Lafferovu krivku. Jej znázornenie a popis si uvedieme nižšie.

Graf č. 1 – Lafferova krivka



Zdroj: HŘEBÍK, František. *Obecná ekonomie*. 1. vyd. Plzeň: PBtisk, 2008. s. 198. ISBN 978-80-7380-101.4.

Podľa A. Laffera je daňový výnos rastúci aj s daňovou sadzbou, ale len do určitej miery a následne začne klesať, pretože výška daňových sadzieb je príliš vysoká a pôsobí na trhové subjekty demotivačne. Pri nulovej sadze je daňový výnos taktiež nulový, čo platí aj pri 100% miere zdanenia. Teoreticky možno získať, dvoma spôsobmi, určitú úroveň daňového výnosu, pričom jedna z nich leží v zakázanej zóne. Táto sadzba je pre fiškálnu politiku nepoužiteľná. Otázne však zostáva určenie presnej polohy zlomu a maximálneho daňového príjmu tzv. Lafferov bod, pretože nie je možné s presnosťou určiť výšku daňového zaťaženia a predikovať správanie trhových subjektov.¹⁹

¹⁸ BELIČKOVÁ, Kornélia a kol. *Rozpočtová teória, politika a prax*. 1. vyd. Iura Edition, 2010. 319 s. ISBN 978-80-8078-335-8.

¹⁹ HŘEBÍK, František. *Obecná ekonomie*. 1. vyd. Plzeň: PBtisk, 2008. s. 198 - 199. ISBN 978-80-7380-101.4.

1.3 Daňová politika v Európskej únii

Európska únia nemá priamy vplyv pri rozhodnutiach o daňových sadzbách a výške daní. Výšku daní určuje vláda každého členského štátu EÚ. Hlavnou úlohou EÚ v tejto oblasti je dohliadať na to, či sú daňové predpisy členských štátov v súlade s politikami EÚ. Koncepcia daňovej politiky Európskej únie vychádza zo základných princípov podľa platných zmlúv Európskej komisie. Medzi základné 4 slobody, na ktorých je EÚ postavená patria voľný pohyb tovaru, služieb, kapitálu a osôb. Hlavným cieľom daňovej politiky EÚ je uplatňovanie zásad jednotného trhu a voľný pohyb kapitálu. Medzi ďalšie ciele EÚ v tejto oblasti možno zahrnúť aj podporu hospodárskeho rastu, zamestnanosti, zabezpečenie toho, aby podniky v jednej krajine nemali nespravodlivú výhodu vo vzťahu k svojim konkurentom v krajinách a pod. Navyše rozhodnutia EÚ o daňových záležitostiach musia byť jednomyselné prijaté vládami všetkých 27 členských štátov, čím sa zaisťujú a zohľadňujú záujmy všetkých členských štátov EÚ.²⁰

1.3.1 Aktivity EÚ v oblastiach daňovej politiky

V oblasti *osobných daní* (napríklad daň z príjmov FO) majú rozhodujúcu právomoc vlády jednotlivých krajín EÚ. Tieto dane však môžu predstavovať prekážky mobility medzi krajinami Európy. FO, ktoré zmenili svoju rezidenciu z jednej krajiny do inej krajiny EÚ, nadobudli dedičstvo alebo investovali svoj kapitál, môžu čeliť medzinárodnému dvojitému zdaneniu alebo zložitým daňovým povinnostiam. Preto väčšina krajín EÚ medzi sebou podpísali tzv. zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, aby sa tak predišlo komplikáciám v oblasti dvojitého zdaňovania. Avšak ani samotné zmluvy nemusia obsahovať všetky dane, či cezhraničné situácie a nie v každom prípade sa dajú účinne uplatniť. Európska komisia sa preto snaží tieto problémy riešiť viacerými spôsobmi. Pri navrhnutí adekvátnych riešení sa snaží získať dostatočné informácie o konkrétnych daňových problémoch a ich rozsahu, ktoré vznikajú v cezhraničných transakciách. Komisia v posledných rokoch preto začala preskúmať vnútroštátne daňové pravidlá, ktoré sa uplatňujú na cezhraničných a mobilných pracovníkov, či predpisy týkajúce sa daní z dedičstva. V prípade, že bude preukázaná diskriminácia alebo iné právne porušenie európskeho práva, môže táto situácia vyústiť až do súdneho procesu. Európsky súdny dvor

²⁰ Európska únia. *Dane: podpora vnútorného trhu a hospodárskeho rastu*. [online]. Luxemburg: Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 2015. 24.05.2016. Dostupné na: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_sk

viackrát rozhodol, že krajiny EÚ musia zo svojich vnútroštátnych práv odstrániť daňovú diskrimináciu, ktorá je v rozpore so základnými hodnotami EÚ.

Zdaňovanie podnikov (daň z príjmu PO) sa prejednáva už od 70. rokov. Rovnako ako pri daniach z príjmu FO je hlavným zámerom odstránenie prekážok v medzinárodnom obchode na trhu EÚ. Krajiny Európskej únie vypracúvajú vlastné daňové pravidlá, čo znamená, že EÚ taktiež do tejto oblasti nezasahuje. V určitých oblastiach, ktoré sa týkajú dane z príjmu PO si však v záujme odstránenia prekážok na vnútornom trhu vyžaduje prístup na úrovni EÚ, aby sa zabezpečila spravodlivá daňová súťaž a riešili sa tak problémy napríklad s vyhýbaním sa daňovým povinnostiam PO.

Medzi problémové oblasti možno zaradiť právne predpisy EÚ týkajúce sa dane z príjmu PO pri odstraňovaní dvojitého zdanenia, kedy dochádza k situácii, že príjem spoločnosti je zdanený dva alebo viac krát v rôznych krajinách únie. Napríklad smernica o spoločnom zdaňovaní materských a dcérskych spoločností bráni dvojitému zdaneniu ziskov materskej spoločnosti z podnikania dcérskej spoločnosti so sídlom v inej krajine EÚ alebo smernica o fúziách, ktorou sa zjednodušuje zdanenie činností zameraných na reštrukturalizáciu spoločností nachádzajúcich sa v dvoch alebo vo viacerých krajinách EÚ.

Ďalšou ťažiskovou oblasťou činností EÚ týkajúcej sa zdaňovania PO je sprísňovanie daňových právnych predpisov EÚ a členských štátov s cieľom zabrániť agresívnemu daňovému plánovaniu, zneužitiu práva, či presunu ziskov. Súčasťou tejto oblasti je napríklad zvýšenie transparentnosti pri cezhraničných daňových rozhodnutiach.

Vo všetkých členských štátoch sú *spotrebné dane* – nepriame dane z výroby, predaja, či používania určitých výrobkov uvalené na alkohol a alkoholické nápoje, tabak a tabakové výrobky, energetické výrobky (v podobe motorových a vykurovacích palív - benzín, nafta, zemný plyn, uhlie, elektrina). 1. januára 1993, kedy sa vytvoril vnútorný trh sa zrušili daňové kontroly na hraniciach medzi krajinami EÚ a preto sa dohodlo na určitých spoločných pravidlách v prospech cezhraničného obchodu týchto výrobkov a zároveň sa zúžil priestor pre narušania. Medzi oblasti týkajúce sa právnych predpisov o spotrebnej dani sa zaraďujú minimálne sadzby, ktoré musia členské krajiny uplatňovať, všeobecné pravidlá pre výrobu, skladovanie a následný pohyb týchto tovarov v rámci EÚ, či možný rozsah výnimiek.

V oblasti *dane z pridanej hodnoty (DPH)* mala do 70. rokov každá krajina EÚ svoj vlastný systém zdaňovania. Boli uplatňované dva systémy nepriameho zdaňovania. Jediné Francúzsko uplatňovalo systém DPH a ostatné členské štáty tzv. kumulatívny kaskádovitý systém dane z obratu. Na rozdiel od kumulatívneho kaskádovitého systému je DPH nezávislá na celej dĺžke výrobného, či distribučného procesu, daňové zaťaženie je neutrálne a rovnomerné. Európska komisia musela zvážiť, aký systém harmonizácie nepriameho zdanenia zvolí. Preto sa rozhodla nepriame dane harmonizovať a nahradiť kumulatívny kaskádovitý systém nepriameho zdanenia systémom DPH.²¹

V rámci európskeho systému DPH znáša daň za tovary alebo služby len konečný spotrebiteľ, pričom podniky zapojené do dodávateľského reťazca musia vo väčšine prípadov uplatniť DPH pri predaji ďalšiemu zákazníkovi v reťazci, no na druhej strane si môžu DPH odpočítať a to vo výške, ktorú zaplatili za materiál, či tovary a služby použité v procese výroby. Vo všeobecnosti platí, že DPH je pre vnútroštátne rozpočty hlavným zdrojom príjmov preto je spoločný systém zdanenia tovarov a služieb pre vnútorný trh EÚ kľúčový.

Smernica Rady 2006/112 ES v článku 97 upravuje, že štandardná sadzba DPH nesmie byť nižšia ako 15%, pričom znížená sadza pre určité tovary a služby môže byť maximálne do výšky 5 %. Horná hranica nie je stanovená a jednotlivé štáty si tak môžu zvoliť sadzby podľa vlastného uváženie nad tento limit.²² Prehľad súčasných sadzieb v členských štátoch Európskej únie je uvedený v nasledujúcej tabuľke.

²¹ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

²² EURLEX. *Smernica Rady 2006/112/ES. Články 93 – 130*. [online]. 28.11.2006. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:EN:HTML>

Tabuľka č. 1 – Sadzby DPH k 1.1.2018 členských štátov EÚ

Členský štát	Znížená sadzba	Štandardná sadzba
Belgicko	6 / 12	21
Bulharsko	9	20
Česká republika	10 / 15	21
Dánsko	-	25
Nemecko	7	19
Estónsko	9	20
Írsko	9 / 13,5	23
Grécko	6 / 13	24
Španielsko	10	21
Francúzsko	5,5 / 10	20
Chorvátsko	5 / 13	25
Taliansko	5 / 10	22
Cyprus	5 / 9	19
Lotyšsko	12	21
Litva	5 / 9	21
Luxembursko	8	17
Maďarsko	5 / 18	27
Malta	5 / 7	18
Holandsko	6	21
Austrália	10 / 13	20
Poľsko	5 / 8	23
Portugalsko	6 / 13	23
Rumunsko	5 / 9	19
Slovinsko	9,5	22
Slovensko	10	20
Fínsko	10 / 14	24
Švédsko	6 / 12	25
Veľká Británia	5	20

Zdroj: European Commission. VAT rates applied in the Member States of the European Union. [online].

1.1.2018.

Dostupné

na:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Ako môžeme vidieť v tabuľke, tak sadzby DPH sa v jednotlivých krajinách značne odlišujú. Sadzby sa pohybujú v rozmedzí od 17% (Luxembursko) až po 27% (Maďarsko). Znížené sadzby na minimálnu hranicu 5% sú v Chorvátsku, Taliansku, Cypre, Litve, Maďarsku, Malte, Poľsku, Rumunsku a Veľkej Británii, pričom Malta uplatňuje dve znížené sadzby 5% a druhá 7% je najvyššou zníženú sadzbu v celej EÚ. Odlišnosť sadzieb v jednotlivých krajinách je značná. Môže to byť ovplyvnené napr. prírodnými, geologickými, či historickými podmienkami krajín a ďalších faktorov, ktoré ovplyvňujú daňové systémy.

V súčasnosti sú pravidlá DPH na určenie miesta zdanenia zložité. Európska komisia sa v tomto ohľade usiluje o spoluprácu s členskými krajinami na vytvorení európskeho systému DPH založeného na zásade miesta určenia pre všetky tovary a služby. Pri uplatnení tohto systému by sa zabezpečilo, že plynúce daňové príjmy by získala členská krajina, v ktorej má sídlo, či bydlisko zákazník. Európska komisia neustále pracuje na úprave systému DPH, aby lepším spôsobom zodpovedal potrebám vnútorného trhu. Taktiež aj na zjednodušení metód ako napríklad jednotné daňové priznanie k DPH, ktoré by mohli používať PO a tým si splniť svoje plynúce daňové povinnosti. Tento systém by umožnil zníženie administratívnych nákladov, zvýšil efektívnosť a transparentnosť platenia DPH.²³

²³ Európska únia. *Dane: podpora vnútorného trhu a hospodárskeho rastu*. [online]. Luxemburg: Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 2015. 24.05.2016. Dostupné na: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_sk

2 Cieľ práce

Cieľom diplomovej práce je analyzovať postavenie daňovej politiky v rámci fiškálnej politiky, jej ciele a aktuálne otázky ako z národného, tak aj medzinárodného pohľadu. Okrem hlavného cieľa sme si stanovili aj parciálne ciele v rámci kapitoly súčasného stavu doma a v zahraničí:

- vymedziť daňovú politiku ako súčasť fiškálnej politiky
- vymedziť daňovú politiku z národného hľadiska
- určiť nástroje a ciele daňovej politiky
- určiť nástroje a ciele fiškálnej politiky
- vymedziť daňovú politiku v EÚ
- určiť aktivity EÚ v oblastiach daňovej politiky

V praktickej časti diplomovej práce sme riešili vybrané problémy daňovej politiky v SR a v EÚ:

- problematika daňových únikov a vybraných nástrojov boja proti daňovým únikom v EÚ
- spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov (CCCTB)
- BEPS – boj proti erózii základu dane a vyhýbaniu daňovým povinnostiam
- ATAD – Smernica o vyhýbaní sa daňovej povinnosti
- Daňové úniky a vybrané nástroje boja proti daňovým podvodom
- Daňová kobra ako nástroj boja proti daňovým podvodom
- Fiscalis 2020 ako nástroj boja proti daňovým podvodom v EÚ s účinnosťou v SR
- Digitálne platformy v EÚ a v SR

Pomocou jednotlivých analýz sme sa snažili splniť hlavný vytýčený cieľ v oblasti aktuálnych otázok daňovej politiky v EÚ a v SR a tým poukázať na závažnosť situácie, ktorá zo zistení vyplýva a zároveň stanoviť určité riešenia.

3 Metodika práce

Diplomová práca obsahuje viacero metód práce a skúmania, na základe ktorých sme dosiahli hlavný cieľ – analyzovanie a riešenie vybraných aktuálnych otázok daňovej politiky v medzinárodnom kontexte so zameraním na SR.

V prvej časti práce sme použili metódu zisťovania a využitia literatúru, či už z domova alebo zo zahraničia, na základe ktorej sme vymedzili a charakterizovali jednotlivé pojmy v rámci teoretického definovania a taktiež sme vymedzili aj jednotlivé nástroje a ciele.

V ďalšej časti práce sme vychádzali zo všeobecnej analýzy a zisťovania v oblasti daňovej politiky a to prostredníctvom viacerých metód. Uviedli sme si jednoduché štatistické databázy, dedukciu, či pozorovania. Na základe zistených informácií sme si zhodnotili danú situáciu a pomocou štatistických údajov vytvorili grafy.

Ďalšou metódou v tejto časti práce je komparácia, ktorú sme využili tak v teoretickej, ako aj praktickej časti diplomovej práce.

Záverečnú kapitolu bakalárskej práce sme riešili prostredníctvom metód abstrakcie a indukcie, na ktorých základe sme dospeli k hlavnému a konečnému záveru. Jednotlivé metódy boli použité tak, aby poukázali a čo najlepšie vystihli cieľ práce a to analyzovať štátny dlh a možnosti jeho riadenia a jednotlivých zmien v dlhovej štruktúre.

4 Vybrané problémy daňovej politiky v SR a v EÚ

Slovenská republika prechádza mnohými zmenami a to či už v podobe ekonomických alebo daňových. Každým rokom sa prehĺbuje ekonomická závislosť na medzinárodnej úrovni v rámci krajín EÚ. Keďže Slovensko ako malá, no veľmi otvorená ekonomika chce uspieť v medzinárodnom prostredí je nevyhnutné sa prispôbovať novým zmenám, ktoré prichádzajú zo strany EÚ v rámci európskeho práva, ale taktiež prispôbovať aj svoje vnútroštátne pravidlá pre občanov, spoločnosti a nadnárodné korporáty, ktorí na našom území pôsobia a žijú.

4.1 Vybrané problémy daňovej politiky v SR

Oblasť daňovej politiky SR je veľmi rozsiahlou témou, pretože každoročné opatrenia a novely zákonov, ktoré vyplývajú tak z požiadaviek európskeho práva, občanov žijúcich na území SR, ako aj z aplikačnej praxe. Napredovanie a zaistenie dobrého daňového systému je nevyhnutným predpokladom k efektívnemu fungovaniu hospodárstva danej krajiny. V konečnom dôsledku dobrý daňový systém prinesie aj viac príjmov do jednotlivých rozpočtov a tým menej spôsobí administratívnu záťaž.

Slovensko ako malá krajina potrebuje reagovať na zmeny, ktoré sa dejú v rámci daňovej politiky na európskej, ale aj vnútroštátnej úrovni. Zmien, ktoré sa udiali v posledných rokoch je mnoho a preto sa zameriame v tejto časti našej práce na obdobie posledných 5 rokov a rozoberieme si niektoré významné zmeny, ktoré sa udiali v rámci daňovej politiky SR.

Jednou z prvých hlavných zmien, ktorá nastala za spomínané obdobie bolo zrušenie rovnej dane na Slovensku. Táto novela zákona o DzP nadobudla účinnosť od 01.01.2013. Zrušila sa rovná daň a nastavili sa progresívne daňové sadzby DzP.

- pre FO platí 19% sadzba DzP z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima (na rok 2013 bola táto suma vo výške 34 401, 74 EUR, v súčasnosti platí suma 35 268, 06 EUR);
- pre FO 23% z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima; (v súčasnosti je táto sadza dane na úrovni 25%);
- pre PO bola stanovená sadzba dane na úrovni 23%, v súčasnosti je táto sadzba na úrovni 21%;

- termín na podanie daňového priznania bol od roku 2013 pozastavený v prípade predĺženia podania, predĺžiť si ho mohli len daňovníci s príjmami zo zahraničia a to o 3 mesiace na základe písomného oznámenia (v súčasnosti sa môže termín na podanie daňového priznania predĺžiť o 3 alebo 6 mesiacov v závislosti od toho, či príjmy plynú zo zahraničia a taktiež sa stanovil jednotný formulár na predĺženie podania daňového priznania);²⁴

Rok 2014 priniesol zmeny, pričom jednou z nich bolo aj zavedenie daňovej licencie právnickej osoby uvedenej v §46b zákona o DzP. Daňová licencia ako minimálna výška DzP PO po odpočítaní úľav na dani a po zápočte dane zaplatenej v zahraničí platil daňovník – PO za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré vykázala:

- daňovú povinnosť nižšiu ako je stanovená výška daňovej licencie,
- nulovú daňovú povinnosť,
- alebo daňovú stratu.

Ak daňovník nebol platiteľom DPH k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia a dosiahol ročný obrat prevyšujúci 500 000 EUR, platil daňovú licenciu vo výške 480 EUR. Na druhej strane, ak bol daňovník platiteľom DPH k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia a dosiahol ročný obrat neprevyšujúci 500 000 EUR, platil daňovú licenciu vo výške 960 EUR. Ak presiahol k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia ročný obrat prevyšujúci 500 000 EUR tak bez ohľadu na skutočnosť, či bol alebo nebol platiteľom DPH, platil daňovú licenciu vo výške 2 880 EUR.

Od 01.01.2018 bol inštitút daňovej licencie novelou zákona o DzP zrušený. Daňovníci, ktorí majú zdaňovacie obdobie hospodársky rok, budú platiť daňovú licenciu za zdaňovacie obdobie končiace v priebehu roka 2018.²⁵

Medzi ďalšie zmeny, ktoré sa udiali od roku 2014 možno zaradiť zavedenie kontrolného výkazu DPH. Kontrolný výkaz má slúžiť najmä na spárovanie vzájomných operácií medzi platiteľmi dane t.j. slúžiť na zefektívnenie výberu daní a obmedziť daňové podvody spôsobené nezahrnutím daňovej povinnosti u dodávateľov pri uplatňovaní nároku na odpočet DPH u odberateľov. Dôvodom bola skutočnosť, že na základe kontrolných

²⁴ MIHÁL, Jozef. *Novela zákona o dani z príjmov od 1.1.2013*. [online]. 29.08.2012. Dostupné na: <https://blog.etrend.sk/mihalblog/novela-zakona-o-dani-z-prijmov-od-1-1-2013-2.html>

²⁵ FS SR. *Všeobecne o daňovej licenci*. [online]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/062318-V%C5%A1eobecne-o-da%C5%88ovej-licencii>

výkazov FS môže rýchlo identifikovať odberateľov, ktorí si odpočítali DPH od platiteľov, ktorí sa nachádzajú na tzv. čiernom zozname FS SR a ktorí na druhej strane dané dodania vo svojom kontrolnom výkaze uviedli resp. priznali avšak svoju povinnosť si neuhradili.²⁶

Kontrolný výkaz je ustanovený v zákone o DzP §78a zákona o DPH. Platiteľ DPH nie je povinný podávať kontrolný výkaz, ak:

- nie je povinný podať daňové priznanie,
- podáva nulové daňové priznanie,
- uvádza v daňovom priznaní len údaje o dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa §43 alebo §47 alebo údaje o dodaní tovaru podľa §45 zákona o DPH.

Kontrolný výkaz sa podáva za každé zdaňovacie obdobie platiteľa dane (kalendárny mesiac alebo štvrťrok), za ktoré je platiteľ dane povinný podať daňové priznanie, do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia. Novelou zákona č. 218/2014 Z. z. zákona o DPH, t.j. od 01.01.2015 sa deň podania kontrolného výkazu už neviaže na deň podania daňového priznania. Môže byť podaný skôr alebo neskôr ako daňové priznanie, musí však byť podaný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia.²⁷

V roku 2015 sa uplatnili zmeny v odpisovaní a to zo 4 na 6 odpisových skupín. Tretia odpisová skupina s dobou odpisovania 12 rokov sa od roku 2015 rozdelila na:

- tretiu odpisovú skupinu s dobou odpisovania 8 rokov (majetok technologického charakteru, transformátory a pod.),
- štvrtú odpisovú skupinu s dobou odpisovania 12 rokov (osobné a nákladné výtahy a pod.).

Štvrtá odpisová skupina sa od roku 2015 rozdelila na:

- piatu odpisovú skupinu s dobou odpisovania 20 rokov (budovy, haly a pod.)
- šiestu odpisovú skupinu s dobou odpisovania 40 rokov (hotely, kancelárske komplexy a pod.).

²⁶ ACCACE. *Tlačová správa: Prehľad kľúčových zmien platných od roku 2014*. [online]. Bratislava: accace. s. 1. 19.12.2013. Dostupné na: https://accace.sk/wp-content/uploads/sites/9/2013/12/SK_20.12.2013_Accace_Prehlad_klucovych_zmien_platnych_od_roku_2014.pdf

²⁷ FS SR. *Kontrolný výkaz DPH*. [online]. 12.01.2018. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph>

Medzi ďalšie zmeny možno priradiť výdavky na reklamné predmety, ktoré sa zmenili novelou zákona č. 595/2003 Z. z. o DzP v znení neskorších predpisov, kedy došlo k zmene ustanovenia §21 ods. 1 písm. h.), podľa ktorého sa do daňových výdavkov zahrňajú výdavky na reklamné predmety.

Výdavky na reklamné predmety môžu byť daňovým výdavkom ovplyvňujúcim základ dane daňovníka iba v prípade, že sa jedná o reklamné predmety v hodnote prevyšujúcej 17 EUR za jeden predmet. Medzi reklamné predmety sa zaraďujú napr. aj:

- tabakové výrobky,
- víno – najviac však vo výške 5% z vykázaného základu dane daňovníka,
- ostatné alkoholické nápoje (okrem vína).

Za reklamné predmety sa však nepovažujú darčkové reklamné poukážky.²⁸

Ako ďalšie sa zaviedol limit pre odpisy luxusných automobilov. Pri osobných automobiloch zatriedených do kódu Klasifikácie produktov 29.10.2 so vstupnou cenou 48 000 eur a viac sa od roku 2015 novelou zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov zavádza obmedzenie zahrňovania ich daňových odpisov do základu dane. Základ dane sa však bude upravovať len vtedy, ak bude v príslušnom zdaňovacom období vypočítaný základ dane nižší ako úhrn odpisov týchto osobných automobilov vypočítaných z limitovanej vstupnej ceny 48 000 eur.²⁹

V novele zákona o DzP od 01.01.2016 sa prijalo viacero opatrení, medzi ktoré môžeme zaradiť napríklad zdaňovanie príjmov z autorskej a inej duševnej činnosti. Príjmy vytvorenia diela a z podania umeleckého výkonu podľa autorského zákona (aktívne autorské príjmy) a príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu (pasívne autorské príjmy) sa budú primárne zdaňovať zrážkovou daňou so sadzbou 19 %.

Daňovník (spisovateľ, hudobník, herec a pod.) sa môže dohodnúť s platiteľom dane (vydavateľom alebo organizáciou kolektívnej správy práv), že zrážkovú daň nevyberie a príjmy sa zdania v daňovom priznaní. Takýto postup podľa zákona o dani z príjmov bol možný iba v prípade príjmov autorov za príspevky do novín, časopisov, rozhlasu a

²⁸ FS SR. *Výdavky na reklamné predmety*. [online]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/455390-V%C3%BDdavky-na-reklamn%C3%A9-predmety>

²⁹ FS SR. *Informácia o úprave základu dane daňovníka od 1.1.2015 v prípade odpisovania osobného automobilu so vstupnou cenou 48 000 eur a viac*. [online]. marec 2015. FS SR. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/Aktualne_informacie/dp/2015/2015_03_09_Uprava_ZD_pri_osobnych_automobiloch.pdf

televízie. Dohodu o nevybratí dane z príjmov zrážkou je platiteľ (vydavateľ alebo organizácia kolektívnej správy práv) povinný oznámiť správcovi dane (daňovému úradu) najneskôr do 15. dňa po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom bola uzavretá.

V ustanovení podľa § 7 zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1.1.2016 sa vymedzil osobitný základ dane z príjmov z kapitálového majetku. Príjmami z kapitálového majetku, ak nejde o príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. d) sú úroky a ostatné výnosy z cenných papierov (§ 7 ods. 1 a) zákona o dani z príjmov), úroky, výhry a iné výnosy z vkladov na vkladných knižkách vrátane úrokov z peňažných prostriedkov na vkladovom účte a iné. S účinnosťou od 1.1.2016 sa príjmy z kapitálového majetku vynímajú zo základu dane daňovníka – osobitný základ dane. Príjmy z kapitálového majetku sa ako súčasť osobitného základu dane zdaňujú sadbou dane vo výške 19 %. Touto sadzbou sa zdaňuje príjem z kapitálového majetku bez ohľadu na to, či plyní zo zdrojov na území SR alebo z príjmov v zahraničí.³⁰

Rok 2016 priniesol aj vznik službovej SP - počítanie doby rozhodujúcej pre vznik službovej SP sa spresňuje zo šiestich mesiacov na 183 dní. Službová SP vznikne, ak daňový nerezident (daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou) alebo osoby pre neho pracujúce budú počas 20 po sebe nasledujúcich mesiacov (nie len v kalendárnom roku) poskytovať na území SR služby (napr. poradenstvo, , IT služby) súvisle alebo v niekoľkých obdobiach viac ako 183 dní.³¹

Azda najväčšou zmenou, ktorá sa začala uplatňovať od 01.01.2017 bolo zavedenie zdaňovania podielov na zisku – dividend vyplatených FO s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezident SR). Predmetom DzP sú podiely na zisku vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich ZI alebo členom štatutárneho orgánu, či členom dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva. Ak podiely na zisku plynú FO daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezident SR):

- zo zdrojov na území Slovenska sa zdaňujú daňou vyberanou zrážkou vo výške 7%,

³⁰ FS SR. *Príjmy z kapitálového majetku*. [online]. FS SR. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/730313-Pr%C3%ADjmy-z-kapit%C3%A1lov%C3%A9ho-majetku->

³¹ BENKO, Ján. *10 významných zmien v novele zákona o dani z príjmov od 1.1.2016*. [online]. Podnikajte.sk. 22.09.2015. Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2295/category/dan-z-prijmov/article/10-zmien-dan-z-prijmov-1-1-2016.xhtml>

- zo zdrojov v zahraničí od nerezidenta sú súčasťou osobitného základu dane pri podaní daňového priznania a zdaňujú sa sadzbou dane vo výške 7%
- zo zdrojov v zahraničí – od daňovníka nezmluvného štátu (3 krajiny) sú súčasťou osobitného základu dane, tak sa zdaňujú sadzbou dane vo výške 35%.

Základom dane pre daň vyberanú zrážkou je príjem (podiel na zisku) neznížený o výdavok.³²

Ďalšou zmenou bolo zvýšenie paušálnych výdavkov na 60%. Paušálne výdavky si od 1. 1. 2017 môže aj naďalej uplatniť daňovník, ktorý nie je platiteľom DPH alebo je platiteľom DPH iba časť zdaňovacieho obdobia, ak dosahuje príjmy z podnikania, príjmy z inej SZČ a príjmy z použitia diela a použitia umeleckého výkonu. Paušálne výdavky si môže daňovník uplatniť vo výške 60 % z úhrnu príjmov z podnikania a z inej SZČ, pričom najviac do výšky 20 000 eur a z príjmov z použitia diela a použitia umeleckého výkonu najviac do výšky 20 000 eur. Pri uplatňovaní paušálnych výdavkov od 1.1.2017 sa suma maximálnej výšky paušálnych výdavkov neurčuje v závislosti od počtu mesiacov vykonávania podnikateľskej činnosti alebo inej SZČ, či od počtu mesiacov poberania príjmov z použitia diela a použitia umeleckého výkonu.³³

Taktiež sa menila sadzba dane z príjmov PO zo základu dane zníženého o daňovú stratu vykázaného za zdaňovacie obdobie, ktoré sa začalo najskôr 1. januára 2017 sa určila na 21%. Sadzba dane zo základu dane PO zníženého o daňovú stratu vykázaného za zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2016 alebo hospodárskeho roka, ktorý začal v roku 2016 a skončil v roku 2017 je 22%.

Daň sa vyberá zrážkou vo výške 7% , 19% a 35% z príjmov, ak sú tieto príjmy vyplatené, poukázané alebo pripísané daňovníkovi nezmluvného štátu Na zabezpečenie dane je zrážaná suma vo výške 9,5% alebo 19% z peňažného plnenia. Na zabezpečenie dane je zrážaná suma 35% z peňažného plnenia, ak platiteľ dane vypláca, poukazuje alebo pripisuje úhrady v prospech daňovníka nezmluvného štátu.³⁴

³² FS SR. *Podiely na zisku – zo zisku vykázaného za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1.1.2017*. [online]. FS SR. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/476613-Podiely-na-zisku---zo-zisku-vyk%C3%A1zan%C3%A9ho-za-zda%C5%88ovacie-obdobie-za%C4%8D%C3%ADnaj%C3%BAce-najsk%C3%B4r-112017>

³³ FS SR. *Výdavky percentom z príjmov – od 1.1.2017*. [online]. FS SR. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/270033-V%C3%BDavky-percentom-z-pr%C3%ADjmov---od-112017>

³⁴ FS SR. *Daň z príjmov: právnické osoby*. [online]. FS SR. 05.01.2018. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby>

Rok 2018 sa vníma ako rok, kedy sa udiali najväčšie zmeny za posledných 15 rokov v daňovej politike Slovenska. V oblasti DPH sa uplatnili zmeny v ručení za daň, tuzemského revers charge (zrušil sa limit 500 EUR pri prenose daňovej povinnosti), zmenili sa podmienky pri uplatňovaní trojstranného obchodu v zmysle, že prvý odberateľ nesmie byť usadený v členskom štáte druhého odberateľa a iné. Pri dani z príjmov sa rozšírila lokálna definícia rezidenta pri FO, kde sa bude skúmať už aj bydlisko. Tým pádom sa FO bude považovať za rezidenta aj prípade, že na území Slovenska má za trvalým účelom k dispozícii možnosť ubytovania (nie príležitostné). Ďalej sa uplatnili daňové úľavy pre podporu inovácií, kde sa zaviedol osobitný daňový režim pre komerčné využívanie nehmotných aktív, zaviedlo sa zvýšenie super – odpočtu, zaviedla sa možnosť daňového odpisovania počas 20 až 40 rokov pri podpore kúpeľníctva. V oblasti digitálnej platformy sa zaviedli nové pravidlá pri zdaňovaní, taktiež sa zaviedli opatrenia za účelom zamedzenia vyhýbaniu sa daňovej povinnosti – exit tax, hybridné nesúlady a iné.³⁵

Zmien v slovenskom daňovom systéme, ktoré sa udiali za obdobie posledných 5 rokov bolo mnoho. Tak ako sa vyvíja hospodárstvo krajiny, tak sa vyvíja aj daňová politika. Boli zavedené nové pravidlá zdaňovania a novelizované zákony najmä v oblasti DzP a DPH. Taktiež sa zaviedli pravidlá v súlade s implementáciou európskeho práva do vnútroštátnych predpisov SR. Účelom tejto kapitoly bolo zhrnúť vývoj daňovej politiky za posledné roky. Keďže zmien sa udialo mnoho, tak sme vybrali len tie, ktoré sme považovali za dôležité.

4.2 Vybrané problémy daňovej politiky v EÚ

4.2.1 Daňové úniky a vybrané nástroje boja proti daňovým únikom v EÚ

V dobe globalizácie ekonomík a technologického rozvoja sa zvyšuje možnosť pre krátenie daňových povinností. Zvýšená interdependencia krajín vytvára čoraz väčšiu prepojenosť medzinárodných trhov a podnikateľských subjektov, ktoré na týchto trhoch pôsobia. Internacionalizácia podvodov a následná vzájomná prepojenosť daňových orgánov členských štátov sú faktormi, ktoré odhaľujú sprísnenie vnútroštátnych prístupov, či posilnenie potreby spoločenského konania.

³⁵ ACCACE. *Prehľad zmien v slovenskej legislatíve v roku 2018: eBook*. [online]. Accace. s. 4 – 8. 2018. Dostupné na: <https://accace.sk/wp-content/uploads/sites/9/2018/01/eBook-Prehľad-zmien-v-slovenskej-legislativě-v-roku-2018-SK.pdf>

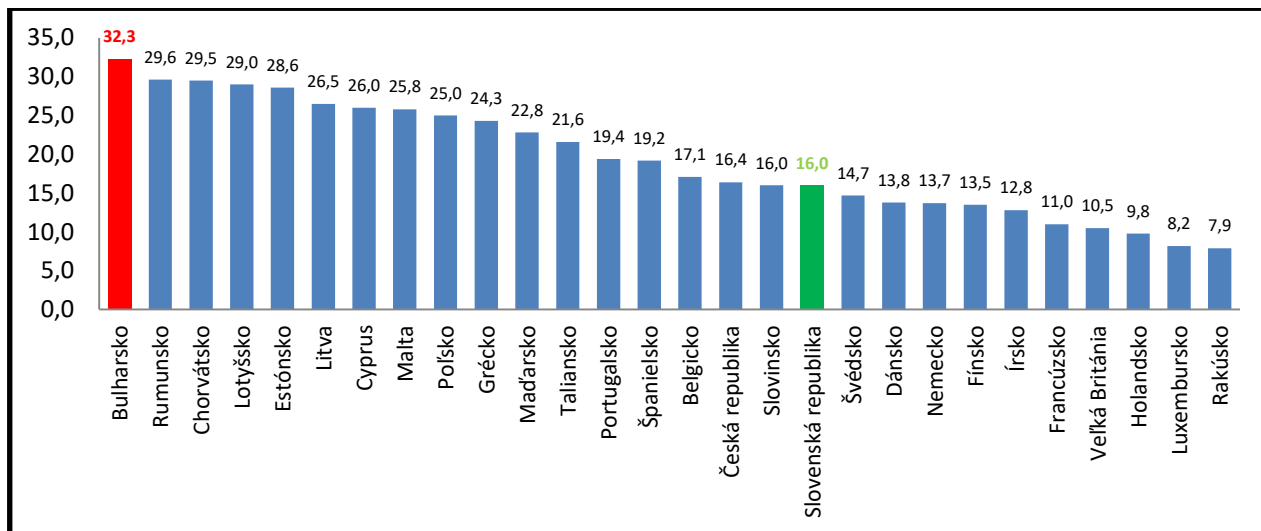
Daňové úniky a boj proti týmto nekalým praktikám rieši EÚ už dlhodobo. Daňový podvod je forma úmyselného vyhýbania sa daňovej povinnosti, ktoré je postihnutelné trestným právom. Jedná sa o situácie, kedy sa predkladajú nepravdivé vyhlásenia, falošné dokumenty, či prevod kapitálu do tzv. daňových rajov.³⁶ Daňové úniky a podvody, ktoré sa vykonávajú v oblasti platenia daní obmedzujú schopnosť členských štátov získať vyššie príjmy a realizovať svoje hospodárske politiky. Posilnenie boja proti daňovým únikom a podvodom nie je len otázkou príjmov, ale aj spravodlivosti. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že dodatočné zvyšovanie daní ako kompenzácia straty príjmov je nespravodlivé voči tým daňovníkom, ktorí si svoje daňové povinnosti plnia. Obmedzením daňových únikov a podvodov dosiahnu členské štáty zvýšené daňové príjmy v prospech svojich daňových sústav.

Krátenie daňových povinností spolu s tzv. čiernou pracou, či korupciou patria do skupiny tieňovej ekonomiky. Jedná sa o ekonomickú oblasť, ktorá sa vyhýba spoločenským pravidlám a legislatíve krajín.³⁷ Pre ilustráciu veľkosti tieňovej ekonomiky podľa odhadov si uvedieme graf.

³⁶ Daňový raj – oblasť alebo štát s nízkym zdanením umožňujúci FO alebo PO možnosť nižších daňových sadzieb a tým sa vyhýbať daňovej povinnosti.

³⁷ EURÓPSKA KOMISIA. *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám: COM (2012) 351 final.* [online]. Brusel: Európska komisia. 27.6.2012. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2012/SK/1-2012-351-SK-F1-1.Pdf>

Graf. č. 2 – Veľkosť tieňovej ekonomiky členských krajín EÚ v roku 2012 v % HDP (odhad)

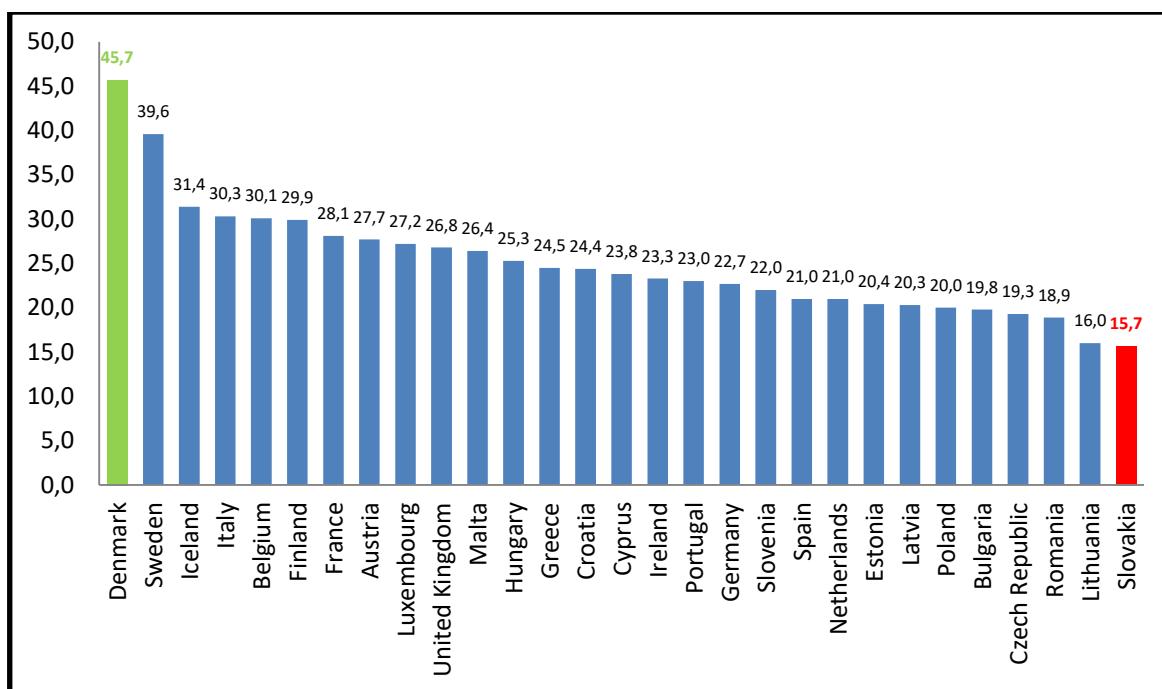


ZDROJ: SCHNEIDER, Friedrich. *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts*. [online]. Linz: Johannes Kepler University, 31. 12. 2011. Dostupné na: <http://www.economics.uni-linz.ac.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf>

Graf č. 2, ktorý je z roku 2012 nám podľa Schneiderových odhadov ukazuje, že najvyššiu mieru tieňovej ekonomiky dosahovalo v danom roku Bulharsko na úrovni 32,3 % HDP, pričom najmenšia miera je zaznamenaná v Rakúsku a to na úrovni 7,9 p.b. Slovenská republika sa podľa odhadov nachádza na úrovni 16% HDP, ktoré dosahovalo v sledovanom období aj Slovinsko. Pre malú, rozvinutú a veľmi otvorenú ekonomiku akou je Slovensko je takéto číslo vysoké. Možno konštatovať, že dochádza k vysokým daňovým únikom, či vysokej miere práce na čierne.³⁸ Ako komparáciu k danému roku si uvedieme grafické znázornenie celkového výberu daní na vládnej úrovni v % HDP.

³⁸ Údaje uvedené na grafe vychádzajú z nevyhnutných predpokladov autora a nebola potvrdená ich istota.

Graf č. 3 – Celkový výber daní členských krajín EÚ v roku 2012 v % HDP



ZDROJ: vlastné spracovanie podľa EUROSTATU

Na prvý pohľad si môžeme všimnúť, že najvyšší výber daní dosiahol v roku 2012 Dánsko na úrovni 45,7 % HDP, pričom odhad tieňovej ekonomiky za sledované obdobie bol na úrovni 13,8 p. b. Bulharsko, ktoré dosahovalo najvyššiu úroveň tieňovej ekonomiky na úrovni 32,3, tak pri výbere daní dosiahol úroveň 19,8 p. b., čo je približne polovica ako tieňová ekonomika. Paradoxný však zostáva fakt, že Slovensko sa vo výbere za sledované obdobie dostalo na samotný koniec zo všetkých členských krajín EÚ. Kým odhad tieňovej ekonomiky na Slovensku v danom období bol na úrovni 16% HDP a teda patril do druhej polovice sledovaných krajín s najnižšou úrovňou tieňovej ekonomiky, tak pri výbere daní dosahovalo najnižšiu úroveň v podobe 15,7 % HDP. Z uvedeného zistenia môžeme vyvodiť záver, že tieňová ekonomika bola ešte vyššia, než samotný výber dane a to o 0,3 p. b. Týmto zistením sa len potvrdzuje fakt, že výber daní na Slovensku je neefektívny a dochádza tu k relatívne vysokej miere daňových únikov v pomere výberu daní a tieňovej ekonomiky. Tým pádom štát prichádza o veľké finančné prostriedky, ktoré by mohol použiť na budovanie verejných statkov, či financovanie iných sektorov ekonomiky. Ďalej môžeme tvrdiť, že je potrebné neustále zlepšovať výber daní tak na úrovni vnútroštátnej resp. jednotlivých členských krajín, ako aj na celoeurópskej úrovni.

Daňové podvody a daňové úniky predstavujú obrovský problém a ovplyvňujú každého európskeho občana. Daný problém nepozná hranice a môže sa účinne vyriešiť len spoločným úsilím, pretože každoročne dochádza Európa o obrovské sumy pri úniku na daniach. Odhady dosahujú výšku až 1 bilión €.

Daňové podvody a daňové úniky obmedzujú schopnosť krajín EÚ získať prostriedky a vykonávať tak svoje hospodárske a sociálne politiky. Takýto stav by mohol znamenať škrt vo verejných službách a spomalenie ekonomického procesu.³⁹

V roku 2012 predložila Európska komisia oznámenie, v ktorom uviedla spôsoby posilnenia boja proti daňovým únikom a podvodom. Identifikovala oblasti, v ktorých sú nevyhnutné legislatívne opatrenia a koordinácia, čím by sa prispelo k úžitkom EÚ a členských štátov. Návrh opatrení sa týkal oblastí účinnejšieho výberu daní v rámci členských štátov, lepšej cezhraničnej spolupráce medzi daňovými správami v EÚ a súdržnejšia politika vo vzťahu k tretím krajinám.⁴⁰

Komisia koncom roka 2012 v súvislosti s obmedzením daňových podvodov vydala odporúčanie pre tzv. agresívne daňové plánovanie, pri ktorého implementácii by sa znížili daňové úniky. Cieľom agresívneho daňového plánovania je využívanie technických detailov daňového systému, či nesúladu medzi dvoma alebo viacerými daňovými systémami za účelom zníženia daňovej povinnosti. K jeho dôsledkom patrí napr. dvojité odpočet, kedy si daňovník odpočíta stratu v štáte zdroja príjmu aj v štáte usadenia alebo dvojité nezdanenie, kedy je príjem nezdanený v štáte zdroja a zároveň oslobodený v štáte usadenia.

Odporúčanie obsahovalo konkrétne kroky, či návrhy na implementáciu do vnútroštátnych právnych predpisov členských štátov v podobe prijatia návrhov, ktoré by v rámci zákonných opatrení ovplyvňovali nekalé transakcie, režimy, operácie, dohody, či opatrenia. Medzi odporúčania bolo zaradené napr. obmedzenie uplatňovania pravidiel na zabránenie dvojitému zdaneniu, porovnanie výšku splatnej dane, ktorú má daňovník

³⁹ EURÓPSKA KOMISIA. *The fight against tax fraud and tax evasion: A huge problem* [online]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/a-huge-problem_en

⁴⁰ EURÓPSKA KOMISIA. *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám: COM (2012) 351 final*. [online]. Brusel: Európska komisia. 27.6.2012. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2012/SK/1-2012-351-SK-F1-1.Pdf>

uhradiť s výškou dane, ktorú reálne zaplatil, či prijať všeobecné pravidlá proti zneužívaniu prispôbené vnútroštátnym aj cezhraničným situáciám, ktoré sa týkajú EÚ a taktiež aj situácie, do ktorých sú zapojené aj tretie krajiny. Členské krajiny by mali Komisiu informovať o opatreniach, ktoré v rámci obmedzenia agresívneho daňového plánovania prijali.

Dôvodom na vznik týchto opatrení bola aj skutočnosť, že krajiny v celosvetovom meradle pristupovali k daňovému plánovaniu ako k legitímnemu postupu, avšak časom sa daňové plánovanie stalo omnoho viac sofistikovanejším a siahlo do viacerých jurisdikcií štátov a reálne sa presúvajú zdaniteľné zisky do krajín s výhodnejšími daňovými režimami. Takéto presuny nie len, že znižujú daňovú povinnosť pomocou plne legálnych úprav, ale na druhej strane sú v rozpore s právnym zámerom.⁴¹

Prvým krokom úsilia v boji proti daňovým únikom a podvodom bolo v roku 2015, kedy Komisia vydala *Oznámenie o daňovej transparentnosti v záujme boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam* z 18.03.2015 (COM(2015) 136 final), v ktorom sa uvádzajú dosiahnuté iniciatívy z roku 2012 a taktiež aj ďalšie opatrenia. Boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam je vyvolaný vo veľkej miere požiadavkou verejnosti v oblasti spravodlivého zdaňovania. Cieľom je zabezpečiť, aby všetci prispievali spravodlivým podielom a aby členské štáty mohli chrániť svoje základy dane a podniky spravodlivo súťažiť na vnútornom trhu v rámci platných právnych noriem.

V oznámení sa uvádza dosiahnutie revízie *Smernice Rady o administratívnej spolupráci*, ktorá sa uskutočnila dňa 9.12.2014 (2014/107/EÚ) Smernicou sa zabezpečil pevný legislatívny rámec EÚ pre automatickú výmenu informácií. Vyžaduje sa, aby si členské štáty automaticky navzájom vymieňali rôzne finančné informácie medzi jurisdikciami a zverejňovali daňovým orgánom opatrenia potenciálneho ADP, ak sa zúčastňujú na takýchto opatreniach. V záujme zabezpečenia maximálnej efektívnosti navrhovaných opatrení sa zverejnené informácie so zameraním na cezhraničný rozmer opatrení podliehajúcich oznamovaniu vymieňajú medzi vnútroštátnymi orgánmi automaticky. Výmena informácií v praxi sa má vykonávať prostredníctvom zaslania zverejnených opatrení do centrálného registra, kde k nim budú mať prístup všetky členské

⁴¹ ÚRADNÝ VESTNÍK EURÓPSKEJ ÚNIE. *Odporúčanie Komisie zo 6.12.2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ)*. [online]. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2012:338:FULL&from=EN>

štáty. Na druhej strane k vymieňaným informáciám má obmedzený prístup Komisia (na úrovni, pre ktorú má oprávnenie v prípade cezhraničných záväzných stanovísk), aby mohla monitorovať riadne fungovanie smernice. Štruktúry ADP sa v priebehu rokov vyvinuli a stali sa mimoriadne komplexnými a podliehajú neustálým zmenám a úpravám, aby reagovali na ochranné protiopatrenia daňových orgánov. Preto sa v smernici uvádza zoznam charakteristických znakov, aspektov a transakcií ADP. Tieto aspekty a prvky sa označujú ako charakteristické znaky – hĺbkové preverovanie. Stačí, že opatrenie spadá do rozsahu pôsobnosti aj keď len jedného z týchto charakteristických znakov, aby sa považovalo za opatrenie, ktoré sa má oznámiť daňovým orgánom.⁴²

Ďalej sa prijala novela *Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach* – cieľom je zabrániť spoločnostiam využívanie nekalých daňových praktík, ktoré sú zamerané na cezhraničné hybridné finančné nástroje s cieľom eliminovať možnosť ich zneužívania vzhľadom na ich rozdielne posudzovanie z hľadiska jednotlivých národných legislatív. Vo všeobecnosti ide o zabránenie dvojitému zdaneniu v prípade distribúcie ziskov dcérskou spoločnosťou umiestnenou v jednom členskom štáte materskej spoločnosti v inom členskom štáte. Niektoré štáty začali používať hybridné finančné nástroje ako bežnú formu ADP, Komisia identifikovala možnosti nezdanenie príjmu v súvislosti s uplatňovaním metódy vyňatia v prípade hybridných finančných nástrojov vzhľadom na ich rôznorodú interpretáciu. Jedná sa napríklad o situácie, keď je platba v jednom členskom štáte považovaná za daňovo uznateľný úrokový náklad a v druhom členskom štáte (sídlo materskej spoločnosti) sa táto platba posudzuje ako daňovo oslobodená distribúcia zisku. Smernica je jedným z kľúčových prvkov Akčného plánu boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom a Akčného plánu boja proti znižovaniu daňového základu a presunu ziskov – OECD BEPS, ktorému sa budeme venovať v ďalšej časti našej práce.⁴³

Vytvorila sa expertná skupina s názvom *Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie* na základe rozhodnutia Komisie z 23.04.2013 (2013/C 120/07). Platforma pomáha Komisii pri rozvíjaní iniciatív na podporu dobrej správy v daňových záležitostiach v tretích krajinách, riešenie agresívneho

⁴² ÚRADNÝ VESTNÍK EURÓPSKEJ KOMISIE. *SMERNICA RADY 2014/107/EÚ z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní*. [online]. Brusel: Európska komisia, 16.12.2014. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=SK>

⁴³ ERNST & YOUNG. *EY Daňové správy*. [online]. Bratislava: Ernst & Young. 5/2014. Dostupné na: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_news_05_14_SK/\\$FILE/EY%20Danove%20spravy%2005_14%20SK.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_news_05_14_SK/$FILE/EY%20Danove%20spravy%2005_14%20SK.pdf)

daňového plánovania a identifikácia a riešenie dvojitého zdanenia. Spája odborníkov z podnikateľského a daňového prostredia a občianskych organizácií a umožňuje štruktúrovaný dialóg a výmenu odborných poznatkov, ktoré môžu prispieť ku koordinovanejšiemu a účinnejšiemu prístupu EÚ proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.⁴⁴

Otvorilo sa *Fórum EÚ pre DPH* s cieľom komunikácie medzi podnikmi a daňovými úradmi. Ide o štruktúrovanú platformu zameranú na dialóg a zlepšenie vzťahov medzi podnikmi a daňovými orgánmi tak, aby sa vytvorili podmienky na lepšie fungovanie systému DPH v EÚ. Tým by sa malo znížiť tak nákladové, ako aj administratívne zaťaženie. Neustále vzniká potreba diskusie skutočných praktických problémov pri riadení systému DPH a zároveň aj návrhov možných riešení. K úlohám fóra patrí neformálna diskusia odborníkov z podnikateľskej sféry a vnútroštátnych daňových orgánov o otázkach daňovej správy v oblasti DPH a riadení systému DPH efektívnejším spôsobom vrátane boja proti daňovým podvodom, či spolupracovať s Komisiou a príslušnými subjektmi, ktoré sa DPH zaoberajú.⁴⁵

K vyššej transparentnosti kapitálových tokov prispieva *Smernica o boji proti praniu špinavých peňazí a financovania terorizmu*, v rámci ktorej sa zaviedol centrálny register informácií o skutočnom vlastníctve. Register je prístupný jednotkám finančného vyšetrovania v celej Európe, čo bude mať nepriamy prínos pre boj proti daňovým únikom.⁴⁶

Od vstupu Slovenska do EÚ sme zapojení do jednotného vnútorného trhu, ktorý je spojený s voľným pohybom tovarov, služieb, kapitálu a pracovných síl. Pre presnejšiu kontrolu daňových únikov bola zavedená kontrola uplatňovania nároku na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do iného štátu EÚ. S tým súvisí aj ďalší splnený bod v oblasti transparentnosti, kedy sa vytvoril systém *VIES* (VAT Information System Exchange - systém výmeny informácií o DPH). Ide o elektronický nástroj kontroly platnosti IČ DPH

⁴⁴ EURÓPSKA KOMISIA. *Platform for Tax Good Governance*. [online]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/platform-tax-good-governance_en

⁴⁵ ÚRADNÝ VESTNÍK EURÓPSKEJ UNIE. *ROZHODNUTIE KOMISIE z 3. júla 2012 o zriadení fóra EÚ pre DPH (2012/C 198/05)*. [online]. Brusel: Európska komisia. 6.7.2012. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2012:198:FULL&from=SK>

⁴⁶ EURÓPSKA KOMISIA. *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom (COM(2012) 722 final)*. [online]. Brusel: Európska komisia. 6.12.2012. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_sk.pdf

hospodárskych subjektov, ktoré sú registrované v rámci EÚ na cezhraničné transakcie týkajúce sa tovarov a služieb. Umožňuje teda správcom dane členských štátov EÚ overiť, či mal predávajúci právo oslobodiť zdaniteľné plnenie alebo naopak v štáte určenia skontrolovať, či kupujúci nakúpený tovar riadne priznal a zdanil. Výsledok vyhľadávania v systéme prostredníctvom služby VIES môže mať dvojaký charakter a to, že informácie o IČ DPH v EÚ existujú (číslo je teda platné) alebo neexistujú (číslo je neplatné). Prípád neplatnosti čísla IČ DPH znamená, že dané číslo nie je registrované v príslušnej vnútroštátnej databáze z dôvodov, že IČ DPH neexistuje, nebolo zaregistrované pre transakcie v rámci EÚ alebo registrácia ešte nie je ukončená z dôvodu, že niektoré krajiny vyžadujú osobitnú registráciu pre transakcie v rámci EÚ.⁴⁷

Nastavené pravidlá v EÚ, ktoré upravujú DzP PO nie sú synchronizované s krokom moderného hospodárstva. Niektoré spoločnosti využívajú nekoordinované vnútroštátne opatrenia, aby sa vyhli plateniu daní v EÚ. Takéto správanie PO vedie k značným stratám príjmov pre členské štáty, vyššiemu daňovému zaťaženiu občanov a narúša sa tak hospodárska súťaž pre podniky, ktoré prispievajú zaplatením svojho podielu dane. S cieľom napraviť túto situáciu sa predstavil akčný plán, ktorý stanovil nový prístup pre spravodlivé a efektívne zdaňovanie príjmov PO. Vytýčený cieľ sa má zabezpečiť prostredníctvom stanovených iniciatív, ktoré bude treba realizovať v čo najkratšom horizonte. Iniciatívy vychádzajú z opatrení, ktoré sa stanovili v roku 2015 v rámci balíka opatrení zameraných na zvýšenie transparentnosti v oblasti daní. Opatrenia uvedené v akčnom pláne boli vytvorené v spolupráci s OECD, ktoré sa zameralo na boj proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov.

Významným pokrokom v agende boja proti daňovým únikom a podvodom, ktorý nasledoval v roku 2015 bolo predloženie už spomenutého *Akčného plánu pre spravodlivé a efektívne zdaňovanie príjmov PO*. V Akčnom pláne sa stanovili iniciatívy na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, či zabezpečenie udržateľných daňových príjmov a lepšieho podnikateľského prostredia v rámci jedného integrovaného trhu. Tieto opatrenia majú poskytnúť základ, na ktorom sa má vybudovať spravodlivejší rámec pre zdaňovanie príjmov PO v EÚ. Opatreniami by sa malo prispieť k zlepšeniu daňového prostredia podnikov v EÚ, čím sa dané prostredie stane spravodlivejším, efektívnejším a viac zameraným na rast. Ďalej sa má prispieť k vyššej stabilite príjmov, silnejšiemu jednotnému

⁴⁷ EURÓPSKA KOMISIA. *VIES – kontrola platnosti IČ DPH: najčastejšie otázky*. [online]. Dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html#item_1

trhu a dosiahnutiu efektívnosti a rovnakých podmienok pre podniky. Akčný plán je koordináciou daňových systémov členských štátov na zvýšenie možnosti boja proti ADP spoločností. Zároveň sa stanovilo 5 kľúčových oblastí, v ktorých treba konať, čo najúčinnnejším spôsobom v oblasti riešenia problémov pri zdaňovaní príjmov PO a zabráneniu zneužívania daňových povinností. Akčný plán uviedol týchto 5 kľúčových oblastí, v ktorých treba konať:

1. Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb (CCCTB)
2. Zabezpečenie účinného zdanenia v mieste, kde bol vytvorený zisk
3. Dodatočné opatrenia pre lepšie daňové prostredie pre podniky
4. Ďalší pokrok v oblasti daňovej transparentnosti
5. Nástroje EÚ pre koordináciu⁴⁸

V kontexte Akčného plánu Komisia predložila v roku 2016 tzv. Balík opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam pre spravodlivejšie, jednoduchšie a účinnejšie zdaňovanie PO v EÚ. Cieľmi tohto balíka sú zabránenie ADP, zvýšenie transparentnosti a vytvorenie spravodlivejšieho podnikateľského prostredia v EÚ. Balík opatrení obsahoval:

- zastrešujúce oznámenie a pracovný dokument útvarov Komisie – vysvetľujú politické a hospodárske dôvody jednotlivých opatrení,
- revíziu smernice o administratívnej spolupráci ('DAC 4), ktorej cieľom je zapracovať minimálny štandard OECD BEPS pre Country-by-Country Reporting (CbCR) do právnych predpisov EÚ. Schválený kompromisný návrh ustanovuje komplexnú a účinnú administratívnu spoluprácu medzi daňovými správami tak, že upravuje povinnú automatickú výmenu informácií medzi daňovými správami členských štátov a ukladá povinnosť nadnárodným spoločnostiam s konsolidovaným obratom skupiny od 750 miliónov EUR predkladať informácie daňovým orgánom o finančných údajoch jednotlivých členov skupiny podľa CbCR. Prvá automatická výmena sa má uskutočniť v roku 2018.
- odporúčanie Komisie o daňových zmluvách, ktoré radí členským krajinám, ako chrániť daňové zmluvy proti zneužívaniu spôsobom v súlade s právnymi predpismi EÚ

⁴⁸ EURÓPKA KOMISIA. *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade - Spravodlivý a efektívny systém dane z príjmov právnických osôb v Európskej únii: Päť kľúčových oblastí, v ktorých treba konať*. 17.06.2015. [online]. Dostupné na: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/SK/1-2015-302-SK-F1-1.PDF>

- oznámenie Komisie o vonkajšej stratégii pre účinné zdaňovanie, v ktorom sa stanovuje koordinovanejší prístup EÚ k tretím krajinám v daňových záležitostiach
- Smernicu proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ktorej cieľom je vykonávanie série odporúčaní a minimálnych štandardov vyplývajúcich z projektu OECD BEPS a ďalších opatrení proti daňovým únikom do právnych predpisov EÚ. Európska komisia využila štúdie vykonané na úrovni OECD pri medzinárodných aspektoch na smernice k CCCTB. Návrh smernice je zameraný na:
 - Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (GAAR),
 - Obmedzenie/limitácia daňovej uznateľnosti úrokov,
 - Kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC),
 - Zdanenie pri odchode,
 - Hybridné nesúlady.

V roku 2017 prijala Rada EÚ zmenu tejto smernice, ktorou sa zavádzajú pravidlá na riešenie hybridných nesúládov s daňovými systémami s krajinami mimo EÚ.

Členské krajiny musia do konca roka 2018 transponovať smernicu do svojich vnútroštátnych zákonov a iných právnych predpisov s výnimkou pravidiel týkajúcich sa zdaňovania pri odchode (exit tax), pre ktoré je lehota implementácie do konca roka 2019. Zmenená smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ktorou sa zavádzajú pravidlá na neutralizáciu hybridných nesúládov s tretími krajinami, sa musí implementovať do začiatku roka 2020.⁴⁹

Vzhľadom na rozsiahlu problematiku daňových únikov a vyhýbaniu sa dani sa v ďalšej časti našej práce zameriame na spoločný konsolidovaný základ DzP PO ako jednu z 5 kľúčových oblastí, v ktorých treba konať uvedenú v akčnom pláne z roku 2015 a následne si priblížime OECD BEPS a ATAD.

4.2.1.1 Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov (CCCTB)

CCCTB bol navrhnutý Komisiou už v roku 2011, ktorý mal byť nástrojom na dosiahnutie cieľov spravodlivejšieho a efektívnejšieho zdanenia, ale kvôli nezhodám členských štátov ohľadne technickej konsolidácie teda o tom, kde a ako by mali platiť dane

⁴⁹ EURÓPSKA RADA, RADA EÚ. *Balík opatrení na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam*. [online]. 14.3.2018. Brusel: Rada EÚ. Dostupné na: <http://www.consilium.europa.eu/sk/policies/anti-tax-avoidance-package/>

nadnárodné spoločnosti sa neuplatnil. Jeho význam pre jednotné pravidlá zdaňovania firiem v EÚ narastal a preto Komisia prišla s návrhom a následným zavedením *SMERNICE RADY o spoločnom základe dane z príjmov právnických osôb* - 2016/0337(CNS) v roku 2016. Návrh z roku 2011 mal spoločnostiam umožňovať považovať EÚ na účely DzP PO za jednotný trh a tým uľahčovať ich cezhraničnú činnosť a podporovať obchod a investície. CCCTB predstavuje účinný nástroj pripísania príjmu tam, kde bola vytvorená hodnota prostredníctvom vzorca, ktorý vychádza z troch vyvážených faktorov – aktíva, práca obrat. Faktory sú viazané na mieste, kde spoločnosť generuje svoje zisky a preto sú voči praktikám ADP odolnejšie. Okrem úlohy CCCTB, ktorou je bojovať proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, sa v obnovenom projekte z roku 2016 zároveň zachovali črty systému DzP PO, ktorý uľahčuje cezhraničný obchod a investície na vnútornom trhu. V súčasnosti musia podniky s cezhraničnou činnosťou spĺňať podmienky 27 rozdielnych systémov DzP PO. V obnovenom návrhu sa zachoval systém skupiny spoločností zdaniteľných aspoň v jednom členskom štáte, na ktorý by sa vzťahoval jeden súbor pravidiel na výpočet ich základu dane v celej EÚ, vďaka čomu by sa zodpovedali len jednej daňovej správe – jednotné kontaktné miesto (JKM). Rozdiel oproti návrhu z roku 2011 spočíva v obnovení iniciatívy v tom, že sa stanovili povinné pravidlá pre skupiny presahujúce určitú veľkosť s cieľom posilniť odolnosť systému voči ADP a taktiež zahŕňa pravidlá umožňujúce zaoberať sa niektorými kľúčovými akciami iniciatívy OECD týkajúcej sa narúšania základu dane a presunu ziskov (BEPS). Tieto prvky boli začlenené ako minimálne normy do prijatej smernice o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam (ATAD).

Pravidlá smernice z roku 2016 sa uplatňujú na spoločnosti, ktoré sú založené podľa právnych predpisov členských štátov, vrátane jej SP v iných členských štátoch. Musí však spĺňať tieto podmienky:

- má jednu z právnych foriem spoločností (forma spoločností definovaná vo vnútroštátnom práve členských štátov),
- je povinná platiť DzP PO podľa vnútroštátnych pravidiel členských štátov,
- patrí do konsolidovanej skupiny na účely finančného účtovníctva s celkovým konsolidovaným výnosom skupiny, ktorý počas účtovného obdobia, ktoré predchádzalo príslušnému účtovnému obdobiu, presiahol 750 000 000 EUR,

- možno ju označiť ako materskú spoločnosť, či kvalifikovanú dcérsku spoločnosť alebo má jednu a viaceré SP v iných členských štátoch.⁵⁰

Treba však dodať, že kvôli nezhodám členských štátov v roku 2011 bola smernica v roku 2016 rozdelená na dve fázy. V prvej fáze sa majú štáty dohodnúť na jednotných pravidlách pre nastavenie daňového základu spoločný základ (DPPO), čo by malo zjednodušiť podmienky pre podnikateľov a taktiež zabrániť spoločnostiam vyhýbať sa daňovým povinnostiam. Druhá fáza je zameraná na diskusiu o spôsobe prerozdeľovania základu dane nadnárodných spoločností medzi členské štáty (vytvorenie spoločného konsolidovaného základu dane). Nový návrh smernice má priniesť jednoduchšiu administratívu. Prijatím jednotných pravidiel zdaňovania sa umožní spoločnostiam podávať len jedno daňové priznanie za všetky svoje činnosti v rámci EÚ, čím sa dosiahne významná úspora nákladov. Bude povinná pre všetky veľké nadnárodné skupiny s celosvetovými príjmami nad 750 mil. EUR, čím sa zabezpečí, že spoločnosti budú odvádzať dane tam, kde skutočne dosiahnu svoje zisky. Ďalej má riešiť nedostatky súvisiace s presúvaním ziskov pre daňové účely a obmedziť tak ADP a motivovať spoločnosť k tomu, aby svoje činnosti financovali prostredníctvom vlastného kapitálu a nezadlžovali sa. Exekutíva ďalej navrhla stanoviť jasné lehoty, v rámci ktorých sa budú musieť členské štáty so spoločnosťami záväzne dohodnúť na riešení dvojitého zdaňovania. Reforma má podporiť aj investície do vedy a výskumu a preto sa navrhuje, aby si spoločnosti za svoje náklady na výskum a vývoj mohli uplatniť tzv. super – odpočet, čo znamená, že pri investíciách do 20 miliónov EUR by mohli spoločnosti urobiť odpočet vo výške 150%. Malé spoločnosti vrátane start – upov by si mali pomôcť v odpočítaní až 200% z hodnoty investícií do inovácií.

Názorov na zavedenie CCTB a CCCTB je niekoľko. Podľa pozičného dokumentu *Business Europe* z roku 2017 by CCCTB mohlo zlepšiť fungovanie jednotného trhu. Mohlo by sa uľahčiť expandovanie pre cezhraničné spoločnosti, čím by sa podporili investície a tvorba nových pracovných miest. Taktiež by sa mohlo eliminovať transferové oceňovanie v EÚ a znížiť riziko dvojitého zdanenie. Avšak bez konsolidácie by podniky nemali dostatočné výhody oproti kompenzácii konkurencieschopnosti a nárastu administratívnych nákladov. Preto by CCTB nemala nadobudnúť účinnosť skôr, ako bude

⁵⁰ EURÓPSKA KOMISIA. *Návrh SMERNIC RADY o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb: COM(2016) 685 final.* [online]. Brusel: Európska komisia. 25.10.2016. Dostupné na: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1/language-sk/format-PDF>

schválená CCCTB. Na druhej strane Insurance Europe spochybňuje dvojstupňový prístup obnovenia projektu od možných výhod, no posilnenie jednotného európskeho trhu možno skutočne dosiahnuť iba prostredníctvom konsolidácie a uznáva cezhraničné činnosti spoločnosti v EÚ. Taktiež poukazujú na prijatie nových pravidiel pre DPH. Podľa Európskej konfederácie odborových zväzov (ETUC) je hranica 750 miliónov príliš vysoká a mala by sa stanoviť na maximálnej úrovni 40 miliónov EUR.

V roku 2017 boli predstavené zmeny pre CCCTB Výborom pre hospodárske a menové veci (ECON) v oblasti digitalizácie svetového hospodárstva a elektronického obchodu. Tieto oblasti podľa ECON predstavujú výzvy, pokiaľ ide o zabránenie narušeniu trhu, boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom. Podniky bez SP, ktoré pôsobia v EÚ sa taktiež majú posudzovať rovnakým spôsobom, ako podniky s fyzickou SP. Moderné daňové systémy musia riešiť aj špecifiká globalizovaného digitálneho hospodárstva a preto by mal CCCTB zahŕňať aj digitálnu prítomnosť a zachytávanie obchodnej hodnoty osobných údajov.⁵¹

4.2.1.2 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – boj proti erózii základu dane

Medzinárodný daňový systém sa neustále mení v dôsledku koordinovaných opatrení vlád a jednostranných opatrení navrhnutých jednotlivými krajinami, ktoré sú určené na riešenie problémov týkajúcich sa BPES a vnímané medzinárodné techniky vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam nadnárodných spoločností. Projekt BEPS bol zverejnený v roku 2015 OECD a tvorí základ veľkej časti koordinovanej aktivity. Cieľom projektu je riešiť nedostatky v medzinárodných daňových predpisoch a bol iniciovaný krajinami G20 a aj ostatnými členskými krajinami OECD. Obsahuje medzinárodné nástroje na riešenie daňových únikov, pričom zaisťuje, aby sa zisky spoločností zdaňovali tam, kde sa vykonávajú hospodárske činnosti generujúce zisk a kde sa vytvára hodnota. BEPS je rozdelený do týchto 15 hlavných akcií:

1. Digitálna ekonomika – zaoberá sa daňovými výzvami digitálnej ekonomiky a identifikuje hlavné problémy, ktoré predstavuje digitálna ekonomika pre uplatňovanie

⁵¹ VÝBOR PRE HOSPODÁRSKE A MENOVÉ VECI. *Návrh správy k návrhu Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB) – (COM(2016)0683-C8-0471/2016-2016/0336(CNS))*. [online]. Brusel: Európsky parlament 2014-2019. 13.7.2017. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-608.035+01+DOC+PDF+V0//SK&language=SK>

existujúcich medzinárodných daňových pravidiel. Poskytuje možnosti riešenia týchto problémov s prihliadnutím na priame aj nepriame zdaňovanie.

2.Hybridy (neutralizujúce účinky hybridného mišmašu) – vyvíja ustanovenia a odporúčania vzorovej zmluvy týkajúce sa návrhu vnútroštátnych pravidiel na neutralizáciu účinkov hybridných nástrojov a subjektov (napríklad dvojité nezdanenie, dvojitý odpočet a. i.)

3.CFC pravidlá (posilnenie pravidiel kontrolovaných zahraničných spoločností) – obsahuje odporúčania na posilnenie pravidiel zdaňovania kontrolovaných zahraničných korporácií.

4.Úhrady z úrokov (znížiť eróziu základov dane prostredníctvom úrokových nákladov/iných finančných platieb) – spoločný prístup založený na osvedčených postupoch na zabránenie erózii základov dane prostredníctvom použitia úrokových nákladov (spriaznených osôb, tretích strán) na dosiahnutie nadmerného odpočtu úrokov alebo financovanie výroby príjmov oslobodených od dane.

5.Škodlivé daňové postupy (efektívnejšie čelenie škodlivým daňovým praktikám s ohľadom na ich transparentnosť a podstatu) – zameranie na zlepšenie transparentnosti vrátane povinnej spontánnej výmeny rozhodnutí týkajúcich sa preferenčných režimov a na vyžadovanie značnej činnosti pre preferenčné režimy napr. režimy duševného vlastníctva.

6.Zneužívanie zmluvy (zabrániť zneužívaniu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia) – týka sa ustanovení vypracovania vnútroštátnych pravidiel proti zabráneniu zneužitia zmluvy.

7.Status SP (zamedzenie umelému vyhýbaniu sa štátu SP) – obsahuje zmeny definície SP, aby sa zabránilo jej umelému vyhýbaniu

8.–10.Transferové oceňovanie: nehmotný majetok, risk a kapitál, vysoko rizikové transakcie (zaistiť, že výsledky TP budú v súlade s tvorbou hodnoty: nehmotný majetok, risk/kapitál, ostatné vysoko rizikové transakcie) – obsahujú usmernenia týkajúce sa TP s cieľom zabezpečiť, aby výsledky TP boli v súlade s tvorbou hodnoty vo vzťahu k nehmotným aktívam vrátane vysokorizikových transakcií.

11.Analýza BEPS dát (zaviesť metodológiu zberu a analýzy údajov o BEPS/opatrenia na riešenie možných problémov)

12.Zverejňovanie ADP (povinné pravidlá oznamovania) – obsahuje odporúčania týkajúce sa návrhu pravidiel zverejňovania ADP v s prihliadnutím na administratívne náklady pre daňové správy a podniky čerpajúc zo skúseností rastúceho počtu krajín, ktoré tieto pravidlá majú.

13.Dokumentácia TP (preskúmanie pravidiel dokumentácie TP, CbCR) – obsahuje revidované usmernenia týkajúce sa dokumentácie o TP vrátane šablóny pre vykazovanie podľa jednotlivých krajín s cieľom zvýšiť transparentnosť pri zohľadnení nákladov na dosiahnutie súladu.

14.Riešenie sporu (zefektívnenie mechanizmov pre riešenie sporov)

15.Multilaterálny nástroj – poskytuje analýzu právnych otázok týkajúcich sa vývoja tohto nástroja, ktorý umožní krajinám zefektívniť implementáciu opatrení BEPS.

Implementácia akčného plánu BEPS môže mať vplyv na zdaňovanie príjmov nadnárodných spoločností a na požiadavky ohľadne podpornej dokumentácie. Bude potrebné identifikovať prípadné riziká súčasných daňových štruktúr a dokumentácie a upraviť ich tak, aby boli v súlade s odporúčaniami BEPS.⁵²

4.2.1.3 ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) – Smernica o vyhýbaní sa daňovej povinnosti

V roku 2016 predložila Komisia návrh smernice o zamedzení dvojitého zdanenia ako súčasť balíka opatrení predchádzania daňovým únikom. Ten istý rok Rada prijala Smernicu 2016/1164, ktorou sa ustanovujú pravidlá proti praktikám daňového úniku, ktoré priamo ovplyvňujú fungovanie vnútorného trhu. Komisia s cieľom zabezpečiť komplexný rámec opatrení proti zneužívaniu ďalej predložila návrh, ktorý dopĺňal existujúce pravidlá o hybridných nesúladoch, ktoré má zabrániť spoločnostiam využívať vnútroštátne nesúlady s cieľom vyhnúť sa zdaneniu. Smernica ATAD obsahuje 5 právne záväzných opatrení proti zneužívaniu, ktoré by všetky členské štáty mali uplatňovať proti formám ATAD a implementovať ich od začiatku roka 2019. ATAD vytvára úroveň ochrany proti vyhýbaniu sa DPPO v celej EÚ a zároveň zabezpečuje spravodlivejšie a stabilnejšie prostredie pre spoločnosti. Kľúčové opatrenia, ktoré sa týkajú ATAD sú nasledovné:

Pravidlo kontrolovanej zahraničnej spoločnosti (CFC) – cieľom je zabrániť presunu ziskov do krajín s nízkymi alebo žiadnymi daňami,

⁵² OECD. *BEPS Actions*. [online]. Dostupné na: <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>

Pravidlá zamerané proti rozdielnemu zdaňovaniu hybridných spoločností alebo hybridných nástrojov – ak vznikne pri hybridných nástrojoch nárok na dvojité odpočet dane, tento odpočet má byť priznaný v členskom štáte zdroja príjmu,

Daň na odchode (exit tax) – prevencia spoločností, ktoré sa chcú vyhnúť daňovej povinnosti pri presúvaní majetku,

Obmedzenie úrokovej sadzby (koniec neobmedzenej uznateľnosti nákladov na dlhové financovanie) – náklady na financovanie spoločnosti majú byť daňovo uznateľné len do výšky 30% zisku pred započítaním úrokov, daní a odpisov (EBITDA). Členské štáty majú v kompetencii, či úroky do výšky 3 miliónov EUR budú daňovo uznateľné bez ohľadu na splnenie EBITDA. Smernica za určitých okolností umožňuje daňovú uznateľnosť nákladov na financovanie prekračujúcich 30% EBITDA, pokiaľ je priemer dlhového financovania konkrétnou spoločnosťou rovnaký ako pomer na úrovni celej skupiny. Toto opatrenie by sa nemalo vzťahovať na spoločnosti, ktoré nie sú súčasťou konsolidovanej skupiny. Smernica obsahuje aj prechodné ustanovenie, ktoré hovorí, že sa nové reštrikcie nemusia uplatniť na pôžičky uzavreté pred 17.6.2016,

Všeobecné pravidlo proti zneužitiu – boj proti ADP, ak sa neuplatňujú iné pravidlá,

Pravidlá pre zdaňovanie pri presune z daňovej jurisdikcie – pravidlá sa týkajú zdaňovania trhovej hodnoty aktív zníženej o ich daňovú hodnotu, SP alebo zdaňovania presunu daňovej rezidencie daňovníka mimo daňovej jurisdikcie členského štátu EÚ. V rámci EÚ (EHP) sa umožní rozvrhnúť platbu dane pri presune daňovej rezidencie na splátky počas 5 rokov. Na platbu takejto dane v splátkach sa vzťahujú úroku a predmetný štát bude mať právo na zrušenie splátkového kalendára pri jeho nedodržiavaní daňovníkom. Navrhovaný spôsob zdaňovania sa nepoužije pri dočasnom presune niektorých finančných aktív.

Smernica ATAD stanovila niekoľko minimálnych kritérií, ktoré budú musieť členské krajiny dodržiavať vo viacerých oblastiach, ktoré sú pokryté v návrhu BEPS.⁵³

⁵³ PWC SLOVENSKO. *Členské štáty Európskej únie dosiahli politickú dohodu o znení Smernice proti vyhybaniu sa daňovým povinnostiam*. [online]. 13.6.2016. Bratislava: PwC. Dostupné na: <https://www.pwc.com/sk/sk/tax-news/clenske-staty-europskej-unie-dosiahli-politicku-dohodu-o-zneni-smernice-proti-vyhybaniu-sa-danovym-povinnostiam.html>

Rok 2012 bol zlomovým rokom, kedy orgány EÚ začali konať v oblasti obmedzenia nekalých praktík v súvislosti s daňovými povinnosťami členských krajín, či krajín mimo EÚ. Bolo a je nevyhnutné zavádzať nové opatrenia v daňovej oblasti, aby sa čo možno v najširšom kontexte zabránilo daňovým podvodom a únikom, o ktorých výšku každý rok EÚ a členské štáty prichádzajú. Od roku 2012 sa zvýšila transparentnosť v oblasti daňových únikov, no nie všetky iniciatívy sa podarilo naplniť a preto sa neustále na nich pracuje. Ďalej sa zaviedli nové opatrenia a vyvinuli nástroje, ktoré zabraňujú spoločnostiam vykonávať ADP, vyhýbanie sa plateniu svojich daňových povinností a daňovým únikom. Vyššie spomínanými smernicami a návrhmi sa podarilo presadiť už mnoho opatrení, no vplyvom globalizácie a digitálneho prostredia treba vytvárať aj naďalej vhodné nástroje a opatrenia, ktoré by zabránili nekalým daňovým praktikám aj keď dosiahnutie konsenzu medzi členskými štátmi je náročný proces a to aj v podobe jednotlivých implementačných procesov.

4.2.2 Daňové úniky a vybrané nástroje boja proti daňovým únikom v SR

Daňové úniky sú negatívnym faktorom, ktorý ovplyvňuje výšku daňových príjmov. Daňové úniky sa nedajú úplne odstrániť, no dajú sa však do určitej miery eliminovať a to prostredníctvom prijatej legislatívy. Táto skutočnosť vo veľkej miere závisí od toho, ako rýchlo je daňová správa schopná takéto úniky identifikovať a odhaľovať, ale aj od toho, ako sa vie s tými, ktorí ich spôsobujú, vysporiadať.

Vo všeobecnosti daňové podvody, obzvlášť na DPH, majú negatívny vplyv na oblasti ekonomického a spoločenského života a to najmä v týchto segmentoch:

- výpadky príjmov SR – dôsledkom je nedostatočná možnosť financovania oblasti potrebných na zabezpečenie štandardnej úrovne poskytovania služieb občanom,
- narušanie hospodárskej súťaže podnikateľského sektora,
- investovanie ziskov z nelegálnych aktivít do ďalších foriem trestných činností.

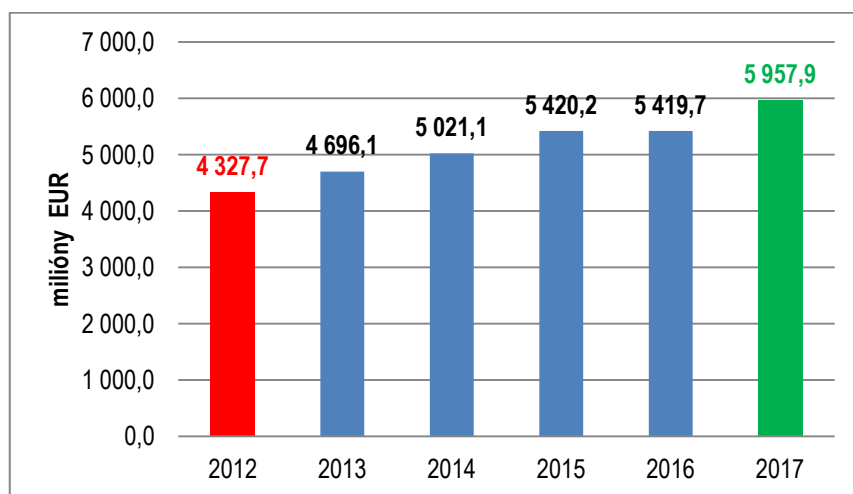
MF SR monitoruje zistenia z aplikačnej praxe a operatívne pristupuje k legislatívnym úpravám. Ukazuje sa však, že snahy a nástroje na elimináciu daňových únikov sú nedostatočné a preto si boj proti týmto podvodom vyžaduje komplexný prístup všetkých zainteresovaných zložiek štátu. Slovenská republika pristupuje k problematike daňových únikov už dlhodobo a je v tejto oblasti platným a aktívnym členom medzinárodného spoločenstva a preto je boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom

jednou z hlavných priorít. V posledných rokoch sa táto téma stala aktuálnou v celej EÚ kvôli prepuknutiu káuz Panama Papers, či využívaniu daňových únikov na financovanie terorizmu.

V sú v Slovenskej republike daňové podvody identifikované najmä v oblasti DPH a s tým súvisiacich NO. DPH tvorí relevantný príjem ŠR SR. Vývoj príjmov ŠR z DPH je výrazným spôsobom podmienený najmä daňovou disciplínou platiteľov tejto dane. Voľný pohyb tovaru, osôb, kapitálu a práce v rámci vytvoreného vnútorného trhu EÚ spôsobuje, že členské štáty EÚ čelia čoraz väčšiemu objemu daňových podvodov. Najväčšie podvody sa realizujú práve na DPH vzhľadom na fungovanie tejto dane, ako aj zrušenie hraničných kontrol v EÚ.

Keďže DPH je jednou z hlavných zložiek ŠR SR tak si uvedieme výber tejto dane za sledované obdobie od roku 2012 - 2017 v grafickej forme.

Graf č. 4 – Výber DPH v rokoch 2012 - 2017



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov EUROSTATU

Z Grafu. č. 3 môžeme vidieť kontinuálny nárast výberu DPH v sledovaných obdobiach. Kým v roku 2012 sa dosahoval výber DPH na úrovni 4,327 mld. EUR, kedy sme dosahovali najmenší výber z tejto dane, tak v roku 2017 sme dosiahli výber na úrovni 5,957 mld. EUR. V porovnaní 6 ročného obdobia ide o nárast na výbere DPH o približne 1,6 mld. EUR, čo z krátkodobého horizontu môžeme považovať za neperspektívny nárast, no na druhej strane vyšší výber DPH bol spôsobený práve zmenou legislatívnych opatrení, ktoré sa uplatnili v daňovom systéme SR od roku 2012 prostredníctvom Zákona o dani

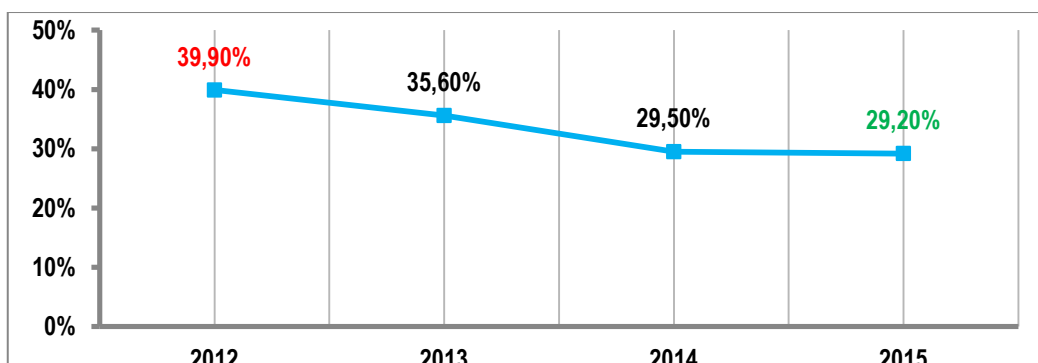
z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z. a predstavením Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016, ktorý schválila vláda SR 31.5.2012.

Akčný plán obsahoval 50 opatrení legislatívneho aj operatívneho charakteru, pričom jeho implementácia bola rozdelená do 3 etáp k 1.10.2012, 1.10.2013 a 1.10.2014. Spomedzi všetkých schválených opatrení si pre ilustráciu spomenie niektoré:

- zavedenie povinnosti skladať finančnú zábezpeku rizikovými osobami pri registrácii DPH – cieľom je zamedziť vstupu do systému DPH osobám, u ktorých je predpoklad, že ho budú zneužívať na páchanie trestných činov.
- rušenie registrácie DPH nekontaktným osobám a nekomunikujúcim platiteľom – cieľom je identifikovať osoby, ktoré si neplnia svoje povinnosti a sú nekontaktné, pričom väčšinou plnia úlohu nastrčených osôb.
- zavedenie kontrolného výkazu DPH v elektronickej forme – týmto opatrením získala FS SR účinný nástroj na identifikáciu podvodných správaní daňového subjektu. Tento automatizovaný systém kontroly a vyhodnocovania stanovených v kontrolnom výkaze DPH umožňuje napríklad odhalenie karuselových a reťazových podvodov, odhalenie výmeny faktúr v účtovníctve, odhalenie vystavených faktúr nezaevidovaných v účtovníctve, odhalenie nepoužívania ERP, či odhalenie neplatiteľov dane vystavujúcich faktúru s daňou. KV DPH priniesol aj zvýšenie efektivity daňových kontrol na DPH. Jeho zavedením FS SR zaznamenala napríklad rapídny prechod z NO do optimalizácie daňovej povinnosti, či zrýchlenie procesu zániku, prepisu spoločností na spoločníkov.

Ako ďalšie si v súvislosti s DPH uvidíme grafickú ilustráciu medzery DPH, ktorá odráža rozdiel medzi teoretickým stavom (uvedenom v zákone o ŠR) a skutočným stavom. Za rok 2015 sa odhaduje únik na DPH v hodnote 2.256 miliárd EUR.

Graf. č. 5 – medzera HDP v rokoch 2012 – 2015

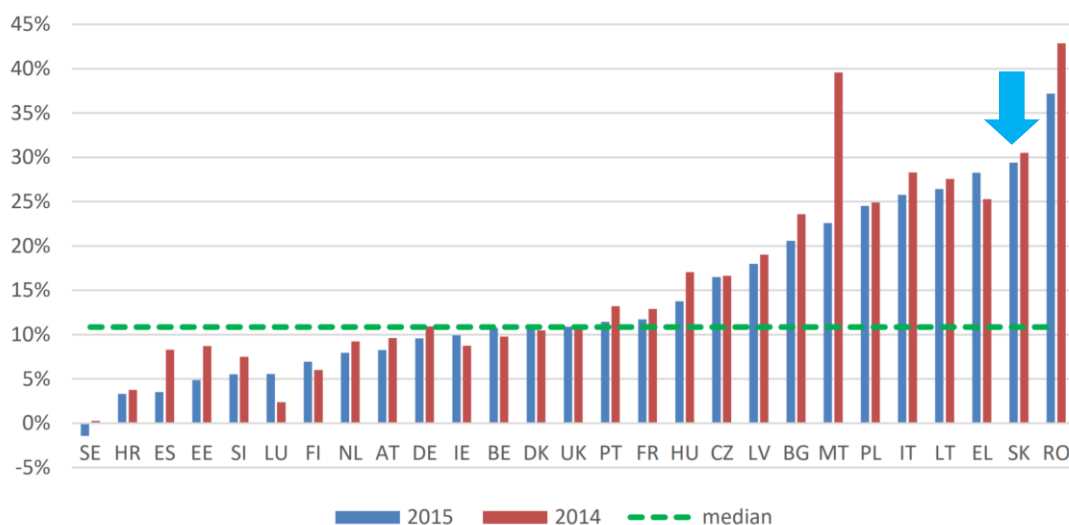


Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Inštitútu finančnej politiky. Dostupné na: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>

Medzera DPH od roku 2012 má klesajúci charakter, čo si môžeme všimnúť z prvého pohľadu. Kým v roku 2012 dosahovala medzera HDP úroveň 39,9 p. b., tak v roku 2015 už dosahovala 29,2 p. b., čo znamená pokles o 10,7 p. b. Zníženie podielu na medzere HDP bolo spôsobené práve prijatými legislatívnymi opatreniami a spustením akčného plánu. Ako sme si uviedli vyššie, tak boli zavedené viaceré opatrenia na zlepšenie výberu DPH ako napr. zavedenie registračných pokladníc v roku 2014, či spustenie Národnej bločkovej lotérie v roku 2013.

V porovnaní medzery DPH medzi krajinami EÚ sa Slovensko umiestnilo na 26 mieste v roku 2015. Za Slovenskom nasledovalo už len Rumunsko. Tým pádom sme dosahovali druhú najvyššiu medzeru DPH na úrovni 29,4% podľa štúdie, ktorú uviedla EK. Aj keď sa výber DPH na úrovni krajín EÚ zlepšuje stále však chýbajúce objemy ostávajú neprijateľne vysoké. Za rok 2015 tak EÚ krajiny prišli podľa odhadov pri neefektívnom výbere DPH celkovo o 152 mld. EUR. Porovnanie sa nachádza v grafe. č. 6.

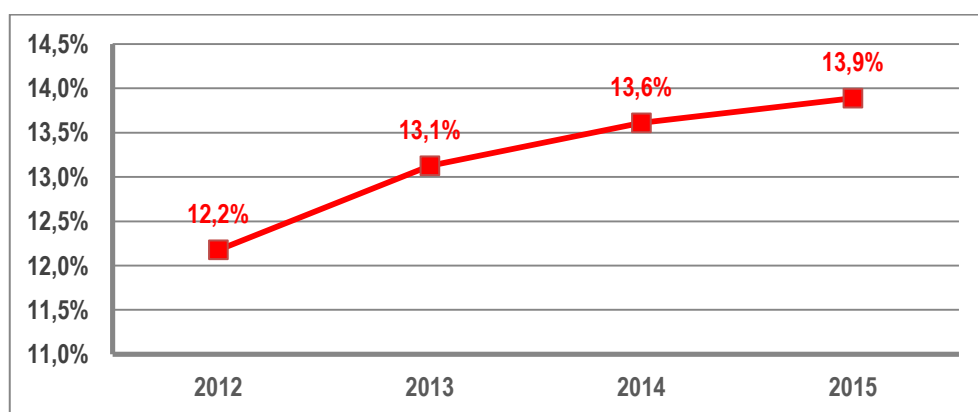
Graf č. 6 – Komparácia krajín EÚ v rámci medzery DPH v rokoch 2014 a 2015



Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*. [online]. 18 September 2017. Warsaw: European Commission. p. 17. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

Štátny výber daní súvisí aj s efektivitou výberu, ktorá je reprezentovaná tzv. EDS – efektívna daňová sadzba, ktorá indikuje, že čím vyšší percentuálny podiel dosahuje, tak tým vyšší je výber daní v danom štáte. EDS v prípade DPH predstavuje podiel výnosu DPH na daňovej základni. EDS znázorňuje graf. č. 7.

Graf č. 7 – EDS v období rokov 2012 - 2015



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Inštitútu finančnej politiky. Dostupné na: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>

Od roku 2012 EDS narastala, čo bolo ovplyvnené zavedenými zmenami v oblasti DPH. V roku 2012 dosahovala EDS DPH 12,2% a v roku 2015 už 13,9%, čo predstavuje nárast o 1,7 p. b. a tým aj zvýšenie efektívnosti výberu tejto dane.

MF SR predložilo v súvislosti boja proti daňovým únikom dňa 26.4.2017 Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018, ktorý vyplýva z Programového vyhlásenia vlády na roky 2016 – 2020, v ktorom sa zaviazala pokračovať v plnení úloh z Aktualizovaného akčného plánu boja proti daňovým podvodom. Akčný plán z roku 2012 predstavoval súbor 50 opatrení legislatívneho aj operatívneho charakteru v daňovom, trestnom aj obchodnom práve, ktorý bol rozdelený do troch etáp realizácie. V dôsledku zintenzívnenia a zefektívnenia spolupráce jednotlivých zložiek boli postupne identifikované ďalšie oblasti, v ktorých bolo potrebné nastavenie nových a účinných opatrení v boji proti podvodom. Nový akčný plán obsahuje 21 opatrení, ktoré reagujú na potreby aplikačnej praxe a ich cieľom je eliminácia nových foriem daňovým podvodov. Opatrenia sú zamerané hlavne proti nekalým praktikám pri fúziách obchodných spoločností, zabráneniu daňovým únikom ako aj elimináciu podvodov s minerálnym olejom. Taktiež sa v novom akčnom pláne navrhuje rozšírenie registra diskvalifikácií aj o nespoľahlivé daňové subjekty a vytvorenie novej inštitúcie pre správu majetku zaisteného v trestnom, daňovom a inom správnom konaní, aby sa efektívne nakladalo so zaisteným majetkom. Kontrolný dátum na plnenie prijatého akčného plánu sa stanovil na 31.12.2018⁵⁴

V oblasti boja proti daňovým podvodom na SR sú v rámci európskeho práva implementované do práva SR smernice a jeden návrh v prípade DPH. Medzi najnovšie zmeny týkajúce sa implementácie práva EÚ možno zaradiť Akčný plán BEPS, ktorý je zameraný na boj proti erózii základu dane a presunu ziskov medzinárodných spoločností do krajín s nízkym daňovým zaťažením. V tejto súvislosti sa očakáva, že jednotlivé krajiny vrátane SR implementujú BEPS do svojich právnych predpisov. Niektoré akčné plány už SR prijala do svojej daňovej legislatívy. Týka sa to týchto opatrení:

- Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj vo forme super – odpočtu 25% z oprávnených nákladov v rámci §30c Zákona o dani z príjmov.

⁵⁴ ROKOVANIE VLÁDY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Návrh Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018. [online]. 26.4.2017. Bratislava: NR SR. Dostupné na: <http://www.rokovania.sk/Rokovanie.aspx/BodRokovaniaDetail?idMaterial=26460>

- Akcie 8-10: Prispôsobenie transferových cien ekonomickej aktivite – prijaté zmeny a doplnenia sa týkajú najmä dvoch oblastí a to aplikácie princípu nezávislého vzťahu a nehmotného majetku.
- Akcia 13: Country-by-Country Reporting (CBR) – dokument o automatickej výmene informácií bol podpísaný dňa 30.6.2016. Pravidlá CBR sa vzťahujú na veľké nadnárodné skupiny s konsolidovaným ročným obratom presahujúcim čiastku 750 miliónov EUR, ktoré budú na ročnej báze nahlasovať informácie relevantným finančným úradom v danom členskom štáte. Jednotlivé úrady z členských štátov si následne budú automaticky vymieňať tieto informácie o globálnej alokácii príjmov, ziskov, kapitálu a pod. Pravidlá CBR by mali zabezpečiť jednoduchšie odhaľovanie nepresnosti v cenách korporátnych spoločností a taktiež súvisiace daňové úniky.
- Akcia 14: Zefektívnenie mechanizmu riešenia sporov – cieľom opatrenia je vyvinúť riešenia za účelom odstránenia prekážok, ktoré stoja pred krajinami pri riešení sporov v súvislosti so zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia vzájomnou dohodou. SR má uzatvorené účinné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia so 65 krajinami a taktiež má snahu renegociovať zmluvy takým spôsobom, aby vyhovovali najnovším požiadavkám.
- Akcia 15: multilaterálny nástroj – ide o efektívnejší nástroj na renegociáciu súčasných bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia ako aktualizovať tieto zmluvy separátne na bilaterálnej úrovni. V rámci tohto nástroja SR plánuje pristúpiť v termíne s ohľadom na platný legislatívny proces.⁵⁵

V súvislosti so zmenami OECD BEPS sa od 1.1.2018 prijali aj niektoré ustanovenia vyplývajúce zo Smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12.júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu. V súlade so smernicou sa prijala zmeny vo vnútroštátnom práve SR napríklad zavedenie dane pri odchode u PO (exit tax). V prípade presunu majetku daňovníka, odchode daňovníka alebo presune podnikateľskej činnosti daňovníka do zahraničia sa uplatňuje 21% daň pri odchode. Pri zdanení sa uplatní fikcia predaja majetku resp. predaja podniku alebo jeho časti.⁵⁶

Členské štáty budú musieť do 31. decembra 2018 transponovať smernicu do svojich vnútroštátnych zákonov a iných právnych predpisov s výnimkou pravidiel

⁵⁵ BDR. *Implementácia akčných plánov BEPS do slovenskej daňovej legislatívy*. [online]. Dostupné na: <https://www.bdrbb.sk/implementacia-akcných-planov-beps-do-slovenskej-danovej-legislativy/>

⁵⁶ TREND. *Vládny balíček zmien v oblasti daní od roku 2018*. [online]. 15.11.2017. Bratislava: PR. Dostupné na: <https://www.etrend.sk/podnikanie/vladny-balicek-zmien-v-oblasti-dani-od-roku-2018.html>

týkajúcich sa zdaňovania pri odchode, pre ktoré je lehota transpozície stanovená na 31. decembra 2019. Členské štáty, ktoré majú zavedené cielené pravidlá, ktoré sú rovnako účinné ako pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov, môžu svoje pravidlá uplatňovať dovtedy, kým OECD dosiahne dohodu o minimálnom štandarde alebo najneskôr do 1. januára 2024.

Pri transpozícii pravidla v čl. 4 o limitovaní úrokov bola využitá možnosť z čl. 11 ods. 4, kde si Slovenská republika zvolila možnosť zachovania existujúcich národných štandardov - existujúce ustanovenie § 21a - Pravidlo nízkej kapitalizácie.⁵⁷

4.2.2.1 Daňová kobra ako nástroj boja proti daňovým podvodom

Daňová kobra vznikla počas druhej etapy realizácie Akčného plánu boja proti daňovým podvodom, ktorý bol vytýčený na roky 2012 – 2016 s účinnosťou od 1.10.2013, kde v rámci operatívnych činností bol schválený bod 33 – Zriadenie špecializovaných tripartitných tímov (daňový špecialista, vyšetrovateľ, prokurátor) na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti. Daňová kobra zoskupuje inštitúcie Finančnej správy, Generálnej prokuratúry, Prezídia policajného zboru a Národnej kriminálnej agentúry (NAKA), pričom svoju činnosť začala už v roku 2012.

Daňová kobra priniesla od svojho vzniku značné výsledky. Jednotlivým tímom sa podarilo svojou činnosťou zachrániť 45 miliónov EUR, ktoré sa podvodným spôsobom žiadali neoprávnene vyplatiť zo štátneho rozpočtu. Navyše sa touto činnosťou identifikovala aj podvodná DPH vo výške 187 595 898,43 EUR.

Súhrnný prehľad o činnosti Daňovej kobry je uvedený v tabuľke č. 2.

⁵⁷ NÁRODNÁ RADA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Dôvodová správa*. [online]. Dostupné na: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/Download.aspx?DocID=442074>

Tabuľka č. 2 – súhrnný prehľad činnosti Daňovej kobry v rokoch 2012 – 2016

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

Zdroj: ROKOVANIA VLÁDY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Návrh aktualizácie Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016.* [online]. 8.7.2015. Bratislava: NR SR. Dostupné na: <http://www.rokovania.sk/Rokovanie.aspx/BodRokovaniaDetail?idMaterial=24783>

V období rokov 2012 – 2016 Daňová kobra otvorila 1897 daňových kontrol za 5717 zdaňovacích období a preverila pritom 741 spoločností. Taktiež začala fungovanie v 78 trestných záležitostiach, z ktorých 20 prípadov skončilo obžalobou. Orgánom činným v trestnom konaní sa podarilo v tejto súvislosti rozložiť 3 zločinecké skupiny a 15 organizovaných skupín. Daňová kobra má od roku 2016 rozpracovaných vyše 200 konaní v spoločnostiach a vyše 380 daňových kontrol, pričom sa očakáva nález vo vyše 92 miliónov EUR.⁵⁸

4.2.2.2 *Fiscalis 2020 ako nástroj boja proti daňovým podvodom v EÚ s účinnosťou v SR*

Daňová politika EÚ významne prispieva k boju proti daňovým podvodom a podporuje výber príjmov pre rozpočty EÚ a členských štátov. Je kľúčovým prvkom úsilia o posilnenie vnútorného trhu EÚ, v ktorom koexistencia 28 vnútroštátnych daňových systémov vyvoláva otázky dvojitého zdanenia a narušenia hospodárskej súťaže. Program Fiscalis 2020 pomáha daňovým správam v členských štátoch plne vybudovať riešenia budúcich výziev v daných oblastiach.

Program Fiscalis 2020 je program spolupráce EÚ, ktorý umožňuje vnútroštátnym daňovým správam vytvárať a vymieňať si informácie a odborné znalosti. Umožňuje rozvíjať a prevádzkovať hlavné transeurópske informačné systémy v partnerstve, ako aj vytvárať rôzne vzájomné vzťahy medzi ľuďmi prostredníctvom medzinárodného

⁵⁸ FINWEB. *Daňová kobra odhalila za štyri roky podvody za takmer 700 miliónov eur.* [online]. 04.12.2016. Dostupné na: <https://finweb.hnonline.sk/ekonomika/870681-danova-kobra-odhalila-za-styri-roky-podvody-za-takmer-700-milionov-eur>

združovania v rámci celej Európy. Program má rozpočet 234,3 milióna EUR a programové obdobie je stanovené na 7 rokov.

Fiscalis 2020 sa vzťahuje na obdobie rokov 2014 – 2020 v nadväznosti na predchádzajúce programy, ktoré sa začali už v roku 1993. Program sa ustanovuje Nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1286/2013 z 11.12.2013, ktorým sa ustanovuje akčný program na zlepšenie fungovania daňových systémov v EÚ na obdobie 2014 – 2020.

Ciele Fiscalis 2020 sú nasledovné:

- Všeobecný cieľ – zlepšiť správne fungovanie daňových systémov na vnútornom trhu posilnením spolupráce medzi zúčastnenými krajinami, daňovými úradmi a samotnými úradníkmi
- Konkrétny cieľ – podporiť boj proti daňovým podvodom, daňovým únikom a ADP a vykonávanie právnych predpisov EÚ v oblasti zdaňovania prostredníctvom:
 - zabezpečenia výmeny informácií
 - podpore administratívnej spolupráce
 - posilnenie administratívnych kapacít zúčastnených krajín s cieľom pomôcť znížiť administratívne zaťaženie daňových orgánov a nákladov na dodržiavanie predpisov pre daňových poplatníkov
- Operačné ciele a priority programu:
 - implementovať, zlepšiť, prevádzkovať a podporovať európske informačné systémy pre zdaňovanie,
 - podporovať činnosti administratívnej spolupráce,
 - posilniť zručnosti a schopnosti daňových úradníkov,
 - zlepšiť pochopenie a vykonávanie právnych predpisov EÚ v oblasti daní,
 - podporovať zlepšovanie administratívnych postupov a zdieľanie správnych administratívnych postupov.

Uvedené ciele a priority sa majú realizovať s osobitným dôrazom na podporu boja proti daňovým podvodom, daňovým únikom a ADP. Ciele všetkých činností v rámci programu musia byť v súlade s cieľmi a prioritami uvedených v nariadení o programe. Pri

uskutočňovaní programu je za implementáciu zodpovedná Komisia a taktiež jej pomáha výbor Fiscalis 2020 zložený z delegátov z každého členského štátu EÚ.⁵⁹

Slovenská republika sa angažuje v programe Fiscalis už od roku 2010 v rámci programu Fiscalis 2013. Každá zúčastnená krajina má možnosť čerpať grant zo stanoveného rozpočtu.

V rámci programu Fiscalis 2020 je poskytovaná finančná podpora rôznym typom akcií. Ide napríklad o budovanie európskych informačných systémov, či spoločné akcie, v rámci ktorých sa uskutočňujú dvojstranné alebo mnohostranné kontroly, budovanie kapacít verejnej správy a iné. Pre umožnenie čerpania príspevku z programu jednotlivé členské štáty EÚ každoročne uzatvárajú tzv. dohodu o grante na akciu s viacerými príjemcami medzi EK a konzorciom účastníckych krajín. SR čerpala za rok 2014 grant vo výške 134 000 EUR a v roku 2015 sumu 115 000 EUR. Na účely implementácie programu prijíma EK formou vykonávaných aktov ročné pracovné programy, v ktorých sa stanovujú sledované ciele, očakávané výsledky, spôsob vykonávania jednotlivých akcií a ich celková suma. Program Fiscalis je v Slovenskej republike zastrešený pod MF SR.⁶⁰

4.3 Digitálne platformy v EÚ a v SR

Digitálne hospodárstvo mení spôsob, akým spolupracujeme, nakupujeme a obchodujeme. Digitálne spoločnosti rastú oveľa rýchlejšie než hospodárstvo ako celok a tento trend bude pokračovať. Digitálne technológie prinášajú spoločnosti veľa výhod a z hľadiska daní vytvárajú príležitosti pre daňové správy a ponúkajú riešenia na zníženie administratívnej záťaže, zjednodušenie spolupráce medzi daňovými orgánmi, ako aj na riešenie daňových únikov. Hlavným problémom však ostáva, ako digitálne výzvy riešiť v modernej dobe a aké vhodné nástroje zvoliť tak, aby zdaňovanie príjmov PO z digitálnych spoločností bol čo najefektívnejší.

4.3.1 Digitálne platformy v EÚ

Digitalizácia vytvára tlak na medzinárodný daňový systém z dôvodu meniacich sa obchodných modelov. Tvorcovia daňových politík sa intenzívne snažia nájsť také riešenia,

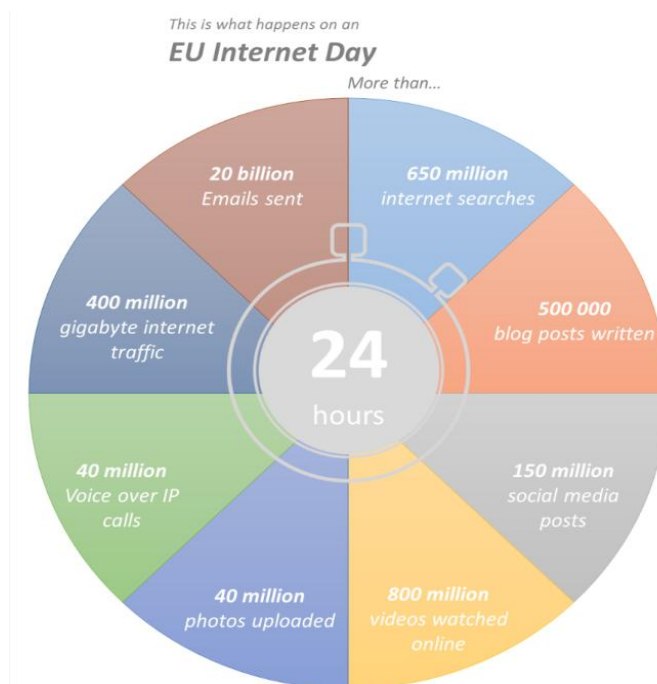
⁵⁹ EURÓPSKA KOMISIA. *Program Fiscalis 2020*. [online]. Brusel: Európska komisia. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/fiscalis-2020-programme_en

⁶⁰ MF SR. *Program Fiscalis*. [online]. 21.04.2015. Bratislava: MF SR. Dostupné na: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10146>

ktoré dokážu zabezpečiť spravodlivé a účinné zdaňovanie, pretože sa digitálna transformácia hospodárstva zrýchľuje a existujúce pravidlá zdaňovania príjmov PO sú zastarané a nedokážu zachytiť takýto vývoj. Uplatňovaním súčasných pravidiel zdaňovania príjmov PO na digitálne hospodárstvo viedlo k nesúladu medzi miestom, kde sa zisk zdaňuje a kde sa vytvára hodnota. Súčasné pravidlá nedokážu zachytiť globálny dosah digitálnych činností, v prípade ktorých fyzická prítomnosť už viac nie je požiadavkou na poskytovanie digitálnych služieb.

Komisia v súvislosti s globálnou digitalizáciou predložila digitálny daňový balík, pretože podľa štúdie *InternetLiveStats.com* sa každý deň v Európe napíše 20 miliárd e-mailov, 150 miliónov príspevkov na sociálnych sieťach a uskutoční sa 650 miliónov online vyhľadávaní. Štatistiky ukazujú, ako prítomnosť internetu zmenila náš každodenný život. Podrobnejšie štatistiky sú uvedené v schéme č. 4.

Schéma č. 3 – Európsky využívanie internetu za deň



Zdroj: EURÓPSKA KOMISIA. *Questions and Answers on a Fair Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*. [online]. Brusel: Európska komisia. 21.03.2018. Dostupné na: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.htm

Návrh na riešenie zdaňovania digitálnych platforiem prišiel v podobe oznámenia v roku 2017 s názvom *Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh*. V oznámení bolo spomenutých niekoľko nových spôsobov podnikania:

Model online maloobchodníka – ide o prípad, v ktorom online platformy predávajú tovar alebo spájajú kupujúcich a predávajúcich výmenou za poplatok za transakciu alebo umiestnenie alebo za províziu. Ako príklad sa uvádzajú spoločnosti Amazon, či Alibaba.

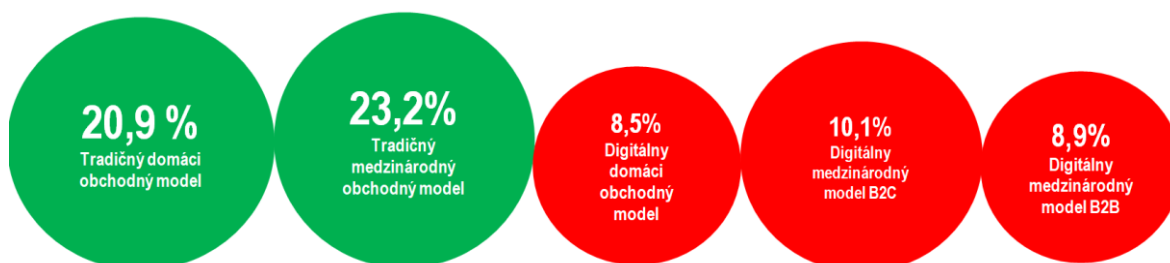
Model sociálnych médií – kde sa vlastníci siete spoliehajú na výnosy z reklamy na základe doručovania cielených marketingových správ spotrebiteľom. Medzi príklad takýchto typov podnikov sa uvádzajú Facebook, Xing, Qzone.

Model predplatného – platformy účtujú poplatky za predplatné na nepretržitý prístup k digitálnym službám (hudba, video) Sem boli zaradené napríklad Netflix, Spotify, i iQiyi.

Model kolaboratívnej platformy – digitálne platformy spájajú voľnú kapacitu a dopyt, na podporenie spotreby využívajú mechanizmy platobných prostriedkov založených na dobrej povesti a umožňujú jednotlivcom spoločne využívať prístup k aktívam namiesto toho, aby ich priamo vlastnili. Platformy si účtujú pevný alebo variabilný poplatok za každú transakciu. Ako príklad sa uviedli Airbnb, Blablacar, Didi Chuxing.

V tomto kontexte je nevyhnutný fakt, že EÚ potrebuje moderný daňový rámec, aby využívala digitálne príležitosti a zároveň zaručila spravodlivé zdaňovanie. Spoločné podmienky sú základným predpokladom na to, aby všetky podniky dokázali inovovať, rozvíjať sa a rásť s cieľom podporiť vyššiu mieru produktivity, prosperity, či zamestnanosti. Miera digitalizácie sa v rôznych oblastiach líši a to hlavne medzi oblasťami, ktoré disponujú špičkovými technológiami a tradičnejšími oblasťami, ako aj na úrovni jednotlivých členských štátov alebo regiónov. V tejto súvislosti existujú aj značné rozdiely medzi veľkými korporátmi a MaSP. Podľa návrhu sa na domáce digitalizované obchodné modely v priemere vzťahuje EDS na úrovni 8,5%, čo predstavuje polovičnú mieru zaťaženia ako pri tradičných obchodných modeloch.

Schéma č. 4 – Priemerná EDS v EÚ 28



Zdroj: EURÓPSKA KOMISIA. *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade: Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh.* [online]. Brusel: Európska komisia, s.7. 21.09.2017. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=SK>

Dôvodom sú charakteristiky digitalizovaných obchodných modelov, ktoré sú vo veľkej miere založené na nehmotnom majetku a využívajú daňové stimuly a taktiež aj podobné výhody nízkeho daňového zaťaženia. Tento predpoklad nezahŕňa ADP, prostredníctvom ktorého možno daňové zaťaženie prakticky znížiť na nulovú úroveň.

Medzi najdôležitejšie výzvy, ktoré EK predložila v návrhu patrili:

Reformácia medzinárodného daňového rámca, ktorý bol pôvodne vypracovaný na začiatku 20. storočia a už neslúži svojmu účelu – fungoval v prípade tradičných kamenných spoločností, ale obchodné činnosti majú čoraz viac globalizovanú a digitalizovanú podobu tak staré pravidlá zdaňovania na tieto spoločnosti už neplatia.

Základnou zásadou pri DPPO je, že zisk sa má zdaňovať tam, kde vzniká jeho hodnota – v digitalizovanom prostredí nie je vždy jasné, čo je touto hodnotou, ako ju merať a kde vznikla.

Medzi dve hlavné politické výzvy, ktoré boli uvedené v oznámení sa zhrnuli nasledovným spôsobom:

kde sa má zdaňovať ? (súvislosť) – ako stanoviť a ochraňovať práva zdaňovania v krajine, v ktorej spoločnosti môžu poskytovať digitálne služby bez fyzickej prítomnosti

alebo len s minimálnou mierou fyzickej prítomnosti napriek tomu, že vykazujú obchodnú prítomnosť.

čo sa má zdaňovať ? (vytváranie hodnoty) – ako pripísať zisk v nových digitalizovaných obchodných modeloch založených na nehmotnom majetky, údajoch a vedomostiach.

Na riešenie týchto otázok je potrebný komplexný prístup k zdaňovaniu v digitálnom hospodárstve, aby sa splnil vytýčený cieľ spravodlivého a účinného zdaňovania. Prostredníctvom digitálneho jednotného trhu by sa mal podporiť rast a konkurencieschopnosť EÚ. Tieto ciele boli stanovené ako východisko z parciálnych cieľov:

Spravodlivosť – zabezpečenie podmienky zdaňovania PO v mieste, kde sa hodnota vytvára, pričom je nevyhnutné zachovať rovnaké podmienky a systém, ktorý je odolný proti zneužívaniu. Tým sa má docieľiť spravodlivé odvádzanie podielov spoločností bez ohľadu na ich veľkosť, rozsah digitalizácie, či sídla V EÚ alebo mimo nej.

Konkurencieschopnosť – má sa vytvoriť správne daňové prostredie umožňujúce rozširovanie začínajúcich spoločností. Taktiež sa má podporovať prosperita spoločností na jednotnom trhu. Ak sa má dosiahnuť lepšia konkurencieschopnosť EÚ, tak sa musia odstrániť veškeré už existujúce prekážky a predchádzať tak vzniku nových prekážok v oblasti daní, ktoré by bránili vzniku nových spoločností vytvárajúcich pracovné miesta a inovácie.

Integrita jednotného trhu – smerovanie k spoločnému riešeniu bez uplatňovania jednostranných opatrení, ktoré by mohli narušovať stabilitu jednotného trhu. Nekoordinované vnútroštátne opatrenia môžu viesť k fragmentácii jednotného trhu, narušeniam a daňovým prekážkam, ktoré môžu brániť spoločnostiam na jednotnom trhu.

Udržateľnosť – cieľom je zabezpečiť, aby systém zdaňovania príjmu PO bol vhodný pre budúcnosť a dlhodobú udržateľnosť. Pravidlá zdaňovania sa musia prispôbiť tak, aby zachytávali noví digitalizované obchodné modely.

EK ďalej uviedla v oznámení aj ďalšie kroky ako napríklad:

Pravidlá týkajúce sa SP – má sa vymedziť minimálna úroveň činnosti, ktorú je potrebné vykonávať v krajine, aby mohol byť podnik v danej krajine aj zdanený, pričom

vo veľkej miere vychádzajú z fyzickej prítomnosti. Prostredníctvom digitálnych technológií môžu v súčasnosti spoločnosti vykonávať svoju činnosť a vykazovať hospodársku prítomnosť v jurisdikcii trhu bez toho, aby v tejto jurisdikcii mali fyzickú prítomnosť. Preto EK vyžadovala, aby sa stanovili alternatívne ukazovatele hospodárskej prítomnosti, aby sa ochraňovalo právo zdaňovania.

Pravidlá TP – v súčasnosti sú nastavené len na spoločnosti, ktoré majú fyzickú prítomnosť v krajine a sú určené pre tradičné obchodné modely a hospodárske prostredia. Digitálne hospodárstvo vo veľkej miere vychádza z nehmotného majetku, ktorý sa stáva čoraz viac hodnotnejším a ktorého hodnotu je ťažké stanoviť. Výzva si preto vyžaduje alternatívne metódy pripisovania zisku, v ktorých je lepšie zachytená tvorba hodnoty v nových obchodných modeloch. Tieto modely by sa mali zväziť spolu so zmenami, ktoré sa týkajú SP. Súčasné možnosti zneužívania pravidiel týkajúcich sa SP a TP umožňujú presúvať zisk medzi krajinami a preto by sa mali nastaviť pravidlá, ktoré by týmto praktikám zabránili a posilnilo by tak dodržiavanie predpisov a tým zaručilo zdanenie dosiahnutého zisku v EÚ.

CCCTB – poskytuje rámec EÚ pre revidované pravidlá týkajúce sa SP pripisovanie zisku veľkých korporátov s využitím prístupu rozdeľovania na základe vzorca v závislosti od aktív, predaja a práce, ktorý má lepšie odrážať miesto vytváranie hodnoty. Preto sa majú preskúmať možnosti vylepšenia s cieľom zachytiť digitálne činnosti.

Medzi alternatívy krátkodobého riešenia boli zahrnuté napríklad vyrovnávacia daň z obratu digitálnych spoločností, zrážkova daň z elektornických transakcií, či odvod príjmov dosiahnutých z poskytovania digitálnych služieb alebo reklamnej činnosti.⁶¹

V marci 2018 bola výzva na medzinárodnej úrovni s cieľom zaručiť spravodlivé zdanenie príjmu všetkých zúčastnených aktérov digitálneho hospodárstva identifikovaný v rámci správy o opatrení č. 1 projektu OECD BEPS/G20 v predbežnej správe o zdaňovaní digitálneho hospodárstva. Výzva bola predložená ministrom financií skupiny G20, pričom sa stanovilo, že dosiahnuť potrebné riešenia v digitálnej oblasti založených na konsenze sa má uskutočniť do roku 2020. Preto dňa 21.03.2018 EK navrhla nové pravidlá, aby sa digitálne obchodné činnosti v EÚ zdaňovali spravodlivo a v prospech rastu. Cieľom

⁶¹ EURÓPSKA KOMISIA. *Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade: Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh*. [online]. Brusel: Európska komisia, s. 6 – 11. 21.09.2017. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=SK>

opatrení je to, aby sa EÚ stala svetovým lídrom pri navrhovaní daňových zákonov vhodných pre modernú ekonomiku a digitálny vek.

Rozmach digitálnych podnikov, ako sú sociálne médiá, digitálne platformy, či poskytovatelia online obsahu, v značnej miere prispievajú k hospodárskemu rastu EÚ. Súčasné daňové pravidlá neboli navrhnuté s ohľadom na spoločnosti, ktoré sú globálne, virtuálne alebo majú len malú resp. žiadnu fyzickú existenciu. V súčasnosti je 9 z 20 najväčších spoločností z hľadiska trhovej kapitalizácie digitálnych, pričom pred 10 rokmi bol tento pomer 1:20. Súčasné daňové predpisy sa nevzťahujú na zisky z lukratívnych činností, ako je napríklad predaj údajov a obsahu vytvorených používateľmi. Ak sa má digitálne hospodárstvo zdaňovať spravodlivo, udržateľne a v prospech rastu, jediným východiskom je koordinovaný prístup.

EK predložila v súvislosti s vyššie uvedenými informáciami, 2 odlišné legislatívne návrhy, ktoré povedú k spravodlivejšiemu zdaňovaniu digitálnych činností v EÚ.

Prvá iniciatíva je zameraná na reformu pravidiel zdaňovania PO, aby sa zisky evidovali a zdaňovali tam, kde podniky intenzívne komunikujú s používateľmi cez digitálne kanály. EK dané riešenie uprednostňuje z dlhodobého hľadiska.

Druhý návrh reaguje na výzvy viacerých členských štátov. Treba zaviesť dočasnú daň z hlavných digitálnych činností, ktoré v súčasnosti v EÚ vôbec nie sú zdaňované.

V danom balíku sa stanovuje koherentný prístup EÚ k systému zdaňovania v digitálnej oblasti, ktorý podporuje digitálny jednotný trh a bude slúžiť ako jedno z východísk medzinárodných diskusií zameraných na riešenie tejto otázky na celosvetovej úrovni.

Spoločná reforma únijných pravidiel zdaňovania PO za digitálne činnosti ako návrh č. 1 má umožňovať členským štátom zdaňovať zisky, ktoré vznikajú na ich území, aj keď tam podnik fyzicky nesídlí. Novými pravidlami by sa zabezpečilo, aby online podniky prispievali k VF rovnakým spôsobom ako tradičné spoločnosti. Digitálna platforma bude mať digitálnu prítomnosť, teda virtuálnu SP v členskom štáte, ktorá sa bude považovať za zdaniteľnú, ak bude platforma spĺňať jedno z nasledujúcich kritérií:

- ročné príjmy v danom členskom štáte presiahnu prahovú hodnotu 7 miliónov EUR,
- má v členskom štáte v priebehu daňového roka viac ako 100 tisíc používateľov,

- medzi podnikom a odberateľmi jeho služieb vznikne v rámci daňového roka viac ako 3000 obchodných zmlúv.

Novými pravidlami sa mení aj spôsob delenia ziskov medzi členské štáty, aby sa lepšie zohľadnilo, ako spoločnosti dokážu vytvárať hodnotu online – napríklad v závislosti od toho, kde sa používateľ nachádza v čase spotreby.

Nový systém zabezpečuje skutočné prepojenie medzi miestom, kde sa vytvárajú zisky z digitálnych služieb a miestom, kde sa tieto zisky zdaňujú. Opatrenie by sa mohlo začleniť do rozsahu pôsobnosti CCCTB DPPO, čo je iniciatíva, ktorú už Komisia navrhla na rozdeľovanie ziskov veľkých nadnárodných skupín tak, aby sa lepšie zohľadnilo, kde sa vytvára hodnota.

Dočasná daň z určitých príjmov z digitálnych činností je návrhom č. 2. Dočasnou hodnotou sa zabezpečí, aby činnosti, ktoré v súčasnosti nie sú účinne zdaňované, začali prinášať členským štátom okamžitý príjem. To by zároveň pomohlo vyhnúť sa jednostranným opatreniam na zdanenie digitálnych činností v určitých členských štátoch, čo by mohlo viesť k vzniku odlišných vnútroštátnych reakcií, ktoré by mohli byť škodlivé pre jednotný trh. Na rozdiel od návrhu č. 1 by sa táto daň vzťahovala na príjmy vytvorené z niektorých digitálnych činností, na ktoré sa súčasný rámec vôbec nevzťahuje. Daný systém sa bude uplatňovať len ako predbežné opatrenie, kým sa nezavedie komplexná reforma a má zabudované mechanizmy na zabránenie dvojitého zdanenia.

Daň sa bude uplatňovať na príjmy vytvorené z činností, kde používatelia zohrávajú významnú úlohu pri vytváraní hodnôt a ktoré sa najťažšie zachytávajú súčasnými daňovými pravidlami, ako sú:

- príjmy z online predaja reklamného priestoru,
- príjmy z digitálnych sprostredkovateľských činností, ktorými sa používateľom umožňuje vzájomná interakcia a ktoré dokážu uľahčiť predaj tovaru a služieb medzi nimi,
- príjmy z predaja údajov získaných na základe informácií, ktoré poskytnú používatelia.

Daňové príjmy sa majú vyberať v tých členských štátoch, kde sa nachádzajú používatelia a uplatňovali by sa len na spoločnosti s celkovými ročnými celosvetovými príjmami vo výške aspoň 750 miliónov EUR a príjmami v EÚ vo výške aspoň 50 miliónov EUR. Tým sa pomôže zabezpečiť, aby menšie začínajúce a rozširujúce sa podniky zostali

nezaťažené. Ak sa daň ustanoví na úrovni 3%, členské štáty by mohli získať odhadovaný príjem v objeme 5 miliárd EUR ročne.⁶²

Uvedené návrhy boli schválené Radou v Smernici Rad COM(2018) 147 final, ktorou sa vyžaduje od členských štátov, aby zahrnuli do svojich vnútroštátnych pravidiel DPPO, aby si mohli uplatňovať svoje práva zdanenia. Uvedenou smernicou sa taktiež vymedzil pojem SP na poskytovanie digitálnych služieb. Pravidlá sa majú vzťahovať na všetkých daňovníkov podliehajúcich DPPO bez ohľadu na ich daňovú rezidenciu, či už je v EÚ alebo mimo nej. Transpozícia smernice sa má prijať členskými štátmi najneskôr do 31.12.2019 v podobe zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení potrebných na dosiahnutie súladu s uvedenou smernicou, pričom majú o svojom konaní informovať Komisiu. Ustanovenie sa uplatňujú od 1.1.2020 na zdaňovacie obdobia, ktoré začínajú v tento deň alebo po ňom.

S novou smernicou taktiež vznikol podľa článku 7 aj Výbor pre zdaňovanie digitálnej ekonomiky (DigiTax), ktorý sa skladá zo zástupcov členských štátov a Komisie. Následne má prijať svoj rokovací poriadok. Úlohou Výboru DigiTax bude preskúmať otázky týkajúce sa uplatňovania tejto smernice, keď ich predloží predseda výboru, či z vlastnej iniciatívy predsedu alebo na základe žiadosti zástupcu členského štátu a informuje Komisiu o svojich záveroch.⁶³

Podľa návrhu, ktorý predstavila EK v marci 2018 sa plánujú zdaňovať v rámci digitálnych služieb aj nadnárodné giganty ako Google, či Facebook. Tieto spoločnosti by tak mohli čeliť 3% zrážkovej dani z obratu. V pôvodnom návrhu však bola uvádzaná daňová sadzba v rozmedzí od 1% - 5%. V prípade, že sa táto daň podporí, tak sa bude tento návrh vzťahovať len na nadnárodné korporáty s globálnymi tržbami nad 750 miliónov EUR a ročnými tržbami v EÚ nad 50 miliónov EUR.⁶⁴

⁶² EURÓPSKA KOMISIA. *Tlačová správa – Zdaňovanie v digitálnej oblasti: Komisia navrhuje nové opatrenia, aby všetky podniky v EÚ platili spravodlivé dane.* [online]. Brusel: europa.eu, 21.03.2018. Dostupné na: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_sk.htm

⁶³ EURÓPSKA KOMISIA. *Návrh SMERNICA RADY, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou COM(2018) 147 final.* [online]. Brusel: Európska komisia, s. 15 – 20. 21.03.2018. Dostupné na: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_1&format=PDF

⁶⁴ ŽIVÉ.SK. *EÚ chce od Googlu a ďalších digitálnych koncernov vybrať daň z tržieb.* [online]. 16.03.2018. Dostupné na: <https://www.zive.sk/clanok/131039/eu-chce-od-googlu-a-dalsich-digitalnych-koncernov-vyberat-dan-z-trzieb/>

4.3.2 *Digitálne platformy v SR*

Slovenská republika v súvislosti s navrhovanými opatreniami pri zdaňovaní digitálnych platforiem upriamila od roku 2018 svoju pozornosť na poskytovateľov služieb prostredníctvom týchto platforiem. Novela zákona o DzP, ktorá vstúpila do platnosti od roku 2018, zavádza povinnosť registrácie digitálnych platforiem, ktoré ponúkajú služby na území SR. Zmena sa týka zatiaľ len ubytovacích a dopravných platforiem, no MF SR plánuje zaviesť aj zdaňovanie voči internetovým gigantom ako Google, Facebook a taktiež zvažuje možnosti a spôsoby zdaňovania kryptomien ako Bitcoin.

V prípade Google, ktorý je najpopulárnejším vyhľadávačom na svete, je spoločnosť na Slovensku riadne registrovanou, pričom odvádza najviac daní v USA, kde zamestnáva aj najväčší počet svojich zamestnancov. Spoločnosť pritom platí na celom svete daň v priemere 20%. V roku 2016 Google pri príjme 1,3 milióna EUR zaplatil zo svojich tržieb 3,6% dane.

Podľa ministra financií SR p. Kažimíra je Slovensko vôbec jednou z prvých krajín, ktorá začala opatrenia v oblasti digitálnych platforiem a taktiež cieľom týchto opatrení je zabránenie odlivu ziskov mimo SR.

Od začiatku roka tak spoločnosti ako UBER, Airbnb, booking.com a ďalšie čakajú nové povinnosti pri poskytovaní svojich služieb na území SR. Po novom tak budú musieť všetky príjmy, ktoré plynú z poskytovania služieb na našom území zdaňovať na Slovensku.

Novela zákona o DzP zavádza povinnosť poskytovateľom služieb cez digitálne platformy, registráciu SP na území SR, v prípade, že tu poskytujú opakovane svoje služby formou sprostredkovania dopravy a ubytovania. Následne sa príjmy z takejto SP budú zdaňovať DzP.

V situácii, že poskytovateľ služieb, ktorým je zahraničná spoločnosť, takúto SP nezaregistruje, uplatní sa režim tzv. zrážkovej dane. To znamená, že z poplatku, ktorý spoločnosť odvedie zahraničnej spoločnosti za používanie jej platformy, jej bude zrazená 19% alebo 35% zrážková daň v závislosti na sídle skutočného príjemcu platby. V prípade prepravných služieb bude mať povinnosť zraziť a odviesť daň konkrétny vodič a pri ubytovacích službách konkrétne ubytovacie zariadenie, ktoré využívajú služby zahraničných portálov, ktoré si na území SR nezaregistrujú SP.

Tieto opatrenia majú tiež za cieľ zaistiť spravodlivé podnikateľské prostredie, aby operátory digitálnych platforiem, ktoré sú riadne zaregistrované a platia dane na území SR neboli znevýhodnené oproti tým, ktorí zámerne presúvajú svoje zisky do daňových rajov.⁶⁵

Avšak podľa SKDP sa považuje výklad, ktorý použilo MF SR v rozpore so zmluvami o zamedzení dvojitého zdanie, pretože dochádza k porušeniu zásady, že medzinárodná zmluva má prednosť pred zákonom. SKDP sa ďalej vyjadrila, že podobnú situáciu riešil Súdny dvor EÚ v spore medzi Rakúskom a Nemeckom, pričom skonštatoval, že definície pojmov v národnej legislatíve nie sú rozhodujúcim faktorom pri interpretácii zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Uplatňovaním novej legislatívy o zdaňovaní digitálnych platforiem sa podľa SKDP Slovensko vystavuje hrozbe súdnych sporov, pretože nejasná legislatíva spôsobuje problémy aj slovenským podnikateľom, ktorí využívajú služby internetových sprostredkovateľov. V prípade, že zahraničná digitálna platforma nezaregistruje na území SR svoju SP pre účely DzP prechádza povinnosť zraziť a odviesť zrážkovú daň z platieb za sprostredkovanie automaticky na slovenského podnikateľa, pričom za nedodržanie tejto povinnosti vzniká riziko udelenia sankcie.

SKDP navrhla riešenie, aby SP zahraničných digitálnych platforiem boli registrované späť k 01.01.2018 aj za predpokladu registrácie z úradnej moci. Tento postup môže napomôcť slovenským podnikateľom vyhnúť sa povinnosti zrážania dane z platieb za sprostredkovanie.

Podľa informácií FS SR, ktoré poskytli pre SKDP doteraz požiadala o registráciu SP len jedna spoločnosť z ČR, pričom táto povinnosť sa dotýka minimálne 15 subjektov. Z tohto dôvodu začala FS SR s výkonom miestnych zisťovaní a registrovaním SP z úradnej moci.⁶⁶

⁶⁵ MF SR. *Digitálne platformy budú na Slovensku musieť platiť dane*. [online]. Bratislava: MF SR. 05.01.2018. Dostupné na: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=84&NewsID=1158>

⁶⁶ SKDP. *Tlačová správa: Digitálne platformy čaká povinná registrácia na Finančnej správe*. [online]. Bratislava: SKDP. 15.03.2018. Dostupné na: <https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/0CB95C72EE81000FC125825100383981>

5 Diskusia

Na základe údajov a dostupných informácií, ktoré sme pri písaní diplomovej práce získali možno uskutočniť viacero konštruktívnych záverov, pričom najdôležitejším, ktorý možno zhodnotiť je nevyhnutná potreba prijímať legislatívne opatrenia daňovej politiky, ktorými by sa predchádzalo resp. by sa znížila eliminácia daňových podvodov a únikov a to v rámci digitálneho veku, pretože metódy a opatrenia, ktoré sú v súčasnosti nastavené nezodpovedajú aktuálnym trendom digitálnej doby. Aj keď je avizovaný cieľ prijať opatrenia, ktoré by zdaňovali nadnárodné a digitálne spoločnosti, čím sa má prispieť k zníženiu daňových únikov a presunov do zvýhodnených oblastí, tak bude potrebné tieto opatrenia prijať v čo najkratšom čase v určitom skrátenom legislatívnom konaní. Pravidlá zdaňovania by mali platiť pre všetkých účastníkov na trhu rovnako a obzvlášť pre nadnárodné korporáty, ktoré sa vyhýbajú svojim daňovým povinnostiam najviac.

Uplatnenie nových pravidiel zdaňovania je potrebné uskutočňovať najmä od roku 2012, ktorý bol prelomovým rokom pri zisťovaní a prijatí nevyhnutných zmien na elimináciu a identifikáciu daňových podvodov, kde môžeme pozorovať výrazne stúpajúci trend daňových opatrení v rámci EÚ, keďže daňové úniky majú dopad, nie len na jednotlivé členské štáty EÚ, ale aj na EÚ ako jeden celok. Preto je nevyhnutná pozornosť členských krajín a EÚ, aby sa viac venovali na opatrenia proti týmto podvodom, pretože príjem z daní je najdôležitejším príjmom rozpočtov.

Z výsledkom práce možno konštatovať, že tak ako EÚ, tak aj SR pristúpili od roku 2012 k viacerým opatreniam v oblasti spravodlivého a efektívnejšieho výberu daní. V EÚ sa pristúpilo k najväčším zmenám od roku 2012 a vzniku nových nástrojov ako VIES, Platforma pre dobrú správu daní, fórum EÚ pre DPH, či prijatie nových akčných plánov a smerníc na zvýšenie transparentnosti, automatickú výmenu informácií, či zavedenie projektov BEPS a ATAD. Pre SR dané tvrdenie platí až od súčasného roku, kedy sa zaviedli najväčšie zmeny v oblasti daní za posledných 15 rokov. Ďalej je potrebné zdôrazniť, že tak ako EÚ prichádza s novými smernicami a akčnými plánmi, tak aj SR promptne reaguje na tieto zmeny ako zavedenie akčných plánov na boj proti daňovým podvodom v rokoch 2012 – 2016 a na roky 2017 – 2018. Taktiež sa sme súčasťou informatívneho programu na zvýšenie transparentnosti Fiscalis 2020, či vznikla od roku 2012 Daňová kobra ako nástroj proti daňovým podvodom. Zo zistení práce môžeme ďalej konštatovať, že SR má najväčšie úniky v oblasti DPH, o čom svedčí aj graf komparácie

krajín EÚ v rámci medzery DPH v rokoch 2014 – 2015, kedy sme sa umiestnili na predposlednom 26. mieste s úrovňou 29,4%, no na druhej strane v rámci SR sa medzera DPH od roku 2012 znižuje, čo je pozitívna zmena spôsobená práve úpravou daňovej legislatívy.

Ako ďalší fakt môžeme konštatovať, že vývoj efektívnej daňovej sadzby sa od roku 2012 zvyšuje, pričom pred týmto rokom bola EDS nižšia. V roku 2015 sme dosahovali úroveň sadzby 13,9%.

V neposlednom rade treba uviesť, že EÚ prichádza s novými návrhmi zdaňovania digitálnych platforiem ako nevyhnutného postoja na vyvíjajúcu sa globálnu ekonomiku. Vo svojich budúcich očakávaniach plánuje zdaňovať nadnárodné korporáty ako Google, či Facebook 3% zrážkovou daňou, no uvedené stanovisko je stále v situácii rokovania. Na druhej strane SR od 01.01.2018 zaviedla do svojej daňovej sústavy zdaňovanie digitálnych platforiem pri poskytovaní ubytovacích a prepravných službách.

Záver

Cieľom diplomovej práce je analyzovať postavenie daňovej politiky v rámci fiškálnej politiky, jej ciele a aktuálne otázky ako z národného, tak aj medzinárodného pohľadu. Pri napĺňaní hlavného cieľa a parciálnych cieľov sme dospeli k týmto záverom:

Vývoj daňovej politiky Slovenska prešiel mnohými zmenami, či už sa jednalo o zrušenie rovnej dane v roku 2013 a následným zavedením progresívnych daňových sadzieb, zavedenie kontrolného výkazu ako snahy predchádzania únikom na DPH, ktorý bol v našich podmienkach zavedený v roku 2014 spolu s daňovými licenciami, či vzniku Daňovej kobry.

Oblasť daňových únikov je problematická vo vyspelých krajinách, či na Slovensku. Podľa zistených informácií dochádza na Slovensku k najvyšším daňovým únikom v oblasti DPH. Na základe uvedených údajov v rámci tieňovej ekonomiky sme v roku 2012 dosahovali úroveň 16 p. b., pričom celkové daňové príjmy za sledované obdobie dosahovali úroveň 15,7 p. b. Z čoho možno usúdiť, že v danom období bol výber daní neefektívny. Preto je nevyhnutné, aby sa zaviedli také opatrenia, ktoré by výrazným spôsobom eliminovali možnosť zneužívania daňového systému.

Z uvedenej analýzy vyplýva, že EÚ ako aj SR majú záujem na znižovaní daňových podvodov a únikov, čo sa prejavuje v prijatí novelizovaných a nových smerníc alebo akčných plánov.

K zníženiu daňových únikov a podvodov by sa taktiež prispelo efektívnejším zaobchádzaním s verejnými zdrojmi a ich následnou investíciou do nových nástrojov ako boja proti týmto nekalým praktikám, čím by sa prispelo aj k nižšiemu administratívne zaťaženiu.

Ďalším riešením by bolo zefektívnenie vnútroštátnych aj medzinárodných jurisdikcií v prípade zistenie daňových podvodov a vyvodzovať z týchto zistení aj trestno-právnu zodpovednosť a taktiež zvýšiť sankcie, čo sa týka najmä SR, pretože zistenia za posledné obdobia svedčia práve o tom, že na SR nefunguje dobrý právny systém a taktiež ani daňový systém. Preto by sa mali zabezpečiť a prijať také pravidlá, ktoré budú platiť na každého rovnako a to bez ohľadu na to, či sa bude jednať o ústavného činiteľa alebo občanov a v neposlednom rade výrazne znížiť mieru korupcie, klientelizmu a uprednostniť

a hájiť také záujmy, ktoré by slúžili najširšej verejnosti a občanom SR pred plnením záujmov záujmových skupín. Preto je nevyhnutná reforma tak právneho systému štátu ako aj systému daňovej sústavy, čím by sa zvýšila efektivita a dôvera v štátne inštitúcie a dane by sa odvádzali spravodlivejším spôsobom.

Výhľad do budúcnosti v riadení daňovej politiky je však otázný aj v prípade stanovených cieľov, ktoré majú napomôcť k zefektívneniu výberu daní a obmedziť nekalé daňové praktiky. Preto bude nevyhnutné zavádzať a implementovať nové pravidlá zdanenia v rámci medzinárodných a vnútroštátnych štruktúr, pretože súčasné pravidlá, ktoré sú nastavené nezodpovedajú dobe digitálneho veku, v ktorej sa za posledných 10 rokov výrazne zvýšil potenciál. Preto bude nevyhnutné reagovať promptným spôsobom na zavádzanie nových opatrení, pravidiel a kritérií, ktoré budú spravodlivo a efektívne zdaňovať každý podnikateľský subjekt a to bez ohľadu na to, či sa bude jednať o nadnárodný korporát alebo malú spoločnosť. Problémom v tejto súvislosti však naďalej zostáva, akým spôsobom zaviesť pravidlá, ktoré budú vyhovovať všetkým členským krajinám a zároveň by pristúpili a ratifikovali jednotlivé návrhy a riešenia. Práve uvedená skutočnosť môže byť prekážkou pri zavádzaní nových pravidiel.

Pokiaľ chce EÚ a jednotlivé členské krajiny efektívnym a spravodlivým spôsobom zdaňovať jednotlivé podnikateľské subjekty, tak bude nevyhnutným predpokladom riešiť dané otázky v urýchlennom konaní, pretože digitálna doba sa vyvíja neúmerne rýchlym spôsobom a spoločnosti sú neustále viac vynaliezavé ako obchádzať daňové zákony a jurisdikcie aj v medzinárodnom práve.

Zoznam použitej literatúry

Knižné zdroje:

1. BELÍČKOVÁ, Kornélia a kol. *Rozpočtová teória, politika a prax*. 1. vyd. Iura Edition, 2010. 319 s. ISBN 978-80-8078-335-8.
2. HŘEBÍK, František. *Obecná ekonomie*. 1. vyd. Plzeň: PBTisk, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7380-101-4.
3. KRÁLIK, Jozef - JAKUBOVIČ, Daniel. *Slovník finančného práva*. 1. vyd. Bratislava: Veda, 2004. 320 s. ISBN 80-224-0814-X.
4. LISÝ, Ján. a kol. *Základy ekonómie a ekonomiky*. 11 vyd. Bratislava: Ekonóm, 2015. 192 s. ISBN 978-80-225-4053-7.
5. LUKÁČIK, Ján. a kol. *Hospodárska politika: teória a prax*. Bratislava: Sprint 2, 2013. 311 s. ISBN 978-80-89393-86-2,
6. MEČÁR, Miroslav – JURČÍKOVÁ, Božena. *Dane a daňová politika*. 2. vyd. Trenčín: Trenčianska univerzita Alexandra Dubčeka, 2007. 215 s. ISBN 978-80-8075-253-8.
7. MUSGRAVE, A. RICHARD – MUSGRAE, B. Peggy. 4 vyd. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1994. 571 s. ISBN 80-85603-76-4.
8. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
9. NIGHTINGALE, Kath. *Taxation: Theory and Practice*. 4. vyd. England: Pearson Education Limited, 2002/2003. 320 s. ISBN 0273-65573-6.
10. ROSEN, S. Harvey. *Public Finance: Third Edition*. 3. vyd. Illinois: Irwin, 1992. 623 s. ISBN 0-256-11393-9.
11. SCHULTZOVÁ, Anna. a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 260 s. 2011. ISBN 978-80-8078-407-2.
12. SIVÁK, Rudolf a kol. *Financie*. 7. kapitola. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. 460 s. ISBN 978-80-8168-232.
13. STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika: II. díl*. 1. vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. 216 s. ISBN 978-80-7395-146-7.
14. ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 304 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
15. TOMÁŠKOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. 315 s. ISBN 80-210-4177-3.

16. VINCÚR, Pavol a kol. *Teória a prax hospodárskej politiky*. 4. vyd. Bratislava: Sprint, 2002. 432 s. ISBN 978-80-89085-80-4.
17. ZUBAĽOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi: daňová teória a politika II*. 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2012. 196 s. ISBN 978-80-8078-487-4.

Internetové zdroje:

1. ACCACE. Prehľad zmien v slovenskej legislatíve v roku 2018: eBook. [online]. Accace. s. 4 – 8. 2018. Dostupné na: <https://accace.sk/wp-content/uploads/sites/9/2018/01/eBook-Prehľad-zmien-v-slovenskej-legislative-v-roku-2018-SK.pdf>
2. ACCACE. Tlačová správa: Prehľad kľúčových zmien platných od roku 2014. [online]. Bratislava: accace. s. 1. 19.12.2013. Dostupné na: https://accace.sk/wp-content/uploads/sites/9/2013/12/SK_20.12.2013_Accace-Prehľad_klucovych_zmien_platnych_od_roku_2014.pdf
3. BDR. Implementácia akčných plánov BEPS do slovenskej daňovej legislatívy. [online]. Dostupné na: <https://www.bdrbb.sk/implementacia-akcnnych-planov-beps-do-slovenskej-danovej-legislativy/>
4. BDR. Implementácia akčných plánov BEPS do slovenskej daňovej legislatívy. [online]. Dostupné na: <https://www.bdrbb.sk/implementacia-akcnnych-planov-beps-do-slovenskej-danovej-legislativy/>
5. ERNST & YOUNG. EY Daňové správy. [online]. Bratislava: Ernst & Young. 5/2014. Dostupné na: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_news_05_14_SK/\\$FILE/EY%20Danove%20spravy%2005_14%20SK.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_news_05_14_SK/$FILE/EY%20Danove%20spravy%2005_14%20SK.pdf)
6. EURLEX. Smernica Rady 2006/112/ES. Články 93 – 130. [online]. 28.11.2006. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:EN:HTML>
7. EUROPEAN COMMISSION. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. [online]. 18 September 2017. Warsaw: European Commission. p. 17. Dostupné na:

- https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf
8. EUROPEAN COMMISSION. VAT rates applied in the Member States of the European Union. [online]. 1.1.2018. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
 9. EURÓPKA KOMISIA. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade - Spravodlivý a efektívny systém dane z príjmov právnických osôb v Európskej únii: Päť kľúčových oblastí, v ktorých treba konať. 17.06.2015. [online]. Dostupné na: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/SK/1-2015-302-SK-F1-1.PDF>
 10. EURÓPSKA KOMISIA. Návrh SMERNIC RADY o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb: COM(2016) 685 final.[online]. Brusel: Európska komisia. 25.10.2016. Dostupné na: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1/language-sk/format-PDF>
 11. EURÓPSKA KOMISIA. Návrh SMERNICA RADY, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou COM(2018) 147 final. [online]. Brusel: Európska komisia, s. 15 – 20. 21.03.2018. Dostupné na: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_1&format=PDF
 12. EURÓPSKA KOMISIA. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade: Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh. [online]. Brusel: Európska komisia, s. 6 – 11. 21.09.2017. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=SK>
 13. EURÓPSKA KOMISIA. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom (COM(2012) 722 final). [online]. Brusel: Európska komisia. 6.12.2012. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_sk.pdf
 14. EURÓPSKA KOMISIA. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom (COM(2012) 722 final). [online]. Brusel: Európska komisia. 6.12.2012. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_sk.pdf

15. EURÓPSKA KOMISIA. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám: COM (2012) 351 final. [online]. Brusel: Európska komisia. 27.6.2012. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2012/SK/1-2012-351-SK-F1-1.Pdf>
16. EURÓPSKA KOMISIA. Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade: Spravodlivý a efektívny daňový systém v EÚ pre digitálny jednotný trh. [online]. Brusel: Európska komisia, s.7. 21.09.2017. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=SK>
17. EURÓPSKA KOMISIA. Platform for Tax Good Governance. [online]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/platform-tax-good-governance_en
18. EURÓPSKA KOMISIA. Program Fiscalis 2020. [online]. Brusel: Európska komisia. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/fiscalis-2020-programme_en
19. EURÓPSKA KOMISIA. Questions and Answers on a Fair Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market. [online]. Brusel: Európska komisia. 21.03.2018. Dostupné na: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.htm
20. EURÓPSKA KOMISIA. Questions and Answers on a Fair Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market. [online]. Brusel: Európska komisia. 21.03.2018. Dostupné na: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.htm
21. EURÓPSKA KOMISIA. The fight against tax fraud and tax evasion: A huge problem [online]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/a-huge-problem_en
22. EURÓPSKA KOMISIA. Tlačová správa – Zdaňovanie v digitálnej oblasti: Komisia navrhuje nové opatrenia, aby všetky podniky v EÚ platili spravodlivé dane. [online]. Brusel: europa.eu, 21.03.2018. Dostupné na: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_sk.htm
23. EURÓPSKA KOMISIA. VIES – kontrola platnosti IČ DPH: najčastejšie otázky. [online]. Dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html#item_1

24. EURÓPSKA RADA, RADA EÚ. Balík opatrení na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. [online]. 14.3.2018. Brusel: Rada EÚ. Dostupné na: <http://www.consilium.europa.eu/sk/policies/anti-tax-avoidance-package/>
25. ERÓPSKA ÚNIA. Dane: podpora vnútorného trhu a hospodárskeho rastu. [online]. Luxemburg: Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 2015. 24.05.2016. Dostupné na: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_sk
26. FINWEB. Daňová kobra odhalila za štyri roky podvody za takmer 700 miliónov eur. [online]. 04.12.2016. Dostupné na: <https://finweb.hnonline.sk/ekonomika/870681-danova-kobra-odhalila-za-styri-roky-podvody-za-takmer-700-milionov-eur>
27. FS SR. Daň z príjmov: právnické osoby. [online]. FS SR. 05.01.2018. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby>
28. FS SR. Informácia o úprave základu dane daňovníka od 1.1.2015 v prípade odpisovania osobného automobilu so vstupnou cenou 48 000 eur a viac. [online]. marec 2015. FS SR. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/Aktualne_informacie/dp/2015/2015_03_09_Uprava_ZD_pri_osobnych_automobiloch.pdf
29. FS SR. Kontrolný výkaz DPH. [online]. 12.01.2018. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph>
30. FS SR. Podiely na zisku – zo zisku vykázaného za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1.1.2017. [online]. FS SR. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/476613-Podiely-na-zisku---zo-zisku-vyk%C3%A1zan%C3%A9ho-za-zda%C5%80ovacie-obdobie-za%C4%8D%C3%ADnaj%C3%BAce-najsk%C3%B4r-112017>
31. FS SR. Príjmy z kapitálového majetku. [online]. FS SR. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/730313-Pr%C3%ADjmy-z-kapit%C3%A1lov%C3%A9ho-majetku->
32. FS SR. Všeobecne o daňovej licenci. [online]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/062318-V%C5%A1eobecne-o-da%C5%80ovej-licencii>

33. FS SR. Výdavky na reklamné predmety. [online]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/455390-V%C3%BDdavky-na-reklamn%C3%A9-predmety>
34. FS SR. Výdavky percentom z príjmov – od 1.1.2017. [online]. FS SR. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/270033-V%C3%BDdavky-percentom-z-pr%C3%ADjmov---od-112017>
35. MF SR. Digitálne platformy budú na Slovensku musieť platiť dane. [online]. Bratislava: MF SR. 05.01.2018. Dostupné na: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=84&NewsID=1158>
36. MF SR. Program Fiscalis. [online]. 21.04.2015. Bratislava: MF SR. Dostupné na: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10146>
37. MIHÁL, Jozef. Novela zákona o dani z príjmov od 1.1.2013. [online]. 29.08.2012. Dostupné na: <https://blog.etrend.sk/mihalblog/novela-zakona-o-dani-z-prijmov-od-1-1-2013-2.html>
38. NÁRODNÁ RADA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Dôvodová správa. [online]. Dostupné na: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/Download.aspx?DocID=442074>
39. OECD. BEPS Actions. [online]. Dostupné na: <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>
40. PWC SLOVENSKO. Členské štáty Európskej únie dosiahli politickú dohodu o znení Smernice proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. [online]. 13.6.2016. Bratislava: PwC. Dostupné na: <https://www.pwc.com/sk/sk/tax-news/clenske-staty-europskej-unie-dosiahli-politicku-dohodu-o-zneni-smernice-proti-vyhybaniu-sa-danovym-povinnostiam.html>
41. ROKOVANIA VLÁDY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Návrh aktualizácie Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016. [online]. 8.7.2015. Bratislava: NR SR. Dostupné na: <http://www.rokovania.sk/Rokovanie.aspx/BodRokovaniaDetail?idMaterial=24783>
42. ROKOVANIE VLÁDY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Návrh Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018. [online]. 26.4.2017. Bratislava: NR SR. Dostupné na: <http://www.rokovania.sk/Rokovanie.aspx/BodRokovaniaDetail?idMaterial=26460>
43. SCHNEIDER, Friedrich. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts. [online]. Linz: Johannes Kepler University, 31. 12. 2011. Dostupné na:

- <http://www.economics.unilinz.ac.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf>
44. SKDP. Tlačová správa: Digitálne platformy čaká povinná registrácia na Finančnej správe. [online]. Bratislava: SKDP. 15.03.2018. Dostupné na: <https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/0CB95C72EE81000FC125825100383981>
45. TREND. Vládny balíček zmien v oblasti daní od roku 2018. [online]. 15.11.2017. Bratislava: PR. Dostupné na: <https://www.etrend.sk/podnikanie/vladny-balicek-zmien-v-oblasti-dani-od-roku-2018.html>
46. ÚRADNÝ VESTNÍK EURÓPSKEJ KOMISIE. SMERNICA RADY 2014/107/EÚ z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní. [online]. Brusel: Európska komisia, 16.12.2014. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=SK>
47. ÚRADNÝ VESTNÍK EURÓPSKEJ ÚNIE. Odporúčanie Komisie zo 6.12.2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ). [online]. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2012:338:FULL&from=EN>
48. ÚRADNÝ VESTNÍK EURÓPSKEJ UNIE. ROZHODNUTIE KOMISIE z 3. júla 2012 o zriadení fóra EÚ pre DPH (2012/C 198/05). [online]. Brusel: Európska komisia. 6.7.2012. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2012:198:FULL&from=SK>
49. VÝBOR PRE HOSPODÁRSKE A MENOVÉ VECI. Návrh správy k návrhu Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB) – (COM(2016)0683-C8-0471/2016-2016/0336(CNS)). [online]. Brusel: Európsky parlament 2014-2019. 13.7.2017. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-608.035+01+DOC+PDF+V0//SK&language=SK>
50. ŽIVÉ.SK. EÚ chce od Googlu a ďalších digitálnych koncernov vyberať daň z tržieb. [online]. 16.03.2018. Dostupné na: <https://www.zive.sk/clanok/131039/eu-chce-od-googlu-a-dalsich-digitalnych-koncernov-vyberat-dan-z-trzieb/>