

Nástroje proti daňovým únikům na DPH a jejich efektivnost

Martin Drančák

Bakalářská práce
2017

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Martin Drančák**
Osobní číslo: **M14015**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Nástroje proti daňovým únikům na DPH a jejich efektivnost**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte teoretické poznatky a východiska souvisící s daňovými úniky na DPH.

II. Praktická část

- Provedte analýzu podílu DPH na státním rozpočtu v ČR a SR.
- Provedte analýzu efektivnosti opatření zavedených na zamezení úniků na DPH v ČR a SR.
- Zhodnoťte výsledky uskutečněné analýzy.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

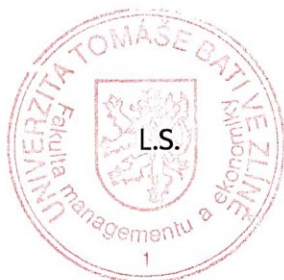
- BUCHTA, Petr. Veřejné finance. Vyd. 1. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha, 2016, 156 s. ISBN 978-80-7452-116-4.**
HUBINKOVÁ, Zuzana. Psychologie a sociologie ekonomického chování. 3., aktualiz., dopl. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 2008, 277 s. ISBN 978-80-247-1593-3.
ROSEN, Harvey S. a Ted GAYER. Public finance. 9th ed. New York: McGraw-Hill Higher Education, 2010, 595 s. ISBN 978-0-07-351135-1.
ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. 10., aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2016, 396 s. ISBN 9788087480441.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Blanka Jarolímová**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **15. prosince 2016**
Termín odevzdání bakalářské práce: **15. května 2017**

Ve Zlíně dne 15. prosince 2016



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

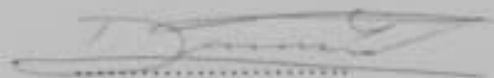
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 14.05.2013

Jméno a příjmení: *Martin Drančák*


podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalárska práca sa zaoberá nástrojmi, ktoré zabraňujú únikom na dani z pridanej hodnoty. Cieľom práce bolo zhodnotiť nástroje, ktoré sú v Českej republike a Slovenskej republike zavedené a zhodnotiť ich dopad a efektivitu. Prvá časť práce dokladá teoretické východiská pre samotnú analýzu nástrojov. Teoretickým základom bola charakteristika dane a jej funkcií, daňová sústava ČR a základne pojmy súvisiace s DPH. Charakterizované sú najčastejšie sa vyskytované formy únikov aj európska legislatíva na ich zamedzenie. V druhej časti bola vykonaná analýza podielu DPH v štátnom rozpočte SR a ČR a nástrojmi, ktoré podľa finančnej správy mali najväčší vplyv na výber dane a zamedzenie únikov. Jedná sa o kontrolný výkaz, elektronickú evidenciu tržieb a daňovú kobra. U každého boli popísané dôvody zavedenia, princíp fungovania, legislatívny podklad a zhodnotenie jeho prínosov. Výsledky tejto práce umožňujú predchádzať nedostatkom, ktoré vznikli zavedením týchto opatrení na Slovensku a Česku.

Kľúčové slova: daňový únik, daň z pridanej hodnoty, nástroje proti únikom na DPH, kontrolný výkaz, EET, daňová kobra

ABSTRACT

This thesis deals with those tools which are supposed to prevent the tax evasion of value added tax. The goal of this work was to evaluate those tools which are used in Czech Republic and Slovakia and to assess their effect there. The first part of the thesis deals with theoretical problematics for the tools itself. The characteristics of the tax and its function, the tax system in Czech Republic and the basic terms connected to VAT, was the basic part of theoretical problematics. There are characterized the most common forms of tax evasion. Also the european legislation for its prevention is included. The second part consists of the analysis about the participation of VAT in the state budget in Czech Republic and Slovakia. Also the tools, which had the biggest influence on choosing the tax and the prevention of the tax evasion. It is a control statement, registration of sales and police department „Tax cobra“ At each point there are explained reasons for implementation, the basis of usage and its function, legislative base and the evaluation of its contribution. The result of this thesis enables to prevent those failures which were created by implementation of those arrangements in Slovakia and Czech Republic.

Keywords: tax evasion, value added tax, tools against tax evasion of value added tax, control statement, registration of sales, tax cobra

Moje zvláštne poďakovanie patrí vedúcej bakalárskej práce Ing. Blanke Jarolímovej, za ochotu, odborné pripomienky, pomoc a čas, ktorý mi venovala. Takisto sa chcem poďakovať mojím rodičom, rodine a priateľom za podporu počas celého štúdia.

„Každá lidská činnost se nakonec musí nějak projevit v číslech.“

Tomáš Baťa

Obsah

ÚVOD.....	10
CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE.....	12
I. TEORETICKÁ ČASŤ	13
1 TEORETICKÉ POZNATKY SÚVISIACE S DPH A ÚNIKMI NA DPH	14
1.1 DAŇ A DAŇOVÁ SÚSTAVA V ČR.....	14
1.1.1 DAŇOVÁ SÚSTAVA ČR.....	15
1.1.2 DAŇOVÝ MIX V ČESKOM DAŇOVOM SYSTÉME.....	15
1.1.3 ŠTRUKTÚRA DAŇOVÝCH VÝNOSOV ŠTÁTU	16
1.2 VÝŠKA A ŠTRUKTÚRA DANÍ.....	17
1.2.1 EKONOMICKÁ HRANICA ZDANENIA	17
1.2.2 PSYCHOLOGICKÁ HRANICA ZDANENIA	18
1.3 DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY	19
1.3.1 HISTÓRIA VÝVOJA DPH	19
1.3.2 ZÁKLADNÉ POJMY	21
1.3.2.1 Predmet dane	21
1.3.2.2 Sadzba dane.....	22
1.3.2.3 Znížená sadzba.....	22
1.3.2.4 Osoby povinné k dani a osoby registrované	23
1.3.2.5 Miesto plnenia.....	25
1.4 DEFINÍCIA DAŇOVÉHO ÚNIKU.....	29
1.4.1 IDENTIFIKÁCIA MOŽNOSTÍ, FORIEM A SPÔSOBOV DAŇOVÝCH PODVODOV A ÚNIKOV	30
1.4.1.1 Podvody a úniky, ktoré vznikajú pri hraničných transakciách	30
Úniky a podvody vzťahujúce sa k vedeniu účtovníctva a s fakturáciou	31
1.4.1.2 31	
1.4.1.3 Vyhýbanie sa plateniu DPH a registrácii na platiteľa	32
1.4.1.4 Ďalšie druhy podvodov a únikov	32
1.4.2 KARUSELOVÉ OBCHODY	33
1.5 VÝVOJ A HARMONIZÁCIA OBLASTI DANE Z PRIDANEJ HODNOTY V EÚ.....	35
II. PRAKTICKÁ ČASŤ	38
2 VÝVOJ DPH V ŠTÁTNOM ROZPOČTE A OPATRENIA PRE LEPŠÍ VÝBER DPH.....	39
2.1 DPH V ŠTÁTNOM ROZPOČTE	39
2.2 VÝVOJ DPH V ČESKEJ REPUBLIKE.....	39
2.2.1 VÝVOJ DPH V SLOVENSKEJ REPUBLIKE.....	41
2.3 EFEKTÍVNOSŤ OPATRENÍ ZAVEDENÝ NA ZAMEDZENIE ÚNIKOV NA DPH V ČR A SR.....	43
2.3.1 KONTROLNÝ VÝKAZ.....	45
2.3.1.1 Analýza nákladov, prínosov a rizík kontrolného výkazu.....	46
2.3.1.2 Vyhodnotenie nákladov a prínosov kontrolného výkazu.....	47
2.3.1.3 Situácia po zavedení kontrolného výkazu v SR.....	48
2.3.1.4 Kontrolné akcie Finančnej správy SR.....	51

2.3.2	ELEKTRONICKÁ EVIDENCIA TRŽIEB	53
2.3.2.1	Zavedenie EET	54
2.3.2.2	Situácia po zavedení EET v Chorvátsku	55
2.3.2.3	Elektronické registračné pokladnice v SR	56
2.3.2.4	Bločková lotéria	57
2.3.3	DAŇOVÁ KOBRA V ČR	57
2.3.3.1	Kontrolné akcie Daňovej kobry v ČR	58
2.3.4	DAŇOVÁ KOBRA V SR	60
2.3.4.1	Kontrolné akcie Daňovej kobry v SR	60
2.4	ZHODNOTENIE VÝSLEDKOV ANALYZOVANÝCH OPATRENÍ.....	61
2.4.1	ZHODNOTENIE KONTROLNÉHO VÝKAZU V SR	61
2.4.2	ZHODNOTENIE ZAVEDENIA EET	62
2.4.3	VYHODNOTENIE PROJEKTU KOBRY V ČR ZA ROKY 2014 – 2015	63
2.4.4	VYHODNOTENIE PROJEKTU KOBRY V SR	64
	ZÁVER	66
	ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	68
	ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A SYMBOLOV	71
	ZOZNAM OBRÁZKOV	72
	ZOZNAM TABULIEK	73

ÚVOD

Bakalárska práca sa zaoberá opatreniami na zamedzenie daňových podvodov v oblasti dane z pridanej hodnoty. Úniky na dani z pridanej hodnoty sa v Českej republike odhadujú na 100 miliárd Kč ročne a Európska únia odhaduje úniky až na 160 miliárd eur ročne. Príjmy štátneho rozpočtu pochádzajú predovšetkým z výberu daní. Stav daňových podvodov je dlhodobu neudržateľný, a preto sa Európska únia aj jej jednotlivé štáty rozhodli proti týmto daňovým podvodom bojovať. Vláda SR v roku 2011 schválila Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 - 2016, ktorého súčasťou bolo 50 opatrení na zlepšenie situácie. Opatrenia mali legislatívny aj operatívny charakter. Opatrenia, ktoré boli v týchto rokoch zavádzané do praxe napomohli k zníženiu podvodov. Z celkového počtu 50 opatrení bolo splnených 42 a 5 sa plní priebežne.

Cieľom tejto práce je zistiť aký podiel má daň z pridanej hodnoty na celkových daňových príjmoch a aký bol trend výberu tejto dane. Druhým cieľom bola analýza efektívnosti zavedenia vybraných opatrení.

Práca je rozdelená do deviatich kapitol. Prvá kapitola definuje daň a jej funkcie. Popisuje daňovú sústavu Českej republiky a jej daňový mix. Vysvetľuje daňovú kvótu a výhody a nevýhody nepriameho zdanenia. V druhej kapitole sú uvedené poznatky o tom ako poplatník vníma výšku zdanenia. Tretia a štvrtá kapitola je venovaná dani z pridanej hodnoty. Popisujú jej históriu a vývoj a vymedzujú základné pojmy ako predmet dane, sadzba dane, osoby, ktoré majú povinnosti voči tejto dani ale aj miesto plnenia, teda štát, kde má byť daň priznaná a odvedená. V piatej kapitole je definovaný daňový únik, najčastejšie formy daňových podvodov a únikov, ktoré sú uskutočňované na území Českej a Slovenskej republiky. Popísaný je aj systém fungovania karuselových podvodov, ktoré majú najväčší podiel z celkového počtu podvodov. V šiestej kapitole sú zaznamenané kroky Európskej únie na zamedzenie daňových únikov. Popísané sú postupné úpravy, ktoré majú tieto úniky potlačiť. Európska únia kladie na harmonizáciu dane z pridanej hodnoty veľkú váhu. Dôvod je vytvorenie fungujúceho spoločného trhu, v ktorom nebudú doplácať poctiví platcovia na tých, ktorí chcú z neho nezákonne profitovať.

Prvá kapitola praktickej časti analyzuje podiel dane z pridanej hodnoty na celkovom výbere daní. Ukazuje jej vývoj a dôležitosť pre štátny rozpočet. V druhej kapitole sú uvedené vybrané opatrenia, ktoré mali podľa finančnej správy najväčší vplyv na zamedzenie únikov

a lepší výber dane z pridanej hodnoty do štátneho rozpočtu. Prvým je kontrolný výkaz, u ktorého je vymedzený postup zavedenia v Českej a Slovenskej republike, dôvody jeho zavedenia a situácia po zavedení. Druhým opatrením je elektronická evidencia tržieb, ktoré bola v Českej republike zavedená tento rok a na Slovensku funguje v odlišnej podobe. Sú zhodnotené jej predpokladané prínosy aj situácia v Chorvátsku, kde tento model dlhodobo funguje. Tretím opatrením je Daňová kobra, ktorá má na starosti kontrolu dodržiavania zákonov a podieľa sa na kontrolnej činnosti spojenjej s výberom dane. Popísaná je jej úloha, fungovanie a konkrétne akcie daňovej kobry. Posledná kapitola zhodnocuje výsledky týchto opatrení. V prípade elektronickej evidencie sú to predpokladané výsledky.

CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE

Cieľom bakalárskej práce je zistiť podiel dane z pridanej hodnoty na celkových daňových príjmoch. Popísať opatrenia, ktoré mali najväčší vplyv na zamedzenie daňových únikov a zhodnotiť ich efektívnosť. Téma opatrení proti daňovým únikom je dôležitá z dôvodu lepšej prosperity štátu v budúcnosti. Slovenská republika patrí dlhodobo medzi krajiny, kde je percento daňových únikov vysoké. V roku 2013 sa podľa štatistík Európskej komisie na Slovensku nevybralo 35% dane z pridanej hodnoty a v Českej republike približne 23%. Slovenská republika v rámci Akčného plánu zaviedla niektoré opatrenia skôr ako Česká. Cieľom práce bude skúmať to aký vývoj môžeme v ČR očakávať so zavedením týchto opatrení, aké budú prípadné negatíva v súvislosti so zavedením.

V teoretickej časti budú spracované poznatky o dani z pridanej hodnoty, jej vývoj, základné pojmy s ňou súvisiace a jej harmonizácia v rámci Európskej únie.

Rozsah práce neumožňuje skúmať všetky opatrenia, preto budú vybrané tie, ktoré mali podľa nás aj finančnej správy najväčší vplyv. V prípade kontrolného hlásenia preskúmame postup zavedenia v SR a ČR, a aké boli hlavné dôvody jeho zavedenia. Zanalyzujeme náklady a prínosy súvisiace so zavedením tohto výkazu. Kontrolný výkaz bol v ČR zavedený v roku 2016, preto je náročne zistiť jeho dopady. V SR bol zavedený v roku 2014 a teda je možné zistiť aké výsledky priniesol.

Elektronická evidencia tržieb je v ČR zavedená od roku 2017 a v SR od roku 2012 s odlišným modelom ako v ČR alebo Chorvátsku. Vláda SR plánuje v rámci Akčného plánu na roky 2017 – 2018 zaviesť evidenciu tržieb s on-line prepojením na finančný úrad, teda model, ktorý funguje v ČR. Skúmaním výsledkov tejto evidencie v Chorvátsku a predpokladaných prínosov pre ČR zhodnotíme zavedenie tejto evidencie.

Tretím opatrením je spustenie daňovej kobry, ktorá ma za úlohu kontrolu podozrivých obchodov. Rozpíšeme jej fungovanie v ČR a SR aj to, na ktorých akciách sa zúčastnila a aké boli výsledky jej pôsobenia.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 TEORETICKÉ POZNATKY SÚVISIACE S DPH A ÚNIKMI NA DPH

1.1 Daň a Daňová sústava v ČR

Daň je u jednotlivých autorov definovaná rôzne. Široký (2003, s. 9) uvádza že, daň definujeme ako povinnú, zákonom dopredu stanovenú čiastku, ktorá odčerpáva na nenávratnom princípe časť nominálneho dôchodku ekonomického subjektu. Danami sa odčerpávajú príjmy súkromného sektoru a ich výnosy sa stávajú príjmom verejných rozpočtov.

Kubatová (2015, s. 15-16) definuje daň ako povinnú, nenávratnú, zákonom určenú platbu do verejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentná. Daň sa pravidelne opakuje v časových intervaloch (napr. každoročné platenie dane z príjmu) alebo je nepravidelná a platí sa za určitých okolností (napr. pri každom prevode nehnuteľností).

Daň je **právnym vzťahom záväzkovým a synalagmatickým**. Pri klasickom záväzkovom právnom vzťahu vzniká veriteľovi právo na plnenie (pohľadávka) od dlžníka a dlžníkovi vzniká povinnosť záväzok zaplatiť. Daň ako synalagmatický záväzkový vzťah rozumieme skutočnosť, že dlžník má od momentu vzniku daňového dlhu až do jeho zániku zaplatením nielen povinnosť, ale takisto právo dlh uhradiť, splniť, pričom formálne nie je rozhodné, či jedinou platbou, alebo v splátkach.

Daň je právnymi normami stanovené a vymedzené **právo štátu na určité plnenie osobou – platcom dane**, pričom toto právo na plnenie voči konkrétnej osobe uplatňuje poverený štátny orgán. (Široký, 2003, s. 8-9)

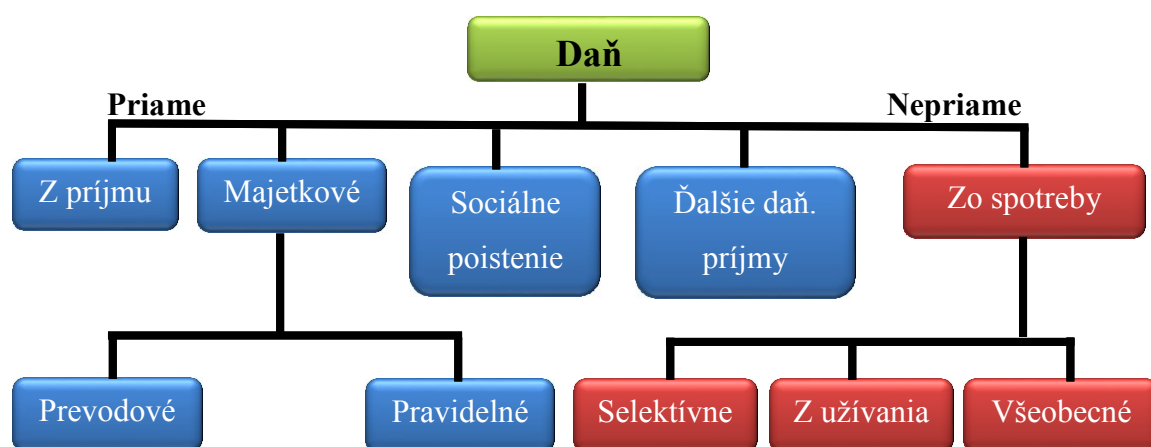
Úloha zdanenia vyplýva z hlavných ekonomických funkcií verejného sektoru a sú to:

- **Funkcia alokačná:** je uplatnená v prípade, keď trh prejavuje neefektívnosť v alokácii zdrojov. Alokačná funkcia teda zabezpečuje vloženie prostriedkov tam, kde ich trh vkladá málo (napr. školstvo).
- **Funkcia redistribučná:** je dôležitá kvôli tomu, že ľudia nepovažujú rozdelenie dôchodku a bohatstva vytvoreného trhom za spravodlivé. Dane majú za úlohu presunúť časť dôchodku od bohatších jedincov k menej bohatým.
- **Funkcia stabilizačná:** zabezpečuje zmierňovanie cyklických výkyvov v ekonomike, na zaistenie dostatočnej zamestnanosti a cenovej stability. (Kubatová, 2015 s. 19)

Daňové príjmy sú najvýdatnejším verejným príjmom. Každý subjekt je obvykle podrobený viacerým daniam súčasne. **Celková daňová (odvodová) povinnosť** alebo celkové daňové zaťaženie predstavuje súhrn všetkých platieb, ktorými je subjekt povinný prispievať verejnoprávnej sústave. (Vančurová, 2016, s. 47)

1.1.1 Daňová sústava ČR

Dnešné daňové systémy sa vyznačujú existenciou množstva veľkých i malých daní v jednej zemi súčasne. Každý občan – poplatník – podlieha daniam zo svojho príjmu, spotreby aj z majetku. Česká republika používa vo svojom daňovom systéme tieto dane:



Obrázok 1 – Daňová sústava ČR (Zdroj: vlastné spracovanie)

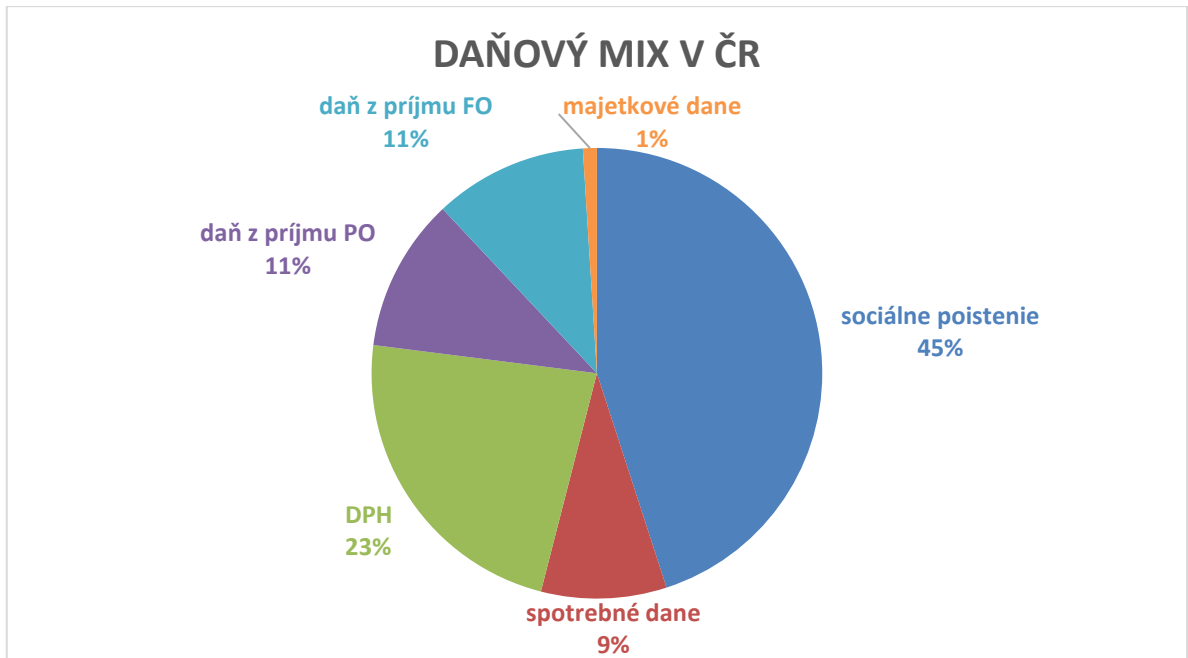
Každá daň lepšie vyhovuje niektorým požiadavkám ale má aj slabinu v plnení jej kritérií. Historicky, ako už vieme boli dane rozdelené do dvoch skupín na priame a nepriame. Niektoré dane v širšom slova zmysle nezaraďujeme do tohto členenia. Ide hlavne o sociálne poistenie.

1.1.2 Daňový mix v českom daňovom systéme

Význam jednotlivých druhov daní sa najčastejšie meria prostredníctvom podielu výnosov jednotlivého typu dane na celkovom daňovom výnose. Podiel priamych daní v daňových mixoch vyspelých štátov v posledných desaťročiach postupne klesá, a to na úkor zvyšovania podielu nepriamych daní. Tie majú menšie negatívne účinky na ekonomickú aktivitu.

To platí aj pre Českú republiku. Zmeny v zdanení po roku 2008 tento trend len posilnili. Napríklad znížená sadzba dane z pridanej hodnoty sa medzi rokmi 2007 a 2013 zvýšila z 5% na 15%, teda trikrát. Od roku 2015 bola ale zavedená aj druhá znížená sadzba 10% na niekoľko druhov tovarov. (Vančurová, 2016, s. 56)

Z grafu daňového mixu môžeme vypočítať, že najväčším daňovým príjmom je sociálne poistenie ale aj to, že podiel majetkových daní je zanedbateľný. Nepriame dane tvoria približne jednu tretinu príjmov do verejných rozpočtov.



Obrázok 2 – Daňový mix ČR

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa OECD Revenue Statistics, 2014)

1.1.3 Štruktúra daňových výnosov štátu

Daňová kvóta je podiel daní na HDP a predstavuje zaťaženie dôchodkov a spotreby daňami. Daňový mix predstavuje štruktúru tejto kvóty, teda podiel jednotlivých daní na daňovom premene. Daňová kvóta je vo vyspelých krajinách pomerne stabilný ukazovateľ. Z roka na rok sa mení iba o desatinné percentá. (Buchta, 2016, s. 147)

Hlavný zdroj daňových výnosov je výsledkom tradície a daňovej politiky štátu. Diskusia o štruktúre sa prevažne sústreďuje na problém vzťahu priamych (dôchodkových) a nepriamych (spotrebných) daní. Podľa Kubakovej od polovice 80. rokov je v niektorých krajinách vyjadrovaný názor, že by sa väčšia časť daňového premena mala preniesť na spotrebu. To umožní odľahčenie príjmov. Tento názor má svojich zástancov aj odporcov.

Zástancovia významnejšieho zdanenia spotreby zdôrazňujú tieto dôvody:

- U nepriamych daní sú úniky obtiažnejšie.
- Progresívne priame zdanenie dôchodkov odrádza poplatníkov od práce, a preto je nepriame zdanenie menej distorzné.

- Progresívne priame zdanenie znižuje úspory.
- Spotrebné zdanenie má nižšie administratívne náklady ako osobná dôchodková daň.
- Nepriame dane majú v podmienkach nízkej inflácie väčšiu výnosovú pružnosť.

V posledných rokoch sa dáva do pozornosti argument, že zdanenie práce je už príliš vysoké a že pôsobí na zvyšovanie nezamestnanosti. Pretože väčšina dôchodkových daní je vyberaná ako daň z pracovného dôchodku, je žiadúce zvýšiť nepriame dane na úkor daní z príjmu.

Odporcovia presunu daňového bremena v prospech nepriamych daní naproti tomu argumentujú týmto:

- Spotrebné dane sú regresívne, a teda nespravodlivé.
- Spotrebné zdanenie je distorzné, a teda neefektívne.
- DPH má vysoké administratívne náklady
- Dane zo spotreby zvyšujú infláciu (Kubatová, 2015, s. 147)

Z praxe môžeme vypožorovať, že dôchodkové dane sú vysoké najmä vo vyspelých krajinách s dobrou daňovou morálkou. Sú to často krajiny anglosaské, kde má zdaňovanie dôchodku svoju tradíciu, ale môžeme tu zaradiť aj Dánsko alebo ostatné severské krajiny. V krajinách s nízkym dôchodkom alebo v krajinách so zlou daňovou morálkou vyjadrujú vysoké nepriame dane snahu o získanie príjmu do verejného rozpočtu.

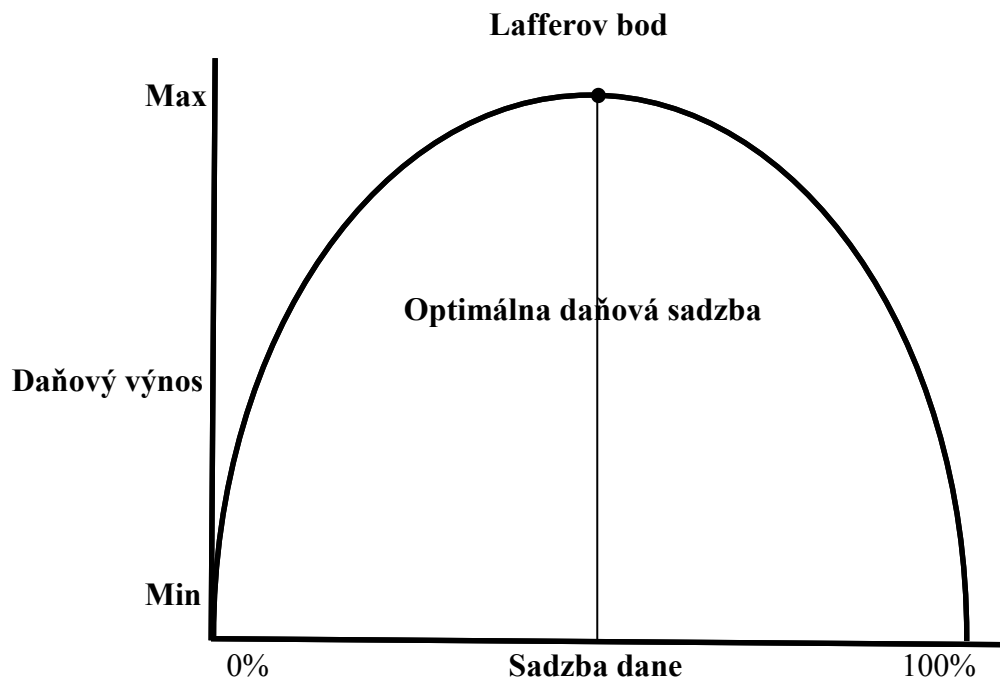
1.2 Výška a štruktúra daní

Široký a kol. sa zhodujú, že existencia daňových únikov súvisí s mierou zdanenia. Stanovenie optimálnej hranice zdanenia je veľmi zložitá úloha pre každú vládu. Pri jej plnení je potrebné zohľadňovať okrem iného aj ekonomickú a psychologickú hranicu zdanenia v danej zemi, pretože rozsah daňových únikov s nimi veľmi úzko súvisí.

1.2.1 Ekonomická hranica zdanenia

Je hranicou, do ktorej môže byť aplikované zdanenie, bez toho aby došlo k ujme na výkonnosti ekonomiky v danej zemi. Teoreticky je maximálnou hranicou zdanenia objem hrubého domáceho produktu. Všetko čo sa za dané obdobie vyprodukuje, môže byť daňami spätne odčerpané. To je pri existencii súkromných financovaných potrieb nemožné. Ekonomická hranica zdanenia je elastická a ovplyvňujú ju mnohé ďalšie faktory (úroveň ekonomiky, rozvoj svetového obchodu, ekonomická stratégia vlády, nezamestnanosť apod.)

Úroveň zdanenia, ktorá maximalizuje príjmy verejných rozpočtov, najlepšie grafický vystihuje Lafferová krivka. (Široký, 2003, s. 224-225)



Obrázok 3 – Lafferová krivka

(Zdroj: vlastné spracovanie)

1.2.2 Psychologická hranica zdanenia

Ukazuje ekonomickým subjektom individuálne určenú hranicu, do ktorej zdanenie nevníma, poprípade vníma, ale nepociťuje voči jej výške negatívne reakcie. Ak je táto hranica prekročená, vyvolá zdanenie u poplatníka daňový odpor, ktorý môže v konečnej fáze viesť k daňovému úniku. Za hlavné príčiny psychologických aspektov zdanenia môžeme považovať subjektívne daňové zaťaženie a daňovú mentalitu národa. Samotný mechanizmus daňovej kontroly, kedy si je poplatník vedomí, že nie je v možnostiach daňového úradu skontrolovať každé daňové priznanie a niekedy existuje reálna možnosť nepotrestania vinníka, prispieva k psychologickým príčinám daňových únikov. (Široký, 2003 s. 225)

1.3 Daň z pridanej hodnoty

Väčšina súčasných daňových systémov sa nezaobíde bez široko koncipovanej dane zo spotreby. Množstvo popredných daňových teoretikov je toho názoru, že práve všeobecná daň zo spotreby by mala v daňovom systéme dominovať, resp. jej význam by sa mal zvyšovať. Tento trend sa prejavuje rastom nominálnych sadzieb všeobecnej dane zo spotreby.

Základná myšlienka fungovania dane z pridanej hodnoty je jednoduchá. Daň je vyberaná na každom stupni spracovania, no nie z celého obratu, ale iba toho, čo bolo k hodnote statku na danom stupni pridané. Zdaňuje sa teda iba pridaná hodnota. (Vančurová, 2016, s. 289-290)

1.3.1 História vývoja DPH

Predchodcami dnešnej DPH boli rôzne poplatky a dane platené obchodníkmi pri prejazde územia, pri vstupe na určité územie alebo pri obchodovaní na trhu. Tie dane a poplatky predstavujú historicky najstaršie dane vôbec. Pôvodne mali prevažne naturálny charakter ale s rozvojom peňažného hospodárstva nadobudli peňažnú podobu. Tieto dane mali pôvodne postihovať obraty a zisky obchodníkov, ale presúvali sa do cien, a tak sa ich faktickými platcami stali spotrebitelia.

Vývoj sa neskôr začal uberať dvomi smermi. Prvý z nich bol rozvoj tzv. akciz, fungujúcich ako dane z právneho prevodu tovaru. Vznikli z nich obratové dane (dane z obratu), vypočítané ako percentuálna časť z ceny obratu tovaru. Druhý smer znamenal rozvoj akcíz vo funkcii daní spotrebných selektívnych, týkajúcich sa iba vybraných druhov tovaru. Z týchto akcíz sa vyvinuli dnešné spotrebné dane jednotkové, kde je základom dane počet kusov, litrov alebo iných fyzických jednotiek. (Kubatová, 2015 s. 221)

V období podpisovania Rímskych zmlúv boli systémy nepriamych daní v členských štátoch rôznorodé. Daň z pridanej hodnoty používalo iba Francúzsko a to od roku 1954. Mechanizmus fungovaniach bol trochu iný oproti dnešnému. Jej zavedenie vo Francúzsku mal na starosti vládny ekonóm Maurice Lauré. Ostatných päť štátov z pôvodných šiestich signatárov zakladajúcich zmlúv používalo kaskádovitý systém dane z obratu. (Široký, 2013, s. 136)

Rozhodovanie o tom, či majú mať členské štáty jednotný typ nepriamych daní a o tom, ktorý systém pri integrácii použiť boli jednoznačné. Závery špeciálnej pracovnej skupiny ustanovenej Komisiou v roku 1960 („The EEC Report on Tax Harmonization“), rovnako aj Fiškálny a finančný výbor menovaný Komisiou potvrdil, že členské štáty musia kumulatívne daňové systémy nepriameho zdanenia zrušiť a zaviesť daň z pridanej hodnoty. Pokiaľ by

bolo zachované viacero foriem nepriamych daní, vrátane dane z obratu, museli by členské štáty pri uskutočňovaní spoločného obchodu uplatňovať zložitý európsky systém vzájomnej refundácie. Kontrola správneho fungovania by bola veľmi náročná, možno aj nemožná, založená na vzájomnej dôvere medzi štátmi. (Široký, 2013, s. 137)

Podľa prvej smernice k DPH, smernice 67/227/EHS je zavedenie dane z pridanej hodnoty potrebné z týchto dôvodov:

- Poctivá hospodárska súťaž zabezpečená vytvorením spoločného trhu, ktorý má rovnaké vlastnosti ako trh vnútroštátny;
- Používanie právnych predpisov o obratových daniach, ktoré nenarušujú podmienky hospodárskej súťaže ani nebránia voľnému pohybu tovaru a služieb na spoločnom trhu;
- Zistenie, že systém dane z pridanej hodnoty dosahuje najväčšiu jednoduchosť a ne-
neutralitu, ak je daň vyberaná čo najvšeobecnejšie, a pokiaľ jej oblasť pôsobnosti pokrýva všetky stupne výroby a distribúcie a rovnako poskytovanie služieb;
- Dosiahnutie cieľa zrušiť zdaňovanie pri dovoze a vrátenie dane pri vývoze v obchode medzi členskými štátmi.
- Zistenie, že použitie dane z pridanej hodnoty pri podobnom tovare v každej krajine nesie rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného procesu.

Realizácia dohody o jednotnom používaní dane z pridanej hodnoty ale nebola jednoduchá. Od Rímskych dohôd k Prvej smernici o dani z pridanej hodnoty uplynulo desať rokov a k prelomovému prepisu (Šiesta smernica) ďalších desať. (Široký, 2013, s. 138)

Daň z pridanej hodnoty v druhej polovici minulého storočia postupne začala plniť rolu všeobecnej dane zo spotreby. Daň z pridanej hodnoty je povinnou daňou v štátoch Európskej únie. Je to daň, ktorej harmonizácia postúpila veľmi ďaleko, predovšetkým z hľadiska predmetov dane a ich rozdeleniu medzi členské štáty. Zo štátov OECD ju v súčasnej dobe nemá iba jeden a to Spojené štáty Americké.

1.3.2 Základné pojmy

Daň z pridanej hodnoty ma odlišný princíp fungovania ako napríklad daň z príjmu, u ktorej sa vytvára jeden základ dane za celé zdaňovacie obdobie. U dane z pridanej hodnoty sa základ dane určí pre každé jednotlivé plnenie a z neho vypočítaná daň sa zahŕňa do ceny tohto plnenia. Daň za zdaňovacie obdobie sa potom zostavuje z čiastok dane, vypočítaných pre jednotlivé plnenia. S tým súvisí mnoho pojmov, ktoré sa u ostatných daní nevyskytujú.

1.3.2.1 Predmet dane

Predmetom dane podľa § 2 ods. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty je:

- dodanie tovaru osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti s miestom plnenia v tuzemsku,
- poskytnutie služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti s miestom plnenia v tuzemsku,
- obstaranie
 1. tovaru z iného členského štátu za úplatu uskutočnenú v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti alebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 2. nového dopravného prostriedku z iného členského štátu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz tovaru s miestom plnenia v tuzemsku.

Zdaniteľne plnenie je plnenie, ktoré

- je predmetom dane a
- nie je oslobodené od dane. (Pitner, 2015, s. 24)

Tovarom sú hmotné veci s výnimkou peňazí a cenných papierov. Ako tovar môžeme chápať hmotné hnutel'né a nehnuteľné veci ale takisto právo stavby (kde vlastník pozemku úplatne prevedie na inú osobu právo zastavať pozemok stavbou alebo stavbu zrealizovanú na cudzom pozemku).

Služba nie je v zákone o dani z pridanej hodnoty definovaná. Za poskytnutie služby sa považujú ekonomické činnosti, ktoré nie sú dodaním tovaru.

Dodaním tovaru a poskytovanie služby sa súhrne označuje pojmom **plnenie**. Aby bolo plnenie predmetom dane z pridanej hodnoty, musí spĺňať štyri podmienky:

- bolo uskutočnené za úplatu
- osobou povinnou k dani
- v rámci ekonomickej činnosti a
- miesto plnenia je v tuzemsku

(Vančurová, 2016, s. 294)

Úplatou sa podľa zákona o dani z pridanej hodnoty rozumie čiastka v peňažných prostriedkoch alebo hodnota nepeňažného plnenia, ktoré sú poskytnuté v súvislosti s predmetom dane.

Tuzemskom sa pre účely dane z pridanej hodnoty rozumie územie Českej republiky. **Členským štátom** je územie členského štátu Európskej únie s výnimkou jeho územia, na ktoré sa nevzťahuje Zmluva o Európskej únii a Zmluva o fungovaní Európskej únie. **Iným členským štátom** je členský štát s výnimkou tuzemska. **Tretou krajinou** je územie mimo Európskej únie. **Územie Európskej únie** je súhrn území členských štátov. Výnimkami sú: hora Athos, Kanárske ostrovy, francúzske územia v čl. 349 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, Alandy, Normanské ostrovy, ostrov Helgoland, územie Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d' Italia a talianske vody jazera Lugano. (Marková, 2016, s. 123)

1.3.2.2 Sadzba dane

Podľa smernice Európskej únie je sadzba dane harmonizovaná. Štát okrem základnej sadzby môže mať jednu alebo dve úrovne zníženej sadzby. Zníženú sadzbu je možné použiť iba pri tovare a službách uvedených v prílohe smernice. Štát sa teda môže rozhodnúť, či zníženú sadzbu použije, ale nemôže ju využiť v plneniach, ktoré nie sú uvedené v zozname. Okrem toho je stanovená minimálna výška základnej aj zníženej sadzby. Sadzba dane z pridanej hodnoty je lineárna a diferencovaná. Základná sadzba v Českej republike je vo výške 21% a od roku 2015 uplatňuje aj dve úrovne zníženej sadzby

1.3.2.3 Znížená sadzba

Okrem skôr využívanej sadzby 15% bola zavedená aj druhá znížená sadzba vo výške 10%, avšak na veľmi obmedzený okruh zdaniteľných plnení. Sadzby dane z pridanej hodnoty sa v posledných piatich rokoch opakovane zvyšovali, čo sa týka hlavne prvej zníženej sadzby, ktorá je teraz 3x vyššia ako v roku 2008. Prvá znížená sadzba v Českej republike spĺňa aj úroveň minimálnej základnej sadzby podľa pravidiel Európskej únie. (Vančurová, 2016, s. 302)

Tabuľka 1 - Zdaniteľné plnenia podliehajúce zníženej sadzbe dane

(Zdroj: vlastné spracovanie)

Tovary	15%	potraviny a nealkoholické nápoje, zdravotnícke prostriedky a niektoré kompenzačné pomôcky teplo a chlad, dodanie stavby pre sociálne bývanie atď.
	10%	lieky, kojenecká výživa knihy, hudobniny
Služby	15%	zdravotná a sociálna starostlivosť, upratovacie práce v domácnosti, pozemná, vodná a letecká hromadná pravidelná preprava cestujúcich, úprava a rozvod vody, stavebné a montážne služby spojené so zmenou dokončenej stavby na bývanie a opravu týchto stavieb, ubytovacie služby, zber, zvoz a spracovanie komunálneho odpadu, pravidelná hromadná preprava cestujúcich, kultúrne, umelecké a športové činnosti, poskytnutie oprávnenia ku vstupu na tieto akcie (vstupenky) atď.

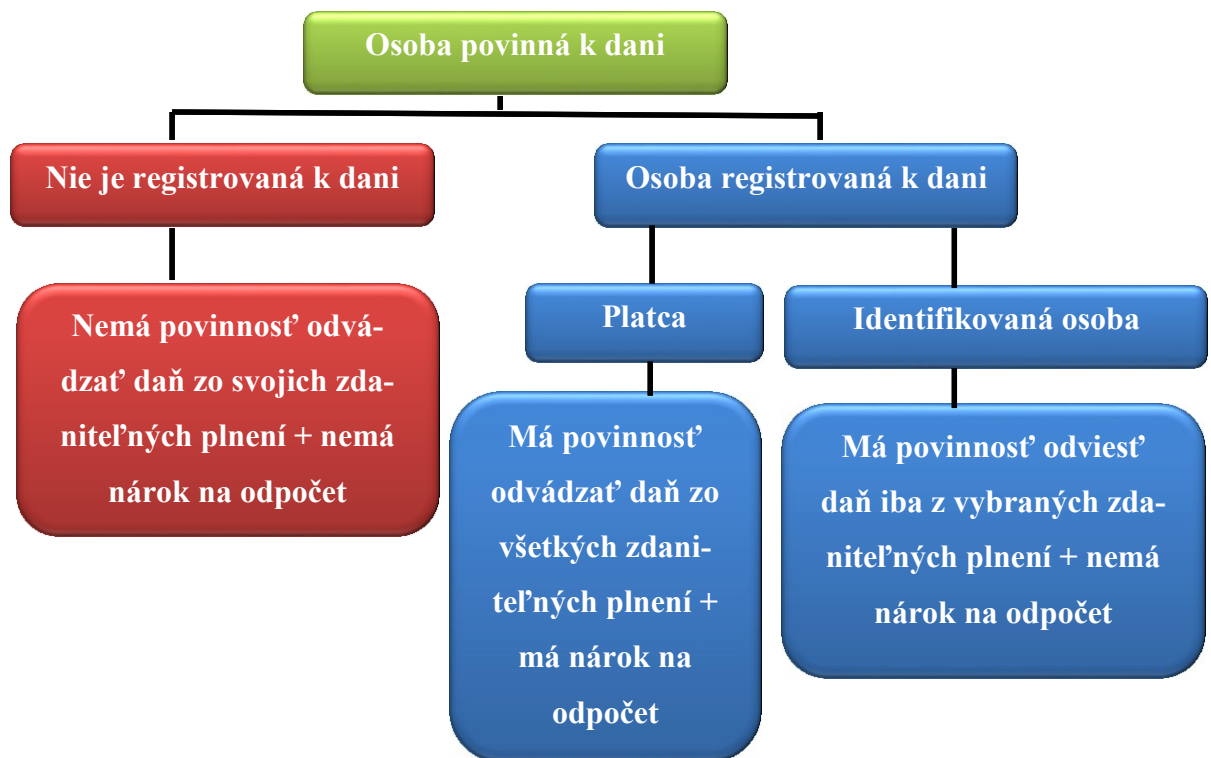
1.3.2.4 Osoby povinné k dani a osoby registrované

Vančúrová (2016, s. 296-297) uvádza, že existencia dane z pridanej hodnoty v rôznej miere zaväzuje alebo zaťažuje mnoho osôb. Daň z pridanej hodnoty sa týka všetkých ľudí, ktorí nakupujú tovary a služby. Väčšina ľudí je však z hľadiska výberu dane iba pasívnymi účastníkmi procesu výberu dane z pridanej hodnoty. V procese vystupujú ako **osoby nepovinné k dani**.

Najpodstatnejšou skupinou osôb z hľadiska výberu sú tí, ktorí vykonávajú ekonomickú činnosť a sú tak zasiahnutí výberom dane priamo, pod dohľadom daňovej legislatívy.

Osobou povinnou k dani je osoba, ktorá samostatne vykonáva ekonomickú činnosť v tuzemsku alebo v inom členskom štáte Európskej únie. Osobou povinnou k dani je aj právnická osoba, ktorá nebola založená alebo zriadená za účelom podnikania. Podľa § 5 ods. 2

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty je **ekonomickou činnosťou**, činnosť výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane baníckych činností a poľnohospodárskej výroby a sústavnej činnosti vykonávanej podľa zvláštnych predpisov, najmä nezávislé vedecké, literárne, umelecké, vychovávateľská ale aj činnosť lekárov, právnikov, inžinierov a ďalších. (Pitner, 2015, s. 45)



Obrázok 4 - Osoby povinné k dani

(Zdroj: vlastné spracovanie)

Zo schémy môžeme zistiť, že nie všetkým osobám povinným k dani vzniká povinnosť odvádzať daň. Osoby, ktoré sú oslobodené od povinnosti odvádzať daň, obvykle nazývame „**neplatiť**“ dane. Sú to osoby povinné k dani s malým obratom a malým alebo žiadnym ekonomickým kontaktom s inými krajinami Európskej únie. Množstvo z nich sa ale dobrovoľne registruje k dani. Tieto osoby nazývame **osobami registrovanými k dani z pridanej hodnoty**. Osoby, ktoré **dobrovoľne** podajú prihlášku k registrácii platcu dane z pridanej hodnoty, sa považujú za platcu od dňa uvedeného na osvedčení o registrácii.

Identifikované osoby sú osoby povinné k dani, ktoré neprekročili limit pre plnú registráciu, to znamená, že nemusí byť platca dane, ale majú povinnosť odvieť daň z plnení zo štátov Európskej únie. Tieto osoby odvádzajú daň iba z týchto medzištátnych plnení, nie zo všetkých uskutočnených plnení a zároveň nemajú nárok na odpočet dane. Identifikované osoby

môžeme definovať ako čiastočných platcov dane so zjednodušenými povinnosťami. (Vančurová, 2016, s. 298)

Platca dane má nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Platcom dane sa môže na základe svojho rozhodnutia stať každá osoba povinná k dani, pokiaľ ju finančný úrad zaregistruje. Platcom sa stane osoba povinná k dani so sídlom v tuzemsku, ak jej **obrat** za posledných 12 bezprostredne predchádzajúcich po sebe kalendárnych mesiacov **presiahol 1 000 000 Kč**, s výnimkou osoby, ktorá uskutočnila iba plnenia oslobodené od dane bez nároku na odpočet dane. Osoba povinná k dani je platcom od prvého dňa druhého mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom prekročila stanovený obrat, ak sa ním nestane podľa Zákona o dani z pridanej hodnoty skôr. (Pitner, 2015, s. 51)

Obratom sa pre účely Zákona o dani z pridanej hodnoty rozumie súhrn úplat bez dane, vrátane dotácie k cene, ktoré osobe povinnej k dani náležia za uskutočnené plnenia, ktorými sú dodanie tovaru a poskytnutie služby, s miestom plnenia v tuzemsku. Ide o úplaty za:

- zdaniteľné plnenia,
- plnenia oslobodené od dane s nárokom na odpočet, alebo
- plnenia oslobodené od dane bez nároku na odpočet dane podľa §54 až §56a, v prípade že nie sú doplnkovou činnosťou uskutočňovanou príležitostne.

Do obratu sa nezahrňuje úplata z predaja dlhodobého majetku alebo zahrňujeme tam obrat osoby povinnej k dani, ktorá je spoločníkom spoločnosti, v rámci ktorej uskutočňuje plnenia s nárokom na odpočet dane, sa zahrňuje obrat dosahovaný touto osobou samostatne mimo spoločnosť a celou spoločnosťou. (Marková, 2016, s. 122)

Platca dane sa **musí registrovať** na miestnom príslušnom finančnom úrade a odvádzať daň z pridanej hodnoty zo svojich zdaniteľných plnení. Na druhej strane len on má nárok, pri splnení zákonom stanovených podmienok, na uplatnenie odpočtu dane zahrnutej v cenách vstupov. Osoby povinné k dani, ktoré prekročili registračný limit, sú povinné sa registrovať do 15 dní po skončení mesiaca, v ktorom obrat prekročili. (Vančurová, 2016, s. 299)

1.3.2.5 Miesto plnenia

Miesto plnenia je kľúčové v nadväznosti na vymedzenie predmetu dane. Pri plneniach s miestom plnenia v tuzemsku sa postupuje podľa znenia Zákona o dani z pridanej hodnoty platného pre Českú republiku. Iba u týchto vzniká povinnosť zaplatiť a priznať daň, prípadne oslobodiť od dane s nárokom alebo bez nároku na odpočet. Ak sa miesto plnenia nachádza

mimo tuzemsko, je potrebné pri uplatňovaní dane postupovať podľa predpisov platných v zemi, kde je podľa stanovaných pravidiel miesto plnenia. (Havel, 2010, s. 6)

Pre vymedzenie miesta plnenia sú stanovené pravidlá, ktoré nie sú jednoduché. U **miesta plnenia pri dodaní tovaru** je základné pravidlo stanovené takto:

- miesto, kde preprava (odoslanie) začína, pokiaľ je dodanie tovaru podľa zmluvy spojené s prepravou alebo odoslaním,
- miesto, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný, ak je dodanie tovaru dohodnuté s montážou alebo inštaláciou,
- ak tovar nie je dodávaný s prepravou alebo inštaláciou, miesto plnenia sa nachádza tam, kde sa tovar nachádza v dobe dodania,
- pri dodaní nehnuteľnej veci sa logicky miestom uskutočnenia plnenia stanoví miesto, kde nehnuteľná vec leží.

Miestom plnenia pri dodaní tovaru je teda podľa základného pravidla miesto, kde preprava začína. Nie vždy sa ale v tomto štáte daň vyberie. V prípade, že príjemcom tovaru je osoba registrovaná k dani, t. j. platca dane, preferuje sa princíp krajiny spotreby. Miesto plnenia je ale v štáte dodávateľa. Aby v tomto štáte nebola vyberaná daň, pravidlo stanoví, že sa jedná o **oslobodené plnenie s nárokom na odpočet**. To bude platiť pri splnení nasledujúcich podmienok:

- príjemca tovaru je osoba registrovaná k dani,
- tovar sa dodáva v rámci ekonomickej činnosti,
- nákup tovaru je pre príjemcu zdaniteľným plnením a
- preprava tovaru bola dokončená. (Vančurová, 2016, s. 318-320)

Miestom plnenia pri dodaní plynu prostredníctvom prepravnej alebo distribučnej sústavy alebo pri dodaní **elektriny** obchodníkovi je miesto, kde má obchodník sídlo, miesto podnikania alebo prevádzku, pre ktorú je tento tovar dodaný, poprípade miesto pobytu či miesto, kde sa obvykle zdržuje. Z toho vyplýva, že v prípade dodania napr. plynu platcom z tuzemska obchodníkovi so sídlom v inom členskom štáte je miesto plnenia v inom členskom štáte. Obchodník je v tomto prípade chápaný ako osoba povinná k dani, ktorá nakupuje plyn alebo elektrinu hlavne za účelom ďalšieho predaja. Jeho vlastná spotreba je v tomto prípade považuje ako zanedbateľná.

Pri **zasielaní tovaru je miestom plnenia** miesto, kde končí preprava tovaru. Pričom zasielaním tovaru sa rozumie dodanie tovaru do iného členského štátu, okrem nových dopravných prostriedkov, osobe, pre ktorú nie je obstaranie tovaru z iného členského štátu predmetom dane. To znamená dodanie tovaru občanom alebo iným osobám neregistrovaným k dani. (Havel, 2010, s. 8-9)

Miestom plnenia pri zasielaní tovaru je miesto, kde sa tovar nachádza v dobe, kde jeho odoslanie alebo preprava začala, ak

- zasielaný tovar nie je predmetom spotrebnej dane a
- celková hodnota tovaru, ktorý osoba povinná k dani zaslala do členského štátu, v ktorom bolo ukončené odoslanie alebo preprava tovaru, bez dane neprekročila v príslušnom ani v bezprostredne predchádzajúcom kalendárnom roku
 1. 1 140 000 Kč, ak je tovar odoslaný alebo prepravený z iného členského štátu do tuzemska, alebo
 2. čiastku stanovenú iným členským štátom, ak je tovar odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu. (Marková, 2015, s. 124)

U **poskytovaných služieb** sa uplatňujú odlišné, modernejšie pravidlá pre plnenia medzi štátmi. Tento krát sa režim poskytovaných služieb medzi členskými štátmi Európskej únie a voči tretím krajinám príliš nelíši. Určenie osoby, ktorá daň odvádza, sa u základného pravidla pre poskytovanie služieb medzi štátmi odvíja od vymedzenia krajiny plnenia. (Vančurová, 2016, s. 331)

Pri vymedzení **miesta plnenia pri poskytovaní služieb** je nutné rozlišovať, či je služba poskytovaná pre osobu povinnú k dani alebo nie. Platia dve rôzne základné pravidlá pre stanovenie miesta plnenia pri službách, a to pre osoby povinné k dani a pre osoby nepovinné k dani. Podľa **základného pravidla** sa pri službách poskytovaných osobe povinnej k dani za miesto plnenia považuje sídlo, miesto podnikania alebo prevádzka príjemcu služby. V prípade, že platca dane poskytuje službu, pri ktorej sa stanoví miesto plnenia podľa základného pravidla, osobe povinnej k dani so sídlom (v prípade PO) alebo miestom podnikania (v prípade FO) v Českej republike, miesto plnenia je v tuzemsku a poskytovateľovi vzniká povinnosť uplatniť daň na výstupe, pokiaľ sa nejedná o službu oslobodenú od dane. Ak platca službu poskytne osobe povinnej k dani so sídlom alebo miestom podnikania v inom členskom štáte alebo v tretej krajine, miesto plnenia sa nachádza mimo tuzemska a platcovi nevzniká povinnosť odviest' daň. (Havel, 2010, s. 10)

Miestom plnenia pri poskytovaní služby **osobe nepovinnej k dani** je miesto, kde má osoba poskytujúca službu sídlo. Pokiaľ je však táto služba poskytnutá prostredníctvom prevádzky osoby povinnej k dani, ktorá sa nachádzajúca na inom mieste než je jej sídlo, je miestom plnenia miesto, kde sa táto prevádzka umiestnená. Napr. miestom plnenia pri poskytnutí právnych služieb platcom so sídlom v tuzemsku osobe nepovinnej k dani z iného členského štátu je tuzemsko, kde ma poskytovateľ služby svoje sídlo. Ak má platca registrovaný v Českej republike, poskytujúci právne služby, prevádzku na Slovensku, je miestom plnenia pri poskytovaní právnych služieb osobe nepovinnej k dani z tejto prevádzky Slovensko, tam kde je umiestnená prevádzka poskytujúca služby. (Pitner, 2015, s. 69-70)

Základné pravidlo má mnoho výnimiek. Použitie niektorých z nich závisí len na type poskytovanej služby. Ďalšie sa využívajú iba v prípade, že príjemcom služby je osoba nepovinná k dani. Pri službách súvisiacich s nehnuteľnými vecami (vrátane sprostredkovania predaja nehnuteľnosti) je miesto plnenia tam, kde táto nehnuteľnosť leží. Služby, ktoré sa týkajú oblasti kultúry, umenia, športu, vzdelávania a zábavy. V tomto prípade sa jedná o predaj vstupeniek na tieto akcie. Uplatnenie základných pravidiel pre poskytnutie služby by bolo administratívne veľmi náročné. Preto sa za miesto plnenia považuje miesto, kde sa daná akcia koná. Zjednodušene môžeme povedať, že takúto vstupenku si je možné kúpiť iba s daňou **plynúcou do štátneho rozpočtu**. **Pri stravovacích službách** je miesto plnenia tam, kde je služba poskytovaná. Dôvod je rovnaký ako v predchádzajúcom prípade. Miesto plnenia pri prepraných služieb je obťažnejšie stanoviť, pretože závisí od toho, či prepravujeme osoby alebo tovar. Pri **preprave tovarov** osobe povinnej k dani sa riadime základným pravidlom. Pokiaľ sa preprava tovaru poskytuje osobe nepovinnej k dani, potom je miesto plnenia pri preprave medzi členskými štátmi v mieste, kde preprava začína. Preprava tovaru z vývozu alebo dovozu je plnením oslobodením, s nárokom na odpočet. Pri **preprave osôb** je miestom plnenia, miesto kde sa prepravuje. Preprava osôb medzi členskými štátmi je oslobodená od dane s nárokom na odpočet. V tomto prípade sa daň z pridanej hodnoty nevyberie. (Vančurová, 2016, s. 334)

1.4 Definícia daňového úniku

S pojmom „**daňový únik**“ sa stretávame ako v odbornej, takisto aj v laickej tlači. Napriek tomu nie je jeho definícia tak jednoznačná. Niektorí autori považujú za daňový únik nelegálne aktivity odporujúce daňovým zákonom, ale aj snahu o minimalizáciu dane, ktoré využívajú všetky legislatívne možnosti, aj keď niekedy v rozpore s pôvodným úmyslom zákonodarcu. (tzv. daňová obratnosť).

Prečo by sme sa mali zaujímať o daňové úniky? To, že sa medzi nami existujú ľudia, ktorí sa vyhýbajú plateniu daní a vykonávajú podvody v tejto oblasti je zjavné. Úniky sú súčasťou každého daňového systému a aj pri ich zamedzení vznikajú nové, premyslenejšie formy ich uskutočňovania. Je zjavné, že ľudia sa vyhýbajú plateniu daní, ale prečo by sa o to mal štát týmto zaoberať? Hlavným dôvodom je efektivita. V prípade stúpajúcej efektivity daňové príjmy stúpajú a daňová sadzba klesá. Pri klesajúcej efektivite slúži zvyšovanie daňovej sadzby na pokrytie straty príjmov, ktorá je spôsobená daňovými únikmi. V princípe sa dá vybrať rovnaký príjem v systéme s daňovými únikmi a vyššími sadzbami ako v systéme bez daňových únikov a nižšími sadzbami. Takýto postoj štátu a občanov k daňovým únikom by bol samodeštrukčný. (Rosen, 2010, s. 754)

V anglickej odbornej literatúre sa rozlišuje medzi „tax avoidance“ a „tax evasion“. Rozdiel medzi týmito termínmi je v ich legalnosti.

Tax avoidance (vyhýbanie sa plateniu daní) predstavuje v podstate legálne aktivity, ktoré vedú k minimalizácii odvedenej dane (mohli by sme ich nazvať tzv. efektívna daňová optimalizácia). Prostriedkom tejto daňovej optimalizácie je využívanie všetkých dostupných zákonných ustanovení, vrátane výnimiek a daňových úľav. Veľakrát sa však využívajú medzery v daňových zákonoch a súvisiacich predpisov.

Tax evasion (daňový únik, podvod) je na rozdiel od prvej skupiny považovaný za nelegálnu činnosť, za ktorú môže byť daňový subjekt stíhaný. Miera trestu závisí od rozličných skutočností ako napríklad rozsah neodvedenia alebo krátenia dane a na tom, či bolo dokázané úmyselné porušenie zákona. Väčšina „tax evasion“ je postihovaná pokutou alebo vymeraním penále od finančného úradu. Len menšia časť je kvalifikovaná ako trestný čin, ktorým sa zaoberá súd.

Z psychologického pohľadu množstvo daňových poplatníkov postupuje od **legálnych daňových únikov** to znamená od neúmyselných chýb k využitiu daňového zvýhodnenia, cez náhodne nepodarené zdaniteľné plnenia k obratnej manipulácii so zákonmi. Môžu sa tak dostať až k zneužitiu daňového práva, k zatajeniu dane až ku klasickému daňovému podvodu.

K **posúdeniu závažnosti** daňového podvodu je potrebný nie len individuálny prístup, ale aj mnoho ďalších kritérií. Podľa daňového kritéria môžeme rozdeliť daňové úniky na tie, ktoré sa týkajú neočisteného daňového základu, a tie, ku ktorým dochádza v štádiu odpočtu, zrážok a úľav. Je zaujímavé sledovať, prečo si daný jedinec vybral práve určitú oblasť daňového systému k oklamaniu štátnych inštitúcií s domnienkou, že sú jeho informácie dobré zamaskované. Daňovníci sú si vedomí skutočnosti, že pri nie vysokých objemoch nebudú podrobení kontrole zo strany daňového úradu. (Hubinková, 2008, s. 140-141)

1.4.1 Identifikácia možností, foriem a spôsobov daňových podvodov a únikov

Do návrhu koncepcie boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty, ktorý bol prerokovaný v Parlamente SR, finančná správa uviedla, že v praxi sa najčastejšie vyskytujú nasledovné typy daňových podvodov a únikov na DPH:

1.4.1.1 Podvody a úniky, ktoré vznikajú pri hraničných transakciách

- **karuselové obchody** sa podieľajú v najväčšom objeme na únikoch na dani z pridanej hodnoty,
- **falšované intrakomunitárne dodanie tovarov** – funguje tak, že platiteľ dane v tuzemsku dodá tovar do iného členského štátu, ktorý pri jeho fyzickom dodaní je oslobodený od dane. Platca však daný tovar predá v tuzemsku bez DPH
- **dovoz tovaru z tretích krajín**, ktorý má byť dodaný do iného členského štátu. Tento dovoz je oslobodený od dane. Daňový podvod vzniká v prípade, že k dodaniu tovaru do iného členského štátu nedôjde. Tovar je aj v tomto daňovom podvode predaný v tuzemsku a to bez dokladu a bez DPH,
- **falšované vývozy tovarov**, pri ktorých si uplatní vysoký nadmerný odpočet zo štátneho rozpočtu,
- **daňový zástupca** si pri dovoze tovaru z tretích štátov neplní svoje povinnosti a dopúšťa sa podvodu,

- **platca dane neprizná DPH** z prijatých služieb, ktoré mu poskytla osoba zo zahraničia, ktorá nie je identifikovaná pre DPH, ale daň z prijatej služby je povinná zaplatiť,
- **predaj nezákonné dovezeného tovaru** v tuzemsku bez DPH.

1.4.1.2 *Úniky a podvody vzťahujúce sa k vedeniu účtovníctva a s fakturáciou*

- Spoločnosť, ktorá vznikne za účelom fakturácie, nazývaná aj „biely kôň“. Sídlo tejto spoločnosti je vedené na virtuálnej adrese,
- **nezaevidovanie odberateľskej faktúry v účtovníctve**. Odberateľ si z ale uplatňuje nadmerný odpočet DPH vo svojom daňovom priznaní. Tento druh podvodu nastáva hlavne v prípadoch, keď si uvedomujú, že nebudú kontrolovaný zo strany finančného úradu,
- **Zmena účtovníctva** na záver roka vystavovaním fiktívnych faktúr za účelom zníženia daňovej povinnosti na DPH,
- **Neplatiteľ vystaví faktúru s DPH** – vtedy mu zo zákona vzniká povinnosť odvieť daň do štátneho rozpočtu, alebo on tak neučiní a jeho obchodný partner si nárok na nadmerný odpočet uplatní,
- **v účtovníctve sa vymenia faktúry** - pôvodne vystavená faktúra na vyššiu sumu, z ktorej si odberateľ uplatnil nadmerný odpočet sa zaeviduje v účtovníctve dodávateľa s nižšou sumou,
- Za predaný tovar alebo poskytnutú službu sa **nevystaví faktúra** alebo nepoužije **EET** - uskutoční sa predaj načierno najčastejšie v prospech neplatiteľov. Najčastejšie tieto úniky vznikajú v reštauráciách, fitnesscentrách, kaderníctvach, pri stavebných prácach, atď.,
- Uplatnenie výdavkov a odpočet DPH z „**kúpených blokov**“ z **ERP** (platiteľmi je tento model využívaný pri obstarávaní tovaru, ktorý je neodpisovaný a predstavuje jednorazový náklad a predmet spotreby podnikateľa.,
- **Uplatnený odpočet DPH z rovnakej faktúry dvakrát** v rôznych obdobiach,

1.4.1.3 *Vyhýbanie sa plateniu DPH a registrácii na platiteľa*

- **Neplatiteľ dane pred registráciou realizuje predaj nových nehnuteľností**, ktoré by vyprodukovali vysoký obrat a prevedie zostávajúci majetok pred registráciou na novozaloženú spoločnosť. Úmyselne sa vyhne plateniu DPH z predaja nehnuteľnosti ako platiteľ dane,
- V spoločnosti je obrat umelo znižovaný s úmyslom vyhnúť sa registrácii za platiteľa DPH v zmysle zákona,
- Podnikateľ **nepožiadá FU o registráciu** na platcu DPH po prekročení obratu,
- Osoba, ktorá za určené obdobie **prekročí obrat z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu** nepožiadá o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru. Domnieva sa a väčšinou právne, že to daňová kontrola nezistí,
- **zahraničné subjekty** vykonávajúce v tuzemsku podnikateľskú činnosť sa neregistrujú na DPH. V niektorých prípadoch úmyselne a niekedy kvôli neznalosti zákona o DPH.

1.4.1.4 *Ďalšie druhy podvodov a únikov*

- **Realizácia zálohových platieb** v hotovosti. Pri zálohovej platbe vzniká daňová povinnosť a následný nárok na odpočet pre odberateľa. Odberateľ si teda uplatňuje nárok na odpočet DPH ale dodávateľ DPH nezaplatí. K reálnej platbe medzi subjektami nedôjde,
- **Priznaná daň je nezaplatená úmyselne**. Situácia môže nastať aj z dôvodu druhotnej platobnej neschopnosti,
- **Tovar, ktorý je predávaný v skutočnosti je odlišný od deklarovaného** (napr. u minerálnych olejov sú produkty s vlastnosťami podobnými naftu, predávané ako vykurovacie oleje do iného členského štátu. V skutočnosti sa táto nafta predá v tuzemsku bez DPH a spotrebnej dane,
- cena, z ktorej sa DPH vypočítava je **umelo podhodnotená** s cieľom znížiť základ dane pri výpočte DPH v prospech neplatiteľa DPH,
- **nadhodnotenie ceny**, z ktorej sa DPH počíta v prospech osoby, ktorá je platiteľom dane. Cieľom nadhodnotenia je inkaso vysokého nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu, zatiaľ čo sa u dodávateľa – platcu daň na výstupe neodvedie,

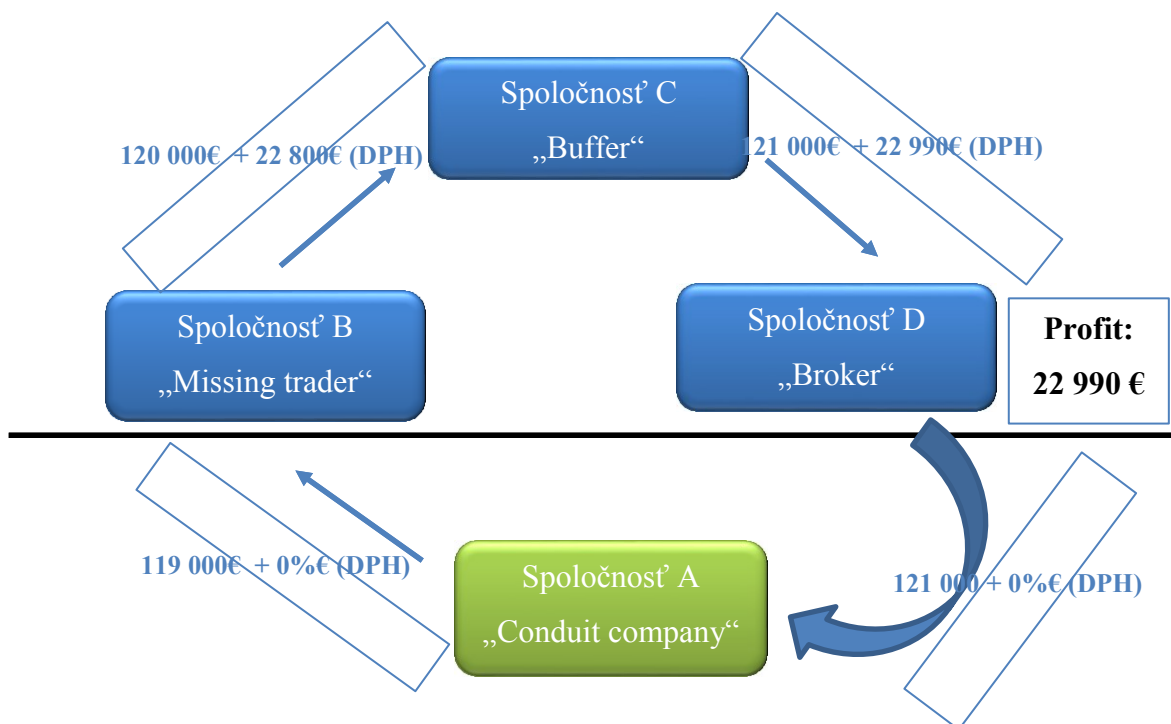
- **nezákonná výroba a distribúcia** tovarov, ktoré podliehajú najmä predmetu spotrebných daní a vzniká pritom aj únik na DPH,
- daňové úniky uskutočňované pri predaji tovaru formou **ambulantného, podomového** a internetového predaja. (Ministerstvo financií SR, 2012)

1.4.2 Karuselové obchody

Karuselové obchody spôsobujú najväčšie škody v štátnom rozpočte. Sieť obchodníkov, ktorí vytvoria reťazec spoločností a medzi sebou vystavujú falošné faktúry bez skutočného plnenia s falošnými dokladmi o úhrade. Tovar, príjmové a výdavkové doklady sú deklarované daňovému úradu len ako ukážka. Posledný článok tohto reťazca vykáže v daňovom priznaní nadmerný odpočet.

Karuselové obchody sa uskutočňujú v rôznych variáciách, niektoré z nich sú v medzinárodnom meradle, iné reťazové podvody sú zrealizované výlučne v tuzemsku. Spoločným znakom týchto nelegálnych aktivít je využívanie slabých miest legislatívy, ale aj podrobné poznanie organizácie práce a postupov kompetentných orgánov (daňovej správy, prokuratúry, polície, registrových súdov).

Členský štát 2 – SR



Členský štát 1 - ČR

Obrázok 5 – Schéma karuselového podvodu (Zdroj: vlastné spracovanie)

Spoločnosť A (potrubná spoločnosť) sídliaca v inom členskom štáte EU. V prípade intrakomunitárneho dodania tovaru do SR neodvádza daň, ide o dodávku oslobodenú, ak sú obaja obchodníci platcami dane. Zúčastňuje sa v podvode ale jej aktivita neškodí štátnemu rozpočtu a daňové úniky nevyplývajú z jej činnosti.

Spoločnosť B (zmiznutý platiteľ dane) je spoločnosť, ktorá nakupuje tovar z iného členského štátu EU od spoločnosti „A“. V daňovom priznaní uvádza nákup tovaru z iného členského štátu EU. Z tohto plnenia prizná daň, ale súčasne má nárok na jej odpočet. Daň z predaja tohto tovaru v tuzemsku prizná, ale neodvedie. Táto daň na vstupe sa žiada na konci reťazca ako nadmerný odpočet zo štátneho rozpočtu. Z praxe sú známe prípady, v ktorých táto spoločnosť nepodá daňové priznanie. Vtedy sa jedná o nekontaktnú spoločnosť, ktorej konateľom je bezdomovec, iný „biely kôň“ alebo je vymazaný z obchodného registra. Niekedy sa môžeme stretnúť aj s tým, že celá spoločnosť je vymazaná z obchodného registra.

Spoločnosť C (nárazníková spoločnosť) je vložená spoločnosť. Jej hlavnou úlohou je znepríehľadniť, narušiť a spomaliť daňové vyšetovania. Pôsobí ako spoľahlivý obchodník, ktorý nakupuje a predáva tovary v tuzemsku. V daňovom priznaní uvádza nákup a predaj tovaru v tuzemsku s minimálnou maržou. Vzniká jej preto minimálna daňová povinnosť, ktorú zaplatí. Všetky povinnosti voči daňovému úradu sú z jej pohľadu splnené.

Spoločnosť D (obchodník) je poslednou časťou reťazca, ktorá z celého obchodu profituje. Finguje dodanie tovaru do iného členského štátu, ktorý je oslobodený od dane. Následne si v tuzemsku uplatní nadmerný odpočet z jeho nákupu. Od začatia týchto obchodov až po samotný koniec ide len o fikciu. Vystavujú sa faktúry a k dodávkam tovaru nedochádza. Hlavným cieľom je podvodne získať peniaze zo štátneho rozpočtu. Daňový úrad nemôže dokázať, že zdaniteľné plnenia sa neuskutočnili, pretože spoločnosť „B“ je nekontaktná. Spoločnosti „C“ a „D“ spolupracujú so správcom dane, na svoje tvrdenia dokladujú a spoločnosti „D“ bude nadmerný odpočet vyplatený aj napriek tomu, že do štátneho rozpočtu daň odvedená nebola.

Karuselové obchody sa uskutočňujú v rôznych variáciách, niektoré z nich sú v medzinárodnom meradle, iné reťazové podvody sú zrealizované výlučne v tuzemsku. Spoločným znakom týchto nelegálnych aktivít je využívanie slabých miest legislatívy, ale aj podrobné poznanie organizácie práce a postupov kompetentných orgánov (daňovej správy, prokuratúry, polície, registrových súdov).

V súčasnosti pozorujeme, že karuselových obchodov sa zúčastňujú aj inak legálne podnikajúce subjekty. Tie sa v snahe znížiť svoji daňovú povinnosť jednorazovo zapájajú do takejto trestnej činnosti. Nastávajú aj situácie kedy sa spoločnosti nevedomky stanú súčasťou tohto reťazca. (Ministerstvo financií, 2012)

1.5 Vývoj a harmonizácia oblasti Dane z pridanej hodnoty v EÚ

Oproti priamemu zdaneniu, kde harmonizačný proces stagnuje, oblasť nepriamych daní je predmetom intenzívneho jednanja členských štátov už od samotného začiatku ekonomickej integrácie. O tejto skutočnosti svedčia tri články venované nepriamym daniam v pôvodnej Zmluve o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, ktoré požaduje rovnaké nepriame zdanenie dovážaných a tuzemských komodít v každej z členských zemí a odstránenie zvyhodňovania vyvázaných výrobkov.

Harmonizácia nepriamych daní je potrebná pre zaistenie fungovania spoločného trhu, ktorý je založený na voľnom pohybe tovaru, osôb, služieb a kapitálu. (Široký, 2008, s. 135)

V prvej fáze harmonizácie šlo predovšetkým o zavedenie dane z pridanej hodnoty ako unifikovaného systému nepriameho zdanenia vo všetkých členských krajinách. Vo fáze druhej potom o harmonizáciu legislatívy dane z pridanej hodnoty vrátane priblíženia sadzieb dane. Oba kroky boli prevádzané v úzkej súčinnosti s primárnym cieľom, a to zavedením spoločného trhu.

Na základe rozhodnutia o nahradení dane z obratu daňou z pridanej hodnoty pripravila v 60. rokoch Komisia množstvo smerníc. Tie sú identifikované okrem svojho číselného označenia aj rádovými číslovkami, ktoré sú súčasťou ich oficiálneho názvu. (Široký, 2008 s. 141)

Daň z pridanej hodnoty je pre svoju všeobecnosť a úlohu vo vzájomnom obchode kľúčovým daňovým odvodom členských zemí. Túto skutočnosť podtrhuje i význam dane pre financovanie EÚ.

Je teda zrejme, že potreba spolupráce a výmeny informácií v oblasti dane z pridanej hodnoty je rovnako dôležitá ako je to u priamych daní. Z tohto dôvodu bola smernicou 79/1070/EHS zo dňa 6. 12. 1979 rozšírená platnosť smernice 77/799/EHS o vzájomnej pomoci medzi príslušnými orgánmi členských štátov v oblasti priamych daní na oblasť dane z pridanej hodnoty. Členské štáty ju museli implementovať do svojej legislatívy najneskôr do 1. 1. 1981. V preambule smernice boli uvedené dôvody nutnosti rozšíriť okruh výmeny informácií na daň z pridanej hodnoty:

- Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam vedú k rozpočtovým stratám;
- Správne vymeriavanie a výber dane z pridanej hodnoty;
- Povaha dane z pridanej hodnoty ako obecnej dane zo spotreby
- Úloha dane z pridanej hodnoty v systéme vlastných zdrojov Spoločenstva

Potreba ďalšieho prehĺbenia jednotného vykazovania a vedenia štatistiky u dane z pridanej hodnoty vyplynula zo zrušenia daňových hraníc medzi členskými štátmi. Intrakomunitárny obchod totiž prebieha vo vnútri jednotného „daňového“ územia EÚ, a preto nevyžaduje colné kontroly. Tým, že colné orgány nekontrolujú obeh tovaru, tovar nie je pod colným dohľadom a obchodní partneri si tento obchod uskutočňujú a organizujú sami, je daňový režim pre účely kontroly výberu dane administratívne komplikovanejší.

Okamihom zavedenia vnútorného jednotného trhu (k 1. 1. 1993) vstúpilo v účinnosť nariadenie Rady č. 218/92, na jeho základe a na základe ďalších aktov (nariadenia Rady č. 3330/91) bolo uľahčenie vzájomného obchodu a kontroly v EÚ povinne zavedené:

- Daňové identifikačné číslo (DIČ);
- Dátový systém VIES;
- Kontrolný štatistický systém Intrastat.

Pôvodné doporučené používanie **DIČ** bolo zmenené na povinné a členským štátom bol pridelený dvojmiestny alfabetický kód (Česká republika – CZ, Slovenská republika – SK), ktorý je uvádzaný pred samotným kódom daňového subjektu (daňovým identifikátorom). Je preto možné ihneď rozpoznať krajinu, kde je subjekt registrovaný k dani. Dôkazom o pridelení daňového identifikačného čísla je písomné osvedčenie o daňovej registrácii.

Správnosť údajov o registrácii subjektu k dani z pridanej hodnoty je možné overiť cez **dátový systém VIES** („VAT Information Exchange System“). K overeniu je potrebné zadať príslušnú členskú krajinu, v ktorej skúmame, či v nej je subjekt k dani registrovaný, a daňové identifikačné číslo skúmaného subjektu (firmy). Systém VIES takisto umožňuje daňovým správam jednotlivých členských krajín výmenu informácií o intrakomunitárnom dodaní tovaru a (od 1. 1. 2010) takisto poskytnutí služieb. Údaje sú získavané zo „**Súhrnného hlásenia k dani z pridanej hodnoty**“, v ktorom platcovia vykazujú intrakomunitárne dodanie tovaru a poskytnutie služieb osobám registrovaným k dani v inom členskom štáte bez ohľadu na čiastku uskutočneného plnenia.

Pretože pohyb cez hranice členských krajín EÚ nie je kontrolovaný colnými orgánmi, bol pre potreby monitorovania pohybu tovaru v intrakomunitárnom obchode zavedený **kontrolný systém Intrastat**. Je založený na povinnom vyplňovaní štatistických mesačných hlásení zachycujúcich pohyb tovaru, príjem a odoslanie intrakomunitárnych plnení.

Princípy Intrastatu, ktorý je v súčasnosti ošetrený nariadením Komisie č. 96/2010 zo dňa 4. februára 2010, ktorým vykonáva nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) 638/2004 o štatistike Spoločenstva obchodu s tovarom medzi členskými štátmi sú nasledujúce:

- odberateľ aj dodávateľ tovaru podávajú hlásenie nezávisle na sebe, každý z nich nesie samostatne zodpovednosť za správne vyplnenie Intrastatu
- vo všetkých členských krajinách sa vyказuje v hláseniach rovnaká štruktúra dát;
- v hláseniach sa nerozlišujú jednotlivé zásielky chronologicky, ale iba druhovo;
- pri hlásení sa nevychádza z okamihu fakturácie, ale z okamihu skutočného prijatia, resp., odoslania komodity;
- hlásenie sa týka iba tovaru, nie služieb

Návrhy na ďalšie nariadenia pre skvalitňovanie výmeny informácií s cieľom zamedzovať daňovým únikom obsahovalo **oznámenie COM (2004) 509**. Komisia sa v tomto oznámení opiera o čl. 280 SES (primárne právo), na ktorého základe môže Komisia v spolupráci s Európskym úradom pre boj proti podvodom (**OLAF**) podporovať členské štáty v ich boji proti podvodom v EÚ.

Európsky úrad pre boj proti podvodom (OLAF; „European Anti-Fraud Office“) bol zriadený rozhodnutím Komisie 1999/352 a pravidiel, podľa ktorých riadi svoju činnosť a pracuje na prípadoch, stanoví nariadenie Európskeho parlamentu a Rady č. 1073/1999. OLAF je vo svojich aktivitách nezávislý, administratívne je však súčasťou Komisie. Jeho kompetencie sú vymedzené na ochranu finančných záujmov Európskych spoločenstiev ako celku, nezahŕňujú teda iba oblasť daní, ale aj napr. kontrolu vyplácania dotácií v rámci spoločnej poľnohospodárskej politiky, správnosť využívania finančných prostriedkov zo štrukturálnych fondov, popierania korupcie, ale takisto ochranu spoločnej meny eura.

V roku 2006 bol rozšírený **európsky zatykáci rozkaz** aj na daňové trestné činy. V dôsledku tejto úpravy je skutočnosť, že na základe euro zatykača môžu byť do iného členského štátu predané osoby stíhané resp. odsúdené aj za delikty spáchané v oblasti daní, poplatkov a ciel. (Široký, 2013, s. 160-163)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

2 VÝVOJ DPH V ŠTÁTNO M ROZPOČTE A OPATRENIA PRE LEPŠÍ VÝBER DPH.

2.1 DPH v štátnom rozpočte

Daň z pridanej hodnoty tvorí rozhodujúcu časť príjmov štátného rozpočtu. Jej podiel na príjmoch v štátnom rozpočte je väčší ako majú všetky priame dane dohromady. Z fiškálneho pohľadu ju chápeme ako najdôležitejší príjem.

Daň z pridanej hodnoty je najdôležitejšou daňou aj pre domácnosti a to z dvoch dôvodov. Prvým je, že tvorí najväčšie daňové bremeno domácnosti a tým znižuje disponibilné príjmy. Druhým dôvodom je jej komplexnosť, pretože na rozdiel od ostatných druhov daní, zaťažuje všetky domácnosti. Daň z príjmov PO a majetkové dane sa týkajú najmä vlastníkov kapitálu, teda ľudí vlastniacich značný finančný a nehnuteľný majetok. Spotrebné dane zaťažujú ľudí, ktorí konzumujú tovary spojené s negatívnymi externalitami. Sú chápané ako druh daní z luxusu. DPH môžeme charakterizovať ako dominantnú daň pre domácnosti, pretože sa týka každého. Nasledujúce tabuľky a grafy zobrazujú vývoj výberu DPH v ČR a SR.

2.2 Vývoj DPH v Českej republike

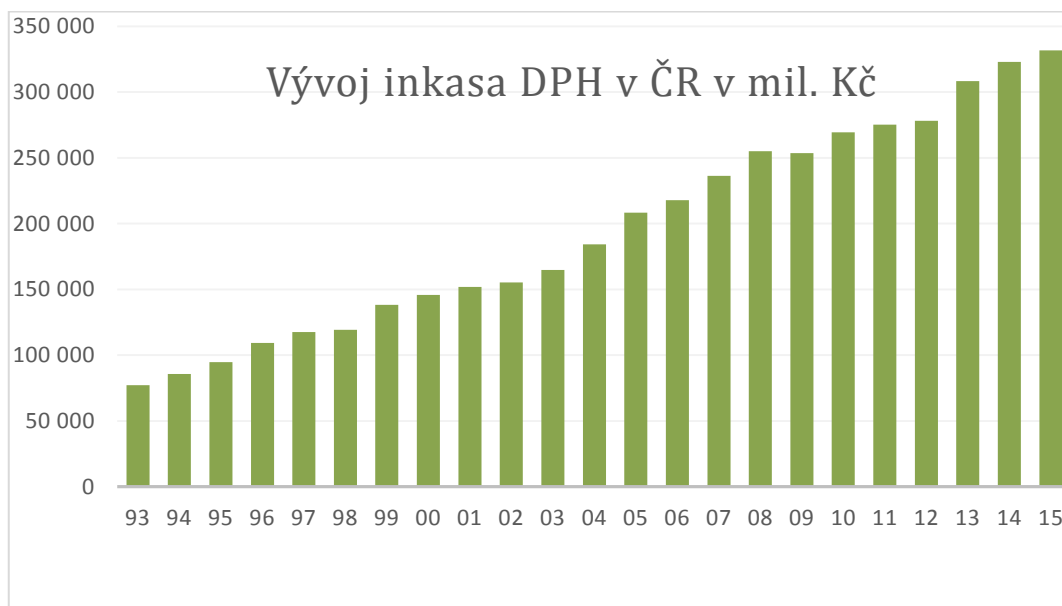
DPH v roku **2011** dosiahla inkaso vo výške 275,4 mld. Kč, čo predstavuje oproti minulému roku nárast o 5,8 mld. Kč a podiel na celkovom daňovom výnose na 49,06%. Inkaso minulých období ovplyvňoval rýchlejší nárast hodnoty nadmerných odpočtov ako vlastnej daňovej povinnosti. Z legislatívneho hľadiska je pre rok 2011 najvýznamnejšou zmenou zavedenie režimu prenesenej daňovej povinnosti pre dodanie zlata a vybraného tovaru (šrot, odpady) a prevod povolenie na emisie skleníkových plynov. Čiastka DPH vrátená v iných členských štátoch EÚ a zahraničným osobám povinných k dani naďalej klesá, v roku 2011 činila 2,3 mld. Kč. V roku 2010 sa jednalo o čiastku 3 mld. Kč a v roku 2009 sumu 4,9 mld. Kč. Inkaso na DPH dosiahlo v roku **2012** výšku 278,231 mld. Kč a podiel na celkových daňových výnosoch 47,66%. V porovnaní s minulým rokom je to nárast o 1,02%, čomu zodpovedá čiastka 2,864 mld. Kč. Zvýšenie zníženej sadzby z 10% na 14% od 01. 01. 2012 prispelo k utlmeniu spotreby konečných spotrebiteľov. Čiastka dane vrátená platcom z iných členských štátov EÚ a zahraničným osobám povinným k dani sa od predchádzajúceho roku výrazne nezmenila a činí 2,2 mld. Kč. Klesajúci trend takto vrátených daní z minulých rokov sa zastavil. V roku **2013** predstavovalo inkaso DPH výšku 308,461 mld. Oproti minulému

roku to predstavuje navýšenie o 30,248 mld. Kč. Prvýkrát po piatich rokoch došlo k naplneniu príjmov štátneho rozpočtu v oblasti dane z pridanej hodnoty a percentuálny podiel tvoril 50,5%. Od 01. 01. 2013 z celoštátneho výnosu na DPH pripadá 71,31% štátnemu rozpočtu, 20,83% obciam a 7,86% krajom. Čiastka, ktorá bola zahraničným osobám vrátená je 2 mld. Kč. Inkaso dane pozitívne ovplyvnilo navýšenie oboch sadziieb o 1% a režim prenesenej daňovej povinnosti v oblastiach ako stavebné práce a montážne práce, kde tento inštitút zamedzuje daňovým únikom z titulu neuhradenia daňovej povinnosti poskytovateľom zdaniteľného plnenia. Nové opatrenia proti daňovým únikom (inštitút nespoľahlivého platcu a zverejňovanie účtov v registri platcov DPH) mali od roku 2013 takisto preventívny dopad. V roku **2014** sa DPH zvýšila o 4,47% a podiel ostal oproti minulému roku rovnaký. Inkaso dane pozitívne ovplyvnilo oživenie ekonomiky a s tým súvisiace zvýšenie spotreby. Úroveň inkasa tiež ovplyvňuje zintenzívnená kontrolná činnosť na Finančnom úrade pre hlavné mesto Praha. Na DPH bolo v roku **2015** dosiahnuté inkaso vo výške 331,836 mld. Kč, čo predstavuje nárast o 2,7%. V roku 2015 rovnako naplnil stanovený príjem štátneho rozpočtu. (Finanční správa ČR, © 2011-2015)

Tabuľka 2 – Celkový výber dane v ČR

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy ČR)

Daň	2011	2012	2013	2014	2015
Daň z pridanej hodnoty	275 394	278 231	308 461	322 879	331 836
Daň z príjmu PO	109 312	120 461	113 052	123 179	138 140
Daň z príjmu vybraná zrážkou	19 848	20 781	20 488	24 029	25 099
Daň cestná	5 187	5 206	5 273	5 539	5 814
Daň dedičská	78	71	76	59	31
Daň darovacia	4 279	3 368	108	74	-4 434
Daň z prevodu nehnuteľností	7 362	7 660	8 894	3 686	210
Daň z nadobudnutia nehnuteľnej veci				5 600	10 982
Ost. príjmy, odvody, pok. a popl.	3 109	3 039	1 869	2 287	3 749
DPFO - podnikateľov	2 939	3 261	2 680	1 128	2 498
DPFO zo závislej činnosti	119 373	119 787	126 134	130 867	136 125
Daň z nehnuteľných veci	8 568	9 541	9 847	9 910	10 313
Odvod z elektriny zo slnečných zar.	5 939	6 403	5 817	2 042	1 932
Odvod z lotérií §41b odst.1		1 287	2 076	1 713	1 938
Odvod z lotérií §41b odst.2,3,4		4 649	5 981	6 209	6 162
C E L K E M	561 388	583 746	610 757	639 199	670 396
Podiel DPH na celkových príjmoch	49,06%	47,66%	50,50%	50,51%	49,50%
Medziročný rast	2,12%	1,02%	9,80%	4,47%	2,70%



Obrázok 6 – Vývoj inkasa DPH v ČR v mil. Kč

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy)

2.2.1 Vývoj DPH v Slovenskej republike

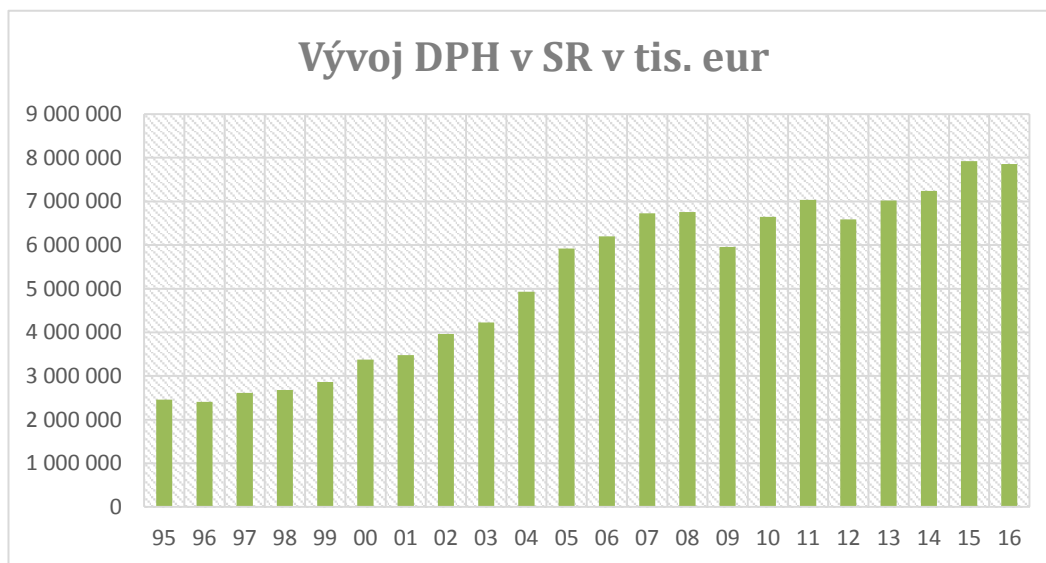
DPH sa v roku **2011** podieľala 41,92% na celkovom daňovom výnose SR. Výber zaznamenal značný nárast oproti roku 2010. Môžeme to pripísať hlavne zvýšeniu sadzby dane z 19% na 20%. Predstavitelia vládnej koalície sa zhodli na dočasnom zvýšení tejto sadzby v dôsledku veľkého deficitu, ktorý dosahoval necelých 8%. Táto sadzba sa po znížení deficitu mala dostať na pôvodnú hranicu 19% ale doteraz sa tomu tak nestalo napriek tomu, že deficit dosahuje 3%. V roku **2012** výber DPH poklesol o 8,85% a dosiahol celkovej sumy 4 327 702 tis. eur. Finančná správa tento pokles pripisuje rýchlemu nárastu nadmerných odpočtov a nižší celkový výber dane. Rok **2013** považujeme za priaznivý z hľadiska výberu DPH, čo pozorujeme na raste DPH o 7,85% a celkovej sume 4 696 141 tis. eur. Tento výber bol ovplyvnený poklesom nadmerných odpočtov u TOP 30 platcov o 81,5 mil. eur a celkovo nadmerné odpočty poklesli o 445 mil. eur. V roku 2012 vláda spustila Akčný plán boja proti daňovým podvodom, ktorý pozitívne ovplyvnili výber spolu so zmenou zdaňovacieho obdobia (presun štvrtročných platcov do mesačných). V roku **2014** narástol príjem z DPH do štátneho rozpočtu o 6,47%, čo predstavovalo čiastku 5 021 132 tis. eur. Nadmerné odpočty TOP 30 platcov stúpili o 101,4 mil. eur, z toho 92,6 mil. eur tvoril nadmerný odpočet za predaj zásob ropy. Daňová povinnosť z tejto transakcie bola uhradená, čo spôsobilo nárast aj v daňovej povinnosti. Finančná správa tento priaznivý stav pripisuje viacerým faktorom.

Najviac zásadný bol kontrolný výkaz ale aj ďalšie opatrenia, ktoré viedli k zlepšenému výberu dane. Podiel na celkovom výbere ale nestúpil kvôli nárastu dane z príjmov. V roku 2015 sa tempo rastu DPH zvýšilo na 7,36% a výber dosiahol sumy 5 420 173 tis. eur. Vývoj potvrdzuje predpokladaný rast ekonomiky v roku 2015 (podľa odhadu 3,5%). Hnacou silou rastu sú investície do infraštruktúry a domáca spotreba. Nesmieme zabudnúť, že nárast výberu dane súvisí aj s akčným plánom boja proti daňovým únikom. Daň z príjmu stúpila o takmer 620 889 tis. eur. Potvrdila sa tak hypotéza prenosu úspešnosti výberu DPH aj na výber DPPO. Na zlepšení výberu DPPO sa podieľali legislatívne zmeny, napr. zavedenie daňových licencií. Tie majú byť v tomto roku zrušené, čo považujeme za pozitívne, pretože umelo dusia podnikateľské prostredie. (Finančná správa SR, © 2011-2015)

Daň	2011	2012	2013	2014	2015
Daňové príjmy VS spolu	11238727	11190300	12097609	12894539	13934502
Dane z príjmov, ziskov a kapitálového majetku	3802532	3966627	4371205	4818807	5439696
Dane z majetku	274716	304668	316913	320542	324045
Domáce dane na tovary a služby	7009358	6607658	7006346	7364537	7853637
Daň z pridanej hodnoty	4710914	4327702	4696141	5021132	5420173
Spotrebné dane	1998448	1973340	1985246	2014993	2108224
Dane za špecifické služby	164707	172162	177710	176169	181460
Dane z používania tovarov a z povolenia na výkon činnosti	135173	134429	147223	152209	143668
Iné dane za tovary a služby	116	26	26	33	113
Dane z medzinárodného obchodu a transakcií	38738	30759	27553	31512	28894
Iné dane	0	0	0	0	0
Úhrada za služby verejnosti poskytované STV	73917	72375	71322	71128	75183
Úhrada za služby verejnosti poskytované SRO					
Daň z emisných kvót	39466	0	12	6	0
Osobitný odvod vybraných fin. inštitúcií	-	169892	203999	153188	110289
Osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach	-	38321	100258	134819	102758
sankcie	27675	14476	23157	30470	18338
Daňové príjmy VS vrátane sankcií	11266402	11204776	12120766	12925008	13952840
Podiel DPH na celkových príjmoch	41,92%	38,67%	38,82%	38,94%	38,90%
Medziročný rast DPH	13%	-8,85%	7,85%	6,47%	7,36%

Tabuľka 3 – Celkový výber dane v SR

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy SR)



Obrázok 7 – Vývoj DPH v SR v tis. eur

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa Finančnej správy SR)

2.3 Efektívnosť opatrení zavedených na zamedzenie únikov na DPH v ČR a SR

Hlavným cieľom daňových systémov je **efektívny výber** dane pre rozpočet štátu. Na dosahovaní tohto cieľa sa podieľa štát prostredníctvom legislatívnych zmien a finančná správa, ktorá dohliada na dodržiavanie legislatívnych predpisov a samotný výber dane. Z predchádzajúcej kapitoly je zrejme, že daň z pridanej hodnoty tvorí **podstatnú časť príjmov** Českej a Slovenskej republiky. Mohli sme si tiež všimnúť, že DPH má pozitívny vývoj pre štátny rozpočet. Tento rast ale nezodpovedá rastu makroekonomických ukazovateľov. Príčinou tejto medzery sú stále sa objavujúce daňové úniky ale aj straty v úspešnosti výberu.

Daňová medzera je spôsobená veľkým počtom aktivít a transakcií, ktoré majú byť zdaňované ale kvôli rôznym dôvodom nie sú. Z definície vyplýva, že sa jedná o skrytú medzeru a preto nie je jednoduché ju presne identifikovať a ísť do jej štruktúry. Meraniu veľkosti tento medzery sa v posledných rokoch venuje veľká pozornosť, pretože vo veľmi zjednodušenej forme kvantifikuje rozsah daňových únikov. Daňová medzera ale obsahuje len daňové podvody. Vzniká aj v prípade nezrovnalostí pri priznávaní a výpočte daňovej povinnosti pri neschopnosti správne interpretovať požiadavky stanovené zákonom a vyčíslit' daň. Medzera môže vzniknúť z dôvodu úmyselného konania s cieľom znížiť daňovú povinnosť alebo neúmyselným konaním z neznalosti priznať svoju daňovú povinnosť.

Daňové podvody na DPH obzvlášť závažným spôsobom **negatívne ovplyvňujú** oblasť spoločenského a hlavne ekonomického života. Daňové úniky spôsobujú výpadok v príjmoch štátneho rozpočtu, z ktorého sú financované oblasti ako zdravotníctvo a školstvo. Zabraňujú tak zabezpečeniu štandardnej úrovne poskytovania služieb občanom, ktorých sú DPH zaťažený. Narušená je takisto zdravá hospodárska súťaž v podnikateľskom sektore a zisky z nelegálnej činnosti sú opätovne investované do ďalších foriem kriminálnej činnosti.

Vláda Slovenskej republiky sa zaviazala vo svojom Programovom vyhlásení vlády na roky 2012 až 2016, že bude účinne a systematicky bojovať proti daňovým únikom na DPH. Učinila tak z dôvodu odhadovanej straty na príjmoch DPH. Tie boli vyčíslené vo výške 2,3 mld. € v roku 2010, čo predstavovalo 3,5% z HDP. Česká republika podľa štatistík EÚ prichádza ročne o 22% nezaplatenej DPH, čo bolo v roku 2012 asi 3,2 mld. €, približne 88 mld. korún. V roku 2006 bola strata v ČR odhadovaná na 18% a v SR na úrovni až 28%. Tieto čísla sú pre obe krajiny alarmujúce a považujeme za obzvlášť dôležité venovanie pozornosti jednak samotným daňovým únikom ale hlavne opatreniam, ktoré pomôžu ich zamedzeniu.

V tejto kapitole sú uvedené opatrenia, ktoré mali podľa Ministerstva financií a Finančnej správy najväčší účinok na zamedzení únikov na DPH. Je zložité vyčíslit' účinok jednotlivého opatrenia samostatne. Opatrenia, ktoré vznikli na zamedzenie únikov spoločne docielili obmedzenie týchto únikov alebo zlepšili možnosti Finančných správ v ČR a SR.

Táto kapitola je podložená zisteniami Ministerstva financií a Finančnej správy. Riaditeľ Finančnej správy Slovenskej republiky František Imreca na tlačovej besede hodnotil Akčný plán SR v boji proti daňovým únikom ako prospešný a vymenoval tie, ktoré majú najväčší vplyv na výber dane a fungovanie systému výberu dane. Tieto opatrenia sú zavedené v ČR a SR vyplývajú zo smerníc Európskej komisie a vlády ČR a SR ich postupne aplikujú do svojich daňových systémov. V nasledujúcich kapitolách sú rozpísané opatrenia, ktoré mali najväčšiu účinnosť, ich efektívnosť a ako ovplyvnili platcov DPH.

2.3.1 Kontrolný výkaz

V prvej časti kapitoly sa budeme zaoberať vysvetlením príčin vzniku kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty, koho sa tento výkaz týka a aké boli očakávané výsledky pri jeho zavedení. V závere zhodnotíme vplyv jeho zavedenia.

Od 01. 01. 2016 sú všetci platitelia dane z pridanej hodnoty **povinný podávať** okrem priznania k DPH takisto tzv. **kontrolný výkaz**. Kontrolný výkaz je špeciálne daňové potvrdenie, ktoré nenahradzuje riadne daňové priznanie k DPH ani súhrné hlásenie. V súvislosti s režimom prenesenej daňovej povinnosti kontrolný výkaz nahradzuje pôvodne samostatný výpis z evidencie pre účely DPH.

Zavedenie kontrolného výkazu v **ČR** súvisí s naplnením koaličnej zmluvy medzi ČSSD, hnutím ANO a KDU-ČSL na volebné obdobie 2013 – 2017. Dôvodom zavedenia kontrolného výkazu je uľahčenie práce finančnej správy pri odhaľovaní daňových únikov a podvodov, hlavne tých karuselových.

Ministerstvo financií SR zaviedlo kontrolný výkaz od 01. 01. 2014 v rámci povinnosti, ktorá vyplývala z Akčného plánu boja proti daňovým únikom a podvodom na roky 2012 až 2016. Ten bol prijatý uznesením vlády č. 235/2012.

Hlavným cieľom zavedenia bolo zabezpečenie údajov pre finančnú správu, aby mohla krížovo kontrolovať vzájomne obchodujúcich platiteľov dane. V prípade podozrenia uskutočniť daňovú kontrolu na cielený subjekt a následne odhaliť tuzemské a cezhraničné karuselové obchody, ktoré ako sme už spomínali majú najväčší podiel na daňových únikoch. Zavedením výkazu sa vytvorí predpoklad, že z údajov kontrolného výkazu sa automaticky vygeneruje daňové priznanie finančnou správou. Výkaz má dopomôcť pri kontrole aj iných daní ako napr. spotrebné dane či daň z príjmu a preventívne zamedzovať účelovému uvádzaniu falošných údajov ako sú nezákonná úprava faktúr, nezaradenie faktúry do účtovníctva, dvojnásobné uplatnenie rovnakej faktúry atď.

Osoby, ktorých sa kontrolný výkaz týka sú uvedené v Zákone o dani z pridanej hodnoty v §101c. Platca dane z pridanej hodnoty je povinný podávať kontrolné výkazy v prípade, že:

- Uskutočnil zdaniteľné plnenia s miestom plnenia v tuzemsku alebo prijal úplatu pred dňom uskutočnenia tohto plnenia.
- Prijal zdaniteľné plnenie s miestom plnenia v tuzemsku alebo poskytol úplatu pred dňom uskutočnenia tohto plnenia.

- Vo zvláštnom režime pre investičné zlato
 1. Prijal sprostredkovateľskú službu, u ktorej bola uplatnená daň podľa §92 odst. 5.
 2. Uskutočnil dodanie investičného zlata oslobodeného od dane, u ktorého má nárok na odpočet dane podľa §92 odst. 6 písm. b) a c) alebo
 3. Investičné zlato vyrobil alebo zlato premenil na investičné zlato podľa §92 odst. 7.

Kontrolné hlásenie za spoločnosť podáva určený spoločník, ktorý podáva daňové priznanie za spoločnosť. V kontrolnom hlásení je platca povinný uviesť údaje potrebné pre správcu dane. Kontrolné hlásenie je možné podať jedine elektronicky na elektronickú adresu podateľne. (Marková, 2015, s. 155)

2.3.1.1 Analýza nákladov, prínosov a rizík kontrolného výkazu

V prípade nezavedenia kontrolného výkazu by neboli uskutočnené úpravy na základe smernice Rady č. 2013/43/EU a č. 2013/42/EU sa ČR alebo SR nevystavuje zahájeniu stížania a následnému uloženiu sankcie zo strany Európskej komisie o porušení zmluvy, pretože nejde o povinnú implementáciu predložených smerníc EÚ, alebo o dobrovoľnú transpozíciu.

Náklady so zavedením nového kontrolného výkazu môžeme posúdiť takto:

- U platcov, ktorí nemali povinnosť podávať daňové priznanie ani výpisy z evidencie elektronicky, dôjde k zvýšeniu nákladov na softvérové vybavenie, a to v podobe pripojenia k internetu a nákup vhodného počítačového vybavenia.
- Správca dane musí upraviť prijímanie elektronického podania kontrolného výkazu.
- U súčasných ale aj u nových platcov je možné odhadovať na základe vtedajších hodnôt o počte platcov DPH, že vyvolané náklady na strane platcov DPH z dôvodu zavedenia kontrolného výkazu sa budú pohybovať na úrovni cca **1,37 mld. Kč**.

Túto hodnotu považuje Finančná správa za maximálnu, pretože je založená na predpoklade, že všetci platcovia budú vyplňovať príslušný výkaz manuálne. Je však vysoko pravdepodobné, že väčšina platcov zapracuje vyplňovanie kontrolného výkazu do svojich účtovných programov a jeho vyplňanie bude prebiehať automaticky.

Parametre, na ktorých je založený výpočet je uvedený v tabuľke.

	Počet platcov	Frekvencia plnenia	Čas (hod.)	Mzda/hod.
Mesačný platcovia	116 139	12	3,24	197
Kvartálny platcovia	248 952	4	3,24	197

Tabuľka 4 – Údaje pre výpočet nákladov

(Zdroj: Vlastné spracovanie podľa MF ČR)

Prínosov, ktoré spôsobia zavedenie výkazu je podstatne viac. Zavedenie kontrolného výkazu je dôležitým krokom hlavne kvôli zamedzeniu únikov na DPH. Nastavením došlo k rozšíreniu elektronickej komunikácie medzi správcom dane a platcom. Jeho zavedením došlo k časovej úspore a ku skvalitneniu spracovaných dát, ktoré sú administratívne veľmi podstatné. Napĺňa sa postupne trend elektronizácie v komunikácii medzi štátnou správou a podnikateľskou verejnosťou.

Zavedenie kontrolného výkazu zlepšilo výber dane a obmedzilo daňové úniky a to najmä pri nadmerných odpočtoch DPH. Dôležité je podotknúť, že jeho zavedenie nie je možné vnímať izolovane, ale súvisí so zavedením elektronickej evidencie tržieb a ďalších opatrení. Tieto dve opatrenia výrazne prispeli k potlačeniu daňových únikov a vytvorili koncepčné riešenie nadčasového charakteru.

2.3.1.2 *Vyhodnotenie nákladov a prínosov kontrolného výkazu*

Cieľom vyhodnotenia je zhrnúť predchádzajúce hodnotenia nákladov a prínosov kontrolného výkazu. Prostredníctvom jednoduchej multikriteriálnej analýzy, v ktorej budú identifikované jednotlivé faktory nákladov a prínosov sa vyhodnotí variant 0 teda nezavedenie kontrolného výkazu a variant 1 – zavedenie. Faktory sú špecifikované v tabuľke č. 5 od písmen A1 až A5. Záverečné hodnotenie uskutočnenej analýzy je usporiadané v tabuľke č. 6. Hodnotiace rozpätie je 1 až 3, kde 1 = výborne, 2 = dostatočne, 3 = nedostatočne.

Analýza kontrolného hlásenia	
Hodnotiaci faktor	Zdôvodnenie hodnotenia
A1	Dôjde k úspore času pri komunikácií so správcom dane?
A2	Dôjde k zvýšeniu administratívnych nákladov
A3	Dôjde ku skvalitneniu spracovaných dát?
A4	Bude naplnená Koaličná zmluva/Akčný plán boja proti únikom?
A5	Dôjde k negatívnemu dopadu na štátny rozpočet?

Tabuľka 5 – Analýza kontrolného výkazu

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa MF SR)

Hodnotiaci faktor	Variant 0	Variant 1
A1	2	1
A2	1	2
A3	2	1
A4	3	1
A5	3	1
Celkové hodnotenie	2,2	1,2

Tabuľka 6 – Vyhodnotenie analýzy

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa MF SR)

Z tabuľky č. 6 vyplýva, že variant 1, teda zavedenie kontrolného výkazu je pre štát prospešnejšie z dôvodu lepšieho výberu dane, naplnenia plánov vlády, úspore času pri komunikácií a dôjde aj ku skvalitneniu spracovaných dát. Jedinou nevýhodou sú administratívne náklady na jeho zavedenie. (MF ČR, 2014)

2.3.1.3 Situácia po zavedení kontrolného výkazu v SR

V tejto podkapitole zhodnotíme situáciu po zavedení kontrolného výkazu v SR, kvôli tomu, že kontrolný výkaz bol v SR zavedený 01. 01. 2014, teda o dva roky skôr ako v ČR. Finančná

správa SR už poskytla informácie o tom, aké následky v dôsledku zavedenia tohto výkazu vznikli.

V období zavádzania kontrolného výkazu chcelo Ministerstvo financií SR v čo najmenšej miere zaťažiť platiteľov dane touto povinnosťou. Umožnilo v kontrolnom výkaze uvádzať tzv. zjednodušené faktúry kumulatívne jednou sumou. Zjednodušenou faktúrou rozumieme doklad, ktorý nemusí obsahovať identifikáciu odberateľa a sú vydávané namiesto riadnej faktúry. Medzi zjednodušené faktúry radíme:

- Doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou o dodaní tovaru alebo služby v prípade, že cena s daňou nepresiahne 1 000 € pri platbe v hotovosti a 1 600 € pri platbe platobnou kartou.
- Doklad o dodaní tovaru alebo služby, ak cena s daňou nepresiahne 100 €
- Doklad vydaný tankovacím automatom o dodaní pohonných hmôt, ak cena vrátane dane nepresiahne 1 600 € pri platbe kartou
- Diaľničná nálepka pre osobné motorové vozidlá (max. cena je 50 € vrátane DPH)

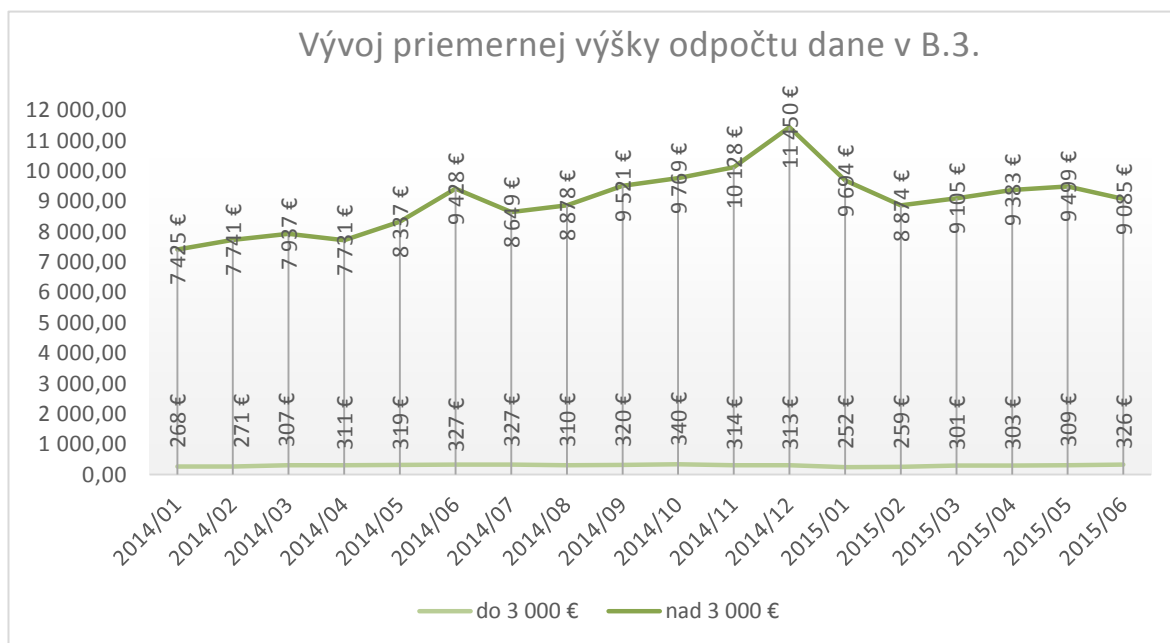
V kontrolnom výkaze platca zo zjednodušených faktúr neuvádza podrobné členenie jednotlivých dodávateľov a odberateľov, ako v prípade riadnych faktúr.

V období zavedenia kontrolného výkazu avizovalo Ministerstvo financií SR, že v prípade presunu podvodnej schémy a konania do tejto oblasti, v ktorej vyšlo podnikateľom v ústrety, pristúpi k prehodnoteniu tohto zjednodušeného fakturovania. Najmä vo vzťahu k uplatňovaniu odpočtu zo zjednodušených faktúr, ktoré uvádza v kontrolnom výkaze v časti B.3 bez podrobného členenia.

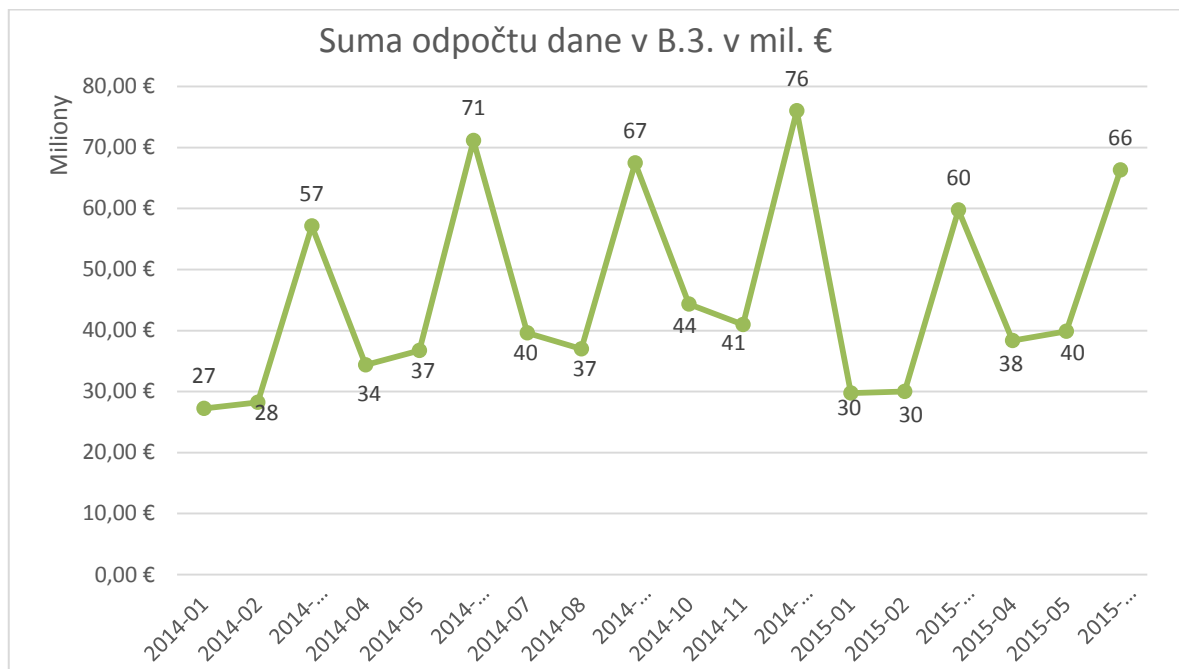
Podrobné údaje z jednotlivých faktúr, ktoré sa uvádzajú v kontrolnom výkaze sú unikátnym zdrojom informácií pre finančnú správu. Prostredníctvom automatizovaného systému krížovej kontroly údajov kontrolného výkazu dokáže vypátrať tuzemské aj cezhraničné karuselové obchody prostredníctvom čísiel faktúr. Dokáže identifikovať podvodné reťazce firiem a rôzne machinácie s faktúrami, čo jej umožnilo efektívne plánovanie daňových kontrol. Kontrolný výkaz zlepšil dobrovoľné plnenie daňovej povinnosti platiteľov dane, čo sa odrazilo na zlepšenom výsledku výberu DPH.

Z doterajších poznatkov vyplýva, že určitá časť podnikateľských subjektov zneužíva uplatňovanie nadmerných odpočtov vykazovaných na základe zjednodušených faktúr v kontrol-

nom výkaze. Finančná správa vykonala po jeden a polročnom období od zavedenia povinnosti predkladať kontrolný výkaz analýzu vývoja odpočtov dane uvádzaných v časti B.3. Z analýzy vyplýva, že platitelia dane, ktorý sa podieľali na fiktívnych a podvodných činnostiach začali zneužívať zjednodušené faktúry začínajúc obdobím marec 2014 a toto zneužívanie systému trvá do dnes. Táto skutočnosť len potvrdzuje to, že na daňové úniky je najviac využívaná práve DPH.



Obrázok 8 – Vývoj priemernej výšky odpočtov
(Zdroj: vlastné spracovanie podľa MF SR)



Obrázok 9 - Suma odpočtov dane v B.3. v mil. €

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa MF SR)

V tabuľke č. 9 je vidieť výkyvy v jednotlivých obdobiach, ktoré sú spôsobené štvrtročnými platiteľmi. Za obdobie 18 mesiacov uplatnený nadmerný odpočet zo zjednodušených faktúr v celkovej výške 824 mil. eur. Vyskytol sa aj prípad, kedy si platca uplatnil nadmerný odpočet zo zjednodušených faktúr vo výške viac ako 900 tis. Eur. Často ale nastávali situácie, kedy si platitelia dane v kontrolnom výkaze v časti B.3. nadmerné odpočty od 100 tis. do 200 tis. eur. Na tieto skutočnosti reagovala finančná správa špecifickými kontrolnými akciami s úmyslom preveriť takto požadované odpočty dane.

2.3.1.4 Kontrolné akcie Finančnej správy SR

Počas akcie „čierny motýľ“ bolo preverených 237 platiteľov dane z pridanej hodnoty. Zapojilo sa do nej 8 daňových úradov a zistili, že z počtu 222 kontrolovaných subjektov reálne podniká 130 firiem a ostatných 92 tvoria nekontaktné alebo schránkové firmy. Bez prenajatých priestorov vystupuje 24 daňových subjektov, ktorí nevykonávajú reálnu ekonomickú činnosť. Pri spoločnostiach, kde bol slovenský konateľ 127 reálne podnikalo a 68 spoločností bolo schránkových. Doklady v čase výkonu kontroly predložilo 76 daňových subjektov.

Výška uplatnených odpočtov dane a kontrolné zistenia	Počet	Výška odpočtu
Počet daňových subjektov, u ktorých bolo vykonané miestne zisťovanie (MZ) s cieľom získať dokumentáciu	222	9 198 732,49 €
Reálne podnikajúce daňové subjekty	130	3 781 422,32 €
- účtovnú dokumentáciu predložili v čase výkonu MZ	76	2 539 364,21 €
- účtovnú dokumentáciu nepredložili v čase výkonu MZ	54	1 242 058,11 €
Daňové subjekty bez reálneho sídla	92	5 417 310,17 €

Tabuľka 7 – Výška uplatnených odpočtov – Akcia čierny motýľ

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa MF SR)

Do akcie „90“ sa zapojili všetky daňové úrady. Každý úrad dostal na základe vopred určených kritérií vybraných 10 daňových subjektov – 5 mesačných platiteľov dane a 5 štvrtročných. Z počtu 90 daňových subjektov malo 24 subjektov uplatňovať mesačné zdaňovacie obdobie namiesto štvrtročného. 30 platcov bolo nekontaktných a výšky ich nadmerných odpočtov v období marec 2014, teda prvý štvrtrok 2014, predstavovala sumu 1 659 175,01 eur so základom dane 9 942 705,10 eur. Ďalších 15 subjektov sa nepodarilo zastihnúť na mieste spoločnosti a boli vyzvaný k predloženiu dokladov. Výška odpočtu u týchto subjektov bola 1 411 815,78 eur so základom dane 7 059 078,98 eur. Zaniknutých alebo zlúčených firiem bolo 12 a 18 platiteľom bola zrušená registrácia. U 10 platcov dane preverovanie dokladov pokračuje.

Akcia 90	počet daňových subjektov
vykonané miestne zisťovania	90
nekontaktné daňové subjekty	30
reálne podnikajúce daňové subjekty	60
získané doklady (z počtu 60 daňových subjektov)	16

Tabuľka 8 – Výsledky Akcie 90

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa MF SR)

Kontrolné orgány sa počas vykonávania akcií stretli s naozaj kurióznymi situáciami. V jednej spoločnosti sa účtovníčky vyjadrili, že dokladmi, ktoré by preukázali oprávnenosť odpočtu nedisponujú, pretože im konateľ spoločnosti každý mesiac zavolá a nadiktuje sumu, ktorú majú do kontrolného hlásenia uviesť. V mnohých prípadoch konatelia nemajú vedomosť o zrealizovaných plneniach a zodpovednosť hádžu na účtovníčky. Konateľ jednej spoločnosti, ktorá si uplatnila nadmerný odpočet v časti B.3 v kontrolnom výkaze, žije ako bezdomovec v lese. Majiteľ budov, ktoré sú prenajaté schránkovým firmám, nepozná podnikateľov, ktorí majú sídlo v jeho budove. V týchto kruhoch je tak populárny, že nové firmy v jeho budovách vznikajú bez jeho vedomia. Tieto spoločnosti si uplatňujú nadmerné odpočty práve v časti B.3.

Z akcií, ktoré finančná správa vykonala vyplýva, že nadmerné odpočty sú uplatňované na základe fiktívnych transakcií. Z vyššie uvedených údajov vyplýva, že tzv. anonymná zóna v časti B.3. sa stala nástrojom na páchanie daňových podvodov v značnom rozsahu. Ak by finančná správa mala kontrolovať všetky subjekty zapojené do podvodov, musela by otvoriť iba z dôvodu nadmerného odpočtu v časti B.3. 1 755 daňových kontrol mesačne, čo je pri počte cca 1 400 daňových kontrolórov (700 kontrolných dvojíc) nemožne a spôsobilo by to paralýzu kontrolnej činnosti. (MF SR, 2015)

2.3.2 Elektronická evidencia tržieb

Dlhodobé a systematické krátenie daňovej povinnosti sa v niektorých oblastiach podnikania stalo takmer bežnou záležitosťou. Nevykázané príjmy dosahujú podľa Českého štatistického úradu sumu okolo 170 mld. Kč ročne. To predstavuje viac ako dvojnásobok deficitu štátneho rozpočtu.

Finančná správa pred zavedením elektronickej evidencie tržieb – EET nemala potrebné informácie, aby dokázala v Českej republike efektívne vykonávať daňové kontroly. Zámer evidovať tržby sa objavuje ale už bol zrealizovaný v mnohých európskych právnych systémoch. V praxi sa vyskytujú tri modely evidovania tržieb. **Systém registračných pokladníc** realizovaný na Slovensku, v ČR nadobudol účinnosti od roku 2005, bol odložený na rok 2007 a v roku 2008 sa zrušil úplne. Funguje tak, že subjekt je povinný zaznamenávať tržby pomocou pokladníc s fiškálnou pamäťou, tzv. registračné pokladnice. Tento model nebol v ČR zvolený, kvôli vysokým vstupným nákladom na požadovanú pokladnicu, možnosti manipulácie s údajmi a nemožnosti kontroly v reálnom čase. **On-line evidencia** vyžaduje, aby subjekt v momente vykonania transakcie odoslal údaje do dátového centra finančnej správy. Nemôže ju teda potom zmeniť alebo zmazať. Tento spôsob je možné zrealizovať len s internetovým pripojením. Výhodou tohto spôsobu je rýchlosť a nízka nákladovosť. Za nevýhodu považujeme vysoké nároky na dátové úložisko. **Kombinovaný model** spája predchádzajúce dva modely, teda ukladanie do fiškálnej pamäte a odosielanie informácií finančnej správe. Po preskúmaní jednotlivých modelov evidovania transakcií sa Ministerstvo financií ČR rozhodlo pre tzv. model fiškalizácie v Chorvátskej republike.

2.3.2.1 Zavedenie EET

Zákon o evidencii tržieb nadobudol platnosti vyhlásením v Zbierke zákonov dňa 13. apríla 2016. Účinnosť nadobúda prvým dňom ôsmeho mesiaca po dni jeho vyhlásenia (1. decembra 2016), s výnimkou ustanovení §10 až 17 a §32, ktoré nadobúdajú účinnosť prvým dňom piateho kalendárneho mesiaca nasledujúcom po neho vyhlásení (1. septembra 2016).

Zákon upravuje prechodný režim vybraných evidovaných tržieb po nadobudnutí tohto zákona (§ 37 ZoET). Rozdelenie zavedenia EET do fáz umožní postupné zaťažovanie systému a poskytne podnikateľom dostatočný priestor k príprave. Podnikateľ zhodnotí, z akej činnosti mu tržby plynú podľa klasifikácie NACE a zatriedi svoju činnosť do príslušnej fázy. Od zatriedenia sa potom odvíja vznik povinnosti zahájiť evidenciu príslušných tržieb. Nezáleží na tom, či tržby pochádzajú z hlavnej alebo vedľajšej činnosti. Podnikatelia majú povinnosť tržby z jednotlivých činností evidovať nasledovne:

- Od 1. septembra 2016 – pridelovanie autentizačných údajov získavania certifikátov na portály.
- 1. fáza – začiatok evidenčnej povinnosti od 1. decembra 2016. Prvá fáza zasiahla stravovacie a ubytovacie služby.
- 2. fáza – od marca 2017 sa týka evidencia tržieb aj maloobchod a veľkoobchod.
- 3. fáza – od 1. marca 2018 zasiahne všetky ostatné činnosti, ktoré nie sú vo fázach 1., 2., alebo 4. Ide napr. o Stravovanie a pohostinstvo, ak ide o tržby z dodanie tovaru – tržby, ktoré nie sú stravovacou službou. (zmrzlina v kornúte, popcorn v krabici,...). Opravy a údržba motorových vozidiel, taxislužby, železničná doprava, cestná nákladná doprava, podnikatelia vo výrobe (pekári, cukrári, mäsiari...), slobodné povolania a ďalšie.
- 4. fáza – od 1. júna 2018 – vybrané remeslá a výrobná činnosť. Sem spadá výroba textílií, odevov, papiera a výrobkov z papiera, nábytku atď. (Etržby, 2015)

EET vzniklo na základe spoločenského tlaku po zvýšení efektivity výberu dane a zaistenia spravodlivého konkurenčného prostredia. Umožňuje verejnosti zapojiť sa do efektívnej kontroly plnenia stanovených povinností. Každý občan sa môže podieľať na kontrole povinných subjektov. Na podporu tejto kontroly sa plánuje v ČR zaviesť tzv. „bločková lotéria“, ktorá funguje v SR. Tá ma motivovať ľudí prostredníctvom finančnej výhry a napomôže skontrolovaniu väčšieho množstva bločkov, ktoré správca dane zanalyzuje a cielene zameria daňové kontroly.

EET zdvihla vlnu nevôle medzi podnikateľmi a to viedlo k tomu, že sa stala v ČR nástrojom boja bola medzi vládou a opozíciou. Strana TOP09 kritizuje sa na svojich stránka aj na verejnosti EET s odôvodnením, že nemá vplyv na výber dane. Uvádza, že na Slovensku po zavedení registračných pokladníc v roku 2008 nestúpil výber dane. Tieto nezohľadňujú situáciu, ktoré v tomto období nastala a to ekonomickú krízu od roku 2009 a následné opatrenia na podporu ekonomiky ako napríklad zníženie sadzby DPH na určité druhy tovaru. (TOP09, 2015)

2.3.2.2 Situácia po zavedení EET v Chorvátsku

Chorvátsky minister financií Boris Lalovac zhodnotil výsledky po zavedení EET na pražskej konferencii k elektronickej evidencii. Vyvrátil informácie, že Chorvátsko po zavedení znamenalo pokles vo výbere daní. Nepresné sú podľa neho aj tvrdenia, že v krajine po zavedení EET skončili v dôsledku zavedenia 50 tisíc podnikateľov. Zvýšil priemerný počet vydávaných účteniek, ale to súvisí s povinnosťou prevziať účtenku, ktorú ministerstvo financií v ČR nepočíta. Za hlavný cieľ neuvádza naplnenie rozpočtu ale sprostredkovať rovnocenné prostredie medzi podnikateľmi. Lalovac tiež upozornil na negatívnu kampaň a obavy, že počet pracovných miest poklesne. Výsledky ukázali, že projekt je považovaný za úspešný a má podporu 92 % občanov. Na ukončenie činnosti 50 tisícov podnikateľov reagoval, že ide o nepresné tvrdenie. Ministerstvo spravodlivosti a financií uzavrelo činnosti 50 tisícom podnikateľom v dôsledku neplnenia si povinnosti s odovzdaním výkazov a priznaní. Išlo o administratívne riešenie.

Zavedenie EET podporilo pokrytie internetom na 95% krajiny a len 25% podnikateľov podniká bez internetového pripojenia. Medzi rokmi 2012 a 2013 sa vykazovaný príjem zvýšil z 4100 eur (cca 113 tisíc korún) na takmer 9300 eur (cca 255 tisíc korún). V ostatných oblastiach, ako napríklad maloobchod sa príjmy zvýšili z 3200 eur na 3800 eur a u drobných podnikateľov z 2500 eur na 3200 eur ročne. Priemerná mzda v Chorvátsku dosahuje 8712 eur. EET bola v Chorvátsku zavedená v roku 2013 v troch vlnách. Tento postup zvolila aj ČR, ktorá si zvolila 4 fázy.

So spustením EET sa znížila sadzba DPH na reštauračné služby z 25% na 10%. Výber DPH ostal podľa dostupných údajov rovnaký cca 144 mld. korún ročne. Je potrebné spomenúť, že Chorvátsko zaznamenáva výraznú hospodársku krízu a ekonomika je v posledných šiestich rokoch v recesii. HDP v roku 2009 pokleslo o rekordných 7,5%. Na výber dane na vplyv

už spomínaná znížená sadzba na reštauračne služby, ktoré tvoria v Chorvátsku, ako dovolenkovej destinácie výraznú časť príjmu. Môžeme teda konštatovať, že výber dane na rovnakej úrovni je výborným výsledkom pre krajinu. (ČT24, 2015)

Podnikateľka Jirka Carić, majiteľka cestovnej agentúry v chorvátskom meste Hvar zhodnotila systém EET ako fungujúci. Pri dodržovaní pravidiel nemusí nastať žiaden problém. Pravidlá podľa majiteľky nie sú zlé, stačí si len zvyknúť. Okrem zaúčtovania všetkých transakcií a odoslania všetkých dát do 24 hodín nemá ako podnikateľka žiadne špeciálne povinnosti. Negatívne hodnotí kontroly, ktoré sú podľa nej neprimerané. *„Ak máte nejaký minusový alebo plusový stav, napríklad dvadsať kún, dostanete veľkú pokutu a predajňu vám zavrú napr. na tri dni.“* Sama pozná jednu prevádzku, ktorá bola zatvorená už dvakrát do roka. Proti zavedeniu v júli 2013 protestovali trhovníci. Sťažovali sa, že nemajú zavedenú elektrinu a tým pádom nemôžu posielat' účtenky. Báli sa, že im evidencia zaberie čas a prídu tak o klientov. Na zavedenie EET sa ľudia pripravovali jeden rok. *„Myslím, že bolo poskytnutých dostatok informácií, ono je to v podstate jednoduché.“* (ČT24, 2015)

2.3.2.3 Elektronické registračné pokladnice v SR

Využívanie registračných pokladníc dlhé roky upravovala vyhláška MF SR č. 55/1994 Z. z. S prudkým vývojom informačných technológií sa ministerstvo rozhodlo pripraviť nový komplexný zákon v roku 2006. Ten sa pripravoval 2 roky a bol prijatý Národnou radou SR v roku 2008. Zákon nabral účinnosti od 01. 01. 2012.

Hlavným cieľom fiškálnych registračných pokladníc bolo znižovanie daňových únikov a vytvorenie konkurenčného prostredia. Problém v technickej zručnosti daňových kontrolórov rieši zákon prostredníctvom profesionálne autorizovaných servisných organizácií, ktoré sú registrované na daňových úradoch. Tí vykonávajú pravidelnú kontrolu ERP, či registračná pokladnica vyhovuje platnej legislatíve a hlásia nepovolené zásahy do pokladnice, ktorá je chránená plombou vydávanou Daňovým riaditeľstvom. Fiškálna pamäť ukladá údaje o celkových obratoch. Fiškálne riešenie zabezpečuje nemennosť zapísaných údajov a znižuje možnosť daňových únikov. (Podnikam.sk, 2011)

Daňový úrad sa podieľa na kontrole dodržiavania zákona pri používaní ERP. V roku 2015 daňové úrady vykonali 7 629 kontrol používania ERP, pri 1 179 prípadoch zistili nedostatky (15%) a vyrubili sankcie v celkovej sume 369 970 eur. Najviac sa na kontrolách podieľal Daňový úrad Bratislava (2 063) a uložil sankcie v celkovej sume 168 250 eur. Najmenej

kontrol vykonal Daňový úrad Banská Bystrica (330) a najnižší súhrn sankcií udelil Daňový úrad Košice a to 7 590 eur. (Benko, 2016)

2.3.2.4 Bločková lotéria

Bločková (účtenková) lotéria funguje od septembra 2013 v rámci programu boja proti daňovým únikom. Od spustenia do 15 žrebovania v apríli 2014 bolo zaregistrovaných takmer 65 mil. bločkov. Väčšina z nich pochádzala z maloobchodu, najmä z veľký obchodných reťazcov. Vplyv lotérie na ročný výnos DPH je **7 až 8 mil.** eur. Lotéria má pozitívny vplyv na kontrolu ERP. Na zvýšenie úspešnosti Inštitút finančnej politiky navrhuje pridať nové produkty na zvýšenie atraktivity lotérie a zameranie sa na bločky zo služieb a malých podnikov. Súťažiaci môže vyhrať niekoľkokrát. V rámci prvého kola žrebovania je každých 14 dní v hre 10 cien od 100 eur do 10 tisíc eur. Pri druhom kole, ktoré sa žrebuje raz mesačne je možnosť vyhrať vecné alebo finančné cely, pričom z každého kraja je jeden výherca.

Hlavným cieľom lotérie je spopularizovať oblasť poctivého platenia daní a naučiť ľudí tomu, aby si pri nákupe pýtali pokladničný doklad. Od spustenia lotérie finančná správa zriadila e-mailovú schránku, kde je možnosť nahlasovať komplikácie s pokladničnými dokladmi do lotérie. Pozitívny efekt lotérie by sa mal prejaviť vo vyšších tržbách jednotlivých subjektov. (MF SR, 2014)

2.3.3 Daňová kobra v ČR

Dňa 11. 04. 2014 bola medzi Ministerstvo financií ČR a Ministerstvo vnútra ČR uzavretá Dohoda o spolupráci, výmene informácií a koordinácií, konkretizovaná prevádzacím protokolom z 13. 06. 2014. V júni roku 2014 bola formálne zahájená činnosť **Centrálnej Kobry**. Od 01. 01. 2015 začala pôsobiť **Regionálna Kobra**.

Daňová kobra nemá vlastné budovy, nemá zamestnancov ani korešpondenčnú adresu. Nie je inštitúciou, ale efektívnou metódou práce, uskutočňovanou v rámci súčasných právnych predpisov a súčasných organizačných štruktúr. Na projekte spolupracuje Finančná správa ČR, Colná správa a Polícia ČR.

Cieľom Kobry je prijať koordinované opatrenia správcu dane a policajného orgánu v záujme ochrany štátneho rozpočtu. Včas odhaliť protiprávne konanie, to znamená v dobe, kedy je možné zabrániť vzniku škody a dokumentovať trestnú činnosť v jej priebehu a stíhať trestnú činnosť so zameraním na jej organizátorov.

Projekt Kobra je rozdelený na tri časti. Pod pojmom Kobra chápeme akúkoľvek formu medzirezortnej spolupráce vykonávanej v rámci Dohody. Centrálna Kobra je útvar na odhaľovanie korupcie a finančnej kriminality v spolupráci Generálneho finančného riaditeľstva a Generálneho riaditeľstva ciel. Regionálnu Kobru tvorí krajské policajné riaditeľstvo, regionálne orgány Finančnej správy ČR a regionálne orgány Colnej správy ČR.

V rámci Polície ČR je do činnosti zapojený Útvar odhaľovania korupcie a finančnej kriminality. Ide o vyčlenený okruh kriminalistov útvaru, ktorí majú dostatočné skúsenosti s daňovou trestnou činnosťou. V tíme pôsobia aj analytici, metodik v odbore daňovej problematiky a špecialista na zaisťovanie výnosov z trestnej činnosti. Tím sa v budúcnosti bude posilňovať.

Colná správa do spoločného tímu dodala špecialistov z Útvaru pátrania a analýzy a v neposlednom rade aj správcov dane a jednotky mobilného dohľadu.

Finančná správa, zapojila do projektu Kobry a jej činnosti svojich predných pracovníkov, ktorí sa zaoberajú riadením rizík pri správe daní. Tí spolupracujú s ostatnými členmi tímu na potlačovaní daňových únikov. Využívajú pri tom skúsenosti z množstva kontrolne-exekučných akcií zameraných na odhaľovanie podvodov na dani z pridanej hodnoty. (Petláčková, 2014)

2.3.3.1 Kontrolné akcie Daňovej kobry v ČR

Na prípade s krycím názvom „**TISKAŘ**“ pracoval tím daňovej Kobry od júna 2014. V januári 2015 zasahoval tím na viacerých miestach v ČR a výsledkom akcie bolo obvinenie 5 osôb z krátenia DPH za viac ako 1 miliardu korún. Podklady pre túto akciu vyplynuli z prípadu **Octavian**, kde bol vynaložený nadmerný odpočet na DPH v hodnote 780 miliónov korún. Tieto poznatky doviedli kriminalistov ku skupine osôb, ktoré mali krátiť DPH pri vývoze polygrafickej techniky, najmä tlačiarenských strojov do štátov mimo EU. Podľa záverov kriminalistov mali obchodné transakcie v rokoch 2010 – 2012 dosiahnuť objem približne 5 miliárd korún. Následne bolo predložené fiktívne daňové priznanie, v ktorom bol uplatnený nadmerný odpočet v hodnote 1 miliardy korún. Na základe zistených skutočností začali pracovníci finančnej správy v roku 2012 preverovať oprávnenosť daňových povinností. Vďaka tejto kontrole a efektívnej spolupráci s členmi daňovej Kobry sa podarilo zabrániť vyplateniu ďalších cca 110 miliónov korún. Pri tejto akcii bolo zadržaných 8 osôb, z ktorých bolo 5 následne obvinených kriminalistami. Zástupcovia obchodnej spoločnosti boli obvinení z trestného činu krátenia daní, poplatkov a podobných povinných platieb.

Jedna z osôb bola obvinená z trestného činu legalizácie výnosov z trestnej činnosti. (Finanční správa ČR, 2015)

V máji 2015 sa pracovníci daňovej Kobyry podieľali na prípade s krycím názvom „Žralok“. Akcia prebehla úspešne a podaril sa zaistiť výnos z trestnej činnosti v hodnote 100 miliónov korún. Policajti z Útvaru odhaľovania korupcie a finančnej kriminality v Prahe obžalovali jednu osobu zo zvlášť závažného zločinu krátenia dane, poplatkov a podobných povinných platieb. Táto osoba mala najmenej v období od 1. januára 2012 do 30. novembra 2014 riadiť spoločnosť, ktorej bola najskôr konateľom a neskôr spoločníkom. Následne do pozície konateľov dosadila osoby, ktoré ovládala. Spoločnosť vykazovala vysoké uskutočnené zdaniteľné plnenia za poskytované reklamné služby vo forme vysielacích časov na outdoorových obrazovkách po celej Českej republike. Osoba vytvorila sama alebo v spolupráci s ovládanými osobami sieť ďalších spoločností, v rámci ktorých vystavovali falošné faktúry za účelom zníženia daňovej povinnosti. Toto konanie malo spôsobiť škodu vo výške najmenej 112 miliónov korún. (Ibehej, 2016)

Pri celoštátnej kontrolnej exekučnej akcii finančnej a colnej správy v januári a februári roku 2015 bol na hraničnom prechode v Starom Hrozenkově zistený neobvykle veľký pohyb toaletného tovaru medzi českými a slovenskými firmami. Pracovníci Finančného úradu pre Zlínsky kraj zahájili kontrolu v dvoch spoločnostiach, ktorým bol tovar zo Slovenska dodávaný. Vyšetrením sa zistilo, že toaletný papier bol nakupovaný dvomi spoločnosťami z Uherského Hradistia, ktoré tovar obratom dodávali naspäť na Slovensko jedinej firme, ktorej konateľ je rovnaká osoba ako u obidvoch firiem z Uherského Hradistia. Tuzemský platca DPH je podľa zákona oslobodený odviest' DPH v prípade, že sa jedná o dodanie tovaru do iného členského štátu. Počas daňovej kontroly obe české firmy prestali so správcom dane spolupracovať a nepredložili povinné doklady na preukázanie oslobodenia. Kontrola tiež zistila, že platca predával tovar aj tuzemsku, ale DPH správcovi dane neplatil. Kriminalisti zahájili trestné stíhanie v septembri vo veci podozrenia z podvodu a krátenia dane, na základe oznámenia zahraničnej spoločnosti, ktorá nedostala úhradu za tovar, ktorý firma v Zlínskom kraji odoberala. Išlo väčšinou o toaletné potreby, ktorých hodnota presiahla 56 miliónov korún. Policajná hliadka vykonala kontrolu skladov, pretože existovalo podozrenie, že uskladnený tovar bude vyvezený mimo areál. Polícia zakázala s tovarom manipulovať a tak musel kamión odísť prázdny. Pracovníci colného a finančného úradu zabavili okrem iného 3 696 000 kusov toaletného papiera v hodnote približne 25 miliónov korún.

Výtěžok z tohto tovaru bude použitý na úhradu nedoplatkov na DPH. Vinníkom hrozí trest odňatia slobody na päť až desať rokov. (Petláčová, 2014)

2.3.4 Daňová kobra v SR

Daňová kobra bola na Slovensku zavedená v rámci realizácie Akčného plánu boja proti daňovým únikom od 01. 10. 2013. V akčnom pláne bolo uvedené zriadenie špecializovaných tripartitných tímov na riešenie daňovej trestnej činnosti. Daňová kobra zoskupuje Finančnú správu, Generálnu prokuratúru SR, Národnú kriminálnu agentúru a Prezídium policajného zboru. Efektivitu daňovej kobry dokazujú jej výsledky. Od jej vzniku a tímom, ktoré boli v zložení daňový špecialista, vyšetrovateľ a prokurátor sa podarilo zachrániť 45 mil. eur. Tie mali byť uplatnené v rámci nadmerného odpočtu DPH zo štátneho rozpočtu. Činnosť identifikovala podvodnú DPH vo celkovej sume 187 495 898,43 eur. Komodity, ktoré boli najčastejšie predmetom páchania trestnej činnosti sú tonery, cukor, mäso, obilie, nafta či betonárska oceľ.

2.3.4.1 Kontrolné akcie Daňovej kobry v SR

V prípade „**Roxor**“ boli zaznamenané neoprávnené čerpania nadmerných odpočtov DPH a fiktívnymi transakciami s betonárskou oceľou znižovaná vlastná daňová povinnosť. Sieť 17 obchodných spoločností z Česka, Maďarska, Poľska a Slovenska vytvárala nelogické fiktívne vzťahy za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody. Uskutočňovali nezákonnú činnosť od roku 2011 do roku 2013. Na odhalenie prípadu sa zrealizovalo 58 daňových kontrol v 293 zdaňovacích obdobiach a zapojilo sa 61 kontrolórov. Celkový nález z doterajších kontrol dosahuje sumy vyše 11,5 milióna eur. Nevyplatený nadmerný odpočet, teda zachránene peniaze štátneho rozpočtu, činí 4,1 milióna eur a celkový predpokladanú škodu 15 mil. eur. V prípade je obvinených 32 osôb, na siedmich bol podaný podnet na vzatie do väzby. Obvineným hrozí za zločin daňového podvodu odňatie slobody od 7 do 12 rokov. Policajný prezident vyčíslil škodu na 12,75 mil. eur.

Prípud „**Hydina**“ sa týka reťazca vytvoreného za účelom fiktívneho obchodovania s hydinou, bravčovým a hovädzím mäsom ale aj sójou. Koordinovaná sieť spoločností zo Slovenska a Poľska vykonávali v rokoch 2012 až 2015 nelegálnu činnosť. Časť týchto transakcií zachytil **kontrolný výkaz** a napomohol identifikovať celkovú škodu. Na odhalenie tohto podvodu sa uskutočnilo 66 daňových kontrol v 144 zdaňovacích obdobiach a zapojilo sa 68 daňových kontrolórov. Prezident Finančnej správy konštatoval, že celková predpokladaná

škoda z daňového hľadiska predstavuje 43 miliónov eur a zachránený nadmerný odpočet činí 3,8 milióna eur. (HNonline.sk, 2016)

2.4 Zhodnotenie výsledkov analyzovaných opatrení

2.4.1 Zhodnotenie kontrolného výkazu v SR

Napriek skutočnosti, že zavedenie kontrolného výkazu spôsobilo novú schému uplatňovania si neoprávneného nadmerného odpočtu zo zjednodušených faktúr, pomohol Finančnej správe ako účinný nástroj na identifikovanie daňových podvodov. Systém automatizovanej kontroly a vyhodnocovania údajov z kontrolného výkazu umožnil:

- Odhalenie karuselových a reťazových podvodov
- Odhalenie vystavených faktúr nezaevidovaných v účtovníctve
- Odhalenie pozmeňovania účtovníctva
- Odhalenie výmeny faktúr v účtovníctve
- Odhalenie nevystavených faktúr
- Odhalenie nepoužívania elektronických registračných pokladníc
- Odhalenie neplatiteľov dane vystavujúcich faktúry s daňou
- Odhalenie platiteľov, ktorí si nárokovali dvakrát odpočet z rovnakej faktúry v dvoch zdaňovacích obdobiach.

V roku 2014 na základe údajov z kontrolného výkazu boli zistené schémy podvodu u **7 106 subjektov v celkovej výške 213 043 604, 23 eur**. Kontrolný výkaz zefektívnil ciele daňové kontroly zamerané na DPH a ovplyvnil správanie sa osôb na trhu. Finančná správa zaznamenala rapídny prechod od uplatňovania nadmerných odpočtov k optimalizácii daňovej povinnosti. Narástol počet subjektov zapojených v podvodných schémach a poklesla výška rizikových DPH na jeden subjekt v schéme. Zrýchlil sa proces zániku a prepisu spoločností spoločníkov. Pred zavedením kontrolného výkazu v roku 2014 mala Finančná správa SR registrovala cca. 2 mil. rizikových transakcii mesačne. V roku 2016 nastal dramatický pokles na 1,5 mil. rizikových transakcii. Na toto zníženie vplyvajú všetky zavedené opatrenia, ale kontrolný výkaz mal na tom najväčšiu zásluhu.

Za negatívum zavedenia môžeme považovať, ako už bolo spomínané, vznik nového, veľmi ťažko postihnuteľného spôsobu uplatňovania nadmerného odpočtu, resp. optimalizácie formou vykazovania v časti B.3. kontrolného výkazu. Celková suma odpočtu v roku 2014 z po-

kladničných dokladov dosiahla výšku 568 843 270 eur. V súčasnosti vláda SR zaviedla opatrenie na zamedzenie únikov, ktoré sú uskutočňované v časti B.3. U nadmerných odpočtov zo zjednodušených faktúr nad 3000 eur, je platiteľ povinný jednotlivé položky rozpisat'. Suma nadmerných odpočtom po zavedení tohto opatrenia klesla za jeden polrok o 50 mil. eur.

V ČR sa v tejto časti výkazu uvádzajú plnenia s nárokom na odpočet do 10 000 Kč. V prípade zneužívania tejto časti na páchanie daňových únikov navrhujeme opatrenie, ktoré bolo zavedené v SR. Toto opatrenia nezaťažuje všetkých platcov ale len tých, ktorý si uplatňujú nadmerný odpočet v hodnote nad 3000 eur, pri ktorých je pravdepodobnosť daňového úniku väčšia.

2.4.2 Zhodnotenie zavedenia EET

V súvislosti zo zavedením EET môžeme očakávať prínosy na strane poplatníkov, ktorí si za predchádzajúcej úpravy riadne plnili svoje daňové povinnosti. Vyrovná sa tak ich postavenie voči poplatníkom, ktorí svoju daňovú povinnosť skracovali a tým získavali výhodu v podobe ušetrených prostriedkov. Tie používali ako konkurenčnú výhodu.

EET zaistí správcovi dane prehľad o skutočnostiach, ktoré sú potrebné pre správne stanovenie dane. Pritom bude poskytnutý nie len zdroj informačných podnetov, ale aj zdroj spoľahlivých dôkazov rozhodujúcich pre efektívne vedenie daňovej kontroly. Ako hospodársky dopad prijatia zákona o EET môžeme z uvedených dôvodov očakávať zvýšenie výberu daňového inkasa v rádovo desiatkach percent. Zavedením podobného systému v Chorvátsku deklarovali vybrané skupiny daňových poplatníkov oproti minulého zdaňovaciemu obdobiu o 50% vyšší objem zdaniteľného plnenia. Hlavný prínos opatrenia, okrem vyrovnania tržných podmienok podnikateľov, je vyššie daňové inkaso.

Dopady zavedenia EET podľa sektorov	Predpokladaný nárast v %	Predpokladaný nárast tržieb (v mld. Kč)
Maloobchod, okrem motorových vozidiel	9,3%	104,5
Stravovanie a pohostinstvo	27,0%	16,1

Tabuľka 9 – Dopady zavedenie EET podľa sektorov

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa MF ČR)

Ministerstvo financí ČR predpokladá nárast tržieb v maloobchodnom sektore, okrem motorových vozidiel 9,3%, čo predstavuje nárast tržieb o 104,5 mld. Kč. V sektore stravovania a pohostinstva počíta s nárastom tržieb o 27% v sume 16,1 mld. Kč. Tento nárast tržieb bol odvodený od chorvátskeho vývoja po zavedení EET. Hodnoty boli prispôsobené podmienkam v Českej republike.

Akruálne celoročné dopady EET v mld. Kč	
Daň z pridanej hodnoty	5,5
Daň z príjmu právnických osôb	2,0
Daň z príjmu fyzických osôb – z priznaní	5,0
Celkovo	12,5

Tabuľka 10 – Celoročné dopady EET v mld. Kč

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa MF ČR)

Ak zohľadníme súčasný počet platcov DPH v uvedených sektoroch a pri aplikácii priemernej sadzby DPH za rok 2013 je možno očakávať dodatočný príjem v maloobchode cca 4,9 mld. Kč a v sektore stravovania by príjem na DPH činil 0,8 mld. Kč. Celkový príjem z DPH a dane z príjmu v uvedených dvoch sektoroch môže podľa Ministerstva financií ČR činiť cca 12,5 mld. Kč.

Ako pozitívum hodnotíme fakt, že ČR neplánuje postihovať občanov v prípade, že si doklad neprevezmú ako je tomu v Chorvátsku. Zapojenie občanov do kontroly podnikateľov považujeme za veľmi dôležité. Navrhujeme tzv. „**Bločkovú lotériu**“, ktorá v SR funguje od roku 2013. V apríli 2014 bolo do lotérie zaregistrovaných 65 mil. bločkov od 450 tis. hráčov. Väčšina bločkov pochádzala z maloobchodu najmä z veľkých obchodných reťazcov, ktoré sa priznávaniu príjmov nevyhýbajú. Vplyv lotérie na výber DPH je 7 až 8 mil. eur najmä v sektore maloobchodu a reštauračných služieb. Zlepšenie výberu DPH prinesie zvýhodňovanie bločkov z oblasti podnikania, kde nie sú tržby evidované v súlade so zákonom.

2.4.3 Vyhodnotenie projektu Kobry v ČR za roky 2014 – 2015

Výsledky Centrálnej kobry vidíme v tabuľke č. 11. Pre zvýšenie efektivity uskutočňovaných kontrol bola zavedená aj Regionálna kobra, ktorej výsledky sú v tabuľke č. 12.

Centrálna Kobra	Zachránené ešte pre vznikom škody	Zaistene na náhradu vzniknutej škody	Celkovo
2014	945 mil. Kč	462 mil. Kč	1 407 mil. Kč
2015	713 mil. Kč	1 175 mil. Kč	1 888 mil. Kč

Tabuľka 11 – Výsledky Centrálnnej Kobry

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa FS ČR)

Regionálna Kobra	Zachránené ešte pre vznikom škody	Zaistene na náhradu vzniknutej škody	Celkovo
2014	-	-	-
2015	231 mil. Kč	616 mil. Kč	847 mil. Kč

Tabuľka 12 – Výsledky Regionálnej Kobry

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa FS ČR)

2.4.4 Vyhodnotenie projektu Kobry v SR

Daňová kobra za 4 roky jej pôsobenia otvorila 1 813 daňových kontrol za 5 444 zdaňovacích období a preverených bolo 718 spoločností. Od roku 2014 Finančná správa vykonala nemej kontrol ako v prechádzajúcich rokoch a to v súvislosti so zavedením kontrolného výkazu. Zavedenie tohto výkazu zlepšilo efektivitu kontrol, ktorá v roku 2016 dosiahla približne 95%. Toto zlepšenie priaznivo pocítili poctiví platcovia DPH, ktorí neboli vystavovaný zbytočnej kontrole. Daňová kobra sa stala efektívnejšou pri vykonávaní kontrol, pretože je môžeme povedať, že čo kontrola, to nález. Finančná správa hodnotila na tlačovej besede spoluprácu Polície SR a Generálnej prokuratúry SR ako veľmi prospešnú. V súčasnosti má Daňová kobra rozpracované kontroly v 221 firmách, zapojených je 681 daňových kontrolórov. Očakávaný nález z týchto konaní je 108 mil. eur.

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

Tabuľka 13 – Výsledky Daňovej kobry v SR

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa FS SR)

ZÁVER

Cieľom bakalárskej práce bolo stanoviť podiel DPH v celkových daňových príjmoch v ČR a SR a určiť jej vývoj v jednotlivých rokoch. Z výsledkov sme zistili, že v ČR je podiel DPH na celkových daňových príjmoch takmer o 10% vyšší ako na Slovensku. Tento rozdiel môžeme pripísať vyššej sadzbe DPH v ČR a nižšej pri dani z príjmu. V SR pozorujeme dlhodobo nižšiu efektívnosť vo výbere dane. SR je ale efektívnejšia v zavádzaní opatrení proti únikom na DPH. Tieto opatrenia mali pozitívny vplyv na vývoj DPH.

V bakalárskej práci boli popísané 3 opatrenia, konkrétne kontrolný výkaz, EET a daňová kobra. Kontrolný výkaz sme zhodnotili na základe výsledkov Finančnej správy SR, pretože v SR je kontrolný výkaz zavedený dlhšiu dobu. Výsledky hovoria jasne. Kontrolný výkaz pomohol finančnej správe získať lepšie informácie na identifikáciu daňových únikov. Efektívnosť kontrol Finančnej správy s súčasnosťou dosahuje 95% a predpokladáme, že toto percento sa v ďalších rokoch ešte zlepší. Celkový počet daňových kontrol sa v posledných 2 rokoch znížil ale výsledky ostali približne rovnaké. Finančná správa sa teda sústreďuje na subjekty, ktoré si uplatňujú neoprávnený nadmerný odpočet a poctivých platcov administratívne nezaťažujú.

Elektronická evidencia tržieb bola zavedená v ČR po vzore Chorvátska, ktoré používa rovnaký model evidencie tržieb. SR plánuje v najbližších rokoch prechod na rovnaký model od registračných pokladníc s fiškálnou pamäťou. Predpokladaný nárast daňových príjmov sa odhaduje na 12,5 mld. Kč. EET nemá vplyv len na lepší výber DPH ale aj na dani z pridanej hodnoty. Tento vývoj môžeme pozorovať aj v SR. V Chorvátsku podporuje projekt 92% občanov. Podnikateľka Jitka Carić hodnotí evidenciu tržieb pozitívne, výhrady mala k prísnyh kontrolám podnikateľov ale aj občanov, ktorí si neprevezmú doklad. To je dôvod, prečo podporujeme nenútené zapojenie občanov do kontroly. Jedným z riešení je „bločková lotéria“, ktorá bola zavedená v SR. Do lotéria sa zapája približne pol milióna obyvateľov mesačne.

Daňová kobra ako projekt medziodborovej spolupráce, ktorá spája odborníkov z takých oblastí, aby mohlo byť vyšetrenie vykonané v čo najkratšom čase. Daňová kobra SR počas svojej činnosti zistila nález vo výške 187 595 898 eur za 4 roky a v ČR 4 142 mil. Kč za obdobie 2 rokov. V SR vidíme možnosť ďalšieho zlepšenia po zavedení EET, pri ktorom budú platitelia posielať údaje priamo finančnej správe.

Bakalárska práca ponúka po preskúmaní opatrení dva hlavné závery na odporúčenia. Prvým je „bločková lotéria“, ktorá zapojí do kontrolnej činnosti všetkých občanom. Tí sú motivovaní finančnou odmenou a pocitom, že sa do štátneho rozpočtu sa odvádzajú všetky príjmy. Túto možnosť už MF ČR prehodnotilo a v súčasnosti je už vybraný dodávateľ lotérie.

Druhým dôležitým záverom na odporúčenie zaviesť hranicu nadmerného odpočtu zo zjednodušených faktúr v prípade, že sa začnú v tejto oblasti objavovať daňové úniky. Finančná správa SR zaviedla toto opatrenie až po tom, čo nedokázala zabezpečiť účinnú kontrolu.

Na záver môžeme zhodnotiť, že ako najlepšie legislatívne opatrenie bola zavedená EET. Kontrolný výkaz je najlepším analytickým opatrením, pretože dodalo finančnej správe potrebné informácie na odhalenie karuselových podvodov. Daňová kobra ako operatívny nástroj na kontrolu spojila dokopy zložky na rýchle riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATURY

BUCHTA, P. 2016. *Veřejné finance*. Vydání I. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha, 156 s. ISBN 978-80-7452-116-4.

Havel, T. a Benda, V. 2010. *Daň z přidané hodnoty ...: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2010*, Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN: 978-80-7357-524-3

HUBINKOVÁ, Z. 2008. *Psychologie a sociologie ekonomického chování*. 3., aktualiz., dopl. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 277 s. Psyché. ISBN 978-80-247-1593-3

KUBÁTOVÁ, K. 2015. *Daňová teorie a politika* 6., aktualizované vydání., Praha: Wolters Kluwer, 275 s. ISBN:978-80-7478-841-3

MARKOVÁ, H. 2016. *Daňové zákony 2016, úplná znění platná k 1. 1. 2016*, Praha: Granda Publishing, 288 s. ISBN: 978-80-271-0022-4

PITNER, L., 2015-. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: k ...*, Olomouc: ANAG, 695 s. ISBN: 978-80-7263-938-0

ROSEN, Harvey S. a Ted GAYER. 2010. *Public finance*. 9th ed. New York: McGraw-Hill Higher Education, The McGraw-Hill series economics. 595 s. ISBN 978-0-07-351135-1

ŠIROKÝ, J., 2003. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*, Praha: C.H. Beck, 249 s. ISBN:8071794139

ŠIROKÝ, J. 2013. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

VANČUROVÁ, A. a L. LÁCHOVÁ, 2016. *Daňový systém ČR 2016* 10., aktualiz. vyd. Praha: VOX. 396 s. ISBN 9788087480441.

MF SR, 2012. *Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016* [online], cit. [2017-01-30]. Dostupné z: <http://www.rokovania.sk/Rokovanie.aspx/BodRokovaniaDetail?idMaterial=19562>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, © 2011-2015. *Výroční správy 2011-2015* [online]. Praha [cit. 2017-05-10] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/>

FINANČNÁ SPRÁVA SR, © 2011-2015. *Výročné správy 2011-2015* [online]. Bratislava [cit. 2017-05-10]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyroczne-spravy>

MF ČR, 2014. *Sněmovní tisk 291/0, část č. 1/8, Novela z. o dani z přidané hodnoty – EU* [online]. Praha [cit. 2017-05-11]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/doc/00/11/08/00110801.pdf>

MF SR, 2015. *Analýza vývoja odpočtov DPH zo zjednodušených faktúr podľa údajov z kontrolného výkazu a návrh legislatívnych opatrení* [online]. Bratislava [cit. 2017-05-09]. Dostupné z: <http://www.rokovania.sk/Rokovanie.aspx/BodRokovaniaDetail?idMaterial=24956>

ETRZBY, 2015. *Odkdy evidovat tržby* [online]. Praha [cit. 2017-05-11]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/odkdy-evidovat-trzby>

TOP09, 2015. *Chorvatsko a Slovensko už ví, že elektronická evidence tržeb nefunguje* [online]. Praha [cit. 2017-05-011]. Dostupné z: <http://www.top09.cz/proc-nas-volit/fakta-a-argumenty/chorvatsko-a-slovensko-uz-vi-ze-elektronicka-evidence-trzeb-nefunguje-18056.html>

ČT24, 2015. *Chorvatský ministr: Evidence tržeb? Nám se povedla* [online]. Praha [cit. 2017-05-13]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1537466-chorvatsky-ministr-evidence-trzeb-nam-se-povedla>

ČT24, 2015. *Evidence tržeb v Chorvatsku: Bez elektriny prodejny prostě zavrou* [online]. Praha [cit. 2017-05-13]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1526066-evidence-trzeb-v-chorvatsku-bez-elektriny-prodejny-proste-zavrou>

PODNIKAM.SK, 2011. *Čo je to fiškalizácia elektronických registračných pokladníc a prečo sa fiškalizuje?* [online]. Bratislava [cit. 2017-05-12]. Dostupné z: <https://podnikam.webnoviny.sk/co-je-to-fiskalizacia-elektronicky-ch-registracnych-pokladnic-a-preco-sa-fiskalizuje>

BENKO, J., 2016. *Daňové kontroly a kontroly registračných pokladníc v roku 2015* [online]. Bratislava [cit. 2017-05-12]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2793/category/dane/article/danove-kontroly-2015.xhtml>

MF SR, 2014. *Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne* [online]. Bratislava [cit. 2017-05-12] Dostupné z: <https://www.finance.gov.sk/LoadDocument.aspx?categoryId=9633&documentId=11733>

PETLÁCHOVÁ, P., 2014. *Daňová „Kobra“ startuje* [online]. Praha [cit. 2017-05-13]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-startuje-5053>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2015. *Zkrácení daní za 1 miliardu* [online]. Praha [cit. 2017-05-13] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/zkraceni-dani-za-1-miliardu-5699>

IBEHEJ, J., 2016. *Ukončení případu ŽRALOK* [online]. Praha [cit. 2017-05-13]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/docDetail.aspx?docid=22196714&docType=ART>

PETLÁCHOVÁ, P., 2014. *Kobra uštkla ve Zlínském kraji* [online]. Praha [cit. 2017-05-09]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/kobra-zlin-5339>

HNONLINE.SK, 2016. *Polícia odhalila daňovou megakauzu Roxor. Štát stratil vyše 15 miliónov* [online]. Bratislava [cit. 2017-05-12] Dostupné z: <http://finweb.hnonline.sk/ekonomika/857550-policia-odhalila-danovu-megakauzu-roxor-stat-stratil-vyse-15-milionov>

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A SYMBOLOV

DPH	Daň z pridanej hodnoty.
PO	Právnická osoba.
FO	Fyzická osoba
Napr.	Napríklad
Tzv.	Takzvaný
€	Euro
Kč	Česká koruna
DIČ	Daňové identifikačné číslo
Resp.	Respektíve
EÚ	Európska únia
VIES	VAT Information Exchange
OLAF	European Anti-Fraud Office
Cca.	Približne

ZOZNAM OBRÁZKOV

Obrázok 1 – Daňová sústava ČR	15
Obrázok 2 – Daňový mix ČR	16
Obrázok 3 – Laferová krivka	18
Obrázok 4 - Osoby povinné k dani	24
Obrázok 5 – Schéma karuselového podvodu.....	33
Obrázok 6 – Vývoj inkasa DPH v ČR v mil. Kč	41
Obrázok 7 – Vývoj DPH v SR v tis. eur	43
Obrázok 8 – Vývoj priemernej výšky odpočtov	50
Obrázok 9 - Suma odpočtov dane v B.3. v mil. €.....	51

ZOZNAM TABULIEK

Tabuľka 1 - Zdaniteľné plnenia podliehajúce zníženej sadzbe dane	23
Tabuľka 2 – Celkový výber dane v ČR	40
Tabuľka 3 – Celkový výber dane v SR.....	42
Tabuľka 4 – Údaje pre výpočet nákladov	47
Tabuľka 5 – Analýza kontrolního výkazu	48
Tabuľka 6 – Vyhodnotenie analýzy.....	48
Tabuľka 7 – Výška uplatnených odpočtov – Akcia čierny motýľ	52
Tabuľka 8 – Výsledky Akcie 90	52
Tabuľka 9 – Dopady zavedenie EET podľa sektorov.....	62
Tabuľka 10 – Celoročné dopady EET v mld. Kč	63
Tabuľka 11 – Výsledky Centrálnej Kobry.....	64
Tabuľka 12 – Výsledky Regionálnej Kobry	64
Tabuľka 13 – Výsledky Daňovej kobry v SR.....	65