

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI
Právnická fakulta
Katedra finančního práva, národního hospodářství a ekonomie

**Nepřímé daně při dovozu a vývozu
zboží v České republice**
(Indirect taxes on export and import in Czech republic)

Diplomová práce

Vypracoval: **Ing. Pavol Kolenčík, PhD.**
Vedoucí diplomové práce: **JUDr. Pavel Matoušek**
Rok vypracování: 2010

Ja, dolupodpísaný Pavol Kolenčík, autor diplomovej práce na tému: Nepřímé daně při dovozu a vývozu zboží v České republice, která je literárnym dielom v zmysle zákona č. 121/200 Sb., dávam týmto súhlas podľa § 4 písm. e) zákona č. 101/200 Sb., správcovi,

Univerzite Palackého v Olomouci,
Křižkovského 8, 771 47 Olomouc, Česká republika,

K spracovaniu údajov v rozsahu: meno a priezvisko v informačnom systéme, a to vrátane zaradenia do katalógov, a ďalej k sprístupneniu mena a priezviska v katalógoch a informačných systémoch Univerzity Palackého, a to vrátane neadresného sprístupnenia pomocou metód diaľkového prístupu. Údaje môžu byť takto sprístupnené užívateľom Univerzity Palackého. Realizáciu sprístupnenia zaisťuje ku dňu podania tohto prehlásenia vnútorná zložka Univerzity Palackého, ktorá sa nazýva Informačné centrum UP.

Súhlas sa poskytuje na dobu ochrany autorského diela podľa zákona č. 121/200 Sb.

Prehlasujem týmto, že som diplomovú prácu na tému Nepřímé daně při dovozu a vývozu v České republice spracoval sám a uviedol som všetky použité pramene.

V Tepličke nad Váhom, 20. 8. 2010

.....
Pavol Kolenčík

Ďakujem pánovi JUDr. Pavlovi Matouškovi, za odborné vedenie mojej diplomovej práce.

.....
Pavol Kolenčík

Obsah

1 Úvod	7
2 Daňová politika štátu a jej postavenie v rámci integračných zoskupení	9
2.1 Daňová politika a zásady výberu daní.....	9
2.2 Dane ako súčasť daňovej politiky.....	13
2.3 Daňová sústava v ČR.....	15
2.4 Historický vývoj Európskej únie a daní.....	16
2.4.1 Európska integrácia a spolupráca v daňovej oblasti.....	18
2.5 Konkurencia daňových systémov a harmonizácia.....	21
2.6 Rozpočtová politika EÚ ako nástroj harmonizácie daní.....	24
3 Nepriame dane ako súčasť daňovej sústavy a nástroj zahraničnej politiky	27
3.1 Základné členenie daní.....	27
3.2 Nepriame dane.....	29
3.3 Daň z pridanej hodnoty.....	29
3.3.1 Charakteristika dane z pridanej hodnoty.....	35
3.4 Spôsoby a formy daňových podvodov.....	44
3.5 Spotrebné dane.....	50
3.6 Vývoj legislatívy v oblasti spotrebných daní a ich súčasná legislatívna charakteristika.....	52
3.7 Daňové podvody pri spotrebných daniach.....	57
3.7.1 Skrátenie spotrebnej dane pri minerálnych olejoch.....	58
3.7.2 Skrátenie spotrebnej dane pri dani z liehu.....	60
4 Daňová reforma a strednodobý výhľad daňovej harmonizácie	61
4.1 Zhodnotenie súčasného stavu správy a výberu nepriamych daní.....	61
4.2 Prognóza budúceho stavu pri dani z pridanej hodnoty.....	64
4.3 Prognóza budúceho stavu spotrebných daní.....	66

4.4 Návrh novej daňovej reformy.....	66
5 Záver.....	69

1 Úvod

Nepriame dane sú veľmi dôležitou integrálnou súčasťou skúmania a harmonizácie zo strany Európskych spoločenstiev. Jednotlivé krajiny majú len veľmi malú možnosť uplatňovať svoju vlastnú národnú daňovú politiku. Proces harmonizácie daní Európskych spoločenstiev prešiel viacerými fázami, kým nadobudol súčasnú podobu.

Na harmonizáciu nepriamych daní malo vplyv zavedenie všeobecnej spotrebnej dane, a to dane z pridanej hodnoty, ktorá bola po prvý krát zavedená v Spojených štátoch amerických. Daň z pridanej hodnoty v sebe integruje nielen právne, ale hlavne ekonomické výhody, akými sú nižšie administratívne zaťaženie, zjednodušenie výberu, zvýšenie efektívnosti daňových výberov, ale vo svojej podstate nesie aj značné riziká početných daňových podvodov. Obzvlášť medzinárodný obchod umožňuje prostredníctvom nepriamych daní realizovať nadmerné odpočty a súčasne neodvádzať tieto dane ich správcom. Pri spotrebných daniach existuje možnosť ich neodvedenia príslušným správcom. Avšak technika daňových podvodov sa zakladá na znalostiach chemických vlastností jednotlivých výrobkov podliehajúcich tejto dani. Daňové podvody je možné uskutočňovať pri intrakomunitárnych dodaniach, ale aj pri medzinárodnom obchode s tretími krajinami mimo Európske spoločenstvo.

Diplomová práca na tému: Nepřímé daně při dovozu a vývozu zboží v České republice sa zaoberá fázami daňovej harmonizácie, ako aj ich problémom. Nezameriava sa len na právne aspekty daňovej harmonizácie, ale venuje sa aj ekonomickým problémom, ktoré sú s daňovou harmonizáciou späté. Keďže problematika nepriamych daní je veľmi komplexná a rozsiahla, nebolo možné venovať sa jednotlivým problémom podrobne. Z tohto dôvodu je v jednotlivých kapitolách venovaná pozornosť všeobecnej úprave, ale hlavne parciálnym problémovým oblastiam. V kapitolách, ktoré sa zaoberajú samotnými nepriamymi daňami sa pozornosť venuje daňovým únikom, daňovým podvodom, ich formám, ako aj ich jednotlivým postupom. Daňové úniky sú problémom, ktorému venujú svoju pozornosť aj príslušné orgány Európskych spoločenstiev ich monitorovaním a vytváraním informačných sietí. Pozornosť príslušných orgánov je venovaná aj z inštitucionálneho hľadiska, a to zriadením nových inštitúcií, ako aj právnych nástrojov na elimináciu a prevenciu daňových únikov.

Autor vychádzal zo štúdia literatúry uvedenej v zozname použitej literatúry. V diplomovej práci sú využité vedecké metódy komparácie, dedukcie, indukcie, abstrakcie a metóda analýzy.

Hlavným cieľom diplomovej práce je zhodnotiť súčasnú platnú legislatívu a poukázať na techniku daňových podvodov pri nepriamych daniach, ktoré sú využívané pri vnútroštátnom, ako aj pri medzinárodnom obchode.

Na splnenie hlavného cieľa bolo nutné zadefinovať čiastkové ciele a postupy, ktoré parciálne pomôžu naplniť hlavný cieľ diplomovej práce. Týmito čiastkovými cieľmi boli:

- zhodnotenie súčasnej platnej legislatívy upravujúcej nepriame dane,
- zhodnotenie nepriamych daní pri dovoze a vývoze,
- analýza jednotlivých techník daňových podvodov pri dani z pridanej hodnoty z medzinárodného hľadiska,
- analýza techník daňových podvodov pri spotrebných daniach.

Diplomová práca obsahuje minimum skratiek. Dôvodom, pre ktorý bola zvolená štruktúra textu bez skratiek, bola jeho prehľadnosť. Terminológia a jej používanie nie je jednoznačné ani orgánmi Európskych spoločenstiev. Terminológia je zjednotená, hlavne prehľadným používaním grafov, obrázkov a schém.

2 Daňová politika štátu a jej postavenie v rámci integračných zoskupení

Dane predstavujú integrálnu súčasť daňovej politiky štátu. Túto politiku využíva štát na usmerňovanie ekonomického vývoja v čase hospodárskeho prospechu, ako aj v čase hospodárskej krízy. V neposlednom rade sú dane využívané ako nástroj na podporu exportu, prípadne na prilákanie zahraničných investorov.

Na usmerňovanie ekonomického vývoja sa využíva expanzívna alebo reštriktívna daňová politika. Expanzívna daňová politika sa využíva pri stagnácii hospodárstva, aby sa uvoľnili bariéry podnikania. Pri jej uplatňovaní dochádza k znižovaniu daňového zaťaženia subjektov, k rozširovaniu daňových úľav, k znižovaniu daňového základu a pod. Zámerom, ako sme už spomenuli, je zvýšiť podnikateľskú aktivitu, znížiť celkové daňové zaťaženie, podporiť zamestnanosť, spotrebu obyvateľstva, zvýšiť národný produkt. Uplatňovanie takejto daňovej politiky môže mať nežiaduce účinky. Hlavným nežiaducim účinkom môže byť zvýšenie celkovej cenovej hladiny, čiže zvýšenie inflácie.

Opakom expanzívnej daňovej politiky je reštriktívna daňová politika uplatňovaná spravidla v čase hospodárskeho rastu. Reštriktívna daňová politika má opačné dopady na subjekty hospodárstva. Jej hlavnými rysmi sú zvyšovanie daňového zaťaženia, znižovanie nezdaniteľného minima, obmedzovanie daňových úľav, prípadne úprava odpisovania, ktorá vedie k predlžovaniu doby odpisovania. Nežiaducim sprievodným javom uplatňovania tohto druhu daňovej politiky je útlm podnikateľskej aktivity a pokles dopytu obyvateľstva.

Je potrebné dodať, že ani jeden druh daňovej politiky sa neuplatňuje v čistej podobe. Bolo by to neefektívne a bolo by nutné veľmi často meniť daňové zákony a zníženie právnej istoty v oblasti daní. Obe politiky sa uplatňujú vo vzájomnej interakcii s priklonením sa buď k reštriktívnej, alebo k expanzívnej daňovej politike.

2.1 Daňová politika a zásady výberu daní

Jednotlivé štáty sa snažia o čo možno najlepšie uplatňovanie daňovej politiky, o dosiahnutie národného produktu na jeho potenciálnej úrovni, aby sa vyhli inflácii,

o prilákanie investorov a v neposlednom rade o zvyšovanie zamestnanosti a rast celkovej životnej úrovne svojich obyvateľov.

Na optimálne uplatnenie daňovej politiky je potrebné efektívne vyberanie daní. Od čias Adama Smitha a jeho diela „O povahe a príčinách bohatstva národov“ sa ekonómovia zaoberali efektívnym vyberaním daní. Samotný významný ekonóm Adam Smith definoval štyri tzv. daňové kanóny, ktorými sú *spravodlivosť, určitosť, pohodlnosť a úspornosť*.

Problém efektívneho výberu daní je záujmom vedeckého skúmania aj v dnešnej dobe. Treba podotknúť, že je potrebné navzájom prepojiť nielen ekonomické vedecké skúmania, ale aj právnu vedu, aby výber daní bol efektívny a súčasne v súlade s ústavným poriadkom a zákonmi daného štátu.

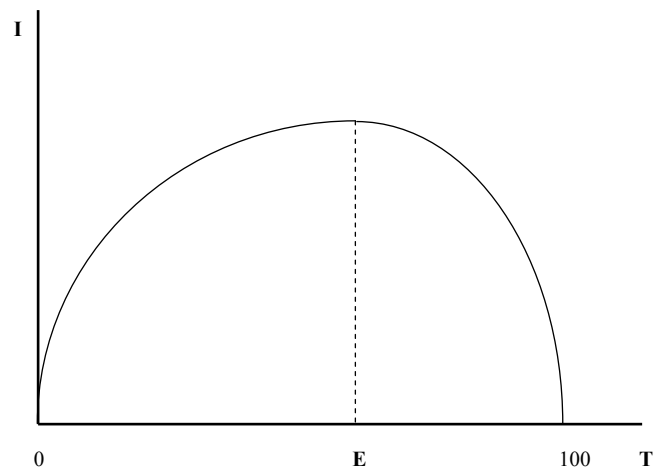
V ekonomickej teórii sa sformovalo niekoľko princípov a zásad v rámci daňovej politiky, aby výber daní bol efektívny. Pre účely tejto práce postačí, ak sa budeme zaoberať nasledujúcimi štyrmi daňovými zásadami. Sú nimi princíp únosnosti daní, princíp daňovej spravodlivosti, princíp zákonnosti a stimulačný princíp. Tieto princípy je nutné uplatňovať vo vzájomnej prepojenosti, preto v nasledujúcom texte poukážeme na základné črty jednotlivých princípov.

Prvým princípom, ktorým sa budeme zaoberať je princíp únosnosti daní. Tento princíp by mal štátu zabezpečiť dostatočný daňový príjem pohybom daňovej sadzby, či už smerom nahor, alebo smerom nadol. Dostatočný daňový výnos umožňuje zabezpečiť dostatočné daňové príjmy na úhradu výdavkov štátu. Takýto uhol pohľadu je značne zjednodušený. V ďalšom texte rozšírime pohľad na princíp únosnosti daní, avšak teraz sa budeme zaoberať aj niektorými veličinami a teoretickými zdôvodneniami súvisiacimi s princípom únosnosti daní.

Prvým problémom je pohyb daňovej sadzby smerom nahor alebo nadol. Týmto problémom sa zaoberá tzv. Lafferova krivka, ktorá zobrazuje výšku daňových príjmov spojených s pohybom daňovej sadzby smerom nahor alebo nadol. Ak popíšeme krivku, ktorá je zobrazená na nasledujúcom obrázku, môžeme povedať, že na zvislej osi je naznačená výška daňových príjmov a na vodorovnej osi je daňová sadzba 0-100 %. Všimnime si, že ak je daňová sadzba 0 %, potom príjem do štátneho rozpočtu je nulový. Ak je však daňová sadzba na úrovni 100 %, je príjem do štátneho rozpočtu taktiež nulový. Je to spôsobené neochotou subjektov vyvíjať ekonomickú aktivitu, keďže všetky ich príjmy by museli odvieť do

štátneho rozpočtu ako daň. Je potrebné, aby štát odhadol optimálnu výšku zdanenia, aby dane boli únosné, a zároveň, aby ekonomické subjekty boli ochotné platiť dane. Optimálna výška zdanenia je na úrovni cca 50-60 %, keďže zabezpečuje najvyšší daňový výnos. Avšak optimálna výška zdanenia nie je na úrovni presne 50 %. Optimálna výška zdanenia je posunutá smerom vpravo, skôr na úroveň cca 60 %. Týmto spôsobom dokážeme zdôvodniť aj výber daní v Škandinávskych krajinách.

Obrázok č. 1: Lafferova krivka



Druhou ekonomickou veličinou, ktorá je predmetom skúmania v daňovej oblasti je tzv. prahový efekt. Je to efekt súvisiaci s verejnými financiami, ktorý aj v súčasnosti využíva vládnuca elita, aby mohla zvýšiť dane. Prahový efekt daní hovorí o tom, že ak je štátna potreba, ktorá odôvodňuje zvýšenie daní nad prah ich optimálnej úrovne, obyvateľstvo si zvykne na túto vyššiu daň, ktorá môže ostať na zvýšenej úrovni aj v prípade, ak už naliehavá štátna potreba neexistuje.

Potom, ako sme priblížili Lafferovu krivku a prahový efekt, môžeme sa zaoberať aj rozšírením únosnosti daní. Pre rozšírenie vnímania tohto daňového princípu, považujeme za vhodné poznamenať, že štát primárne prihliada na objem daňových príjmov vybraných do štátnej pokladne a na výšku stanovených daňových sadzieb. Avšak samotná daňová politika by nemala slúžiť len ako nástroj na získanie dostatočných prostriedkov pre štát, ale aj na podporu rozvoja jednotlivých odvetví. Štát totiž prihliada na potreby ekonomických subjektov len sekundárne. Avšak potreby a rozvoj jednotlivých odvetví ekonomiky by mali byť prioritou, hlavne v súčasnom krízovom období. Je preto potrebné, aby štát hľadal citlivú hranicu zdanenia a prihliadal aj na záujmy daňových subjektov.

Vyššie sme rozobrali základné problémy, ktoré sú predmetom ekonomického skúmania. Teraz sa budeme venovať zvyšným daňovým zásadám, ktoré majú súvis aj s týmito ekonomickými problémami.

Druhým základným daňovým princípom je princíp daňovej spravodlivosti. Tento princíp by mal byť rešpektovaný v každom daňovom systéme. Samotný pojem spravodlivosti je veľmi subjektívny, preto nie je možné prijať ani základnú definíciu daňovej spravodlivosti. Objektivizácia tohto pojmu je takmer nemožná. Samotná daňová spravodlivosť býva niekedy teoretikmi nahrádzaná zásadou všeobecnosti zdanenia alebo zásadou rovnosti zdanenia. Pre účely tejto práce však môžeme definovať daňovú spravodlivosť ako: *„spravodlivé zdanenie ekonomických subjektov, ktoré zabezpečuje optimálny výber daní, vysoký daňový výnos a primerané daňové zaťaženie ekonomických subjektov.“*

Tretím, nemenej dôležitým princípom, je princíp zákonnosti. V tejto súvislosti treba poznamenať, že samotný princíp zákonnosti nie je len ekonomickou podmienkou, ale vychádza z ústavného poriadku Českej republiky. Poukážeme len na nutnosť súladu s európskou legislatívou, ale hlavne nutnosť stability daňových zákonov, aby bola zabezpečená právna istota jednotlivých ekonomických subjektov. V praxi sa často stretáme aj s nesúlalom podzákonných právnych noriem, z ktorých si viaceré odporujú, preto je nutné zabezpečiť, aby aj tieto podzákonné predpisy boli v súlade nielen so zákonom, ale vo vzájomnom súlade medzi sebou.

Posledným základným princípom efektívneho daňového systému je stimulačný princíp daní. V súlade s týmto princípom by mal efektívny daňový systém zabezpečiť dostatočný príjem do verejných rozpočtov, ale hlavne, by mal obsahovať dostatok podnecujúcich prvkov, ktoré stimulujú podnikateľskú činnosť, ako aj pracovnú aktivitu.

Princípy, ktoré sú rozobrané vyššie však nie sú jedinými princípmi daní a daňových sústav. Už od čias Adama Smitha sa teoretické názory na princípy a zásady zdanenia vyvíjali a menili. Dnes môžeme základné princípy rozšíriť. Možno teda povedať, že základné princípy sú nasledovné:

- výnos by mal byť dostatočný,
- rozdelenie daňového zaťaženia by malo byť rovnomerné,
- dôležité je nielen miesto, kde sa daň ukladá, ale aj konečné miesto pôsobenia,

- výber daní by mal minimalizovať zásahy do ekonomických rozhodnutí na inak efektívnych trhoch,
- daňový systém by mal uľahčiť využívanie stabilizačnej a expanzívnej fiškálnej politiky,
- daňový systém by mal umožňovať lacnú a jednotnú správu a mal by byť pre daňový subjekt zrozumiteľný,
- administratívne a ďalšie náklady by mali byť čo najnižšie, samozrejme bez narušenia ostatných cieľov.

Tieto a aj ostatné zásady daní a daňových systémov by mali byť uplatňované jednotlivými štátmi, aby bol zabezpečený efektívny výber daní, zabezpečené dostatočné príjmy pre štátny rozpočet, minimalizované daňové úniky a motivácia ekonomických subjektov k plateniu daní a minimalizácia optimalizovania daňovej povinnosti.

2.2 Dane ako súčasť daňovej politiky

V predchádzajúcej kapitole sme sa venovali daňovej politike a jej nástrojom na uplatňovanie a usmerňovanie hospodárskej politiky štátu, avšak nezaoberali sme sa daňou ako takou.

Vo všeobecnosti by sme pojem daň mohli chápať ako platbu štátu, ktorá zaťažuje daňové subjekty. S určitou nadsázkou by sme pod pojem daň mohli zahrnúť aj vyberanie jednotlivých fondov, ako napríklad poisťné na zdravotné poistenie. Celkovo je to platba, ktorá v konečnom dôsledku zaťažuje daňové subjekty a má charakter dane. V súčasnosti sa dokonca uvažuje o zjednotení výberu daní a fondov pod jednu inštitúciu. O tom však budú pojednávať nasledujúce kapitoly.

V tejto kapitole sa budeme snažiť definovať pojem daň. Pokúsime sa o dostatočné definovanie dane z právneho, ako aj ekonomického hľadiska, aby sme mohli podrobnejšie rozpracovať problematiku daní pri dovoze a vývoze tovaru.

Pojem daň je rozdielne charakterizovaná, či už v ekonomickej, alebo právnej literatúre. Za základnú definíciu dane by sme mohli prijať, už zobercenú definíciu.

„Daň je povinná, zákonom určená, neekvivalentná, spravidla sa opakujúca platba, ktorú daňové subjekty odvádzajú štátu v určenej výške a stanovenom termíne.¹“

Podľa Bakeša je daň *„platobnou povinnosťou, ktorú štát stanoví zákonom k získaniu príjmov pre úhradu celospoločenských potrieb, t.j. pre verejný rozpočet, bez poskytnutia ekvivalentného protiplnenia zdaňovaným subjektom.²“*

Podľa Širokého môžeme dane definovať ako *„povinné, zákonom vopred stanovené čiastky, ktoré na nenávratnom princípe odčerpávajú daňovému subjektu časť nominálneho dôchodku.³“*

V neposlednom rade môžeme definovať daň ako: *„nástroj štátu na ovplyvňovanie vnútorného ekonomického vývoja, ako aj nástroj na podporu vonkajšej rovnováhy a ovplyvňovanie stability menového kurzu.“* S touto definíciou dane je možné súhlasiť, avšak iba v určitých hraniciach, ktoré boli určené Maastrichtskou zmluvou. Európska únia, ktorá v súčasnosti už má právnu subjektivitu, obmedzuje možnosť členských štátov ovplyvňovať vonkajšiu rovnováhu prostredníctvom daní. Má to súvis nielen s harmonizáciou daní, prípadne s prijatím rôznych Smerníc a Nariadení, ale aj Maastrichtskými kritériami, ktoré obmedzujú fiškálnu politiku, ako aj možnosť ovplyvňovania ekonomického vývoja prostredníctvom monetárnej politiky. Z ekonomického hľadiska môžeme dane charakterizovať aj ako nástroj na redistribúciu národného dôchodku, ktorý je realizovaný prostredníctvom verejných rozpočtov.

Problematika daní je v súčasnosti komplexná. Nie je to len problém vnútroštátny, ale postupne sa stáva otázkou medzinárodnou. Dane je potrebné zosúladiť v rámci jednotlivých integračných zoskupení, ako aj zamedziť dvojitému zdaneniu v medzinárodnom meradle. Na zamedzenie dvojitého zdanenia slúžia medzinárodné bilaterálne, prípadne multilaterálne zmluvy. Štáty využívajú vzorové zmluvy OECD.

Osobitnou problematikou zamedzenia dvojitého zdanenia je otázka daní v rámci Európskej únie, ktorá je riešená súborom Smerníc a Nariadení, ktorým sa budeme venovať nižšie.

¹ SCHULTZOVÁ, A. a kol. Daňovníctvo v SR. Bratislava: Súvaha, 2004. s.20

² BAKEŠ, M., a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání, Praha: C. H. Beck, 2006. s.188

³ ŠIROKÝ, J. Daň v Evropské unii. 4 aktualizované vydání. Praha: Linde, 2010. s.26

2.3 Daňová sústava v ČR

Česká republika, ako členský štát Európskej únie a budúci člen Hospodárskej a menovej únie musí svoju legislatívu, nielen v oblasti daňovej, zosúladiť s normami Európskych spoločenstiev, resp. Európskou úniou. Súčasnú daňovú sústavu v Českej republike tvoria nasledovné dane:

- daň z pridanej hodnoty,
- dane spotrebné, a to:
 - daň z minerálnych olejov,
 - daň z liehu,
 - daň z piva,
 - daň z vína a medziproduktov,
 - daň z tabakových výrobkov,
- dane z príjmov:
 - daň z príjmov fyzických osôb,
 - daň z príjmov právnických osôb,
- daň z nehnuteľností,
- cestná daň,
- daň dedičská,
- daň darovacia,
- daň z prevodu nehnuteľností.

Daňová sústava Českej republiky vychádza z členenia na dane priame a dane nepriame. Priame dane postihujú príjem pri jeho vzniku, kým nepriame dane sú spojované s príjmom pri jeho realizácii, čiže spotrebe.

Nepriame dane zaťažujú konečného spotrebiteľa, keďže sú zakalkulované v cene. Veľké rozdiely pri nepriamych daniach sú hlavne pri dani z pridanej hodnoty, ktorá zaťažuje medziprodukt, a pri spotrebných daniach, ktoré sú vyberané jednorazovo, avšak v cene

daného statku sa geometricky kumulujú prostredníctvom dane z pridanej hodnoty. Táto kumulácia je spôsobená tým, že cena spolu s daňou spotrebnou tvorí základ pre výpočet dane z pridanej hodnoty.

Rozdielov medzi priamymi a nepriamymi daňami je viac. Niektorými sa budeme zaoberať v ďalšom texte pri charakteristike jednotlivých daní a pri hodnotení jednotlivých daní pri dovoze a vývoze.

2.4 Historický vývoj Európskej únie a daní

Na určenie smeru vývoja Európskej únie mali nepochybne vplyv ekonomické záujmy jednotlivých štátov, ale aj záujmy veľkých transnacionálnych korporácií, ktoré sa snažia pomocou lobbingu dosiahnuť pre seba ekonomické výhody. V nasledujúcom texte sa budeme zaoberať jednotlivými historickými fázami vzniku Európskej únie až do jej dnešnej podoby, ako aj analýzou jednotlivých pojmov, akými sú globalizácia, internacionalizácia, daňová konkurencia, koordinácia, aproximácia a daňová harmonizácia.

Integrácia v rámci Európy nie je vo svete ničím výnimočným. Jedná sa o celosvetový jav, ktorý vychádza hlavne z internalizácie, regionalizácie a globalizácie.

Globalizácia predstavuje *„súčasnú transformačnú etapu v dlhodobom vývojom procese svetovej civilizácie, v ktorom dochádza v závislosti od technického rozvoja k dynamickému prekonávaniu miestne viazaných a relatívne izolovaných ľudských ideí a aktivít smerom k univerzalizácii niektorých z nich.“*⁴

*„Prvá fáza globalizácie sa začala zavedením transatlantickej telegrafnej linky, ktorá v reálnom čase umožnila komunikáciu medzi Anglickom a Severnou Amerikou a transformovala informačné prostredie.“*⁵

Regionalizácia podľa Kotlebovej *„predstavuje proces, v ktorom sa vytvárajú užšie vzťahy medzi geograficky susediacimi krajinami, ktorý má zabezpečiť rozvoj najmä ekonomickej vyspelosti spájaných celkov.“*⁶ Medzi najznámešie svetové regióny patria

⁴ BERNÁŠEK, V. Úvod. In: Nové jevy a souvislosti v soudobém globalizačním procesu světové ekonomiky. Dílčtové ekonomiky. Dílčí výzkumný záměr FMV VŠE, Praha, VŠE 2000, s.2

⁵ GOODHART, Ch. DELARGY, P.J.R. Financial Crises: Plus ça change, plus c'est la même chose. International Finance 1. 1999.

⁶ KOTLEBOVÁ, J. Medzinárodné finančné centrá. Bratislava: Iura Edition, 2004. s. 63

Spojené štáty americké, Európska únia a Japonsko. Tieto sa označujú ako *triáda makroregiónov*.

Ekonomická integrácia má viacero štádií. Jej podstatou je, že vychádza z preferenčných obchodných oblastí, kde členovia uplatňujú medzi sebou nižšie colné sadzby než voči nečlenom. Jej hlavnými vývojovými štádiami sú:

- pásmo voľného obchodu,
- colná únia,
- spoločný trh,
- hospodárska únia,
- politická únia.

Pásmo voľného obchodu, ako prvý stupeň ekonomickej integrácie, obsahuje úplné odstránenie ciel a kvantitatívnych obmedzení v obchode medzi členskými štátmi. V rámci colnej únie sa uplatňujú spoločné colné tarify voči tretím krajinám. Spoločný trh uvoľňuje pohyb tovaru, služieb, osôb a kapitálu. Ak krajiny začnú medzi sebou uplatňovať hospodársku úniu, začnú postupne uplatňovať spoločné makroekonomické politiky vrátane fiškálnej a menovej politiky, prípadne zavedú jednotnú menu.

V rámci Európy sa predpokladá vznik tzv. európskeho superštátu. Svedčia o tom aj niektoré oficiálne vyjadrenia popredných politikov. Jacques Chirac v roku 2000 povedal: *„Rozšírenie nesmie byť iba útekem dopredu. Nechceme však žiaden európsky superštát, ktorý nahradí národné štáty, pretože práve z našich národností, z ktorých pochádzame, čerpáme našu identitu.“* Týmto výrokom prakticky poprel vznik superštátu, avšak Josep Borell, ako vtedajší predseda Európskeho parlamentu v roku 2004 povedal: *„Bez ústavy nebude Únia nič viac ako jeden veľký trh.“*

Samotný vznik ES sa spája s rokmi 1951 a 1953, kedy vznikli tri nezávislé organizácie. Prvou z nich bolo Európske spoločenstvo uhlia a oceli, ktoré nieslo aj názov Montánná únia. ESUO bola medzivládna hospodárska organizácia v rokoch 1951-2002. Neskôr sa stala jednou z troch integrálnych súčastí Európskych spoločenstiev a od roku 1993 je súčasťou Európskej únie. Základným cieľom tejto medzivládnej hospodárskej organizácie bolo zabránenie ďalšej vojne v Európe. Tohto cieľa sa malo dosiahnuť na základe tzv. Schumannovho plánu, ktorý navrhoval vytvorenie jednotného trhu s uhlím, oceľou, koksom,

železnou rudou a šrotom. Hospodárska spolupráca s týmito surovinami mala zabrániť vzniku vojny. Spoločný trh sa podarilo vytvoriť do roku 1957. Od roku 1967 bola Montánná únia zlúčená s Európskym hospodárskym spoločenstvom (EHS) a s Európskym spoločenstvom pre atómovú energiu (EURATOM).

Druhým spoločenstvom, ktoré poznamenalo vznik samotnej Európskej únie je Európske hospodárske spoločenstvo, založené rímskymi zmluvami v roku 1957. EHS bolo medzivládne hospodárske združenie založené šiestimi štátmi (Belgicko, Francúzsko, Taliansko, Luxembursko, Holandsko, NSR). Maastrichtskou zmluvou bolo EHS premenované na Európske spoločenstvo. V rámci terminológie Európske spoločenstvo a Európske spoločenstvá existuje do dnešnej doby rozkol aj v oficiálnych dokumentoch.

Treťou medzivládnu organizáciu, ktorá sa neskôr stala integrálnou súčasťou Európskej únie bol EURATOM. Európske spoločenstvo pre atómovú energiu bolo založené, rovnako ako EHS, rímskymi zmluvami v roku 1957. Hlavnou úlohou tohto spoločenstva bolo prispieť k zvýšeniu životnej úrovne v členských krajinách a k rozvoju vzťahov s ostatnými štátmi vytvorením podmienok pre rýchle vybudovanie a rast jadrového priemyslu. Okrem tejto základnej úlohy mal EURATOM aj niektoré iné, parciálne ciele, medzi ktoré môžeme zaradiť investície do jadrového priemyslu, spoluprácu vo výskume a vývoji, ochrana zdravia, spoločný jadrový trh a spoluprácu pri nakladaní s jadrovým palivom.

Všetky tieto tri spoločenstvá sa zlúčili a vytvorili Európske spoločenstvá (ES) a neskôr Európsku úniu, ktorej cieľom bolo aj vytvorenie jednotného vnútorného trhu. Na postupné budovanie jednotného trhu bolo potrebné postupné odstraňovanie bariér, ktoré dospelo až do vytvorenia Hospodárskej a menovej únie. Pre samotné vytvorenie jednotného trhu bolo potrebné zaviesť aj spoluprácu v daňovej oblasti. Spolupráca sa mala týkať priamych daní, ktoré súviseli hlavne s pohybom pracovnej sily v rámci Európskej únie, ale aj spolupráca v oblasti nepriamych daní, ktoré mali pomôcť pohybu kapitálu a rozvoju medzinárodného obchodu. V daňovej spolupráci sa však jednotlivé krajiny neobmedzovali len na spoluprácu v rámci ES, ale aj na bilaterálne zmluvy, ktoré postupne podpisovali s ďalšími krajinami.

2.4.1 Európska integrácia a spolupráca v daňovej oblasti

Európska integrácia, ktorá je súčasťou spomínanej triády makroregiónov, má za úlohu pomáhať rozvoju prevencie pred praním špinavých peňazí, ako aj zamedzeniu daňovým

únikom. Dve úlohy v daňovej oblasti vychádzajú z európskej spolupráce, ktorá mala za úlohu rozvinúť spoluprácu vo všetkých oblastiach. Postupné vytváranie európskeho suprestátu ide ruka v ruke so spoluprácou v jednotlivých ekonomických oblastiach. Hádám najmarkantnejšie sú snahy o riadenie fiškálnej a monetárnej politiky. Jedným z hlavných nástrojov fiškálnej politiky je daňová politika, kým pri monetárnej politike ide hlavne o oblasť riadenia pomocou priamych a nepriamych nástrojov centrálnej banky. Obe tieto oblasti prešli na hlavné európske inštitúcie.

V tejto časti textu sa budeme venovať hlavným článkom spolupráce v daňovej oblasti, ako aj zafinovaní základných pojmov. Prvotnými ustanoveniami v daňovej oblasti sú články 95 až 98. Ako základné ustanovenie môžeme považovať aj článok 99, ktorý bol do pôvodného textu zapracovaný dohodou o jednotnom trhu. Priority Spoločenstva boli od začiatku venované hlavne nepriamym daniam, ktorým boli v zmluve venované štyri články. Priamym daniam bol venovaný iba článok jeden. Článok 98, ktorý sa venoval priamym daniam zakazoval zvýhodnenia vývozu do členských krajín formou úľav na priamych daniach a recipročne. Tento nástroj bol predtým často používaný na ovplyvňovanie vonkajšej rovnováhy štátu a na riadenie vývoja menového kurzu.

Je vhodné podotknúť, že takéto priority a počet článkov venujúcich sa problematike daní malo svoje racionálne odôvodnenie. Zdaňovanie v jednotlivých krajinách má svoje historické korene. V otázke daní dodnes v Európskej únii nevládne jednotnosť. Samotný racionálny dôvod vychádza z jednotného trhu. Kým platcami priamych daní sú spravidla fyzické osoby, ktoré majú štatút zamestnanca, platcami nepriamych daní sú spravidla podniky. Samotné priame dane majú svoj pôvod v rôznych národných tradíciách. Jednotlivé členské štáty teda veľmi obťažne nájdu konsenzus v oblasti priamych daní. Samozrejme nepopierame, že platcami priamych daní sú aj podniky, ktoré si však môžu svoju daňovú povinnosť rozličnými spôsobmi optimalizovať, prípadne presunúť svoje podnikateľské aktivity do daňových rajov, a tak sa vyhnúť svojej vlastnej daňovej povinnosti. Z tohto dôvodu priame dane nepredstavujú prekážku rozvoja jednotného trhu.

Odlíšná situácia vzniká pri nepriamych daniach. Nepriame dane zaťažujú spotrebu a ich výber je oveľa efektívnejší. Navyše samotní spotrebitelia nevnímajú zdanenie spotreby, pretože ho považujú za cenu výrobku, prípadne služby. V rámci vytvárania vnútorného trhu bolo neefektívne uzatvárať bilaterálne dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ale oveľa výhodnejším nástrojom sa javila spolupráca v tejto oblasti.

Považujeme za vhodné podotknúť, že oblasť nepriamych daní v rámci Európskej únie je pomerne prehľadná a jednoduchá. Jednoduchosť tohto druhu daní napomáha rozvoju vnútorného trhu, podporuje rozvoj medzinárodného obchodu a obmedzuje možnosti prania špinavých peňazí a daňových únikov. Zložitejšia konštrukcia týchto daní umožňuje efektívnejšie zohľadňovať záujmy ekonomických subjektov, avšak sťažuje daňovú kontrolu, a tým zvyšuje pravdepodobnosť daňových únikov. Zavedenie a spolupráca v oblasti spotrebných daní je oveľa efektívnejšia preto, že ide o dane pomerne nové, na ktoré neplývali historické súvislosti, prípadne národné tradície, preto je spolupráca v tejto oblasti rýchlejšia, efektívnejšia a možnosť dosiahnutia konsenzu oveľa rýchlejšia. Podrobnejšie sa budeme tejto tematike venovať v ďalšej kapitole.

Ďalšími medzníkmi vývoja spolupráce v daňovej oblasti bolo prijatie Zmluvy o Európskej únii (92/C 191/01) v Maastrichte. Podľa miesta prijatia dostala Zmluva aj názov, resp. prívlastok Maastrichtská. Táto zmluva zmenila názov Európskeho hospodárskeho spoločenstva na Európske spoločenstvo a nahradila článok 99 novým znením. Samozrejme Maastrichtská zmluva sa venovala celému komplexu zmien, avšak pre účely daňové postačí toto stručné zhodnotenie. Ďalšou zmluvou, ktorá mala v daňovej oblasti pomerne veľký význam bola Amsterdamská zmluva (97/C 340/01), ktorá prečíslovala pôvodnú zmluvu. Zrušila aj pôvodný článok 97. Vyradenie tohto článku malo pragmatický dôvod. V danej dobe už všetky štáty Spoločenstva uplatňovali jediný druh nepriamej všeobecnej dane, a to dane z pridanej hodnoty. Pôvodné znenie tohto článku bolo: *„Členské štáty, ktoré vyberajú daň z obratu podľa kumulatívneho systému v niekoľkých fázach, môžu pri vnútroštátnych daniach na dovezené výrobky alebo u navrátenia daní poskytovaných za vyvezené výrobky stanoviť priemerné sadzby pre určité výrobky alebo skupiny výrobkov za predpokladu, že tým nebudú porušené zásady stanovené v článkoch 95 a 96.“*⁷

Samotnú daňovú harmonizáciu podporujú v Zmluve o založení Európskeho spoločenstva články 94 až 97, ktoré sa venujú zblížovaniu právnych predpisov a článok 174, z ktorého je možné odvodiť harmonizáciu akcízov (spotrebných daní) z energií.

Prijatie Lisabonskej zmluvy (2007/C 306/01) nemalo za následok zmeny v daňovej oblasti.

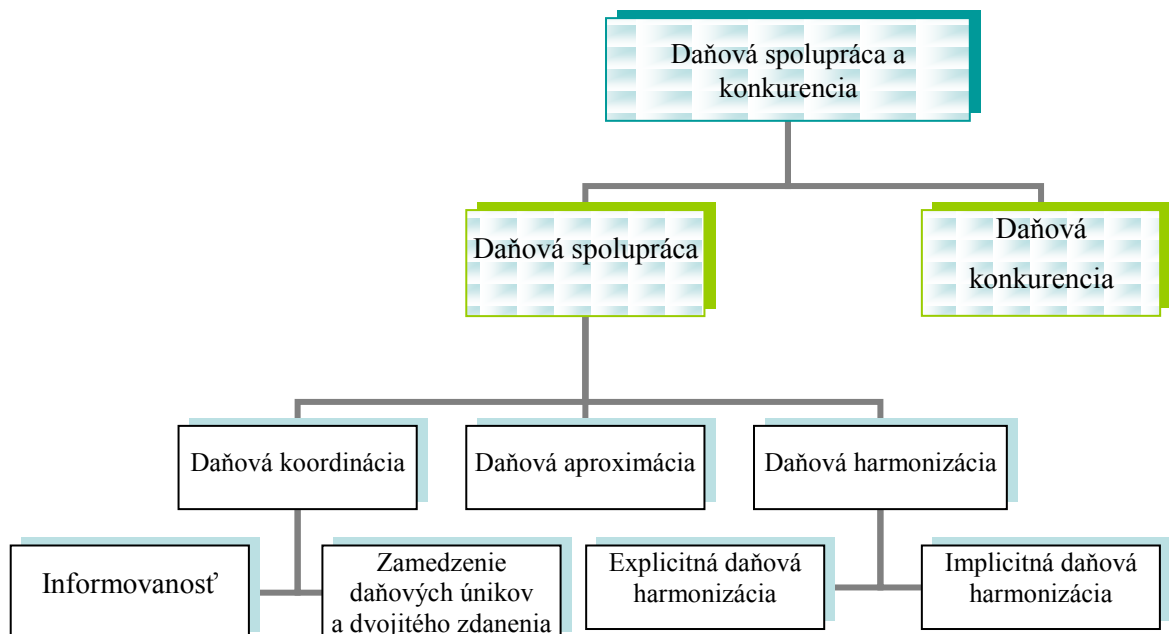
⁷ Zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva

Významným prameňom v daňovej oblasti sú aj prístupové zmluvy. Tieto zmluvy obsahujú derogačné doložky pre jednotlivé štáty, resp. výnimky medzi národnou daňovou legislatívou a prijatými uzneseniami Európskych spoločenstiev.

2.5 Konkurencia daňových systémov a harmonizácia

V rámci integračného zoskupenia Európskej únie sa postupne venovala pozornosť celkovej harmonizácii, čo v konečnom dôsledku viedlo k zavedeniu spoločnej meny Euro. Avšak veľká miera pozornosti sa venovala aj daňovej harmonizácii, ktorá predstavuje posledný stupeň spolupráce v daňovej oblasti. Prvými stupňami spolupráce je koordinácia a aproximácia. V tejto časti sa pokúsime poukázať na niektoré výhody, prípadne nevýhody konkurencie v daňovej oblasti.

Obrázok č. 2: Daňová spolupráca a daňová konkurencia



V predchádzajúcom texte sme poukázali na skutočnosť, že daňová harmonizácia bola predmetom záujmu ES už od samotného začiatku. V prístupovej zmluve sa venovala pozornosť priamym, ale hlavne nepriamym daniam.

Daňová koordinácia je prvý krok k zladeniu daňových sústav. Jej základnou podstatou je zamedzenie arbitrážnych obchodov, a tým pádom pokus o zabránenie daňovým únikom. Jej podstatou je vytvorenie bilaterálnych, prípadne multilaterálnych schém. Príkladom daňovej koordinácie môže byť daňová schéma OECD, resp. daňová klasifikácia, prípadne vzorové zmluvy OECD pre zabránenie dvojitého zdanenia. Cieľom daňovej koordinácie je zabránenie, tzv. „Money laundering“ (praniu špinavých peňazí), obmedzenie škodlivej daňovej konkurencie, prípadne snaha o vytvorenie minimálneho štandardu transparentnosti.

Daňová aproximácia vychádza zo základnej štruktúry Európskej únie, ktorá ešte nie je unitárnym štátom. Daňová aproximácia predstavuje proces priblíženia sa k určitému postupu, ktorý sa uplatňuje v oblasti daní v rámci určitého integračného zoskupenia. V rámci daňovej aproximácie sa zohľadňujú aj národné špecifiká jednotlivých krajín. Aproximácia nemusí nutne znamenať zladenie daňových sústav, ale iba ich priblíženie.

Posledným stupňom je daňová harmonizácia, ktorá je v rámci Európskej únie uplatňovaná hlavne pri nepriamych daniach. „*Daňová harmonizácia existuje tam, kde daňoví platitelia čelia podobným alebo rovnakým daňovým sadzbám bez ohľadu na to, či pracujú, sporia, nakupujú alebo investujú. Harmonizované daňové sadzby likvidujú rozpočtovú konkurenciu.*“⁸ Daňová harmonizácia využíva tri základné nástroje, ktorými sú: určenie dane, daňová sadzba a daňový základ. Špecifickým nástrojom sú judikáty Európskeho súdneho dvora, ktoré sú väčšinou smerované do vnútra jednotlivých národných legislatív. Pri ich interpretácii však umožňujú aj výklad komunitárneho práva. Daňová harmonizácia môže byť dosiahnutá dvomi rôznymi spôsobmi.

Prvým spôsobom na dosiahnutie daňovej harmonizácie je explicitná daňová harmonizácia. K explicitnej daňovej harmonizácii dochádza vtedy, ak sa zavedú minimálne sadzby dane, prípadne sa zavedú rovnaké daňové sadzby. Európska únia vyžaduje, aby členské štáty uplatňovali minimálnu sadzbu dane z pridanej hodnoty na úrovni 15 %. Európska únia harmonizovala aj spotrebné dane, pričom pokračujú snahy o harmonizáciu v oblasti daní z príjmov fyzických a právnických osôb. Druhým spôsobom, ako dosiahnuť

⁸ MITCHELL, D. J. Daňová harmonizácia vs. konkurencia v Európskej únii. Prednáška v rámci Conservative Economic Quarterly Lecture Series, Konzervatívny inštitút M.R.Štefánika. Bratislava, 2005.

daňovú harmonizáciu, je implicitná daňová harmonizácia. K implicitnej daňovej harmonizácii dochádza vtedy, ak sa zdaňujú príjmy, ktoré sú dosiahnuté v inom daňovom území.

Opakom daňovej harmonizácie je daňová konkurencia, ktorá je taktiež využívaná ako ekonomický nástroj na ovplyvňovanie ekonomického vývoja jednotlivých krajín. Oproti daňovej harmonizácii má však aj výhody. Daňová konkurencia predstavuje situáciu, kedy ekonomické subjekty môžu znížiť svoje celkové daňové zaťaženie presunutím svojich aktivít z krajiny s vysokým daňovým zaťažením do krajiny s nízkym daňovým zaťažením. Takýto presun má hneď niekoľko výhod oproti daňovej harmonizácii. Umožňuje ekonomickým subjektom lepšie využívanie svojho kapitálu, pracovnej schopnosti, prípadne ostatných zdrojov. Podporuje znižovanie daní aj v ostatných krajinách. Zabraňuje korupcii zo strany štátnych úradníkov. Takéto chápanie vychádza z liberálnej ekonómie ktorej zakladateľom bol Adam Smith. Ten už pred viac ako 200 rokmi povedal, že: *„Zásahy do súkromných vecí každého človeka a také zásahy, ktoré majú viesť k ich zdaneniu, vedú k likvidácii jeho majetku a boli by zdrojom takého trvalého a nekonečného ponížovania, aké by nikto nezniesol... Vlastník kapitálu je občanom a nie je nevyhnutne pripútaný k akejkoľvek konkrétnej krajine. Bol by schopný opustiť krajinu, v ktorej bol vystavený ponížujúcim zásahom aby bol podrobený daňovému bremenu a svoj kapitál by previezol do niektorej inej krajiny, kde by buď mohol viesť svoj podnik, alebo si užívať ľahšie svoj majetok. Vývozom svojho kapitálu by mohol prispieť ku koncu všetkého priemyslu, ktorý tento kapitál držal v krajine, ktorú opustil. Kapitál kultivuje krajinu; kapitál priťahuje prácu. Daň, ktorá zapríčiňovala vývoz kapitálu z akejkoľvek konkrétnej krajiny, by rovnako dobre spôsobila vyschnutie každého zdroja príjmov – tak panovníka, ako aj celej spoločnosti. Nielen zisky z kapitálu, ale aj z prenájmu pôdy a mzdy za prácu by jeho vývozom viac alebo menej, ale nevyhnutne klesali.“* Prílišné snahy o daňovú harmonizáciu presadzujú krajiny, ktoré majú vysoký stupeň zdanenia, aj keď empirické výsledky poukazujú na veľmi pozitívne znaky daňovej konkurencie. Ako príklad môžeme uviesť zavedenie 13 % dane z príjmu v Rusku, prípadne zavedenie tzv. Írskeho zázraku, ktorý prostredníctvom postupného znižovania sadzieb daní z príjmu viedol k naštartovaniu ekonomiky a k rýchlemu ekonomickému rastu.

Napriek tomu, že daňová konkurencia a daňová spolupráca sledujú odlišné ciele, nemožno ich považovať za absolútne protipóly. Je potrebné využívať nástroje daňovej konkurencie v kombinácii s daňovou harmonizáciou, aby boli dosiahnuté ciele hospodárskej politiky jednotlivých štátov. V rámci integračných zoskupení sa však vyžaduje určitý stupeň

daňovej harmonizácie, aby jednotlivé štáty, nežiaducou daňovou konkurenciou, nemohli negatívne ovplyvniť iné štáty ekonomického integračného zoskupenia a aby bol v dostatočnej miere zabezpečený rozvoj celého integračného zoskupenia, rovnako ako aj jednotlivých členských štátov. Prílišná daňová konkurencia môže mať negatívne dôsledky, ak je zameraná na preťahovanie zahraničného kapitálu pri súčasnej ochrane národného trhu. Týmto spôsobom vytvára konkurencia v daňovej oblasti podmienky pre zvýšenie nezamestnanosti.

2.6 Rozpočtová politika EÚ ako nástroj harmonizácie daní

Samotná daňová harmonizácia sa realizuje prostredníctvom jednotlivých nástrojov, ktoré umožňujú Európskej únii ovplyvňovať jednotlivé základné zložky harmonizácie. Samotné integračné zoskupenie však potrebuje na svoju činnosť adekvátne finančné zdroje. Európska únia nie je výnimkou.

Celkovo je nutné vybilancovať príjmy s výdavkami. Toto bilancovanie sa uskutočňuje prostredníctvom rozpočtu Európskej únie, ktorý má od rozpočtov členských krajín niekoľko základných odlišností:⁹

- je relatívne malý. Maximálny podiel rozpočtu EÚ na celkovom HNP Európskej únie nedosahuje ani 2 %,
- využitie európskeho rozpočtu ako nástroja proticyklickej stabilizačnej politiky je prakticky nulové. Príčinou je malý podiel na vytvorenom HNP, ako aj podmienka vyrovnanosti rozpočtu vyplývajúca zo Zmluvy o ES,
- osobitosťou rozpočtu EÚ je jeho obmedzená flexibilita. Podstatná časť výdavkov rozpočtu má madátorný charakter, čiže vopred určený účel použitia,
- nemá svoj základ v daňovej politike. Samotný rozpočet disponuje trvalo pridelenými príjmami na financovanie rozpočtových výdavkov,
- samotná rozpočtová politika EÚ sa opiera o dlhodobý stanovený, tzv. rozpočtový rámec výdavkovej časti, v ktorom sú vymedzené orientačné sumy výdavkov pre jednotlivé položky alebo aspoň záväzný vývoj ich podielu na celkovom rozpočte.

⁹ BRACJUN, A.: Hospodárska politika Európskej únie, Bratislava, Ekonóm, 2005, ISBN 80-225-1978-2

Samotný rozpočet je však nástrojom harmonizácie v oblasti daní, hlavne DPH, pretože daň z pridanej hodnoty tvorí podstatnú zložku príjmu rozpočtu Európskej únie. Tento príjem sa však nevyskytoval v rozpočte EÚ od začiatku. Pôvodný zdroj príjmov tvorili dohodnuté príspevky členských krajín, ktoré boli spravidla účelovo viazané. Možnosť nahradenia príspevkov členských krajín vlastnými zdrojmi bola zmienená už v rímskych zmluvách. Až v apríli 1970 bol systém financovania členskými príspevkami nahradený vlastnými zdrojmi (traditional own resources – TOR). Právnym základom na zmenu financovania príjmov rozpočtu EÚ sa stalo rozhodnutie Rady o nahradení finančných príspevkov členských štátov vlastnými zdrojmi Spoločenstva 70/243/ECSC, EEC z 28. 4. 1970. Toto rozhodnutie obsahuje štruktúru vlastných zdrojov, ktorými sú:

- *colné výnosy*. Ide o príjem z cla, ktoré je uvalené na komodity dovážané do EÚ z tretích krajín, ktoré sú stanovené na základe spoločného colného sadzovníka. Krajiny, ktoré vyberajú toto clo, si môžu na úhradu administratívnych nákladov ponechať 25 % z vybranej sumy,
- *poľnohospodárske vyrovnávacie dávky*, ktoré zahŕňajú dávky uvalené v rámci spoločnej poľnohospodárskej politiky, ktoré sú vyberané za poľnohospodárske produkty dovezené do EÚ z tretích krajín, ako aj dávky vyberané od producentov cukru,
- *časť dane z pridanej hodnoty*. Ide o zdroj, ktorý bol schválený v roku 1970, ale uplatňovaný až od roku 1979. Celková výška dane z pridanej hodnoty sa postupom času menila. Pôvodne bola stanovená ako určité percento (nie viac ako 1 %) DPH odvedenej z harmonizovaného daňového základu DPH jednotlivých členských štátov. Tento príspevok sa postupne stal hlavným zdrojom príjmu rozpočtu EÚ. Výhodou tejto dane boli pomerne nízke administratívne náklady spojené s jej výberom a pomerne stabilná výška. Výška stropu sa zmenila v roku 1986 z jedného na 1,4 % DPH odvedenej z harmonizovaného daňového základu. Postupom času sa však prejavili aj negatíva spojené s týmto spôsobom financovania. V Európskej únii sa totiž uplatňuje princíp zdanenia v štáte spotreby. Tento princíp neprímerane zvýhodňuje štáty, ktoré sú čistými exportérmi a znevýhodňuje štáty, ktoré sú čistými importérmi. Preto v roku 1988 bola Bruselskou dohodou obmedzená maximálna výška harmonizovaného daňového základu na 55 % hrubého národného produktu členského štátu. Neskôr došlo aj k ďalším úpravám odvodu. V súčasnosti,

v rozpočtovom rámci na obdobie 2007-2013 je jednotná sadzba určená hodnotou 0,30 % s výnimkou Rakúska, Nemecka, Holandska a Švédska. Tieto krajiny majú jednotnú sadzbu zníženú, aby sa predišlo negatívnym dopadom.

- *príspevok jednotlivých členských krajín pôvodne stanovený ako podiel HNP.* Predchádzajúce tri tradičné zdroje financovania plynú do rozpočtu EÚ automaticky. O príspevok z HNP jednotlivých členských krajín je nutné požiadať v prípade, že tradičné zdroje financovania nepostačujú na krytie výdavkov rozpočtu.

3 Nepriame dane ako súčasť daňovej sústavy a nástroj zahraničnej politiky

V predchádzajúcej kapitole sme sa zaoberali daňami všeobecne. Poukázali sme na niektoré snahy integračných zoskupení v daňových sústavách jednotlivých štátov. V tejto kapitole sa budeme zaoberať členením daní, pričom sa zameriame na základné členenie daní, členenie daní podľa OECD a podrobnejšie sa budeme zaoberať všeobecnou nepriamou daňou, daňou z pridanej hodnoty.

3.1 Základné členenie daní

Už sme spomenuli, že dane predstavujú povinnú, zákonom určenú, neekvivalentnú, spravidla sa opakujúcu platbu, ktorú daňové subjekty odvádzajú štátu v určenej výške a stanovenom termíne. Samotné dane však môžeme členiť podľa niekoľkých hľadísk. Cieľom tejto práce však nie je vyčerpávajúcim spôsobom poukázať na členenie daní, ale podať ucelený pohľad na základné hľadiská členenia a podrobnejšie analyzovať nepriame dane pri dovoze a vývoze.

Dane je možné členiť podľa rôznych hľadísk. V diplomovej práci sa zameriame na modernejšie teórie. Dane samotné a ich členenie, vychádza hlavne z ekonomických charakteristík jednotlivých daní. Mnohé charakteristiky sú implementované do právneho poriadku. Dane ako také, zabezpečujú dostatočný výnos do verejných rozpočtov.

Pri modernejšom členení daní môžeme vychádzať z členia podľa Musgrava a Musgraveovej. Títo dvaja poprední autori berú v úvahu dva základné typy daní. Sú to:

- osobné dane a dane na veci,
- priame a nepriame dane.

Osobné dane vyjadrujú schopnosť platiť ich daňovými poplatníkmi. Dane na veci sú ukladané na činnosti alebo na rôzne objekty, napr. nákupy, predaje, držba majetku, a to nezávisle na možnostiach tých, ktorí prevod uskutočňujú, alebo na možnostiach vlastníkov.

Rozlíšenie medzi osobnými daňami a daňami na veci má rozhodujúci význam v súvislosti so spravodlivosťou daňového systému. Spravodlivosť je nutné hodnotiť v zmysle rozdelenia výsledného daňového bremena medzi ľuďmi. Pretože daňové zaťaženie všetkými

daňami vrátane tých, ktoré sa ukladajú na veci, koniec koncov dopadá na ľudí, jeho spravodlivosť je nutné hodnotiť na základe rozdelenia daňového bremena medzi osoby. Z tohto hľadiska sú dane na veci horšie, než dobre navrhnuté osobné dane, ktoré sa ukladajú priamo, a preto sú úmerné schopnostiam konkrétneho daňového poplatníka ich platiť. Vzhľadom k tomu, že osobné dane sa ukladajú domácnostiam, obvykle sa z hľadiska spravodlivosti daňového systému považujú za lepšie, než dane ukladané firmám.¹⁰

Samotné daňové bremeno je možné merať niekoľkými spôsobmi. Jedným z nich je Lafferova krivka, ktorá je popísaná v predchádzajúcej kapitole, ďalej je možné daňové bremeno merať prostredníctvom daňovej kvóty, prípadne daňovým multiplikátorom (výdavkovým, rozpočtovým).

Daňovým zaťažením vyjadrujeme rozsah, v akom daňový systém, resp. daň na základe uplatňovanej hospodárskej alebo daňovej politiky odčerpáva finančné zdroje z výnosu daňového subjektu. Samotnú daňovú kvótu vypočítame ako podiel vybraných daní na vytvorenom hrubom domácom produkte:

Rovnica č. 1: Daňová kvóta 1

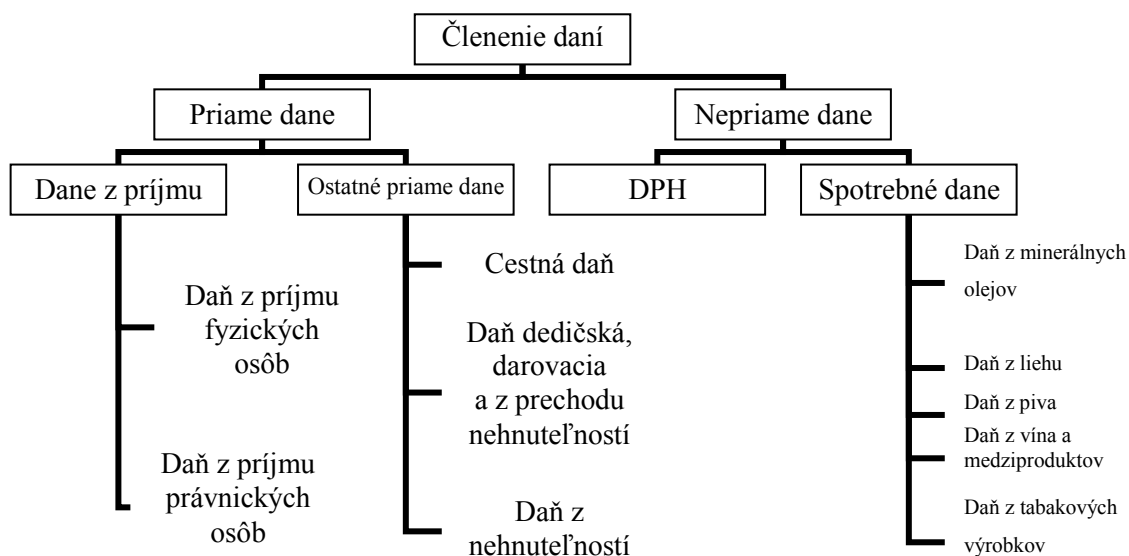
$$DK_{=} = \frac{D}{D}$$

Najčastejšie používané členenie daní je na dane priame a na dane nepriame. Priame dane v sebe skrývajú zásadnú nemožnosť prenesenia daňovej povinnosti na iný subjekt. To znamená, že ten, kto je povinný daň zaplatiť nie je schopný preniesť túto svoju daňovú povinnosť na niekoho iného. Základnými priamymi daňami v Českej republike sú daň z príjmov fyzických osôb a daň z príjmov právnických osôb.

Oproti priamym daniam stoja dane nepriame. Zásadným rozdielom medzi daňami priamymi a nepriamymi je možnosť prenesenia daňovej povinnosti na iný subjekt. Preto je nutné rozlišovať medzi platcom dane a poplatníkom dane. Platca je osoba zodpovedná za odvedenie dane. Poplatník je osoba, ktorá daň platí ako súčasť konečnej ceny výrobku. Nepriame dane sa uvalujú na spotrebu a ktoré hradí výrobca alebo predajca z objemu svojej produkcie. Tieto dane sú však prostredníctvom ceny prenášané na konečného spotrebiteľa.

¹⁰ MUSGRAVE, R.A., MUSGRAVEOVÁ, P.B.: Veřejné finance v teorii a praxi. In: Finance a úvěr, 1993, č. 3, s.202 an.

Obrázok č. 3: Základné členenie daní



Zdroj: Daňové zákony ČR

3.2 Nepriame dane

Každá daň, ktorú vyberá štát pre účely zabezpečenia svojich výdavkov dodatočne zaťažuje platcu, prípadne vedie k ekonomickej neefektivitě. Nie je tomu inak ani pri nepriamych daniach. Každá daň, ktorá je uvalená na konečného spotrebiteľa, zvyšuje cenu statku a vedie tak k skresľovaniu vypovedacej schopnosti ceny, prostredníctvom jej zvýšenia. Základnými nepriamymi daňami sú daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane.

3.3 Daň z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty je jedinou všeobecnou neutrálnou daňou, ktorá je uplatňovaná v Českej republike.

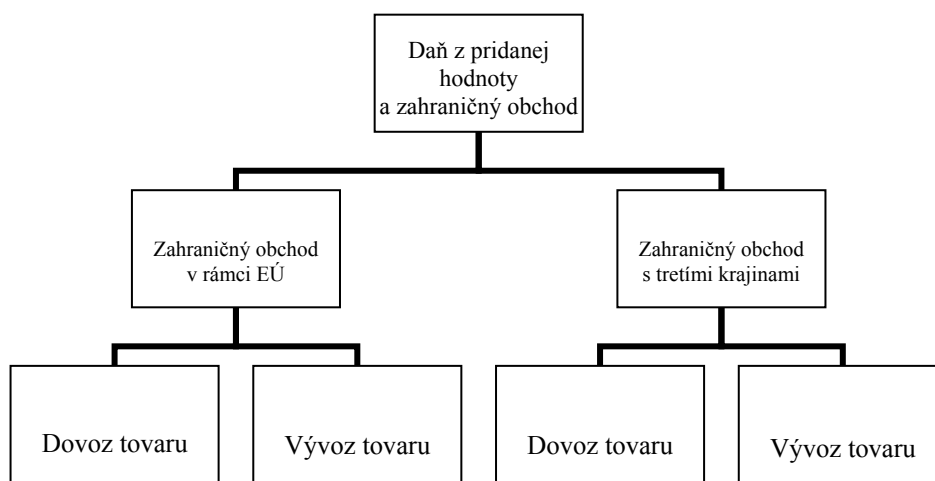
Daň z pridanej hodnoty nahradila predtým používané dane z obratu a dane dovozné. Daň z pridanej hodnoty má oproti týmto daniam niekoľko výhod, na ktoré poukážeme v nasledujúcom texte.

Prvýkrát sa začala daň z pridanej hodnoty používať v Spojených štátoch amerických, konkrétne v štáte Michigan v roku 1953. Pre svoju jednoduchosť, zjednodušenie štatistického vykazovania a relatívne nízke administratívne náklady, spojené s jej výberom, sa postupne rozšírila aj do Európy, kde v súčasnosti prebiehajú podstatné harmonizačné aktivity.

Predchádzajúce zdaňovanie spotreby pomocou obratových daní bolo značne neprehľadné a zložité, preto sa zavedenie dane z pridanej hodnoty javí ako pomerne efektívny nástroj pre dostatočné zabezpečenie príjmov štátneho rozpočtu.

Ako sme už naznačili, daň z pridanej hodnoty je všeobecnou neutrálnou daňou. Všeobecnosť a neutralita sa prejavuje v tom, že postihuje všetky činnosti a všetky ekonomické subjekty. V rámci dane z pridanej hodnoty existujú aj výnimky, konkrétne činnosti, ktoré dani z pridanej hodnoty nepodliehajú. Tieto činnosti sú činnosťami oslobodenými od dane. Daň z pridanej hodnoty nie sú povinné platiť subjekty, ktoré nedosahujú zákonom stanovenú výšku obratu. Daň z pridanej hodnoty môžeme charakterizovať aj ako univerzálnu daň, ktorej podlieha aj dovoz tovaru. Daň pri dovoze tovaru sú povinné platiť podnikateľské subjekty, rovnako ako aj občania, ak prekročia zákonom stanovený limit. Pre bližšiu charakteristiku musíme podrobnejšie rozobrať daň z pridanej hodnoty všeobecne. Tieto všeobecné charakteristiky následne rozšírime o dovoz a vývoz tovaru, ktorý môžeme rozdeliť na dovoz a vývoz v rámci jednotného trhu Európskej únie a dovoz a vývoz tovaru pri zahraničnom obchode s tretími krajinami.

Obrázok č. 4: Daň z pridanej hodnoty a zahraničný obchod



Daň z pridanej hodnoty má oproti daniam vyberaným v minulosti niekoľko výhod. Hlavnou výhodou je jednoduchosť a relatívna nízka nákladovosť pri správe daní. Druhou je efektívnejšia možnosť štatistického vykazovania hrubého domáceho produktu, ale hlavnou a nezanedbateľnou výhodou je možnosť odpočtu dane na vstupe pre ekonomické subjekty, ktoré sú platcami dane z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty, rovnako aj ostatné

nepriame dane, zaťažuje konečného spotrebiteľa a jednotlivé podnikateľské subjekty si túto daň kalkulujú do svojej ceny. Možnosť odpočtu dane z pridanej hodnoty, de facto zdaňuje len hodnotu pridanú k danému statku, čiže by sme mohli povedať, že zdaňuje medziprodukt.

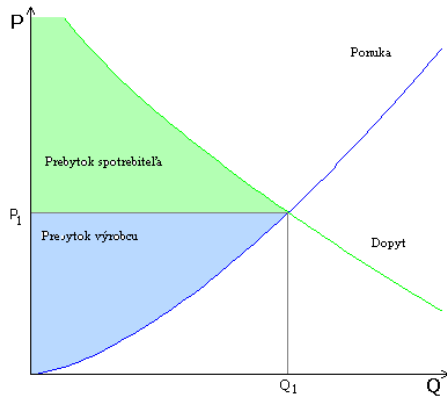
Po realizácii odpočtu dane na vstupe môže jednotlivým podnikateľským subjektom, v konečnom dôsledku, vyjsť číslo kladné alebo číslo záporné. Tento rozdiel sa nazýva daňová povinnosť. Ak bude daňová povinnosť kladné číslo, podnikateľský subjekt je povinný odvieť túto čiastku príslušnému daňovému úradu. Tento kladný rozdiel sa nazýva vlastná daňová povinnosť. V prípade, že daňová povinnosť je záporné číslo, jedná sa o nadmerný odpočet. Takúto výšku daňovej povinnosti si môže subjekt uplatniť voči štátu, čiže voči príslušnému správcovi dane, ktorý mu je povinný túto čiastku vrátiť. V tejto súvislosti je potrebné podotknúť, že nadmerné daňové odpočty nie sú ničím výnimočným. Vznikajú hlavne v situáciách, ak subjekt, ktorý je platcom dane z pridanej hodnoty realizuje v rámci svojej činnosti oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Na vstupe však niektoré tovary, prípadne služby nakupuje s daňou z pridanej hodnoty. Tým pádom vzniká nadmerný odpočet, ktorý si môže podnikateľ uplatniť voči štátu.

Takáto konštrukcia dane z pridanej hodnoty a možnosť realizácie nadmerného odpočtu je predmetom pomerne častých daňových podvodov, keďže nadmerný daňový odpočet dostanú podnikateľské subjekty v hotovosti na svoj účet.

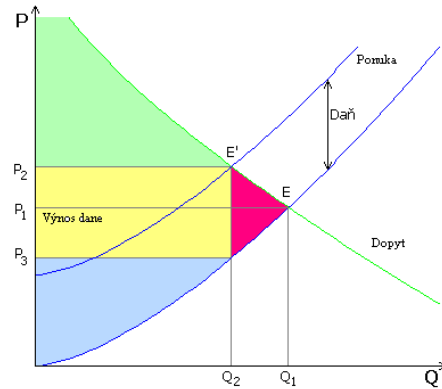
Daň z pridanej hodnoty, napriek svojim veľkým výhodám má aj svoje nevýhody. Tým, že si ju jednotlivé podnikateľské subjekty uplatnia v konečnej cene a poplatníkom dane je v končnom dôsledku spotrebiteľ, nesie v sebe aj zásadnú nevýhodu, a to neefektivitu v podobe nákladov mŕtvej váhy, inak nazývanú aj mŕtvou stratou. Daň z pridanej hodnoty môže deformovať trh, a tým spôsobuje v ekonomike straty. Na prvom obrázku môžeme pozorovať rovnováhu na dokonale konkurenčnom trhu. Dokonale konkurenčný trh je síce teoretickou abstrakciou, ale porovnanie je vhodné na ilustráciu deformácie trhu. Na obrázku, ktorý sa nachádza vpravo môžeme vidieť ekonomickú neefektívnosť, ktorá je spôsobená zavedením dane. Zavedením dane sa zvýši celková cena, čo má za následok pokles nakupovaného tovaru. Zároveň sa ale zníži cena, ktorú dostane výrobca. Štát teda obdrží výnos z dane, ktorý zobrazuje žltý obdĺžnik. O tento výnos sa znížia prebytky spotrebiteľa aj výrobcu. Daň teda nie je presunutím bohatstva od výrobcov a spotrebiteľov štátu. Časť prebytku je zdanením stratená. Na obrázku je táto časť označená červenou farbou. Samozrejme prenos tohto daňového bremena na spotrebiteľa závisí od elasticity dopytu

a ponuky. Grafické znázornenie je zjednodušené, avšak ilustruje možnosť deformácie trhu a vypovedacej schopnosti ceny.

Obrázok č. 5: Rovnováha



Obrázok č. 6: Náklady mŕtvej váhy



Daň z pridanej hodnoty v sebe nesie niekoľko základných špecifik. Zavedenie dane z pridanej hodnoty je celosvetovým trendom. Už sme spomenuli, že prvýkrát bola zavedená daň z pridanej hodnoty v štáte Michigan. Do legislatívy Českej republiky sa daň z pridanej hodnoty dostala až v roku 1992, ako pokus o harmonizáciu nepriamych daní v rámci ES/EÚ. Na niektoré charakteristiky dane z pridanej hodnoty sme poukázali už v predchádzajúcom texte. Ide hlavne o možnosť odpočtu dane, resp. nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

Daň z pridanej hodnoty má však v ekonomike niekoľko ďalších výhod, prostredníctvom ktorých podporuje podnikateľské aktivity, a tým pádom zvýšenie hrubého domáceho produktu. Daň z pridanej hodnoty má všeobecný charakter. Postihuje všetky predaje. Niektoré však môžu byť zo zdanenia vylúčené, čo má svoj hlavne ekonomický dôvod. Na základe dane z pridanej hodnoty môžeme určiť výšku HDP, keďže každý predávajúci počíta výšku daňovej povinnosti zo svojej predajnej ceny a odpočítava výšku odvedenej dane na vstupe. Vylúčenie jednotlivých druhov tovarov z dane môže byť spôsobené aj metódou výpočtu HDP, keďže niektoré tovary a služby znamenajú v ekonomickom meradle iba korekciu HDP, v skutočnosti sa však na základe príslušných štatistík do HDP nezapočítavajú. Ďalej môžu byť vylúčené z DPH tovary a služby, ktoré sú mimoriadne dôležité pre život, prípadne pre určitú skupinu obyvateľov by boli nedosiahnuteľné, ak by boli zaťažené daňou z pridanej hodnoty. Takýmito druhmi tovarov sú základné potraviny, lieky na lekárske predpis.

Ďalšími hlavnými výhodami dane z pridanej hodnoty môžu byť nasledujúce. V prvom rade má výhodu zvyšovania úspešnosti zdaňovania služieb. Zdaňovanie formou dane z obratu pri službách malo za následok kumulovanie dane, resp. dvojité zdanenie. Pre účely zdanenia bolo potrebné určiť, či sa jedná o konečnú spotrebu alebo o výrobnú službu. Samotná kategorizácia je niekedy problematická, čo uľahčuje možnosť daňových únikov. Pri službách je však možnosť daňových únikov oveľa výhodnejšia. Zahnutie služieb do zdanenia umožňuje zvýšiť daňový výnos. Komplikované je však zahrnutie takých služieb do zdanenia, keď je problematické identifikovať pridanú hodnotu. Takýmito službami sú spravidla primárne finančné služby. Tento druh služieb je práve pre možnosť skreslenia a obťažnosť zdanenia z dane z pridanej hodnoty vylúčený.

Daň z pridanej hodnoty však v sebe nesie aj ďalšiu dôležitú výhodu. Je ňou transparentnosť. Oproti obratovým daniam vylučuje náhodilosti zdanenia. Postupne sa zdaňujú výrobky a služby na všetkých stupňoch marketingovej cesty k spotrebiteľom. Prostredníctvom dane z pridanej hodnoty sa zamedzuje dvojitému zdaneniu. Podľa Grúňa „*ide o daň v pravom slova zmysle čistú*“¹¹. S takýmto názorom môžeme súhlasiť iba čiastočne. Daň z pridanej hodnoty totiž zamedzuje dvojitému, prípadne viacnásobnému zdaneniu len v prípade, ak tovar nie je zdaňovaný osobitnou spotrebnou daňou. V tomto prípade aj daň z pridanej hodnoty umožňuje viacnásobné zdanenie predmetného tovaru. Pre účely výpočtu dane z pridanej hodnoty tvorí základ cena vrátane spotrebnej dane. Preto dochádza k dvojitému zdaneniu aj v prípade dane z pridanej hodnoty. Daň sa teda prostredníctvom ďalšej cesty k spotrebiteľovi postupne nabaľuje.

Kvalitne prepracovaný systém dane z pridanej hodnoty zabraňuje daňovým únikom a zvyšuje daňovú disciplínu. Aj táto skutočnosť vyplýva z možnosti odpočítať si daň na vstupe a odvieť iba saldo, ktoré vzniká medzi daňou na vstupe a daňou na výstupe. Ekonomické subjekty sú motivované vystavovať správne daňové doklady a vypočítať daň zo správne stanovenej ceny. Na každom stupni existuje možnosť krížovej kontroly. Daňové úrady majú prístup k jednotlivým dokladom, čo súčasne motivuje subjekty k daňovej disciplíne. Je potrebné však podotknúť, že celková jednoduchá konštrukcia dane z pridanej hodnoty a možnosť uplatnenia nadmerných odpočtov motivuje niektoré ekonomické subjekty k daňovým únikom, či už pri medzinárodnom obchode, alebo vo vnútroštátnom obchode.

¹¹ GRÚŇ, L. Finanční právo a jeho instituty. 3. Aktualizované vydání. Praha: Linde, 2009. s. 157

Jenou z hlavných príčin zavedenia dane z pridanej hodnoty do daňových sústav je aj to, že predstavuje stabilný, ľahko predvídateľný a výnosný fiškálny nástroj. Vyplýva to z veľkej škály daňového základu a z vysokej efektívnosti tejto dane. Túto daň je možné využívať aj ako prostriedok na ovplyvňovanie devízového kurzu. V rámci Európskej únie však daň z pridanej hodnoty ako nástroj na ovplyvňovanie devízového kurzu stráca na svojom význame. Prvou príčinou sú harmonizačné snahy, druhou, nemenej podstatnou príčinou, je zavedenie jednotnej meny Euro. Ani samotné orgány Európskej únie nebudú môcť ovplyvňovať výšku devízového kurzu prostredníctvom dane z pridanej hodnoty, lebo do rozpočtu Európskej únie sa dostáva iba parciálna časť z vybranej DPH jednotlivých členských krajín a podiel na HNP je zanedbateľný.

Oproti značným výhodám zavedenia dane z pridanej hodnoty stoja nevýhody, ktoré z jej zavedenia plynú. V samotnom počiatku existuje komplikované praktické uplatňovanie tejto dane. A značné náklady na daňovú správu, či už personálne alebo materiálne. Hlavnou nevýhodou je, že pri zavedení dane dochádza k rastom cenových indexov, teda k zvyšovaniu inflácie. Bolo uskutočnených mnoho výskumov, ktoré sledovali rast inflácie. Tento rast inflácie spojený so zavedením dane z pridanej hodnoty bol potvrdený. Môžeme však vysloviť názor, že nielen so zavedením, ale aj s prípadným zrušením dane z pridanej hodnoty, môže byť sprievodným javom zvyšovanie inflácie. Takéto negatívum môže byť pozorované hlavne pri zvýšení dolnej sadzby dane, napríklad na knihy. Zavedenie, prípadne zvýšenie dane z pridanej hodnoty na knihy bude v sebe niesť sprievodný jav zvýšenia ceny. Ak sa však štátne orgány vrátia k pôvodnej zníženej sadzbe, nebude to mať za následok rovnaké zníženie cien kníh. Obchodníci, prípadne výrobcovia, si časť zníženej dane zakalkulujú do svojich výnosov v rámci ceny.

Hlavnou výhodou dane z pridanej hodnoty je teda jej prehľadnosť, jednoduchosť a transparentnosť. Zdaňovaná je totiž súkromná, ale aj verejná spotreba, vlastná spotreba podnikateľov a im blízkych osôb. Zdaňovaný je aj dovoz tovarov a služieb, a to v rovnakej výške, aká je platná pre tuzemsko. Vývoz naopak zdaňovaný nie je.

Daň z pridanej hodnoty môže slúžiť aj ako motivácia na finalizáciu statkov a služieb v tuzemsku, a tým zvyšovanie hrubého domáceho produktu danej krajiny. Pri vývoze je možné uplatňovať daň z pridanej hodnoty, ktorej sadzba by sa znižovala s postupnou finalizáciou jednotlivých tovarov. Týmto spôsobom by sadzba dane z pridanej hodnoty mohla pôsobiť motivačne na export, pri súčasnej finalizácii statkov v domácej ekonomike

a obmedzovaní exportu surovín. Takéto motivačné pôsobenie je však pri súčasných harmonizačných snahách v rámci Európskej únie takmer nemožné.

3.3.1 Charakteristika dane z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty je upravená zákonom o dani z pridanej hodnoty. V širších súvislostiach sa však na daň z pridanej hodnoty vzťahujú aj niektoré ďalšie zákonné predpisy. V súvislosti s dovozom a vývozom tovarov je to Colný zákon, ale aj zákon o správe daní a poplatkov a rôzne iné zákonné predpisy.

Platná právna úprava dane z pridanej hodnoty je prispôbená predpisom, ktoré upravujú uplatňovanie tejto dane. Ide predovšetkým o sekundárne predpisy, najmä smernice Rady, z ktorých hlavný význam má smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v znení smernice 2006/98/ES a smernice 2006/138/ES, ktorá je základnou smernicou upravujúcou uplatňovanie dane z pridanej hodnoty v Európskej únii. Avšak nielen tieto primárne a sekundárne právne normy upravujú daň z pridanej hodnoty.

Platná právna úprava dane z pridanej hodnoty vychádza zo zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty, ve znění zákona č. 635/2004 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 124/2005 Sb., č. 215/2005 Sb., č. 217/2005 Sb., č. 377/2005 Sb., č. 441/2005 Sb., č. 545/2005 Sb., č. 109/2006 Sb., č. 230/2006 Sb., č. 319/2006 Sb., č. 172/2007 Sb., č. 261/2007 Sb., č. 270/2007 Sb., 296/2007 Sb., 124/2008 Sb., č. 126/2008 Sb., č. 302/2008 Sb., č. 87/2009 Sb., č. 362/2009 Sb., č. 489/2009 Sb. a č. 120/2010 Sb. Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty nahradil dovtedy platnú právnu úpravu obsiahnutú v zákone č. 588/1992 Sb., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov, ktorým bola daň z pridanej hodnoty zavedená do českého právneho poriadku s účinnosťou od 1. januára 1993. Účinnosť daňových zákonov k 1. januáru by mala byť nepísaným pravidlom, aby bola v dostatočnej miere zabezpečená právna istota daňových subjektov. Takáto účinnosť by mala byť dodržaná obzvlášť vtedy, ak sa jedná o novú komplexnú právnu úpravu.

Z hľadiska analýzy dane z pridanej hodnoty a jej jednotlivých súvislostí pri dovoze a vývoze je potrebné charakterizovať konštrukciu dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty.

Platná právna úprava vychádza z toho, že predmetom úpravy dane z pridanej hodnoty je:

- a) dodanie tovaru alebo prevod nehnuteľnosti alebo prechod nehnuteľnosti v dražbe (ďalej len prevod nehnuteľnosti) za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti, s miestom plnenia v tuzemsku,
- b) poskytnutie služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti, s miestom plnenia v tuzemsku,
- c) obstaranie tovaru z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len členský štát) za úplatu, uskutočnené v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti alebo právnickou osobou, ktorá nebola založená alebo zriadená za účelom podnikania, a obstaranie nového dopravného prostriedku z iného členského štátu za úplatu osobou, ktorá nie je osobou povinnou k dani,
- d) dovoz tovaru s miestom plnenia v tuzemsku.

Predmetom dane však nie je obstaranie tovaru z iného členského štátu, s výnimkou obstaranie nového dopravného prostriedku, ktoré je predmetom spotrebnej dane,

- a) ak dodanie tohto tovaru v tuzemsku by bolo oslobodené od dane podľa § 68 odst. 1 až 9, alebo
- b) pokiaľ je obstaranie tovaru uskutočneného osobou oslobodenou od uplatňovania dane podľa § 6 alebo právnickou osobou, ktorá nebola založená alebo zriadená za účelom podnikania a ktorá nie je platcom alebo osobou identifikovanou k dani, nejedná sa o obstaranie tovaru podľa písmena a), a celková hodnota obstaraného tovaru bez dane neprekročila v bežnom kalendárnom roku čiastku 326 000 Kč a táto čiastka nebola ani prekročená v predchádzajúcom kalendárnom roku; do stanovenej čiastky sa nezapočítava hodnota nového dopravného prostriedku a hodnota tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, pri obstaraní z iného členského štátu.

Zákon o dani z pridanej hodnoty vymedzuje predmet dane vo svojich úvodných ustanoveniach pomerne široko, avšak presne. Pri dovoze a vývoze tovaru je predmet dane z pridanej hodnoty vymedzený v § 2 odst. 1 písm. c) a d). V týchto dvoch ustanoveniach zákona je zahrnutý predmet dane a rozdelený na predmet dane v rámci dovozu z členských štátov Európskej únie a dovoz tovaru z tretích krajín. Vývoz tovaru dani z pridanej hodnoty podľa platnej právnej úpravy nepodlieha, aj keď v predchádzajúcom texte sme upozornili na

motivačnú schopnosť finalizácie, ak by vývoz surovín podliehal dani z pridanej hodnoty, ktorá by sa znižovala so zvyšovaním stupňa finalizácie produktu.

Ustanovenia § 2 obsahujú aj základný princíp uplatňovaný v Európskej únii, ktorý sa týka konkrétne dane z pridanej hodnoty. Týmto základným princípom je princíp štátu určenia, resp. princíp štátu spotreby. V súlade s týmto princípom vyberá daň z pridanej hodnoty ten členský štát, v ktorom dochádza k spotrebe tovaru, resp. služby. Uvedený spôsob sa uplatňuje predovšetkým medzi osobami identifikovanými k dani, ktorú definuje zákon o DPH v § 96. Tento princíp bol pôvodne považovaný iba ako dočasné riešenie. Samotná smernica 2006/112/ES považovala zavedenie princípu štátu určenia ako dočasný. Dočasnosť princípu štátu určenia môžeme nájsť v čl. 402. Vychádza z toho, že úprava zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi ustanovená touto smernicou je prechodná a nahradí sa konečnou úpravou, ktorá bude v zásade vychádzať zo zdaňovania dodaného tovaru a poskytnutých služieb v členskom štáte pôvodu. Samotná smernica vidí konečné zavedenie princípu štátu pôvodu, ktorý sa v súčasnosti javí ako nereálny, keďže by si vyžadoval úplne zjednotenie daňových sadzieb. Takéto zladenie môžeme vidieť ako nereálne v horizonte niekoľkých rokov, keďže daňová konkurencia má stále svojich zástancov a na jej nesporné výhody sme poukázali v prvej kapitole.

Pre efektívne uplatňovanie zákona o DPH je potrebné špecifikovať niektoré základné pojmy. My sa zameriame na pojmy, ktoré súvisia s dovozom tovarov. Ide hlavne o presné a jasné definovanie nadobudnutia tovaru z iného členského štátu upravené § 16 ZDPH. Rozumie sa ním nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s tovarom od osoby registrovanej k dani v inom členskom štáte, ak je tovar odoslaný alebo prepravený z iného členského štátu do tuzemska alebo do iného členského štátu osobou registrovanou k dani v inom členskom štáte, ktorá uskutočňuje dodanie tovaru, alebo obstarávateľom alebo treťou osobou. Obstarávateľom sa rozumie osoba, ktorá obstaráva tovar z iného členského štátu.

Ak platca dodáva tovar osobe registrovanej k dani v inom členskom štáte Európskej únie v rámci svojej ekonomickej činnosti a dodanie tovaru je predmetom dane v krajine príjemcu, nie je platca povinný uplatniť daň z pridanej hodnoty na výstupe za predpokladu, že tovar je skutočne prepravený príjemcovi v inom členskom štáte. Jedná sa o oslobodenie od dane z pridanej hodnoty s nárokom na odpočet. Takéto oslobodenie od dane však pozná

výnimku, ktorou je povinnosť platcu uplatniť daň na výstupe v prípade, dodania tovaru osobe, pre ktorú vyvezený tovar nie je predmetom dane. Veľmi podstatným nedostatkom zákona o dani z pridanej hodnoty je ustanovenie § 69, ktorý v odst. 5 upravuje dokladovanie „skutočnej prepravy“. Dokladovanie prepravy sa môže preukázať:

- písomným prehlásením obstarávateľa,
- písomným prehlásením zmocnenej osoby,
- inými dôkaznými prostriedkami.

Samotné prehlásenie, na ktoré odkazuje zákon je postačujúcim dôkazným prostriedkom. Toto ustanovenie však v najväčšej miere umožňuje daňové podvody na dani z pridanej hodnoty v rámci členských štátov Európskej únie, prostredníctvom tzv. kolotočových podvodov.

V súvislosti s uplatňovaným princípom zdanenia v štáte spotreby je aj oslobodenie dodania tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane. Podmienkou však je dodanie takéhoto tovaru podľa osobitného právneho predpisu (Zákona č. 151/1997 Sb. o oceňovaní majetku a o zmene niektorých zákonov. Osobe, ktorá nie je registrovaná k dani v inom členskom štáte, alebo právnickej osobe, ktorá nie je registrovaná k dani v inom členskom štáte, ktorej je odoslané alebo prepravené z tuzemska platcom alebo obstarávateľom alebo osobou zmocnenou je oslobodené od dane s nárokom na odpočet. V súlade s uplatňovaním princípu zdanenia v štáte spotreby je aj priznanie a odvedenie spotrebnej dane.

V rámci zdaňovania dovozu a vývozu tovaru v členských krajinách Európskej únie vyžaduje zákon aj uvádzanie špecifických údajov na daňových dokladoch. Okrem základných údajov, ktoré musia byť uvedené na daňových dokladoch v rámci vnútroštátnych obchodov, je pri dodaní tovaru do iného členského štátu, alebo pri obstaraní tovaru z iného členského štátu povinnosť uviesť podstatný údaj, ktorým je odkaz na smernicu 2006/112/ES. Pri obstaraní tovaru z iného členského štátu je obsahom daňového dokladu odkaz, že osobou povinnou priznať a zaplatiť daň je platca, ktorý tovar obstaráva, s odkazom na príslušné ustanovenie zákona o dani z pridanej hodnoty, ustanovenie smernice 2006/112/ES, alebo s iným odkazom, podľa ktorého je osobou povinnou priznať a zaplatiť daň platca, ktorý tovar obstaráva.

Pri dodaní tovaru do iného členského štátu musí daňový doklad, okrem povinných údajov, obsahovať aj oznámenie, že sa jedná o plnenia oslobodené od dane s odkazom na

príslušné ustanovenie zákona o dani z pridanej hodnoty, ustanovenia smernice 2006/112/ES, alebo s iným odkazom uvádzajúcim, že sa jedná o plnenia oslobodené od dane.

Okrem náležitostí, ktoré musia obsahovať daňové doklady, vrátane príslušných oznámení a odkazov na príslušné zákony a predpisy Európskych spoločenstiev je veľmi dôležitou súčasťou správneho priznávania dane z pridanej hodnoty miesto zdaniteľného plnenia. Úplne presné vymedzenie miesta zdaniteľného plnenia je dôležité pre správne aplikovanie princípu zdanenia v štáte spotreby. Miestom zdaniteľného plnenia je vymedzené v § 11 zákona o dani z pridanej hodnoty a je ním miesto, kde sa tovar nachádza po ukončení jeho odosielania alebo prepravy obstarávateľovi. Okrem takto určeného miesta zdaniteľného plnenia môže byť miestom zdaniteľného plnenia aj členský štát, ktorý vydal daňové identifikačné číslo, ktoré obstarávateľ poskytol osobe registrovanej k dani v inom členskom štáte, ktoré mu dodáva tovar, ak ukončenie odoslania alebo prepravy tovaru je v inom členskom štáte, než ktorý vydal toto daňové identifikačné číslo. Takto určené miesto zdaniteľného plnenia, t. z. štát v ktorom je platca povinný priznať a odviesť daň je možné uplatniť v prípade, že obstarávateľ nepreukáže, že obstaranie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy tovaru. Okrem takto všeobecne určeného miesta zdaniteľného plnenia je možnosť uplatniť aj špeciálne miesto zdaniteľného plnenia. Takýmto zvláštnym miestom zdaniteľného plnenia je napríklad miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť. Takéto zvláštne určenie miesta zdaniteľného obchodu sa opiera o zákonné ustanovenie § 7 zákona o dani z pridanej hodnoty, kde je miesto plnenia pri dodaní definované ako miesto, kde sa tovar nachádza v dobe, kedy sa dodanie uskutočňuje. Takéto stanovenie však musí spĺňať podmienku dodania tovaru bez odoslania alebo prepravy. Takéto miesto plnenia sa vzťahuje na dodanie nehnuteľností, t.j. stavieb a pozemkov. Takéto miesto zdaniteľného plnenia sa používa aj pri uskutočňovaní tzv. reťazových obchodov, ktoré sa uskutočňujú nadväzne medzi tromi alebo viacerými podnikateľmi. V tomto prípade je miesto zdaniteľného plnenia určené v rámci tuzemských obchodov, ale aj v rámci intrakomunitárnych obchodov, či obchodov s tretími štátmi.

Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je spojené s radou problémov, a to hlavne s dátumom zdaniteľného plnenia, t. j. s určením zdaňovacieho obdobia, kedy je subjekt povinný priznať a zaplatiť daň. Za intrakomunitárne nadobudnutie tovaru sa považuje právo nakladať ako vlastník s tovarom, pričom musí byť tovar odoslaný alebo prepravený nadobúdateľovi do tuzemska z iného členského štátu. Pri tomto druhu

tovaru nie je rozhodujúce, ktorá zo strán obchodu zabezpečuje prepravu. Na to, aby sa mohlo jednať o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru by malo byť splnených niekoľko podmienok. Nadobúdateľ musí mať pridelené v tuzemsku identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, tzv. IČ DPH, ďalej je podmienkou prevod vlastníckeho práva k tovaru na nadobúdateľa, dodávateľ musí byť osobou identifikovanou pre DPH v inom členskom štáte, ktorú definuje zákon o dani z pridanej hodnoty v § 96. Na splnenie intrakomunitárneho nadobudnutia sa musí jednať o úplatný obchodný vzťah a tovar musí byť fyzicky prepravený na územie Českej republiky. Otáznym je hlavne prevod vlastníckeho práva, prípadne fyzická dodávka. Tieto dve podmienky umožňujú rôzny výklad zákona, preto sa zameriame len na základné problémy, ktorým čelia daňové subjekty pri realizácii intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru.

Prvým problémom je vystavovanie tzv. zálohových faktúr. K tomuto prípadu dôjde, ak dodávateľ vystaví zálohovú faktúru a požaduje zaplatenie napríklad celej sumy vopred. Ak spoločnosť vystaví zálohovú faktúru, no fyzická dodávka sa uskutoční až následne, vyvstáva otázka, kedy vzniká daňová povinnosť. Vzniká zaplatením zálohy alebo až po prijatí tovaru. Na takto vystavenú faktúru sa pri stanovení daňovej povinnosti neprihliada. Rozhodujúci význam má až fyzická preprava tovaru.

Daňové subjekty však čelia celej škále problémov. Ďalším sporným stanovením dátumu je prípad, kedy je faktúra vyhotovená pred uskutočnením samotnej prepravy. V tomto prípade je potrebné prihliadať na fakt, či bol tovar do Českej republiky dodaný do termínu spracovania daňového priznania za príslušný mesiac. Ak áno, vzniká podnikateľovi daňová povinnosť dňom vystaveným na faktúre ako deň zdaniteľného plnenia. Toto tvrdenie môžeme oprieť o ustanovenie § 22 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty. Rovnako problematickým môže byť aj určenia dňa vzniku daňovej povinnosti, ak je tovar dodaný neskôr. Ako modelový príklad môžeme použiť nasledovné. Faktúra bola dodávateľom vystavená dňa 28. marca, ale fyzická dodávka tovaru sa uskutočnila až 26. apríla. V tomto prípade sa dodanie tovaru neuskutočnilo ani do termínu spracovania daňového priznania. Na stanovenie dátumu vzniku daňovej povinnosti použijeme rovnaké ustanovenie zákona, ako sme použili vyššie. Rozdielny však bude dátum vzniku daňovej povinnosti. Na vystavenú faktúru sa v tomto prípade neprihliada a deň vzniku daňovej povinnosti sa stanoví ako 15. deň nasledujúci po mesiaci, v ktorom bol tovar odoslaný, resp. prepravený, v našom prípade 11. mája. Ako však stanovíme dátum zdaniteľného plnenia, ak je faktúra vyhotovená až po uskutočnení prepravy? Odpoveď nájdeme znova v ustanovení § 22 ods. 3. Musíme rozlíšiť, či bola faktúra vystavená

skôr ako 15. deň nasledujúceho mesiaca. Ak áno, určí sa dátum zdaniteľného plnenia, teda povinnosť priznať a zaplatiť daň týmto 15. dňom. Ak však nie, je dátum zdaniteľného plnenia určený dátumom uvedeným na faktúre. Určenie dátumu zdaniteľného plnenia ako 15. deň nasledujúceho mesiaca môže mať za následok priznanie a zaplatenie dane až v nasledujúcom zdaňovacom období.

Opačné situácie vznikajú pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. V prípade, ak je faktúra vyhotovená na prijatie zálohy pred dodaním tovaru, postupuje daňový subjekt nasledovne. Prijatá záloha je na celú sumu a v súlade so zákonom musí daňový subjekt vystaviť faktúru do 15 dní. Predpokladajme, že prijatá zálohová platba je vo výške 70 % celkovej sumy. A samotné prijatie zálohy bolo realizované dňa 20. marca 2010. Na prijatú zálohovú platbu vystavil v súlade so zákonom česká daňový subjekt faktúru dňa 26. marca 2010. Poľský odberateľ prevzal a vyviezol tovar 2. apríla 2010 a faktúru na zostávajúcu časť ceny vystavil český daňový subjekt 10. apríla 2010. V takomto prípade poľský daňový subjekt bude priznávať daň k dátumu vystavenia druhej faktúry, čiže dňom 10. apríla 2010.

Podobná situácia nastane, ak český podnikateľ príjme zálohu vo výške 100 % z celkovej ceny. Český daňový subjekt následne vystaví faktúru dňa 17. marca 2010 s tým, že zálohu prijal 15. marca 2010. Slovenský podnikateľ prevzal tovar až 27. apríla 2010. V rovnaký deň bol tovar prepravený do Slovenskej republiky. V tomto prípade sa na dátum uvedený na faktúre neprihliada. Neprihliada sa ani na faktúru samotnú, keďže samotné dodanie tovaru bolo uskutočnené až 27. apríla 2010. Deň zdaniteľného plnenia však bude určený až 15. máj 2010 v súlade s ustanoveniami § 22 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty.

Podobným spôsobom by sme mohli dátum zdaniteľného plnenia určovať rozličnými kombináciami. Ak napríklad je faktúra vyhotovená pred uskutočnením prepravy (napríklad prepravnou spoločnosťou). Na preukázanie vývozu sa v tomto prípade nepoužije prehlásenie obstarávateľa, ale príslušný prepravný doklad. Pre účely určenia dňa zdaniteľného plnenia je potrebné prihliadať, či bol tovar skutočne prepravený do termínu podania daňového priznania alebo nie. Ak áno, potom dátumom zdaniteľného plnenia je dátum uvedený na faktúre. Ak nie, dátum zdaniteľného plnenia a zdaňovacie obdobie sa určí na základe 15. dňa nasledujúceho po mesiaci, kedy bol tovar skutočne dodaný, resp. prepravený.

V nasledujúcom texte poukážeme na spôsob uplatňovania a platenia dane z pridanej hodnoty v rámci Európskej únie. Môžeme podotknúť, že sa jedná o reálne obchodujúcu firmu a jej daňové priznanie. V príklade sú použité údaje zo spoločnosti, ktorá má svoje sídlo a daňové identifikačné číslo pridelené v Slovenskej republike. V prípade popisného charakteru príkladu však môžeme od štátu abstrahovať práve v dôsledku značnej harmonizácie v oblasti nepriamych daní.

Príklad č. 1

Spoločnosť ABC, s. r. o. sa zaoberá obchodnou činnosťou, v rámci ktorej uskutočňuje dodanie tovaru do iného členského štátu, ako aj nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Okrem obchodu v rámci Európskej únie sa spoločnosť venuje aj obchodu s tretími krajinami, čiže dovozu a vývozu. V júni 2010 uskutočnila spoločnosť ABC, s. r. o. nasledovné zdaniteľné plnenia. V rámci vnútroštátneho obchodu uskutočnila spoločnosť dodanie tovaru so základom dane 63321,75 EUR a daňou na výstupe vo výške 12 031,23 EUR. Nadobudla tovar z tuzemska z iného členského štátu EÚ v celkovej cene, ktorej základ dane predstavoval 23 602,41 EUR a daň na vstupe predstavovala 4 484,49 EUR. V rámci uplatnenia dane v daňovom priznaní uviedla sumu 4484,49 EUR na vstupe aj na výstupe. Rovnako bude spoločnosť postupovať aj pri službách, pri ktorých platí DPH príjemca, keďže tieto služby jej boli dodané z iného členského štátu EÚ. Súčasne spoločnosť importuje tovar z tretích krajín. Colné orgány jej vyrubili daň z pridanej hodnoty vo výške 799,63 EUR. Pri stanovovaní výšky svojej daňovej povinnosti musela spoločnosť postupovať nasledovne. V riadku 04 je uvedené vnútroštátne dodanie, čiže daň na výstupe 12 031,23 EUR. Pri dovoze tovaru z členských štátov EÚ sa suma 4 484,49 EUR uvádza v riadku 06 ako daň na výstupe. Pri poskytnutí služieb zo zahraničia sa suma 134,63 uvádza v riadku 12 najskôr ako daň na výstupe. Celková daň na výstupe teda pre spoločnosť predstavovala sumu 16 6650,35 EUR. Výšku dane na vstupe spoločnosť stanovovala nasledovne. Za vnútroštátny nákup tovarov a služieb bola výška zaplatenej dane na vstupe 10 328,98 EUR uvedená v riadku 23. Daň z pridanej hodnoty vyrubená colným úradom pri dovoze bola 799,63 EUR uvedená v riadku 25. Celková výška dani na vstupe bola však až 15 688,59 EUR. Do tejto sumy sa okrem položiek uvedených v riadku 23 a 25 započíta aj suma 4484,49 EUR z riadku 06 a 134,63 EUR z riadku 12. Celková výška dani na vstupe je ešte korigovaná o dobropisy, ktoré spoločnosť ABC, s. r. o. vystavovala v zdaňovacom období. Daňové priznanie je uvedené v prílohách diplomovej práce.



		Základ dane		Daň	
Dodanie tovaru a služby podľa § 8 a 9 zákona	10%	01		02	
	19%	03	6 3 3 2 1, 7 5	04	1 2 0 3 1, 2 3
Nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 a 11a zákona	10%	05		06	
	19%	07	2 3 6 0 2, 4 1	08	4 4 8 4, 4 9
Tovary a služby, pri ktorých príjemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona		09		10	
Služby, pri ktorých príjemca platí daň podľa § 69 ods. 3 zákona		11	7 0 8, 5 8	12	1 3 4, 6 3
Tovary, pri ktorých druhý odberateľ platí daň podľa § 69 ods. 7 zákona		13		14	
Dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane		15	6 7 2 5, 4 2		
z toho:	podľa § 43 ods. 1, 2 a 4 zákona	16	6 7 2 5, 4 2		
	podľa § 46, 47 a § 48 ods. 8 zákona	17			
Daňová povinnosť pri zrušení registrácie podľa § 81 zákona				18	
Daň celkom				19	1 6 6 5 0, 3 5
Odpočítanie dane celkom podľa § 49 až 54 zákona		10%		20	
		19%		21	1 5 6 8 8, 5 9
z toho:	podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona	10%		22	
		19%		23	1 0 3 2 8, 9 8
	podľa § 51 ods. 1 písm. d) zákona	10%		24	
		19%		25	7 9 9, 6 3
Odpočítanie dane pri registrácii platiteľa dane podľa § 55 zákona				26	
Vrátenie dane cestujúcim pri vývoze tovaru podľa § 60 zákona				27	
Vlastná daňová povinnosť				28	9 6 1, 7 6
Vlastná daňová povinnosť upravená o zaplatený preddavok podľa § 78a zákona				29	
Nadmerný odpočet	Splnenie podmienok podľa § 79 ods. 2 zákona (vyznačí sa x)	30			
Nadmerný odpočet upravený o zaplatený preddavok podľa § 78a zákona		31			
Nadmerný odpočet odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti podľa § 79 zákona		32			
Vlastná daňová povinnosť na úhradu		33			9 6 1, 7 6
Trojstranný obchod podľa § 45 zákona		34	Nadobudnutie tovaru prvým odberateľom	35	Dodanie tovaru prvým odberateľom
ÚDAJE DODATOČNÉHO DAŇOVÉHO PRÍZNANIA		36	Rozdiel oproti poslednej známej vlastnej daňovej povinnosti alebo nadmernému odpočtu (+/-)	37	Daň na úhradu (+/-)

V predchádzajúcom príklade sme poukázali na uplatňovanie dane z pridanej hodnoty pri intrakomunitárnych obchodoch. Samotné vykazovanie pre účely daňových priznaní tvorí

v rámci intrakomunitárnych obchodov najmenší problém. Podnikateľské subjekty, ktoré intrakomunitárne obchody uskutočňujú sa stretávajú s celou radou problémov a sporných právnych definícií, ktoré sa do platnej právnej úpravy dostali implementáciou príslušných smerníc spojených s explicitnou harmonizáciou nepriamych daní. Problémy, ktoré vyplývajú z uskutočňovania intrakomunitárnych obchodov sa týkajú určenia miesta zdaniteľného plnenia, miesta dodania tovaru, prípadne sa problémy môžu týkať situácií, ktoré sú spojené s poskytnutím zálohy v rámci intrakomunitárnych obchodov a mnohé iné. Na tieto problémy sa budeme snažiť poukázať.

Daňou pri obstaraní tovaru je daň, ktorú je pri dovoze tovaru do tuzemska povinná zaplatiť osoba, ktorej vznikla daňová povinnosť. Veľmi dôležitým je miesto plnenia, za ktoré sa považuje dodanie tovaru z iného členského štátu, kde sa nachádza tovar po ukončení jeho odoslania alebo prepravy obstarávateľovi. Ďalej sa za miesto plnenia považuje členský štát, ktorý vydal daňové identifikačné číslo, ak ukončenie odoslania alebo prepravy tovaru je v inom členskom štáte, než ktorý vydal. V nasledujúcom texte sa budeme zaoberať problematikou dovozu a vývozu tovaru v rámci intrakomunitárnych prevodov a povinnosťou priznať a zaplatiť daň jednotlivými subjektmi. Pri nesprávnom, resp. oneskorenom priznaní a zaplatení dane, môže príslušný finančný úrad uplatniť voči daňovému subjektu sankcie.

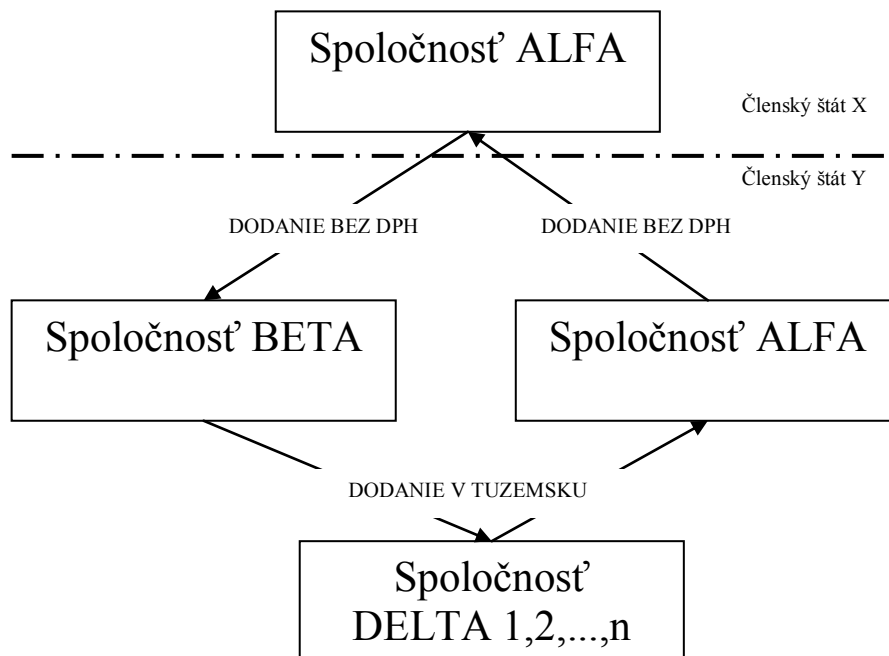
3.4 Spôsoby a formy daňových podvodov

Napriek relatívne jednoduchej konštrukcii dane, ktorá umožňuje započítanie dane na vstupe, čím motivuje daňové subjekty vystavovať daňové doklady a motivuje daňové subjekty platiť daň, nie sú daňové podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty ničím výnimočným. Práve relatívne jednoduchá konštrukcia dane umožňuje daňovým subjektom využívať ilegálne cesty na to, aby mohli uplatňovať nadmerné odpočty na dani z pridanej hodnoty. Možnosť daňových podvodov uľahčuje aj konštrukcia dane pri dovoze a vývoze. Na základné charakteristiky, ako aj na jednotlivé typy daňových podvodov poukážeme v nasledujúcom texte, kde poukážeme aj na praktické problémy pri daňových únikoch, ako aj na problémy, ktoré z praxe vyplývajú a mali by sa odstrániť.

V rámci dane z pridanej hodnoty je možnosť uskutočniť niekoľko daňových druhov daňových podvodov. Či už sa jedná o vnútroštátne podvody, alebo o intrakomunitárne podvody. S postupnou harmonizáciou daní v oblasti nepriamych daní sa zvýšil počet daňových intrakomunitárnych podvodov. Spoločným znakom týchto obchodov je, že

prebiehajú v rámci dovozu a vývozu tovarov medzi členskými krajinami Európskej únie. Do týchto podvodov je zapojený celý reťazec spoločností, ktoré v mnohých prípadoch ani netušia, že sa v takomto reťazci nachádzajú. Podstatou kruhových, resp. kolotočových podvodov (carrousel frauds) sú dodávky tovaru, ktoré za sebou nasledujú v reťazci. V rámci tohto reťazca existuje článok, ktorý neodvedie daň z pridanej hodnoty. Príslušný ekonomický subjekt (platca) prestane existovať, prípadne takúto spoločnosť nie je možné vypátrať. V takýchto prípadoch ide spravidla o využitie celého komplexu právnych noriem a legislatívnych nedostatkov v nich obsiahnutých, vrátane Trestného zákonníka alebo insolvenčného zákona. Kolotočový obchod musí prebiehať minimálne v rámci dvoch krajín.

Obrázok č. 7: Schéma kolotočového obchodu



Pri uskutočňovaní kolotočových obchodov je otázne odvádzanie dane z pridanej hodnoty pri subjektoch, ktoré ju neodvedú a zaniknú. V týchto prípadoch mnoho národných legislatív, upravujúcich daňové konanie, umožňuje daňovým úradom dodatočné dorubenie dane subjektom, ktoré sú v reťazci pred, prípadne za spoločnosťou, ktorá daň neodviedla. Takéto dodatočné dorubenia daňovej povinnosti sú síce pre štát vysoko efektívne, no pre jednotlivé spoločnosti môžu znamenať dodatočné, resp. dvojité zdanenie a v mnohých prípadoch môžu mať pre spoločnosť likvidačný charakter s následným bankrotom. V tejto súvislosti môžeme upozorniť na judikát Európskeho súdneho dvora č.j. C-354/03, C-355/03 a C-484/03 v spojenej veci, ktorý sa týkal Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond

House Systems Ltd. proti Commissioners of Customs & Excise. Rozsudok bol vyhlásený 12.1.2006. Judikát sa týkal možnosti daňových úradov dodatočne dorubiť daňovú povinnosť spoločnostiam nachádzajúcich sa v reťazci pred a v reťazci za spoločnosťou, ktorá uskutočnila daňový podvod. Z abstraktu rozsudku vyplýva, že plnenia, ktorými osoba podliehajúca dani so sídlom v členskom štáte kupuje tovar od spoločností so sídlom v tomto členskom štáte a predá ho kupujúcim so sídlom v inom členskom štáte, pričom nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Šlo o prípady, kedy bolo Commissioners of Customs & Excise odmietnuté vrátenie nadmerného odpočtu spoločnosti Optigen z dôvodu, že bola zapojená do reťazca kolotočového podvodu. Už so samotného rozsudku vyplýva, že daňové orgány nemôžu odoprieť vrátenie nadmerného odpočtu DPH, ktoré je principiálnou súčasťou dane z pridanej hodnoty z dôvodu nevedomého zapojenia do kolotočového podvodu. Ak je však preukázané, že jednotlivé osoby (resp. spoločnosti) vedia, že sa zúčastňujú kolotočového podvodu, je možné odoprieť im vrátenie nadmerného daňového odpočtu.

Boj proti daňovým únikom by mal byť prevádzaný nástrojmi a úsilím jednotlivých štátov, ako taký by však nemal byť presúvaný na jednotlivé daňové subjekty.

Teraz sa pokúsme zamerať pozornosť na jednotlivé kauzistické prípady daňových únikov a skrátania štátu na dani. Okrem základného spoločného menovateľa, ktorým je neodvedenie dane z pridanej hodnoty, majú podvody na dani z pridanej hodnoty aj niekoľko ďalších menovateľov.

Hlavným a základným menovateľom je využitie toho, že súčasný Trestný zákon neumožňuje trestnoprávnu zodpovednosť právnických osôb. Jednotlivé právnické osoby, za ktoré vystupujú ich štatutárne orgány, tým pádom nevytvárajú svoju vlastnú vôľu, ale ich vôľa je odvodená od vôle štatutárnych orgánov. Takáto konštrukcia zákona umožňuje, aby vlastníci právnických osôb vyvíjali tlak na štatutárne orgány, prípadne do štatutárnych orgánov menovali osoby nespôsobilé svedectva z dôvodu ich nedôveryhodnosti svedčiť. Takýmito osobami v štatutárnych orgánoch sa veľmi často stávajú alkoholicy, bezdomovci, prípadne iné osoby, ktoré v sa v praxi často označujú, ako tzv. „biele kone“.

Ďalším spoločným menovateľom je neochota daňových úradov a orgánov činných v trestnom konaní vyšetriť a trestne stíhať jednotlivé úniky na dani. Táto neochota je spôsobená hlavne štatistickým vykazovaním úspešnosti vymáhania daní, ktorá sa odvíja od zistených daňových únikov a jej úspešnosť sa meria vymožením takejto dane. Avšak je nutné povedať, že mnohé úniky na dani z pridanej hodnoty je možné preukázať a vyčíslieť len na základe pomôcok, ktoré môže využiť daňový úrad na stanovenie výšky daňovej povinnosti. Ak je daň stanovená pomocou daňových pomôcok, je veľmi obtiažné trestne stíhať jednotlivé osoby, keďže výška škody nie je dostatočne presne určená. V skutočnosti je však dorubenie dane na základe pomôcok jediným možným spôsobom, ako vyčíslieť výšku škody, prípadne daňovej povinnosti, keďže účtovníctvo takýchto podnikov je v mnohých prípadoch zničené a výšku daňovej povinnosti je možné stanoviť len pomocou krížovej kontroly. Na základe vyššie uvedeného môžeme skonštatovať, že štátne orgány nie sú dostatočne motivované odhaľovať ekonomickú trestnú činnosť.

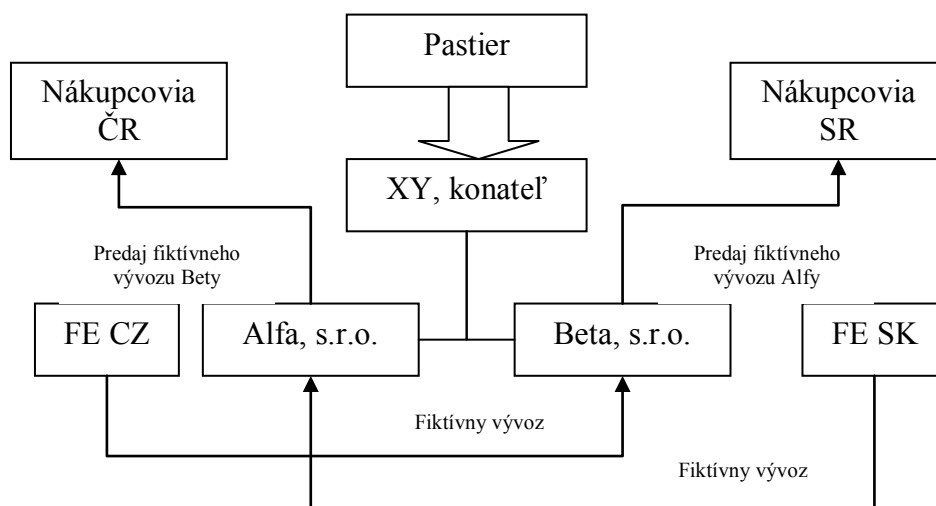
Teraz sa pokúsime kauzisticky na niekoľkých príkladoch popísať mechanizmus daňových únikov. Samotná podstata daňových únikov nie je veľmi sofistikovaná. V skutočnosti sa jedná o dve základné možnosti. Prvou z nich je neodvedenie dane z pridanej hodnoty, druhou možnosťou je uplatňovanie nadmerných daňových odpočtov.

Príklad č. 2

Spoločnosť ALFA s. r. o. sa v Českej republike zaoberá obchodom so železom. Konateľom spoločnosti je osoba, ktorá pre účely poskytnutia svedectva je nedôveryhodná. Pre účely príkladu ju môžeme označiť ako osobu XY. Súčasne existuje v Slovenskej republike spoločnosť BETA s. r. o., ktorá sa taktiež zaoberá obchodom so železom a konateľom v tejto

spoločnosti je osoba XY, ktorá vystupuje ako konateľ v spoločnosti ALFA s. r. o. v Českej republike. Obe tieto spoločnosti sú vo vlastníctve rovnakých vlastníkov. Väčšina obchodov a objednávok prechádza prostredníctvom telefonického komunikácie. Celá podstata daňových únikov spočíva v jednoduchom uplatňovaní nadmerných daňových odpočtov, neodvedení dane z pridanej hodnoty na výstupe alebo kombináciou dvoch predchádzajúcich spôsobov. Samotný mechanizmus daňového úniku je znázornený na obrázku č. 2:

Obrázok č. 8: Schéma daňového podvodu pri neodvedení DPH



Spoločnosť Beta, s. r. o. nakúpi v Českej republike železo a deklaruje vývoz pomocou prehlásenie, ktoré vyžaduje zákon v § 69 ods. 5 Zákona o dani z pridanej hodnoty. Podľa tohto ustanovenia dodanie tovaru do iného členského štátu je možné preukázať písomným prehlásením obstarávateľa alebo zmocnenej tretej osoby, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, alebo inými dôkaznými prostriedkami. Podľa platnej právnej úpravy a uplatňovaného princípu štátu spotreby, nakúpi spoločnosť Beta s. r. o. tovar bez dane z pridanej hodnoty a nákup dodaní v štáte spotreby. Tovar však neopustí územie Českej republiky a predá sa prostredníctvom spoločnosti Alfa s. r. o., ktorá vystaví daňový doklad tuzemskému odberateľovi. Daňový únik predstavuje výšku daňovej povinnosti spoločnosti Alfa s. r. o. Celková výška neodvedených daní však nepredstavuje len daňovú povinnosť spoločnosti Alfa s. r. o. Spoločnosť Alfa s. r. o. uskutočňuje reverznú operáciu v Slovenskej republike, kde nakúpi železo a deklaruje jeho vývoz do Českej republiky prehlásením obstarávateľa. Tovar neopustí územie Slovenskej republiky a predá sa prostredníctvom spoločnosti Beta, s. r. o., ktorá vystaví daňový doklad a daň z pridanej hodnoty na výstupe

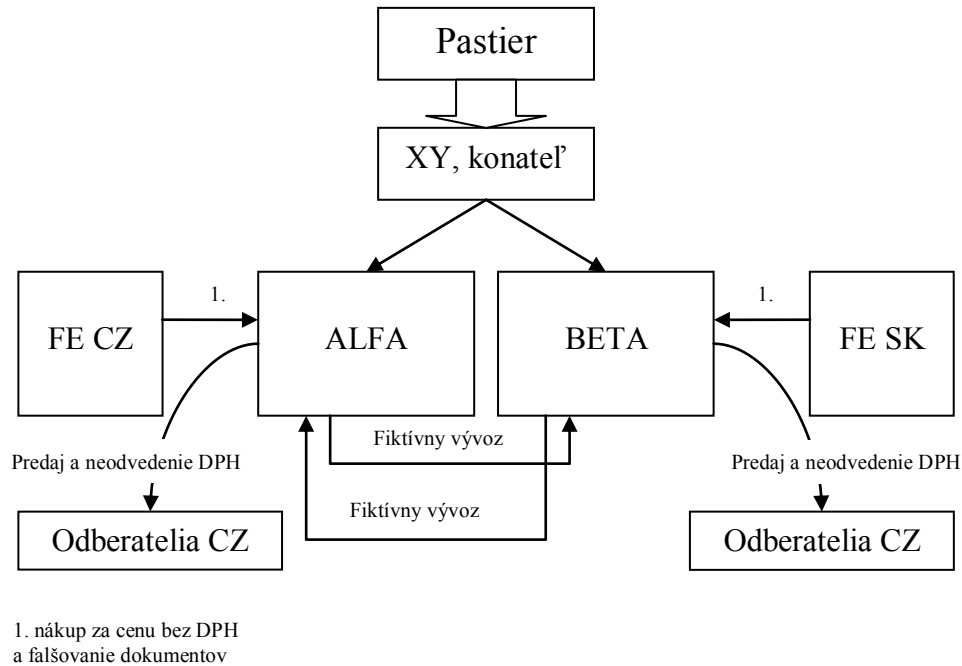
neodvedie. Daň na výstupe tak predstavuje zisk spoločnosti Beta, s. r. o. Aj pri odhalení takejto trestnej činnosti je možné daň dorubiť iba na základe pomôcok, keďže samotné faktúry pre spoločnosť Alfa, s. r. o. aj pre spoločnosť Beta, s. r. o. je možné získať len prostredníctvom ich dodávateľských firiem. Samotné preukázanie trestného činu je skomplikované práve osobou, ktorá vystupuje v štatutárnych orgánoch spoločnosti, ktorá nemala úmysel a pre účely svedectva je nedôveryhodná.

Daňové podvody je však možné, ako sme spomínali realizovať aj prostredníctvom uplatňovania nadmerných daňových odpočtov, prípadne súčasným uplatnením nadmerných daňových odpočtov a neodvedením dane. Mechanizmus takéhoto daňového podvodu je popísaný v nasledujúcom príklade a schematicky znázornený na obrázku.

Príklad č. 3

Pri ukážke spôsobu daňového použitím nadmerného daňového odpočtu s následným neodvedením dane môžeme použiť údaje so zadania predchádzajúceho príkladu, s tým, že spoločnosti budú mať vystavené aj fiktívne daňové doklady na nákup, zvyšujúce výšku daňovej povinnosti na vstupe. Táto výška bude predstavovať nadmerný daňový odpočet na území príslušného štátu. Celý postup daňového úniku môžeme popísať nasledovne. Spoločnosť Alfa, s. r. o. nakúpi v Českej republike železo. Súčasne sfalšuje daňový doklad a zvýši svoju daň na vstupe. Následne železo predá spoločnosti Beta, s. r. o. do Slovenskej republiky. Pri uplatnení princípu zdanenia v štáte spotreby, vystaví príslušný daňový doklad bez dane z pridanej hodnoty. Spoločnosť Beta, s. r. o. deklaruje vývoz na základe prehlásenia podľa § 69 odst. 5 Zákona o dani z pridanej hodnoty. Tovar však bude ďalej predaný v Českej republike prostredníctvom spoločnosti Alfa, s. r. o. aj s uvedením ceny s daňou, avšak nepriznaním dane. Uskutočňovanie reverznej činnosti v Slovenskej republike bude prebiehať rovnako, ako v prípade spoločnosti Alfa, s. r. o. Spoločnosť Alfa, s. r. o. uplatní nadmerný odpočet ako daň na vstupe, súčasne si ponechá tú časť ceny, ktorá predstavuje výšku dane na výstupe. Celkový zisk spoločnosti Alfa, s. r. o. z daňového úniku bude predstavovať výšku dane na vstupe spolu s daňou na výstupe. Rovnako sa postupuje aj pri spoločnosti Beta, s. r. o. v Slovenskej republike a jej celkový zisk predstavuje súčet dane na vstupe a dane na výstupe. Takýto daňový únik má charakter kolotočového daňového podvodu. Schéma takéhoto podvodu je zobrazená na nasledujúcom obrázku.

Obrázok č. 9: Schéma daňového podvodu s nadmerným daňovým odpočtom a následným neodvedením DPH



3.5 Spotrebné dane

Dôležitým komponentom každej trhovej ekonomiky sú vybrané selektívne spotrebné dane. Spotrebné dane majú pre jednotlivé členské štáty špecifický význam. Hlavnou výhodou týchto daní je, že zabezpečujú dostatočný a relatívne stabilný výnos, ktorý plynie do rozpočtov. Príjem plynúci do rozpočtov je umocnený tým, že základom pre výpočet dane z pridanej hodnoty je aj spotrebná daň. Týmto spôsobom vybrané tovary podliehajú dvojitému zdaneniu. Majú teda špecifický fiškálny význam. Druhou rovinou, v ktorej je možné chápať nepriame dane je, že sú zvláštnou daňou, ktorou sa štát snaží obmedzovať spotrebu vybraných tovarov a daňový subjekt môže takúto daň chápať ako platbu za možnosť využívať tento tovar. Spotrebné dane tak majú výchovný efekt na spotrebiteľov. Dôvody obmedzovania môžu byť rôzne. Môže ísť o obmedzovanie spotreby ropných produktov, a tým v konečnom dôsledku o zlepšenie životného prostredia. Pri tabakových výrobkoch sa štát prostredníctvom nepriamych daní snaží pôsobiť na spotrebiteľov, aby obmedzili spotrebu tabakových výrobkov z dôvodu predchádzania chorobám a škodlivým následkom, prípadne veľmi nákladnému liečeniu ochorení spojených so spotrebou týchto statkov.

Odôvodnenie platby a snahy obmedziť spotrebu týchto statkov môžeme však chápať iba ako teoretickú abstrakciu. Na to, aby dane zo spotreby mohli zabezpečovať stabilný a dostatočný príjem pre štát, musia zaťažovať zvláštne tovary, resp. statky. Jedná sa o statky s nízkou elasticitou dopytu. Nízka elasticita dopytu zabezpečuje relatívne stálu spotrebu týchto statkov. Práve nízka elasticita je príčina, prečo sa so zvyšujúcou sadzbou dane neznižuje spotreba týchto statkov. Avšak elasticita dopytu nie je nulová, čiže sadzby tohto druhu daní musia byť stanovené mimoriadne citlivo a nemôžu presiahnuť prahovú hranicu, kedy by spotrebiteľia pocítovali ujmu, ktorá spočíva v zaplatení dane, ako neprimeranú, čo by malo za následok zníženie spotreby týchto statkov. Obmedzenie spotreby by tak bolo nevýhodné aj pre štát, lebo výnos z dane s privysokou hranicou by nebol dostatočný.

Spotrebné dane majú niektoré znaky, ktoré sú spoločné s daňou z pridanej hodnoty, ale majú znaky, ktoré sú od dane z pridanej hodnoty odlišné. Spoločným znakom je prenos daňového bremena na konečného spotrebiteľa, ktorý daň zaplatí v konečnej cene výrobku. Spotrebiteľ sa tak stáva poplatníkom. Spoločným znakom je univerzálnosť v užšom slova zmysle. Spotrebné dane zaťažujú vybrané tovary, bez ohľadu na majetkové pomery poplatníka.

Oveľa viac je však znakov odlišných. Kým daň z pridanej hodnoty sa považuje za všeobecnú daň zo spotreby, spotrebné dane sú daňami selektívnymi, ktoré zaťažujú vybrané druhy tovarov, resp. len časť spotreby. Odlišným znakom je aj sadzba dane. Daň z pridanej hodnoty má sadzbu stanovenú určitým percentom z ceny tovaru (ad valorem). Spotrebné dane majú cenu stanovenú spravidla ako určitú pevnú čiastku z daňového základu. Nespornou výhodou dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní je dostatočný príjem do rozpočtov, ktorý je skrytý. Spotrebiteľia ho nepocítojú ako daň, ale ako cenu tovaru, ktorú platia predávajúcemu. Z tohto hľadiska je nepriame zdanenie spotreby výhodnejšie a efektívnejšie ako priame dane.

Ďalšou odlišnosťou spotrebných daní od dane z pridanej hodnoty je výber daní spotrebných, ktoré sa vyberajú spravidla jednorázovo u výrobcu. Týmto znakom sa spotrebné dane výrazne odlišujú od dane z pridanej hodnoty.

3.6 Vývoj legislatívy v oblasti spotrebných daní a ich súčasná legislatívna charakteristika

Vývoj legislatívy v oblasti spotrebných daní bol v Českej republike poznačený harmonizačnými snahami Európskych spoločenstiev. Dovtedy bol v národnej legislatíve uplatnený systém dane z obratu. Takýto systém dane však nevyhovoval podmienkam trhovej ekonomiky. Daň z obratu, okrem iného, deformovala cenové relácie a ceny, ako základný nástroj trhovej ekonomiky strácali svoju vypovedaciu schopnosť. Hlavnou úlohou bolo vnieść racionalitu do celej daňovej sústavy. Pri reforme daňovej sústavy mal systém nepriamych daní nadväzovať na systémy daní Európskych spoločenstiev.

Právny základ harmonizácie v oblasti spotrebných daní (akcízov) tvorí čl. 99 Zmluvy o založení EHS. Tento článok oprávňuje Radu prijímať rozhodnutia smerujúce k zladeniu právnych predpisov týkajúcich sa spotrebných daní.

Pri samotnom harmonizačnom úsilí bolo nutné vyriešiť mnohé problémy. Avšak prvým a základným bolo stanovenie okruhu výrobkov, ktoré by podliehali spotrebným daniam. Stanovenie okruhu výrobkov bolo mimoriadne komplikované. Spotrebné dane museli zabezpečiť dostatočný daňový výnos a súčasne museli rešpektovať národné zvyky a tradície. Prvou smernicou, ktorá upravila okruh výrobkov bola Smernica 72/43/EHS, ktorá stanovila členským štátom povinnosť prijať systém spotrebných daní, ktorých predmetom boli minerálne oleje, tabak, liehoviny, pivo a víno. Ostatné spotrebné dane mali byť v národných legislatívach zrušené, okrem niektorých výnimiek. Takto jednoducho stanovený okruh tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, môže vyvolávať dojem, že nezabezpečia dostatočný daňový výnos. Avšak opak je pravdou. Práve takto nastavený systém spotrebných daní zabezpečuje dostatočný daňový výnos, ktorý umožňuje štátom zachovať daný okruh výdavkov. Takto stanovený okruh tovarov, podliehajúcich spotrebným daniam, umožňuje aj dostatočne dobrú a efektívnu prognózu daňových príjmov v budúcnosti.

V rámci medzinárodného obchodu bol aj v systéme spotrebných daní prijatý systém zdaňovania v krajine spotreby, ktorý umožňuje, aby sa spotrebné dane vyberali až v krajine, kde sa v konečnom dôsledku spotrebujú. Takto stanovený systém v dostatočnej miere umožňuje odchýlky národných legislatív a súčasne zabraňuje dvojitému zdaneniu. Tento systém zdanenia je však používaný pri obchodných dodávkach. V prípade, že jednotlivci dovezú výrobky podliehajúce spotrebnej dani, uplatňuje sa tento systém zdanenia len

obmedzene. Jednotlivci nemajú nárok na vrátenie zaplatenej spotrebnej dane v krajine vývozu a následne im nevyplýva povinnosť zaplatiť daň v krajine dovozu.

Ďalšou dôležitou smernicou, ktorá mala dopad na oblasť spotrebných daní bola Smernica 92/12/EHS, ktorá niesla aj prívlastok, ktorý vyplýva z preambuly, horizontálna smernica. Táto smernica mala prevratný význam v tom, že v oblasti spotrebných daní zaviedla jednotný systém pojmov, rovnako zaviedla autorizované daňové sklady, medzi ktorými sa môžu výrobky, podliehajúce spotrebným daniam, prepravovať bez povinnosti platiť daň.

Horizontálna smernica sa tak stala základným právnym predpisom v oblasti harmonizácie v oblasti spotrebných daní. V čl. 2 odkazuje na niekoľko smerníc, tzv. štrukturálnych, ktoré vymedzujú základy v oblasti spotrebných daní. Ďalšími dôležitými smernicami sú smernice o sadzbách, upravujúce minimálne sadzby jednotlivých výrobkov podliehajúcich dani. Oblasť zdanenia minerálnych olejov je upravená v Smernici 92/81/EHS, pričom sadzby sú stanovené v Smernici 92/82/EHS. Zmena v oblasti zdaňovania bola zavedená Smernicou 2003/96/ES, ktorá zmenila zdaňovanie energetických produktov a elektrickej energie. Zdanenie spotreby liehu a alkoholických nápojov upravuje Smernica 92/83/EHS. Zdanenie cigariet a tabakových výrobkov upravila smernica 95/59/ES, ktorá zjednotila smernice 72/464/EHS a 79/32/EHS.

Mimo uvedené smernice upravujú problematiku spotrebných daní aj smernice o sadzbách, ktorým však nebudeme venovať pozornosť. Množstvo smerníc a rozhodnutí Európskeho súdneho dvora len dokumentuje komplikovanú problematiku harmonizácie v oblasti spotrebných daní.

Súčasná legislatíva, ktorá upravuje spotrebné dane vychádza zo Zákona č. 353/2003 Sb. o spotrebných daních, v znení zákona č. 479/2003 Sb., č. 237/2004 Sb., č. 313/2004 Sb., č. 558/2004 Sb., č. 693/2004 Sb., č. 179/2005 Sb., č. 217/2005 Sb., č. 377/2005 Sb., č. 379/2005 Sb., č. 545/2005 Sb., č. 310/2006 Sb., č. 575/2006 Sb., č. 261/2007 Sb., č. 270/2007 Sb., č. 296/2007 Sb., č. 37/2008 Sb., č. 124/2008 Sb., č. 245/2008 Sb., č. 309/2008 Sb., č. 87/2009 Sb., č. 292/2009 Sb., č. 362/2009 Sb. a č. 59/2010 Sb.

Zákon o spotrebnej dani zapracováva príslušné predpisy Európskych spoločenstiev a upravuje podmienky zdaňovania minerálnych olejov, liehu, piva, vína a medziproduktov a tabakových výrobkov. Upravuje a spôsob zdanenia a predaja tabakových výrobkov a spôsob značenia niektorých minerálnych olejov.

Stanovuje aj jednotlivé spotrebné dane. Hlavnou výhodou zákona je, že v jednom zákone sú upravené jednotlivé spotrebné dane. Slovenská republika má pre každú spotrebnú daň osobitný zákon, čo do značnej miery zneprehľadňuje národnú legislatívu.

Spotrebnými daňami sú v Českej republike zaťažené minerálne oleje, lieh, pivo, víno a medziprodukty a v konečnom dôsledku aj tabakové výrobky. Zdanenie jednotlivých druhov tovarov sa veľmi podobá. Zdanená je spravidla až konečná spotreba a koncový spotrebiteľ zaplatí spotrebnú daň v cene výrobku. Pri minerálnych olejoch je však situácia odlišná. Predmetom zdanenia sú totiž aj vstupy, ktoré vstupujú do konečnej ceny výrobku. Aj keď nie sú zákonným základom dane z pridanej hodnoty, znásobujú tieto vstupy efekt spotrebných daní.

Špecifickým znakom spotrebných daní je ich správa, ktorú vykonávajú colné úrady a colné riaditeľstvá. Môžeme pozorovať rozdiel s daňou z pridanej hodnoty, ktorej správu vykonávajú príslušné finančné úrady. Správa spotrebných daní, ktorá v plnej miere prešla na colné orgány je len logickým dôsledkom. Vyplýva to zo zavedenia Schengenského priestoru. Colné orgány stratili veľkú časť svojich kompetencií a správa spotrebných daní by bola relatívne komplikovaná, ak by ju čiastočne vykonávali finančné úrady a čiastočne colné orgány. Okrem spomínaného zjednodušenia správy spotrebných daní majú colné orgány aj príslušné kompetencie a možnosti kontroly spotrebných daní. Sú ozbrojenou zložkou štátu, ktorá je vybavená príslušnými kompetenciami, aby efektívne vykonávala kontrolu v oblasti spotrebných daní. Obchody s tovarom podliehajúcim spotrebným daniam sú relatívne častým predmetom trestnej činnosti, ktorý spočíva v skrátaní štátu na spotrebných daniach. Medzinárodné obchody týkajúce sa dovozu, prípadne vývozu sa riadia aj Zákonom č. 13/1993 Sb. colný zákon a Nariadením Rady EHS č. 2913/92, ktorým sa ustanovuje colný kódex Spoločenstva.

Platcom spotrebných daní je fyzická osoba, ktorá je prevádzkovateľom daňového skladu, oprávneným príjemcom, oprávneným odosielateľom alebo výrobcom, ktorej vznikla povinnosť daň priznať a zaplatiť v súvislosti s uvedením vybraných výrobkov do voľného daňového obehu, alebo v súvislosti so stratou alebo znehodnotením vybraných výrobkov dopravovaných v režime podmieneného oslobodenia. Platcom je aj fyzická osoba, ktorej povinnosť priznať a zaplatiť daň vznikla pri dovoze, v prípade použitia vybraných výrobkov oslobodených od dane pre iné účely, než na ktoré sa oslobodenie vzťahuje. V prípade použitia výrobkov, na ktoré bola vrátená daň pre iné účely, než na ktoré sa vrátenie dane vzťahuje,

v prípade straty alebo znehodnotenia vybraných výrobkov. Zákon o spotrebnej dani vymedzuje definície platcov presnejšie v § 4.

Pri spotrebnej dani sa zaviedol princíp zdanenia v štáte spotreby. Tento princíp platí pri uskutočňovaní obchodu medzi členskými štátmi Európskej únie, ako aj pri obchode s tretími krajinami. Avšak tento princíp nie je bez výnimiek. Podliehajú mu napríklad dovoz tovaru pre osobnú spotrebu. Samotná daňová povinnosť vzniká výrobou vybraných výrobkov na daňovom území Európskeho spoločenstva alebo dovozom vybraných výrobkov na daňové územie Európskeho spoločenstva. Povinnosť daň priznať a zaplatiť vzniká okamihom uvedenia vybraných výrobkov do voľného daňového obehu na daňovom území Českej republiky. Pri dovoze vzniká povinnosť daň priznať a zaplatiť odlišne, a to dňom vzniku colného dlhu, ak vybrané výrobky neboli uvedené do režimu podmieneného oslobodenia od dane.

Povinnosť daň priznať a zaplatiť tak vzniká odlišne od dane z pridanej hodnoty. Podstatným dňom, hlavne pri medzinárodnom obchode je deň vzniku colného dlhu, ktorý je vymeraný colným orgánom v colnom vyhlásení, prípadne je to uvedenie výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani do režimu voľného obehu.

Spotrebné dane majú niekoľko oslobodení. Oslobodenie od dane sa vzťahuje na výrobky dovezené príležitostne, nakúpené bez dane za stavu ohrozenia štátu. Ďalej sú predmetom oslobodenia od dane výrobky dovezené pre zbrojené sily členských štátov NATO, prípadne výrobky dovezené, ak nie sú predmetom dane z pridanej hodnoty stanovené príslušnými medzinárodnými zmluvami. Oslobodenie od dane je uvedené v § 11 zákona o spotrebných daniach.

V rámci medzinárodného obchodu, a to aj pri obchode s členskými štátmi Európskej únie sa uplatňuje princíp zdanenia v štáte spotreby. Platcovi, ktorý dopraví vybrané výrobky uvedené do voľného daňového obehu na daňovom území Českej republiky do iného členského štátu pre účely podnikania alebo pre plnenie úloh verejnoprávneho subjektu, vzniká nárok na vrátenie dane za podmienok stanovených zákonom. Týmito podmienkami sú:

- oznámenie colnému úradu o uplatnení vrátenia dane a zdokladovanie zaplataenia dane na území Českej republiky,
- dopravenie vybraných výrobkov so zjednodušeným sprievodným dokladom,

- predloženie navráteného vyhotovenia zjednodušeného sprievodného dokladu, ktoré je riadne potvrdené príjemcom,
- predloženie dokladu o
 - zaplacení dane v členskom štáte určenia,
 - zaplatenie dane v členskom štáte, v ktorom došlo k strate počas dopravy alebo v ktorom bola strata počas dopravy zistená,
 - skutočnosti, že vybraný výrobok nie je v členskom štáte určenia predmetom dane, alebo od dane oslobodený. Takýto doklad musí byť vydaný príslušnými orgánmi členského štátu určenia.

Ak vznikne povinnosť spotrebnú daň priznať a zaplatiť na daňovom území Českej republiky, je daňový subjekt povinný podať daňové priznanie. Keďže správcovi dane sú colné orgány, podáva sa im aj daňové priznanie v rovnakej lehote, v akej sa podáva daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty, teda do 25. dňa po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom táto povinnosť vznikla. V tejto lehote sú jednotliví platcovia oprávnení požiadať aj o vrátenie dane. Osobitným dokladom, ktoré sa považuje za daňové priznanie je colné prehlásenie. Colné prehlásenie sa považuje za daňové priznanie pri dovoze vybraných výrobkov, podliehajúcich daní. Na to, aby sa mohlo považovať colné prehlásenie považovať za daňové priznanie musí ním byť navrhnuté prepustenie týchto vybraných výrobkov do príslušného colného režimu, ktorý je stanovený osobitným právnym predpisom, a síce colným zákonom. Samotná daň je splatná do 40. dňa po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla povinnosť daň priznať a zaplatiť. Pri dovoze vybraných výrobkov je daň splatná do 10 kalendárnych dní odo dňa, kedy bolo povinnej osobe doručené rozhodnutie o vymeraní cla, dani a poplatkov, alebo ústne oznámená výška dane, prípadne v lehote stanovenej colným úradom, ak rozhodol o odklade platby colného dlhu.

Podľa zákona č. 337/1992 o správe daní a poplatkov sa za deň platby považuje deň pripísania peňažných prostriedkov na účet správcu dane. V prípade, ak subjekt dane uhradí daň v hotovosti, považuje sa za deň platby deň, keď hotovosť prijal pracovník správcu dane. Ak však daňový subjekt neuhradí platbu, tak za deň platby sa považujú dni vyššie uvedené v prípade, ak ten, kto platbu uskutočnil využil všetkých zákonných prostriedkov pre zjednanie nápravy, v dôsledku čoho bola správcovi dane platba následne pripísaná. V tomto prípade nemusí subjekt dane platiť sankcie správcovi dane.

Na platbu dane môže byť daň zaistená a zaistenie poskytnuté zložením alebo prevodom finančných prostriedkov na depozitný účet (tzv. zložením kolaterálu), bankovou zárukou, prípadne ručením, ak osobu ručiteľa povolí colné riaditeľstvo alebo colný úrad. V prípade, ak subjekt dane nezaplatí daň, môže správca dane uspokojiť svoju pohľadávku so zaistenia, započítaním kolaterálu, prípadne vyzvaním ručiteľa k plneniu, alebo uspokojiť svoju pohľadávku z bankovej záruky

Na území Českej republiky sa môžu vybrané výrobky prepravovať medzi tzv. daňovými skladmi. Na tieto vybrané výrobky nie je povinnosť priznať a zaplatiť daň, lebo sa nachádzajú v režime podmieneného oslobodenia od dane. V rámci týchto skladov sa môžu dopravovať medzi daňovými skladmi, prípadne z miesta dovozu do daňového skladu, do miesta vývozu alebo do miesta priameho dodania. Prevádzkovateľ odosielajúceho daňového skladu musí poskytnúť zaistenie dane vo výške, ktorú by bol povinný priznať a zaplatiť, ak by tieto výrobky uviedol do režimu voľného daňového obehu.

Pri dovoze výrobkov, ak sú vybrané výrobky dovážané na daňové územie Českej republiky a nie sú uvedené do režimu podmieneného oslobodenia od dane alebo do režimu s podmieneným oslobodením od cla, daň je vyberaná za podmienok stanovených colnými predpismi.

Pri dovoze minerálnych olejov a pri doprave medzi členskými štátmi sú pri vstupe na daňové územie Českej republiky od dane oslobodené minerálne oleje, ktoré sa nachádzajú v bežných motorových dopravných prostriedkoch, pracovných strojov, klimatizačných, chladiarenských a iných podobných zariadení a slúžia k ich vlastnému pohonu. Toto ustanovenie § 63 Zákona o spotrebných daniach predstavuje výnimku z princípu zdanenia v štáte spotreby.

3.7 Daňové podvody pri spotrebných daniach

Podobne, ako daň z pridanej hodnoty, aj spotrebné dane sú predmetom častej kriminality, resp. jednotlivé subjekty sa môžu snažiť o skrátenie štátu na spotrebnej dani. Ako sme spomínali vyššie, predmetom spotrebných daní sú minerálne oleje, lieh, pivo, víno a medziprodukty a tabakové výrobky.

Kým daň z pridanej hodnoty umožňovala tri formy daňových únikov, resp. skrátenia štátu na dani, a to nadmerným odpočtom, neodvedením dane, prípadne kombináciou týchto dvoch metód, spotrebné dane umožňujú len jeden základný spôsob, ktorým je neodvedenie dane. K tomu je možné využiť viacerých techník, prípadne znalostí chemických zložení jednotlivých výrobkov, ktoré podliehajú dani, presne podľa príslušnej nomenklatúry. Daňové podvody a ich podstatou sa budeme zaoberať podľa jednotlivých výrobkov podliehajúcich dani.

3.7.1 Skrátenie spotrebnej dane pri minerálnych olejoch

Prvým výrobkom podliehajúcim spotrebnej dani sú minerálne oleje. Premetom dane z minerálnych olejov podľa § 45 zákona č. 353/2003 Sb. sú:

- a) motorové benzíny, benzíny, letecké pohonné hmoty benzínového typu,
- b) stredné oleje a ťažké plynové oleje,
- c) ťažké ropné oleje,
- d) odpadové oleje,
- e) skvapalnené ropné plyny určené k použitiu ponúkané k predaju alebo používané pre pohon motorov alebo pre iné účely,
- f) skvapalnené ropné plyny určené k použitiu, ponúkané k predaju alebo používané pre výrobu tepla,
- g) skvapalnené ropné plyny určené k použitiu, ponúkané k predaju alebo používané
 - 1. pre stacionárne motory,
 - 2. v súvislosti s prevádzkou a strojmi používanými pri stavbách, stavebno-inžinierskych prácach a verejných prácach,
 - 3. pre vozidlá určené k používaniu mimo verejné cesty alebo pre vozidlá, ktoré nie sú schválené k používaniu prevažne na verejných cestách.

Pri podvodoch a skrátení štátu na dani sa práve pri minerálnych olejoch využívajú rozličné sadzby dane a hlavne chemické zloženie jednotlivých minerálnych olejov podľa príslušnej nomenklatúry, ako aj sťažená kontrola.

Preprava takýchto výrobkov sa uskutočňuje spravidla v cisternách, spravidla železničnou dopravou. Obchodníci obchodujú vo veľkých množstvách a kontrola sa

uskutočňuje spravidla ako tzv. kontrola od stola. Preskúmajú sa príslušné dokumenty a kontrola samotných výrobkov sa uskutočňuje skontrolovaním štítkov na príslušných cisternových vagónoch. Veľmi zriedka sa uskutočňuje kontrola chemického zloženia minerálnych olejov.

Miešaním jednotlivých minerálnych olejov navzájom, prípadne spolu s inými prísadami je možné dosiahnuť vlastnosti minerálnych olejov podliehajúcich nižším sadzbám. Sadzby dane z minerálnych olejov sú rozdielne stanovené pre jednotlivé výrobky podľa príslušnej nomenklatúry v § 48 zákona o spotrebných daniach. Samotná daňová povinnosť sa vypočíta ako súčin základu dane a sadzby dane. Základ tvoria minerálne oleje v 1000 litroch pri teplote 15 °C. Následne sa tieto výrobky po ďalšej chemickej úprave môžu predávať ako, napr. motorová nafta, z ktorej však bola odvedená sadzba dane nižšia. Pri následnom predaji za nižšie ceny, keďže spotrebné dane sú súčasťou výslednej ceny, sú subjekty, ktoré skrátili štát na dani v konkurenčnej výhode oproti iným súťažiteľom. Ak tieto výrobky predávajú za trhové ceny, získavajú tieto subjekty pre seba prospech vo výške neodvedenej spotrebnej dane.

Druhým spôsobom, ako skrátit štát na dani a získať neoprávnený prospech je využívanie a predaj minerálnych olejov oslobodených od spotrebnej dane. Takéto minerálne oleje sú spravidla označené kontrastnou látkou. V prípade, ak subjekt predáva takéto výrobky za trhové ceny, získa pre seba prospech vo výške nezaplatenej spotrebnej dane.

Aj keď zákon o spotrebných daniach obsahuje ustanovenia, ktoré by mali zabrániť takýmto daňovým únikom, absolútna eliminácia nie je možná. Zákon o spotrebných daniach v § 45 ods. 2 upravuje ako predmet dane zmesi vyššie uvedených výrobkov podľa príslušnej nomenklatúry. Tieto zmesi sa podľa § 48 ods. 2 zdaňujú rovnakou sadzbou ako minerálny olej, ktorému sa vlastnosťami a účelom použitia najviac približujú. Ani takéto ustanovenie zákona však nezabráni zneužívaniu legislatívnych nedostatkov.

Chemická úprava výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani z minerálnych olej má teda zásadný význam pre umožnenie daňových podvodov. Rovnako je možné využiť početné výnimky a oslobodenia od dane, aby sa príslušnou úpravou dosiahol pre daňové subjekty prospech spočívajúci v nedovedení dane.

3.7.2 Skrátenie spotrebnej dane pri dani z liehu

Pri dani z liehu je technika daňových únikov a daňových podvodov podobná, ako pri spotrebnej dani z minerálnych olejov. Oveľa viac sa však využívajú početné výnimky a oslobodenia od dane. Úhrada dane je uskutočnená zakúpením kolkových známok a označením liehu, ktorý spotrebnej dani podlieha.

Predmetom spotrebnej dane z liehu je podľa § 67 zákona o spotrebných daniach lieh (etanol vrátane neoddeleného liehu vzniknutého kvasením, obsiahnutý v akýchkoľvek výrobkoch, ak nejde o vybrané výrobky, pokiaľ celkový obsah liehu v týchto výrobkoch činí viac ako 1,2 % objemových etanolu). Vybrané výrobky sú predmetom dane, ak podiel liehu v nich činí viac ako 22 % objemových etanolu.

Od dane je oslobodený lieh určený k použitiu ako materiál vstupujúci v rámci podnikateľskej činnosti do výrobkov pri výrobe potravín. Ďalej je oslobodený lieh pre prípravu liečiv, povinné rozborov, vo vzorkách odobraných colným úradom a rôzne iné.

Na základe týchto výnimiek, je možné použiť lieh, ktorý je oslobodený od dane na výrobu výrobkov, ktoré dani podliehajú, a tým získať neoprávnený prospech vo výške neodvedenej dane.

Ostatné daňové podvody nebudeme rozoberať v samostatných podkapitolách, pretože výška daňových podvodov pri týchto druhoch výrobkov je zanedbateľná. Samotný spôsob daňových podvodov má jednu základnú spoločnú črtu, ktorou je neodvedenie príslušnej spotrebnej dane, prípadne využitie výrobkov oslobodených od dane pre iný účel, než na ktoré sa vzťahuje oslobodenie.

4 Daňová reforma a strednodobý výhľad daňovej harmonizácie

Daňová harmonizácia prebehla vo všetkých krajinách Európskej únie v súlade s príslušnými smernicami. V prípade, ak by jednotlivé krajiny neimplementovali príslušné smernice do svojich národných právnych poriadkov, získali by tieto smernice priamy účinok a každú subjekt by sa mohol v súlade s vzostupným vertikálnym priamym účinkom dovoľávať práv a povinností, ktoré mu príslušná smernica priznáva.

Daňová harmonizácia znamená postupné zblížovanie národných legislatív, avšak nie je absolútnym zladením daňových sústav jednotlivých členských štátov. Samotné vytváranie nových smerníc dokumentuje názorovú rozdielnosť v oblasti daní. Samotná legislatívna realizácia príslušných smerníc je však ponechaná na národných orgánoch.

Súčasný stav výberu a správy v oblasti priamych a nepriamych daní postačoval doterajšej situácii v oblasti výberu. V súčasnosti však existuje potreba reformovať správu a výber daní, a to v súlade so vstupom Českej republiky do Európskej únie, zavedením jednotného trhu, ako aj so zavedením Schengenského priestoru.

4.1 Zhodnotenie súčasného stavu správy a výberu nepriamych daní

Súčasný stav výberu a daňovej správy bol do súčasnosti dostačujúci. So vstupom Českej republiky do Európskej únie vzniká potreba reformovať daňovú správu a výber v oblasti nepriamych daní.

So zavedením Schengenského priestoru bolo iba logickým dôsledkom, že správa v oblasti spotrebných daní, ako aj časť správy dane z pridanej hodnoty prešla na colné orgány, ktoré sú ozbrojeným bezpečnostným zborom a majú dostatočné kompetencie pre efektívnu správu daní.

Súčasný systém má však niekoľko nedokonalostí, z ktorých vyplýva potreba reformy v tejto oblasti. Prvou nedokonalosťou tohto systému je duplicita v oblasti nepriamych daní, hlavne pri dani z pridanej hodnoty, kedy colné orgány vykonávajú správu dane z pridanej

hodnoty duplicitne. Rovnako niektoré úkony vykonávajú duplicitne s finančnými úradmi. Preto by bolo vhodné konsolidovať správu nepriamych daní a reformovať ju.

Druhou nedokonalosťou je obmedzenie efektivity pri správe nepriamych daní. Efektivita, ktorá je do značnej miery obmedzená vyplýva z možnosti colných orgánov uskutočňovať len niektoré úkony týkajúce sa vymáhania. Obmedzenosť daňovej správy je aj v zúženej pôsobnosti colných orgánov pri trestnom stíhaní daňových trestných činov. V tejto súvislosti sa vyžaduje súčinnosť s príslušnými správcami dane, čo tento proces do značnej miery predlžuje znižuje tak možnosť efektívneho vymáhania daní.

Nemenej dôležitou nedokonalosťou, ktorá zo súčasného stavu vyplýva sú relatívne vysoké náklady na daňovú správu a relatívny vysoký podiel týchto nákladov na objeme vybraných daní. Znížená nákladová efektívnosť colných orgánov vyplýva hlavne zo správy nepriamych daní. Značná časť úkonov vykonávaných pri daňovej správe je civilnej povahy. Výkon týchto úkonov ozbrojeným bezpečnostným zborom zvyšuje ich nákladovosť. Pre účely daňovej reformy by bolo efektívnejšie vyňať tieto úkony z pôsobnosti colných orgánov, čo však môže dočasne zvýšiť náklady s preradením, prípadne s prepustením pracovníkov bezpečnostných zborov a ich nahradenie civilnými pracovníkmi, čo zníži v strednodobom a dlhodobom horizonte náklady. Značná časť úkonov pri súčasnom výkone správy daní je duplicitná, prípadne analogická. V rámci konsolidácie a integrácie daňovej správy by bolo možné využívať synergické efekty vyplývajúce z integrácie. Za hlavné duplicitné úkony by sme mohli označiť vymáhanie nedoplatkov ciel a daní, potvrdzovanie bezdlžnosti, správa DPH, prípadne kontrolnú pôsobnosť podľa zvláštnych zákonov.

V rámci nového usporiadania výberu daní a poznatky z dlhodobého fungovania daňovej a colnej správy, by sme mohli identifikovať možný potenciál pre zlepšenie v oblastiach, ktoré majú priamy vzťah k organizačnému usporiadaniu daňovej a colnej správy a k definovaniu ich kompetencií. Nový systém výberu a správy daní by mal dosiahnuť úspornejšieho a kvalitnejšieho fungovania samotnej organizácie. Zvýšenie tejto vnútornej efektivity by malo byť integrálnou súčasťou daňovej reformy. V rámci vnútornej efektivity by mal byť samotný výkon orgánov daňovej správy optimalizovaný a zefektívnený hlavne na oblasť efektívneho vzdelávania zamestnancov, hospodárenia so štátnym majetkom a vytvorenia vlastnej organizačnej štruktúry. Súčasný stav nezabezpečuje ani systém jednotného vzdelávania zamestnancov ani požiadavku efektívneho nakladania so štátnym majetkom. Súčasnú finančné úrady sú samostatnými účtovnými jednotkami, čo im síce

umožňuje samostatnosť, avšak vytvára priestor pre neefektívne nakladanie so štátnym majetkom.

Samotný výkon štátnej správy by mal byť zabezpečovať vonkajšiu efektívnosť, a to hlavne skvalitniť výkon zmenou kľúčových kompetencií v správe daní a ciel. Ďalšou integrálnou súčasťou by malo byť zníženie počtu výberných miest, čím sa môže zabezpečiť znižovanie administratívnej záťaže. Súčasne sa prostredníctvom zníženia výberných miest zvýši užívateľský komfort, či už právnických alebo fyzických osôb, voči ktorým je správa daní vykonávaná. Sprehľadnením a zjednodušením sa môže predísť daňovým únikom a súčasne sa zabezpečí transparentnosť v systéme správy daní a ciel. Samotné zníženie administratívneho zaťaženia by bolo zabezpečené koncentráciou kompetencií pod jeden orgán. V súčasnosti existujú dve sústavy orgánov, ktoré vykonávajú duplicitné úkony.

Samotný prechod správy niektorých nepriamych daní na colné orgány bol síce logickým dôsledkom, avšak reformu by sme mohli označiť za urýchlenú a nárazovú. Vstup do Schengenského priestoru znamenal výrazný zásah do kompetencií, činnosti a aj štruktúry colných orgánov. Tento rozsah kompetencií by bolo nutné prehodnotiť v súlade s novou reformou daňovej správy, ktorá vykazuje pozitívne výsledky vo viacerých európskych štátoch, avšak tieto efekty nie je možné presne identifikovať s prihliadnutím na národné zvyklosti a jednotlivé špecifiká.

Súčasný boj daňových a colných orgánov s daňovými únikmi sa javí ako neefektívny. Hlavné zdroje neefektivity je možné badať vo vnútornej a aj vonkajšej efektívnosti, rovnako ako aj vo výskyte duplicit. Samotné obmedzenie trestnoprávných oprávnení colných orgánov je obmedzené na tie daňové trestné činy, ktoré súvisia s daňami spravovanými colnými orgánmi. Ostatné oprávnenia trestnoprávneho charakteru sú presunuté na policajné orgány. Takéto oprávnenia sú relatívne nedostatočné a časť trestnoprávných oprávnení policajných orgánov je prenesená zbytočne. Oveľa efektívnejšie by bolo stanoviť colným orgánom kompetencie v trestnoprávnej rovine na všetky druhy daňových trestných činov.

Súčasný systém daňovej správy neumožňuje ani efektívny výkon daňových kontrol osobitných subjektov. Takáto daňová kontrola by sa mala týkať hlavne daňových subjektov s vysokým obratom, prípadne daňových subjektov, ktoré vykonávajú svoju činnosť pri nakladaní s rizikovým tovarom, ako sú napríklad šroty, cigarety, atď. Samotný daňový výnos subjektov s veľkým obratom tvorí 50-60 % celkových štátnych príjmov, preto je nutné vyškoliť špecializovaných odborníkov, ktorí sa budú venovať takémuto druhu kontroly.

Súčasne zabezpečí vytvorenie špecializovaného finančného úradu aj zvýšenie užívateľského komfortu pre kontrolované daňové subjekty, ktoré budú mať jednotne stanovenú metodiku daňového účtovania, ktorá nebude umožňovať rozdielny výklad právnych noriem a predpisov. Súčasne sa javí ako vhodné zaviesť aj „klienstke“ stredisko, ktoré bude k dispozícii pre kontrolované subjekty za účelom konzultácii. Daňová kontrola špecializovaných subjektov sa vyznačuje vysokou sofistikovanosťou, preto bude nutné vyškoliť špecializovaných odborníkov v oblasti legislatívy, ale aj v oblasti účtovných softwarov, ktoré budú špecializovanému finančnému úradu k dispozícii.

Súčasne s daňovou reformou je nutné zabezpečiť transparentnosť, ktorá vyplýva aj z jednotlivých štúdií OECD (napr. projekt PUMA, ktorý sa venuje transparentnosti v oblasti verejných rozpočtov) a zvyšuje efektívnosť daňovej správy.

Daňová reforma by teda mala zabezpečiť integráciu daňových a colných orgánov, pri zachovaní nezávislosti daňových orgánov od „politickej“ exekutívy. Súčasne by mala daňová reforma priniesť zvýšenie vnútornej i vonkajšej efektivity.

4.2 Prognóza budúceho stavu pri dani z pridanej hodnoty

Súčasný stav v oblasti dane z pridanej hodnoty sa riadi princípom krajiny určenia, prípadne princípom krajiny spotreby. V oblasti dane z pridanej hodnoty existuje niekoľko prekážok, ktoré bránia budúcej harmonizácii a zavedeniu jednotnej sadzby dane. Princíp krajiny určenia sa zameriava na zdanenie tovaru intrakomunitárnych obchodov v krajine, do ktorej je tento tovar odoslaný. Jednotlivé subjekty sú povinné v primeraných lehotách túto daň priznať a zaplatiť.

Daňové podvody, obzvlášť kruhové podvody, sú veľmi častým sprievodným javom striktného uplatňovania tohto princípu. Možnosť kontroly národných správcov dane je v tomto prípade značne obmedzená a jednotlivé národné orgány nedisponujú dostatočnými kompetenciami, ktoré by donútili tieto daňové subjekty daň priznať a zaplatiť, prípadne, aby v dostatočnej miere eliminovali takéto druhy podvodov. Navyše časové obdobie, v ktorom sú schopné národné štruktúry riešiť problém sú pridlhé, čo výrazným spôsobom podporuje daňové úniky v oblasti dane z pridanej hodnoty. Možným riešením by bolo striktné zavedenie a uplatnenie princípu zdanenia v krajine pôvodu, čiže v našom prípade, odosielajúcej krajine.

V prvej kapitole sme sa venovali otázke daňovej harmonizácie a jej preferovaniu zo strany štátov, ktoré uprednostňujú vysoké sadzby dane. Samotné zavedenie jednotnej sadzby bude veľmi komplikované a politické dohody o nej sa budú rodiť s veľkými ťažkosťami. Obzvlášť ťažké je dosiahnuť politický konsenzus v prípade dane z pridanej hodnoty. Jednotlivé krajiny uplatňujú rozdielne sadzby dane, prípadne znížené sadzby dane, či už z dôvodov vnútropolitických, alebo z dôvodov národných zvyklostí.

Aby mohol princíp zdanenia v krajine pôvodu fungovať, vyžadovalo by si to široký medzinárodný konsenzus. Bolo by totiž nutné zaviesť jednotnú sadzbu dane na všetky výrobky. Aj v prípade zníženej sadzby by bolo nutné zaviesť ju na rovnaké výrobky v rámci celého integračného zoskupenia. Takéto zdanenie je nutné preto, aby sa v jednotlivých členských štátoch nepredávali tovary s rozdielnymi sadzbami dane z pridanej hodnoty, čo by v konečnom dôsledku ovplyvňovalo zahraničný obchod a príslušné právne predpisy ES, ktoré sa venujú zákazu ciel alebo platieb s obdobným účinkom ako clo. Daň z pridanej hodnoty by tak vytvoril nástroj v rukách členských štátov na podporu svojho exportu, prípadne na zavedenie medzinárodných reštrikcií v rámci Spoločenstva. Takýto princíp zdanenia by do značnej miery eliminoval aj kruhové podvody s daňou z pridanej hodnoty.

Dosiahnutie širokej podpory komplikuje aj zásada jednomyselnosti v oblasti daní. Pre zavedenie princípu zdanenia je vyžadovaný súhlas všetkých členských štátov (27). V súlade s národnými a geografickými tradíciami a zvykosťami sa takýto jednomyselný súhlas nedá v súčasnosti dosiahnuť.

V oblasti dane z pridanej hodnoty teda nemôžeme predpokladať prevratné zmeny. Zmeny, ktoré sa v súčasnosti pripravujú sa týkajú skôr kozmetických úprav v oblasti zdanenia daňou z pridanej hodnoty. Tieto zmeny sa týkajú zamedzeniu a eliminácii daňových podvodov. Uvažuje sa o zavedení elektronickej siete Eurofisc pre výmenu informácií medzi členskými štátmi EÚ. Eurofisc má umožniť priamy vstup národných daňových úradov do databáz zahraničných partnerov. Takýto systém však nebude jednoduché presadiť a získať preň širší konsenzus.

Komisia rozpracováva aj projekt pre zjednodušenie povinností daňových subjektov s názvom „One-Stop Shop“. Projekt má za úlohu zjednodušiť zdaňovanie a zníženie administratívnej záťaže jednotlivých subjektov. Pri prekročení stanoveného limitu obchodov odpadne daňovým subjektom povinnosť registrovať sa v krajine určenia. Týmto subjektom tak bude stačiť jedno daňové identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, čím sa zvýši ich

užívateľský komfort a zníži sa administratívne zaťaženie týchto subjektov. Úpravy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty majú len pozmeňujúci charakter. Zásadný zásah do systému zdaňovania sa v strednodobom horizonte nedá očakávať.

4.3 Prognóza budúceho stavu spotrebných daní

Pri spotrebných daniach je v otázke prognózy budúceho vývoja situácia podobná, ako v oblasti dane z pridanej hodnoty. Rovnako sa zachová princíp zdanenia v štáte určenia, resp. v štáte, kde sa tovar skladuje, v prípade jeho prepustenia do voľného obehu. Príslušné smernice sa venujú len možnosti eliminácie daňových únikov.

Smernica Rady 2008/118/ES o všeobecnej úprave spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS nahradila pôvodnú horizontálnu smernicu. V podstate sa Smernica zdokonaľuje definície a pojmy, prípadne modernizuje niektoré postupy. Znižuje povinnosti subjektov pri cezhraničnej spolupráci. Mechanizmus zdanenia tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, v štáte jeho nákupu pre osobnú potrebu ostáva zachovaná aj do budúcnosti.

V oblasti tabakových výrobkov sa dospelo k dohode o zvýšení minimálnej sadzby na tabakové výrobky na minimálne 60 % váženej priemernej maloobchodnej ceny a súčasne na minimálne 64 EUR z 1 000 ks cigariet.

4.4 Návrh novej daňovej reformy

V súlade s pripravovanými úpravami v oblasti nepriamych daní zo strany Európskych spoločenstiev, ako aj v súlade so zmenami vyplývajúcimi zo vstupu do Schengenského priestoru, vyplýva potreba novelizovať a reformovať oblasť výberu a správy daní a odvodov do fondov.

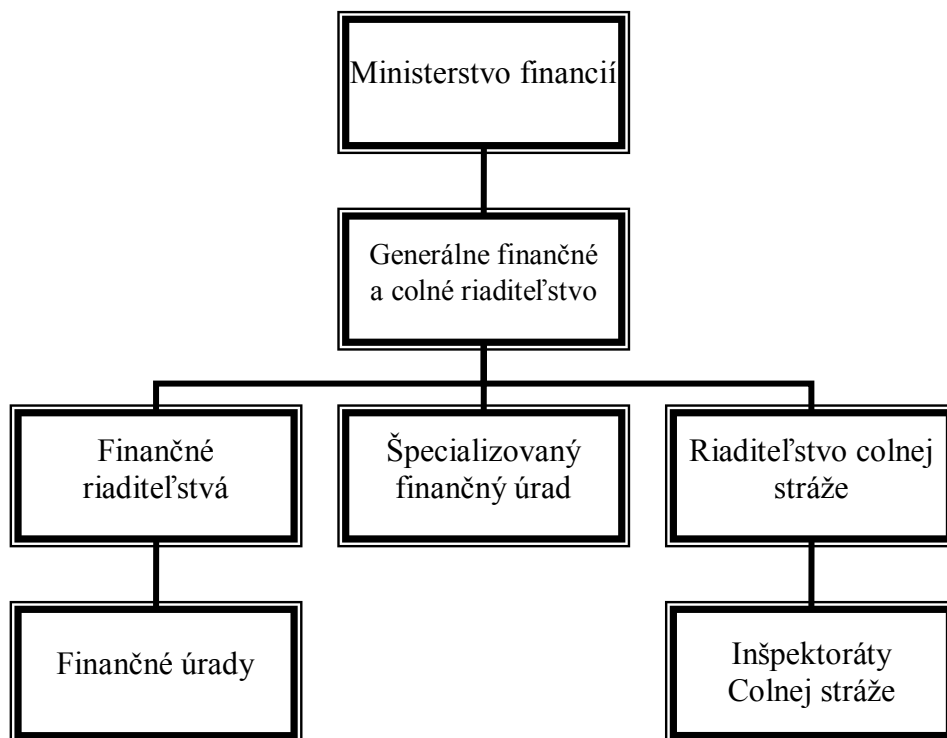
Navrhované riešenie, ktoré má zatiaľ iba charakter rezortného pracovného materiálu, navrhuje zjednotiť výber a správu priamych a nepriamych daní, ciel, ako aj odvodov do fondov. Predkladaným riešením by sa mala zvýšiť efektívnosť výberu daní a zamedziť daňovým únikom nielen v Českej republike, ale aj pri medzinárodných obchodoch.

Samotná daňová reforma bude využívať synergický efekt správy a výberu daní, ciel a odvodov do fondov. Postupne zníži administratívne zaťaženie daňových subjektov a zvýši užívateľský komfort a zvýši transparentnosť. V strednodobom a dlhodobom horizonte zníži

náklady na správu a výber daní, čo by sa malo dosiahnuť najmä integráciou colných a daňových orgánov, ale aj ich koncentráciou, kde vrcholným orgánom bude Ministerstvo financií. Zároveň sa posilní nezávislosť pri výbere a správe daní a ciel, a to najmä tým, že sa zníži počet účtovných jednotiek, ktoré budú koncentrované pod jeden vedúci orgán. Nezávislosť je podporená aj financovaním a organizačnou štruktúrou.

Organizácia nových daňových a colných by mala byť združená pod Ministerstvom financií a ich ďalšia organizácia je zobrazená na nasledujúcej schéme.

Obrázok č. 10: Organizačná schéma daňových a colných orgánov



Zdroj: Reforma daňového systému 2010

Samotná navrhovaná reforma orgánov daňovej správy má však aj svoje nedokonalosti, ale aj svoje výhody. Medzi hlavné výhody integrácie daňovej a colnej správy bude vytvorenie finančnej a colnej správy ako centrálne riadeného orgánu, čo umožní zamedziť duplicitám, ktoré vyplývajú zo súčasného stavu, hlavne v oblasti nepriamych daní. Týmto spôsobom je možné zefektívniť aj výkon colníctva a jeho posilnenie v podpornej úlohy pri civilnej časti výberu daní a ciel. Nová organizácia rovnako môže zvýšiť kvalitu a funkčnosť výkonu správy daní a ciel, čo bude podporené zjednotením metodických pokynov na centrálnej úrovni. Súčasne sa posilní úloha Colných orgánov v trestno-právnej oblasti.

Prvou základnou nevýhodou je, že príjmy a výdavky Generálneho finančného a colného riaditeľstva budú obsiahnuté v rozpočte kapitoly Ministerstva financií, čím sa môže vytvoriť neželaný politický tlak na príslušné orgány. V záujme efektívnejšieho výberu daní by bolo vhodné zabezpečiť väčšiu nezávislosť týchto orgánov, hlavne od politickej exekutívnej moci v štáte. Efektívnejším riešením by bolo posilnenie kontroly výberu daní a ciel týchto orgánov.

Okrem základnej nevýhody vyplývajúcej z možnosti politického ovplyvňovania výkonu daňovej a colnej správy, môžeme identifikovať aj niektoré riziká spojené s prechodom kompetencií a integráciou pod jeden centrálny orgán. Týmito rizikami môže byť nízka ochota súčasných pracovníkov stotožniť sa s novým usporiadaním v daňovej a colnej oblasti, nutnosť vážnych legislatívnych úprav viacerých právnych noriem, nutnosť precízneho rozvrhnutia kompetencií medzi orgány finančnej správy a colnej stráže, ako aj vytvorenie procesných právnych noriem, ktoré budú stanovovať presné postupy ich spolupráce. Dočasným rizikom môže byť aj dočasný pokles kvality výkonu správy ciel a daní v dôsledku organizačných opatrení, ktoré sú spojené s preskupením personálnych zdrojov.

V súčasnosti by sa mala venovať značná pozornosť aj daňovej efektívnosti a znižovania možnosti daňových únikov. Všetky dane majú distorzné účinky. Je to ujma z dopadu daní na poplatníka, ktorá má dvojaký účinok. Prvým je zníženie disponibilného dôchodku poplatníka, čím speje k druhému účinku, nutnosti hľadať daňovo výhodnejšie oblasti svojich aktivít. V súčasnosti aj najnovšia štúdia OECD odporúča preto využívať nepriame dane, ktoré prenášajú časť daňového bremena z poplatníka aj na ostatné ekonomické subjekty v národnej ekonomike. Otázkam nepriamych daní by sa teda mala venovať dostatočná pozornosť.

Samotná efektívnosť výberu daní a ciel by mohla byť zvýšená práve zriadením Špecializovaného finančného úradu, ktorý by sa zameriaval na kontrolu a správu daní rizikových subjektov a subjektov s vysokým obratom. Zriadenie takéhoto Špecializovaného finančného úradu by malo výhodu hlavne zvýšenia efektívnosti výberu daní, správy daní a vyškolenia špičkových pracovníkov, ktorí by venovali svoju pozornosť práve týmto subjektom.

5 Záver

Diplomová práca na tému Nepřímé daně při dovozu a vývozu zboží v České republice sa zaoberá intrakomunitárnym obchodom v rámci Európskych spoločenstiev, ako aj dovozom a vývozom tovaru s tretími krajinami.

Samotná práca je rozčlenená do piatich samostatných kapitol. Okrem úvodu a záveru, ktoré tvoria samostatné kapitoly obsahuje diplomová práca aj tri kapitoly, v ktorých sa zameriava pozornosť na hodnotenie súčasnej legislatívy, predpisov integračných zoskupení, ako aj na hodnotenie ekonomických aspektov problematiky nepriamych daní.

V posledných dvadsiatich rokoch sa zvýšil význam nepriamych daní. Ich výber je relatívne jednoduchý, administratívne náklady nízke a ekonomické subjekty ich nevnímajú ako daň (platbu štátu), ale ako cenu, ktorú platia predávajúcemu. Nepriame dane môžeme nazvať, skrytou daňou, ktorú spotrebiteľia nevnímajú. Význam nepriamych daní je zvýraznený aj početnými predpismi Európskych spoločenstiev, ako aj štúdiami OECD a následnou implementáciou týchto predpisov do národných právnych poriadkov.

V druhej kapitole sú rozobrané základné právne a ekonomické aspekty daní. Problematika daňovej harmonizácie je hodnotená po stránke právnej, ale aj po stránke ekonomickej. Samotná daňová problematika je hlavne ekonomickou oblasťou skúmania, ktorá sa následne upraví aj v právnom poriadku jednotlivých štátov, prípadne predpisov integračných zoskupení. Prvá kapitola obsahuje jednotlivé definície daní, vysvetlenie fáz harmonizácie, ako aj ekonomické aspekty harmonizácie, jej nevýhody a pozitíva. Je v nej poukázané aj na základné nevýhody a výhody spôsobov zdanenia.

Tretia kapitola je venovaná hodnoteniu dane z pridanej hodnoty, ktorá bola po prvý krát použitá v päťdesiatych rokoch v Spojených štátoch amerických. Do českého právneho poriadku sa táto úprava dostala v roku 1992, s účinnosťou od roku 1993. Kapitola poukazuje na jej základné výhody a nevýhody. V druhej kapitole autor všeobecne hodnotí súčasnú legislatívu, pričom sa zameriava na problematické ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty. Problematické ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty pri dovoze a vývoze tovaru sú kazuisticky vysvetlené na jednotlivých príkladoch. V závere kapitoly je venovaná značná pozornosť daňovým podvodom, ktoré sa môžu uskutočniť hlavne v rámci intrakomunitárných obchodov. Daň z pridanej hodnoty, snahy o jej harmonizáciu a podpora

jednotného trhu umožňujú daňové podvody, ktorých technika je v druhej kapitole podrobne vysvetlená. Prehľadnosť techník daňových podvodov je umocnená používaním schém.

V štvrtjej kapitole sa autor zaoberá selektívnymi nepriamymi daňami. Platná legislatíva spotrebných daní je do značnej miery ovplyvnená nielen zákonom o spotrebných daniach, ale aj colnými predpismi a predpismi Európskych spoločenstiev. V tejto kapitole je venovaná pozornosť hodnoteniu platnej legislatívy, jej porovnanie s úpravou v Slovenskej republike. Platná právna úprava neumožňuje daňové úniky a daňové podvody uskutočňovať tak jednoducho, ako je to v prípade dane z pridanej hodnoty. Avšak tieto podvody sa uskutočňujú v značných sumách, preto je nutné venovať im zvýšenú pozornosť. Samotné techniky vychádzajú z podrobnej znalosti chemickej štruktúry a vlastností jednotlivých výrobkov, ktoré podliehajú spotrebným daniam, alebo tieto podvody spočívajú v uplatnení oslobodenia od spotrebnej dane.

Diplomová práca umožňuje ucelený pohľad na nepriame dane pri dovoze a pri vývoze v Českej republike. Značná pozornosť je venovaná nielen komplexnému pohľadu, ale aj kazuistike a technikám daňových podvodov, ako aj možnosti ich riešenia. V tomto smere je možné konštatovať, že bol splnený hlavný cieľ diplomovej práce, ktorý je definovaný v jej úvode. Čiastkové ciele, ktoré slúžili na splnenie hlavného cieľa, boli splnené pri vypracovaní jednotlivých kapitol.

Diplomová práca má teoretický, praktický a vedecký prínos. Teoretický prínos diplomovej práce spočíva v definovaní cieľa, boli splnené pri vypracovaní jednotlivých kapitol.

Diplomová práca má teoretický, praktický a pedagogický prínos. Teoretický prínos diplomovej práce spočíva v definovaní daní, hodnotení ich právnych a ekonomických aspektov, formám zdaňovania, ako aj pri hodnotení fáz a výhod a nevýhod daňovej harmonizácie v rámci Európskych spoločenstiev. Praktický prínos práce spočíva v kazuistickom rozpracovaní problematických ustanovení jednotlivých zákonov, ale hlavný praktický prínos je v rozpracovaní techník daňových podvodov. Techniky daňových podvodov sú konzultované s odborníkmi z praxe z oblasti hospodárskej kriminality, daňovými poradcami, účtovníkmi a colnými úradníkmi. Pedagogický prínos práce spočíva v možnosti použitia diplomovej práce pri vyučovanom procese na právnických a ekonomických fakultách.

6 Literatúra

Monografie:

BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: Epos, 2010. 640 s. ISBN 978-80-8057-851-0.

BAKEŠ, M., a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 771 s. ISBN 80-7179-431-7

BALÁŽ, P., a kol., *Medzinárodné podnikanie*. 5. vydanie. Bratislava: SPRINT 2, 2010. 541 s. ISBN 978-80-89393-18-3.

BENDA, V., TOMÍČEK, M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. Praha: BOVA POLYGON, 2006. 342 s. ISBN 978-80-7273-164-0

BRACJUN, A. *Hospodárska politika Európskej únie*. Bratislava: Ekonóm, 2005. 200 s. ISBN 80-225-1978-2.

GRÚŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2009. 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4.

KOTLEBOVÁ, J. *Medzinárodné finančné centrá*. Bratislava: Iura Edition, 2004. 291 s. ISBN 80-89047-83-1.

KUBŮ, I., OSINA, P. *Teorie práva I*. Olomouc: Univerzita palackého. 2003. 141 s. ISBN 8024406071.

MATOUŠEK, P., SABELOVÁ L. *Clo*. 1. vydání. Praha: Aspi, 2007. 480 s. ISBN 9788073572631

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2005, 257 s. ISBN 9788073573867.

SCHULTZOVÁ, A., a kol. *Daňovníctvo v SR*. Bratislava: Súvaha, 2004. 331 s. ISBN 80-88727-77-4.

SIVÁK, R., a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Iura Edition, 2007. 311 s. ISBN 978-80-8078-094-4.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

ŠIŠKOVÁ, N., STEHLÍK, V. *Evroské právo 1 - ústavní základy Evropské unie*. Praha: Linde, 2007. 310 s. ISBN 978-80-7201-680-8.

VINCÚR, P. *Hospodárska politika*. Bratislava: Sprint, 2002. 396 s. ISBN 80-88848-99-7.

Odborné publikácie:

PARAJKOVÁ, A. DPH v otázkach a odpovediach, roč. 2010

MF ČR, Reforma daňového systému 2010

FASORA, O. Legálni daňové úniky u daně z přidané hodnoty po vstupu České republiky do Evropské unie. In: *Sborník příspěvků z mezinárodní konference „Evropské finanční systémy“*. Brno: Masarykova univerzita, 2008 (ISBN 978-80-210-4628-3).

HOLUBOVÁ, O. Kolotočové podvody (Carousel Frauds). *Daně a právo v praxi*, 2006, č. 8 (ISSN 1211-7293)

MATOUŠEK, P. Harmonizace daní v Evropské unii. *Daně*, 1998, č. 7-8 (ISSN 1211-8103)

NERUDOVÁ, D. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005b, č. 7 (ISSN 1211-7293)

SCHULTZOVÁ, A. Spolupráca členských štátov EÚ pri odhaľovaní daňových podvodov. *Ekonomický časopis*, 2005, č. 3 (ISSN 0013-3035)

Právne predpisy:

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon

Zákon č. 185/2004 Sb., o celní správě

Predpisy Európskych spoločenstiev:

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

Smernica Rady 92/12/EHS, o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov

Smernica Rady 2003/96/ES, o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny

Smernica Rady 92/83/EHS, o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje

Smernica Rady 95/59/ES, o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu

Nariadenie rady č. 2913/92, colný kódex Spoločenstva

Internetové zdroje:

<http://www.justice.cz>

<http://www.zakon.sk>

<http://portal.justice.cz>

<http://portal.gov.cz>

<http://eur-lex.europa.eu>

<http://www.mfcr.cz>

<http://ec.europa.eu>