

Mendelova univerzita v Brně
Provozně ekonomická fakulta

Loterie pokladničních dokladů

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

doc. Ing. Petr David, Ph.D.

Kateřina Ambrůzová

Brno 2015

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé práce doc. Ing. Petrovi Davidovi, Ph.D. za odborné vedení, trpělivost, vstřícnost, ochotu, připomínky i cenné rady, které mi velmi pomohly při zpracování této bakalářské práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Loterie pokladničních dokladů**

vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 21. května 2015

Abstract

Ambrůzová, K. The Lottery of Cash Voucher. Brno: Mendel University, 2015.

The bachelor's thesis deals with the lottery of cash voucher, and its efficiency in Slovakia. The main goal is to formulate recommendations for the Czech Republic, considering the introduction of this instrument for the reduction of tax evasion, especially tax evasion on VAT. In the first part of this thesis, there is a review of academic literature. The second part contains the analysis of efficiency of this instrument based on development of the collect VAT. In the end the recommendation for the Czech Republic is formulated. It is recommended to choose more effective instruments than the lottery of cash voucher. In general, it is not advised to apply this method in the Czech Republic.

Keywords

Lottery of cash voucher, VAT, tax evasion, reduction of tax evasion, Slovakia.

Abstrakt

Ambrůzová, K. Loterie pokladničních dokladů. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Bakalářská práce se zabývá loterií pokladničních dokladů a její účinností při aplikaci na Slovensku. Cílem práce je zformulovat doporučení pro Českou republiku týkající se zavedení tohoto nástroje pro redukci daňových úniků, především úniků na DPH. V první části práce je provedena literární rešerše odborné literatury. Druhá část práce je analýza účinnosti tohoto nástroje na základě vývoje výběru DPH. V závěru je formováno doporučení pro Českou republiku, ve kterém je doporučeno zvolit využití efektivnějších nástrojů než je loterie pokladničních dokladů – tedy nezavádět loterii pokladničních dokladů v tuzemsku.

Klíčová slova

Loterie pokladničních dokladů, DPH, daňový únik, redukce daňových úniků, Slovensko.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	7
1.1	Cíl práce.....	8
2	Metodika	9
3	Daň z přidané hodnoty	13
3.1	Důvody pro daně nepřímé	13
3.2	Přidaná hodnota	13
3.3	Historie DPH a její současná potřeba pro EU	14
3.4	Vlastnosti DPH.....	15
3.5	Výpočet DPH.....	16
3.6	Předmět daně, obrat.....	16
3.7	Osoby povinné k dani, plátce daně	17
3.8	Zdaňovací období, povinnost přiznat daň	18
3.9	Daňové doklady a jejich náležitosti.....	18
3.10	Základ daně, sazba daně	19
3.11	Elektronická forma daňového přiznání	19
4	Porovnání daňových systémů v ČR a SR s důrazem na DPH	20
4.1	Česká republika.....	20
4.2	Slovensko.....	21
4.3	Porovnání	21
5	Daňové úniky a daňová kontrola	23
5.1	Měření daňových úniků	23
5.2	Daňové úniky a optimální zdanění	24
5.3	Daňová kontrola	24
5.3.1	Funkce daňové kontroly	25
5.3.2	Místo a maximální doba provedení daňové kontroly, osoby zúčastněné na daňové kontrole	25
5.3.3	Trestně právní následky daňové kontroly	25

5.4	DPH a daňová kontrola	26
5.4.1	Řešení daňových úniků na DPH.....	26
6	Loterie pokladničních dokladů	28
6.1	Státy využívající loterii pokladničních dokladů	28
6.2	Registrace účtenek.....	29
6.3	Náležitosti registrovaného dokladu.....	30
6.4	Systém výher na Slovensku	30
7	Vývoj výběru DPH jako ukazatele daňových úniků	32
7.1	Situace v roce 2013.....	36
7.1.1	Legislativní změny	36
7.1.2	Snížení nadměrných odpočtů a boj proti daňovým únikům	38
7.1.3	Rozbor výběru DPH.....	39
7.1.4	Vývoj nedoplatků DPH	42
7.2	Situace v roce 2014.....	43
8	Náklady a příjmy plynoucí z loterie pokladničních dokladů	46
9	Závěr	48
10	Literatura	50
11	Seznam obrázků	55
12	Seznam tabulek	56
A	Výběr DPH po čtvrtletích	58
B	Suma vývozu, dovozu a salda ZO	60

1 Úvod a cíl práce

Daně tvoří velkou část příjmů státních rozpočtů, přičemž DPH je v tomto ohledu na předních místech v plnění státní kasy. Úniky na této dani jsou proto velkým problémem – a to jak společenským, tak fiskálním. Zvyšování příjmů pomocí daní je možné dvěma způsoby. Jednak zvyšováním sazeb daně, druhým způsobem je potom efektivní výběr daní. Zvyšování sazeb se nejeví jako ideální řešení, protože vysoká daňová sazba se stává podnětem pro vyšší úniky na dani.

Ze zprávy 25 odboru MF České republiky (2013) je zřejmé, že úniky na DPH byly v roce 2012 vyšší o 76 % v porovnání s rokem 2008. Na Slovensku je situace velmi obdobná. Kvantifikuje ji ve svém článku autorka Válkyová (2013). Autorka zde neuvádí konkrétní čísla, ale poměřuje je v poměru k DPH. V letech 2000 – 2011 se jednalo o částky dosahující maximálně 2,9 % HDP. V roce 2012 se toto číslo vyšplhalo na 4 % HDP, což svědčí o nutnosti zásahu. Slovenko tedy zavedlo několik opatření k boji s daňovými úniky, mezi nimiž je i loterie pokladničních dokladů.

Loterie pokladničních dokladů nepřináší peníze do státní pokladny na stejném principu jako jiné loterijní a hazardní hry – naopak, příjem (výhra) z této loterie jsou od daní osvobozeny. Loterie pokladničních dokladů byla spuštěna za účelem kontroly a následného zvýšení příjmů do státního rozpočtu.

Kontrolu, zda podnikatelé a prodejci (jak velcí, tak malí) přiznávají všechny své prodeje a poskytnuté služby zde vykonávají občané státu. Otázku, na kolik je tento způsob morální, nechám v této práci bez odpovědi, protože toto téma spadá spíše do oboru psychologie. Občané jsou motivováni pomocí pravidelně konané loterie ke sběru a registraci pokladničních dokladů. Pokladniční doklady musí pocházet z registrační pokladny, vybavené fiskální pamětí. Jejich registrací do soutěže, se tyto doklady stávají informací pro finanční správu a pro jejich vystavitele je téměř nemožné je nepřiznat. Stejně tak si žádný obchodník nedovolí pokladniční doklad nevystavit, protože se vystavuje nebezpečí, že ho „výhry chtivý“ občan udá.

Loterie pokladničních dokladů má tedy zamezit rostoucímu trendu krácení tržeb a tím i daňové povinnosti, případně povinnosti registrovat se jako plátce DPH. Úspěšný systém by měl tedy přinést vyšší příjem do státního rozpočtu v podobě vyšší daňové povinnosti, případně nižšího nároku na odpočet daně.

Daní, o které jsem do této chvíle psala, jsem měla na mysli především DPH, kterou tento systém ovlivňuje nejvíce. Pochopitelně není ale jediná. Za předpokladu zvýšených příjmů (které logicky souvisí s přiznáním všech tržeb) se zvýší i základ daně pro výpočet DPFO a DPPO. I když není těmito dvěma daním tato práce věnována, je dobré si uvědomit, že i ony mohou být tímto nástrojem ovlivněny.

1.1 Cíl práce

Hlavním cílem této práce je zjistit, zda je loterie pokladničních dokladů účinným opatřením pro redukci daňových úniků – především DPH a na základě tohoto zjištění doporučit nebo nedoporučit tento nástroj pro Českou republiku.

Dílčím cílem je zjistit jaká je souvislost s využíváním registračních pokladen (zda byl nákup registračních pokladem dodatečným nákladem pro firmy). Dále popsat princip fungování tohoto nástroje a ukázat možnosti jak je možné se do loterie pokladničních dokladů zapojit.

S hlavním cílem velmi úzce souvisí další vedlejší cíl – zjistit, zda loterie pokladničních dokladů přináší do Slovenského státního rozpočtu finance a v jakém množství. Tedy analyzovat zda se příjmy, které představují výběr DPH, zvýšily či nikoli. Bude-li zjištěno, že se tyto příjmy se po zavedení loterie pokladničních dokladů zvýšily, ověřit zda je toto zvýšení dopadem zavedení loterie pokladničních dokladů. Případně definovat skutečnosti, které ke zvýšení příjmů na DPH vedly.

Pokud bude zjištěno, že loterie do státního rozpočtu nepřináší zásadní příjem, kvantifikovat náklady na toto opatření a porovnat je s příjmem, který generuje. Tento krok má za cíl ověřit, zda loterie pokladničních dokladů není ztrátová a zda má smysl ji i nadále využívat nebo by bylo lepším řešením ji ukončit.

2 Metodika

Pro zpracování této práce využiji obecné metody vědecké práce. Především deskripci, komparaci a analýzu.

Nejprve prostuduji odbornou literaturu zahrnující jak tištěné odborné knihy a články, tak i internetové zdroje. Z těchto článků vyberu podstatné informace pro mou práci a pomocí deskripce objasním základní pojmy.

Poté pomocí komparace zhodnotím daňové systémy s důrazem na DPH u dvou vybraných zemí. Země, které zde budu srovnávat, vyplývají již ze zadání této práce. Jedná se o Českou republiku, pro kterou v závěru práce zformuluji doporučení a o Slovenskou republiku, kde byla loterie pokladničních dokladů v nedávné minulosti zavedena.

V dalším kroku provedu analýzu výběru DPH na Slovensku. V analýze budu zkoumat, zda tempo výběru DPH meziročně roste či klesá. Důvody pro pokles či růst podložím jednak vývojem HDP jako ukazatele vývoje dané ekonomiky, pokud zjistím, že je porušena závislost těchto dvou ukazatelů budu zkoumat, zda situace může být vysvětlena pomocí salda zahraničního obchodu. Ukazatele budu sledovat v období 2004-2014. Rok 2004 jsem zvolila z důvodu, že v tomto roce se stala Slovenská republika, stejně tak jako Česká republika, členem Evropské unie. Tímto přistoupením se změnili mnohé zákony a metodiky výpočtu daných ukazatelů. Proto budu abstrahovat od vývoje do roku 2004.

Pokud pomocí analýzy zjistím, že v letech 2013 a 2014 (v roce 2013 byla zavedena a probíhala po celý rok 2014) došlo ke zvýšenému výběru DPH, budu dále zkoumat, zda toto zvýšení bylo následkem zavedení loterie pokladničních dokladů, nebo z jiných důvodů. Ke zjištění těchto důvodů prostuduji změny v zákonech (především v zákonu o dani z přidané hodnoty). Poté pomocí deskripce přiblížím nejdůležitější z těchto změn čtenáři. V případě, že dojde k poklesu výběru DPH, který by předpovídal neúspěch loterie pokladničních dokladů, analyzuji, proč tento pokles nastal a zda má souvislost se zavedením loterie pokladničních dokladů.

Abych mohla DPH vysvětlovat pomocí hrubého domácího produktu a salda zahraničního obchodu je nezbytné definovat, co v sobě tyto pojmy zahrnují a také které z jejich podob budou využity.

Hrubý domácí produkt

Fuchs s Tulejou (2003, s. 64) uvádí definici produktu takto: „*Produkt je definován jako tržní hodnota finální produkce dosažené za jeden rok.*“. Další a poněkud rozsáhlejší definici uvádí Jurečka (2010, s. 27): „*Hrubý domácí produkt je součtem peněžních hodnot finálních (konečných) výrobků a služeb, vyprodukovaných během jednoho roku výrobními faktory alokovanými v dané zemi.*“ Dále dodává, že součástí těchto cen, v nichž je hrubý domácí produkt (dále již jen HDP) počítán jsou nepřímé daně (DPH a daň spotřební). Do výpočtu se naopak nezahrnují meziprodukty (polotovary), aby se zamezilo opakovanému započítávání (a tím umělému navyšování HDP). Proto do HDP zahrnujeme pouze hodnotu konečných statků. Autoři se tedy shodují na tom, že se jedná o hodnotu za jeden rok, z této hodnoty vylučují me-

zistupně výroby. I když je Jurečkova definice obsáhlejší v podstatě se autoři shodnou na tom jak HDP definovat.

Jurečka (2010, s. 29) udává, že HDP můžeme měřit ve dvou různých podobách – jako nominální nebo reálný. Nominální produkt je počítán v běžných cenách, tedy v cenách, které jsou na trhu v době, kdy produkt počítáme. Proti tomuto postupu stojí reálný produkt, který je počítán ve stálých cenách – tedy cenách očištěných o inflaci. Pro účely této práce bude použit HDP ve své nominální podobě. Zdůvodnění tohoto rozhodnutí bude zahrnuto v kapitole číslo 7. Reálný produkt vypočítáme dvěma způsoby. Prvním způsobem je, že jeho složky (výrobky, služby) oceníme stálými cenami zvoleného roku. Druhým způsobem je deflování – tedy očištění od inflačních vlivů. Deflování je proces, ve kterém hledáme reálnou hodnotu nominálního hrubého domácího produktu. A to tak, že ji dělíme cenovým indexem, který odráží inflaci.

Pro měření HDP bývají používány tři metody, které uvádí Jurečka (2010, s. 30, 31):

- výdajová metoda,
- důchodová metoda,
- metoda založená na sumarizaci přidaných hodnot.

V práci budu využívat data zveřejňované Slovenským statistickým úřadem, který využívá výdajovou metodu výpočtu HDP. Proto přiblížím výpočet pomocí této metody.

Výdajová metoda sčítá výdaje domácností (C), podniků (I), vlády (G) a zahraničních subjektů na nákup statků a služeb vyprodukovaných v dané zemi (NX), tedy rozdíl mezi vývozem ze země a dovozem do země. Sečtením uvedeného výčtu tedy dostaneme hrubý domácí produkt počítaný výdajovou metodou. Postup znázorňuje následující rovnice:

$$\text{Hrubý domácí produkt} = C + G + I + NX$$

Saldo zahraničního obchodu

Neumann (2010, s. 94) ve své knize píše, co vše je zahrnuto v pojmu platební bilance. Tvoří ji:

- obchodní bilance – zahrnuje vývoz a dovoz zboží,
- bilance služeb – zahrnuje vývoz a dovoz služeb,
- bilance výnosů – zahrnuje důchody z vlastnictví výrobních faktorů připadající domácím obyvatelům a využívaným v zahraničí a také důchody z výrobních faktorů patřící obyvatelům ostatních států využívaných v tuzemsku,
- běžné převody – obsahuje jednostranné transfery mezinárodním organizacím, dary a další.

Pro účely této práce využiji první dva ukazatele – tedy obchodní bilanci a bilanci služeb, které budu dále označovat jako saldo zahraničního obchodu (zahraniční obchod). Toto rozhodnutí jsem zvolila, protože údaje o mezinárodním obchodu vydávané Slovenským statistickým úřadem zahrnují právě tyto dvě položky.

Saldo zahraničního obchodu vypočteme podle následující rovnice:

$$\text{Saldo zahraničního obchodu} = (\text{export výrobků} + \text{export služeb}) - (\text{import výrobků} + \text{import služeb})$$

Zjednodušeně lze tedy říci, že saldo zahraničního obchodu dostaneme, pokud od exportu odečteme import.

Tyto ukazatele budu v práci znázorňovat pomocí tabulek a grafů, které usnadňují pochopení jejich vývoje. Grafy vytvořím ve dvou vyjádřeních. Jedná se o grafy v absolutním vyjádření pozorovaných veličin a grafy, které zachycují meziroční změny v %.

Základním předpokladem je, že vývoj výběru DPH kopíruje vývoj HDP. Tedy pokud HDP meziročně roste, je doprovázen meziročním růstem výběru DPH a naopak. Pokud bude tento předpoklad porušen, budu zkoumat, zda lze tento vývoj vysvětlit pomocí salda ZO. Pro definování ideálního vývoje je nezbytné identifikovat, zda je Slovensko proexportní nebo zda zde převládá import. Dle Štatistického úradu Slovenskej republiky (2015) byl v letech 2004-2008 převládající import. V roce 2009 došlo ke změně – export byl poprvé vyšší než import a u této situace již zůstalo.

V absolutních hodnotách tedy nárůst salda ZO (zvyšování kladných hodnot, snížení záporných hodnot) značí pokles importu a/nebo růst exportu – tato situace může vysvětlit snižující se výběr DPH. Naopak pokles salda ZO (snižování kladných hodnot, růst záporných) značí růst importu a/nebo pokles exportu – může tedy vysvětlit růst výběru DPH. Slovo může jsem užila záměrně, neboť na výběr DPH mají vliv i jiné faktory. Tedy vývoj DPH není závislý na vývoji salda ZO, pouze můžeme saldem ZO vysvětlit jeho vývoj.

V % vyjádření by křivka salda ZO měla mít protichůdný sklon než křivka výběru DPH. Situace v letech 2004-2008 mají následující vysvětlení: pokud se křivka pohybuje pod hodnotou 100 % a je rostoucí znamená to, že dovoz roste rychleji než vývoz – záporná hodnota salda ZO se tedy prohlubuje, je klesající. Je-li křivka nad hodnotou 100 % a je rostoucí, hovoříme o poklesu dovozu/ růstu vývozu. Saldo ZO se tedy přibližuje 0 – záporná hodnota se snižuje. Pokud křivka nad 100 % klesá, značí to opět prohlubování salda ZO směrem k záporné hodnotě – import tedy roste rychleji než export. Od roku 2009 již mají všechny hodnoty kladné vyjádření, vysvětlení situace je tedy o poznání snazší: rostoucí křivka zde značí, že dovoz roste pomaleji než vývoz (může tedy klesat tempo výběru DPH), naopak klesající křivka značí, že dovoz roste rychleji než vývoz.

Samotný vývoj křivky DPH je ukazatelem úspěšnosti redukce úniku na DPH. Pokud je opatření úspěšné, mělo by být doprovázeno zvýšeným tempem růstu DPH, tedy křivka by měla růst. Pokud křivka DPH klesá, značí to fakt, že se opatření nejspíše neosvědčilo a není dostatečně účinné. Pokles DPH může být samozřejmě také následkem klesajícího HDP.

V posledním kroku přistoupím ke komparaci příjmů a výdajů, které loterie pokladničních dokladů přináší. Pomocí této metody zjistím, zda je tento nástroj ziskový nebo ztrátový.

V závěru práce formuji doporučení ohledně využití tohoto nástroje v podmínkách České republiky a navrhnou zde další možná řešení pro minimalizace daňových úniků.

3 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále DPH) řadíme mezi daně nepřímé. Z tohoto důvodu se nejprve krátce zmíním o daních nepřímých, jejich rozdělení a principu rovnosti, který je pro ně charakteristický.

Široký (2008, s. 49) ve své publikaci uvádí, že nepřímé daně se od přímých liší mimo jiné v počtu subjektů, které vystupují při placení daně. U daní nepřímých je plátce i poplatník jednou osobou, naopak u daní nepřímých se tyto osoby od sebe liší. První osobou je zde plátce, ten odevzdává daň finančnímu úřadu. Druhou osobou je tedy poplatník, který daň uhradí ze své kapsy v ceně zboží nebo služby. Momentem zdanění se stává nákup zboží, či spotřeba služby, případně spotřeba komodity. Daně jsou neadresné, poplatník si často ani neuvědomí, kolik na dani zaplatí.

Ve výše zmíněné knize se Široký (2008, s. 170, 171) také zmiňuje o principu rovnosti, který je pro nepřímé daně a tedy i pro DPH charakteristický. Tento princip je uplatňován stejně vůči subjektům s rozdílnými příjmy a bohatstvím. Nepřímé daně – tedy spotřební daň i DPH dopadají stejně jak na domácnosti, kde tyto daně mají významný podíl na výdajích, tak na domácnosti, kde tvoří jen nepatrné procento výdajů. Znamená to tedy, že rovné zdanění působí minimálně negativně na fungování tržního mechanismu, nicméně neumožňuje využít daně pro přerozdělování.

3.1 Důvody pro daně nepřímé

Pro využití nepřímých daní jako příjmů do státního rozpočtu existuje hned několik důvodů. Kubátová (2010, s. 147) uvádí ve své knize mimo jiné následující:

- obtížnější daňové úniky,
- progresivní zdanění důchodů odrazuje poplatníky od práce, a proto jsou nepřímé daně méně distorzní,
- progresivní přímé zdanění snižuje úspory,
- spotřební daně mají nižší administrativní náklady než důchodové daně,
- mají v podmínkách nízké inflace větší výnosovou pružnost.

Zvláště v posledních letech se objevují názory, že zdanění práce je už příliš vysoké a že působí na zvyšující se nezaměstnanost. Proto je žádoucí zvyšovat nepřímé daně na úkor daní důchodových.

3.2 Přidaná hodnota

V rámci předchozího textu jsem zařadila daň z přidané hodnoty mezi daně nepřímé a vysvětlila, jaké jsou důvody pro využití nepřímých daní v příjmové stránce státního rozpočtu. Nyní bych ráda objasnila pojem přidaná hodnota, který je nezbytný pro pochopení, jak DPH funguje.

Přidanou hodnotu definuje ve své knize Hronová (2009, s. 24) jako hodnotu zboží a služeb, která byla přidána k původní hodnotě na konkrétním stupni zpracování. Přidaná hodnota tedy obsahuje hodnotu statků (materiál) a služeb, které byly spotřebovány během výroby. Dále nesmíme opomenout náklady ve formě odpisů, mezd, zisků, atd.

Podstatou DPH je zdanění přidané hodnoty – tedy hodnoty zboží, která je ke zboží přidávána na každém stupni výroby. Tento mechanismus odstraňuje duplicitu daně. Dani tedy podléhá jen nová výroba, výrobní vstupy se již podruhé nezdaňují. Na tuto myšlenku navazuje Kubátová (2010, s. 224) tím, že DPH má velkou výhodu – podíl daně v konečné ceně je stejný ve všech výrobcích a službách se stejnou sazbou. Přesněji řečeno se třemi sazbami, které zboží a služby rozdělují na produkty základní spotřeby a běžné spotřeby. Zboží základní spotřeby se dále dělí na první a druhou sníženou sazbu a patří sem zejména jídlo, léky, knihy a zboží pro kojence. Jedná se tedy o sazby 10 %, 15 % a 21 %.

3.3 Historie DPH a její současná potřeba pro EU

O historii DPH se zmiňuje Šindelka (2001), který říká, že daň z přidané hodnoty je v porovnání s jinými daněmi (příjmové daně) poněkud novější záležitostí. Můžeme říci, že jejím předchůdcem byla daň z obratu, ta ovšem nebyla dostatečně efektivní, protože nezohledňovala náklady výroby a prodeje, ale počítala se z konečné ceny. Záznamy o DPH se poprvé objevili v 18. století v Německu. I zde vycházela z daně z obratu. Další zmínka je opět z Německa, tentokrát z období mezi světovými válkami. Tato zmínka již hovoří o pokusech nahradit daní z přidané hodnoty daň z obratu.

První modifikace byla i přes německé pokusy provedena v Americe roku 1953, kdy zde byla přijata tzv. daň z podnikání. Jednalo se o modifikace daně z přidané hodnoty. Tato daň zde byla užívána 14 let.

V Evropě byl první úspěšný pokus zaznamenán ve Francii roku 1954. V tomto roce Francie přijala DPH do své daňové soustavy a částečně tak nahradila daň z obratu. Roku 1967 vydala Rada Evropského hospodářství direktivy, které obsahovaly nařízení implementovat DPH do národních daňových systémů všem zemím, které byly členem EHP.

Široký (2012, s. 132) ve své publikaci uvádí, že ve 21. století se tato daň již stala klíčovým prvkem daňových soustav většiny vyspělých zemí. Je natolik důležitá, že Evropská unie stanovila zavedení a existenci DPH jako jednu z podmínek členství, což ovlivňuje státy aspirující na členství a posiluje zastánce této daně v ostatních zemích. Z méně vyspělých zemí uvažují o jejím zavedení jen některé. Argumentem proti zavedení je jak náročná administrativa, která se týká velmi širokého okruhu plátců, tak i možné zvýšení cenové hladiny. V ČR došlo v roce 1993 k celkovému růstu spotřebitelských cen o 20,8 %. Z toho polovina se připisuje jednorázovému zvýšení cen v důsledku zavedení této daně a považuje se za neinflační cenový růst.

3.4 Vlastnosti DPH

Široký (2008, s. 178-180) zmiňuje, že DPH má jak kladné, tak záporné vlastnosti. DPH je velmi oblíbenou a často využívanou daní, o čemž svědčí i fakt, že výčet kladných vlastností je poněkud delší než výčet záporných. Z výše zmíněné publikace jsem vybrala pět kladných a tři záporné vlastnosti, které v následujícím textu zmíním. Jedná se o tyto vlastnosti:

- Neutralita – DPH je neutrální daní, což je důležité především pro výrobce, nicméně tato vlastnost může ovlivnit i spotřebitele. Umožňuje tedy zdanit spotřebu domácností a vylučuje přitom vstupy u výrobců. Na tuto vlastnost navazuje Kubátová (2010, s. 228) tím, že DPH je neutrální i díky tomu, že nediskriminuje komodity s více stupni výroby.
- Možnost zdanit služby – u DPH jsou ceny stejné jak pro plátce tak neplátce, pro poskytovatele služeb nevzniká problém vzniku rozdílů konečného spotřebitele a výrobní spotřeby. Zahrnutí služeb umožňuje rozšířit daňovou základnu a zvýšit tak daňový výnos nebo použít sazby nižší než u jednorázových daní.
- Výhodnost pro mezinárodní obchod – je umožněn vývoz bez daně.
- Odolnost proti daňovým únikům – jedná se o jednu z nejdůležitějších vlastností. Systém je velmi dobře promyšlen, protože účetnictví firem by na sebe v ideálním případě mělo navazovat. Co má dodavatel jako daň na výstupu, měl by mít jeho odběratel jako daň na vstupu.
- Spolehlivost výnosů pro stát – umožňuje zdanit spotřebu domácností a také rozšiřuje zdanění o služby, čímž přináší státu jistotu příjmu. Domácnosti budou spotřebovávat neustále. I pokud bude jejich příjem nulový, existuje zde autonomní spotřeba. Tato daň je jednou z nejodolnějších vůči daňovým únikům, což ještě tuto vlastnost podtrhuje a umocňuje.
- Náročnost přechodu na novou daň – proces je administrativně a politicky náročný, v zemích se stabilní ekonomikou je k jejímu prosazení potřeba silných politických tlaků. Kubátová (2010, s. 230) k tomuto problému dodává, že při přechodu na DPH se nabízí otázka, zda dodanit dříve nakoupené inputy, které budou spotřebovány v budoucnu (např. smlouvy na energie). Dále udává, že při přechodu na DPH je potřeba vytvořit registr plátců, což je velmi náročná činnost.
- Administrativní nákladnost fungování daně – pokud má daň fungovat a být účinná, musí být zvládnuta její náročná administrativa. Tato je náročná nejen pro stát, ale i pro plátce.
- Obavy ze zvýšení inflace - zvýšení daně oproti dosavadní dani z obrátu a obavy z hrozby zvýšení spotřebitelských cen.

3.5 Výpočet DPH

Jak vypočítat daň uvádí přímo zákon. Jediný přípustný postup je popsán v §37 ZDPH. Dle tohoto zákona vypočteme daň jako základ daně násobený sazbou daně. Vypočtenou daň můžeme zaokrouhlit matematicky na celé koruny. Dále zákon uvádí, jak vypočítat daň v případě, že na dokladu máme již cenu včetně daně. Postup je následující: cena včetně daně násobená zlomkem, v jehož čitateli je sazba daně (21; 15; 10) a ve jmenovateli součet údaje v čitateli zvětšený o 100 (121; 115; 110).

Jak vypočítat daňovou povinnost uvádí většina autorů velmi podobně. I přesto, že postupy výpočtu se mohou ve svých mezikrocích drobně lišit, vždy musíme dojít ke stejnému výsledku. Pro účely této práce se zaměřím na tuzemská plnění, která nepodléhají přenesené daňové povinnosti. Semerád (2012) ve svém článku popisuje obecný postup stanovení DPH, který uvádí na příkladu. Prodávající - plátce A, zde prodává zboží kupujícímu - plátcí B. Cenu zboží tvoří mimo jiné i DPH. Pro plátce B je částka DPH, která je zahrnuta v pořizovací ceně daní na vstupu. Pro plátce A je daní na výstupu. Pokud je daň na vstupu vyšší, než daň na výstupu vzniká nadměrný odpočet – plátce daně má nárok na jeho vrácení do 30 dnů od jeho vyměření. Je-li naopak daň na vstupu nižší než daň na výstupu je plátce povinen uhradit tuto daňovou povinnost do 25. dne následujícího měsíce, po měsíci kdy povinnost vznikla.

Dále bych chtěla ilustrovat výpočet podle Širokého (2008, s. 180), který uvádí, že v praxi se výpočet provádí rozdílovou metodou, nazývanou též jako fakturační. Tato vychází z odvodu salda DPH – jedná se tedy o rozdíl mezi DPH, která je zaplacená v rámci faktur dodavatelům a celkovou daňovou povinností, která vychází z prodaných výrobků a služeb a sazeb daně.

Jedním z možných výpočtů je například tento:

$$\begin{aligned} \text{Daňová povinnost} &= \text{daň na výstupu firmy} - \text{daň na vstupu firmy} = \\ &= (\text{výstup firmy} * \text{daňová sazba v \%}) - (\text{vstupy firmy} * \text{daňová sazba v \%}) \end{aligned}$$

V obou případech se jedná prakticky o stejný postup. V prvním případě je ilustrován na jednom nákupu zboží či služby a je vysvětlen až do bodu podání přiznání. V druhém případě může být vztažen na celkové plnění.

3.6 Předmět daně, obrat

Dle §2 ZDPH je **předmětem** této daně dodání zboží, převod nebo přechod nemovitosti, poskytnutí služby za úplatu s místem plnění v tuzemsku. Dále také pořízení zboží či dopravního prostředku z jiného členského státu. Posledním bodem je dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Podle §3 rozumíme tuzemskem území České republiky a členským státem stát, který je členem Evropské unie.

Zákon dále vymezuje pojmy **úplatná částka**. V §4ZDPH tuto definuje jako „úplatnou částku v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazující peníze nebo hodnotu poskytnutého nepeněžního plnění“.

V §13 ZDPH je dále definováno, co se rozumí pojmy **dodání zboží a převod nemovitosti**. „Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Převodem nemovitosti se rozumí převod nemovitosti, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření.“

Autoři Pitner a Benda (2013, s. 83) dále tento paragraf rozvádí o vysvětlení, kdy hovoříme o dodání zboží. Dle autorů o dodání zboží hovoříme tehdy, i když je odložen přechod vlastnictví – například když k přechodu vlastnictví dochází až po zaplacení poslední splátky nebo konečné sumy. V tomto případě se o dodání zboží jedná pod podmínkou, že kupující převezme zboží a může s ním nakládat jako vlastník – například jej může prodat.

Poskytnutí služby je vysvětlováno v §14 ZDPH. Pro účely tohoto zákona jsou poskytnutím služby všechny činnosti, které se neřadí do dodání zboží nebo převodu nemovitosti. Na prvních místech výčtu zákon zmiňuje především převod práv, poskytnutí práva využití věci, vznik či zánik věcného břemene, přijetí závazku zdravot se určitého jednání a další.

ZDPH v §4a vymezuje pojem **obrat** jako „souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za dodání zboží, poskytnutí služby a převod nemovitosti s místem plnění v tuzemsku“.

Výše obratu je částka, která rozhoduje nejen o povinné registraci plátce, ale také o zrušení registrace a stanovení délky zdaňovacího období. V roce 2009 nastala u této části zákona (částky počítané do obratu) podstatná změna – již není důležitý způsob, jakým osoba povinná k dani částku zaúčtuje či zaeviduje, ale skutečnost že se jedná o úplatu za danou ekonomickou činnost. Do obratu se tedy počítají úplaty za uskutečněná plnění (jak zdanitelná, tak s nárokem na odpočet daně) k datu jejich uskutečnění. Do obratu se dále zahrnuje záloha ke dni uskutečnění plnění, naopak se do něj nezahrnují úplaty s místem plnění mimo tuzemsko. Také se do něj nezahrnují úplaty za prodej dlouhodobého majetku, pozemků a odpisovaného nehmotného majetku.

3.7 Osoby povinné k dani, plátce daně

§5 ZDPH definuje **osoby povinné k dani** jako fyzické nebo právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost. Dále říká, že touto osobou může být i právnická osoba, která nebyla zřízena za účelem podnikání, uskutečňuje-li ekonomickou činnost – jedná se tedy o veřejně prospěšné poplatníky (dříve neziskové organizace).

Dále je v §6 ZDPH rozváděno, kdo je tzv. **plátce**. Podle zákona se jedná o osoby povinné k dani, se sídlem v tuzemsku, jejichž obrat za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců překročil částku 1 000 000 Kč. Výjimkou jsou osoby, které uskutečňují pouze plnění od daně osvobozené bez nároku na odpočet. Osoba výše uvedená je podle §94 povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, kdy se stala plátcem.

Pitner a Benda (2013, s. 47) k tomuto § dodávají, že pokud osoba povinná k dani překročí stanovenou částku a nesplní povinnost registrovat se jako plátce, je

zpětně zaregistrována správcem daně – tedy k datu, kdy se podle zákona měla stát plátcem. Za toto období musí podat dodatečné daňové přiznání. Za pozdní podání daňového přiznání a pozdní úhradu daně vzniknou tomuto plátcovi sankce.

3.8 Zdaňovací období, povinnost přiznat daň

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Dále může být zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí – pokud plátcův obrat nepřesáhne za dobu bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 10 000 000 Kč. Tyto ustanovení najdeme v §99 ZDPH a §99a.

Povinnost přiznat daň a pojem uskutečnění zdanitelného plnění objasňuje §21 ZDPH, který říká: „*daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to ke dni, který nastane dříve,...*“. Plátce je povinen tuto přiznanou daň uvést do daňového přiznání za dané zdaňovací období. Povinnost vzniká přijetím jakékoli úplaty – jak úhradou předem či přijetím částečné úhrady, tak i přijetím zálohy nebo dotace k ceně.

3.9 Daňové doklady a jejich náležitosti

V novele platné od 1. 1. 2013 implementací směrnice Rady 2010/45/EU došlo ke změně týkající se širšího využití elektronických systémů pro vystavování, předávání a uchování daňových dokladů. Tyto změny měly za úkol pomoci snížit nadměrné administrativní zatížení v podnikatelské sféře.

Nejprve je nezbytné definovat co to **daňový doklad** je. Přesnou definici najdeme v §26 ZDPH, který říká, že daňovým dokladem je písemnost, která splňuje podmínky stanovené zákonem. Dále říká, že daňový doklad může mít jak listinnou tak elektronickou podobu. Elektronickou podobu má doklad, pokud je vystaven a doručen elektronicky. S použitím daňového dokladu v této podobě musí souhlasit osoba, pro kterou je doklad vystavován. Pitner, Benda (2013, s. 125) rozvádí, že není definován způsob udělení tohoto souhlasu, a to ani ve směrnici o DPH. V §26 je dále uvedeno, že za správnost dokladů odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje. Další nezbytnou podmínkou je podle §28, že daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů od dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečněné plnění.

Náležitosti, které musí daňové doklady obsahovat, definuje §29 ZDPH, dále se §30 a §30a zabývají zjednodušenými daňovými doklady a náležitostmi, které tyto doklady obsahovat nemusí. Úplný daňový doklad musí obsahovat: osobu, která uskutečňuje plnění a její DIČ, označení osoby pro kterou se plnění uskutečňuje a její DIČ, evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, den vystavení dokladu, den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, jednotkovou cenu bez daně a slevu, základ daně, sazbu daně a výši daně uvedenou v Kč. §30 ZDPH říká, že zjednodušený daňový doklad může být vystaven na částku nepřevyšující 10 000 Kč. Dále je v §30a uvedeno, že tento doklad nemusí obsahovat osobu, pro

kteřou se uskutečňuje plnění a její DIC, jednotkovou cenu bez daně, základ daně a výši daně.

Zákon nezapomíná ani na zajištění věrohodnosti a neporušenosti dokladů. V §34 ZDPH uvádí nutnost zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti dokladu od jeho vystavení až do konce lhůty stanovené pro jeho uchování. Tato lhůta je dále definována v §35. Lhůta činí 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo.

Pitner s Bendou (2013, s. 337) vysvětlují §100 a říkají, že plátce je povinen vést evidenci údajů, které jsou nezbytné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby bylo možno sestavit daňové přiznání a stanovit daňovou povinnost. Evidence tedy musí odpovídat jednotlivým řádkům daňového přiznání vydaného Ministerstvem financí pro aktuální rok.

3.10 Základ daně, sazba daně

Co se rozumí **základem daně** udává §36 ZDPH, který říká že „základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně, jiné daně a cla.“

Zubařová (2012, s. 26) uvádí, že používání různých daňových sazeb je spojeno s daňovou technikou – tedy že sazby daně jsou významným nástrojem daňové politiky. Sazba daně určuje, jak velká bude částka zaplacená jako daň pro každý subjekt. K 1. 1. 2015 doznaly sazby daně změnám. Ke dvěma stávajícím sazbám byla přidána třetí tzv. druhá snížená sazba daně. Zákon tedy v §47 ZDPH uvádí tři sazby daně: základní ve výši 21 %, první sníženou ve výši 15 % a druhou sníženou ve výši 10 %. S přidáním třetí sazby se tedy změnila sazba především u kojenecké výživy, léků, veterinárních léčiv a knih – tyto byli přeřazeny do seznamu zboží podléhajícího druhé snížené sazbě.

3.11 Elektronická forma daňového přiznání.

Zákon v §101a ZDPH ustanovuje, že plátce je povinen podat elektronicky na elektronickou adresu podatelny daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, hlášení a přílohy k daňovým přiznáním. Přihláška k registraci a oznámení o změně údajů se podávají pouze elektronicky. Fyzické osoby nemusí podávat elektronické daňové přiznání – mohou ho podat v papírové podobě na svém finančním úřadu za podmínky, že jejich obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhne 6 000 000 Kč.

Pokud vznikne nadměrný odpočet má plátce nárok na jeho vrácení a to bez žádosti. Přeplatek se vrátí, pokud je vyšší než 100 Kč do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

4 Porovnání daňových systémů v ČR a SR s důrazem na DPH

Zubařová (2012, s. 97, 98) udává, že jednoduchý daňový systém s širokým základem daně a nízkými sazbami vede k menšímu počtu ekonomických distorzí. Dále přispívá k větší jistotě pro daňové poplatníky i k nižším administrativním nákladům. I přesto, že se jednotlivé země liší v pohledu na prioritní vlastnosti daňového systému, existuje všeobecně uznávaná shoda při pohledu na horizontální spravedlnost – a to sice, že speciální daňové výjimky, úlevy a zvláštní režimy narušují princip horizontální spravedlnosti. Co se týká odstraňování daňových překážek pro růst, existují názory, že složitost a nadměrné daňové výjimky vytváří nejistotu a motivují podnikatelské subjekty k přerušování investic a tím vytváří překážky pro ekonomický růst. Posledním z výčtu bodů jsou efektivnější základy daně. Tento princip souvisí s otázkou, zda je efektivnější zdaňovat spotřebu nebo příjem. Efektivnost daňových systémů v mnoha zemích je postavena mimo jiné na tom, že byly nahrazeny různé spotřební daně daní z přidané hodnoty.

Jak již bylo vysvětleno výše podstatou DPH je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží či služby, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupené komodity. Mechanismus daně odstraňuje duplicitu, na daň již jednou zaplacenou v ceně nakoupeného zboží či služby se daň již znovu neuvazuje. Daň je tak vhodná pro mezinárodní transakce, jelikož je vůči nim neutrální

Široký (2012, s. 158) uvádí výčet prvků, které jsou povinně zavedeny pro usnadnění vzájemného obchodu a kontroly v EU:

- daňové identifikační číslo,
- datový systém VIES,
- kontrolní statistický systém Intrast.

Daňové systémy obou zemí jsou velmi podobné. Obsahují jak přímé, tak nepřímé daně, které jsou spravovány místními správci daně. Oba systémy obsahují jako hlavní daně daň z příjmů, DPH, daň spotřební. Daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti byla na Slovensku zrušena již v roce 2004. V ČR byly tyto daně přesunuty pod hlavičku daně z příjmu až k 31. 12. 2013.

4.1 Česká republika

Zákonodárnou moc v ČR představuje dvoukomorový parlament: Poslanecká sněmovna (200 poslanců) a Senát (81 senátorů). Hlavou státu je prezident (Miloš Zeman). Území republiky se dělí na 14 vyšších samosprávných celků (krajů). Přichystal (2005) ve svém článku uvádí, že ČR vstoupila do EU v roce 2004. Euro zde stále nebylo zavedeno, měnou zůstává Česká koruna.

O daňové soustavě ČR píše Široký (2012, s. 234) že ji tvoří DPH, spotřební daně včetně energetických daní, daně z příjmů. Mezi další odvody daňového charak-

teru patří zejména pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění a místní poplatky.

Předmětem nepřímých daní jsou po věcné stránce čtyři typy zdanitelných plnění: dodání zboží a převod či přechod nemovitostí, poskytnutí i přijetí služeb, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží. Základní sazba daně je 21 %, první snížená 15 % - uplatňuje se u základních potravin, novin, časopisů, zdravotní a sociální péče a druhá snížená 10 % využívaná pro knihy, léky včetně veterinárních léčiv a potřeby pro kojence.

4.2 Slovensko

Slovenská republika je pluralitním státem s jednokomorovým parlamentem a prezidentem (Andrej Kiska). Správní členění země je na 8 krajů. O vstupu Slovenska do EU a dalším vývoji hovoří ve svém článku Neved'alová (2014), která píše, že Slovensko přistoupilo k EU v roce 2004, s účinností od 1. 1. 2009 zavedlo euro.

I o daňové soustavě v této zemi se zmiňuje Široký (2012, s. 329). Udává, že daňovou soustavu Slovenské republiky legislativně vymezují: zákon o dani z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty, šest zákonů o spotřebních daních a zákon o místních daních a místním poplatku za komunální odpady a drobné stavební odpady. Mezi důležité odvoody daňového charakteru patří zejména pojistné sociálního pojištění.

Limit obratu, od kterého se ekonomické subjekty musí zaregistrovat jako plátce daně z přidané hodnoty činí 49 790 eur za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Předmětem daně je dodání zboží za protihodnotu uskutečněnou zdanitelnou osobou na Slovensku, poskytnutí služby za protihodnotu uskutečněnou zdanitelnou osobou, pořízení zboží za protihodnotu z jiného členského státu a dovoz zboží.

Uplatňuje se základní sazba daně ve výši 20 % a snížená sazba 10 %, která platí pro léky, sacharin, farmaceutické výrobky, sanitární výrobky, dámskou hygienu, tištěné knihy, obrázkové knihy pro děti a pomůcky pro handicapované.

4.3 Porovnání

V následující tabulce je přehled sazeb DPH v České a Slovenské republice. Pro účely této práce je zbytečné porovnávat všechny daně, proto jsem zvolila pouze sazby DPH.

Tab. 1 Přehled sazeb DPH

přehled vybraných sazeb daně v ČR a SR		
sazba	ČR	SR
běžná	21 %	20 %
1. snížená	10 %	-
2. snížená	15 %	10 %

Zdroj: zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o dani z přidané hodnoty

Sazby DPH jsou na Slovensku standardně rozděleny na základní a sníženou. V České republice byla od 1. 1. 2015 zavedena sazba třetí. I přesto že máme tři sazby daně, Slovenská republika má u DPH nižší daňové zatížení.

Rozdílem je i limit obratu, který je hranicí pro povinnou registraci. V obou zemích se obrat počítá za po sobě jdoucích 12 měsíců. V České republice je tato částka 1 000 000 Kč. Na Slovensku limit činí 49 790 eur, tedy v přepočtu kurzem ČNB k 31. 3. 2015 (27,525/EUR) 1 370 470 Kč. Limit je na Slovensku tedy o 370 470 Kč vyšší než v ČR.

Dalším rozdílným limitem je limit pro možnost aplikace čtvrtletního zdaňovacího období. V České republice je tato hranice stanovena na 10 000 000 Kč. Na Slovensku potom na 100 000 eur – tedy po přepočtu stejným kurzem jako výše na 27 525 000 Kč. Limit je tedy téměř trojnásobný.

5 Daňové úniky a daňová kontrola

Podle Martineze (1995, s. 7) je daňovým únikem takové chování, kdy se subjekt záměrně vyhýbá placení daně, nebo její části nezákonným způsobem. Jedná se tedy o porušení zákona, které má za cíl vyhnout se placení daně, nebo její části i přesto, že zákonodárce neměl tuto možnost na mysli.

Daňové úniky dělí většina autorů na legální a nelegální (Marinez, 1995 s. 9, Široký, 2008, s. 241). Oba tito autoři se shodnou i v tom, co představuje legální daňový únik a co nelegální. Široký (2008 s. 241, 242, 251) uvádí, že legální daňový únik, neboli tax avoidance (vyhýbání se placení daní) představuje takové aktivity, které jsou legální, i když mohou být v rozporu s tím, co zákonodárce původně zamýšlel. Jedná se tedy vlastně o efektivní daňovou optimalizaci. Prostředkem je zde využívání všech možných výjimek a daňových úlev, ale také znalost a využití mezer v daňových zákonech. Martinez (1995, s. 9) udává dva významy legálního daňového úniku. Prvním z nich je tzv. podhodnocení předmětu zdanění, které může vzniknout upřednostňováním výhodných daňových režimů. Jako druhý případ udává totéž co Široký.

Široký (2008, s. 242) říká, že proti legálním únikům stojí daňové úniky nelegální – tax evasion. Za tyto úniky může být subjekt potrestán. Ve většině případů se tyto úniky trestají uložením pokuty nebo penále a samozřejmě doměřením daně. Malá část těchto činů je klasifikována jako trestný čin. Aby se tak mohlo stát, je nutné prokázat subjektu, že se jednalo o úmyslný čin a současně že vzniklá škoda dosáhla určené hranice.

Úniky, které se týkají přímo daně z přidané hodnoty, se podle Martineze (1995, s. 10) nejčastěji uskutečňují jako krácení tržeb, špatné zařazení zboží či služeb do příslušné daňové sazby, nesprávné uplatnění osvobození od DPH (při vývozu a dovozu, poskytnutí služby mimo území EU). Dalším, často užívaným podvodným jednáním je organizování podvodných řetězců firem za cílem nárokování nadměrného odpočtu daně.

5.1 Měření daňových úniků

Jak měřit rozsah daňových úniků uvádí Široký (2008, s. 248). Říká, že tento proces je velmi složitý a někdy je přesná kvantifikace nemožná. Pro měření se používá například metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků. Tato stojí na průzkumech veřejného mínění, které zkoumají, jak společnost vnímá daňové delikty. Další metody jsou například sociologické průzkumy nebo hloubkové daňové kontroly prováděné na velkém vzorku plátců daně. Poslední zde zmíněnou možností měření jsou aproximační metody, které jsou založeny na odhadech stínové ekonomiky.

5.2 Daňové úniky a optimální zdanění

Zubal'ová (2012, s. 122, 123) říká, že optimální zdanění by mělo zahrnovat nejen výběr optimálních daňových nástrojů ale i systém jejich vymáhání. V mnoha zemích (především těch, které jsou ve fázi transformace) tvoří daňové úniky velkou část ekonomického systému. V těchto případech jsou daňové úniky obecně považovány za racionální reakci okolí na slabý státní aparát. Daňové úniky mají velmi podobné účinky jako korupce – omezují výběr daní a podkopávají fiskální politiku. Navíc jsou daňové úniky a korupce propojeny – především z pohledu snižování daňových úniků, kdy boj proti korupci může být jedním z nejdůležitějších opatření.

Rozhodnutí poplatníka k daňovému úniku tedy může být čistě racionální volbou. Jeho rozhodnutí závisí na pravděpodobnosti dopadení, výši daňového zatížení a také na postoji daného poplatníka k riziku. M. Allingham a A. Sandmo (1972) byli mezi prvními kteří analyzovali rozhodnutí jednotlivce o tom v jaké míře má dodržovat daňové zákony. Z jejich analýzy vyplývá, že zvýšení sazby daně působí na daňové úniky dvěma směry. Na jedné straně se projeví substituční efekt – při zvýšení sazby má poplatník tendenci ke snižování přiznaných příjmů nebo tržeb (daňové úniky se zvýší). Na druhou stranu zvýšená sazba daně sníží celkový příjem poplatníka, a proto bude mít vyšší averzi k riziku. Tyto efekty působí proti sobě a v konečném důsledku poplatník nezvýší daňové úniky v očekávané míře.

5.3 Daňová kontrola

Dubšeková (2011) ve svém článku popisuje, že daňová kontrola v sobě ukrývá dva pojmy. Prvním z nich jsou daně, druhým kontrola. Daně jsou spojovány s poplatníkem, který je vypočítává, přiznává a platí. Kontrola je naopak spojena se státní mocí, která skrze finanční úřady kontroluje poplatníky, zda zaplatili daně a nedopustili se některého z daňových deliktů. S tímto názorem souhlasí i Zatloukal T. (2011, s. VII, s. 1), který ve své knize uvádí, že daňová kontrola je nástrojem státní moci, která slouží ke zjišťování a stanovování daňové povinnosti u daňových subjektů. Dále uvádí, že již pouhá existence daňové kontroly motivuje poplatníky k plnění daňových povinností. Daňová kontrola má větší přesah, než pouhou kontrolu odvedených daní. Zasahuje také do oblastí jako jsou místní příslušnost, zastupování, dodržování lhůt, vedení dokumentace, dokazování a svědecké výpovědi.

Daňovou kontrolu můžeme označit jako jeden z klíčových institutů daňového řízení. Její význam pro správu daní je dán tím, že v tuzemsku jsou daně vybírány na principu samovyměření. To znamená, že daňový subjekt je povinen sám daň vypočítat, přiznat, uhradit a v případě potřeby také doložit. Protože placení daní je značně nepopulární je daňová kontrola nutná. Bez její existence by subjekty bezpochyby daně neodváděli.

Cílem daňové kontroly je tedy zamezit daňovým únikům a to pomocí správného zjištění a stanovení daně.

5.3.1 Funkce daňové kontroly

Zatloukal T. (2011, s. 2) uvádí ve své knize i funkce daňové kontroly. První zde zmíněnou funkcí, která již byla výše naznačena, je funkce preventivní. Tato se snaží odradit daňové subjekty od společensky nežádoucího chování – zatajování příjmů a fingování nákladů, což způsobuje snižování daňové povinnosti. Na tuto funkci je přímo navázána funkce eliminační. Její podstatou je budoucí náprava jednotlivých, doposud nesprávně uplatňovaných postupů u kontrolovaného subjektu. Tato funkce tedy tvoří „sítu“ přes které by neměly projít nedostatky, jako jsou chybné posouzení daňového zařazení nákladů, špatně uplatňované sazby daně atd. Další funkcí je funkce inspekční, která spočívá v objektivním zjišťování a vyhodnocování přiznané daně subjektem s ohledem na požadavky správného zjištění a stanovení daně. Poslední zde zmíněnou funkcí bude funkce ochranná. Zde se realizuje samotná fiskální funkce daní – získávání financí do veřejného rozpočtu.

5.3.2 Místo a maximální doba provedení daňové kontroly, osoby zúčastněné na daňové kontrole

Daňová kontrola se podle §85 daňového řádu provádí u daňového subjektu, nebo na takovém místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Zatloukal (2011, s. 48-50) upřesňuje judikaturu. Říká, že z ní vyplývá fakt, že mezi zásadní kritéria pro určení místa kontroly patří rozsah kontrolovaných písemností, časová náročnost kontroly a dostupnost daného místa pro správce daně. Většinou jsou za nejvhodnější místo určeny prostory kontrolovaného subjektu – ne vždy jde o sídlo. Jde tedy o místo, kde má subjekt shromážděny podklady, které prokazují hospodářské a účetní operace a kde jsou k dispozici příslušní pracovníci, kteří mohou v případě potřeby poskytnout vysvětlení. Tento fakt zmiňuje i §86 daňového řádu, který dává subjektu za povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provedení daňové kontroly. Pokud ovšem daňový subjekt nedisponuje vhodným místem, správce daně mu podle zákona nesmí nařídit, aby takové místo zajistil – například pronajal. V těchto případech je možné kontrolu provést v sídle správce daně. V tomto případě má subjekt za povinnost zapůjčit správci daně vyžádané doklady a další věci, které jsou nezbytné pro správu daně.

Maximální doba pro provedení daňové kontroly se odvozuje ze zákona nepřímo – je odvozována z obecné prekluzivní lhůty, po jejímž uplynutí již nelze daň doměřit. Dle daňového řádu §148 je prekluzivní lhůta tři roky ode dne, kdy byl úkon učiněn.

Autor uvádí, že povinně se daňové kontroly musí účastnit daňový subjekt a pověřenými pracovníci správce daně. Dále se kontroly mohou účastnit, je-li to potřeba, odborní konzultanti, případně třetí osoby.

5.3.3 Trestně právní následky daňové kontroly

Zatloukal (2011, s. 264, 265) také zmiňuje následky daňové kontroly. S neodvedením daně může být za určitých okolností spojen nejen postih ve formě

doměření daně, ale také může být udělena trestněprávní sankce. Správci daně jsou totiž povinni oznamovat orgánům činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu. Podle statistik ministerstva financí se nejčastěji jedná o činy jako je neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení či zdravotního pojištění.

5.4 DPH a daňová kontrola

Zatloukal (2011, s. 187) upozorňuje na fakt, že prováděcí vyhláška ani zákon o účetnictví nestanovují povinnost členit výnosy na ty, které tvoří základ daně uskutečněných zdanitelných plnění a na ty které nikoli. Účetní předpisy umožňují zaznamenávání výnosů různými způsoby – daňový subjekt si vybere ten, který mu nejlépe vyhovuje. Tento fakt vede k tomu, že kontrolovaný subjekt má řadu výnosových účtů bez zřejmé vazby na DPH. Tato skutečnost značně znesnadňuje provádění daňových kontrol. Výsledkem provedené kontroly může být zjištění, že souhrn základů daně vyplývající z daňových přiznání je vyšší, nebo naopak nižší než výnosy uvedené v účetnictví. V prvním případě to může znamenat, že ne všechny výnosy jsou v účetnictví zachyceny. Naopak v druhém případě se bude nejspíše jednat o fakt, že byla odvedena nižší DPH.

Jedním z možných způsobů úniku DPH je podle Martineze (1995, s. 39) pokus o nadhodnocení odpočtů daně na vstupu. Tento fakt vzniká především proto, že DPH z výstupu se platí až po odečtení DPH na vstupu. Odbor 25 MF (2013) udává další z možností, která souvisí s uplatňováním odpočtu při operacích, kde uplatněn být nemůže – například nákup pro osobní spotřebu. Dále udává jako možnost daňového úniku nepřiznání tržby, čímž subjekt snižuje svou daň na výstupu. Velké, organizované úniky na DPH tzv. karuselové obchody jsou také prováděny v řetězcích odběratelů a dodavatelů, kdy zboží putuje v rámci EU z jedné členské země do druhé. Jeden z dodavatelů DPH neodvede, nicméně odběratel tohoto subjektu si uplatní nárok na odpočet daně. Stát tak musí vrátit DPH, které nikdy neobdržel. Subjekt, který daň neodvedl, ve většině případů zaniká z důvodu insolvence.

Odbor 25 MF (2013) dále uvádí výčet prvků, které znesnadňují daňovou kontrolu. Jedná se o velké množství sazeb DPH – tento prvek je spojen s únikem typu špatného zařazení zboží či služby pod nižší sazbu. Dále jde o výjimky ze systému, které vedou k zneprůhlednění celého daňového systému. Posledním zmíněným prvkem jsou příliš vysoké sazby DPH, které vedou ke zvýšení ilegální aktivity.

5.4.1 Řešení daňových úniků na DPH

Loterie pokladničních dokladů bezpochyby patří k možným řešením úniků na DPH. Loterie má zabránit nepřiznávání či krácení tržeb, což zvyšuje daň na výstupu u již registrovaných subjektů a také znemožní umělé snižování obratu a vyhýbání se registraci k DPH.

Další možnosti řešení uvádí ve svém článku Tožička (2012), který se zabývá daňovými úniky pomocí daňových rájů a off-sharových center. Řešení tohoto problému vidí především ve zlepšení práce finančních úřadů. Navrhuje jejich rozšíře-

ní, aby existovaly kapacity pro kontrolu velkých firem. Především navrhuje kontrolovat obchody se zahraničními odbočkami těchto firem.

Odbor 25 MF (2013) vidí jako ideální řešení pomocí analytické podpory. Tato by měla mimo jiné pomoci zaměřit kontrolní kapacity na rizikové případy. Dále navrhuje vybudování centra pro koordinaci případů hodných zvláštního zřetele.

Dalším způsobem řešení daňových úniků jsou daňové kobry, které fungují jak v ČR, tak na Slovensku. Na Slovensku byl tento projekt spuštěn v červenci 2012. Ministerstvo financí Slovenské republiky (2014, s. 57) ve svém programu stability na roky 2014 – 2017 uvádí, že daňová kobra je projekt, v rámci kterého finanční správa ve spolupráci s policií a prokuraturou řeší problémy závažných daňových podvodů. Dle zpráv ministerstva financí Slovenské republiky (2012) se daňové kobře podařilo například zabránit uplatnění nadměrného odpočtu ve výši 20 milionů eur při fiktivním obchodování s niklem, dalším zmiňovaným úspěchem je zadržení neoprávněně nárokovaného nadměrného odpočtu ve výši 3 miliony eur při obchodech s kukuřicí a řepkou olejkou.

Tiskové oddělení Ministerstva financí ČR (2014) uvádí, že v ČR byl tento projekt spuštěn v červnu 2014. Členové tohoto útvaru se primárně zabývají identifikací, odhalováním a potíráním daňových úniků. Do tohoto útvaru je zapojena policie ČR – konkrétněji Útvar odhalování korupce a finanční kriminality a jednotky mobilního dohledu. Kromě policie ČR zde působí i správce daně, analytici metodik v oboru daňové problematiky a specialista na zajišťování výnosů z trestné činnosti. Dále se projektu účastní celní správa – v podobě specialisty z Útvaru pátrání a analýzy. V „Kobře“ je také zapojena daňová správa.

6 Loterie pokladničních dokladů

Loterie pokladničních dokladů, známá také pod jménem účtenková loterie byla na Slovensku spuštěna 20. 9. 2013. Na Slovensku je též označována jako „Národná bločková lotéria“. Společnost Tipos (2013) uvádí, že loterie je upravena zákonem č. 171/2005 o hazardných hrách, podle kterého se jedná o loterijní hru a proto ji mohou hrát pouze hráči starší 18 let. Další podmínkou pro účast v této loterii je účtenka z registrační pokladny, která zní na částku minimálně 1 euro a není starší než dva měsíce.

Registrační pokladny vybavené fiskální pamětí byly na Slovensku zavedeny již v roce 2008, jejich používání bylo zákonem 289/2008 Z.z o používání elektronickéj registračnej pokladnice bezpodmínečně vyžadováno od 1. 3. 2009 kdy se tento zákon stal účinným v plném rozsahu. Tento zákon přesně definuje vybavení a funkce těchto pokladen. U pokladen se tedy nejedná o žádnou novinku, ani dodatečný náklad pro podnikatele. Registrační pokladny tedy s loterií pokladničních dokladů neodmyslitelně souvisí, nicméně nebyly žádným nákladem při jejím spuštění.

Slovenská republika není prvním státem, který se rozhodl tohoto nástroje využít. Tato metoda je používána například na Maltě či na Taiwanu. Systém funguje na principu registračních pokladen a přenesení kontroly na obyvatelstvo. Prodejce je povinen vydávat ke každému nákupu účtenku z registrační pokladny, která je vybavena fiskální pamětí. Občané jsou motivováni ke sběru a registraci těchto dokladů pomocí loterie. V této loterie jsou každý týden vylosováni výherci. Jedná se o 100 vylosovaných účtenek, které vyhrají 100 eur. Každý týden se tedy hraje o celkovou částku 10 000 eur. Každou účtenku, znějící na částku vyšší než 1 euro může její majitel zaregistrovat do loterie a tím zvyšuje svou šanci na výhru. Účtenky jsou registrovány pomocí internetu, pokladen vybraných partnerů nebo mobilních telefonů.

6.1 Státy využívající loterii pokladničních dokladů

Mezi prvními státy, které loterii pokladničních dokladů zavedly, byl Taiwan. V této zemi má loterie velký úspěch, proto se mu budu v této práci krátce věnovat. Dále zmíním několik dalších zemí, ve kterých v současnosti loterie pokladničních dokladů probíhá.

O loterii na Taiwanu píše ve svém článku Boldocká (2012), která říká, že Taiwan je zemí, ve které účtenková loterie funguje více než padesát let. Délka fungování svědčí o tom, že tento nástroj může být velmi účinný, pokud je použit s rozumem. V této zemi je zcela normální platit daně a i díky tomuto trendu si země může dovolit velmi nízkou sazbu DPH, která činí pouhých 5 %. Stejně jako je pro místní obyvatelstvo zcela samozřejmé platit daně, je i zcela běžné sbírat účtenky z nákupů a registrovat je do soutěže. Taiwan dosahuje úspěch nejen díky místní mentalitě (soutěže a loterie jsou zde velmi oblíbené), ale také díky vysoké motiva-

ci. Nejvyšší možnou výhrou, kterou lze získat při úplné shodě vylosovaného čísla (8 číslic) a čísel na účtence je 10 miliónů taiwanských dolarů.

Dalším státem, který je nám tentokrát geograficky velmi blízko, je členem EU a využívá loterie pokladničních dokladů je Chorvatsko. Systém, který funguje v této zemi, popisuje v jednom ze svých článků Michl (2014). Chorvatsko také využívá systému slosovateľných účtenek, a také zde funguje elektronická evidence tržeb. Díky tomuto opatření zde začali podnikatelé během dvou let od zavedení přiznávat o 110 % větší příjem. Systém je založen na principu porovnání dvou podobně situovaných podniků (místo, velikost). Pokud některý z podniků vykazuje výrazně nižší zisky, než podnik podobně situovaný dříve či později k němu zamíří finanční kontrola.

Dalším státem, ve kterém je loterie pokladničních dokladů zavedena poměrně dlouhou dobu je Malta. Systémem na Maltě se ve svém článku zabývá Buchláková (2013). Na Maltě byla loterie pokladničních dokladů zavedena v roce 2004. Místní vláda jí dala název „Maltco Lotéria“ a koná se každý měsíc. Lidé musí svou účtenku zaslat do 10. dne daného měsíce. Výhry se vyplácí jako násobky částky uvedené na účtence. Maximálně může jít o sto násobek dané částky. Nejvyšší dosud vyplacená výhra je ve výši 11 000 eur (vyhrála účtenka znějící na částku 148 eur).

Autorka se ve svém článku také zmiňuje o Itálii, kde má loterie velmi specifickou podobu. Zde není možnost vyhrát peníze, ale pracovní místo. Systém zde funguje od listopadu roku 2012 a vztahuje se pouze na supermarkety. Slosovateľné jsou lístky znějící na částku vyšší než 30 eur. Výherce může získat půl úvazek jako pokladník nebo skladník v supermarketu, ze kterého účtenka pochází. V roce 2013 se nezaměstnanost v Itálii pohybovala kolem 12 % (zdroj: www.czso.cz) jedná se tedy o velmi dobrou motivaci pro sběr a registraci účtenek.

Autorky Wyborcza a Leszczynová (2015) ve svém článku zmiňují, že dalším státem z řad EU, který velmi aktivně uvažuje o zavedení loterie pokladničních dokladů je Polsko. Registrovat bločky bude možné, pokud budou vydány na hodnotu 10 zlotých a více. Hrát se bude o ceny v hodnotě 100 000 zlotých. Polská vláda chce motivovat ke sběru a registraci účtenek pomocí výher jako jsou auta, tablety nebo laptopy. Dle Horáčka (2015) Polsko počítá s výběrem DPH za rok 2015 ve výši 136 miliard zlotých, k tomuto číslu experti odhadují úniky na DPH ve výši 42 miliard zlotých.

6.2 Registrace účtenek

Tipos (2013) uvádí několik možných způsobů registrace účtenek vydaných z registračních pokladen. Některé jsou zdarma, jiné jsou zpoplatněné. Prvním možným způsobem je zaregistrování účtenky prostřednictvím pobočky společnosti Tipos, která má právo loterii provozovat. Pokud si občan vybere tento způsob registrace, vyplní na pobočce tiket, do kterého vypíše údaje z účtenky (čas, datum, daňový kód pokladny (dále jen DKP), sumu), vzápětí dostane potvrzení o registraci. Tento způsob registrace je zpoplatněn manipulačním poplatkem 0,20 eur.

Další možností je registrace přes internetové stránky www.narodnablockovaloteria.tipos.sk. Aby mohla být účtenka zaregistrována je potřeba si na těchto WWW stránkách zřídit uživatelský účet, k čemuž je potřeba zadat svou e-mailovou adresu. Po provedení registrace může uživatel registrovat účtenky do hry – opět musí vyplnit údaje z účtenky (čas, datum, DKP a sumu). Tato varianta je bezplatná.

Zcela bezpracnou variantou je nákup u vybraných prodejců, jejichž pokladny registrují účtenky automaticky. Při nákupu a zaplacení zboží (služby) je při zaznamenání transakce fiskální paměť automaticky zaregistrován také pokladniční doklad. Seznam vybraných prodejců je k dispozici na webových stránkách www.narodnablockovaloteria.tipos.sk.

Další dvě možnosti souvisí s využitím mobilního telefonu. U první je třeba vlastnit tzv. chytrý telefon, do kterého uživatel nainstaluje mobilní aplikaci. Tato aplikace funguje i pomocí tabletu a je volně ke stažení pro zařízení s operačním systémem iOS, Windows Phone a Android. Opět je zde nutnost mít uživatelský účet, který je samozřejmě kompatibilní s tím počítačovým. Pro provedení registrace se opět musí zadat data z účtenky. Tato varianta je taktéž bez poplatku.

Poslední možností je registrace pomocí SMS. Textová zpráva se zasílá na speciální zkrácené číslo 7777. SMS musí mít tvar: 17 místný DKP den.měsíc.rok hodina:minuta suma. DKP, datum, hodina i suma jsou opět údaje z účtenky, kterou registrujeme. SMS je zpoplatněna běžným sazebníkem operátora, žádný manipulační poplatek se k ceně SMS zprávy nepřičítá.

6.3 Náležitosti registrovaného dokladu

Doklad je platný, má-li všechny náležitosti, které určuje zákon č. 289/2008 o používání elektronickej registračnej pokladnice v platnom znení. Musí tedy obsahovat DKP, datum a čas vystavení dokladu, sumu na kterou byl vystaven a ochranný znak.

6.4 Systém výher na Slovensku

Tipos (2013) uvádí, že losování výherních účtenek probíhá zpravidla v pondělí, tedy jednou týdně. Loterie pokladničních dokladů rozdělí každý týden 10 000 eur mezi 100 výherců. Každý týden se tedy losuje 100 výherních losů, které získají 100 eur. Další výherní položkou, která se také losuje každý týden je tzv. Jackpot.

Jackpot je tvořen ze dvou částí. První část tvoří 70 % z počtu zaregistrovaných účtenek pro dané období vynásobená sumou 0,01 eur. Druhá část obsahuje 30 % z počtu registrovaných účtenek za předcházející období vynásobená sumou 0,01 eur. Jackpot je tedy tvořen součtem první a druhé části. Důležité je, že se nejedná o sumy na účtenkách, ale o ks zaregistrovaných účtenek.

Poslední možností výhry je TV šance. Pokud se chce občan účastnit TV Šance, musí svůj kód, který je mu zaslán po běžném zaregistrování účtenky zaslat na speciální telefonní číslo pomocí SMS zprávy. TV Šance je losována taktéž v pondělí, ale

pouze 2 krát za čtyři týdny. Losování v této hře probíhá ve dvou fázích. V první fázi se losuje 80 účtenek + 40 náhradních. V druhé fázi se vylosuje jeden televizní kód hráče. Losuje se pouze z těch účtenek, jejichž majitelé se zúčastnili televizní soutěže určené poskytovatelem. Losování se uskuteční v den natáčení televizní soutěže. Jednou týdně má jeden z hráčů, kteří se zúčastnili natáčení TV soutěže možnost získat atraktivní výhru. Všechny výhry jsou osvobozeny od daně z příjmu.

7 Vývoj výběru DPH jako ukazatele daňových úniků

Pro analýzu, zda loterie pokladničních dokladů zamezila únikům na DPH, jsem se rozhodla využít sumu vybrané DPH. Protože cílem této práce je zjistit zda je loterie pokladniční dokladů vyhovujícím nástrojem pro redukci úniků na DPH jeví se právě ukazatel výběru DPH jako ideální měřítko. Tuto sumu porovnam s HDP, abych získala přehled, zda má částka vybraná na DPH důvod růst či klesat. Do analýzy také zahrnu saldo zahraničního obchodu (dále ZO), jehož zahrnutí je zdůvodněno o několik řádek níže. V úvodu této kapitoly je vhodné formulovat předpoklad úspěšnosti loterie pokladničních dokladů – tedy pokud byla loterie pokladničních dokladů úspěšná, měla by přinést zvýšení sumy vybrané DPH.

Za předpokladu že roste HDP – v zemi je více vyrobeno, očekáváme, že poroste také výběr DPH. HDP je zde v běžných cenách, tedy zahrnuje i inflaci. Pro tuto volbu jsem se rozhodla, protože výběr DPH je inflací také ovlivněn. Abych získala informaci, zda ekonomika skutečně roste nebo se pouze zvyšuje cenová hladina, musela bych použít HDP v reálných cenách. Nicméně není možné získat informaci jak je suma výběru DPH ovlivněna inflací a proto je vhodnější porovnávat obě veličiny zahrnující inflaci – tedy použít HDP v nominálních cenách.

Protože HDP nezohledňuje export a import dané ekonomiky, zahrnuje jsem do dat také saldo ZO. Rozhodla jsem se pro zahrnutí tohoto ukazatele z důvodu jeho vlivu na vybranou sumu DPH. Jak dovoz, tak i vývoz nepochybně tuto sumu ovlivňují a to následujícím způsobem: je-li komodita v zemi vyrobena (růst HDP) a následně vyvezena, je v této zemi osvobozena od platby DPH. DPH je zapláceno v místě sídla odběratele – tedy mimo námi pozorované území. Rostoucí vývoz tedy může vysvětlit snižující se výběr DPH i přesto, že HDP roste. Dovoz, který je druhou částí obchodní bilance ovlivňuje výběr DPH opačným směrem. Tedy to co nebylo vyrobeno v námi pozorované zemi a nemá tedy vliv na HDP je do ní přivezeno a zdaněno (růst výběru DPH, bez růstu HDP). Na Slovensku, stejně tak jako v České republice, je dovoz od DPH osvobozen. Přesněji řečeno importér musí svůj dovoz zdanit, ale má nárok na odpočet daně ve stejné výši – dovoz tedy v této chvíli neovlivní výběr DPH. Nicméně zboží či komodita jsou dále upraveny a prodány, nebo pouze prodány, čímž vznikne prodejci daň na výstupu, kterou musí uhradit a tím se tedy navýší suma vybrané daně.

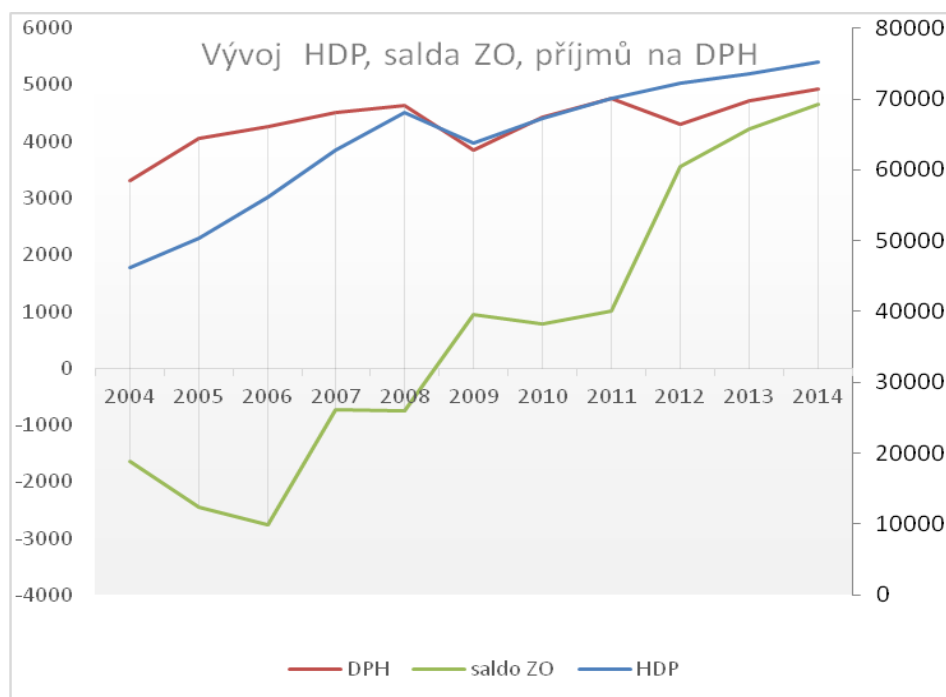
Následující tabulka zachycuje vývoj tří veličin – HDP v běžných cenách, sumu vybranou do státního rozpočtu na DPH a saldo ZO. Saldo ZO je vypočteno z údajů o importu a exportu. Tyto údaje jsou umístěny v příloze B této práce.

Tab. 2 Vývoj pozorovaných údajů

údaje v mil. EUR				
rok	HDP	*Vybráno DPH (SK)	vybráno DPH	Saldo ZO
2004	46 173,1	99 575 557 894	3305,3	-1644,8
2005	50 398,2	122 429 000 000	4063,9	-2456,1
2006	56 155,9	128 462 851 703	4264,2	-2751
2007	62 854,2	135 978 227 600	4513,7	-725
2008	68 155,7	139 559 429 858	4632,5	-757,8
2009	63 798,9		3846,4	941,1
2010	67 204,0		4431,6	778,5
2011	70 159,8		4753,1	1015,6
2012	72 184,7		4312,4	3555,7
2013	73 593,2		4729,5	4232,4
2014	75 214,9		4919,3	4648,7

Zdroj: štatistický úrad Slovenskej republiky (2015), Finančná správa Slovenská republika (2015)
* přepočteno kurzem ECB k 31.12.2008 (30,126 SK/ EUR)

Graf zachycuje údaje z tabulky číslo 2. Jedná se tedy o absolutní vyjádření sledovaných veličin.



Obr. 1 Vývoj sledovaných veličin v mil. eur

Zdroj: Štatistický úrad Slovenskej republiky (2015), Finančná správa Slovenská republika (2015)

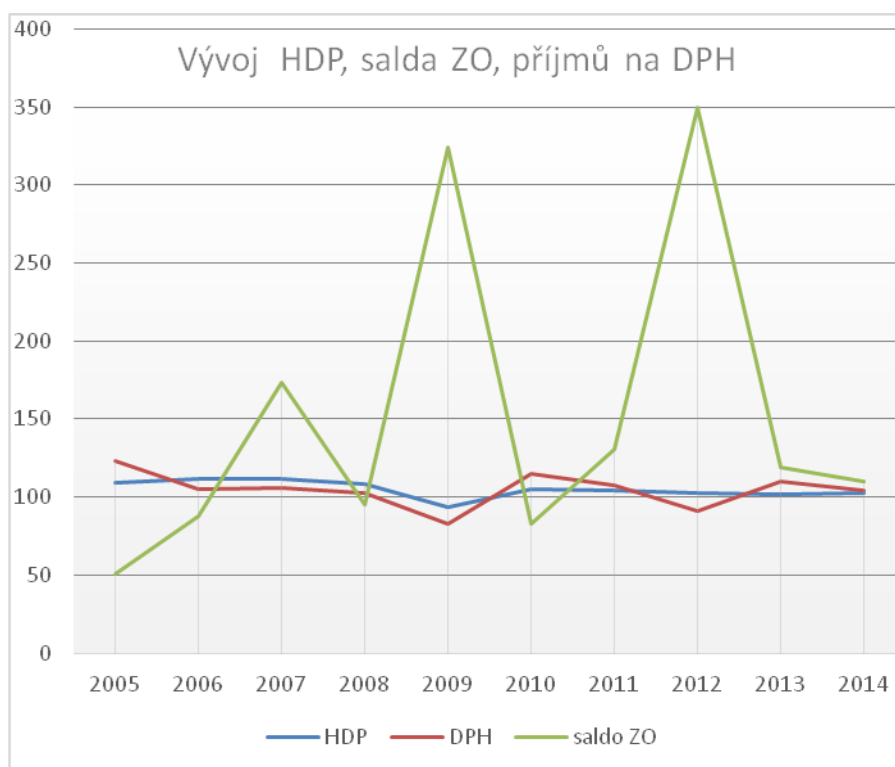
Svislá osa v levé části grafu obsahuje hodnoty pro saldo ZO a výběr DPH. Pomocná svislá osa v pravé části grafu obsahuje hodnoty pro HDP. Z grafu je patrné, že předpoklad zvyšujícího se HDP a s tím rostoucího výběru DPH je pravdivý. Stejně tak platí, že klesající HDP je doprovázeno klesajícím výběrem DPH. Výjimkou je rok 2012. Protože vyjádření v absolutních hodnotách není dostatečně vypovídající, rozhodla jsem se pro podrobnější vyjádření, které respektuje rozdílné řády pozorovaných hodnot. Tedy pro procentuální změny meziročního vývoje.

Data meziročního vývoje v % jsem zaznamenala v tabulce 3. Tyto data jsem vypočítala z údajů v tabulce 2.

Tab. 3 % změny pozorovaných veličin

změny v %			
rok	HDP	DPH	Saldo ZO
2004	111,3		
2005	109,2	123,0	50,7
2006	111,4	104,9	88,0
2007	111,9	105,9	173,6
2008	108,4	102,6	95,5
2009	93,6	83,0	324,2
2010	105,3	115,2	82,7
2011	104,4	107,3	130,5
2012	102,9	90,7	350,1
2013	102	109,7	119,0
2014	102,2	104,0	109,8

V následujícím grafu jsou zachyceny meziroční změny sledovaných veličin (údaje z tabulky 3). Protože jde o meziroční změny, je vhodné připomenout, že v absolutním vyjádření veličiny rostou vždy, když se křivka pohybuje nad hodnotou 100. Tedy i v případě že má klesající tendenci – v tomto případě jde pouze o meziroční zpomalení růstu.



Obr. 2 Vývoj sledovaných veličin v %

Z grafu je patrné, že předpoklad rostoucího HDP a s tím spojený rostoucí výběr DPH je porušen ve více obdobích, než při sledování absolutních veličin. Jedná se o porušení trendu v letech 2006, 2013 a 2014. Dále je možné pozorovat protichůdný vývoj křivek výběru DPH a salda ZO. Tyto jsou porušeny v roce 2008 a 2014.

Saldo zahraničního obchodu říká, zda je větší import nebo export a o kolik. Pokud má saldo zahraničního obchodu zápornou hodnotu, převažuje import, pokud kladnou je převažující export. Z tabulky 2 je zřejmé, že v letech 2004-2008 převládal na Slovensku import, změna nastala v roce 2009, kdy byl poprvé ve sledovaném období export větší než import a u tohoto trendu také zůstalo.

V této chvíli je ideální čas zjistit, zda saldo ZO dokáže vysvětlit porušení trendu v letech 2006, 2011 a 2014. Rok 2006 je obdobím, kdy import převládá nad exportem. Také můžu konstatovat, že přírůst importu (zdanitelná složka) je vyšší než nezdaněná část exportu. Tyto dva fakty ukazují na zvyšující se výběr DPH. V absolutním vyjádření se výběr DPH opravdu zvýšil. Nyní se ale vrátím k % vyjádření veličin – křivka salda ZO je rostoucí (tempo, ve kterém import převyšuje export klesá) což vysvětluje klesající křivku výběru DPH (tempo růstu výběru DPH zpomaluje). IFP (2007) v důvodové zprávě za rok 2006 udává právě vývoj salda ZO jako důvod pro výše popsany vývoj výběru DPH.

V roce 2013 se jedná o opačnou situaci, DPH zde prudce roste i přesto, že tempo HDP meziročně klesá. Saldo ZO má kladné číslo – export tedy převyšuje import. V tomto roce můžeme z vývoje konstatovat, že export roste rychleji než import. Křivky salda ZO a výběru DPH tedy opět působí protichůdně. Pozorujeme

meziroční pokles tempa, ve kterém export převyšuje import a meziroční růst tempa výběru DPH. Pokud se ale vrátím zpět k absolutním hodnotám, shledávám zde nesoulad. Převyšující export, stejně tak jako rychlejší růst exportu by měli být doprovázeny absolutním poklesem výběru DPH. Výběr DPH v absolutní výši ale roste, stejně jako jeho meziroční vyjádření v %. IFP (2014) ve své důvodové zprávě hovoří o třech faktorech, které mají za následek zvýšení výběru DPH. Jedním z nich jsou klesající nadměrné odpočty. Nicméně už zde není uvedeno, zda ke snížení nadměrných odpočtů došlo z důvodu zavedení loterie pokladničních dokladů nebo z jiného (např. absolutní růst importů, který může způsobit růst nadměrných odpočtů). Důvody, které jsou v této zprávě uváděny, budou rozebrány o několik řádků níže.

Rok 2014 se vymyká všem dosud popsaným trendům – meziročně roste HDP, klesá výběr DPH a také klesá křivka salda ZO. Snížení výběru DPH tedy není možné vysvětlit ani vývojem HDP, ani vývojem salda ZO. V tomto roce by se měl projevit možný výsledek zavedení loterie pokladničních dokladů, protože na rozdíl od roku 2013 fungovalo toto opatření po celý rok. Z prvotního pohledu je možné předpokládat, že loterie pokladničních dokladů nedosáhla zamýšleného efektu zamezení daňových úniků, o čemž svědčí právě pokles výběru DPH.

7.1 Situace v roce 2013

V roce 2006 nám situaci pomohlo objasnit právě saldo ZO, stejně tak by se dal vysvětlit rok 2013. IFP (2014) ale uvádí mimo snížení nadměrných odpočtů i jiné důvody pro skokový růst výběru DPH. Protože rok 2013 je rokem, ve kterém byla zavedena loterie pokladničních dokladů, podívám se na tuto problematiku blíže a zjistím, co opravdu stojí za zvýšeným výběrem DPH. IFP (2014) ve svém komentáři pojmenovaném „Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne“ udává, že loterie pokladničních dokladů přináší do státního rozpočtu 7–8 miliónů eur ročně. V přepočtu k celkovému výběru se jedná o pouhé 0,2 % celkové sumy vybrané DPH. Z grafu je patrné, že výběr DPH rostl meziročně o 9,67 %. Zda je tedy odhadovaná suma reálná a co skutečně stálo za zvýšením výběru DPH, budu popisovat v následujícím textu.

IFP (2014) ve své analýze plnění státního rozpočtu za rok 2013 udává, že změnu způsobili následující faktory:

- legislativní změny,
- snížení nadměrných odpočtů,
- boj proti daňovým únikům.

7.1.1 Legislativní změny

Zda tyto faktory mohli ovlivnit výběr DPH podstatným způsobem je popsáno v následujícím textu. Po prostudování změn zákona o dani z přidané hodnoty za roky 2012 a 2013 jsem zjistila následující změny:

- změna ve zrušení registrace poplatníků,
- záloha na daň,

- změna zdaňovacího období,
- ručení za DPH při nezaplacení daně dodavatelem,
- dokazování při vývozu do jiného členského státu,
- nová pravidla fakturace.

Dubielová (2012) ve svém článku rozvádí a přibližuje tyto změny, které byli aktuální k 1. 10. 2012 a ovlivnily především výběr DPH v roce 2013 a dalších letech. Prvním bodem je zrušení registrace, které může proběhnout na základě žádosti subjektu nebo z vůle finančního úřadu a jeho rozhodnutí. Jedná se zde o situaci, kdy plátce nevykonává nebo přestal vykonávat podnikání, opakovaně neplní povinnost podat daňové přiznání, opakovaně neuhradí svou daňovou povinnost, opakovaně není možné jej zastihnout na adrese sídla či místa podnikání a pokud opakovaně porušuje povinnosti při daňové kontrole. Toto opatření dává finančním úřadům taxativní výčet a návod kdy mohou zrušit registraci, nicméně na výběr DPH nemá přímý vliv.

Dalším bodem je nově zavedená záloha na daň, která má za úkol redukcí daňových úniků v podobě neuhrazené daňové povinnosti (vznik daňových nedoplatků). Jedná se o možnost finančního úřadu uložit subjektu za povinnost zaplatit zálohu na daň. Záloha se týká pouze rizikových subjektů, a dále subjektů, které se rozhodnou k dobrovolné registraci. Zákon vymezuje osoby, které jsou považovány za rizikové ve svém výčtu. Záloha je na období 12 měsíců. Výška zálohy tvoří nejméně 1000 euro a nejvíce 500 000 eur. Záloha slouží pro uhrazení nedoplatku na dani. Pokud subjekt nedoplatek na dani mít nebude, finanční úřad mu zálohu vrátí do 30 dnů po uplynutí 12 měsíců. Záloha na daň se do příjmu DPH nezapočítává. Je ovšem možné považovat tento bod za určitou obranu proti subjektům, které jsou krátkodobě zakládány za účelem účasti na daňových podvodech – nejčastěji karuselových obchodech. Tento bod tedy může přímo ovlivnit sumu vybrané DPH. Dále se nově povinně k DPH registruje subjekt, který dodá stavbu, její část nebo stavební pozemek pokud z tohoto prodeje dosáhne obratu minimálně 49 790 eur. Tato povinnost se netýká prodeje nemovitostí, jejich částí a stavebních pozemků, které jsou od daně osvobozeny (časový test).

Změna zdaňovacího období říká, že základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Povinně budou mít toto zdaňovací období subjekty nově registrované a to po dobu minimálně 12 měsíců. Pokud za 12 měsíců od data registrace prokáží, že jejich obrat je nižší než 100 000 eur ročně mohou přejít na čtvrtletní zdaňovací období. Dále měsíční zdaňovací období platí pro subjekty, jejichž obrat přesáhne nebo přesahuje 100 000 eur ročně. Protože v této práci sleduji roční údaje, nemá tato změna žádný vliv na výběr DPH.

Ručení odběratele za DPH při nezaplacení daně dodavatelem – toto ručení vyplývá ze směrnice rady 2006/112/ES o dani z přidané hodnoty. Odběratel ručí za daň, kterou jeho dodavatel neodvedl na předchozím stupni obchodu. Tyto případy, které se staly významnými právními kauzami, jsou známé již z minulosti. Nyní zákon upřesňuje, kdy je odběratel odpovědný za neodvedenou daň dodavatelem. Jde o případy, kdy dodavatel neuhradí svou daňovou povinnost na výstupu a odběratel přitom mohl nebo měl vědět, že se tak stane. Důvody, které říkají, že mohl nebo

měl vědět, jsou následující: protihodnota za plnění na faktuře je nadměrně nízká nebo vysoká bez ekonomického opodstatnění, dodavatel pokračoval v obchodování s odběratelem i přes to, že u něj nastaly důvody pro zrušení registrace, odběratel byl statutárním orgánem nebo společníkem dodavatele. Tato změna je další snahou o snižování daňových podvodů v podobě omezování daňových nedoplatků a taktéž může souviset se změnou vybrané daně.

Nově musí vývozce, který chce vyvážet zboží bez DPH prokázat, že splnil podmínky, které jej k osvobození od DPH opravňují. Pro dokázání musí předložit: kopii faktury, doklad o odeslání zboží (pokud dopravu zajišťuje pomocí poštovní služby). Nebo kopii dokladu o přepravě, na které odběratel potvrzuje přepravu zboží. Pokud takový doklad nevlastní, je povinen dokázat převzetí zboží v jiném členském státě jiným dokladem. Dále musí doložit potvrzení o přijetí zboží odběratelem. Toto opatření má také snížit úniky na dani, kdy bylo zboží prodáno bez daně neprávem. Tedy bylo oficiálně prodáno do jiného členského státu, ale nakonec zboží skončí v tuzemsku. Pokud by byl tento nástroj řešení daňových úniků účinný, může také mít dopad na výběr DPH.

Posledním bodem je změna ve fakturaci. Tyto změny se týkají především elektronické fakturace, náležitostí faktur, lhůt pro vystavování faktur a nových pravidel pro zjednodušený daňový doklad (snížení limitu). Protože pro uplatňování nadměrných odpočtů a tím snižování daňové povinnosti je nezbytné vlastnit fakturu, není zde předpoklad, že tyto změny podstatně ovlivní celkový výběr DPH.

7.1.2 Snižování nadměrných odpočtů a boj proti daňovým únikům

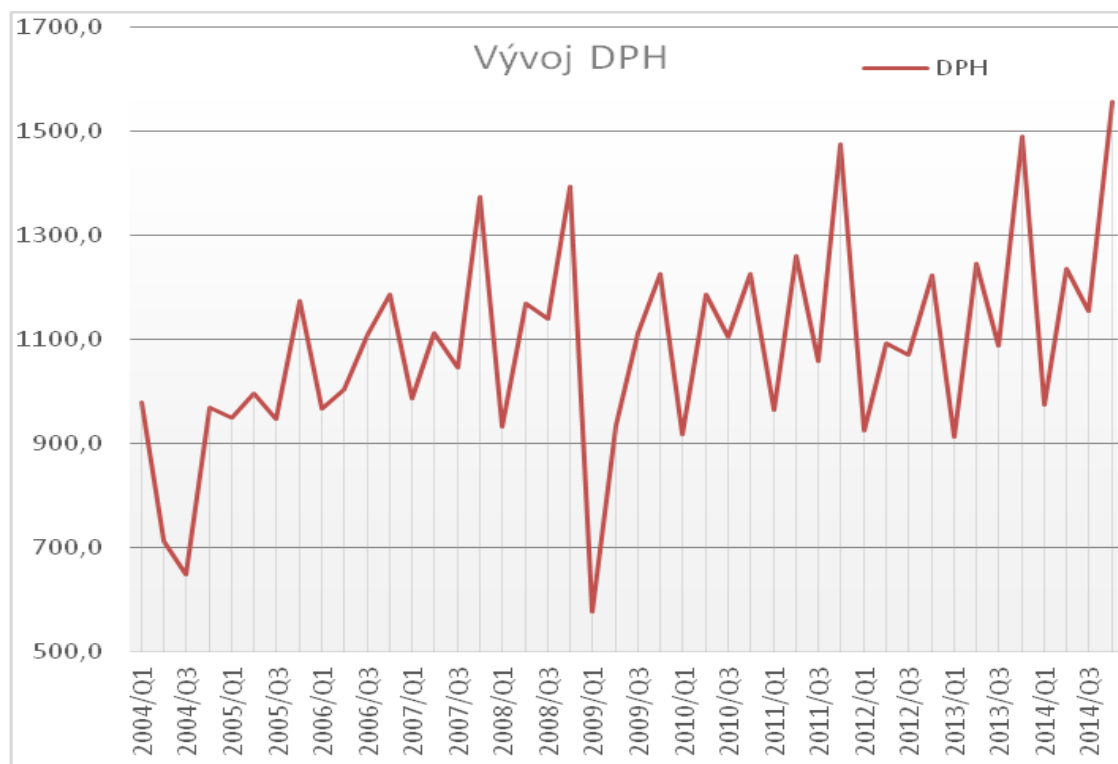
Snižování nadměrných odpočtů jako příčiny zvyšování výběru DPH není vypovídající. Je faktem že nadměrné odpočty se snížili jak absolutně, tak jako procentní podíl na vybrané DPH. Nicméně zda toto snížení zapříčinila loterie pokladničních dokladů nebo absolutní růst importu není nyní možné se zcela jasným závěrem říci.

Právě zde se nabízí prostor k ujasnění, jak může loterie pokladničních dokladů ovlivnit výši nadměrných odpočtů. Loterie pokladničních dokladů jednak znesnadňuje vyhýbání se povinnosti registrovat se jako plátce DPH (pomocí umělého snižování obratu, respektive zamlčování tržeb) a za druhé velmi omezuje možnost krátit daň na výstupu – právě díky znesnadnění zamlčování tržeb. Pokud subjekt musí přiznat veškerá svá plnění, čímž zvýší daň na výstupu, jen velmi obtížně dosáhne na uplatnění nadměrného odpočtu. Nadměrné odpočty tedy mohou klesat v důsledku zavedení tohoto opatření stejně tak, jako v důsledku změny salda ZO.

Boj proti daňovým únikům, který je uváděn jako poslední faktor, v sobě nese právě změnu legislativy, která je popsána výše. Jako boj proti daňovým únikům můžeme chápat povinnost platit zálohu na daň, ručení odběratele za neodvedenou daň dodavatele a také povinnost dokládat fakt, že zboží bylo prodáno do členského státu a prodej je tedy od DPH osvobozen. Do tohoto bodu IFP (2014) zahrnuje i působení loterie pokladničních dokladů.

7.1.3 Rozbor výběru DPH

Abych na problematiku mohla nahlédnout podrobněji, je třeba si uvědomit, že loterie pokladničních dokladů byla zavedena v roce 2013. Tento rok ale neovlivnila celý, ale pouze poslední čtvrtletí tohoto roku (spuštěna byla 20. 9. 2013). Následující graf zachycuje výběr DPH po čtvrtletích daných let. Tabulka s přesnými údaji zachycující vývoj DPH po čtvrtletích je umístěna v příloze A.

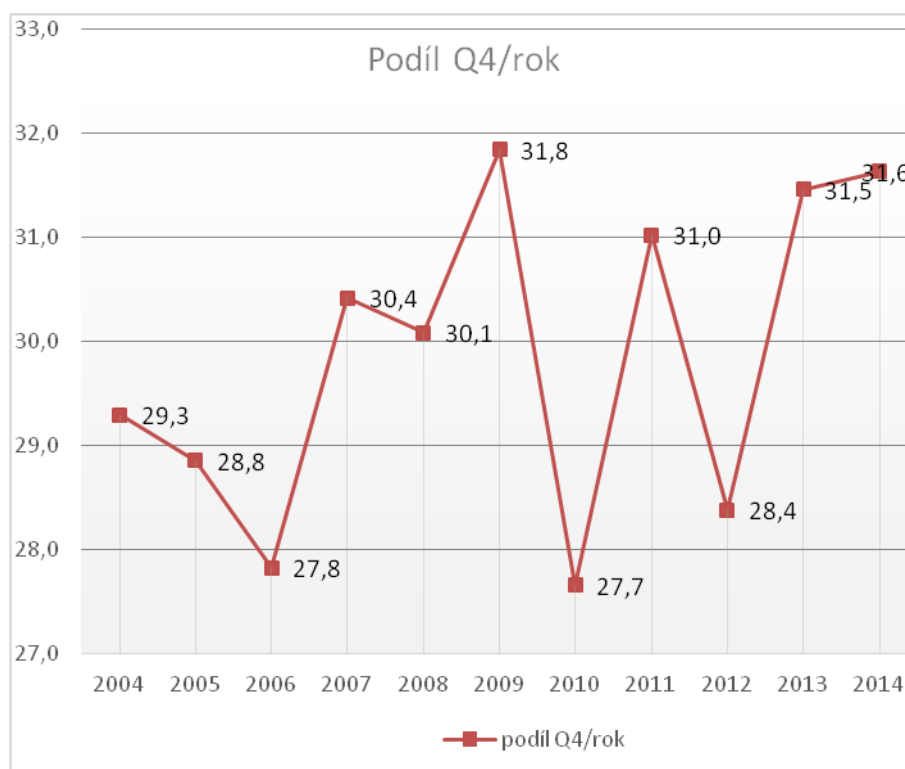


Obr. 3 Vývoj výběru DPH po čtvrtletích v mil. eur

Zdroj: Finanční správa Slovenská republika (2015)

Z grafu můžeme vyčíst vývoj DPH - od roku 2007 platí, že v každém čtvrtletí Q1 a Q3 výběr DPH klesá, naopak ve čtvrtletích Q2 a Q4 roste. Nejvyšší sumy jsou vždy zaznamenány v Q4, kdy se výběr za daný rok maximalizuje. Stejně je tomu i v mnou sledovaném roce 2013, kdy se výběr zvýšil oproti předchozímu čtvrtletí o 402,2 milionu eur.

Aby bylo možné porovnat, zda se přírůstek za Q4 v roce 2013 zvýšil extrémním způsobem, nebo jen kopíruje trend, vypočetla jsem podíly posledního kvartálu na celkovém výběru za dané roky. Výsledky se pohybují od 27,7 do 31,8 % a jsou zobrazeny v následujícím grafu.



Obr. 4 Podíl Q4/ daný rok v %

Zkoumaný rok 2013 dosahuje podílu 31,5 %, který se řadí mezi nejvyšší. Nicméně není extrémní hodnotou, která by svědčila o velké změně právě díky zavedení loterie pokladničních dokladů.

Zda je zvýšení podílu v letech 2007, 2009 a 2011 vysvětlitelné nově zavedeným opatřením, stejně jako usuzujeme o roku 2013, budu zkoumat v následujícím textu. Protože se jedná o poslední čtvrtletí daných let, budu abstrahovat od zákonů vstupujících v účinnost v měsících leden až srpen. Měsíc září do pozorování zahrnu z důvodu, že legislativní změny zavedené v tomto měsíci ovlivní spíše poslední čtvrtletí, než třetí čtvrtletí.

V roce 2007 byla v měsíci listopadu schválena novela zákona 222/2004 Z. z. o dani z přidané hodnoty. Jedná se o předpis 593/2007 Z. z. z 28 listopadu 2007. Tato změna je účinná k 1. 1. 2008, tedy nemohla ovlivnit poslední čtvrtletí roku 2007.

Další změnou, která ale také nemohla výrazně ovlivnit výběr DPH je změna tiskopisu pro přiznání k dani z přidané hodnoty. Formuláře byly vydány k 1. 10. 2007. Největší změnou v daňových přiznáních je přidání řádku pro sníženou sazbu daně, která byla zavedena k 1. 1. 2007 předpisem 656/2006 Z. z.. Snížená sazba 10 % byla vytvořena pro zboží základní potřeby. Ačkoli se jednalo o velmi podstatnou změnu, nebudu ji uvažovat, protože byla provedena k 1. 1. 2007 a tudíž ovlivnila tento rok celý.

V roce 2009 neproběhala ve sledovaných měsících žádná změna. Ve druhém čtvrtletí bylo předpisem č. 83/2009 Z. z. umožněno registrovat k DPH daňovou

skupinu, ve třetím čtvrtletí došlo ke změně obratu, který je rozhodující pro registraci. Zákon zvýšil tento obrat z původních 35 000 eur na současných 49 790 eur. Jednalo se o předpis č. 258/2009 Z.z.. I přesto, že změna byla zavedena ve sledovaných měsících, výběr daně ve sledovaném období nejspíše neovlivnila. Usuzuji tak z toho důvodu, protože se jedná o změnu, která může ovlivnit vývoj DPH spíše v řádu měsíců než dnů – především z důvodu, že obrat je počítán za posledních po sobě jdoucích 12 měsíců.

Daňové riaditeľstvo SR (2009) ve svém metodickém pokynu udává, že k této změně bylo přistoupeno z důvodu změny platné měny. V roce 2009 Slovensko přešlo ze slovenské koruny na Euro. Hranice pro registraci byla do 31. 8. 2008 stanovena na 1 500 000 Sk. Po změně měny se logicky musela změnit výše obratu – tedy na 35 000 eur. Po přepočtu se jednalo o 1 054 000 Sk, což je snížení hranice o 446 000 Sk. Aby byla zachována původní hranice obratu, proběhla výše popsaná novela zákona, která hranici zvýšila na zmíněných 49 790 eur.

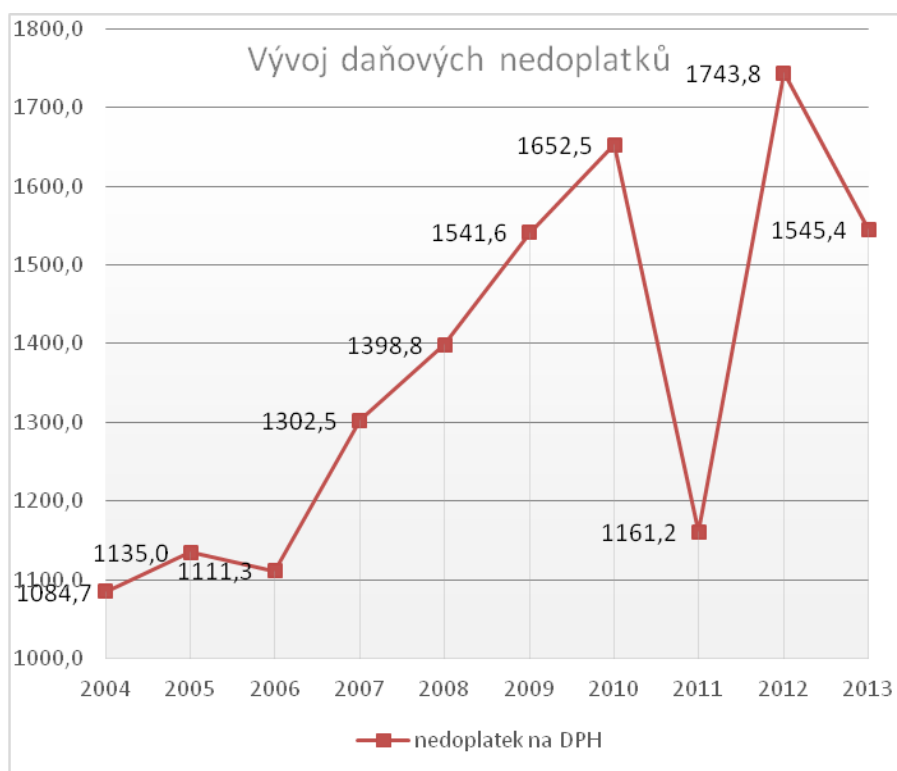
V posledním čtvrtletí roku 2011 taktéž nebyla zavedena žádná opatření. Nicméně jen v rychlosti popíši důležité body novely zákona k 1. 1. 2011. Daňové riaditeľstvo SR (2011) je shrnuje v několika bodech. Zásadní změnou, která bezpochyby ovlivnila výběr DPH, bylo zvýšení základní sazby daně z 19 % na 20 %. I přesto, že tato změna byla výrazná, abstrahuji od ní, protože ovlivnila celý rok 2011 a nikoli pouze poslední čtvrtletí. Další změnou je určení místa plnění u vybraných služeb (sportovní, kulturní, vědecké, umělecké, vzdělávací a podobné služby). Další změny jsou například zpřísnění nároku při uplatnění nadměrného odpočtu u nemovitého majetku, prodloužení lhůty pro podání žádosti o vrácení nadměrných odpočtů v členských státech EU a jiné. Dalším krokem uskutečněným v roce 2011 bylo schválení „akčního plánu boja proti daňovým podvodom“ (2011). Jeho první etapa začala běžet ke dni 1. 10. 2012. V rámci tohoto plánu byly provedeny legislativní změny popisovány v kapitole 7.1.1.

Poslední čtvrtletí roku 2013 je obdobím kdy začala běžet druhá etapa akčního plánu boja proti daňovým podvodom (2011). V rámci této etapy byl zaveden režim zpřísněného daňového dohledu nad rizikovými subjekty (tyto definuje zákon), dále byl spuštěn program na boj proti korupci v rámci finanční správy Slovenské republiky – tento má zamezit fiktivnímu vystavování příjmových a výdajových pokladničních dokladů a tím ovlivňování základu daně. Jedná se o povinnost užívat bezhotovostních plateb při částkách vyšších než 5000 eur. Zavedení loterie pokladničních dokladů také spadá do tohoto období a v akčním plánu (2011) je uváděna jako doplňkový nástroj.

Z výše popsaných změn, kdy málokteré z nich mohly ovlivnit vývoj posledního čtvrtletí, bychom mohli vyvodit závěr, že kolísání podílu Q4 na celkovém výběru DPH v daném roce je běžným vývojem. Usuzuji tak nejen z faktu že výkyvy v předchozích letech nebyli důsledkem zavedení žádných opatření, ale také z výše rozpětí tohoto podílu. Jedná se o rozpětí 4,1 %. Jak bylo řečeno již o několik řádek výše, rok 2013 není extrémní hodnotou, a tudíž si dovoluji tvrdit, že loterie pokladničních dokladů neměla zásadní význam při výběru DPH v posledním čtvrtletí roku 2013.

7.1.4 Vývoj nedoplatků DPH

Legislativní změny zmiňované v kapitole 7.1 měli vést především ke snížení daňových nedoplatků a tím zmírnit úniky na DPH. Naopak loterie pokladničních dokladů má zabraňovat daňovým únikům typu krácení (nepřiznání) tržeb a s tím související uplatňování nadměrných odpočtů, na které plátce nemá nárok. Abych získala další důkaz, že loterie pokladničních dokladů má minimální dopad na zvýšení výběru DPH v roce 2013, podívám se blíže na vývoj nedoplatků na DPH.

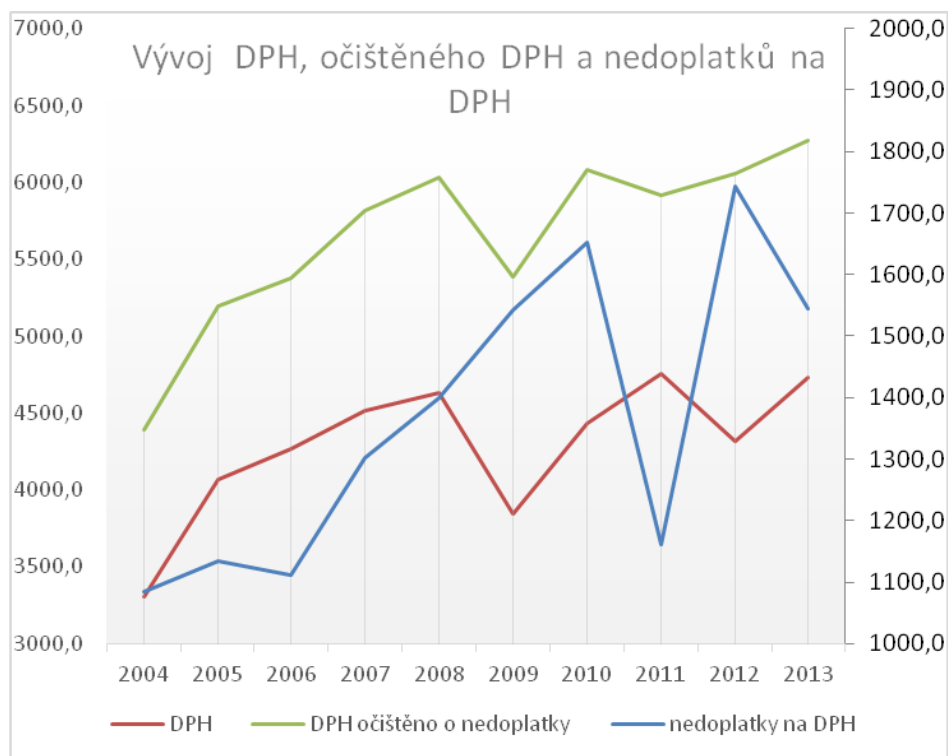


Obr. 5 Vývoj nedoplatků na DPH v mil. eur

Zdroj: Národní rada Slovenské republiky (2011,2012,2013), NKÚ Slovenské republiky (2012), Sopková, Raškovská (2013)

Graf 5 zachycuje vývoj nedoplatku na DPH v letech 2004 až 2013 a to v miliónech eur. Údaj z roku 2014 zatím není k dispozici, a proto není tento rok v grafu zahrnut. Z grafu, který zobrazuje vývoj nedoplatku na DPH, je patrné, že nedoplatky (tedy úniky na dani, neuhrazená daňová povinnost) mají rostoucí tendenci s výjimkou let 2006, 2011 a 2013. Důvody výkyvů v roce 2006 a 2011 již nebudu v této práci komentovat, protože nespádají pod téma této bakalářské práce. V roce 2013 bylo zavedeno několik opatření, které měly omezit nedoplatky na DPH. Z grafu je patrné, že se tak i stalo – daňové nedoplatky poklesly. Jak by vypadala

křivka výběru DPH, kdyby daňové nedoplatky neexistovaly a úniky tohoto typu tedy byly zcela znemožněny zachycuje následující graf.



Obr. 6 Vývoj DPH, očištěného DPH a nedoplatků na DPH v mil. eur

V grafu jsou zobrazeny nedoplatky DPH, pro které je platná pomocná osa na pravé straně. Dále graf zobrazuje vývoj výběru DPH a vývoj výběru DPH očištěného o nedoplatky – pro tyto křivky je měřítkem svislá osa v levé části grafu. Z grafu je patrné, že řada výběru DPH se po očištění o nedoplatky na dani mírně vyrovnala v letech 2005-2011, velký rozdíl je pozorovatelný v letech 2012 a 2013. Po očištění v roce 2012 vůbec nedochází k poklesu výběru DPH (naopak tempo výběru meziročně roste), na tento vývoj navazuje rok 2013, kdy nedochází k onomu zkoumanému prudkému růstu. Křivka zde ve svém růstu plynule navazuje na rok 2012.

Po vyrovnání řady bych si tedy dovolila tvrdit, že prudký pokles a následný růst výběru DPH v letech 2012 a 2013 mají za následek nedoplatky na dani, nikoli zavedení loterie pokladničních dokladů. A to především z následujícího důvodu: pokud abstrahujeme od nedoplatků na DPH, je řada výběru daně vyrovnaná a není zde prostor pro prudké zvýšení růstu daně, který by mohla mít za následek loterie pokladničních dokladů.

7.2 Situace v roce 2014

Pro připomenutí zrekapituluji výchozí situaci v roce 2014. Jedná se o klesající křivky salda ZO a výběru DPH a mírně rostoucí křivku vývoje HDP. Již z pohledu na

klesající křivku vývoje DPH (která značí zpomalení tempa růstu výběru této daně) je patrné, že loterie pokladničních dokladů ani v tomto roce nepřinesla převratnou sumu do státního rozpočtu a tedy že její působení nemá zásadní vliv na omezování daňových úniků. I přesto jsem se rozhodla zjistit co je příčinou tohoto poklesu.

Z výchozí situace je patrné, že ani v tomto roce křivka výběr DPH nekopíruje křivku vývoje HDP. Tento problém jsem pozorovala také v letech 2006 a 2013 a tuto situaci v obou letech vysvětlila, mimo jiné díky křivce salda ZO. V roce 2014 ale křivka salda ZO nemá protichůdnou tendenci ke křivce výběru DPH. Tento jev se vyskytl v průběhu sledovaného období také v roce 2008. V následujícím textu tedy nejprve rozeberu shodný vývoj křivek salda ZO a výběru DPH v těchto dvou letech a poté se zaměřím na fakt, že křivka výběru DPH klesá i přesto že křivka HDP má rostoucí tendenci.

V roce 2008 na Slovensku převažoval import nad exportem, tedy saldo ZO mělo minusovou hodnotu. Klesající křivka v tomto roce značí, že import rostl rychleji než export. Vzhledem ke klesající křivce HDP se tedy jedná o běžný jev. Tempo růstu HDP zpomalilo, což může mít za následek také zpomalení tempa růstu u exportu. Toto tvrzení můžu umocnit faktem, že se jednalo o rok, ve kterém odstartovala hospodářská krize, která se ve střední Evropě vyvinula až v roce 2009. Snížení exportu je tedy umocněno klesající poptávkou v zemích, které byly krizí zasaženy již v roce 2008 (např. Amerika). Křivka výběru DPH v tomto roce kopírovala křivku vývoje HDP, tedy zde byl vývoj zcela v normálu.

V roce 2014 převládal již export nad importem, ale křivka salda ZO měla v tomto roce taktéž klesající tendenci. IFP (2015) ve svém komentáři k vývoji salda ZO vysvětluje její vývoj následovně: došlo k posílení importu z důvodu růstu poptávky a zároveň ke stagnaci exportu (export je zde poměřován ku HDP). V absolutních číslech můžu říci, že import rostl rychleji než export.

Stagnace exportu je zde zdůvodněna jednak ztrátou trhových podílů v rámci Evropy – pokles trhových podílů byl pozorovatelný do půlky roku 2014, poté tento podíl stagnoval. Druhým důvodem pro stagnaci exportu byl vývoj kurzu. Na Slovensku je oficiální měnou Euro. Slovensko obchoduje především se sousedními zeměmi, které mají vlastní měny (Česká republika, Polsko, Maďarsko). Tyto státy oslabovaly své měny. Dle IFP (2015) došlo v těchto státech k oslabení mezi 2,9 % (Polsko) až 17,4 % (Česká republika). Naopak Euro zaznamenalo růst o 2,5 %. Slovenští exportéři se tedy díky tomuto vývoji dostali do nevýhodné situace, což také vysvětluje stagnaci exportu a tedy vývoj salda ZO.

Křivkou, která zbývá vysvětlit, je klesající křivka výběru DPH. Při krátké analýze tohoto vývoje budu vycházet z komentáře IFP (2015), který pod jménem „Porovné dani“ přibližuje přehledovou studii daňového systému na Slovensku. Z tohoto komentáře je patrné, že analytici ministerstva financí nejsou s vývojem výběru DPH spokojeni. Zmiňují zde úspěchy při redukci daňových úniků - především snížení nedoplatku na dani (nejedná se tedy o úspěch loterie pokladničních dokladů) a zároveň podotýkají, že je třeba tyto úniky nadále snižovat. Uvádí, že nízká úspěšnost výběru daně pochází především z odvětví velkoobchodu a maloobchodu, přepravy a skladování, průmyslu, stavebnictví a poskytování od-

borných služeb. Dle nich velké ztráty generuje vysoká hranice pro registraci k DPH (tato ale byla měněna naposled v roce 2009). Jako další problém uvádí vysokou sumu vrácených nadměrných odpočtů. Toto tvrzení opět podporuje fakt, že loterie pokladničních dokladů nepřináší dostatečně velký účinek při redukci úniků tohoto typu. Za předpokladu vysoké úspěšnosti loterie pokladničních dokladů by se podstatně zvýšila samotná daňová povinnost, respektive byly by omezeny nadměrné odpočty (jako důsledek přiznání vyššího objemu obratu).

Z výše uvedeného si dovolím konstatovat, že rok 2014, ve kterém běžela loterie pokladničních dokladů po celou dobu pozorování, taktéž nepřinesl očekávaný úspěch.

8 Náklady a příjmy plynoucí z loterie pokladničních dokladů

Dle IFP (2014), působícího při ministerstvu financí Slovenské republiky se náklady na loterii pokladničních dokladů pohybují v následující výši: 1,26 miliónu eur na výhry, 426 tisíc eur na marketingovou podporu a 50 tisíc eur na ostatní náklady (např. administrativní). Tyto částky jsou udávány za rok. IFP dále odhaduje zvýšení příjmů do státního rozpočtu díky loterii pokladničních dokladů ve výši 7-8 miliónů eur ročně. Náklady tedy tvoří 1 736 000 eur. Loterie tedy generuje zisk ve výši cca 5,8 miliónů eur.

Zda jsou odhady nákladů na propagaci a administrativu reálné není možné vzhledem k nedostatku informací posoudit. Následující tabulka se tedy věnuje částce investované do výher, kterou je možné vypočítat. Užití sumy jsou uvažovány jako maximální možné výhry za rok 2014.

Od ledna do 22. září 2014 byl systém výher odlišný, než je popsán výše. Systém popisovaný v kapitole 6.4. funguje v současnosti. Do 22. září probíhalo losování 1 krát za 14 dnů. Losovalo se ve třech šancích, Jackpot a TV šance losovány nebyly. V první šanci bylo vždy vylosováno 10 výherců, kteří vyhráli následující částky: 10 000, 3000, 2500, 2000, 1000, 500, 400, 300, 200 a 100 eur. Druhá a třetí šance byly losovány 1 krát za měsíc. Ve druhé šanci byla v každém z osmi Slovenských krajů vylosována jedna prodejna s konkrétní adresou a z účtenek registrovaných z této prodejny byl vybrán výherce, který obdržel částku 5 000 eur. Ve druhé šanci se nejednou stalo, že výhru nikdo neobdržel, protože účtenky z dané prodejny nebyly v daném kole zaregistrovány. Třetí šance probíhala na stejném principu jako výše popsána TV šance. Výherce tohoto losování obdržel 10 000 eur a zájezd pro dvě osoby do zahraniční destinace. Zájezdy nejsou v přehledu vyčísleny, neboť informace o přesných nákladech na tyto zájezdy nejsou dostupné.

Tab. 4 Výhry v loterii pokladničních dokladů za rok 2014

	1. šance	2. šance	jackpot	3. šance	TV šance	celkem
leden	2*20 000	5*5000		10 000		75 000
únor	2*20 000	8*5000		10 000		90 000
březen	3*20 000	7*5000		10 000		105 000
duben	2*20 000	7*5000		10 000		85 000
květen	2*20 000	8*5000		10 000		90 000
červen	2*20 000	8*5000		10 000		90 000
červenec	2*20 000	5*5000		10 000		75 000
srpen	2*20 000	7*5000		10 000		85 000
září	2*20 000	5*5000	12 844	10 000		97 844
	10 000					
říjen	4*10 000		12 276		4*3000	93 034
			9549			
			9547			
			9662			
listopad	4*10 000		9616		4*3000	91 537
			9751			
			10 583			
			9587			
prosinec	5*10 000		9929		4*3000	120 623
			10 016			
			9830			
			20 604			
			8244			
celkem						1 098 038

Zdroj: Tipos (2013)

Spočítané náklady jsou ve výši 1,09 miliónu eur. Odhad Institutu finanční politiky je tedy reálný, protože vypočtená suma nezahrnuje náklady na zájezdy, které byly součástí výhry třetí šance a také mimořádné výhry (např. 1000 eur obdržela obyvatelka, která zaregistrovala 1 000 000 účtenek jako speciální výhru).

V této části práce tedy mohou zhodnotit, že tvrzení Institutu finanční politiky: „Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne“ se zakládá na pravdě. Loterie pokladničních dokladů je tedy sama o sobě zisková. Neexistuje tedy reálný důvod proč již zavedený nástroj na Slovensku rušit.

9 Závěr

Řešení daňových úniků je bezpochyby velmi složitá záležitost, kterou ale není vhodné opomíjet. Úniky na DPH mají velký podíl na celkových daňových únicích, proto je právě řešení těchto úniků velmi žádoucí.

Loterie pokladničních dokladů byla zavedena v září roku 2013. V tomto roce došlo k výraznému zvýšení vybrané DPH, což by mohlo značit úspěch tohoto nástroje. Nicméně při analýze vývoje DPH jsem dokázala, že toto zvýšení je důsledkem opatření, které se zaměřují na snižování nedoplatků na DPH - nikoli tedy důsledkem loterie pokladničních dokladů. V roce 2014 došlo dokonce k meziročnímu poklesu tempa výběru DPH, což také ukazuje na nedostatečnou účinnost pozorovaného nástroje. K poklesu výběru došlo především kvůli zvýšení nadměrných odpočtů. Neoprávněnému uplatňování nadměrných odpočtů a umělému snižování daňové povinnosti měla zabránit právě loterie pokladničních dokladů. Vzhledem k faktu, že tento nástroj běžel po celý rok 2014 a ke snížení nedoplatků, ani dalšímu prudkému zvýšení daňové povinnosti nedošlo, můžu říci, že loterie pokladničních dokladů nepřinesla ani v tomto roce žádoucí efekt.

Loterie pokladničních dokladů jako nástroj pro řešení daňových úniků není dle výše prokázaných skutečností dostatečným řešením. Především z důvodu, že nedokáže zabránit karuselovým podvodům a únikům, které se provádí skrze neuhrazenou daňovou povinnost. Loterie pokladničních dokladů míří spíše na úniky typu krácení daňové povinnosti skrz umělé snižování obratu (případně neoprávněné uplatňování nadměrných odpočtů) a na snahu vyhnout se registraci k DPH. Tento nástroj je tedy spíše kontrolním mechanismem na malé a střední podnikatele, jejichž daňová povinnost představuje jen nepatrnou část celkových příjmů na DPH. Tento fakt dokládá i to, že se příjmy na DPH zvedly zavedením tohoto nástroje o cca 7-8 miliónů eur, což představuje 0,2 % celkových příjmů z vybrané DPH. Na velké obchodní řetězce tedy loterie pokladničních dokladů necílí, respektive nejsou jejím primárním cílem. V těchto podnicích probíhá vydávání účtenek zcela automaticky již po několik let. Stejně tak loterie pokladničních dokladů nemá významný dopad ani na situaci na B2B trhu, neboť zde probíhá prodej pomocí faktur, které není možné do loterie registrovat. Navíc možnost výhry 100 eur není při miliónových transakcích dostatečně motivační

Každé nové opatření k redukcí daňových úniků potřebuje určitý čas a náklady. Opatření musí být odsouhlaseno vládou a následně vydáno pomocí nových zákonů, nebo jejich novelizací. Také prvotní náklady na zavedení nových opatření nejsou zanedbatelné (administrativní náklady, nové pracovní síly, ...). Není proto možné zavádět všechny potenciální nástroje současně. Je nezbytné vybrat ty nejvhodnější a neúčinnější a na ty se primárně zaměřit.

Z tohoto důvodu, bych zavedení loterie pokladničních dokladů jako nástroje řešení daňových úniků pro Českou republiku nedoporučila. Protože možnosti (jak finanční, tak časové) jsou omezené, doporučovala bych zvolení jiného nástroje pro redukcí úniků na DPH. Jako účinnější nástroj se jeví ten, který bude řešit neuhrazenou daňovou povinnost – například tedy zavedení zálohy na daň, nebo ručení od-

běratele za neodvedenou daň dodavatele. Tyto nástroje totiž zasahují i velké podniky a také dovedou zacílit na karuselové podvody, na transakce na B2B trhu a jiné. I na Slovensku měli tyto nástroje úspěch v podobě snížení nedoplatků na DPH a vybranou DPH tak tedy ovlivnili několikanásobně větší měrou než loterie pokladničních dokladů.

Protože na Slovensku již tento nástroj zaveden je, tedy úsilí i finance na jeho zavedení již byly vydány, a jak bylo zjištěno výše, nástroj není ztrátový, jistě není na škodu zde tento nástroj ponechat.

10 Literatura

Tištěné publikace:

- ALLINGHAM, M. G.– SANDMO, A.: *Income tax evasion: A theoretical analysis*. In: Journal of Public Economics, 1972, 1. Vyd., p.323-338
- FUCHS, Kamil a Pavel TULEJA. *Makroekonomie I*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2003, 283 s. ISBN 80-210-3073-9.
- HRONOVÁ, Stanislava. *Národní účetnictví: nástroj popisu globální ekonomiky*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2009, xix, 326 s. ISBN 978-80-7400-153-6.
- JUREČKA, Václav. *Makroekonomie*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010, 332 s. ISBN 978-80-247-3258-9.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
- NEUMANN, Pavel, Pavel ŽAMBERSKÝ a Martina JIRÁNKOVÁ. *Mezinárodní ekonomie*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010, 159 s. ISBN 978-80-247-3276-3.
- PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: k 1.5.2013*. 8., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, 583 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, xvi, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska : legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD : odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
- ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, xiv, 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.
- ZUBAL'OVÁ, A. *Daňové teórie a ich využitie v praxi: daňová teória a politika II*. 2. přeprac. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2012, 199 s. ISBN 978-80-8078-487-4.

Online publikace:

- BOLDOCKÁ. *Bločková lotéria? Na Taiwane sa vydarila*. Publ. 17.12.2012 [online]. [cit. 27.02.2015]. Dostupný z WWW: <http://hn.hnonline.sk/ekonomika-a-firmy-117/blockova-loteria-na-taiwane-sa-vydarila-531604>
- BUCHLÁKOVÁ, L. *Bločková lotéria bude európskou raritou*. Publ. 11.01.2013 [online]. [cit. 27.02.2015]. Dostupný z WWW: <http://peniaze.pravda.sk/spotrebiteľ/clanok/255585-blockova-loteria-bude-europskou-raritou/>

- DAŇOVÉ RIADITELSTVO SR, *Metodický pokyn DR SR*, Publ. Červenec 2009 [online]. [cit. 15.04.2015]. Dostupný z WWW: http://www.skau.sk/data/files/Slov_Legis/pokyn_258_09.pdf
- DAŇOVÉ RIADITELSTVO SR, Informácia k novele zákona o DPH k 1.1.2011, Publ. Leden 2011 [online]. [cit. 15.04.2015]. Dostupný z WWW: http://www.seminare.sfera.sk/media/10393/noveladph_info_1_1_2011.pdf
- DUBIELOVÁ, V. *Novela zákona o DPH s účinnosťou od 1. októbra 2012 a od 1. januára 2013* Publ. 16.08.2012 [online]. [cit. 30.03.2015]. Dostupný z WWW: <http://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/732/category/dan-z-pridanej-hodnoty/article/novela-zakona-o-dph-s-ucinnostou-1-oktobra-2012.xhtml>
- DUBŠEKOVÁ HRSTKOVÁ, L. *Daňová kontrola podľa daňového rádu*. Publ. 01.07.2011 [online]. [cit. 23.03.2015]. Dostupný z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34339v43832-danova-kontrola-podle-danoveho-radu/?search_query=da%C5%88ov%C3%A1+kontrola&search_results_page=
- FINANČNÁ SPRÁVA, SLOVENSKÁ REPUBLIKA, *Plnenie príjmov štátneho rozpočtu v roku 2014.*, Publ. 2015 [online]. [cit. 10.04.2015]. Dostupný z WWW: <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpocetu>
- FINANČNÁ SPRÁVA, SLOVENSKÁ REPUBLIKA, *Plnenie príjmov štátneho rozpočtu v rokoch 2013-1993.*, Publ. 2014 [online]. [cit. 10.04.2015]. Dostupný z WWW: <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpocetu/plnenie-prijmov-sr-v-1993-2012#Rok2013>
- HORÁČEK, F. *Také Poláci chtějí úctenkovou lotérii. Hráť se bude o auta či laptopy*. Publ. 17.02.2015 [online]. [cit. 01.03.2015]. Dostupný z WWW: http://ekonomika.idnes.cz/take-polaci-chteji-spustit-uctenkovou-loterii-fl2-eko-zahranicni.aspx?c=A150217_171631_eko-zahranicni_fih
- IFP, *Plnenie daňových príjmov ŠR k 31.12.2006*. Publ. 12.06.2007 [online]. [cit. 30.03.2015]. Dostupný z WWW: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/analyzy/an12_06.pdf
- IFP, *Plnenie daňových príjmov ŠR k 31.12.2013*. Publ. 10.02.2014 [online]. [cit. 30.03.2015]. Dostupný z WWW: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/plnenie_sr/2014/2014.02.10_SR2013.pdf
- IFP, *Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne*. Publ. 12.05.2014 [online]. [cit. 05.04.2015]. Dostupný z WWW: <https://www.mfsr.sk/LoadDocument.aspx?categoryId=9633&documentId=11733>
- IFP, *Export v roku 2014: Po rovnej dani*. Publ. 16.03.2015 [online]. [cit. 27.04.2015]. Dostupný z WWW:

- www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=10128&documentId=13076
- IFP,. *Export v roku 2014: ani z voza, ani na voz*. Publ. 25.03.2015 [online]. [cit. 25.04.2015]. Dostupný z WWW: www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=10135&documentId=13095
- MICHL, A. *Chorvatský model elektronické evidence tržeb se osvědčil. Proč ho nezkusit?* Publ. 31.07.2014 [online]. [cit. 01.03.2015]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-model-elektronicke-evidence-t-18660>
- MINISTERSTVO FINANČÍ SR, *Program stability Slovenskej republiky na roky 2014 – 2017.*, Publ. Duben 2014 [online]. [cit. 20.04.2015]. Dostupný z WWW: www.mfsr.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=120&documentId=11715
- MINISTERSTVO FINANČÍ SR, *Boj s daňovými únikmi*. Publ. 29.11.2012 [online]. [cit. 20.04.2015]. Dostupný z WWW: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=84&NewsID=538>
- NÁRODNÁ RADA SLOVENSKEJ REPUBLIKY, *Stanovisko NKÚ SR k návrhu Štátného záverečného účtu za rok 2013*. Publ. Červen .2014 [online]. [cit. 20.04.2015]. Dostupný z WWW: www.nrsr.sk/web/Dynamic/Download.aspx?DocID=401249
- NÁRODNÁ RADA SLOVENSKEJ REPUBLIKY, *Stanovisko NKÚ SR k návrhu Štátného záverečného účtu za rok 2012*. Publ. 2013 [online]. [cit. 20.04.2015]. Dostupný z WWW: www.nrsr.sk/web/Dynamic/Download.aspx?DocID=384707
- NÁRODNÁ RADA SLOVENSKEJ REPUBLIKY, *Stanovisko NKÚ SR k návrhu Štátného záverečného účtu za rok 2011*. Publ. Květen 2012 [online]. [cit. 20.04.2015]. Dostupný z WWW: www.nrsr.sk/web/Dynamic/Download.aspx?DocID=367123
- NKÚ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, *Správa o výsledku kontroly postupu daňových orgánov pri vymáhaní daňových nedoplatkov a efektívnosti procesu ich vymáhania* Publ. 2012 [online]. [cit. 26.04.2015]. Dostupný z WWW: https://www.nku.gov.sk/documents/10157/21308/sprava_postup_DO.pdf
- NEVEĎALOVÁ, K., *Slovensko v EÚ* Publ. 2014 [online]. [cit. 26.03.2015]. Dostupný z WWW: http://www.europoslankyna.sk/?page_id=27
- ODBOR 25 MF – STRATEGIE DAŇOVÉ POLITIKY A SPRÁVY.: *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. Publ. Říjen 2013 [online]. [cit. 09.03.2015]. Dostupný z WWW: http://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQ-FjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.mfcr.cz%2Fassets%2Fcs%2Fmedia%2F2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uni-ky.pdf&ei=R7D9VOL2EYm7PYXOgLAH&usg=AFQjCNECzHjZu7F04SRXTDI2fAoOCDhf6A&sig2=L6ba4PjrUNaQKxS9AA29GA&bvm=bv.87611401,d.ZWU

- PŘICHYŠTAL, A., *Česká republika v evropské unii: členství, přínosy a výzvy* Publ. 2005 [online]. Praha [cit. 2015-03-08]. Dostupné z: http://www.naseevropa.cz/portal/port_data.nsf/3cb1a05296ae27f2c1256eaf002e01b6/02d84b66d2e10103c125710f0027315c?OpenDocument
- SEMERÁD, P.: *Využití reverse charge jako nástroje proti daňovým únikům ve stavebnictví*. Publ. 03.05.2012 [online]. [cit. 09.03.2015]. Dostupný z WWW: http://www.znaleckyportal.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=203:vyuziti-reverse-charge-jako-nastroje-proti-danovym-unikum-ve-stavebnictvi&catid=144:stavebnictvi-stavebni-odvetvi-ruzna&Itemid=247
- ŠTATISTICKÝ ÚRAD SLOVENSKEJ REPUBLIKY.: *Štvrťročné údaje HDP v bežných*. Publ. 07.04.2015 [online]. [cit. 20.03.2015]. Dostupný z WWW: [http://statdat.statistics.sk/cognosext/cgi-bin/cognos.cgi?b_action=cognosViewer&ui.action=run&ui.object=storeID%28%22iA188D5A85FEF4EA9B48BC102C7C66758%22%29&ui.name=%C5%A0tvr%C5%A5ro%C4%8Dn%C3%A9%20%C3%BAdaje%20HDP%20v%20be%C5%BEen%C3%BDch%20cen%C3%A1ch%20\[nu0002qs\]&run.outputFormat=&run.prompt=true&cv.header=false&ui.backURL=%2fcognosext%2fcps4%2fportlets%2fcommon%2fclose.html&run.outputLocale=sk](http://statdat.statistics.sk/cognosext/cgi-bin/cognos.cgi?b_action=cognosViewer&ui.action=run&ui.object=storeID%28%22iA188D5A85FEF4EA9B48BC102C7C66758%22%29&ui.name=%C5%A0tvr%C5%A5ro%C4%8Dn%C3%A9%20%C3%BAdaje%20HDP%20v%20be%C5%BEen%C3%BDch%20cen%C3%A1ch%20[nu0002qs]&run.outputFormat=&run.prompt=true&cv.header=false&ui.backURL=%2fcognosext%2fcps4%2fportlets%2fcommon%2fclose.html&run.outputLocale=sk)
- ŠTATISTICKÝ ÚRAD SLOVENSKEJ REPUBLIKY.: *Zahraničný obchod podľa mesiacov*. Publ. 09.04.2015 [online]. [cit. 20.03.2015]. Dostupný z WWW: [http://statdat.statistics.sk/cognosext/cgi-bin/cognos.cgi?b_action=cognosViewer&ui.action=run&ui.object=storeID%28%22i836C9B8D31544FA8B54981B97E3CABF2%22%29&ui.name=Zahrani%C4%8Dn%C3%BD%20obchod%20pod%C4%BEa%20mesiacov%20\[zo0001ms\]&run.outputFormat=&run.prompt=true&cv.header=false&ui.backURL=%2fcognosext%2fcps4%2fportlets%2fcommon%2fclose.html&run.outputLocale=sk](http://statdat.statistics.sk/cognosext/cgi-bin/cognos.cgi?b_action=cognosViewer&ui.action=run&ui.object=storeID%28%22i836C9B8D31544FA8B54981B97E3CABF2%22%29&ui.name=Zahrani%C4%8Dn%C3%BD%20obchod%20pod%C4%BEa%20mesiacov%20[zo0001ms]&run.outputFormat=&run.prompt=true&cv.header=false&ui.backURL=%2fcognosext%2fcps4%2fportlets%2fcommon%2fclose.html&run.outputLocale=sk)
- SOPKOVÁ, RAŠKOVSKÁ.: *Daňové úniky v oblasti dane z pridanej hodnoty v podmienkach Slovenskej republiky*, Publ. 2013 [online]. [cit. 06.04.2015]. Dostupný z WWW: http://krus.slu.cz/su/opf/cz/informace/acta-academica-karviniensia/casopisy-aak/aak-rocnik-2013/docs-1-2013/Sopkova_Raskovska.pdf
- ŠINDELKA, V.: *Daňová harmonizace*. Publ. 25. 6. 2001. [online]. [cit. 09.03.2015]. Dostupný z WWW: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/17298-danova-harmonizace/>
- TOŽIČKA T.: *Daňové úniky v České republice a ve světě*. Publ. 17.08.2012 [online]. [cit. 09.03.2015]. Dostupný z WWW: <http://denikreferendum.cz/clanek/13763-danove-uniky-v-ceske-republice-a-ve-svete>
- TIPOS. Národná bločková lotéria. 2013 [online]. [cit. 12.02.2015]. Dostupné z: <https://narodnablockovaloteria.tipos.sk/sk/ako-hrat-loteriu/najcastejsie-otazky>
- TISKOVÉ ODDĚLENÍ MINISTERSTVA FINANČÍ ČR. Daňová „Kobra“ startuje. 13.6.2014 [online]. [cit. 2014-11-18]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/danova-kobra-startuje-18119>

ÚRAD VLÁDY SR, Akčný plán boja proti daňovým podvodom. Publ. 2010 [online]. [cit. 20.04.2015]. Dostupný z WWW:

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

VÁLKYOVÁ, Daňové úniky na DPH dosiahli na Slovensku takmer 2,8 mld EUR. Publ. 16. 10. 2013 [online]. [cit. 25.04.2015]. Dostupný z WWW: <http://www.dph.sk/danove-uniky-na-dph-dosiahli-na-slovensku-takmer-2-8-mld-eur-uniqueiduchxzASYZNakR305SNRs3AA7MnVH3FGE/>

WYBORCZA, G. A LESZCZYNOVÁ, I. *Polská vláda zavede účinkovou lotérii*. Publ. 17.02.2015 [online]. [cit. 04.03.2015]. Dostupný z WWW: <http://www.zet.cz/tema/polsk-vlda-zavede-tenkovou-loterii-4010>

Legislativa:

Zákon č. 171/2005 Sb., o hazardných hrách, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 222/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č.289/2008 Sb., o používání elektronické registrační pokladnice a o změně a doplnění zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, ve znění pozdějších předpisů

Předpis č. 656/2006 Sb., ve znění zákona č.222/2004 Sb.

Předpis č. 593/2007 Sb., ve znění zákona č. 222/2004 Sb.

Předpis č. 083/2009 Sb., ve znění zákona č. 222/2004 Sb.

Předpis č. 258/2009 Sb., ve znění zákona č. 222/2004 Sb.

Předpis č. 490/2010 Sb., ve znění zákona č. 222/2004 Sb.

Předpis č. 246/2012 Sb., ve znění zákona č. 222/2004 Sb.

Předpis č. 440/2012 Sb., ve znění zákona č. 222/2004 Sb.

Předpis č. 218/2014 Sb., ve znění zákona č. 222/2004 Sb

Předpis č. 360/2014 Sb., ve znění zákona č. 235/2004 Sb

Směrnice rady EU 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty

Směrnice rady EU č. 2010/45/EU, ze dne 13. 07. 2010, o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace

11 Seznam obrázků

Obr. 1	Vývoj sledovaných veličin v mil eur Zdroj: Štatistický úrad Slovenskej republiky (2015), Finančná správa Slovenská republika (2015)	33
Obr. 2	Vývoj sledovaných veličin v %	35
Obr. 3	Vývoj výběru DPH po čtvrtletích v mil. eur Zdroj: Finančná správa Slovenská republika (2015)	39
Obr. 4	Podíl Q4/ daný rok v %	40
Obr. 5	Vývoj nedoplatků na DPH v mil. eur Zdroj: Národná rada Slovenské republiky (2011,2012,2013), NKÚ Slovenské republiky (2012), Sopková, Raškovská (2013)	42
Obr. 6	Vývoj DPH, očištěného DPH a nedoplatků na DPH v mil. eur	43

12 Seznam tabulek

Tab. 1	Přehled sazeb DPH	22
Tab. 2	Vývoj pozorovaných údajů	33
Tab. 3	% změny pozorovaných veličin	34
Tab. 4	Výhry v loterii pokladničních dokladů za rok 2014	47

Přílohy

A Výběr DPH po čtvrtletích

rok/čtvrtletí	vybráno na DPH v SK	vybráno na DPH v mil EUR	podíl na ročním výběru
2004/Q1	29 486 101 586,45	978,8	29,6
2004/Q2	21 400 539 996,21	710,4	21,5
2004/Q3	19 525 578 217,38	648,1	19,6
2004/Q4	29 163 338 094,03	968,0	29,3
2005/Q1	28 608 313 246,42	949,6	23,4
2005/Q2	29 993 785 119,78	995,6	24,5
2005/Q3	28 508 150 000,00	946,3	23,3
2005/Q4	35 318 889 000,00	1172,4	28,8
2006/Q1	29 091 667 000,00	965,7	22,6
2006/Q2	30 221 178 000,00	1003,2	23,5
2006/Q3	33 414 049 000,00	1109,1	26,0
2006/Q4	35 735 957 433,61	1186,2	27,8
2007/Q1	29 659 573 232,59	984,5	21,8
2007/Q2	33 500 951 157,51	1112,0	24,6
2007/Q3	31 465 193 973,55	1044,5	23,1
2007/Q4	41 352 509 236,75	1372,7	30,4
2008/Q1	28 028 627 085,64	930,4	20,1
2008/Q2	35 215 419 960,56	1168,9	25,2
2008/Q3	34 331 666 515,33	1139,6	24,6
2008/Q4	41 983 716 296,03	1393,6	30,1
2009/Q1		574,8	14,9
2009/Q2		934,0	24,3
2009/Q3		1112,9	28,9
2009/Q4		1224,6	31,8
2010/Q1		915,8	20,7
2010/Q2		1186,3	26,8
2010/Q3		1104,0	24,9
2010/Q4		1225,4	27,7
2011/Q1		962,8	20,3
2011/Q2		1259,8	26,5
2011/Q3		1056,1	22,2
2011/Q4		1474,4	31,0
2012/Q1		924,6	21,5
2012/Q2		1092,0	25,4
2012/Q3		1068,5	24,8

2012/Q4		1222,1	28,4
2013/Q1		912,4	19,3
2013/Q2		1245,8	26,3
2013/Q3		1087,2	23,0
2013/Q4		1489,4	31,5
2014/Q1		974,4	19,8
2014/Q2		1235,0	25,1
2014/Q3		1153,9	23,5
2014/Q4		1556,0	31,6

. Zdroj: Finančná správa Slovenská republika (2015)

B Suma vývozu, dovozu a salda ZO

V miliónoch eur			
rok	vývoz	dovoz	saldo
2004	29573,1	31217,9	-1644,8
2005	32864	35320	-2456,1
2006	40916	43667	-2751
2007	47351	48075,9	-725
2008	49522,3	50280,1	-757,8
2009	39721,2	38775,1	941,1
2010	48272,1	47493,6	778,5
2011	56783,2	55767,6	1015,6
2012	62144	58588,4	3555,7
2013	64172,3	59939,9	4232,4
2014	64800,9	60152,2	4648,7

Zdroj: Štatistický úrad Slovenskej republiky (2015)