

napriek tomu, že daňové úniky sú vo väčšine prípadov spoločnosťou odsudzované, stále existujú vo všetkých krajinách po celom svete bez výnimky. Z ekonomickej teórie racionálneho správania sa vyplýva, že každý ekonomický subjekt sa snaží maximalizovať svoj zisk pri minimalizovaní nákladov. Základným motívom vzniku daňových únikov je rozpor medzi záujmom štátu inkasovať dane a záujmom daňových subjektov minimalizovať vlastné daňové zaťaženie.

Príčiny existencie daňových únikov treba vidieť aj v ekonomickom, politickom, právnom, morálnom a etickom prostredí konkrétnej krajiny. Jednotlivé dôvody vzniku daňových únikov sa líšia v závislosti od osôb, ktoré sa takého konania dopúšťajú. Najčastejšou **politickou príčinou** existencie daňových únikov je nesúhlasné vyjadrenie subjektov s politickými rozhodnutiami príslušnej vlády. V danom prípade môžeme polemizovať dokonca až o proteste subjektov. Typickým príkladom z nedávnej minulosti v podmienkach SR bola novelizácia zákona o DPH, ako aj zákona o dani z príjmov a s tým súvisiaci následný odliv určitej nešpecifikovanej skupiny podnikateľských subjektov do okolitých krajín V4, a to napriek skutočnosti, že v daných krajinách nemuselo byť nižšie daňové zaťaženie, ale výhodnejšie podmienky na výkon podnikateľskej činnosti. Medzi **sociálne príčiny** môžeme zaradiť výšku daňového zaťaženia subjektov, ktorá jednoznačne priamo úmerne ovplyvňuje rozsah a vývojové tendencie daňových únikov. Daňové zaťaženie je vyjadrené pomerom medzi celkovou sumou daní a HDP. Keďže predstavuje daňové zaťaženie, resp. mieru tolerancie voči daniam, odvíja sa od pomeru medzi celkovou výškou odvodov platených daňovým subjektom a jeho celkovými príjmami pred zdanením. Výška daňového zaťaženia je logickým predpokladom pre snahu eliminovať daňové úniky najmä v prípade nepomerne vysokého daňového zaťaženia daňových subjektov. Inou sociálnou príčinou môže byť aj vedomostná úroveň obyvateľov v daňovoprávnych normách. Na rôznych odborných kolokviách bola diskutovaná problematika komplikovanosti daňových právnych predpisov. Častou novelizáciou právnych predpisov bez dodržiavania základných koncepčných zásad dochádza nielen k neprehľadnosti, ale aj k nezrozumiteľnosti, prípadne k vzájomnej protirečivosti daňových právnych noriem, čo jednoznačne negatívne ovplyvňuje záujem daňových subjektov plniť si svoje daňové povinnosti úplne alebo sčasti. Uvedená príčina úzko súvisí aj s **právnymi príčinami** existencie daňových únikov. S legislatívou úzko súvisí aj mechanizmus výkonu kontroly zo strany štátov, pričom práve daňová kontrola má nezastupiteľné postavenie pri eliminovaní páchania daňových únikov. Vzhľadom na pracovnú vyťaženosť kontrolných orgánov možno pozitívne hodnotiť aktuálne novely daňových predpisov, ktorými sa rozširujú obmedzené prostriedky výkonu kontrolnej činnosti, napr. tzv. kontrolný výkaz. V demokratických krajinách sú daňové systémy postavené na daňových priznaniach, ktoré daňovník sám podáva a sám si vypočítava výšku dane. Tento spôsob poskytuje

priestor na uvádzanie aj nepravdivých údajov. Daňové priznania sú preto podrobované kontrolám zo strany daňových úradov. Vzhľadom na veľké množstvo daňovníkov je často takáto kontrola neúčinná.

Rozsah daňových únikov je výrazne ovplyvňovaný aj právnym systémom a stabilou daňových zákonov. Príliš časté zmeny daňových zákonov vedú k neprehľadnosti daňovej legislatívy a vytvárajú nežiaduci priestor na rozširovanie daňových únikov. Neustále novelizácie daňových zákonov vnášajú do podnikateľského prostredia a celej spoločnosti zmätok, čo opätovne ponúka priestor na daňové úniky. Keďže sme už uviedli, že vhodným prostredím daňových únikov je neštandardná ekonomika, tzn. osobitné postavenie majú chudobnejšie, resp. rozvojovo zaostalejšie krajiny s rozvojovou ekonomikou a štáty, v rámci ktorých dochádza k transformácii ekonomiky, je zrejme významné ovplyvňovanie *ekonomickými dôvodmi* existencie daňových únikov. Možno konštatovať, že s degressívnym rastom ekonomického rozvoja narastá progresívne rozvoj a kvantitatívna miera daňových únikov. Ekonomické prostredie a ekonomický stav krajiny predstavuje jeden zo základných faktorov daňových únikov. V období ekonomického rastu je miera daňových únikov nižšia ako v období ekonomickej stagnácie a recesie v hospodárstve. Preto je nevyhnutné, aby sa štát usiloval o neustály ekonomický rast, čo v období ekonomickej a finančnej globalizácie nie je jednoduché.

Politické, ekonomické a právne prostredie každej krajiny je poprepájané, ovplyvňuje sa a predstavuje fundamentálny faktor, ktorý má okrem iného negatívny vplyv na rozsah daňových únikov. Významné postavenie z pohľadu ovplyvňovania páchania daňových únikov majú nepochybne aj sociálne faktory, faktory morálky či etického vnemu daňových únikov zo strany jednotlivých subjektov. Jednotlivci k danej problematike pristupujú vágne a v niektorých prípadoch ju ignorujú. Práve takýto prístup spojený s vysokým stupňom tolerancie vytvára prosperujúce prostredie na nárast daňových únikov. V podmienkach SR bolo výskumom zistené, že tolerancia je v danej oblasti značne nepriaznivá. Zo 165 náhodne vyselektovaných študentov denného štúdia na otázku „Aký máte postoj k daňovým únikom?“ až 52 % uviedlo, že ich akceptuje a berie ako normálny a bežný jav. Dokonca 12,67 % študentov považuje daňový únik za podnikateľský úspech a 23,5 % respondentov nemá obavu z následkov spáchania daňového úniku. Iba 4,63 % zo študentov má obavu z možnej represie a iba 4,23 % označilo daňový podvod ako trestný čin. Z daného výskumu vzišiel veľmi negatívny záver, že až 88,17 % respondentov akceptuje daňový únik ako bežný jav typický najmä pre podnikateľský sektor.³ Na toleranciu logicky nadväzuje aj úroveň právneho vedo-

³ SZARKOVÁ, M. 2011. K otázkam obsahu a štruktúry právneho vedomia verejnosti. In *Právne vedomie verejnosti v demokratickom štáte*. Zborník z vedeckého seminára s medzinárodnou účasťou zo dňa 22. 11. 2011 na Akadémii PZ v Bratislave. Bratislava, 2011, s. 25.

né audity, ktoré majú efektívne výsledky. V prípade odhalenia daňových únikov postupuje predmetné prípady na trestné stíhanie príslušným orgánom činným v trestnom konaní. Zabezpečuje tiež informačnú funkciu, a to zverejňovaním údajov o daňových podvodoch, praní špinavých peňazí a iných kategórií, ktoré preventívne pôsobia na predchádzanie páchania daňových únikov. Okrem uvedeného sa IRS podieľala na tvorbe Federálneho daňového zákona USA a v roku 2006 aj na zákone o daňových úľavách a zdravotnej starostlivosti. V danom predpise je upravený aj mechanizmus poskytovania odmien pre osoby, ktoré oznámia daňové subjekty s daňovými nedoplatkami alebo subjekty vyhýbajúce sa daňovým povinnostiam. Zo štatistického hľadiska môže tento spôsob zvýšiť výnos daní, pokút a iných príjmov do rozpočtu až o 30 %.³⁸

Osobností sankcionovaných za spáchanie daňových únikov bolo z historického hľadiska množstvo. Napríklad v USA v roku 1974 bol odsúdený Otto Kerner jr. (gubernér Illinois) za spáchanie daňového úniku, ako aj úplatkárstva a podvodu, pričom sankciou bol trest odňatia slobody na tri roky a pokuta vo výške 50 000 \$. V roku 1985 starosta mesta San Francisco Joseph Aliot verejne proklamoval, že za dané obdobie neplatil žiadne dane z príjmu. V roku 2006 bol odsúdený lobista, Jack Abramoff, za daňové úniky, ako aj podplácanie verejného činiteľa, pričom dostal pokutu 24 700 000 \$.

V auguste 2009 OECD odhadlo rozsah gréckeho „šedého (resp. čierneho)“ trhu v oblasti daní približne vo výške 25 % HDP, tzn. približne každoročne nezaplatených 20 mld. eur na daniach. Na základe danej štúdie bol preukázaný priamy vzťah medzi páchaním daňových únikov a príjmami samostatne zárobkovo činných osôb.³⁹

1.3 MEDZINÁRODNÉ ASPEKTY DAŇOVÝCH ÚNIKOV A MEDZINÁRODNÉ ZDAŇOVANIE

Na medzinárodné aspekty páchania daňových únikov, daňovej optimalizácie a daňového plánovania môžeme nazerať z viacerých uhlov pohľadu. Ide o rozsiahlu problematiku, ktorá pozitívne i negatívne ovplyvňuje daňovú politiku a ekonomiku jednotlivých štátov aj v rámci EÚ. Z pohľadu analýzy eliminácie daňových únikov má na páchanie daňových únikov osobitný vplyv problematika dvojitého zdanenia v kontexte s medzinárodnými daňovými únikmi a problematika daňových rajov. Keďže predmetná publikácia je zameraná na stav v SR, len v krátkosti poukážeme na základné tézy medzinárodných aspektov daňových únikov.

³⁸ <https://www.irs.gov/uac/whistleblower-informant-award>

³⁹ <http://www.ekathimerini.com/136072/article/ekathimerini/business/greece-tops-eu-list-for-self-employment-with-319-of-greeks-working-for-themselves>

Daňovou príslušnosťou rozumieme vzťah daňovníka k určitému štátnemu územiu v kontexte vzniku jeho daňovej povinnosti. Keďže právna úprava v rámci jednotlivých krajín je rozdielna, významným dôsledkom je vznik tzv. dvojitého zdanenia. Pojmom **dvojité zdanenie** rozumieme, že určitá hospodárska skutočnosť je podrobená dvojitému, prípadne viacnásobnému zdaneniu rovnakou daňou, resp. daňou rovnakej povahy. Dvojité zdanenie poznáme na vnútroštátnej úrovni (napr. v SR je upravené v § 45 zákona o dani z príjmov), ale aj na medzinárodnej úrovni.

V tejto časti poukážeme na podstatné aspekty **medzinárodného dvojitého zdanenia a jeho zamedzenia**. Dochádza k nemu v prípade, že jeden príjem daňovníka podlieha zdaneniu v dvoch alebo vo viacerých štátoch z dôvodu daňovej príslušnosti daňovníka k nim. *Príčinou vzniku medzinárodného dvojitého zdanenia* je najmä skutočnosť, že každý štát podrobuje tuzemské i cudzozemské príjmy a majetok svojich daňových rezidentov zdaneniu v plnej miere. Medzinárodné dvojité zdanenie nadmerne zvyšuje daňové zaťaženie, znižuje príjmy alebo zvyšuje náklady, znižuje konkurenčnú schopnosť podnikateľských subjektov, negatívne pôsobí na rozvoj medzinárodného podnikania. Preto je potrebné, aby štáty prijímali opatrenia potrebné na zamedzenie dvojitého zdanenia, resp. zmiernenie jeho následkov a nepriaznivých dôsledkov.

Riešením problematiky medzinárodného dvojitého zdanenia je uzatváranie bilaterálnych zmlúv medzi štátmi, ktorých cieľom je zamedziť právo vybrať daň len jednému zmluvnému štátu a následne umožniť uplatniť toto právo jeho rozdelením medzi zmluvné štáty. Zmluvy zároveň vytvárajú podmienky na efektívnejšiu spoluprácu v oblasti výberu daní, ktorej prvoradým cieľom je eliminovať daňové úniky aj v medzinárodnom meradle. Podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov medzinárodná zmluva, ktorá bola schválená, ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo dohoda, ktorá bola uzatvorená alebo schválená vládou SR a ktorá upravuje zdanenie a s tým súvisiace právne vzťahy vo vzťahu k ne-samosprávnym územiám, ktoré v medzinárodných vzťahoch vystupujú samostatne, má prednosť pred týmto zákonom (zákonná prioritná doložka), t. j. ustanovenia tohto zákona sa nepoužijú, ak medzinárodná zmluva, ktorou je SR viazaná, ustanovuje inak.

Bilaterálnymi spôsobmi eliminácie medzinárodného dvojitého zdanenia je uzatváranie medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia medzi jednotlivými krajinami. V danej oblasti sa uplatňujú rôzne metódy⁴⁰, formy a prístupy zamedzenia dvojitého zdanenia, napríklad:

- **metóda vyňatia (*exemption system*)** – uplatňuje sa dvoma spôsobmi, a to metódou úplného vyňatia alebo metódou progresívneho vyňatia. Ich podstata spočíva v tom,

⁴⁰ MAKAROVÁ, M. 1997. *Medzinárodné dvojité zdanenie v praxi*. Bratislava : TU v Zvolene, 1997, s. 51-59.

Daňové úniky pri cezhraničných operáciách

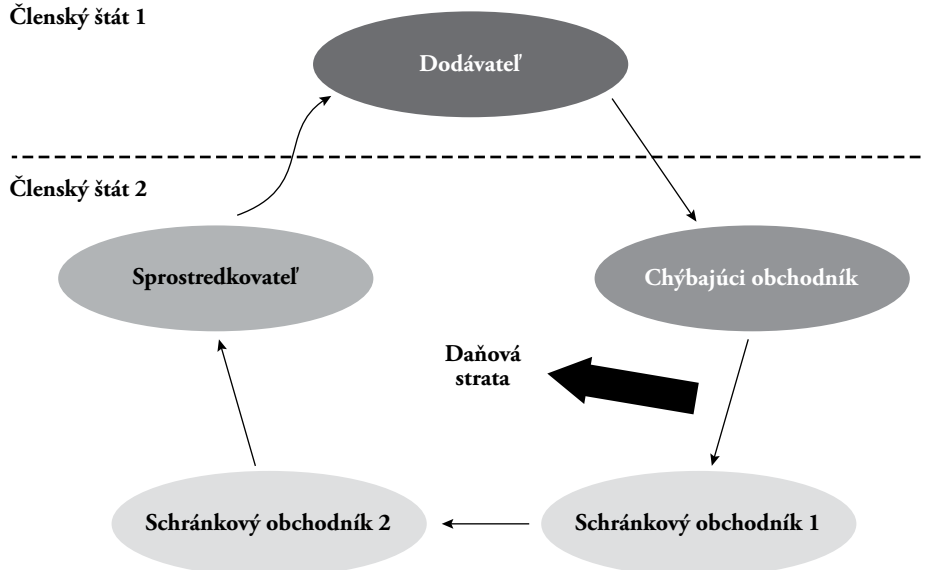
Cezhraničnými operáciami rozumieme nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu EÚ alebo dovoz tovaru do tuzemska z tretích krajín. Z danej definície je jednoznačný zahraničný prvok daného vzťahu, tzn. dochádza k realizácii obchodu medzi subjektmi z viacerých členských štátov EÚ, prípadne z tretích krajín. Pri dovoze tovaru z tretích krajín možno hovoriť o únikoch na DPH s využitím nelegálneho predaja tovaru bez dokladov a dane, a to buď pre jeho nelegálny dovoz, alebo ak bol tovar dovezený z tretej krajiny s deklarováním následného dodania do iného štátu, čím bol oslobodený od dane. Medzi ďalšie spôsoby zaraďujeme porušovanie zákonných povinností zo strany daňového zástupcu pri dovoze tovaru, fiktívny vývoz tovaru s cieľom uplatnenia si nadmerného odpočtu z rozpočtu, fiktívne zníženie colnej hodnoty dovážaného tovaru. Pri nadobudnutí tovaru z členských štátov EÚ považujeme za frekventované úniky na DPH podvody s obchodovaním s opotrebovaným tovarom dodaným z členského štátu EÚ, fingované dodanie tovaru platiteľom dane z tuzemska do iného členského štátu EÚ s uplatnením oslobodenia od dane, ale v skutočnosti s uskutočnením predaja v tuzemsku bez daňovej povinnosti, nepriznanie dane z prijatej služby od poskytovateľa – zahraničnej osoby neidentifikovanej pre daň, ktorá má povinnosť úhrady dane z prijatej služby, prípadne, ako sme už uviedli, podnikanie zahraničnej osoby bez splnenia registračnej povinnosti. V rámci cezhraničných operácií sa stretávame aj s pojmom „skimming“ (odlev finančných prostriedkov zo spoločnosti) a „shellcompanies“ (využívanie schránkových, prípadne virtuálnych spoločností prostredníctvom zahraničných bankových účtov a spätných pôžičiek a pod.).

Najviac frekventovaným daňovým podvodom s negatívnym dopadom na štátny rozpočet je tzv. **karuselový podvod**, ktorý sa primárne realizuje pri uskutočňovaní cezhraničných operácií. V zahraničí je predmetný druh daňového úniku označovaný ako podvod zmiznutého obchodníka, tzv. MTIC, spočívajúci v zneužití pravidiel DPH pri cezhraničných operáciách v rámci EÚ, pričom karuselový podvod je v danom chápaní výlučne podkategória daného podvodu. MTIC podvod predstavuje vysoko prepracovaný organizovaný útok na systém DPH, páchaný organizovanými skupinami. Dodávky od dodávateľa z jedného členského štátu EÚ sú doručované odberateľovi do iného členského štátu, pričom sú oslobodené od DPH v krajine odoslania. Zákazník vyúčtuje DPH v štáte určenia dodávky, odberateľ sa stratí bez vyúčtovania DPH, čo vedie k negatívnemu dopadu na štátny rozpočet.

Z pohľadu organizovaných skupín predstavuje karuselový podvod využitie daňových jurisdikcií pri pohybe tovaru medzi nimi bez úhrady daňovej povinnosti. Ide o pravidelne realizované transakcie s určitým druhom tovaru, prípadne komoditou v rámci reťazca spoločností, pričom jeden článok v určitom momente neodvedie daň

na výstupe. Rozdiel medzi karuselovým a reťazovým podvodom je primárne v zapojení cezhraničného prvku, tzn. členského štátu EÚ, ale možnosťou je aj zapojenie tretej krajiny. Karuselové podvody sa najčastejšie využívajú pri obchodovaní s informačnými technológiami, mobilnými telefónmi, drahými kovmi, energiami, plynom, stavebnými materiálmi, telekomunikáciami a pod. Reálny alebo fiktívny tovar, ktorý je vyfakturovaný, koluje výlučne v uzatvorenej skupine vopred zadaných spoločností, tzn. dochádza k negácii transparentného trhu.

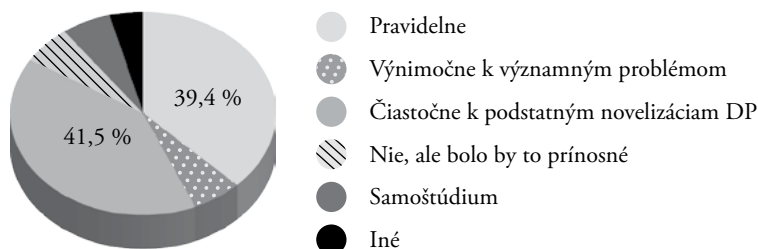
Členský štát 1



Obrázok 2 Schéma karuselového podvodu

Zdroj: Vlastné spracovanie.

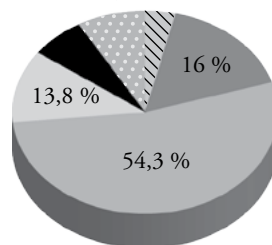
Základným predpokladom realizácie karuselového podvodu je spoločnosť registrovaná ako platiteľ DPH, ktorá uzatvorí obchodný vzťah (reálny alebo fingovaný) s platiteľom dane v inej členskej krajine EÚ. Karuselové podvody využívajú otvorenú obchodnú politiku, v rámci ktorej spoločnosti predávajú tovar opakovane s cieľom sťažiť identifikáciu pre daňové orgány. V prípade odhalenia daňového úniku daňové orgány nemajú od koho požadovať úhradu DPH, ak došlo k zmiznutiu, resp. zániku spoločnosti. Zjednodušený model karuselového podvodu spočíva v dovezení tovaru z členského štátu EÚ bez DPH, uplatnenie DPH pri predaji tovaru, ale neodvedenie dane do štátneho rozpočtu. Sofistikovanejšia verzia predmetného typu podvodu spočíva v implementovaní medzinárodného prvku v podobe zahraničnej spoločnosti.



voprávnych predpisov potvrdilo 43 odborníkov (t. j. 46,8 % z opýtaných). Záporný postoj k realizovaniu preškoľovania k aktuálnym novelám daňovoprávnych noriem zaujalo 10 odborníkov (čo predstavuje 10,6 % z celkového počtu opýtaných), pričom piati z nich by uvítali takéto školenia a piati konštatujú, že fungujú výlučne na báze samoštúdia. Traja odborníci (t. j. 3,2 %) skonštatovali, že školenia mávajú, ale nie ku každej novele daňových zákonov.

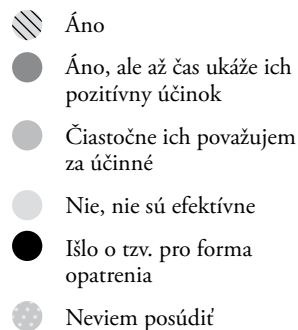
12. Považujete aktuálne legislatívne opatrenia na boj proti daňovým únikom za účinné a efektívne?

- áno, v plnej miere
- áno, ale až odstup času ukáže ich pozitívny účinok
- častočne ich považujem za účinné
- nie, podľa môjho názoru nie sú efektívne
- podľa mňa išlo o tzv. pro forma opatrenia (formálne opatrenia)
- neviem posúdiť



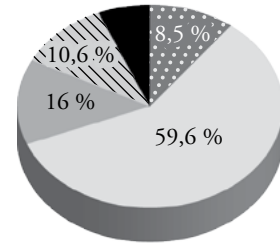
Zhodnotenie:

Komplexne súhlasné stanovisko k nim zaujali len 3 experti (t. j. 3,2 % z opýtaných). 15 respondentov (čo predstavovalo 16 % odborníkov) prezentovali, že síce ich považujú za prínosné a správne koncipované, ale až čas uvedenia do praxe ukáže ich pozitívne účinky. Až 51 odborníkov, tzn. 54,3 % respondentov, hodnotí schválené opatrenia len čiastočne pozitívne, tzn. nie so všetkými súhlasia a určitú časť považovali za nadbytočnú, prípadne irelevantnú. Ako neefektívne opatrenia ich označilo až 13,8 % z opýtaných (v počte 13 expertov). Šiesti respondenti označili uvedené opatrenia za formálne, z dôvodu nutnosti eliminovať daňové úniky, na čom spolupracujeme v rámci celej Európskej únie. Náčrt navrhnutých opatrení nevedelo posúdiť 6 expertov, čo predstavovalo 6,4 % zo všetkých odborníkov.



13. **Je podľa Vášho názoru novelizácia právnych predpisov ad hoc, tzn. na základe konkrétnych prípadov (modus operandi) bez podrobnej analýzy celého právneho predpisu efektívna z praktického hľadiska boja proti daňovým únikom?**

- a) áno, myslím si, že aktuálne novely sú vhodným výstupom z dlhodobo získaných poznatkov spôsobov páchania daňových únikov
- b) čiastočne považujem niektoré novely, ktoré predstavujú reakciu na modus operandi konkrétneho daňového trestného činu, za adekvátne a efektívne
- c) nie, v praxi dochádza k rozporu ustanovení
- d) nie, spôsobuje značnú neprehľadnosť v zákonoch



- Áno
- Čiastočne áno
- Nie, dochádza k rozporu ustanovení
- Nie, spôsobuje značnú neprehľadnosť
- Iné

Zhodnotenie:

Iba 8 respondentov (t. j. 8,5 % z opýtaných) plne súhlasilo s úrovňou účinnosti takýchto opatrení a zhodnotilo, že aktuálne novely sú vhodným výstupom z dlhodobo získaných poznatkov spôsobov páchania daňových únikov. Niektoré novely, ktoré predstavujú reakciu na modus operandi konkrétneho daňového trestného činu, čiastočne považuje za adekvátne a efektívne až 59,6 % expertov (čo predstavovalo 56 z opýtaných). Negatívne hodnotí uvedený spôsob eliminácie daňových únikov 16 % opýtaných (t. j. 15 expertov). Dôvodom je skutočnosť, že následne dochádza v aplikáčnej praxi k rozporu jednotlivých daňovoprávnych noriem. Odporúčaním na predchádzanie daným problémom by bolo vopred spracovanie kompletnej právnej analýzy, a to z teoretického i praktického hľadiska, a následne ku dňu účinnosti právneho predpisu aj vydanie vykonávacieho predpisu. 10,6 % respondentov (t. j. 10 odborníkov) konštatuje, že obdobný spôsob je nevhodný z dôvodu vytvárania neprehľadnosti v daňovoprávnych predpisoch. Piaty odborníci (t. j. 5,3 % z celej vzorky) má iný názor na skúmaný problém, pretože efektívnosť každého obdobeňého opatrenia je potrebné posudzovať osobitne.

14. **Aký spôsob legislatívnych opatrení v boji proti daňovým únikom by ste považovali za efektívny a adekvátny?**

- a) zvýšenie sankcií v právnych predpisoch (nielen trestnoprávných, ale aj daňovoprávnych)
- b) zvýhodnenie subjektov, ktoré dodržia daňové právne predpisy
- c) zlepšenie spolupráce medzi jednotlivými subjektmi (Finančná správa SR – PZ)

daňového dokladu. Z pohľadu daňových kontrolórov ide o efektívny inštitút boja proti páchaniu daňových podvodov, a to komplexne, aj so zavedením ostatných relevantných opatrení. Pozitívne hodnotí uvedené opatrenie 71,2 % opýtaných respondentov, čo predstavuje 67 expertov.

Ďalším výsledkom zavedeného opatrenia vo forme „bločkovej lotérie“ bolo zriadenie emailovej schránky finančnej správy, ktorá umožňuje zákazníkom nahlasovať komplikácie pri registrácii pokladničných dokladov do lotérie, ako aj iné podvodné aktivity. Hlásenia sú evidované a slúžia ako podnety na kontrolnú činnosť v podozrivých prevádzkach. Na druhej strane sú validované aj prevádzky s víťaznými dokladmi. Úspešnosť kontrolnej činnosti elektronických registračných pokladníc a daňovej kontroly medziročne výrazne vzrástla.⁹⁸ Aj z uvedeného je zrejmé, že podnety a hlásenia občanov výrazne ovplyvnili elimináciu daňových únikov a zefektívnili výkon kontrolnej činnosti. Napriek tomu, že dané opatrenie je motivačným prvkom aj pre boj proti daňovým únikom v Českej republike, aktuálne záujem občanov na spolupodieľaní sa a zapájajú sa do danej aktivity značne klesol.

3.2.1.2 Opatrenia v oblasti spotrebných daní

Kontrolnými známami sú označované spotrebiteľské balenia liehu, tabaku i tabakové výrobky. V snahe znížiť páchanie daňových únikov v oblasti spotrebných daní bola legislatívnymi zmenami upravená aj oblasť tlače, distribuovania a evidovania nových kontrolných známk, a to formou zriadenia jednej štátnej tlačiarne. V zmysle § 53 zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, ako aj § 9 b zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov je kontrolné známky oprávnená tlačiť len Mincovňa Kremnica, š. p. Odôvodnením bol aj fakt, že povolenie na tlač kontrolných známk možno vydať iba takej osobe, ktorá má technické vybavenie na tlač dokumentov zabezpečených pred falšovaním, pozmeňovaním a iným zneužitím na daňovom území. V minulosti boli kontrolné známky tlačené v súkromných tlačiarnach, pričom niektoré boli aj mimo územia SR, a preto nebolo možné zabezpečiť podrobnú kontrolu nad ich tlačou a distribúciou zo strany správcu dane. Celý proces distribúcie je aktuálne zabezpečený cez aplikáciu kontrolovanú a prevádzkovanú Finančnou správou SR, ktorá zabezpečuje aj adekvátny dozor nad nakladaním s kontrolnými známami a ich likvidáciou. Súčasťou zavedenia inovatívneho opatrenia bolo aj zdokonalenie ochranných prvkov a vytvorenie jedinečného identifikátora kontrolných známk v podobe QR kódu. Odoberať kontrolné známky z tlačiarne je možné výlučne len od zamestnanca

⁹⁸ GÁBIK, R. – STRIŽENCOVÁ, K. 2014. Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne. In *Inštitút finančnej politiky MF SR. Komentár 8/2014*. Dostupné na internete: <https://www.finance.gov.sk/LoadDocument.aspx?categoryId=9633 & documentId =11733>.

Finančného riaditeľstva SR. Na základe úradne osvedčeného plnomocenstva je možné, aby kontrolné známky prevzala v tlačiarňi aj iná FO alebo PO.

Respondenti na dané opatrenie reagovali značne rôznorodo, pričom komplexne možno zhodnotiť, že nadpolovičná väčšina ho ohodnotila pozitívne. V plnej miere považujú zavedenie jednej štátnej tlačiarne za významný nástroj eliminácie daňových únikov na úseku spotrebnej dane z alkoholických nápojov a tabakových výrobkov. Z legislatívneho hľadiska a konkurencieschopnosti niektorí odborníci označili predmetné opatrenie za diskriminačné. Aplikačná prax však jednoznačne potvrdzuje, že uvedené opatrenie predstavuje jedno z viacerých efektívnych opatrení smerujúcich k účinnejšiemu odhaľovaniu daňových únikov. V oblasti spotrebných daní je však stále nevyhnutné zapracovať nové systematické legislatívne prvky, ktoré by vo väčšej miere pôsobili na elimináciu daňových únikov. V procese boja proti daňovým podvodom sa až v druhej etape zapracovali aj iné opatrenia nasmerované na podporu spotrebných daní, ktoré boli viac-menej v prvej dekáde opatrení minimalizované.

Tabakové výrobky sú z pohľadu páchania daňových únikov označované za vysoko rizikové predmety. Na základe uvedeného bola zavedená povinnosť označovať kontrolnou známkou všetky tabakové výrobky (cigarety, cigarky, cigary, tabak) vyrobené na území SR, dodané na územie SR z iného členského štátu EÚ alebo dovezené na územie SR z územia, ktoré nie je územím EÚ. Predmetom spotrebnej dane sú však aj tabakové suroviny, tzn. suroviny povolené na výrobu tabakových výrobkov. Tým vznikla okrem zdanenia tabakovej suroviny aj povinnosť komplexného sledovania pohybu nielen tabakových výrobkov, ale aj tabakovej suroviny až po konečnú spotrebu. V nadväznosti na znižovanie páchania daňových únikov bolo precizované aj vlastnoručné zhotovenie cigariet, a to výlučne zo zdaneného tabaku. Zaujímali sme sa, či aj uvedené opatrenia dokážu zvýšiť eliminovanie páchania daňových únikov na spotrebnej dani z tabakových výrobkov.

V rámci spotrebných daní vznikla v procese analýzy dokumentov na boj proti daňovým únikom potreba vytvoriť komplex kľúčových opatrení v smere upraviť registračný proces na úseku spotrebných daní, zavedenia inštitútu bilancii predmetov spotrebných daní až po postup výkonu analytických a operatívnych činností. Príjmy z nepriamych daní majú nepochybne významný podiel na celkových príjmoch štátneho rozpočtu a z hľadiska nelegálnych javov sú viac náchylné na páchanie daňových podvodov, čo nám potvrdili aj respondenti. Parciálne opatrenia prijaté v minulosti nepredstavovali efektívny prvok boja proti daňovým podvodom, a preto sme upriamili pozornosť aj na danú problematiku, so zameraním na alkoholické nápoje. Vznikla potreba komplexne zapracovať zmeny aj na úseku právnej úpravy spotrebnej dane z alkoholických nápojov, čo sa v súčasnosti už odzrkadľuje v aktuálnej daňovoprávnej úprave. Synergický efekt sa jednoznačne odrazí aj v samotnom výbere, a teda výnose z nepriamych daní.