

MONITOROVANIE PREPRÁV TOVARU PODLIEHAJÚCEHO SPOTREBNEJ DANI A DAŇOVÁ BEZPEČNOSŤ

MONITORING THE TRANSPORT OF GOODS THAT ARE SUBJECT TO EXCISE TAX AND TAX SECURITY

Jarmila Sosedová, Beata Holková¹

Anotace: Príspevok prináša nový pohľad na problematiku daňového rizika a možnosti jeho eliminácie prostredníctvom fyzického monitorovania prepráv s cieľom dosiahnuť celkové zvýšenie daňovej bezpečnosti prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane na daňovom území, a to na území SR i EÚ.

Klíčová slova: spotrebná daň, preprava, riziko, model, bezpečnosť

Summary: The paper brings new perspective to the problematic of tax security and possibilities of its elimination by physical monitoring of transport in order to achieve overall increase of tax security of the transport of goods that are subject to excise tax in duty suspension in the tax area, namely in the SR and the EU.

Key words: excise tax, transport, risk, model, security

ÚVOD

Najvýznamnejším zdrojom príjmov každého štátu sú dane. Z nich sa pokrývajú verejné statky, bez ktorých si dnes nedokážeme predstaviť svoj život, sú zdrojom na prerozdelenie bohatstva úspešnejších smerom k tým, ktorí majú menej šťastia alebo talentu a vláda ich využíva ako nástroj pri stabilizácii ekonomiky. Nielen podnikateľské subjekty alebo zamestnanci majú osobnú skúsenosť s daňami. Prostredníctvom nepriamych daní daňové bremeno dolieha aj na tých, ktorí nevykonávajú žiadnu ekonomickú a nemajú žiaden majetok. Práve daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane nerobia rozdiel a pri nákupe tovaru alebo služby „odkroja“ každému spotrebiteľovi rovnaký kus, bez ohľadu na veľkosť jeho zdrojov. Napriek tomu, že iba ostatných dvadsať rokov máme skúsenosť s daňou z pridanej hodnoty, je častou témou odborníkov i laickej verejnosti. Dôvodom je, že takmer všetky tovary a služby sú ňou zaťažené a príjmy z tejto štátnorozpočtovej dane sú najväčším zdrojom štátneho rozpočtu SR.

Trochu inak je to už so spotrebnými daňami. Ročné výnosy z nich síce tvoria takmer štvrtinu z daňových príjmov štátneho rozpočtu, avšak premietajú sa do cien iba niekoľkých tovarov a tak nenápadne, že nik netuší, aká časť z tejto ceny je spotrebná daň. Spotrebné dane

¹ doc. Ing. Jarmila Sosedová, PhD., Žilinská univerzita v Žiline, F PEDAS, Katedra vodnej dopravy, Univerzitná 8215/1, 010 26 Žilina, Tel.: +421415133552, E-mail: jarmila.sosedova@fpedas.uniza.sk

Ing. Beata Holková, PhD. Žilinská univerzita v Žiline, FRI, Katedra makro a mikroekonomiky, Univerzitná 8215/1, 010 26 Žilina, Tel.: +421415134408, Fax: +421415134055, E-mail: beata.holkova@fri.uniza.sk

nie sú pre územie Slovenska novými daňami, aj keď bolo obdobie kedy v daňovom systéme neboli uplatňované. Opäť sa stali súčasťou našej daňovej sústavy, keď Slovensko začalo realizovať víziu začlenenia sa do Európskej únie. Každý členský štát musí uplatňovať spotrebné dane z alkoholu, tabaku a tabakových výrobkov, energetických výrobkov a elektriny. Z dôvodu uplatňovania spoločného trhu a zabezpečenia slobodnej hospodárskej súťaže musia na území Únie platiť rovnaké pravidlá. Preto je harmonizovaná legislatíva v oblasti nepriamych daní a pre „povinné“ spotrebné dane platia aj „povinné“ minimálne sadzby dane a jedno základné pravidlo : spotrebná daň sa vyberá v prospech štátu, v ktorom je tovar spotrebovaný.

Z tohto dôvodu je pri prepravách medzi členskými krajinami EÚ uplatňovaný tzv. režim pozastavenia dane, keď tovar sa pohybuje v priestore Únie bez toho, aby bol zdanený a zdaní sa až v krajine spotreby. Následkom toho sa ročne naprieč EÚ prepravujú státisíce zásielok s tovarom, ku ktorému prislúchajú tisíce miliárd eur pozastavenej dane.

Cieľom príspevku je preto poukázať na jestvujúce daňové riziká, ktoré pri takýchto prepravách existujú a načrtnúť možnosti na eliminovanie týchto daňových rizík fyzickým monitorovaním prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani pomocou inteligentných dopravných systémov prostredníctvom návrhu troch procesných modelov.

1. DANE A DAŇOVÁ SÚSTAVA

1.1 Pojem „daň“

Vznik dane ako finančno-právneho inštitútu súvisí so vznikom štátu a finančného hospodárstva. Možno ju definovať :

- z formálno-právnej stránky ako povinnú, zákonom určenú neúčelovú a neekvivalentnú platbu, ktorú daňové subjekty platia a odvádzajú v presne určenej výške a v stanovených lehotách do príslušného verejného rozpočtu (Schultzová, 2002),
- z ekonomicko-finančného hľadiska ako fiškálny vzťah medzi daňovým subjektom a štátom, ktorý využíva vláda na vytýčenie svojich cieľov (Zubaľová, 2003).

Pre daň je charakteristické :

- má imperatívny charakter - je vynútená platba, ktorá znižuje vytvorený dôchodok daňového subjektu,
- je stanovená zákonom a iné dane ako zákonom určené nie je možné vyberať,
- z finančného hľadiska má nenávratný charakter, subjekty prostredníctvom nej odvádzajú peňažné prostriedky v prospech štátu bez nároku na priame protiplnenie.

Historickým poslaním daní bolo zabezpečiť príjmy pre panovníka, spoločenské skupiny, či štát. V priebehu vývoja spoločnosti, hlavne v ostatných storočiach, sa dane stali aj jedným z najdôležitejších nepriamych nástrojov hospodárskej politiky štátu. Význam tohto nástroja ešte vzrástol pre krajiny Eurozóny potom, čo stratili možnosť ovplyvňovať svoju ekonomiku menovou politikou.

Za účelom naplnenia funkcií daní, štát buduje daňový systém, obsahom ktorého je sústava daní , daňová legislatíva, sústava inštitúcií na výber a správu daní spolu so systémom

nástrojov, metód a pracovných postupov, ktoré pri svojej práci využívajú. Snaží sa o vytvorenie optimálneho daňového systému, ktorý bude platný pri plnení hlavných úloh štátu. K tomu slúži celý rad daňových princípov (daňových zásad), z nich si tvorcovia daňového systému vyberajú niekoľko hlavných, ktoré sú piliermi daného systému (Lipták J. a kol., 1997).

1.2 Daňová sústava SR

Každý štát má vlastnú daňovú sústavu a konštrukcia jednotlivých daní a ich uplatnenie v daňovej sústave štátu je výsledkom použitých daňových princípov. Daňové princípy vyjadrujú požiadavky na správny daňový systém, ako aj na jednotlivé dane. Súčasné názory ekonómov, ako aj neekonómov, na otázku aké daňové systémy a aké konkrétne dane sú viacmenej vhodné v konkrétnych podmienkach, prípadne aké zmeny by bolo potrebné vykonať, sú výsledkom vývoja rôznych názorov v priebehu uplynulých tisícročí. Daňové princípy boli vždy ovplyvnené stupňom filozofického a ekonomického poznania a názorom určitého obdobia (Hamerníková, B. - Kubátová, K., 2004).

Slovenská republika má inštitút daní zakotvený v Ústave. V článku 59 Prvého oddielu, Tretej hlavy sa hovorí:

„Dane a poplatky sú štátne a miestne.

Dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.“

Súčasne platná daňová sústava v SR je výsledkom ostatnej daňovej reformy, ktorá prebiehala v rokoch 2003 – 2006. Vláda pri jej konštrukcii vychádzala z týchto daňových princípov:

- Spravodlivosť a proporcionalita. Zabezpečenie horizontálnej spravodlivosti tým, že rovnaké predmety zdanenia budú rovnako zdanené – rovnaká daňová sadzba pre všetky daňové subjekty zdaňované daňou z príjmov, odstránenie osobitných sadzieb dane. Zabezpečenie vertikálnej spravodlivosti odstránením proporcionality zdanenia. Lineárna sadzba dane je spravodlivejšia, pretože zabezpečí vyšší daňový výnos pri vyšších príjmoch, majetku alebo spotrebe, ten je však výsledkom iba vyššieho základu dane, nie sadzby dane.
- Neutrálnosť má byť zabezpečená odstránením výnimiek. Daň nemá zvýhodňovať hospodárske subjekty, skresľovať hospodárske procesy a ovplyvňovať ekonomické rozhodnutia subjektov. Daňovou reformou bolo odstránené daňové zvýhodňovanie niektorých hospodárskych odvetví, napr. pri dani z príjmov poľnohospodárskeho sektoru, pri dani z pridanej hodnoty stavebníctva, potravinárstva a pod.
- Vylúčenie duplicity zdanenia znamená, že dôchodok od jeho vzniku po jeho spotrebu má byť zdanený iba raz.
- Účinnosť daňovej sústavy by mala zabezpečiť, aby boli eliminované daňové úniky.
- Jednoduchosť a jednoznačnosť daňovej sústavy a daňovej legislatívy majú zabezpečiť minimálne administratívne náklady a pre daňový subjekt zvýšenie istoty poznania jeho správnej daňovej povinnosti.

Daňová reforma nezasiahla iba daňovú sústavu ale celý daňový systém:

- boli zrušené daň z dedičstva, daň z darovania, daň z prevodu a prechodu nehnuteľností,

- bola zmenená konštrukcia základu dane z príjmov,
- došlo k zrušeniu paušálnej dane,
- boli zmenené sadzby dane – nielen výška sadzby (daň z príjmov, daň z pridanej hodnoty), ale aj typ sadzby (daň z príjmov fyzických osôb z progresívnej na lineárnu).

V našom daňovom systéme sa začal používať pojem „rovná daň“ v súvislosti s jednotnou proporcionálnou sadzbou dane z príjmov a jednotnou sadzbou dane z pridanej hodnoty, cestná daň bola nahradená daňou z motorových vozidiel a bol zmenený príjemca daňového výnosu. Pôvodná cestná daň bola príjmom štátneho rozpočtu a z časti rozpočtu miest a obcí, reformou sa jediným príjemcom stali vyššie územné celky, došlo k rozsiahlym zmenám v zákonoch o spotrebných daniach a v zákone o dani z pridanej hodnoty z dôvodu ich harmonizácie s právom EÚ, správa spotrebných daní prešla z daňových úradov na colné úrady, zlúčila sa daňová a colná správa a vytvorila sa finančná správa

V programe UNITAS je uvažované v budúcnosti zjednotiť okrem daní a cla aj výber poistných odvodov.

1.3 Harmonizácia daňovej legislatívy s právom EÚ

Členské krajiny EÚ nemajú jednotný daňový systém, ale z dôvodu zabezpečenia voľného pohybu tovarov v rámci spoločného trhu vznikla potreba prijať súbor pravidiel, ktoré zjednocujú národné daňové legislatívy, najmä v oblasti nepriamych daní a súbor pravidiel pre zabezpečenie administratívnej spolupráce členských krajín v tejto problematike.

Základným bodom, od ktorého sa odvíja spoločný postup v daňovej legislatíve sú články 90 – 94 Zmluvy o Európskej únii.

Keď sa dňa 1. 5. 2004 Slovenská republika začlenila do spoločenstva štátov Európskej únie, nevyhnutnosťou sa stala aproximácia slovenského práva s právom EÚ tak, ako bolo dohodnuté v Európskej dohode o pridružení.

Snaha zosúladiť legislatívu SR v jednotlivých oblastiach života spoločnosti s právnymi normami Európskej únie výrazne predbiehala náš vstup do Spoločenstva. Príkladom je aj prvá veľká daňová reforma SR v roku 1993, ktorá priblížila našu daňovú sústavu daniam vymeriavaným v štátoch EÚ. Dovtedy jediná uplatňovaná nepriama daň – daň z obratu bola nahradená nepriamymi daňami, ktoré používali štáty EÚ, a to daňou z pridanej hodnoty a sústavou piatich spotrebných daní.

1.4 Spotrebné dane

Spotrebné dane patria medzi nepriame selektívne obratové dane a sú súčasťou daňových sústav všetkých trhových ekonomík.

Spotrebné dane v súčasnosti neplnia iba fiškálnu úlohu, ale sú aj nástrojom na ovplyvňovanie spotreby tovarov, výroba ktorých poškodzuje životné prostredie alebo ich spotrebou je poškodzované zdravie obyvateľstva, prípadne z iných dôvodov je ich spotreba pre spoločnosť nežiaduca a je potrebné ju regulovať.

1.4.1 Spotrebné dane harmonizované v EÚ

Členské krajiny Spoločenstva povinne zdaňujú spotrebnou daňou alkohol, tabak a tabakové výrobky, energetické výrobky a elektrinu. Do právnej úpravy v jednotlivých

členských krajinách je premietnutá rovnaká štruktúra dane, minimálna sadzba dane, administratívne povinnosti dlžníkov dane a správcov dane a pod. tak, aby bol možný voľný pohyb tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v priestore EÚ pri eliminovaní rizík, že bude dochádzať k daňovým únikom a aby spotrebné dane vyrubené na tieto produkty v členských krajinách neznehodnocovali konkurenčné podmienky.

Pri ostatných druhoch tovarov sa krajiny môžu slobodne rozhodnúť, ktoré ďalšie tovary budú podľa národnej legislatívy na svojom území zdaňovať spotrebnými daňami.

1.4.2 Daňové náležitosti spoločné pre všetky druhy spotrebných daní v SR

Daňová povinnosť vzniká uvedením výrobkov do daňového voľného obehu, a to dňom odovzdania výrobkov právnickej alebo fyzickej osobe, ktorá nie je oprávnená odoberať tovary podliehajúce spotrebným daniam v režime pozastavenia dane, dňom vlastnej spotreby v daňovom sklade, prijatím výrobkov oprávneným príjemcom, zistením ich odcudzenia, a ďalšími situáciami uvedenými v zákone.

Daňovým dlžníkom je najčastejšie právnická alebo fyzická osoba, ktorá vydala tovary podliehajúce spotrebným daniam osobe, ktorá nie je oprávnená odoberať tieto výrobky v pozastavení dane, osoba ktorá je prevádzkovateľom daňového skladu, v ktorom došlo k spotrebe výrobkov, osoba, ktorá je oprávneným príjemcom a prijala výrobky prepravené na daňové územie v pozastavení dane. V zákone sú riešené aj špeciálne prípady podľa vzniku daňovej povinnosti.

Osoby prevádzkujúce daňové sklady, alebo ktoré prepravujú tovary podliehajúce spotrebným daniam v režime pozastavenia dane alebo oslobodené od dane, sú povinné zložiť zábezpeku na daň.

Správcom dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani je colný úrad miestne príslušný daňovému dlžníkovi. Colný úrad vykonáva aj daňový dozor nad držbou a pohybom tovaru podliehajúceho spotrebnej dani a tiež daňovú kontrolu.

Colný úrad a colná sekcia Finančného riaditeľstva vedie elektronickú databázu, ktorá obsahuje register prevádzkovateľov daňových skladov, prevádzkovateľov daňových skladov s povolením na označovanie plynového oleja, oprávnených príjemcov, daňových splnomocnencov, daňových skladov, splnomocnencov pre zásielkový obchod a užívateľských podnikov.

2. DAŇOVÁ BEZPEČNOSŤ PRI PREPRAVE TOVARU PODLIEHAJÚCEHO SPOTREBNEJ DANI

To, že pri intrakomunikatárnych prepravách tovarov podliehajúcich spotrebným daniam v režime pozastavenia dane môže dôjsť k rôznym nezrovnalostiam spôsobujúcim problémy pri výbere spotrebnej dane, si uvedomujú nielen členské krajiny, ale aj Rada EÚ. Z tohto dôvodu v ostatnom desaťročí vytvára Únia legislatívne podmienky pre zvýšenie dostupnosti potrebných informácií pre osoby zúčastnené na takýchto prepravách a pre celkové zvýšenie daňovej bezpečnosti prepráv. SR, ako súčasť Spoločenstva, implementuje do národnej legislatívy opatrenia prijaté Smernicami EÚ a realizuje ich. V tejto oblasti nepodniká samostatné kroky, ale realizuje programy EÚ.

2.1 Riešenie daňovej bezpečnosti v podmienkach EÚ

Z dôvodov zabezpečenia náležitého uplatňovania právnych predpisov, správneho vymerania spotrebných daní a odhaľovania daňových únikov vydala Rada (ES) Nariadenie 2073/2004, na základe ktorého členské krajiny ustanovujú ústredný kontrolný úrad, ktorý nesie zodpovednosť za kontakty s ostatnými členskými štátmi v oblasti spolupráce daňových správ. SR zriadila úrad ELO (Excise Liaison Office) na Colnom úrade Poprad, ktorý zabezpečuje činnosť systémov EÚ na kontrolu pohybu tovarov podliehajúcich spotrebným daniam:

- SEED – systém výmeny informácií v oblasti spotrebných daní (System for Exchange of Excise Data),
- MVS – systém kontroly pohybu tovarov (Movement Verification System),
- EWSE – systém včasného varovania (Early Warning System for Excise)
- EMCS – elektronický systém na kontrolu pohybu tovaru (Excise Movement and Control System).

2.1.1 SEED

Úlohou systému SEED je viesť elektronickú databázu obsahujúcu register daňových skladov, prevádzkovateľov daňových skladov a oprávnených príjemcov.

Údaje môžu byť spracúvané aj bez súhlasu príslušných osôb a musia byť na požiadanie poskytnuté oprávneným orgánom členských štátov Únie. Každý členský štát spravuje vlastnú elektronickú SEED databázu, pričom si štruktúru databázy určuje podľa vlastného uváženia. Národná SEED databáza musí byť schopná spracovať a uložiť SEED súbory prijaté z ostatných členských štátov Únie. Povinnosť viesť SEED databázu vyplýva z článku 22 Nariadenia Rady 2073/2004.

Informácie z tohto systému sú poskytované daňovým subjektom aj správcom dane zapojeným do pohybu tovaru podliehajúceho spotrebným daniam na území únie. Systém umožňuje elimináciu daňových rizík na strane daňového subjektu aj na strane správcu dane:

- daňového subjektu tým, že si môže overiť z hľadiska spĺňania zákonných podmienok pre odoslanie alebo prijatie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane, osobu, ktorej takýto tovar odosiela, alebo ho od nej prijíma,
- správcu dane, ktorý môže získať základné informácie o daňových subjektoch iného členského štátu, potrebných pre správu a kontrolu spotrebných daní.

2.1.2 MVS

MVS je založený na výmene informácií po ukončení prepravy na základe žiadosti orgánov zodpovedných za kontrolu prepravy v jednotlivých členských krajinách. Informácie o zásielkach a trasách sú poskytované prostredníctvom MVS formulárov. Systém kontroly je riešený v článkoch 24 a 34 ods.2 Nariadenia Rady 2073/2004. V SR zasielanie a prijímanie žiadostí zabezpečuje colník poverený správou systému MVS. Tento systém pomáha eliminovať daňové riziká na strane správcu dane.

2.1.3 EWSE

EWSE slúži na kontrolu pohybu iba liehu a tabakových výrobkov. Príslušné orgány členských krajín si vopred vymieňajú informácie o prepravovanom tovare uvedené v sprievodnom dokumente vo forme elektronických správ. Výmena informácií sa uskutočňuje podľa z článku 23 Nariadenia Rady (ES) 2073/2004 o správnej spolupráci v oblasti spotrebných daní.

Správca EWSE je povinný podľa predbežnej analýzy rizika bezodkladne vypracovať EWSE správu:

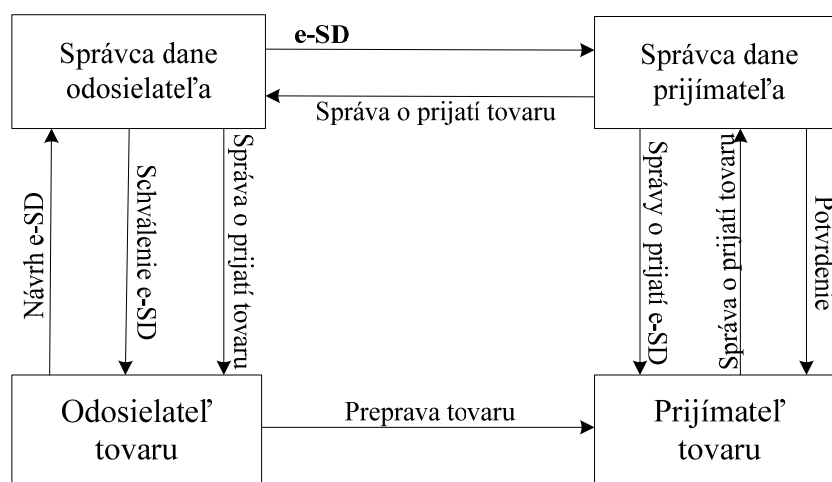
- informačnú,
- varovnú, ak je na základe analýzy rizika vyhodnotená preprava ako riziková,
- o zmene miesta určenia, ak nastala taká skutočnosť.

Tento systém pomáha eliminovať daňové riziká na strane správcu dane. Jeho nevýhodou je, že sa nepoužíva aj na eliminovanie daňových rizík pri preprave minerálnych olejov.

2.1.4 EMCS

V máji 1998 schválila Rada ekonomických a finančných ministrov EÚ odporúčanie „High Level Group on Tax Frauds“ o zriadení elektronického systému na kontrolu pohybu tovarov podliehajúcich spotrebným daniam v pozastavení dane – Excise Movement and Control System (EMCS) a dňa 16. 6. 2003 bolo schválené Nariadenie 1152/2003/EC Decision n° 1152/2003/EC Európskeho Parlamentu a Rady o elektronizácii systému na kontrolu pohybu tovarov podliehajúcich spotrebným daniam v pozastavení dane.

Kľúčovým prvkom EMCS je elektronický sprievodný dokument (e-SD), ktorý nahradil papierový sprievodný dokument.



Zdroj: Autori

Obr. 1 - Schéma obehu elektronického dokumentu

Postupnosť krokov je nasledovná:

1. Odosielateľ tovaru odpošle návrh e-SD správcovi dane. Návrh e-SD a akákoľvek zmena v rámci elektronického systému, musí byť podpísaný zaručeným elektronickým podpisom.
2. Správca dane schváli e-SD a pridelí mu referenčné číslo (ARC).
3. Odosielateľ odpošle tovar prijímateľovi. Ak začne preprava, elektronický dokument sa už nedá zrušiť. Dá sa zmeniť, prostredníctvom elektronického systému, miesto prijatia tovaru.
4. Správca dane odosielateľa odpošle e-SD správcovi dane prijímateľa.
5. Správca dane prijímateľa odpošle e-SD prijímateľovi.
6. Prijímateľ prevezme dopravený tovar.
7. Prijímateľ predloží svojmu správcovi dane Správu o prijatí.
8. Správca dane prijímateľa schváli Správu o prijatí a odpošle ju príjemcovi tovaru.
9. Správca dane prijímateľa odpošle správu o prijatí správcovi dane odosielateľa.
10. Správca dane odosielateľa odpošle správu o prijatí odosielateľovi a okamžite je možné vrátiť zábezpeku na daň.

Prínosy zavedenia e-SD sú :

- odbúranie papierovej podoby dokumentov predpokladá zníženie nákladovej a časovej náročnosti na vytvorenie, spracovanie a archiváciu dokumentov,
- možnosť prepojenia na ostatné informačné systémy využívané pri preprave tovarov podliehajúcich spotrebným daniam, napr. SEED, predpokladá zníženie chybovosti v sprievodnom dokumente a okamžitú validáciu e-SD,
- možnosť okamžitého overenia údajov uvedených v návrhu e-SD a následné okamžité potvrdenie e-SD správcom dane,
- elektronické monitorovanie prepravy v reálnom čase správcom dane, ale aj ďalšími zúčastnenými subjektmi, hlavne odosielateľom a prijímateľom. Umožňuje zníženie rizík straty alebo pozmenenia zásielky,
- výrazné skrátenie času obehu e-SD oproti papierovému 4-dielnemu SD umožňuje rýchlejšie ukončenie prepravy a rýchlejšie vrátenie daňovej zábezpeky osobe, ktorá ju zložila.

Tento systém eliminuje daňové riziko na strane správcu dane tým, že správca dane odosielateľa aj príjemcu sú informovaní o realizovanej preprave a majú k dispozícii elektronický sprievodný dokument o prepravovanom tovare. Pre daňový subjekt je prínosom hlavne skoršie ukončenie prepravy oproti minulosti a rýchlejšie vrátenie daňovej zábezpeky.

3. MOŽNOSTI ELIMINÁCIE DAŇOVÝCH RIZÍK PRI PREPRAVE TOVARU PODLIEHAJÚCEHO SPOTREBNEJ DANI

Jednou z podmienok, aby mohol spoločný trh Európskej únie plniť svoje poslanie - vytváral priestor pre všestrannú spoluprácu, voľný pohyb tovaru, služieb, kapitálu a ľudí bez

toho, aby vznikali konkurenčné výhody pre jednotlivé členské štáty, je aj vytvorenie súboru základných pravidiel platných pre všetky členské štáty Únie v oblasti spotrebných daní. Základné dve pravidlá sú:

- platenie spotrebnej dane v prospech krajiny spotreby a vo výške daňovej sadzby tejto krajiny,
- daňová sadzba danej krajiny nesmie byť nižšia než je legislatívou Únie určená minimálna sadzba dane.

Uvedené paradigmy majú zabezpečiť neutralitu spotrebných daní tým, že neprihliadajú na postavenie alebo rezidenciu daňového dlžníka, na sociálne alebo ekonomické vplyvy alebo pôvod tovaru.

Jednotné mechanizmy a daňové režimy pre oblasť spotrebných daní, zapracované do legislatívy členských štátov na základe príslušných smerníc EÚ umožňujú voľný pohyb tovaru. Na druhej strane vytvárajú rozsiahly geografický priestor, v ktorom sa ročne pohybujú milióny zásielok tovarov podliehajúcich spotrebným daniam v režime, pri ktorom dočasne nie sú vybraté tisícky miliárd eur príslušnej spotrebnej dane. Napriek finančným zabezpečeniam ukotveným v európskej legislatíve existuje reálne nebezpečenstvo, že jednotlivá spotrebná daň nebude vybratá vôbec alebo nebude vybratá v správnej výške. Z tejto reálnej situácie vychádza požiadavka: nájsť systém a vytvoriť procesný model, ktorý by umožnil eliminovať daňové riziká pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani na území EÚ.

Príčiny, ako je strata tovaru, pozmenenie kvality alebo množstva tovaru, v súčasnosti používanými ochrannými systémami, uplatňovanými zo strany Únie nie je možné odstrániť alebo eliminovať. Žiaden z disponibilných prezentovaných systémov nedokáže priebežne fyzicky sledovať pohyb tovaru na jeho trase od odosielateľa až k príjemcovi. Vzhľadom k rozlohe EÚ trasa môže byť dlhá tisíce kilometrov a majetok, či daň zúčastnených subjektov sú vystavené riziku.

Dnes už sú známe systémy, ktoré umožňujú monitorovanie polohy tovaru alebo dopravného prostriedku počas jeho prepravy na trase od odosielateľa k príjemcovi. Sú to najmä satelitné navigačné systémy. Dnes najčastejšie používaný americký GPS alebo pripravovaný európsky GALILEO. Oba sú tvorené tromi základnými segmentmi: kozmickým, riadiacim a používateľským. Kozmický segment je tvorený satelitmi umiestnenými na obežných rovinách vo výške niekoľko tisíc kilometrov nad zemou. Satelity, ktoré vysielajú signály na zem sú rozmiestnené tak, aby signál pokrýval všetky miesta Zeme.

Riadiaci segment je zložený z hlavnej riadiacej stanice, monitorovacích staníc a komunikačných staníc. Monitorovacie stanice prijímajú dáta vysielané zo satelitov a následne ich odosielajú do hlavnej riadiacej stanice, kde sa vypočítajú parametre ich dráh a času. Tieto parametre sú ďalej prostredníctvom satelitov distribuované používateľom vo forme dát. Používateľský segment sa skladá zo zariadení GPS, určených na príjem a spracovanie GPS signálu. Prijímače na základe signálu zo satelitov prepočítajú polohu, rýchlosť a čas. (M.Dado - J. Zahradník a kol., 2007)

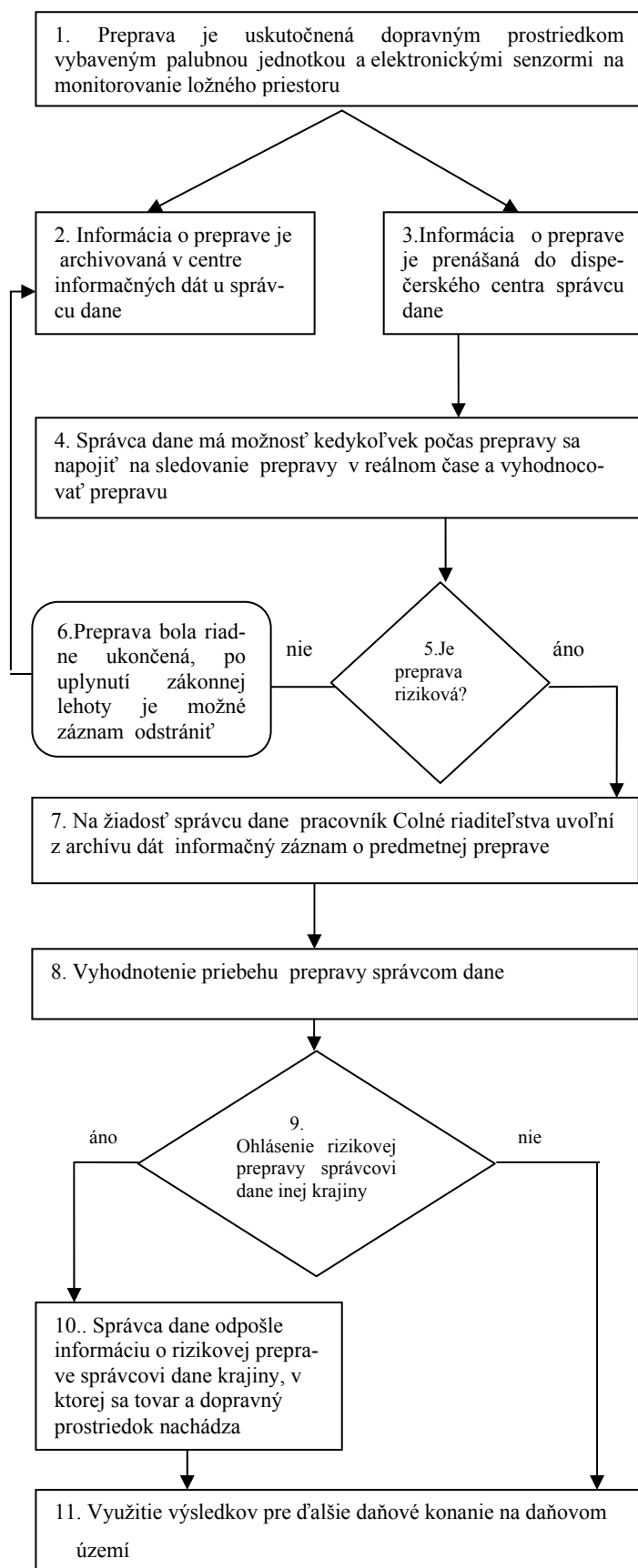
Na tomto princípe je vyvinutá, v súčasnosti bežne používaná služba GPS navigácie alebo systém výberu poplatkov za použitie cestnej infraštruktúry. Je celá škála využitia

týchto systémov a aj Žilinská univerzita v Žiline sa podieľala na riešení projektov zameraných na monitorovanie prepravy alebo navigáciu. Bol to napr. projekt HANIS (Hasičský navigačný a informačný systém), kde okrem sledovania polohy vozidiel, ich navigácie bola riešená aj navigácia vozidla na diaľku z operačného centra. (P. Hrkút, E. Kršák, 2008).

V rámci medzinárodného projektu CONNECT riešil Výskumný ústav dopravný a Žilinská univerzita v Žiline výskumnú úlohu Celoplošný monitorovací a informačný systém pre sledovanie preprav nebezpečných tovarov, kde bolo riešenie dovedené až do fázy realizácie prototypového riešenia. V rámci testovania funkčnosti boli vykonané skúšobné jazdy vozidlom s nainštalovanou palubnou jednotkou a so simulovaným sledovacím centrom. Testy ukázali plnú funkčnosť navrhnutého systému. (E. Kršák, P. Hrkút, 2007)

Toto technické riešenie bolo základom pre návrh modelu sledovania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane, ktorý umožňuje znížiť daňové riziko pri preprave takéhoto tovaru v priestore EÚ. Model bol jedným z výsledkov riešenia výskumu v rámci dizertačnej práce. (Holková, 2010)

Riešenie vychádza z predpokladu, že všetky dopravné prostriedky, ktorými sa prepravuje tovar v režime pozastavenia spotrebnej dane sú vybavené palubnou jednotkou prijímajúcou signál zo satelitu. Prenos informácie o polohe vozidla môže byť realizovaný pomocou dátových služieb mobilného operátora. Pohyb vozidla, trasa a čas sú zaznamenávané v centre informačného systému správcu dane, kde sa archivujú po dobu určenú zákonom. Informačný systém správcu dane musí umožňovať spätné vyhľadanie informácií o preprave podľa zadaných kritérií. Správca dane môže sledovať vybranú konkrétnu prepravu just in time v operačnom centre správcu dane na informačnom paneli s presnou lokalizáciou miesta, kde sa prepravná jednotka nachádza. Preprava sa uskutočňuje s e-SD, v ktorom odosielateľ okrem adresy prijímateľa uvedie aj predpokladanú dopravnú trasu. Každý výrazný odklon prepravy od predpokladanej trasy sa zvukovo a svetelne prejaví na informačnom paneli v dispečerskom centre správcu dane. Preprava je jednoznačne identifikovaná jedinečným číslom – ACR na e-SD. Ložný priestor vozidla je zabezpečený ochranným senzorom, ktorý signalizuje svetelne a zvukovo v dispečerskom centre narušenie ložného priestoru pred ukončením prepravy. Správca dane môže okamžite reagovať na vzniknuté nezrovnalosti počas prepravy, napríklad vyžiadať si z centra informačného systému záznam o celej preprave. Ďalej môže prostredníctvom úradu ELO a MVS (systému kontroly pohybu tovaru) kontaktovať správcu dane krajiny, kde sa práve dopravný prostriedok a tovar nachádza a oznámiť rizikovú prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane. Taktiež môže začať daňové konanie alebo daňovú kontrolu u daňového dlžníka. V prípade, že počas prepravy nedôjde k nezrovnalostiam a preprava je riadne ukončená, správca dane nemusí zasahovať do prepravy a informačný záznam o priebehu prepravy je archivovaný v centre informačného systému. Záznam môže byť použitý aj v nasledujúcej dobe pre účely daňového konania, daňovej kontroly alebo pre iné, zákonom určené dôvody. Po ukončení lehoty pre vyrubenie dane súvisiacej s touto prepravou môže byť záznam o priebehu prepravy, archivovaný v informačnom centre správcu dane, vymazaný.



Zdroj: Autori

Obr. 2 - Návrh postupu procesov realizovaných správcom dane

ZÁVER

Spotrebné dane sa priamo dotýkajú iba určitého druhu tovaru a z hľadiska daňových povinností iba určitého, nie veľkého, okruhu podnikateľských subjektov. Toto je zrejme dôvod, prečo problematika spotrebných daní nie je v centre záujmu odbornej ekonomickej verejnosti tak, ako iné dane.

Z analýzy systémov SEED, MVS, EWSE, EMCS vyplýva, že uvedené systémy poskytujú informácií pre daňové subjekty a pre správcu dane o tom, či podnikateľské subjekty spĺňajú zákonné podmienky pre realizáciu intrakomunikárnych preprav tovarov podliehajúcich spotrebným daniam v režime pozastavenia dane. Je zrejme, že v prípade potreby správcovia dane môžu požiadať o fyzické vykonanie kontroly na trase od odosielateľa k príjemcovi alebo u príjemcu tovaru správcu dane v inej členskej krajine. Iba v prípade tovarov, ktorými sú alkohol a tabakové výrobky, správca dane odosielateľa analyzuje daňové riziko pri intrakomunitárnej preprave a o výsledku informuje správcu dane príjemcu, ktorý na základe získaných informácií vykonáva kontrolu prepravy. Taktiež možno konštatovať, že prostredníctvom e-SD je pri všetkých intrakomunitárnych prepravách tovarov podliehajúcich spotrebným daniam v režime pozastavenia dane správca dane prijímateľa informovaný, že konkrétny daňový subjekt, ktorého je správcom očakáva dodávku nezdaneného tovaru podliehajúceho spotrebnej dani a správca dane odosielateľa je okamžite informovaný o tom, že tovar príjemca prevzal.

Je nutné zdôrazniť, že žiaden zo systémov používaných alebo navrhovaných na elimináciu daňových rizík neumožňuje zistiť, kde sa nachádza tovar, ktorý nedorazil ku príjemcovi alebo kde počas cesty mohlo dôjsť k pozmeneniu zásielky, či odhaliť, že tovar v skutočnosti bol uvedený do daňového voľného obehu v inom štáte, než je deklarované v elektronickom sprievodnom dokumente.

Z hľadiska eliminácie daňového rizika sa javí účinné fyzické monitorovanie celého priebehu prepravy. Toto by mohol byť jeden z nástrojov kontroly, či napríklad bola preprava fyzicky ukončená v mieste deklarovanom v sprievodných dokumentoch prepravovaného tovaru.

POUŽITÁ LITERATÚRA

- (1) BENČO, J.: *Základy metodológie vedeckého výskumu*. Banská Bystrica, Ekonomická fakulta. UMB B.Bystrica. 1998. ISBN 80-8055-116-2
- (2) BORODOVČÁK, M. A KOL.: *Daňové právo*. IURA Edition, Bratislava 2007
- (3) DADO, M., ZAHRADNÍK, J. A KOL.: *Technológie a služby inteligentnej dopravy*. EDIS, Žilina 2007. ISBN 978-80-8070-691-3
- (4) HARUMOVÁ, A.: *Dane v teórii a praxi*. IURA Edition, Bratislava 2002
- (5) HOLKOVÁ, B., HEJHALOVÁ, B.: *Predpokladané dopady daňovej politiky štátu na dopravnú firmu. Zborník medzinárodnej vedeckej konferencie Diagnostika podniku, controlling a logistika. Žilinská univerzita v Žiline 2004, ISBN 80-8070-208-X*
- (6) HOLKOVÁ, B.: *Electronic Administrative Accompanying document (e-AAD) for the movement of excise goods between EU Member States (in intra-community)*. *Journal*

- of Information, Control and Management Systems, No.2/2009*, Žilinská univerzita v Žiline. ISSN 1336-1716
- (7) HOLKOVÁ,B.: Daňová politika štátu z pohľadu dopravnej firmy. *Elektronický odborný časopis Podniková ekonomika a manažment*, 3/2005, s. 8-15, ŽU v Žiline, ISSN 1336-5878
 - (8) HOLKOVÁ,B.: *Eliminácia daňových rizík prepravy tovarov podliehajúcich spotrebným daniam na území EÚ*. Dizertačná práca 283300020103020. 62–03–9 Odvetvové a prierezové ekonomiky, špecializácia: Ekonomika dopravy a spojov, školiteľ: Sosedová, J. ŽU v Žiline, F PEDAS, Žilina 2010, 81 s.
 - (9) HRKÚT,P., MATIAŠKO,K., KRŠÁK,E., ZÁBOVSKÝ,M.: Informačno-komunikačný systém pre Inteligentný dopravný systém. In: *Medzinárodná konferencia Manažment v železničnej doprave*, Žilina, 13 September 2005, ISBN 80-8070-456-2
 - (10) KRŠÁK,E.: Systém pre prenos dát medzi palubnou jednotkou vozidla a sledovacím centrom. *Zborník z medzinárodnej konferencie Infotrans 2005*, Pardubice, 21-22. september 2005, ISBN 80-7194-792-X
 - (11) KRŠÁK,E.,HRKÚT,P.,MATIAŠKO,K.: Informačno-komunikačný systém pre inteligentný dopravný systém. *Horizonty dopravy 2/2004*, str. 20-25, ISSN 1210-0978.
 - (12) KRŠÁK,E., HRKÚT,P.: Softvérová architektúra palubnej jednotky vozidla a sledovacieho centra. In: *Zborník z konferencie ITS 2007*. Bratislava, 11.-12.9.2007, ISBN 978-80-254-0207-8.
 - (13) LISÝ,J. A KOL.: *Ekonomía v novej ekonomike*. Iura Edition, Bratislava 2007, ISBN 978-80-8078-164-4.
 - (14) MATIAŠKO,K., KRŠÁK,E., HRKÚT,P.: Sledovací systém prepravy nebezpečných tovarov. *Zborník z medzinárodnej konferencie "NavAge'06"*, 28.-29.03.2006, Praha 2006, ISBN 80-239-6685-5.
 - (15) SCHULTZOVÁ,A.: *Daňovníctvo–daňová teória a politika*. IURA Edition, Bratislava 2007.
 - (16) SIVÁK,R. A KOL.: *Verejné financie*. Iura Edition, Bratislava 2007, ISBN 978-80-8078-094-4.
 - (17) SOSEDOVÁ,J., ŠLESINGER,M., BARIAK,M.: Telematics in Inland Navigation. In: *COMMUNICATIONS – Scientific Letters of the University of Žilina, Volume 12, 3/2008*, EDIS – vydavateľstvo ŽU Žilina 1989/98, s. 66 – 68, ISSN 1335 – 4205
 - (18) SOSEDOVÁ,J., ŠULGAN,M., RIEVAJ,V.: *Európske dopravné koridory a Slovensko*. Druhé prepracované vydanie. EDIS – vydavateľstvo ŽU Žilina 2010, 138 s., ISBN 978–80–554–0255–0
 - (19) ŠÍBL,D.: *Veľká ekonomická encyklopédia*. Výkladový slovník A-Ž. SPRINT, Bratislava 1996. ISBN 80-88848-02-4.
 - (20) ZUBALOVÁ,A.: *Daňové teórie*. Ekonóm, Bratislava 2003, 224 s., ISBN 80-255-1789-5.
 - (21) <http://ec.europa.eu/taxation>
 - (22) <http://eur-lex.europa.eu>

- (23) <http://www.drsr.sk>
- (24) <http://www.finance.gov.sk>
- (25) <http://www.mfer.cz>
- (26) <http://www.colnasprava.sk/wps/portal>