

Postupy vyšetrovateľov a poverených pracovníkov FS v TK

➤ **Povereným pracovníkom finančnej správy**

sa rozumie colník, ktorý bol do tohto postavenia poverený písomným rozkazom generálneho riaditeľa Colného riaditeľstva Slovenskej republiky a ním sa rozumie colník

- Kriminálneho úradu finančnej správy a
- poverený pracovník Inšpekcie generálneho riaditeľa Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky.

Poverení pracovníci finančnej správy vykonávajú trestné konanie v rozsahu skráteného vyšetrovania o prečinoch spáchaných v súvislosti s porušením colných predpisov alebo daňových predpisov v oblasti DPH pri dovoze a spotrebných daní (ďalej „SPD“), pre ktoré Trestný zákon ustanovuje trest odňatia slobody, ktorého horná hranica trestnej sadzby trestu odňatia slobody neprevyšuje tri roky*.

*§ 202 ods.1 Trestného poriadku v znení neskorších predpisov

➤ **Vyšetrovateľom FS**

v zmysle § 10 ods.8 pís. b) Trestného poriadku sa rozumie colník, ktorý bol do postavenia vyšetrovateľa finančnej správy určený ministrom financií SR, ním sa rozumie vyšetrovateľ Kriminálneho úradu finančnej správy.

Vyšetrovatelia FS vykonávajú vyšetovanie o zločinoch spáchaných v súvislosti s porušením colných alebo daňových predpisov v pôsobnosti colnej správy, aj o prečinoch spáchaných v súvislosti s porušením colných alebo daňových predpisov v pôsobnosti finančnej správy, ak je obvinený vo väzbe, výkone trestu odňatia slobody alebo na pozorovaní v zdravotníckom ústave alebo ak to nariadi prokurátor v zmysle § 202 ods.2 Trestného poriadku.

Riadenie a kontrolu vyšetovania a skráteného vyšetovania zabezpečuje nadriadený tak, aby boli veci pridelené včas a vybavované bez prieťahov

Vyšetrovateľ FS alebo poverený pracovník FS musí dbať na to, aby vyšetovanie, resp. skrátené vyšetovanie bez ujmy na jeho kvalite, pri dodržaní zákonnosti a efektívnosti postupu vo vyšetovaní, resp. v skrátenom vyšetovaní, bolo skončené v čo najkratšej dobe. Vyšetovanie obzvlášť závažných zločinov je potrebné skončiť do šiestich mesiacov od vznesenia obvinenia, v ostatných prípadoch do štyroch mesiacov. Pri splnení podmienok uvedených v prvej vete je potrebné skončiť skrátené vyšetovanie spravidla do dvoch mesiacov od vznesenia obvinenia. Ak nie je vyšetovanie skončené v uvedených lehotách, vyšetrovateľ alebo poverený príslušník oznámi písomne prokurátorovi dôvody, prečo nebolo možné vyšetovanie skončiť v uvedených lehotách, aké úkony treba ešte vykonať a aký čas bude ešte vyšetovanie pokračovať.

Lehoty sú na skončenie vyšetovania alebo skráteného vyšetovania vo veciach, v ktorých nie je známy páchatel' obdobné a počítajú sa odo dňa začatia trestného stíhania.

Podrobnosti o tvorbe vyšetrovacieho spisu vrátane číslovania a vyhotovovania jeho obsahu, ktorý sa zakladá po prijatí prvého podania vo veci upravuje osobitný predpis*. Za administratívne vedenie spisu zodpovedá vyšetrovateľ, resp. poverený príslušník, ktorému bol spis pridelený.

*Vyhláška Ministerstva spravodlivosti SR č. 618/2005 Z.z. o tvorbe spisu orgánmi činnými v trestnom konaní a súdmi

Výjazdová skupina

- je osobitné pracovné zoskupenie policajtov vybavené technickými prostriedkami podľa podmienok, v ktorých sa vykonáva kriminalisticko-policajná činnosť ako sú počítačové opatrenia, neodkladné úkony a neopakovateľné úkony. Aby výjazdová skupina mohla plniť tieto úlohy, musia byť na to vytvorené podmienky, organizácia práce, rozdelenie úloh a ich plnenie.
- Riaditeľ Kriminálneho úradu finančnej správy pre včasné, úplné a kvalitné vykonanie úkonov na mieste činu a vykonanie ďalších úkonov a opatrení s tým súvisiacich, zriaďuje výjazdovú skupinu, členov ktorej zaraďuje do služobnej pohotovosti, určí ich počet, zloženie, materiálno-technické vybavenie, výzbroj a výstroj.
- Výkon služby výjazdových skupín sa uskutočňuje nepretržite, v plánovaných zmenách na obdobie jedného mesiaca. Na deň zaradenia do výjazdovej skupiny nadriadený písomne nariadi colníkovi zaradenému do výjazdovej skupiny služobnú pohotovosť .

Operačné stredisko zabezpečuje najmä:

- Vyslanie výjazdovej skupiny, prípadne kriminalistického znalca na miesto činu
- Prijíma hlásenia od vedúceho výjazdovej skupiny, informuje príslušných nadriadených s nápadom trestnej činnosti a s výjazdmi výjazdových skupín, spracováva dennú situačnú správu, zabezpečuje spoluprácu medzi výjazdovou skupinou a colnými úradmi, ako aj súčinnosť s inými útvarmi, službukonajúcim prokurátorom a sudcom pre prípravné konanie

Problematika určitých procesných problémov, ktoré sa v praxi vyskytli

- Podľa čl. 2 ods.2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.
- Na ilustráciu som si dovoľila poukázať na dva z množstva prípadov z praxe, v ktorých bol napadnutý postup štátneho orgánu a jeden, v ktorom bol postup štátneho orgánu považovaný za zákonný.
- **1. Protest prokurátora GP SR č. V1/1 Gd 174/12-7 zo dňa 23.07.2012 proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva SR, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Colného úradu Prešov vo veci uloženia pokuty podľa § 47a ods.2 pís. d) zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z.z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení z.č. 211/2003 Z.z. vo výške 3 319,39 eur E. P-Pavelkovi, za priestupok, ktorého sa mal dopustiť tým, že v hospodárskej budove pri rodinnom dome vyrobil 10,42 l liehu s obsahom alkoholu 50,58 %.**

Z obsahu spisu vyplýva, že CÚ Prešov vykonal miestne zisťovanie v objekte hospodárskej budovy patriacej k rodinnému domu v obci Hencovce, ktorý nie je využívaný na podnikanie. Z ust. § 14 ods.2 v tej dobe účinného z.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov vyplýva oprávnenie správcu dane vykonávať miestne zisťovanie výlučne v priestoroch slúžiacich na podnikanie. V prípade hospodárskej budovy patriacej k rodinnému domu sa nesporne o takýto priestor nejedná. Rovnako ust. § 45 ods.3 pís. a) z.č. 105/2004 Z.z. umožňuje pri výkone daňového dozoru vstupovať len do priestorov slúžiacich na podnikanie.

Skutočnosť, že správcovi dane vlastník umožnil dobrovoľne vstup na pozemok, nezakladá ešte jeho legitimitu na vykonanie prehliadky nebytového priestoru a následného zaistenia vecí.

Právo na ochranu obydlia patrí medzi základné práva garantované Európskym dohovorom o ochrane ľudských práv a základných slobôd a Ústavou SR. Predpokladom pre zásah do súkromia je zákonné zmocnenie v intenciách ústavného rámca. V prípade plnenia úloh verejnej správy je zásah do nedotknuteľnosti obydlia možný len na základe zákona, v nevyhnutnom rozsahu a len ak sa obydlie využíva aj na podnikanie alebo vykonávanie inej hospodárskej činnosti (č. 21 ods.3 Ústavy SR).

2. Rozhodnutie NS SR č. 6 To 11/2011 zo dňa 26.06.2012, ktorým bol zrušený Rozsudok Krajského súdu v Trnave a konanie, ktoré mu predchádzalo, pretože bol porušený zákon z dôvodu protiprávneho postupu štátneho orgánu.

Zo spisového materiálu je jasné, že štátny orgán SR prevzal dňa 19.01.2004 o 9.03 hod. od štátneho orgánu Českej republiky už v ČR sledovanú zásielku podľa príslušných ustanovení Tr. Poriadku, v súvislosti s ktorou bolo dôvodné podozrenie, že obsahuje neoznačené cigarety v množstve 8 000 000 kusov. Slovenské štátne orgány napriek tejto konkrétnej informácii, z ktorej vyplývalo dôvodné podozrenie o páchaní trestného činu, obsahujúcej dokonca aj takmer presný počet neokolkovaných cigariet ktoré sa mali v sledovanej zásielke nachádzať, nepostupovali v súlade s našim tr. Poriadkom a vec (kamión s tovarom) sledovali bez splnenia podmienok podľa § 88d Tr. Poriadku účinnom v tom čase. V nezákonnom postupe pokračovali aj po ukončení nezákonného sledovania veci, keď dňa 19.1.2004 od 13.30 hod. do 19.30 hod. bez splnenia podmienok vyžadovaných ust. §83a Tr. Poriadku účinnom v tom čase, vykonali prehliadku nákladného priestoru vozidla a prehliadku nebytového priestoru, čo zakrývali obhliadkou miesta činu. Proti obžalovanému zasiahli colníci postupom podľa § 20 zák. č. 240/2001 Z.z. a v podstate teda oni zabezpečovali dôkaz pre trestné konanie.

Nie je v súlade so zákonom použitie dôkazných informácií získaných úkonmi orgánov colnej správy, rovnako úkonmi orgánov činných v trestnom konaní (vyšetrovateľa), vychádzajúcich z postupu colných orgánov a nadväzujúcich naň, ktoré boli vykonané v rozpore s ustanoveniami Tr. poriadku. To sa týka aj dôkazov, ktoré obsahovo z týchto úkonov vychádzajú, resp. sú zamerané na ich priebeh a výsledok (z nepráva nemôže vzniknúť právo, resp. štátny orgán nemôže ochraňovať právo protiprávnym postupom).

3. Uznesenie NS SR č. 1Tdo 61/2012 zo dňa 31.10.2012 o odmietnutí dovolania obvineného Hong Nguyen Ba pre obzvlášť závažný zločin nedovolenej výroby omamných a psychotropných látok, jedov alebo prekurzorov, ich držanie a obchodovanie s nimi v štádiu prípravy podľa § 13 ods.1 Tr.zákona a spolupáchateľstvom podľa § 20 k § 172 ods.1 pís. a), ods.3 pís. c) Tr. zákona v jednočinnom súbehu s prečinom krádeže podľa § 212 ods.2 pís. e) , ods.3 pís. a) Tr.zákona.

V posudzovanom prípade sa NS SR vysporiadal s využitím dôkazov získaných podľa iného ako Tr. Poriadku (§ 119 ods.2), pričom konštatoval, že monitorovanie pohybu obvineného, motorových vozidiel, resp. jeho rodinného domu bolo vykonané na základe už skôr získaných operatívnych poznatkov, že v rodinnom dome sa vykonáva činnosť súvisiaca s pestovaním omamných látok (konope).

Zo spisového materiálu totiž vyplýva, že polícia mala prípad už skôr rozpracovaný a disponovala už relevantnými poznatkami o páchaní trestnej činnosti ako aj o podozrivých osobách a tieto poznatky predstavovali reálny základ, z ktorého vyplynula požiadavka vykonania monitoringu. V danej súvislosti nie je nevýznamnou okolnosťou aj skutočnosť, že sa jednalo o krátkodobé sledovanie, ktorého bezprostredným cieľom bolo zadržanie páchatel'ov, k čomu na základe tohto úkonu došlo a v konečnom dôsledku aj k ich právoplatnému odsúdeniu.

Ust. § 119 ods.2 veta prvá Tr. poriadku – dôkazy možno zaistiť aj podľa iného zákona než je Tr. poriadok. Uvedené zvyrazňuje aj § 92 Tr. poriadku – prevzatie zaistenej veci na účely trestného konania. Tým pádom získanie takýchto dôkazov výslovne predpokladá. Teda, nemožno ho, a priori, odmietnuť ako dôkaz v trestnom konaní len preto, že nebol zaistený podľa Tr. poriadku.

Je ale potrebné, aby boli splnené 2 podmienky:

A - Dôkaz musí byť získaný zákonným spôsobom – čiže zákon musí dôkazný prostriedok upravovať a považovať za prístupný musí byť získaný z dôkazného prostriedku oprávneným subjektom pri plnení úloh (odhaľovanie , zisťovanie ,....), čiže musí byť nadriadeným orgánom poverený na plnenie úlohy, čiže colník si preto nemôže sám svojvoľne určovať, kedy a kde bude pátrať

B - Získanie dôkazu zákonným spôsobom podľa z.č. 652/2004 Z.z. nesmie odporovať alebo obchádzať príslušné ustanovenia Tr. poriadku, pretože Tr. poriadok je v pomere špeciality k zákonu č. 652/2004 Z.z.

Vzhľadom na uvedené je zrejmé, že Tr. poriadok , svojou úpravou možnosti vykonať prehliadku iných priestorov, poskytuje väčšiu garanciu ochrany základných práv a slobôd fyz. osobám, než zákon č. 652/2004 Z.z., preto v prípade, že ide o konkrétne podozrenie zo spáchania trestného činu, musí colník postupovať pri prehliadke podľa Tr. poriadku, pretože dôkaz získaný inak sa stane absolútne neúčinným a nepoužiteľným v trestnom konaní. Štátny orgán nemôže ochraňovať právo protiprávnym postupom.

Špecifiká colných a daňových trestných činov, príčiny a spôsoby vzniku daňových únikov

- Efektívnosť daňovej sústavy a účinnosť daňovej legislatívy štátu okrem iných ekonomicko-právnych aspektov a súvislostí výrazne závisí aj od toho, ako sa spoločnosť pozerá na daňovú disciplínu. Odrazom tejto disciplíny je rozsah daňových únikov a schopnosť spoločenskej autority eliminovať ich na ekonomicky a sociálne prijateľnú úroveň, pričom „daňou treba rozumieť povinnú, zákonom ustanovenú finančnú sumu, ktorú fyzická alebo právnická osoba odovzdáva zo svojich príjmov alebo na základe iných zákonmi ustanovených skutočností (napr. majetkových prevodov), v prospech verejných rozpočtov a účelových fondov na úhradu verejných výdavkov vo vopred určenej výške a v ustanovených lehotách.“
Elementárnym motívom vzniku daňových únikov je rozpor medzi záujmom štátu v inkase daní a záujmom daňových subjektov snažiť sa o minimalizáciu ich vlastného daňového bremena. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že daňové úniky možno rozdeliť na dve skupiny:

Legálne daňové úniky – v zmysle platnej legislatívy, charakteristické vyhýbaním sa daňovej povinnosti taktickým využitím možností, ktoré ponúka zákon

Nelegálne daňové úniky – nad rámec platnej legislatívy, znamenajúce porušenie zákona

Daňový únik je zákonom dovolené alebo protizákonné zníženie daňového základu, vyúsťujúce do zníženia výnosov jedného druhu daní a do prípadného zvýšenia iného druhu daní. Daňový únik nie je spravidla žiadúci, ba vyslovene nežiadúci a striktné sankcionovaný je v prípade jeho nelegálnosti, právnej nedovolenosti.“ Vyskytuje sa pri každom druhu dane, najvýraznejšie však na nepriamych daniach, čiže DPH a jednotlivých spotrebných daniach, najmä na spotrebnej dani z liehu a spotrebnej dani z tabakových výrobkov. Dôvody zdanenia týchto výrobkov sú jednoznačne fiškálne, pretože spotrebné dane, rovnako ako daň z pridanej hodnoty, sú príjmom štátneho rozpočtu. Podporne možno uviesť dôvody ekologické a zdravotné, pretože v zásade ide o výrobky, ktorých spotreba má nepriaznivý dopad na životné prostredie, alebo pôsobí negatívne na zdravotný stav obyvateľstva.

Právne nedovolené činy, konkrétne trestné činy ekonomickej kriminality sú obsiahnuté najmä v V. hlave osobitnej časti Trestného zákona a sú rozdelené do štyroch dielov. Poskytujú najmä ochranu hospodárskym záujmom Slovenskej republiky. Nutnosť ochrany hospodárskych záujmov vyplýva zo skutočnosti, že aj s rozvojom nového hospodárskeho mechanizmu a s ním súvisiacich trhových vzťahov je potrebné porušenia sankcionovať aj prostriedkami trestného práva. Pri uplatňovaní týchto prostriedkov by sa však mala uplatňovať zásada subsidiarity trestnej represie vo vzťahu k ďalším existujúcim právnym prostriedkom.

V roku 2011 v oblasti ekonomickej trestnej činnosti došlo v porovnaní s predchádzajúcim rokom k nárastu objasnenosti trestných činov o 1 364. Medziročný nárast ktorý predstavuje 68 %, bol zaznamenaný najmä v oblasti krátenia dane a poistného. Škody spôsobené ekonomicou kriminalitou dosiahli výšku 438,933 mil. €. Narastal počet podvodov v nákladnej preprave tovarov, formou odcudzenia kamiónu aj s tovarom.

Do ekonomickej, resp. hospodárskej kriminality zaraďujeme aj trestné činy z iných súvisiacich oblastí kriminality. Rada Európy vymenovala* šesť základných oblastí hospodárskej kriminality. Napríklad kartelové trestné činy, podvodné získavanie alebo zneužívanie finančných dotácií poskytnutých štátmi alebo medzinárodnými organizáciami, trestné činy páchané prostredníctvom počítačov, zakladanie a riadenie fiktívnych firiem, colné podvody, burzové a bankové trestné činy.

*pozri Odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy-Recommendation No.R (81) 12

Pri pojme ekonomicá kriminalita sa môžeme v teórii stretnúť s pojmami ako finančná kriminalita a hraničná kriminalita. Pod pojmom finančná kriminalita možno rozumieť trestnú činnosť zameranú na poškodzovanie finančného, investičného, kapitálového a poisťovacieho trhu. Hraničná kriminalita je pojem, ktorý sa používa skôr v užšom kruhu odbornej praxe, a to v prípadoch trestných činov súvisiacich s protiprávnym pohybom osôb a vecí (tovaru) cez štátne hranice.

Najčastejšími a pre colnú a daňovú kriminalitu charakteristickými trestnými činmi sú skrátenie dane a poistného, neodvedenie, či nezaplatenie dane, porušovanie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru. Spôsoby a formy páchania spočívajú predovšetkým z vyhýbania sa plneniu daňových povinností, vo vystavovaní daňových dokladov k predstieraným obchodným prípadom, nesprávnym zaradením tovaru do podpoložky colného sadzovníka a tým nesprávne stanovenom základu dane pre následné vymeranie dane, v zadržovaní a neodvedení splatnej dane, neoprávnenom uplatňovaní odpočtu dane z pridanej hodnoty prostredníctvom deklarovania vývozu, ktorý sa vôbec neuskutočnil, distribúciou nelegálne dovezeného tovaru, ktorý unikol colnému dohľadu ako aj nelegálnou výrobou tovaru, ktorý podlieha spotrebným daniam (lieh, cigarety).

Závažnosť daňovej kriminality spočíva v jej ~~vysokej spoločenskej nebezpečnosti~~ a nutnosti dôsledného boja proti nej, čo súvisí s niektorými jej charakteristickými znakmi, ktoré je možné vymedziť nasledovne:

-predstavuje obrovské finančné straty rozpočtových príjmov štátu

-jej preukázanie je obtiažne

-má vysoký stupeň latencie a jej odhaľovanie je veľmi zložité

-existencia jej doposiaľ neznámych foriem

-vzhľadom k obrovským finančným prostriedkom, ktoré sa v nej kumulujú, predstavuje nebezpečné prerastanie do organizovaného zločinu, často prepojeného na medzinárodnej úrovni, avšak, vzhľadom na súčasný stav tejto kriminality, nemôže byť naša spoločnosť spokojná s nízkou mierou jej objasnenosti. V rôznych diskusiách sú názorové rozdiely na vymedzenie rozsahu dokazovania v jednotlivých štádiách trestného konania, ale aj k neefektívnemu využívaniu metód, prostriedkov a procesných úkonov pri vyhľadávaní dôkazov. V priebehu dokazovania sa často dokazujú aj bezvýznamné skutočnosti, ktoré nemajú trestnoprávny význam na zistenie skutkového stavu veci, najmä v konaní pred súdom.

Pri dokazovaní okolností, ktoré sú uvedené v § 119 Trestného poriadku, nevychádzajú orgány činné v trestnom konaní z kriminogénnej situácie, dopúšťajú sa rôznych subjektívnych nedostatkov, zanedbávajú vykonať určité procesné úkony na vykonanie dôkazov, nedostatočne využívajú jednotlivé kriminalistické metódy a dôkazné prostriedky a účinné taktické postupy v procese dokazovania. Nie vždy sa stretávame s ochotou subjektov dokazovania využívať najnovšie vedecké poznatky, metódy a prostriedky na zvýšenie účinnejších opatrení proti vysokému stavu daňovej kriminality a jej ~~nízkej objasnenosti~~.

Spôsoby páchania daňových trestných činov

- Spotrebné dane v rámci Európskej únie majú nezastupiteľnú úlohu a patria k najvýznamnejším daniam. Colná, a v súčasnej dobe, finančná správa sa od 1. mája 2004 stala ich jediným správcom. Právna úprava spotrebných daní je pomerne komplikovaná, nakoľko je potrebné vychádzať pri tejto právnej úprave z princípu voľného pohybu tovarov a služieb v rámci Európskej únie, ktorý predstavuje jeden zo základných princípov Európskej únie.
- Finančná správa SR disponuje s poznatkami z oblasti správy spotrebných daní, daňových únikov, podľa ktorých spotrebné dane možno z hľadiska rizikovosti rozdeliť do dvoch základných skupín, a to na:
 - spotrebnú daň z tabakových výrobkov, liehu a minerálneho oleja, ktoré možno označiť ako oblasti s najväčšími daňovými únikmi, čo je spôsobené predovšetkým charakterom samotného predmetu dane, ako aj vysokým daňovým zaťažením na tieto druhy tovaru
 - spotrebnú daň z piva, vína, elektriny, uhlia a zemného plynu, ktoré z dôvodu nižšieho daňového zaťaženia – sadzby dane, ako aj určitej regulácie zo strany štátu pri samotnej výrobe a produkcii, predstavujú nižšiu mieru rizika daňových únikov

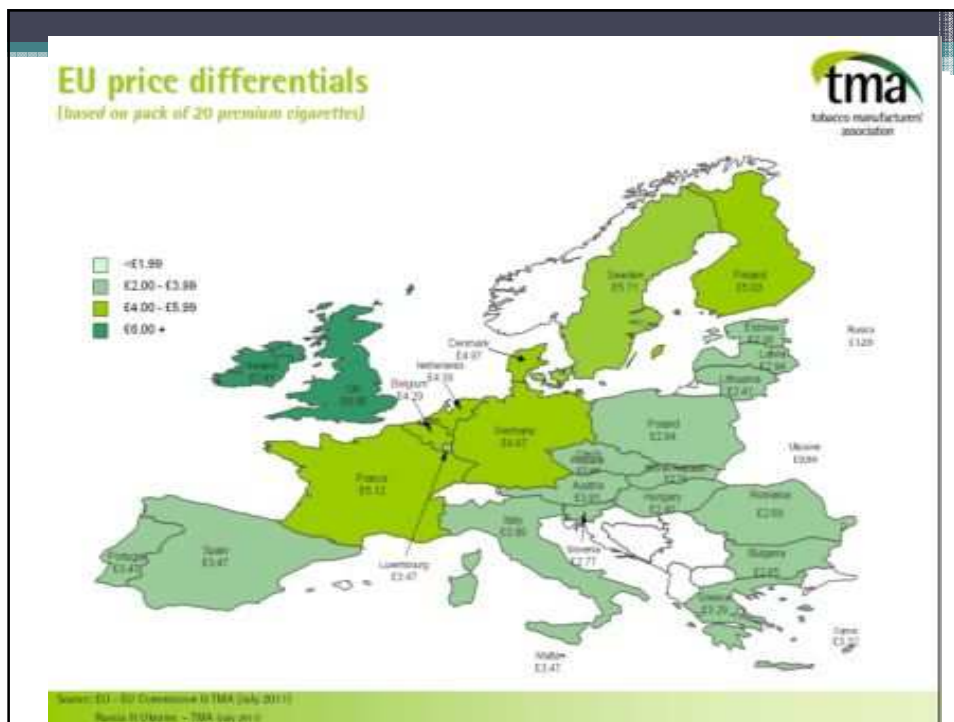
Daňová trestná činnosť súvisiaca so spotrebnou daňou z tabakových výrobkov

Nelegálna výroba a pašovanie cigariet patria medzi jeden z najstarších a najrozšírenejších daňových únikov, s ktorými zápasí nielen Colná správa Slovenskej republiky, ale colné správy v celej Európe. Súvisí to jednak s rozdielnou výškou spotrebných daní a teda aj spotrebiteľských cien v jednotlivých štátoch a jednak s množstvom nelegálnych výrobcov cigariet ako sú Čína alebo krajiny bývalého ZSSR, pričom v posledných rokoch je badateľný aj nárast nelegálnych výrobcov cigariet v krajinách východného bloku, v Poľsku, Česku a na Slovensku. Slovenská republika patrí medzi menšie štáty Európskej únie, a ako taká, pre veľké pašerácke organizované skupiny je cieľovou krajinou len v minimálnej miere. Vďaka relatívne nízkej cene cigariet v porovnaní so západnou Európou, organizované skupiny s cigaretovým kontrabandom väčšinou cez Slovensko len tranzitujú na cieľové trhy do západnej Európy.

Daňová povinnosť pri spotrebnej dani z tabaku a tabakových výrobkov je upravená zákonom č. 106/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov a vzniká vo väčšine prípadov výrobcovi tabakových výrobkov dňom vyskladnenia, t.j. dňom vydania tabakových výrobkov právnickej alebo fyzickej osobe, ktorá je oprávnená odoberať tabakové výrobky v pozastavení dane, u dovozcu dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tabakových výrobkov do voľného obehu (na takéto prepustenie nenadväzuje pozastavenie dane). Úroveň spotrebnej dane z tabaku a tabakových výrobkov je relatívne na nízkej úrovni (v súčasnosti 59,50 eur/1000 ks cigariet + 23% z ceny, minimálne však 91,- eur/1000 ks cigariet)* a to znamená, že na malom fyzickom objeme tovaru je relatívne vysoké daňové zaťaženie. Z tohto dôvodu existuje vysoká motivácia k nelegálnemu dovozu cigariet, pri ktorom štát prichádza o clo, spotrebnú daň a daň z pridanej hodnoty, taktiež tuzemskí výrobcovia prichádzajú o zisk a v neposlednom rade dochádza stále častejšie k nelegálnej výrobe cigariet.

*Sadzba dane v zmysle § 6 ods.2, ods.3 zákona č. 106/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov

V súčasnosti je najčastejšou formou daňových únikov na spotrebných daniach z tabaku pašovanie cigariet. Táto forma podvodu je populárna hlavne kvôli relatívne nízkemu riziku, nízkym trestom, nízkym nákladom a rýchlej návratnosti. V rámci pašovania cigariet zohráva najdôležitejšiu úlohu blízkosť Ukrajiny, teda krajiny, kde sa cena legálne predávaných cigariet pohybuje okolo 0.70 až 1,0 eur za jedno spotrebiteľské balenie cigariet (krabička), čo predstavuje niekoľkonásobne menej, ako na legálnom trhu na Slovensku.



Medzi najpoužívanejšie trasy pašovania v súčasnosti môžeme považovať cestu z Ukrajiny cez Slovensko (nie vždy priamo- využíva sa aj trasa Maďarsko-Polsko), keďže vstupom do Európskej únie a Schengenského priestoru boli odstránené hraničné kontroly a sa tak pašeráci cigariet môžu s menším rizikom prestupu viacerých hraničných kontrol dostať na lukratívnejšie západoeurópske trhy.

Svoj výrazný podiel na podvodoch s cigaretami majú aj nelegálne výrobné tabakových výrobkov. V roku 2011 sa KÚFS podieľal aj na úspešnej realizácii medzinárodnej colnej operácie BARREL, zameranej na pašovanie tabakových výrobkov a prekursorov prostredníctvom nákladnej železničnej prepravy. V rámci tejto operácie boli odhalené 2 prípady pašovanie cigariet. Jeden z prípadov odhalil ilegálny dovoz 996 966 ks cigariet pašovaných v drevnej guľatine železničnou prepravou.

Podľa spôsobu a závažnosti môžeme rozdeliť samotné pašovanie na :

1. Legálne prevážanie, alebo prenášanie menších množstiev cigariet v rámci povoleného limitu (v súčasnosti 40 ks cigariet)* viacerými prenášačmi, ktorí prekračujú hraničný priechod častejšie s povoleným množstvom cigariet
2. Pašovanie v menších množstvách vo viac alebo menej sofistikovaných úkrytoch osobných automobilov (čalúnenie, pod sedadlami, nádrž, úkryty v batožine a vo vagónových dutinách pri vlakovej preprave)
3. Pašovanie vo veľkých množstvách nákladných vozidiel, deklarovaných ako iný tovar. Cigarety sú ukrývané v sofistikovaných úkrytoch alebo iba jednoducho vložené medzi skutočne deklarovaný tovar. Čo sa týka odhalení tohto druhu pašovania, slovenská colná správa má najväčšie rezervy a záchyty takéhoto kontrabandu sú najzriedkavejšie z dôvodu malého využitia technických pomôcok (mobilný RTG prístroj)
4. Pašovanie cez „zelenú „ hranicu obyvateľmi pohraničných oblastí s využitím znalosti miestneho prostredia (striedanie zmien pohraničnej polície, miest pochôdzok, kontrolných bodov a pod.), ktorí cigarety prenášajú vo vakoch v skupinách a následne ich odovzdajú pripravenému vozidlu na slovenskej strane.
5. Pašovanie cez „modrú“ hranicu po hraničných riekach Uh a Tisa spúšťaním cigaretami naložených gumených člnov, ktoré sú na slovenskej strane zachytávané a odvázané.
6. Pašovanie cez vlakové hraničné priechody Maľovce a Čierna nad Tisou. Cigarety sú ukrývané v množstvách 200-500 kartónov do sypkých materiálov, odkiaľ sú neskôr na vopred dohodnutom mieste za priechodom z vagónu vyhrabané a vyhádzané. Inštalovaním pevného RTG skenovacieho zariadenia je tento druh pašovania na ústupe.

Fenomén, ktorý sa na Slovensku rozšíril len nedávno, je plne skrytá nelegálna výroba cigariet. V minulosti boli takéto výrobné známe z Číny a krajín bývalého ZSSR. Týmto druhom daňových podvodov sa venujú organizované skupiny, pričom je otázne, na aký účel sú použité zisky z takejto nelegálnej činnosti. Výhodou tohto „modus operandi“ je redukcia rizika pri prestupe a pašovaní cigariet z tretích štátov cez hranice EÚ, ako aj relatívne ľahké zaobstaranie strojových zariadení, priestorov na výrobu, surovín a tiež distribučnej siete – samozrejme za podmienky dostatočne vysokého počiatočného kapitálu. Samotné výrobné sú umiestňované v prenajatých priemyselných alebo poľnohospodárskych areáloch, za účelom inej podnikateľskej činnosti, kde je pohyb robotníkov alebo nákladných áut so surovinami bežný. Strojové zariadenia v týchto výrobniach sú vo väčšine prípadov použité zariadenia z legálnych výrobní v Bulharsku, alebo dovezené z Číny. Dovoz surovín na výrobu cigariet nie je obtiažny, pretože intra-komunitárny pohyb tovaru v rámci EÚ už nie je colnou správou sledovaný.

Zdrojom surovín sú spravidla tieto krajiny:

- Tabak – Grécko, Bulharsko, Maďarsko, Poľsko, Vietnam
- Fitre – Litva, Bulharsko
- Fólia – Nemecko, Česká republika
- Papier – Slovenská republika, Česká republika
- Lepidlo – Bulharsko

Na Slovensku bolo od roku 2006 KÚFS-om (predtým CKÚ) odhalených 10 nelegálnych výrobní cigariet, z toho 3 boli legálne daňové sklady, ktoré sa zaoberali nadvýrobou a 7 bolo plne skrytých výrobných zariadení.

Nelegálnu nadvýrobu môžeme definovať ako správcom dane povolenú výrobu a vyskladnenie v legálne založenom podniku na výrobu cigariet. K takému nelegálnemu konaniu prispieva viacero faktorov:

- Podniky na výrobu cigariet (vyrobeným a pre spotrebiteľov často neznámym značkám cigariet nie je zabezpečený legálny odbyt a reklama na domácom trhu) sú často zakladané už s predpokladom zisku z nelegálnej výroby.
- Ľahká dostupnosť kontrolných známk. Slovenská republika v súčasnosti využíva na tlač slovenských kontrolných známk päť tlačiarňí, z ktorých sú tri na území iných členských štátov EÚ a dve na území Slovenskej republiky. V uplynulom období boli colnou správou zaistené na čiernom trhu cigarety s kontrolnými známkami, pri ktorých sa odbornou expertízou Colného laboratória Colného riaditeľstva SR potvrdilo, že ide o falzifikáty kontrolných známk, ale taktiež išlo o spotrebiteľské balenia cigariet, ktoré samotné neboli falzifikátmi.

- Periodicita výkonu daňových kontrol, upravená v § 39 ods.5 zákona č. 106/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, z ktorej vyplýva, že v daňových skladoch registrovaných osôb vykoná správca dane daňovú kontrolu podľa potreby, najmenej jedenkrát do dňa zániku práva vyrubiť daň (po uplynutí 5 r.) a u ostatných kontrolovaných subjektov najmenej jedenkrát za päť rokov, bez ohľadu na skutočnosť, či je daňový subjekt rizikový alebo nie, bez ohľadu na skutočnosť, či daňovému subjektu vznikla daňová povinnosť alebo nie. Pre organizovanú skupinu zaoberajúcu sa nelegálnou nadvýrobou je potom relatívne nenáročné zabezpečiť si paralelne uskladňovanie surovín a hotových výrobkov a pri daňových kontrolách zabezpečiť súlad evidencie s daňovými priznaniami.

Nesprávne zatriedovanie tovaru

V roku 2010 vykonali colné úrady v rámci výkonu daňového dozoru kontrolné akcie so zameraním na zabezpečenie podrobného prehľadu o subjektoch obchodujúcich s tabakom do vodných fajok, ako aj o spôsobe nadobudnutia tohto tovaru . Celkovo bolo skontrolovaných 1 944 prevádzok daňových subjektov, od dovozcov až po maloobchodných predajcov, výsledkom čoho bolo dovymieranie dovozných platieb u dvoch subjektoch vo výške 1 404 025,78 eur Išlo o tabak, ktorý bol v prevažnej miere dovezený z tretích krajín ako Egypt, Spojené arabské emiráty a Jordánsko.

Z uvedeného vyplýva, že v predmetných prípadoch dovozu tabaku určeného do vodných fajok, nebola v dôsledku nesprávnej deklarácie tovaru zo strany deklaranta a následného prepustenia tovaru do colného režimu voľný obeh odvedená spotrebná daň z tabakových výrobkov v rámci vymierania colného dlhu.*

V mesiaci jún 2011 bola vykonaná kontrola zásielky dovezenej letecky zo Spojených arabských emirátov na Slovensko, kde pri prepustení tovaru v colnom konaní do režimu voľný obeh bol deklarovaný dovoz 1 050 kg sušených ďatlí. Colnou kontrolou bolo zistené, že dovážané ďatle sú iba tzv. krycím tovarom slúžiacim na zakrytie nelegálneho dovozu väčšieho množstva sisha tabaku Al Fakher rôznych príchuťí o hmotnosti 720 kg. Colný dlh bol vyčíslený vo výške najmenej 65 792,- EUR. Na základe ďalšej medzinárodnej spolupráce bola s colníkmi nemeckého colného kriminálneho úradu zrealizovaná ďalšia zásielka, ktorá obsahovala 3 000 kg identického tabaku určeného do vodných fajok.

V rámci eliminácie uvedených spôsobov daňových únikov, by bolo potrebné sa zamerať sa na úpravu nasledovných legislatívnych opatrení:

*Predmet dane v zmysle § 4 zák.č. 106/2004 Z.z. tvorí tabak a viacero druhov tabakových výrobkov – cigarety, cigary, cigarky, ktoré sú zaťažené rozličnými sadzbami spotrebnej dane. Tu existuje priestor na daňové úniky, ktoré môžu vzniknúť nomenklatúrnym zaradením tabakového výrobku, ktorý môže byť používaný ako tabak do cigár (s nižšou sadzbou spotrebnej dane). Pri definícii cigár s „jednoduchým“ krycím listom, ktoré sú zdanené sadzbou dane pre cigary, sú však na trhu predávané ako tabak na fajčenie. Z takejto cigary je možné jednoduchým rozrezaním krycieho listu získať tabak na fajčenie a použiť ho do fajok, alebo na

- Na zamedzenie rizika výskytu falzifikátov kontrolných známkov, resp. originálov kontrolných známkov, o ktorých správca dane nemá vedomosť, by bolo vhodné zaviesť jednu štátnu tlačiareň kontrolných známkov na území Slovenskej republiky a zároveň zakázať odber kontrolných známkov z tlačiarň z iných krajín Európskej únie
- Tlač a výdaj kontrolných známkov odberateľom podmieniť prítomnosťou daňového dozoru správcu dane
- Za účelom eliminácie možnosti zneužívania nespracovaného tabaku, prípadne jeho častí, zaviesť povinnosť a kontrolu všetkých subjektov, ktoré nakladajú s nespracovaným tabakom a jeho časťami správcom dane a to implementáciou do z.č. 106 /2004 Z.z.
- Vzhľadom na skutočnosť, že zákon č. 106/2004 Z.z. bol novelizáciou doplnený o ustanovenie § 19b , ktoré zaviedlo evidenciu technologických zariadení na výrobu tabakových výrobkov, avšak postih za nesplnenie tejto povinnosti zákonodarca správcovi dane nedelegoval, teda absentuje celý kontrolný mechanizmus, ktorý by zabezpečil kontrolu držby technologických zariadení na výrobu tabakových výrobkov (obdobne ako tomu bolo pri spotrebnej dani z liehu v zákone č. 105/2004 Z.z.), bolo by potrebné v uvedenom zmysle upraviť príslušné ustanovenia zákona č. 106/2004 Z.z, ako aj zaviesť trestnú zodpovednosť za nepovolenú výrobu cigariet

Daňová trestná činnosť súvisiaca so spotrebnou daňou z liehu

Spotrebná daň z liehu a riziko daňových únikov na spotrebnej dani z liehu vyplýva najmä so skutočnosťou, že lieh a liehoviny nie je náročné vyrobiť z ľahko dostupných surovín (ovocie a iné potravinové komodity). Zvýšený záujem umožňuje aj pomerne jednoduché skladovanie a distribúcia, z dôvodu jeho zameniteľnosti s inými tovarmi v snahe vyhnúť sa daňovej povinnosti pri spotrebnej dani z liehu. Sadzba dane z alkoholických nápojov sa ustanovuje vo výške 1080 eur/hl a. (100% alkohol pri teplote 20°C)*

Pri odhaľovaní nezákonných aktivít v oblasti liehu sú známe nasledovné spôsoby protizákonného konania:

- Fiktívne vývozy tovaru
- Nezaplatenie spotrebnej dane z liehu
- Predaj spotrebiteľských balení liehu bez označenia kontrolnými páskami
- Prepustenie tovaru do režimu voľného obehu bez dostatočného overenia colného vyhlásenia
- Zneužitie liehu na iný účel, ako je stanovený (napr. zmes do odstrekačov áut)
- Neplatné kontrolné pásky na spotrebiteľských baleniach liehu
- Prepojenie pracovníkov tlačiarň kontrolných známok s odberateľmi známok
- Nelegálne tlačiarne kontrolných známok
- Nelegálna výroba liehu neregistrovanými a registrovanými subjektmi
- Predaj nelegálne dovezených a následne vyrobených liehovín
- Nelegálne pálenie liehu v domácich podmienkach
- Držba nelegálneho zariadenia na výrobu liehu

V prevažnej miere sa lieh na ďalšie používanie (riedenie, dochucovanie esenciami, plnenie) dováža z Poľska, z dôvodu liberálnejších zákonov týkajúcich sa nakladania s liehom a liehovinami oproti Slovenskej republike. Pre vyčíslenie daňového úniku je potrebné poznať cenu jedného litra 40% liehu. Cena jedného litra s koncentráciou 98% činí cca. 2,- eur, čo predstavuje cenu 40% na cca. 1,- eur. Pri pripočítaní nákladov (sklenená fľaša, esencia, dochutenie, uzáver, etiketa, falošná kontrolná známka), výsledná cena vychádza na 1,50 eur za jeden liter 40% liehu. Cena nelegálnej liehoviny na trhu je 4,65 eur a cena legálnej liehoviny v obchodnej sieti predstavuje sumu 7,30 eur za jeden liter.

Výročná správa o činnosti colnej správy za rok 2011 uvádza ne jeden prípad kvantifikácie únikov na úseku spotrebnej dane z liehu.

V rámci eliminácie uvedených spôsobov daňových únikov, by bolo vhodné upraviť príslušné ustanovenia zákona tak, aby sa:

- Znížili počty tlačiarň s oprávnením na tlač kontrolných známok zavedením jednej štátnej tlačiarne na tlač kontrolných známok, prípadne zredukovaním počtu povolení na tlač kontrolných známok iba na tie tlačiarne, ktoré majú svoje tlačiarenské zariadenia na území Slovenskej republiky so zavedením kontrol správcu dane

- Za účelom zamedzenia priameho kontaktu medzi daňovým subjektom a tlačiarňou kontrolných známok, sa vhodne legislatívne upravila kontrola správcu dane nad prijímaním objednávok na tlač kontrolných známok ako aj následným odovzdaním kontrolných známok daňovému subjektu cez finančnú správu – avšak zákonom č. 264/2012 Z.z. nadobudnutie účinnosti tejto novelizácie zákona bola účinnosť zmeneného zákona posunutá z 1.1.2013 na 1.1.2014
- Prínosom by bolo aj zavedenie jedinečného identifikačného čísla kontrolnej známky. V okolitých členských štátoch, ako napr. v Českej republike a v Maďarsku zabezpečuje distribúciu kontrolných známok jeden špecializovaný colný úrad

Daňová trestná činnosť súvisiaca so spotrebnou daňou z minerálneho oleja

- Stúpajúcu tendenciu majú aj daňové úniky na spotrebnej dani z minerálneho oleja. Napriek relatívne stabilnému výnosu zo spotrebnej dane z minerálneho oleja jedným z najvýznamnejších faktorov, ktoré negatívne ovplyvňujú daňové úniky, je nedostatočná právna úprava v oblasti výroby, kontroly, pohybu a použitia minerálneho oleja PpKN 27101991 až 27101999 (najmä mazacie, ložiskové, odformovacie a základové oleje), ktorý nemá zákonom ustanovenú sadzbu dane a nepodlieha kontrole ani pri preprave, keďže primárne nie je určený ako pohonná látka alebo palivo. Vzhľadom na jeho charakter a vlastnosti však môže byť predmetom špekulatívneho primiešania do plynového oleja (motorovej nafty) v daňovom voľnom obehu, resp. úmyselného zamieňania s vykurovacím olejom, ktorý má taktiež stanovenú sadzbu dane.

Správcovia dane zistili niekoľko prípadov obchodovania s predmetným minerálnym olejom na daňovom území vo väčších množstvách, pričom toto obchodovanie je realizované cez sieť slovenských, ako aj zahraničných spoločností. V niekoľkých prípadoch, pri náhodnej kontrole prepravy takto deklarovaného minerálneho oleja (na obchodných dokladoch), odbere vzoriek (a ich následnej analýzy Colným laboratóriom CR SR) zistili, že v skutočnosti ide o vykurovací olej PpKN 27101961. Problematické je vzhľadom na absenciu sprievodných dokumentov k tomuto minerálnemu oleju zdokumentovať jeho pohyb v reálnom čase a následne preukázať jeho ponuku, resp. použitie ako pohonnej látky alebo paliva (čo je skutočnosť zakladajúca vznik daňovej povinnosti). Uvedený problém je aktuálny aj v okolitých členských štátoch, keďže čl. 20 Smernice Rady 2003/96/ES o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny neobsahuje tento minerálny olej.

Nezákonné aktivity sú realizované nasledovnými spôsobmi protizákonného konania: Nezákonný dovoz minerálneho oleja z územia tretích štátov, resp. nezákonná preprava z iných členských štátov únie má svoju podstatu v deklarovaní dovážaného, resp. prepravovaného minerálneho oleja ako vykurovacieho oleja

Miešanie minerálneho oleja bez sadzby dane (napr. hydraulický, ložiskový, základový a pod. olej) s plynovým olejom a jeho následný predaj ako pohonnej látky
Nadobudnutie skvapalnených plyných uhľovodíkov (LPG) na účely použitia ako palivo so zníženou sadzbou dane a ich následný predaj ako pohonná látka na pohon motorov na spaľovanie LPG

V rámci colnej správy SR boli zaznamenané aj prípady, kedy mal byť na daňové územie z iného členského štátu dodaný v pozastavení dane minerálny olej (motorová nafta), ktorý bol formálne* určený pre oprávneného príjemcu, avšak fyzicky prepravovaný a dodaný na daňové územie nikdy nebol. V týchto prípadoch vzniklo dôvodné podozrenie, že zo strany osôb konajúcich v mene obchodnej spoločnosti so štátom oprávneného príjemcu na území SR došlo k vopred pripravenému prevodu obchodného podielu na ďalšie, nekontaktné osoby (tzv. biele kone). Následne bolo vykonaných niekoľko desiatok preprav motorovej nafty, formálne smerujúcich na daňové územie pre oprávneného príjemcu, ktoré ale skončili na území iného členského štátu únie, kde reálne došlo k vzniku daňovej povinnosti.

*Podľa súvisiacich administratívnych sprievodných dokumentov

Sofistikovaná práca organizovaných skupín tejto závažnej trestnej činnosti premysleným spôsobom vytvorila situáciu, kedy príslušný colný úrad na daňovom území disponoval všetkými administratívnymi dokladmi a napriek tomu nebol schopný reálne skontrolovať a stotožniť prepravovaný minerálny olej ako aj skutočnú výšku spotrebnej dane z tejto komodity.

Minerálny olej PpKn 27101971 až 27101983, 27101987 až 27101999 a 34031910 – odformovací olej*, mazacie oleje

Najčastejšie je prepravovaný pod názvami FORMEX, FORMEX E, BIOSEPAR, RUST CLEANER, ECO FLOUID, BIOFORM a pod.

Známe zloženia:

FORMEX - 50-80% nafty, 20-50% bázového oleja (ťažký základový olej)

FORMEX E- 68-80% nafty, 14-20% bázového oleja, 6-12% MERO (metylester repkového oleja – v EÚ sa pridáva ako povinná biozložka v pohonných látkach, inak nemá žiadne opodstatnenie)

BIOSEPAR- podobné zloženie ako FORMEX E

Odformovací olej sa svojim zložením a hlavne účelom použitia najviac približuje k motorovej naftu, to znamená, že ak bude použitý ako pohonná látka, musí byť zaplatená spotrebná daň ako na naftu. Medzi najväčších výrobcov patria poľské spoločnosti BIO-EKO a BIOGENIS v Chorzowe. Tovar predávajú hlavne do Českej republiky, Slovenskej republiky a Maďarska.

* Podľa Slovenskej správy colnej a celnickej služby, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027, 2028, 2029, 2030, 2031, 2032, 2033, 2034, 2035, 2036, 2037, 2038, 2039, 2040, 2041, 2042, 2043, 2044, 2045, 2046, 2047, 2048, 2049, 2050, 2051, 2052, 2053, 2054, 2055, 2056, 2057, 2058, 2059, 2060, 2061, 2062, 2063, 2064, 2065, 2066, 2067, 2068, 2069, 2070, 2071, 2072, 2073, 2074, 2075, 2076, 2077, 2078, 2079, 2080, 2081, 2082, 2083, 2084, 2085, 2086, 2087, 2088, 2089, 2090, 2091, 2092, 2093, 2094, 2095, 2096, 2097, 2098, 2099, 2100, 2101, 2102, 2103, 2104, 2105, 2106, 2107, 2108, 2109, 2110, 2111, 2112, 2113, 2114, 2115, 2116, 2117, 2118, 2119, 2120, 2121, 2122, 2123, 2124, 2125, 2126, 2127, 2128, 2129, 2130, 2131, 2132, 2133, 2134, 2135, 2136, 2137, 2138, 2139, 2140, 2141, 2142, 2143, 2144, 2145, 2146, 2147, 2148, 2149, 2150, 2151, 2152, 2153, 2154, 2155, 2156, 2157, 2158, 2159, 2160, 2161, 2162, 2163, 2164, 2165, 2166, 2167, 2168, 2169, 2170, 2171, 2172, 2173, 2174, 2175, 2176, 2177, 2178, 2179, 2180, 2181, 2182, 2183, 2184, 2185, 2186, 2187, 2188, 2189, 2190, 2191, 2192, 2193, 2194, 2195, 2196, 2197, 2198, 2199, 2200, 2201, 2202, 2203, 2204, 2205, 2206, 2207, 2208, 2209, 2210, 2211, 2212, 2213, 2214, 2215, 2216, 2217, 2218, 2219, 2220, 2221, 2222, 2223, 2224, 2225, 2226, 2227, 2228, 2229, 2230, 2231, 2232, 2233, 2234, 2235, 2236, 2237, 2238, 2239, 2240, 2241, 2242, 2243, 2244, 2245, 2246, 2247, 2248, 2249, 2250, 2251, 2252, 2253, 2254, 2255, 2256, 2257, 2258, 2259, 2260, 2261, 2262, 2263, 2264, 2265, 2266, 2267, 2268, 2269, 2270, 2271, 2272, 2273, 2274, 2275, 2276, 2277, 2278, 2279, 2280, 2281, 2282, 2283, 2284, 2285, 2286, 2287, 2288, 2289, 2290, 2291, 2292, 2293, 2294, 2295, 2296, 2297, 2298, 2299, 2300, 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308, 2309, 2310, 2311, 2312, 2313, 2314, 2315, 2316, 2317, 2318, 2319, 2320, 2321, 2322, 2323, 2324, 2325, 2326, 2327, 2328, 2329, 2330, 2331, 2332, 2333, 2334, 2335, 2336, 2337, 2338, 2339, 2340, 2341, 2342, 2343, 2344, 2345, 2346, 2347, 2348, 2349, 2350, 2351, 2352, 2353, 2354, 2355, 2356, 2357, 2358, 2359, 2360, 2361, 2362, 2363, 2364, 2365, 2366, 2367, 2368, 2369, 2370, 2371, 2372, 2373, 2374, 2375, 2376, 2377, 2378, 2379, 2380, 2381, 2382, 2383, 2384, 2385, 2386, 2387, 2388, 2389, 2390, 2391, 2392, 2393, 2394, 2395, 2396, 2397, 2398, 2399, 2400, 2401, 2402, 2403, 2404, 2405, 2406, 2407, 2408, 2409, 2410, 2411, 2412, 2413, 2414, 2415, 2416, 2417, 2418, 2419, 2420, 2421, 2422, 2423, 2424, 2425, 2426, 2427, 2428, 2429, 2430, 2431, 2432, 2433, 2434, 2435, 2436, 2437, 2438, 2439, 2440, 2441, 2442, 2443, 2444, 2445, 2446, 2447, 2448, 2449, 2450, 2451, 2452, 2453, 2454, 2455, 2456, 2457, 2458, 2459, 2460, 2461, 2462, 2463, 2464, 2465, 2466, 2467, 2468, 2469, 2470, 2471, 2472, 2473, 2474, 2475, 2476, 2477, 2478, 2479, 2480, 2481, 2482, 2483, 2484, 2485, 2486, 2487, 2488, 2489, 2490, 2491, 2492, 2493, 2494, 2495, 2496, 2497, 2498, 2499, 2500, 2501, 2502, 2503, 2504, 2505, 2506, 2507, 2508, 2509, 2510, 2511, 2512, 2513, 2514, 2515, 2516, 2517, 2518, 2519, 2520, 2521, 2522, 2523, 2524, 2525, 2526, 2527, 2528, 2529, 2530, 2531, 2532, 2533, 2534, 2535, 2536, 2537, 2538, 2539, 2540, 2541, 2542, 2543, 2544, 2545, 2546, 2547, 2548, 2549, 2550, 2551, 2552, 2553, 2554, 2555, 2556, 2557, 2558, 2559, 2560, 2561, 2562, 2563, 2564, 2565, 2566, 2567, 2568, 2569, 2570, 2571, 2572, 2573, 2574, 2575, 2576, 2577, 2578, 2579, 2580, 2581, 2582, 2583, 2584, 2585, 2586, 2587, 2588, 2589, 2590, 2591, 2592, 2593, 2594, 2595, 2596, 2597, 2598, 2599, 2600, 2601, 2602, 2603, 2604, 2605, 2606, 2607, 2608, 2609, 2610, 2611, 2612, 2613, 2614, 2615, 2616, 2617, 2618, 2619, 2620, 2621, 2622, 2623, 2624, 2625, 2626, 2627, 2628, 2629, 2630, 2631, 2632, 2633, 2634, 2635, 2636, 2637, 2638, 2639, 2640, 2641, 2642, 2643, 2644, 2645, 2646, 2647, 2648, 2649, 2650, 2651, 2652, 2653, 2654, 2655, 2656, 2657, 2658, 2659, 2660, 2661, 2662, 2663, 2664, 2665, 2666, 2667, 2668, 2669, 2670, 2671, 2672, 2673, 2674, 2675, 2676, 2677, 2678, 2679, 2680, 2681, 2682, 2683, 2684, 2685, 2686, 2687, 2688, 2689, 2690, 2691, 2692, 2693, 2694, 2695, 2696, 2697, 2698, 2699, 2700, 2701, 2702, 2703, 2704, 2705, 2706, 2707, 2708, 2709, 2710, 2711, 2712, 2713, 2714, 2715, 2716, 2717, 2718, 2719, 2720, 2721, 2722, 2723, 2724, 2725, 2726, 2727, 2728, 2729, 2730, 2731, 2732, 2733, 2734, 2735, 2736, 2737, 2738, 2739, 2740, 2741, 2742, 2743, 2744, 2745, 2746, 2747, 2748, 2749, 2750, 2751, 2752, 2753, 2754, 2755, 2756, 2757, 2758, 2759, 2760, 2761, 2762, 2763, 2764, 2765, 2766, 2767, 2768, 2769, 2770, 2771, 2772, 2773, 2774, 2775, 2776, 2777, 2778, 2779, 2780, 2781, 2782, 2783, 2784, 2785, 2786, 2787, 2788, 2789, 2790, 2791, 2792, 2793, 2794, 2795, 2796, 2797, 2798, 2799, 2800, 2801, 2802, 2803, 2804, 2805, 2806, 2807, 2808, 2809, 2810, 2811, 2812, 2813, 2814, 2815, 2816, 2817, 2818, 2819, 2820, 2821, 2822, 2823, 2824, 2825, 2826, 2827, 2828, 2829, 2830, 2831, 2832, 2833, 2834, 2835, 2836, 2837, 2838, 2839, 2840, 2841, 2842, 2843, 2844, 2845, 2846, 2847, 2848, 2849, 2850, 2851, 2852, 2853, 2854, 2855, 2856, 2857, 2858, 2859, 2860, 2861, 2862, 2863, 2864, 2865, 2866, 2867, 2868, 2869, 2870, 2871, 2872, 2873, 2874, 2875, 2876, 2877, 2878, 2879, 2880, 2881, 2882, 2883, 2884, 2885, 2886, 2887, 2888, 2889, 2890, 2891, 2892, 2893, 2894, 2895, 2896, 2897, 2898, 2899, 2900, 2901, 2902, 2903, 2904, 2905, 2906, 2907, 2908, 2909, 2910, 2911, 2912, 2913, 2914, 2915, 2916, 2917, 2918, 2919, 2920, 2921, 2922, 2923, 2924, 2925, 2926, 2927, 2928, 2929, 2930, 2931, 2932, 2933, 2934, 2935, 2936, 2937, 2938, 2939, 2940, 2941, 2942, 2943, 2944, 2945, 2946, 2947, 2948, 2949, 2950, 2951, 2952, 2953, 2954, 2955, 2956, 2957, 2958, 2959, 2960, 2961, 2962, 2963, 2964, 2965, 2966, 2967, 2968, 2969, 2970, 2971, 2972, 2973, 2974, 2975, 2976, 2977, 2978, 2979, 2980, 2981, 2982, 2983, 2984, 2985, 2986, 2987, 2988, 2989, 2990, 2991, 2992, 2993, 2994, 2995, 2996, 2997, 2998, 2999, 3000, 3001, 3002, 3003, 3004, 3005, 3006, 3007, 3008, 3009, 3010, 3011, 3012, 3013, 3014, 3015, 3016, 3017, 3018, 3019, 3020, 3021, 3022, 3023, 3024, 3025, 3026, 3027, 3028, 3029, 3030, 3031, 3032, 3033, 3034, 3035, 3036, 3037, 3038, 3039, 3040, 3041, 3042, 3043, 3044, 3045, 3046, 3047, 3048, 3049, 3050, 3051, 3052, 3053, 3054, 3055, 3056, 3057, 3058, 3059, 3060, 3061, 3062, 3063, 3064, 3065, 3066, 3067, 3068, 3069, 3070, 3071, 3072, 3073, 3074, 3075, 3076, 3077, 3078, 3079, 3080, 3081, 3082, 3083, 3084, 3085, 3086, 3087, 3088, 3089, 3090, 3091, 3092, 3093, 3094, 3095, 3096, 3097, 3098, 3099, 3100, 3101, 3102, 3103, 3104, 3105, 3106, 3107, 3108, 3109, 3110, 3111, 3112, 3113, 3114, 3115, 3116, 3117, 3118, 3119, 3120, 3121, 3122, 3123, 3124, 3125, 3126, 3127, 3128, 3129, 3130, 3131, 3132, 3133, 3134, 3135, 3136, 3137, 3138, 3139, 3140, 3141, 3142, 3143, 3144, 3145, 3146, 3147, 3148, 3149, 3150, 3151, 3152, 3153, 3154, 3155, 3156, 3157, 3158, 3159, 3160, 3161, 3162, 3163, 3164, 3165, 3166, 3167, 3168, 3169, 3170, 3171, 3172, 3173, 3174, 3175, 3176, 3177, 3178, 3179, 3180, 3181, 3182, 3183, 3184, 3185, 3186, 3187, 3188, 3189, 3190, 3191, 3192, 3193, 3194, 3195, 3196, 3197, 3198, 3199, 3200, 3201, 3202, 3203, 3204, 3205, 3206, 3207, 3208, 3209, 3210, 3211, 3212, 3213, 3214, 3215, 3216, 3217, 3218, 3219, 3220, 3221, 3222, 3223, 3224, 3225, 3226, 3227, 3228, 3229, 3230, 3231, 3232, 3233, 3234, 3235, 3236, 3237, 3238, 3239, 3240, 3241, 3242, 3243, 3244, 3245, 3246, 3247, 3248, 3249, 3250, 3251, 3252, 3253, 3254, 3255, 3256, 3257, 3258, 3259, 3260, 3261, 3262, 3263, 3264, 3265, 3266, 3267, 3268, 3269, 3270, 3271, 3272, 3273, 3274, 3275, 3276, 3277, 3278, 3279, 3280, 3281, 3282, 3283, 3284, 3285, 3286, 3287, 3288, 3289, 3290, 3291, 3292, 3293, 3294, 3295, 3296, 3297, 3298, 3299, 3300, 3301, 3302, 3303, 3304, 3305, 3306, 3307, 3308, 3309, 3310, 3311, 3312, 3313, 3314, 3315, 3316, 3317, 3318, 3319, 3320, 3321, 3322, 3323, 3324, 3325, 3326, 3327, 3328, 3329, 3330, 3331, 3332, 3333, 3334, 3335, 3336, 3337, 3338, 3339, 3340, 3341, 3342, 3343, 3344, 3345, 3346, 3347, 3348, 3349, 3350, 3351, 3352, 3353, 3354, 3355, 3356, 3357, 3358, 3359, 3360, 3361, 3362, 3363, 3364, 3365, 3366, 3367, 3368, 3369, 3370, 3371, 3372, 3373, 3374, 3375, 3376, 3377, 3378, 3379, 3380, 3381, 3382, 3383, 3384, 3385, 3386, 3387, 3388, 3389, 3390, 3391, 3392, 3393, 3394, 3395, 3396, 3397, 3398, 3399, 3400, 3401, 3402, 3403, 3404, 3405, 3406, 3407, 3408, 3409, 3410, 3411, 3412, 3413, 3414, 3415, 3416, 3417, 3418, 3419, 3420, 3421, 3422, 3423, 3424, 3425, 3426, 3427, 3428, 3429, 3430, 3431, 3432, 3433, 3434, 3435, 3436, 3437, 3438, 3439, 3440, 3441, 3442, 3443, 3444, 3445, 3446, 3447, 3448, 3449, 3450, 3451, 3452, 3453, 3454, 3455, 3456, 3457, 3458, 3459, 3460, 3461, 3462, 3463, 3464, 3465, 3466, 3467, 3468, 3469, 3470, 3471, 3472, 3473, 3474, 3475, 3476, 3477, 3478, 3479, 3480, 3481, 3482, 3483, 3484, 3485, 3486, 3487, 3488, 3489, 3490, 3491, 3492, 3493, 3494, 3495, 3496, 3497, 3498, 3499, 3500, 3501, 3502, 3503, 3504, 3505, 3506, 3507, 3508, 3509, 3510, 3511, 3512, 3513, 3514, 3515, 3516, 3517, 3518, 3519, 3520, 3521, 3522, 3523, 3524, 3525, 3526, 3527, 3528, 3529, 3530, 3531, 3532, 3533, 3534, 3535, 3536, 3537, 3538, 3539, 3540, 3541, 3542, 3543, 3544, 3545, 3546, 3547, 3548, 3549, 3550, 3551, 3552, 3553, 3554, 3555, 3556, 3557, 3558, 3559, 3560, 3561, 3562, 3563, 3564, 3565, 3566, 3567, 3568, 3569, 3570, 3571, 3572, 3573, 3574, 3575, 3576, 3577, 3578, 3579, 3580, 3581, 3582, 3583, 3584, 3585, 3586, 3587, 3588, 3589, 3590, 3591, 3592, 3593, 3594, 3595, 3596, 3597, 3598, 3599, 3600, 3601, 3602, 3603, 3604, 3605, 3606, 3607, 3608, 3609, 3610, 3611, 3612, 3613, 3614, 3615, 3616, 3617, 3618, 3619, 3620, 3621, 3622, 3623, 3624, 3625, 3626, 3627, 3628, 3629, 3630, 3631, 3632, 3633, 3634, 3635, 3636, 3637, 3638, 3639, 3640, 3641, 3642, 3643, 3644, 3645, 3646, 3647, 3648, 3649, 3650, 3651, 3652, 3653, 3654, 3655, 3656, 3657, 3658, 3659, 3660, 3661, 3662, 3663, 3664, 3665, 3666, 3667, 3668, 3669, 3670, 3671, 3672, 3673, 3674, 3675, 3676, 3677, 3678, 3679, 3680, 3681, 3682, 3683, 3684, 3685, 3686, 3687, 3688, 3689, 3690, 3691, 3692, 3693, 3694, 3695, 3696, 3697, 3698, 3699, 3700, 3701, 3702, 3703, 3704, 3705, 3706, 3707, 3708, 3709, 3710, 3711, 3712, 3713, 3714, 3715, 3716, 3717, 3718, 3719, 3720, 3721, 3722, 3723, 3724, 3725, 3726, 3727, 3728, 3729, 3730, 3731, 3732, 3733, 3734, 3735, 3736, 3737, 3738, 3739, 3740, 3741, 3742, 3743, 3744, 3745, 3746, 3747, 3748, 3749, 3750, 3751, 3752, 3753, 3754, 3755, 3756, 3757, 3758, 3759, 3760, 3761, 3762, 3763, 3764, 3765, 3766, 3767, 3768, 3769, 3770, 3771, 3772, 3773, 3774, 3775, 3776, 3777, 3778, 3779, 3780, 3781, 3782, 3783, 3784, 3785, 3786, 3787, 3788, 3789, 3790, 3791, 3792, 3793, 3794, 3795, 3796, 3797, 3798, 3799, 3800, 3801, 3802, 3803, 3804, 3805, 3806, 3807, 3808, 3809, 3810, 3811, 3812, 3813, 3814, 3815, 3816, 3817, 3818, 3819, 3820, 3821, 3822, 3823, 3824, 3825, 3826, 3827, 3828, 3829, 3830, 3831, 3832, 3833, 3834, 3835, 3836, 3837, 3838, 3839, 3840, 3841, 3842, 3843, 3844, 3845, 3846, 3847, 3848, 3849, 3850, 3851, 3852, 3853, 3854, 3855, 3856, 3857, 3858, 3859, 3860, 3861, 3862, 3863, 3864, 3865, 3866, 3867, 3868, 3869, 3870, 3871, 3872, 3873, 3874, 3875, 3876, 3877, 3878, 3879, 3880, 3881, 3882, 3883, 3884, 3885, 3886, 3887, 3888, 3889, 3890, 3891, 3892, 3893, 3894, 3895, 3896, 3897, 3898, 3899, 3900, 3901, 3902, 3903, 3904, 3905, 3906, 3907, 3908, 3909, 3910, 3911, 3912, 3913, 3914, 3915, 3916, 3917, 3918, 3919, 3920, 3921, 3922, 3923, 3924, 3925, 3926, 3927, 3928, 3929, 3930, 3931, 3932, 3933, 3934, 3935, 3936, 3937, 3938, 3939, 3940, 3941, 3942, 3943, 3944, 3945, 3946, 3947, 3948, 3949, 3950, 3951, 3952, 3953

Modus operandi 2

Odformovací olej je z Poľska predaný slovenskej spoločnosti A, ktorá je nekontaktná (konateľ je tzv. biely kôň). Počas prepravy sa vymenia doklady a z odformovacieho oleja sa stáva motorová nafta. Predávajúcim je spoločnosť A a kupujúcim spoločnosť B, ktorá použije motorovú naftu na svojej čerpacej stanici. Daňová povinnosť by mala vzniknúť spoločnosti A, pretože odformovací olej predala ako naftu, avšak keďže je nekontaktná, spotrebná daň zaplatená nebude. Potvrdzovanie dodania tovaru na prepravnom doklade CMR zabezpečuje vždy istá osoba, ktorá disponuje pečiatkou spoločnosti A. Platby za tovar sa platia vždy v hotovosti.

Modus operandi 3

Odformovací olej je z Poľska predaný spoločnosti na Slovensku, ktorá tovar fiktívne predá do Rumunska, príp. Bulharska nekontaktným spoločnostiam, avšak tovar v skutočnosti ostáva a je použitý na Slovensku na čerpacej stanici ako pohonná látka. Spoločnosť si odformovací olej vykryje faktúrami za naftu od rôznych spoločností, ktoré na čerpaciu stanicu dodávajú naftu.

V poslednej dobe sa stáva, že konatelia nekontaktných spoločností na Slovensku sú osoby z Poľska, Českej republiky a Rumunska. Väčšinou sa jedná o bezdomovcov, alebo konateľov z ďalších krajín (napr. konateľmi rumunských firiem sú občania Maďarska).

Najmarkantnejšie daňové úniky na spotrebnej dani z minerálneho oleja sa prejavujú pri vystavovaní fiktívnych faktúr, ich vzájomnom „posúvaní“ medzi spoločnosťami a neodvádzaní spotrebnej dane. Protiprávny spôsob realizácie takéhoto obchodu spočíva v neprehľadnosti účtovníctva s fiktívnymi faktúrami, nakoľko tento minerálny olej viackrát zmenil majiteľa.

V rámci eliminácie uvedených spôsobov daňových únikov, by bolo potrebné prijať legislatívne opatrenia, ako :

- V zákone č. 98/2004 Z.z. definovať pojem „použitie daňovo zvýhodneného minerálneho oleja“ v súvislosti s činnosťou užívateľského podniku tak, aby nebolo možné použiť minerálny olej oslobodený od dane na výrobu minerálneho oleja PpKN 27101991 až 27101999 formou jednoduchého zmiešania s mazacím olejom
- Určiť sadzbu dane pre minerálny olej PpKN 27101999 (najmä mazacie, ložiskové, odformovacie a základové oleje) ako napr. v Dánsku, kde je zákonom stanovená sadzba dane na tento minerálny olej vo výške 75% sadzby dane pre motorovú naftu, resp. iniciovať zmenu európskej legislatívy a zaradiť predmetný minerálny olej ako aj minerálny olej PpKN 27101969 medzi minerálne oleje, ktoré by podliehali kontrole a postupu pri preprave, čím by boli monitorované nie len na daňovom území
- Implementovať do zákona č. 98/2004 Z.z. povinnosť daňového subjektu k úschove nadobúdacích dokladov (prípadne ich kópií) spolu s tovarom, ktorý sa nachádza v priestoroch prevádzkárne, čím by sa predišlo, resp. zmiernilo riziko dodatočného doloženia, vyhotovenia, alebo obstarania nelegálnych nadobúdacích dokladov daňovým subjektom k uchovávanému tovaru

Daňová trestná činnosť súvisiaca s daňou z pridanej hodnoty pri dovoze a vývoze tovaru z tretích krajín

Po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie boli medzi Slovenskou republikou a ostatnými členskými štátmi zrušené fiškálne hranice, pričom je možné konštatovať, že vstup tovarov na územie Slovenska z týchto krajín sa nezdaňuje ako dovoz tovaru, ale namiesto zdanenia tovaru pri dovoze bol zavedený nový princíp zdanenia – samozdanenie nadobudnutia tovarov z iného členského štátu Európskej únie. Daňovú povinnosť na daň z pridanej hodnoty pri dovoze a vývoze tovaru pri tretích krajinách spravuje colná správa SR, pričom na správu dane sa použijú colné predpisy.*

Colný dlh pri dovoze sa určí z colnej hodnoty, do ktorej sa započítavajú aj náklady súvisiace s prepravou tovaru a colných sadzieb, podľa ktorých sa vymeriava clo z jednotlivých tovarov pri dovoze a pozostáva zo sumy cla a dane z pridanej hodnoty.

*Podľa § 12 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov sa pri dovoze tovaru do tuzemska na DPH vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak

Daňová povinnosť na daň z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru z územia tretích štátov vzniká:

1. Prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh
2. Prepustením tovaru do colného režimu aktívny zušľachťovací styk v systéme vrátenia
3. Ukončením colného režimu dočasné použitie, s čiastočným oslobodením od cla
4. Pri späť dovážanom tovare prepustením do colného režimu voľný obeh z colného režimu pasívny zušľachťovací styk
5. Nezákonným dovozom tovaru
6. Odňatím tovaru colnému dohľadu
7. V ostatných prípadoch, keď vznikne colný dlh pri dovoze tovaru

Aj keď daň z pridanej hodnoty nie je spotrebnou daňou, vo veľkej miere pri dovoze tovaru z tretích krajín, ktoré nie sú krajinami spoločenstva, dochádza k daňovým únikom smerujúcim k získaniu neoprávneného finančného prospechu zúčastnených osôb. Rámcovo možno konštatovať tieto spôsoby páchania trestnej činnosti:

Nesprávne zatriedenie dovážaného tovaru do podpoložky kombinovanej nomenklatúry v písomných colných vyhláseniach deklarantom, v dôsledku čoho sa aplikuje sadzba cla z iného ako reálne dovážaného tovaru, teda určená hodnota tovaru na colné a daňové účely je nižšia, ako by bola pri správnom zaradení tovaru. Následne dochádza k vymeraniu dovoznej platby pozostávajúcej z cla, dane z pridanej hodnoty a ak sa dováža tovar podliehajúci spotrebnej dani tak aj spotrebnej dani a zaplateniu tejto dovoznej platby zodpovednou osobou v sume nižšej, ako dlžnej podľa platných právnych predpisov

Nepredloženie všetkých dokladov deklarantom pre správne stanovenie hodnoty dovážaného tovaru z tretej krajiny (pripočítateľné položky – suma za dopravu a pod.), čím sa vymeria a zaplatí dovozná platba v sume nižšej ako reálne dlžnej podľa colných a daňových predpisov.

Predloženie falošných sprievodných dokladov o pôvode tovaru z tretej krajiny, v dôsledku čoho sa dovážanému tovaru prizná preferenčné sadzobné zaobchádzanie spočívajúce v nulovej sadzbe cla alebo sadzbe cla nižšej, ako by mal tovar, ktorý nebol sprevádzaný sprievodným osvedčením

Nezákonný dovoz z tretej krajiny spočívajúci v nepredložení tovaru príslušným colným orgánom v úmysle nezaplatiť žiadne dovozné platby

Daňový únik na dani z pridanej hodnoty v súvislosti s uplatnením colného režimu 4200, pri ktorom je dovoz tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tretieho štátu a ktorého odoslanie alebo preprava končí v inom členskom štáte, je oslobodený od dane z pridanej hodnoty za podmienky, ak u dovozcu je dodanie tohto tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodené od dane z pridanej hodnoty*

*§ 69 ods.8 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov

*§ 43 ods.1 až 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov

Obchádzanie zákona o dani z pridanej hodnoty pri prepustení tovaru z tretej krajiny do colného režimu voľný obeh a daňového voľného obehu s oslobodením od dane z pridanej hodnoty prostredníctvom daňového zástupcu bez toho, aby boli reálne (nie len dokladmi) splnené všetky podmienky na oslobodenie tovaru od dane z pridanej hodnoty

Pri fiktívnych vývozoč, teda pri vývoze tovaru vykonanom len prostredníctvom colných dokladov, pričom predmetný tovar zostáva na území Európskej únie, avšak vývozca si uplatní na príslušnom daňovom úrade vrátenie dane z pridanej hodnoty z dôvodu vývozu tovaru, alebo ak namiesto tovaru s vysokou hodnotou vyvezie tovar s veľmi nízkou hodnotou

V rámci eliminácie uvedených spôsobov daňových únikov, by bolo potrebné upraviť nasledovné legislatívne a nelegislatívne opatrenia:

- V rámci činnosti skupín Komisie participujúcich na tvorbe colnej a daňovej legislatívy prihliadať na potrebu eliminácie možných daňových únikov (minimalizovať fakultatívnosť jednotlivých ustanovení a pod.)
- Rozšírenie vzájomnej spolupráce s daňovými orgánmi a vzájomné prepojenie colných a daňových elektronických systémov a evidencií

Problematika výšky škody pri daňových trestných činoch vo vyšetrovateľskej praxi

Úprava daňových trestných činov v zákone č. 300/2005 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Trestný zákon“) v súvislosti s aspektom výšky spôsobenej škody ako následku spáchania daňového trestného činu posudzuje odborná verejnosť nejednotne, čo sa preukázalo aj vo vyšetrovateľskej praxi.

Sporným a v podstate duplicitným ustanovením je skrátenie dane a poistného podľa ust. § 276 Trestného zákona. „Podstata skrátenia dane (poistného) spočíva v takom úmyselnom konaní páchatel'a, ktorým chce dosiahnuť pre seba alebo iného, aby

príslušný orgán určil daň (poistné) z nižšej ako zákonom ustanovenej sumy, napríklad nepriznaním príjmov (výnosov), deklarovanie neexistujúcich príjmov (výnosov), deklarovanie neexistujúcich plnení a pod. , alebo vôbec chce zmať určenie dane (poistného), napríklad machináciami v účtovníctve namiesto stavu daňovej povinnosti dosiahne stav daňovej straty, prípadne vôbec nepodá daňové priznanie a pod.

Pre trestnú zodpovednosť páchatel'a podľa § 276 ods.1 Trestného zákona sa vyžaduje skrátenie dane alebo poistného v rozsahu nie malom. Pretože rozsah tu posudzujeme podľa peňažnej sumy, o ktorú bola skrátaná daň alebo poistné, pri kvalifikácii rozsahu vychádzame z vykladacieho pravidla k § 125 ods.1 Trestného zákona. Pod nie malým rozsahom sa rozumie suma prevyšujúca 266 eur, pod väčším rozsahom najmenej 2 660 eur, značným rozsahom najmenej 26 600 eur a pod veľkým rozsahom najmenej 133 000 eur.

Duplicita skrátenia dane spočíva aj v zaradení tej istej skutkovej podstaty trestného činu do ust. § 254 ods.2 Trestného zákona, ktorá uvádza: „Kto vo väčšom rozsahu skráti alebo nezaplatí clo alebo inú platbu vyberanú pri dovoze tovaru, potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až tri roky“.

Vzhľadom na túto úpravu a neexistenciu judikatúry, pokiaľ by sme daň z pridanej hodnoty vyrubenú pri dovoze považovali za inú platbu vyberanú pri dovoze tovaru, kvalifikovali by sme skutok podľa § 254 ods.2 Trestného zákona a pokiaľ by sme daň z pridanej hodnoty vyrubenú pri dovoze tovaru považovali za daň, takéto konanie by sme mohli kvalifikovať aj podľa § 276 Trestného zákona. Účelové zneužitie pri kvalifikácii toho istého skutku je na mieste, pretože pokiaľ by sme skrátenie dane z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru vo väčšom rozsahu kvalifikovali ako trestný čin podľa § 254 ods.2 Trestného zákona, páchatelovi hrozí trest odňatia slobody na šesť mesiacov až tri roky, ale pokiaľ by sme to isté konanie kvalifikovali ako trestný čin skrátenia dane podľa § 276 ods.2 Trestného zákona, hrozí páchatelovi trest odňatia slobody vo výške tri až osem rokov.

Trestného činu podľa § 276 ods.1 sa páchatel dopustí tým, že skráti daň alebo poistné už v malom rozsahu, čiže v čiastke presahujúcej 266 eur, trestného činu podľa § 254 ods.2 sa páchatel dopustí tým, že skráti clo alebo inú platbu vyberanú pri dovoze tovaru vo väčšom rozsahu, čiže v čiastke presahujúcej 2 660 eur, čo vytvára nesúlady a nelogickosť, keďže skrátenie cla, resp. inej platby vyberanej pri dovoze tovaru (DPH) je trestné až vo väčšom rozsahu a skrátenie dane je trestné už v malom rozsahu.

Z uvedeného dôvodu by bolo vhodné vyriešiť novelizáciou Trestného zákona v tom zmysle, že sa ods.2 z ust. § 254 Trestného zákona vypustí a vloží sa do prvej vety ust. § 276 ods.1 a obdobne § 278 ods. 1 slovné spojenie „clo alebo inú platbu vyberanú pri dovoze tovaru“.

V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že napriek tomu, že definícia škody je uvedená v § 124 ods.1 Trestného zákona, v trestnoprávnej a vyšetrovateľskej praxi sa len zriedkavo vyskytuje názor, že následkom spáchania uvedených daňových trestných činov je spôsobenie škody, pretože definícia škody len ako majetkovej škody, čiže ako vyčísliteľné zmenšenie, znehodnotenie, poškodenie majetku, vecí a práv poškodeného.

V zmysle § 124 ods. 2 sa škodou rozumie aj ujma na zisku, tzv. ušlý zisk, preto by bolo vhodné, ak by zákonodarca zakomponoval do definície škody aj škodu ako následok spáchania uvedených daňových trestných činov.

Porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Trestného zákona je vo vyšetrovateľskej praxi colnej správy jedným z najfrekvencovanejších skutkov, ktoré sú v rámci jej pôsobnosti vyšetrované. „Skutková podstata predstavuje nakladanie v rozpore s právnym predpisom, rozumie sa ním nakladanie s kontrolnými technickými opatreniami na označenie tovaru v rozpore so zákonmi upravujúcimi spotrebné dane.“

Uvádžanie do obehu sa rozumie najmä predaj tovaru. Môže to však byť akékoľvek iné uvádžanie na trh (napr. výmena za iný tovar, darovanie inému predajcovi, ktorý tovar bez kontrolných známkov ďalej predáva, príp. iným spôsobom rozširuje medzi zákazníkov). Uvádžanie tovaru do obehu bez kontrolných technických opatrení sa rozumie napr. predaj cigariet, príp. alkoholických nápojov bez kontrolných pásovkov. Do § 279 ods. 1 Trestného zákona zákonodarca nezapracoval ako následok spáchania tohto trestného činu spôsobenie majetkovej škody. K spôsobeniu škody dochádza len pri spáchaní trestného činu podľa § 279 ods.2, ods.3 Trestného zákona, hoci z celkového kontextu ustanovenia § 279 Trestného zákona je, samozrejme, zrejмый úmysel zákonodarcu, že pri § 279 ods.1 sa vyžaduje postup z výkladového pravidla upraveného v § 125 ods.1* Trestného zákona s poukazom na § 8 a § 10 ods.2 Trestného zákona a teda, pokiaľ je následkom ohrozenie chráneného záujmu, význam má nielen veľkosť hrozacej škody, ale aj stupeň pravdepodobnosti, že škoda nastane.

*§ 125 (1) Škodou malou sa rozumie škoda prevyšujúca sumu 266 eur. Škodou väčšou sa rozumie suma dosahujúca najmenej desaťnásobok takej sumy. Značnou škodou sa rozumie suma dosahujúca najmenej stonásobok takej sumy. Škodou veľkého rozsahu sa rozumie suma dosahujúca najmenej päťstonásobok takej sumy. Tieto hľadiská sa použijú rovnako na určenie výšky prospechu, hodnoty veci a rozsahu činu.

Vo vyšetrovateľskej praxi, z dôvodu rôznych názorov prokuratúr a súdov Slovenskej republiky na aplikáciu ust. § 279 Trestného zákona v súvislosti s vyčíslovaním spôsobenej škody sa možno stretnúť s prípadmi, kedy sa za škodu považuje:

- a) hodnota ilegálne dovezených, resp. prechovávaných cigariet alebo liehu, za ktorú sa takýto porovnateľný tovar predáva v maloobchode (napr. zn. Marlboro v hodnote 3,20 eur za 1 ks spotrebiteľského balenia) , alebo
- b) súčet spotrebnej dane, dane z pridanej hodnoty (DPH) a ak bol tovar preukázateľne dovezený z tretieho štátu mimo Európskej únie, aj cla (napr. zn. Marlboro v hodnote 1,70 eur za 1 ks spotrebiteľského balenia),

čo v konečnom dôsledku predstavuje nerovnoprávnosť pri rozhodovaní o vine a treste, pretože na naplnenie skutkovej podstaty uvedeného trestného činu v súvislosti s výškou škody sa páchatel' dopustí napr. **v bode a)** pri uvádžaní do obehu, resp. prechovávaní tovaru pri množstve min. 84 ks spotrebiteľských balení cigariet (84 x 3,20 eur – 268,80 eur) a **v bode b)** pri uvádžaní do obehu, resp. prechovávaní tovaru až pri množstve min. 148 ks spotrebiteľských balení cigariet (148 x 1,82 eur – 269,36 eur).

Záujem štátu na ochrane príjmov štátneho rozpočtu, na kontrole pohybu tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, dani z pridanej hodnoty, a ak bol dovezený z tretieho štátu mimo Európskej únie, aj clu, si vo vzťahu k niektorým druhom tovarov (tabakové výrobky, lieh) vyžaduje používanie kontrolných technických opatrení na ich označovanie.

Napríklad zákon č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov ním určuje kontrolnú známku na označovanie spotrebiteľského balenia cigariet a zákon č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu v znení neskorších predpisov kontrolnú známku na označovanie spotrebiteľského balenia liehu. Spôsob vydávania, zúčtovania používania kontrolných známk a kontrolných pások upravujú uvedené zákony v jednotlivých svojich ustanoveniach. Jednotlivé zákony o spotrebných daniach teda upravujú tovary a výrobky, ktoré sú zaťažené spotrebnou daňou na daňovom území, ktorým je Slovenská republika (napr. ust. § 2 ods.1 pís. a) z.č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov).

„Pokiaľ ide o „colný dlh“, tento môže predstavovať škodu, resp. následok protiprávneho konania iba v tom prípade, ak je dostatočne hodnoverne preukázané, že taký colný dlh skutočne vznikol. Nie sú totiž vylúčené prípady, kedy na území Slovenskej republiky môže dochádzať k výrobe tabakových výrobkov, ktoré sú úmyselne označované kontrolnými známkami tretích štátov (mimo Európskej únie) s cieľom zakryť pôvod nelegálnej výroby, ktorá je v skutočnosti realizovaná na území Slovenskej republiky. V takom prípade nemôže byť následkom protiprávneho konania páchatel'a trestného činu vznik colného dlhu, ale iba spotrebná daň, nakoľko ide o tabakové výrobky vyrobené na daňovom území mimo pozastavenia dane, bez akéhokoľvek vedomia správcu dane a bez riadneho priznania a odvedenia spotrebnej dane z takto vyrobených tabakových výrobkov. Skutočnosť, že spotrebiteľské balenia cigariet sú označené kontrolnou známkou napr. Ukrajiny, ešte neznamená, že také spotrebiteľské balenia cigariet boli reálne z územia Ukrajiny na územie Európskej únie aj dovezené.

Vzhľadom na skutočnosť, že z **neoznačených spotrebiteľských balení tabakových výrobkov, aj liehu, nie je odvádzaná spotrebná daň** a samotnou podstatou označovania týchto tovarov (komodít) kontrolnou známkou je ex lege zabezpečenie riadneho výberu spotrebných daní, poškodeným subjektom je príjmová časť štátneho rozpočtu.

Pokiaľ je konanie páchatel'a trestného činu porušenia predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Trestného zákona motivované dosahovaním zisku, resp. neoprávneného prospechu z predaja kontrolnou známkou neoznačených spotrebiteľských balení cigariet (tabakových výrobkov) alebo liehu, taký prospech je (alebo má byť) v príčinnej súvislosti s trestným činom dosahovaný na úkor štátneho rozpočtu. Preto suma, ktorá sa rovná súčtu uvedenej daňovej, resp. colnej povinnosti, ktorú by inak daňový subjekt bol povinný podľa zákona odvieť do štátneho rozpočtu, je v zmysle § 124 ods.1 vety prvej Trestného zákona škodou (na úkor príjmovej časti štátneho rozpočtu slovenskej republiky) v zmysle zákonného znaku skutkovej podstaty citovaného trestného činu.*

* Pozri Stanovisko trestnoprávneho kolégia NS SR Tpj 89/2010

Do katalógu trestných činov, na vyšetrovanie ktorých sú príslušní vyšetrovatelia a poverené colné orgány colnej správy patrí aj prečin nepovolenej výroby liehu podľa § 253 Trestného zákona (aj napriek objektu predmetného trestného činu, ktorým je záujem na boji proti neoprávnenému páleniu liehu), de lege lata ho systematika Trestného zákona zaradila do V. hlavy, medzi trestné činy hospodárske, do prvého dielu ako trestné činy ohrozujúce trhovú ekonomiku.

Záujem štátu by mal byť však predovšetkým na ochrane príjmov štátneho rozpočtu, na kontrole výroby tovaru (liehu), ktorý podlieha spotrebnej dani, ako bolo konkrétnejšie vyjadrené pri prečine porušovania predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Trestného zákona, preto by som de lege ferenda uvedený prečin zaradila do tretieho dielu, medzi trestné činy daňové.

„Objektívna stránka odseku 1 spočíva v konaní páchatel'a, ktorý bez povolenia vo väčšom množstve vyrába lieh, alebo lieh vyrobený bez povolenia prechováva vo väčšom množstve alebo uvádza do obehu“, pričom za väčšie množstvo liehu sa považuje lieh v hodnote najmenej 2.660 eur.

Vo vyšetrovateľskej praxi, z dôvodu rôznych názorov prokuratúr a súdov Slovenskej republiky na aplikáciu ust. § 253 ods.1 Trestného zákona, v súvislosti s vyčíslovaním spôsobenej škody, tzv. hodnoty liehu, sa možno stretnúť s prípadmi, kedy sa za hodnotu liehu považuje:

- a)** hodnota väčšieho množstva liehu vyčíslená prostredníctvom odborného vyjadrenia liehovarnického závodu na pestovateľské pálenie ovocia
- b)** finančný únik väčšieho množstva liehu vyčíslený ako minimálna cena spotrebiteľského balenia liehu
- c)** správcom dane vyčíslená spotrebná daň z väčšieho množstva liehu, čo obdobne ako v predchádzajúcom prípade s cigaretami predstavuje nerovnoprávnosť pri rozhodovaní o vine a treste, pretože na naplnenie skutkovej podstaty uvedeného trestného činu v súvislosti s výškou škody sa páchatel' dopustí napr. **v bode a)** pri nepovolenej výrobe liehu, resp. prechovávaní nezákonne vyrobeného liehu vyčísleného na hodnotu 1,- eur za 1 liter 40% liehu je potrebné množstvo min. 2.660 litrov, **v bode b)** pri nepovolenej výrobe liehu, resp. prechovávaní nezákonne vyrobeného liehu vyčísleného podľa ust. § 10 ods.35 z.č. 105/2004 Z.z. je potrebné množstvo min. 481 litrov (hodnota 1 litra 40% liehu- 5,54 eur) a napokon **v bode c)** pri nepovolenej výrobe liehu, resp. prechovávaní nezákonne vyrobeného liehu vyčísleného podľa ust. § 5 a § 6 z.č. 530/2011 Z.z. v množstve min. 616 litrov (hodnota 1 litra 40% liehu (SPD)– 4,32 eur).

Teda možno konštatovať, že sa výrazne odlišujú množstvá liehu v litroch, za ktoré sa ten ktorý páchatel' odsúdi konečným meritórnym rozhodnutím príslušného súdu v Slovenskej republike. Názor odbornej verejnosti z teórie trestného práva vychádza z „podľa ustálenej súdnej praxe, kedy sa na trestnosť činu vyžaduje spravidla 15 litrov čistého alkoholu.“.

„Objektívna stránka odseku 2 spočíva v konaní páchatel'a, ktorý neoprávnené vyhotoví alebo prechováva zariadenie na výrobu liehu“. Zariadením na výrobu liehu sa rozumie každé zariadenie vyhotovené a určené na výrobu liehu. Takýmto zariadením sú aj súčiastky mechanicky oddelené v čase, keď je takéto zariadenie mimo prevádzky.

Vzhľadom k vyššie uvedenému by som rada upozornila na skutočnosť, že slovenská právna úprava Trestného zákona neupravuje postihovanie nepovolenej výroby cigariet, ktorý fenomén som rozpracovala vyššie v súvislosti s daňovou trestnou činnosťou súvisiacou so spotrebnou daňou z tabakových výrobkov a preto zastávam názor a oprávnene sa domnievam, že nastolenú problematiku je potrebné vyriešiť komplexne a to vložением novej skutkovej podstaty trestného činu do Trestného zákona, V. hlavy, tretieho dielu, medzi trestné činy daňové s názvom : **„nepovolená výroba cigariet“**, kde by bolo obdobne ako pri prečine podľa § 253 ods.2 Trestného zákona trestné aj prechovávanie zariadenia na výrobu cigariet.

Ďakujem za pozornosť.