

Mendelova univerzita v Brně
Provozně ekonomická fakulta

Efektivnost' výberu DPH na Slovensku

Bakalárska práca

Vedúci práce:

Ing. Igor Pantůček

Dominik Dobák

Brno 2017

Pod'akovanie

Na tomto mieste by som chcel pod'akovať pánovi Ing. Igorovi Pantůčkovi za odborné rady, cenné pripomienky a čas, strávený konzultáciami o problematike sporej s touto bakalárskou prácou. Taktiež moja vďaka patrí aj rodine a všetkým priateľom, ktorí mi boli pri jej písaní oporou.

Čestné prehlásenie

Prehlasujem, že som prácu: **Efektívnosť výberu DPH na Slovensku** vypracoval/a samostatne a všetky použité zdroje a informácie uvádzam v zozname použitej literatúry. Súhlasím, aby moja práca bola zverejnená v súlade § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách v znení neskorších predpisov a v súlade s platnou *Směrnici o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Som si vedomý/a, že sa na moju prácu vzťahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzatvorenie licenčnej zmluvy a použitie tejto práce ako školského diela podľa § 60 odst. 1 autorského zákona.

Ďalej sa zaväzujem, že pred spísaním licenčnej zmluvy o použití diela inou osobou (subjektom) si vyžiadam písomné stanovisko univerzity, že predmetná licenčná zmluva nie je v rozpore s oprávnenými záujmami univerzity a zaväzujem sa uhradiť prípadný príspevok na úhradu nákladov spojených so vznikom diela, a to až do ich skutočnej výšky.

V Brne dňa 16. mája 2017

Abstract

Dobák, D. Efficiency of VAT collection in Slovakia. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2017.

This bachelor thesis deals with the appraisal and rate of the efficiency of VAT collection in the Slovak Republic, during the period 2010 – 2015, from the public administration, as well as VAT payers point of view. Valuation is focused especially on measures that were introduced during this period to hinder VAT evasion. The view of the public administration is evaluated according to modification of the total loss of VAT revenue, estimated by using calculation from GDP method. The view of VAT payers is examined from the costs side, which an establishment of restrictive measures had brought to them. According to the results that on the one hand shows a positive trend in the evolution of VAT collection efficiency, but on the other hand reflects huge space for improvement, the solution for this situation has been suggested - to extend reverse charge mechanism to other problematic sectors of the economy.

Keywords

Tax evasion, tax gap, total loss of VAT revenue, measures to hinder VAT evasion, reverse charge

Abstrakt

Dobák, D. Efektívnosť výberu DPH na Slovensku. Bakalárska práca. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Bakalárska práca sa zaoberá posúdením a zhodnotením efektívnosti výberu DPH v Slovenskej republike v rokoch 2010 – 2015 z pohľadu štátnej správy, a tiež z pohľadu platiteľov DPH. Hodnotenie sa zameriava najmä na opatrenia, ktoré boli v tomto období zavedené s cieľom brániť únikom na DPH. Pohľad štátnej správy je posudzovaný na základe vývoja celkovej straty príjmov z DPH, odhadnutej pomocou metódy výpočtu z HDP. Pohľad platiteľov je skúmaný z hľadiska nákladov, ktoré zavedenie reštriktívnych opatrení podnikom prinieslo. Na základe výsledkov, na jednej strane vykazujúcich pozitívny trend vo vývoji efektívnosti výberu DPH, no na strane druhej odrážajúcich stále veľký priestor na zlepšenie, bolo navrhnuté riešenie tejto situácie pomocou rozšírenia zdaňovania v režime prenesenej daňovej povinnosti na ďalšie problémové odvetvia ekonomiky.

Kľúčové slová

Daňový únik, daňová medzera, celková strata príjmov z DPH, opatrenia na zabraňovanie únikom na DPH, prenesená daňová povinnosť

Obsah

1	Úvod	11
2	Cieľ práce	12
3	Daňové úniky a ukazovatele efektívnosti výberu DPH	13
3.1	Daňový únik.....	13
3.1.1	Faktory vzniku daňových únikov.....	14
3.1.2	Najčastejšie formy únikov na DPH	15
3.1.3	Karuselové obchody.....	17
3.2	Daňová medzera	18
3.3	Daňový výnos.....	20
3.4	Efektívna sadzba DPH.....	21
4	Východiská správy daní	23
4.1	Daňové princípy.....	23
4.2	Princípy dobrej správy daní.....	25
4.3	Zásady uplatňované pri správe daní.....	25
5	Vybrané reštriktívne opatrenia na zníženie únikov na DPH zavedené v SR od roku 2010	29
5.1	Súhrnný výkaz.....	29
5.2	Elektronická registračná pokladnica a virtuálna registračná pokladnica..	29
5.3	Daňová kobra.....	30
5.4	Čierna listina platiteľ'ov DPH	30
5.5	Národná bločková lotéria.....	31
5.6	Kontrolný výkaz.....	31
5.7	Prenesená daňová povinnosť v stavebníctve.....	31
6	Metodika	33
7	Hodnotenie efektívnosti výberu DPH na Slovensku v rokoch 2010 - 2015	35
7.1	Pohľad štátnej správy.....	36

7.1.1	Odhad celkovej straty príjmov DPH v spojení so zavedenými opatreniami na zabránenie únikom na DPH	36
7.2	Pohľad platiteľ'ov DPH.....	40
7.2.1	Dopad reštriktívnych opatrení na daňové subjekty	40
7.3	Možnosti zvýšenia efektívnosti výberu DPH na Slovensku.....	42
7.3.1	Režim prenesenia daňovej povinnosti	42
8	Diskusia	46
9	Záver	49
10	Zoznam použitých skratiek	50
11	Literatúra	51
A	Ukážka výpočtu VPS	57

1 Úvod

Daň z pridanej hodnoty (DPH) je daňou, ktorá do štátneho rozpočtu Slovenskej republiky prispieva najväčším dielom. Odráža to súčasné trendy krajín EÚ, v ktorých dochádza k rastu podielu nepriamych daní na celkových daňových výnosoch. Príčinu, prečo tomu tak je, vidí Mrkývka et al. (2004, s. 243 – 245) najmä v ich výnosnosti, neutralite a menšej pravdepodobnosti daňových únikov. DPH by dokonca mala nútiť daňové subjekty k daňovej disciplíne.

Napriek tomu má jej výber v Slovenskej republike výrazné nedostatky. Dôkazom toho je fakt, že sa Slovensko už mnoho rokov objavuje medzi krajinami EÚ s najväčšou daňovou medzerou na DPH. Jej hodnoty sa v posledných rokoch pohybovali nad hranicou 30 %, čo znamená každoročnú stratu príjmu do štátneho rozpočtu vo výške zhruba jednej tretiny potenciálneho výnosu z DPH.

O tejto nepriaznivej situácii svedčí aj efektívna daňová sadzba DPH, ktorá už síce od roku 2012, kedy dosahovala hodnotu len okolo 12 %, rastie ale stále nedosiahla ani 15 %. To sa pri 20% základnej sadzbe DPH zavedenej na Slovensku, nedá označiť ako uspokojivý výsledok. Predstavuje totiž sadzbu, ktorá by za ideálnych podmienok stačila na to, aby zabezpečila rovnaký príjem do štátnej kasy ako súčasná sadzba pri súčasných podmienkach v krajine.

Prevažnú časť straty na DPH tvoria daňové úniky, ktoré nadobúdajú mnoho rôznych podôb a reflektujú tak ľudskú vynaliezavosť. Za ich uskutočňovaním stojí jednak podráždenosť obyvateľov zo situácie v krajine či narušená morálka, ale často ich príčiny možno hľadať aj v zle nastavenej legislatíve či v narastajúcej globalizácii, výrazne sťažujúcej ich odhalenie.

Zvyšok straty príjmov z DPH má na svedomí jej neúspešný výber správcom dane. Správca, ktorým je na Slovensku Finančná správa Slovenskej republiky, sa pri výkone svojej funkcie musí riadiť daňovými princípmi a zásadami, a teda určitými pravidlami zabezpečujúcimi riadny a efektívny výber daní.

Efektívnosť výberu DPH sa snaží zvýšiť aj vláda SR, ktorá neustále zavádza nové reštriktívne opatrenia, s úmyslom daňovú stratu minimalizovať. Ich zavedenie má však vplyv aj na daňové subjekty a štátny rozpočet. Preto je častokrát otázne, či bola ich implementácia do daňového systému prínosná, alebo naopak negatívne dopady prevýšili tie pozitívne.

2 Cieľ práce

Výsledky viacerých nezávislých štúdií, či seba reflektujúcich hodnotení Finančnej správy, ako aj neustále pribúdajúce vládou zavádzané reštriktívne opatrenia na zabránenie podvodom na DPH ukazujú, že stále je na Slovensku veľký priestor na vylepšovanie výberu DPH. Podnecujú k zamysleniu sa nad tým, či sú zavádzané opatrenia účinné a efektívne vo vzťahu k dodatočne získaným výnosom do štátneho rozpočtu a k nákladom zaťažujúcim štát a daňové subjekty. Taktiež nabádajú k preskúmaniu celkového chodu a úspešnosti výberu DPH Finančnou správou Slovenskej republiky, ktorá vystupuje v roli správcu DPH.

Hlavným cieľom práce je posúdiť a vyhodnotiť efektívnosť výberu DPH v Slovenskej republike v priebehu rokov 2010 – 2015, za ktoré už existujú relevantné dáta umožňujúce tento zámer naplniť. Hlavný cieľ je rozdelený na dve časti – pohľad štátnej správy a pohľad platiteľov dane.

Pri posudzovaní efektívnosti z hľadiska štátnej správy ako čiastočný cieľ vystupuje odhad daňovej medzery na DPH, metódou očisťujúcou HDP o položky nepodliehajúce DPH, a vyhodnotenie jej vývoja v spojení s opatreniami zavedenými vládou Slovenskej republiky na zabraňovanie únikom na DPH.

Pohľad platiteľov dane si za cieľ kladie zväžiť únosnosť nákladov vyplývajúcich z vyššie spomínaných opatrení, a to tak finančných, ako aj časových, spojených s administratívnou náročnosťou pri realizácii úkonov, ktoré z nich plynú.

Posledným čiastočným cieľom je formulácia doporučení a návrhov napomáhajúcich zlepšiť výber dane, znížiť náklady postihujúce daňové subjekty, a tak dosiahnuť vyššej efektívnosti správy daní.

3 Daňové úniky a ukazovatele efektívnosti výberu DPH

3.1 Daňový únik

Daňový únik je pojem, s ktorým sa takmer denne stretávame či už prostredníctvom médií alebo v súkromnej komunikácii. Jeho oficiálnu, všeobecnú a platnú definíciu však v zákone nenájdeme, preto sa pohľady rôznych autorov na charakteristiku daňových únikov, ich delenie a faktory vzniku mierne líšia.

Najväčšie rozdiely sú v striktnosti chápania daňových únikov, pričom najčastejšie sa stretáme s vnímaním daňových únikov v širšom alebo užšom zmysle slova, s ich rozdelením na legálne a nelegálne, respektíve s pojmom „vyhýbanie sa daňovej povinnosti“. Príčinu tejto nejednoznačnosti môžeme podľa Lénártovej (2000, s. 241) hľadať napríklad v odlišnej daňovej legislatíve jednotlivých krajín, či rôznorodosti prekladov zo zahraničnej literatúry.

Zubaľová et al. (2008, s. 122) charakterizuje daňový únik ako snahu jednotlivcov vyhnúť sa nelegálnym spôsobom dani. Majchrák, Pecník a Pecníková (2008, s. 211) ho vnímajú podobne, pričom o ňom hovoria ako o úmyselnom vyhýbaní sa daňovej povinnosti alebo zneužití slabých miest v daňovej legislatíve. Rozlišujú však, či sa jedná o únik zákonný alebo nezákonný podľa toho, či je alebo nie je založený na porušovaní platného práva. Nezákonný daňový únik mnohokrát zakladá trestnoprávnu zodpovednosť jedinca zo spáchania daňového trestného činu.

Ešte prísnejšie rozčleňujú daňové úniky Stieranka, Sabayová a Šimonová (2016, s. 78-79), ktorí takéto konanie, kedy subjekt znižuje svoju daňovú povinnosť alebo ju porušovaním zákonov neplní, považujú za nelegálny daňový únik, a teda za daňový únik v užšom slova zmysle, pričom ďalej rozlišujú či ide o konanie úmyselné alebo neúmyselné. Za neúmyselné považujú úniky, ktoré vznikli nepozornosťou alebo nedostatočnou znalosťou právnych predpisov, čiže nevedomým konaním. Naopak za úmyselné označujú tie, ktoré od začiatku vykazujú príznaky vedomého a úmyselného priestupku, respektíve naplnenia podstaty trestného činu, a to buď jasne – nepodaním daňového priznania, nezaplatením dane a pod. alebo navonok legálnym spôsobom – fiktívnym účtovníctvom.

Do daňového úniku v širšom zmysle slova potom zahŕňajú aj legálny (oprávnený) únik, čiže konanie v medziach zákona, inými autormi často označovaný pojmom daňová optimalizácia (snaha uhrádzať čo najnižšiu daň využitím úľav zmýšľaných zákonodarcom či medzier v zákone). Jedná sa teda o všetky aktivity vykonávané s úmyslom vyhnúť sa dani (Lénártová, 2000, s. 242).

V zákone pojem daňový únik nie je, nachádzajú sa tam však pojmy ako skrátene, neodvedenie či nezaplatenie dane. Tie zákonodarca považuje za trestný čin, za ktorý hrozí, v závislosti na závažnosti či rozsahu konania, trest odňatia slobody až do výšky 12 rokov. Pre problematiku únikov na DPH je zaujímavý osobitne definovaný daňový podvod, ktorý zákon popisuje ako neoprávnené alebo nadlimitné uplatnenie nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane,

vykonané s úmyslom nadobudnutia neoprávneného prospechu (Zákon č. 300/2005 Z. z.).

V každom prípade daňové úniky predstavujú spoločenský a hospodársky problém. Ochudobňujú štátny rozpočet a tak robia zabezpečovanie základných funkcií štátu náročnejším (Stieranka, Sabayová a Šimonová, 2016, s. 77).

3.1.1 Faktory vzniku daňových únikov

Rozhodnutie pokúsiť sa o realizáciu daňového úniku je výsledkom vplyvu množstva rôznych faktorov, ktorými sa je nutné pri tvorbe daňovej legislatívy zaoberať. Základný motív vidia Stieranka, Sabayová a Šimonová (2016, s. 82) v rozpore medzi záujmami štátu a daňových subjektov, pričom záujmy oboch strán sú postavené na egoizme.

Lénártová (2000, s. 243-246) tieto faktory rozdeľuje na spoločensko-politické, ekonomické, legislatívne, daňovo-technické, psychologické, sociálne a etické. S týmto rozdelením súhlasí aj Faltová (2015, s. 132-133). Stieranka, Sabayová a Šimonová (2016, s. 82-83) k nim pridávajú ešte globalizáciu a vedecko-technický rozvoj.

- *Spoločensko-politické faktory*

Vzhľadom na to, že všetky verejné služby sú hradené z daní odvedených občanmi, objavuje sa u ľudí názor, že prostredníctvom daňového deliktu vyjadria nesúhlas alebo nespokojnosť s činnosťou vlády – ide teda o istú formu politického protestu.

Naopak zábranou proti vykonávaniu daňových únikov býva často verejná mienka, kedy daňovník zo strachu z „odsúdenia“ jeho spoločenskou vrstvou podvod nezrealizuje.

- *Ekonomické faktory*

Rozsah a sofistikovanosť daňových únikov závisí do značnej miery od vyspelosti ekonomiky, najmä od charakteru daňového systému, kvality správy a kontroly daní. Realizácii rôznych špekulácií nahráva aj neustále sa meniace ekonomické prostredie (daňové reformy či transformácia ekonomiky), ktoré spôsobuje ekonomickú neistotu.

Do ekonomických faktorov možno zaradiť aj obdobie ekonomického cyklu, v ktorom sa krajina práve nachádza, pričom je zrejmé, že v čase recesie je pre subjekty odvádzanie daní náročnejšie, preto sa snažia tomuto bremenu vyhnúť.

- *Legislatívne faktory*

Na množstvo uskutočnených daňových únikov má vplyv aj kvalita a stabilita právnych noriem. V prípade, že legislatíva neobsahuje výrazné „diery“, jednotlivé zákony sú stanovené presne a jasne, sú navzájom poprepájané a neprotirečia si, je náročnejšie únik zrealizovať. Navyše, vďaka kvalitnej kontrole si menej ľudí dovoľí riskovať odhalenie deliktu.

Nevhodná je príliš náročná legislatíva, ktorá núti platiteľov využívať spoplatnené služby daňového poradcu, a tak ich nabáda k nelegálnemu konaniu.

- *Daňovo-technické faktory*

Rozhodujúcim faktorom pri vymýšľaní spôsobu spáchania daňového deliktu je mechanizmus zdanenia. V súčasnosti na Slovensku praktizovaný spôsob výberu väčšiny daní, kedy si daňovník sám vypočítava daň a podáva daňové priznanie, nesie riziko daňových únikov (či už úmyselných alebo z nebalosti). Fakt, že sa daňový systém v podstate spolieha na „priznanie“ daňovníkov vedie k uskutočňovaniu daňovej kontroly. Daňové orgány sú pri kontrole povinné predpokladať, že daňové priznanie bolo vyplnené správne, napriek tomu však dôkazné bremeno nesie daňový subjekt, ktorý je zodpovedný za správnosť vyplnených údajov. Skontrolovať každé daňové priznanie by však bolo príliš nákladné a neefektívne. Výška daňových únikov tak závisí aj na kvalite a rozsahu daňovej kontroly.

Veľký vplyv na objem a vývoj daňových únikov má aj výška daňového a odvodového zaťaženia. Pomer daní platených daňovým subjektom a jeho príjmov pred zdanením určuje jeho mieru tolerancie voči rastu daní.

- *Psychologické faktory*

Individuálne daňové zaťaženie môže u daňovníka spôsobiť daňové podráždenie. To sa prejaví u každého jednotlivca inak, v závislosti na jeho osobnostných charakteristikách či miere inklinovania k riziku.

- *Sociálne a etické faktory*

Na daňovníkov plniacich si svoje daňové povinnosti zodpovedne a včas majú vplyv odhalené no nepotrestané porušenia daňovo-právnych predpisov. Nízku daňovú etiku v spoločnosti spôsobuje aj nedostatočná daňová výchova prostredníctvom masmédií či neexistencia odbornej daňovej pomoci od štátu.

- *Globalizácia a vedecko-technický rozvoj*

Mieru daňovej kriminality navyšuje aj modernizácia spoločnosti a internacionalizácia vzťahov. Transfery uskutočňované medzinárodnými spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi viacerých štátov súčasne, môžu komplikovať identifikáciu podvodov realizovaných v medzinárodnom meradle.

3.1.2 Najčastejšie formy únikov na DPH

Daňové úniky vo všeobecnosti naberajú veľa rôznych podôb. Harumová (2002, s. 40-41) ako niektoré so spôsobov uvádza manipulácie v účtovníctve, bilančné delikty ako napríklad podceňovanie aktív, účtovanie fingovaných a súkromných nákladov na vrub nákladov spoločnosti či nezaúčtovanie dosiahnutých výnosov, ďalej papierové transakcie (fiktívne obchody), cenový transfer, daňový holding a využívanie daňových rajov.

U DPH sú úniky spojené najčastejšie s nárokom na odpočítanie dane, ktorý umožňuje získavať finančné prostriedky priamo zo štátneho rozpočtu (Sopková,

2011, s. 263). Nárok na odpočet je však možné uplatniť len platiteľom DPH, na tovary a služby priamo súvisiace s jeho ekonomickou činnosťou, čo by mal vedieť dokázať napríklad prostredníctvom zaevidovanej faktúry či iného dokladu. Pri nesplnení týchto podmienok ide o neoprávnený odpočet, ktorý znižuje daňovú povinnosť, prípadne vedie k nadmernému odpočtu (Stieranka, Sabayová a Šimonová, 2016, s. 162).

Stieranka, Sabayová a Šimonová (2016, s. 146-149) uvádzajú konkrétne formy daňových únikov na DPH pričom rozlišujú či ide o úniky z pohľadu vedenia účtovníctva, úniky pri intrakomunitárnych obchodoch alebo zo vzťahov z tretími štátmi.

Úniky spojené s vedením účtovnej agendy ďalej rozdeľujú podľa toho, či ide o daň na vstupe alebo na výstupe. Na vstupe pritom môže ísť o zaevidovanie dokladov za fiktívne zdaniteľné obchody, pozmenenie údajov v účtovnej evidencii, uplatnenie dane na vstupe niekoľkokrát z toho istého dokladu v rôznych zdaňovacích obdobiach alebo na ten istý tovar rôznymi daňovými subjektmi, uplatnenie odpočtu na základe daňového dokladu zahŕňajúceho DPH vystaveného neplatiteľom či uplatnenie dane na vstupe u tovarov a služieb použitých na osobnú spotrebu platiteľa.

Úniky na výstupe naberajú formu nevystavenia daňových dokladov pri uskutočnení zdaniteľného plnenia, nezaúčtovania vystavených daňových dokladov, úprav údajov o výške zdaniteľných plnení, úmyselného neodvedenia dane alebo reťazových podvodov, pri ktorých sa refakturáciou presúva daňová povinnosť na nové a nové subjekty.

Veľmi časté a obľúbené na Slovensku sú práve úniky DPH konané falšovaním alebo nevystavením daňových dokladov, ktoré majú dvojitý účinok. Zaúčtované podvodné doklady o nákupe tovarov a služieb, ktorý sa reálne neuskutočnil zvyšujú daň na vstupe a ich následkom je neoprávnené uplatnenie nároku na odpočet, respektíve zníženie daňovej povinnosti. Súčasne vystupujú ako náklad znižujúci základ dane z príjmu (Majchrák, Pecník, Pecníková, 2008, s. 212). Nevystavené doklady za predaj tovarov a služieb zase tým, že nie sú evidované, nezvyšujú daň na výstupe ani príjmy daňového subjektu a tým kráčia výslednú daňovú povinnosť na DPH (resp. zväčšujú nadmerný odpočet) a taktiež daň z príjmu.

Pojmom intrakomunitárny obchod sa označuje nákup a predaj tovarov a služieb v rámci členských krajín EÚ, pričom dodávateľ aj odberateľ sú zaregistrovaní platitelia DPH v rozdielnych členských štátoch. Intrakomunitárne dodanie je oslobodené od dane s nárokom na odpočet. Odberateľovi potom vzniká povinnosť samozdanenia v štáte určenia.

V súvislosti s intrakomunitárnym obchodom sa stretávame s únikmi plynúcimi z nepriznania DPH z prijatých služieb od dodávateľov z iných členských štátov, obchodovania s použitým tovarom, podnikania zahraničných subjektov na území SR bez registrácie k DPH, uplatnenia režimu oslobodenia na fiktívne dodanie tovaru do iného členského štátu tuzemským platiteľom, pričom obchod sa v skutočnosti realizuje v tuzemsku, a tiež s karuselovými obchodmi.

Vzťahom s tretími štátmi sa rozumie vývoz a dovoz tovaru a služieb do krajín mimo EÚ. Pri takomto obchodovaní nastávajú úniky nelegálnym dovozom tovaru,

podhodnocovaním colnej hodnoty tovaru, fiktívnym vývozom tovaru a s ním spojeným uplatnením nároku na odpočet, legálnym dovozom tovaru s úmyslom jeho následného dodania do iného členského štátu pri využití oslobodenia, k čomu ale nedôjde a taktiež sa tu objavujú karuselové podvody.

Sopková (2011, s. 263) vyššie zmienené formy únikov na DPH dopĺňa ešte o pár ďalších. Konkrétne ide o posun vzniku daňovej povinnosti do iného zdaňovacieho obdobia, daňové úniky v oblasti obchodovania s motorovými vozidlami, úniky na trhoviskách a trhovách miestach, nepoužívanie elektronických registračných pokladníc, respektíve ovplyvňovanie výstupov z nich a zmiznutie platiteľa pri intrakomunitárnom obchode.

3.1.3 Karuselové obchody

Karuselový obchod predstavuje reťazové spojenie skupiny daňových subjektov so sídlom v rôznych štátoch EÚ, prípadne v tretích krajinách, ktoré navzájom obchodujú s úmyslom nesplnenia daňovej povinnosti niektorým z týchto subjektov. S platiteľom, ktorý sa takto dopustil krátenia DPH, je následne nemožné sa skontaktovať alebo je vedený pod nastrčenou osobou – takzvaným „bielym koňom“. Ten buď toto konanie za určitú satisfakciu, prípadne pod určitým nátlakom toleruje, alebo o „svojom“ vystupovaní v týchto obchodoch vôbec nevie.

Karuselový podvod je možné uskutočniť len registrovanými platiteľmi DPH so sídlom v rôznych členských štátoch EÚ v rámci ich ekonomickej činnosti, pričom musí ísť o zdaniteľné plnenie, na ktoré nie je uplatňovaný režim prenesenej daňovej povinnosti a možno si u neho nárokovať odpočet. Zväčša sa jedná o komodity, vysoko obratový či drahý tovar, služby, pri ktorých je náročné dokázať, že boli skutočne poskytnuté alebo je ľahké ich nasimulovať.

Ich zlo spočíva v tom, že ovplyvňujú ceny komodít, a odčerpávajú finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu, čo má za dôsledok pokles štátnych investícií, oslabenie hospodárskej politiky a makroekonomickej stability štátu (Hálek, 2015, s.10-11).

Odhalit' a preukázať karuselový podvod býva väčšinou veľký problém. Spolupracovať na tom musí daňová a colná správa, policajné orgány SR, prokuratúra, súdy a ďalšie štátne inštitúcie. Táto spolupráca, keďže nie je nijak legislatívne upravená, je však často odkázaná len na dobré vzťahy medzi nimi (Majchrák, Pecník, Pecníková, 2008, s. 212).

Stieranka, Sabayová a Šimonová (2016, s. 163-164) menujú niekoľko príznakov, ktoré môžu karusely pomôcť vypátrať. Podozrivé sú spoločnosti s podobným personálnym obsadením či majetkovým prepojením. O to viac, ak ešte k tomu sídli aj na tej istej adrese a opakovane medzi sebou obchodujú. Rovnako hodné pozornosti sú tiež opakujúce sa plnenia, obsahovo, či cenovo totožné, ako aj obchodovanie so subjektami, pre ktoré je tento obchod jedinou podnikateľskou činnosťou. Indíciou pre výskyt karuselových obchodov môže podľa nich byť aj problematická komunikácia správcu dane s daňovníkom, každú chvíľu sa meniace sídlo spoločnosti (a teda aj miestna príslušnosť k správcovi dane), hotovostné obchodné transakcie, príliš časté uplatňovanie nadmerných odpočtov alebo po dlhú dobu

veľmi malá daňová povinnosť, neprimeraný obrat v porovnaní s podobnými subjektmi a tiež nadštandardný životný štýl obchodníkov s prihliadnutím k ich oficiálne priznaným príjmom. Charakteristickou črtou subjektu zapojeného do karuselu bývajú obrovské obraty, a to aj napriek tomu, že účtovne nevykazuje existenciu žiadneho majetku a mnohokrát ani zamestnancov. Nedôveryhodne pôsobí aj obchodovanie s určitým vysoko hodnotným druhom komodity a predaj alebo prepis spoločnosti zahraničným prípadne podozrivým osobám.

Hálek (2015, s. 71) dodáva, že upriamiť pozornosť treba aj na korektnosť a celistvosť účtovníctva a na schopnosť subjektu preukázať svedeckými výpoveďami a finančnými tokmi, že plnenie skutočne fyzicky prebehlo.

3.2 Daňová medzera

Na označenie odhadu straty daňových príjmov sa používa pojem daňová medzera. Vyjadruje, ako uvádza Košťáková a Zídková (2015, s. 706), rozdiel medzi skutočne vybranou daňou a takzvanou teoretickou daňovou povinnosťou. Novysedlák a Palkovičová (2012, s. 7) ju definujú ako rozdiel medzi daňou skutočne zaplatenou zdaňovanými subjektmi a daňou, ktorá by bola odvedená v prípade, že by všetky fyzické aj právnické osoby správne (t. j. v súlade s platnou legislatívou) priznali svoje aktivity a transakcie.

Predstavuje teda kvantifikáciu, respektíve aproximáciu daňových únikov. Okrem daňových podvodov však v sebe zahŕňa aj iné faktory, napríklad insolvenčiu podnikov, pochybenia spojené s priznávaním a výpočtom daňovej povinnosti kvôli neschopnosti správne interpretovať zákon (zložitosť legislatívy) alebo kvôli jeho neznalosti, či nedostatky správy daní. Vznik daňovej medzery tým pádom môže byť úmyselný ale aj neúmyselný (Košťáková, Zídková, 2015, s. 706; Novysedlák, Palkovičová, 2012, s. 7).

Novysedlák a Palkovičová (2012, s. 11) a Bánociová a Vravec (2015) idú však ešte ďalej a daňovú medzeru očisťujú o „úspešnosť výberu.“ Ide o časť medzery, ktorú daňové subjekty priznali ale neodviedli alebo o daň správcom dane dodatočne vyrubenú. O týchto stratách na dani existujú pomerne presné informácie, preto je ich možné samostatne sledovať. Daňová medzera teda podľa nich predstavuje len nepriznanú daňovú povinnosť nezachytenú finančnou správou.

Daňová medzera sa neobjavuje len v súvislosti s odhadovaním daňových únikov ale využíva sa aj pri hodnotení daňovej politiky štátu a pri zisťovaní efektívnosti výberu daní (Košťáková, Zídková, 2015, s. 706). Kvantifikovať ju možno viacerými metódami, ktoré sa navzájom líšia náročnosťou, presnosťou či použitými dátami. Najčastejšie sa rozdeľujú na metódy priame (prístup „zdolanahor“), nepriame (prístup „zhora-nadol“) a ich kombináciu.

Priame metódy využívajú mikroekonomické dáta a zväčša sú používané národnými autoritami. Radí sa tu dotazníkový prieskum v domácnostiach a daňový audit reprezentatívnej vzorky daňových subjektov, vďaka ktorému je taktiež možné zistiť trendy v daňových únikoch a ľahšie vyhládať rizikové subjekty. Na odhad daňovej medzery u nepriamych daní sa častejšie používajú nepriame metódy, kto-

ré pracujú prevažne s makroekonomickými dátami. Patria tu metódy rozporu, monetárne modely, metódy trhu práce a metódy fyzických vstupov. Metódy rozporu pracujú s národnými účtami pričom sa snažia odhadnúť časť tieňovej ekonomiky nezahrnutú v týchto účtoch alebo porovnávajú HDP vypočítaný z príjmov priznaných k dani s HDP zaznamenaným v národných účtoch. Monetárne modely sa odrážajú od roku, v ktorom bola tieňová ekonomika nulová a za pomoci rôznych monetárnych teórií odhadujú jej veľkosť v ďalších rokoch. Metódy trhu práce porovnaním informácií o zamestnanosti získaných z podnikov a z prieskumu v domácnostiach odhadujú veľkosť tieňového trhu práce. Základným predpokladom metód fyzických vstupov je stabilný pomer medzi vstupmi a veľkosťou produkcie, pričom najznámejšou metódou je odhad HDP na základe spotreby elektrickej energie (Mihóková, Andrejovská, 2014, s. 107; Mihóková, Andrejovská, Buleca, 2016, s. 329; Zídková, 2012; Zídková, 2014).

Odhadom veľkosti medzery na DPH sa venovalo mnoho štúdií. Jednu z posledných robilo CASE – Centrum pre sociálny a ekonomický výskum (2016), ktoré skúmalo medzeru na DPH vo všetkých 28 členských krajinách EÚ za roky 2010 – 2014. Výsledky Slovenska sú zhrnuté v nasledujúcej tabuľke.

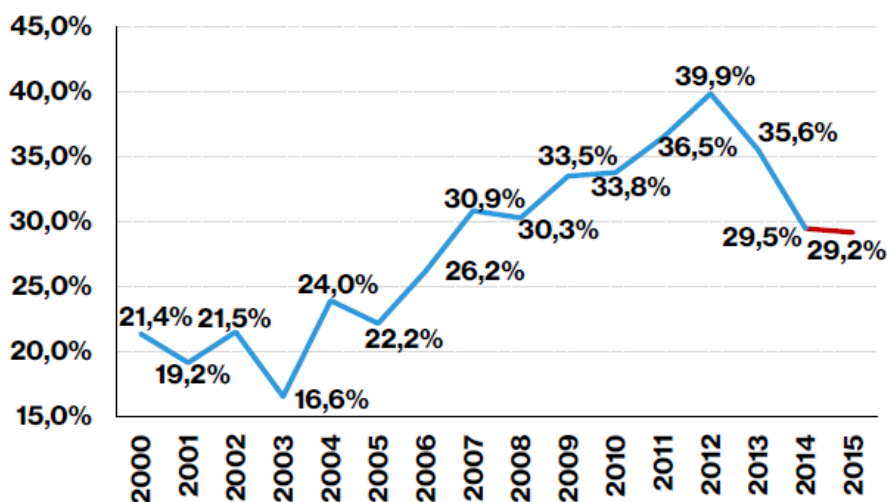
Tab. 1 Odhad veľkosti medzery na DPH na Slovensku podľa CASE (2016)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014
Celková daňová povinnosť z DPH v mil. eur	6247	6476	6854	6914	7169
Medzera na DPH v mil. eur	2 065	1765	2526	2218	2148
Medzera na DPH v % z celkovej daňovej povinnosti	33,06 %	27,26 %	36,86 %	32,08 %	29,97 %

Zdroj: Spracované autorom na základe údajov z CASE (2016)

Slovensko sa s týmito výsledkami ocitá medzi štátmi EÚ s najväčšou neefektívnosťou výberu DPH. Väčšiu medzeru na DPH mali podľa tohto výskumu len Rumunsko, Malta, Litva a v rokoch 2010 – 2011 aj Lotyšsko. Priemerná medzera krajín EÚ sa pritom pohybovala v okolí 14 %.

Podobné výsledky uvádza aj Ministerstvo financií Slovenskej republiky. Podľa neho medzera na DPH od roku 2008, kedy dosahovala hodnotu 30,3 % neustále stúpala, a to až do roku 2012, v ktorom sa dostala na svoje maximum – 39,9 %. Následne jej vývoj nadobudol klesajúci trend a v roku 2015 sa už jej odhad pohyboval v okolí 29 %.

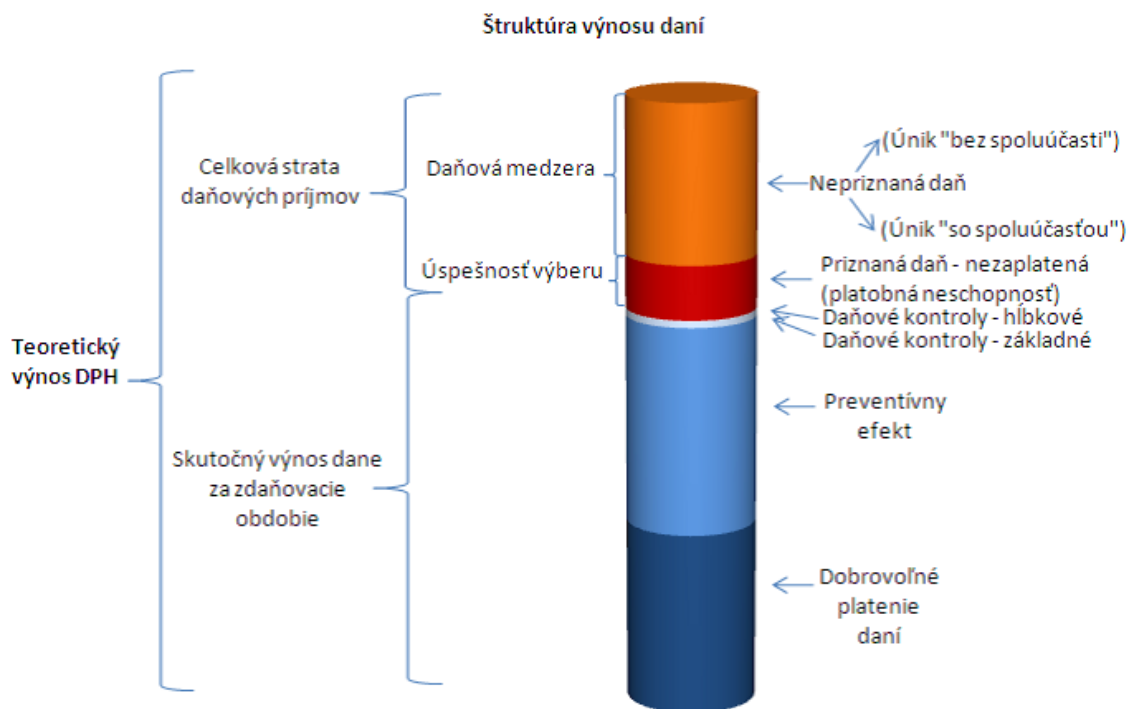


Obr. 1 Odhad medzery na DPH podľa Ministerstva financií Slovenskej republiky
Zdroj: IFP

3.3 Daňový výnos

Celkový výnos z dane možno podľa Novysedláka a Palkovičovej (2012, s. 8-9) rozdeliť na dve základné časti:

- *Aktuálny hotovostný výnos* – ide o skutočne zaplatenú daň, ktorá sa na základe dôvodu jej odvedenia člení na 4 ďalšie časti. Prvú časť tvorí dobrovoľný výnos, ktorý by bol odvedený aj v prípade neexistencie správcu dane. Druhou časťou je výnos dosiahnutý hrozbou potenciálnej kontroly správcom dane, a teda len vďaka jeho prostej existencii. Tretiu časť predstavuje základná kontrolná činnosť správcu dane, ktorá zahŕňa kontrolu a opravu formálnych náležitostí daňového priznania a výpočtu daňovej povinnosti. Poslednou časťou je daň dodatočne zaplatená po vykonaní hĺbkových kontrol.
- *Celková strata daňových príjmov* – z rôznych dôvodov neodvedená daň. Je súčtom straty z dôvodu nízkej úspešnosti výberu a daňovej medzery. Tá môže obsahovať úniky so spoluúčasťou kupujúceho (kupujúci nezaplatí predávajúce mu daň) aj bez jeho spoluúčasti (kupujúci zaplatí daň ale predávajúci ju neodvedie).

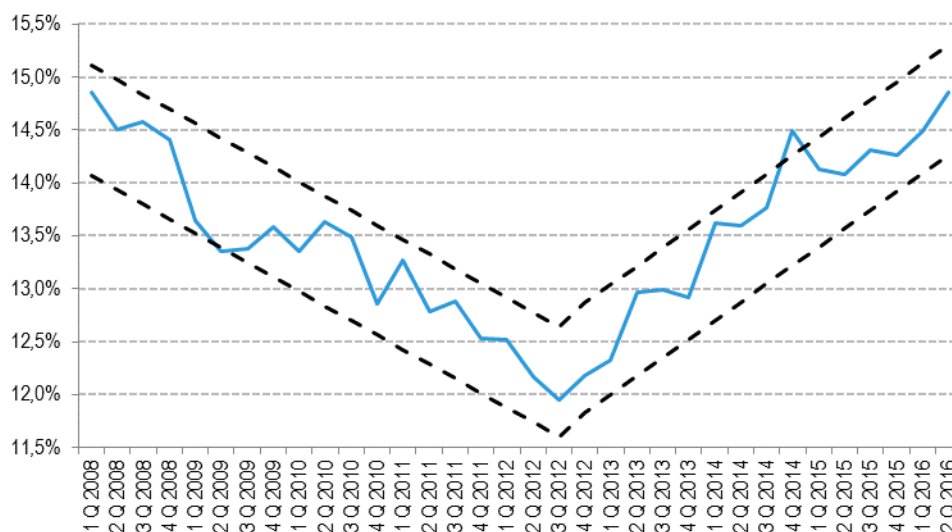


Obr. 2 Štruktúra výnosu daní
Zdroj: IFP

3.4 Efektívna sadzba DPH

Veľkosť podielu celkovej straty príjmov na teoretickom výnose DPH závisí najmä od toho, ako efektívne finančná správa výber DPH realizuje. Efektívnosť výberu DPH možno podľa Bánociovej a Vravca (2015) chápať ako schopnosť správcu dane vybrať od daňovníkov nimi priznanú daňovú povinnosť ako aj daňový predpis vyrubený správcom po uskutočnení kontroly.

Jedným z ukazovateľov efektívnosti výberu DPH je efektívna sadzba DPH. Vyjadruje sadzbu, ktorá by v ideálnych podmienkach zabezpečila rovnaký výnos ako súčasná. Odráža však nielen úspešnosť výberu dane ale vplyv na ňu majú aj úpravy príjmov z daní vo východiskovom roku, ekonomický cyklus či skreslenie zapríčinené zjednodušením daňovej základne. Jej vývoj v čase sa zaznamenáva a predpovedá pomocou krivky efektívnosti DPH (Gábik, Šrámková, 2016, s. 3).



Obr. 3 Krivka efektívnosti DPH – vývoj efektívnej sadzby DPH v rokoch 2008-2016
Zdroj: Úložisko IFP

Ako zaznamená obrázok 3, efektívna sadzba DPH až do roku 2012 klesala a to až na úroveň 11,95 %. Svoj vrchol dosiahla v rokoch 2004-2005 po daňovej reforme súvisiacej so vstupom Slovenska do Európskej únie, ktorou sa zjednotila výška sadzby, zaviedol sa jednotný postup pri vracaní nadmerných odpočtov a opatrenia na zamedzenie daňovým únikom, zmenil sa spôsob zdaňovania tovarov a služieb medzi členskými krajinami EÚ, ako aj zdaňovanie vývozu a dovozu (Krajčír, Ódor, 2005, s. 14). Postupne ako začali daňové subjekty objavovať medzery v legislatíve a spôsoby ako zákon obísť sa efektívnosť výberu DPH znižovala. V roku 2013 začala efektívna sadzba DPH znova rásť a v druhom kvartáli roku 2016 dosiahla nové pokrízové maximum – 14,85 %. Na jej rast malo podľa Ministerstva financií Slovenskej republiky pozitívny vplyv zavádzanie nových opatrení na elimináciu daňových únikov a v roku 2015 tomu výrazne napomohlo aj dočerpávanie eurofondov. Dôsledkom bol o 0,9 % HDP vyšší výnos oproti roku 2012 (Antalicová, Remeta, 2016, s. 3; Bánociová, Vravec, 2015; Gábik, Šrámková, 2016, s. 3; Palkovičová, 2016, s. 3-4).

4 Východiská správy daní

4.1 Daňové princípy

Spoločne s vývojom daňových systémov sa vyvíjali aj isté požiadavky na ich tvorbu a fungovanie. Kľúčové nároky na dobrý daňový systém sformuloval už Adam Smith v diele *Pojednávanie o pôvode a podstate bohatstva národov*, kde vytýčil štyri „daňové kánony“ – spravodlivosť, určitosť, pohodlnosť a úspornosť. Ich využitie je s určitými zmenami možné dodnes (Schultzová et al., 2011, s. 19).

Pod pojmom daňové princípy je možné rozumieť hlavné, určujúce požiadavky a myšlienky vyvíjajúce sa v priebehu dlhého historického obdobia, ktorými by sa mali riadiť štátne orgány pri tvorbe, realizácii a aplikácii daňového práva (Babčák, 2012, s. 89). Schultzová et al. (2011, s. 19) ich definuje podobne, ako isté pravidlá postupu uplatňované štátom pri vykonávaní daňovej politiky a dodáva, že tieto princípy by mali žetateľným smerom ovplyvňovať hospodársku a daňovú politiku štátu.

Autori odbornej literatúry sa mierne odlišujú v tom, ktoré z princípov považujú za najdôležitejšie. Najčastejšie sú menované:

- princíp spravodlivosti
- princíp právnej perfektnosti
- princíp účinnosti (efektívnosti) zdanenia
- princíp stimulačný.

Princíp daňovej spravodlivosti predstavuje jeden z hlavných predpokladov funkčného daňového systému. Reprezentuje ho najmä redistribučný efekt daní a teda ich schopnosť rovnomernejšieho prerozdelenia dôchodkov než aké poskytuje trh. To, do akej miery je tento princíp implementovaný do daňovej sústavy, určuje vzťah daňovníkov ku konkrétnym daniam a tiež ich akceptáciu verejnosťou. Daňová spravodlivosť je dosiahnutá v situácii, kedy každý jednotliviec prispieva na úhradu spoločných výdavkov adekvátnym, spravodlivým spôsobom.

Najznámejšie princípy spravodlivého zdanenia sú princíp prospechu (ekvivalencie) a princíp platobnej schopnosti. Podľa princípu prospechu by mali byť subjekty zdaňované na základe osohu, ktorý nadobudli z verejných výdavkov. Znamená to, že poplatník, ktorý má zo štátnych služieb väčší prospech zaplatí väčšiu daň ako ostatní. Princíp platobnej schopnosti ukladá subjektom daň podľa ich príjmov a teda ich schopnosti daň odviest'. Je v súčasnosti najpoužívanejším princípom.

Spravodlivosť býva posudzovaná z dvoch aspektov – z horizontálneho a vertikálneho. Horizontálna spravodlivosť znamená, že daňové subjekty, ktoré sú na tom relatívne rovnako by mali platiť rovnako veľkú daň. Vertikálna spravodlivosť zase vyžaduje, aby jedinec s vyššími príjmami, väčším majetkom alebo s väčšou spotrebou predmetov zdanenia odvádzal aj väčšiu daň. Aby bola spravodlivosť dosiahnutá musia platiť oba aspekty súčasne.

Spravodlivosť daňového systému sa však dostáva do konfliktu s jeho efektívnosťou. V ich vzťahu platí nepriama úmera – čím je systém spravodlivejší, tým je menej efektívny. Na druhú stranu, nespravodlivý systém podnecuje páchanie daňových únikov (Babčák, 2012, s. 90-91; Kubátová, 2015, s. 42-43, 103-105; Schultzová et al., 2011, s. 21).

Princíp právnej perfektnosti nevyžaduje len to aby bol daňový systém čo najvhodnejšie legislatívne upravený ale zaoberá sa aj problémami stability daňových zákonov a ich aplikáciou v praxi či rozhodovacími právomocami daňových orgánov.

Formulácia daňových zákonov by mala zabezpečiť jednoznačnosť ich interpretácie. Daňová legislatíva by mala byť taktiež priehľadná a ľahko pochopiteľná. S náročnosťou daňovo-právnych predpisov totiž rastú aj administratívne náklady a nároky na správu daní, ako aj výdavky daňových subjektov, predovšetkým podnikateľov.

Dodržiavanie požiadaviek právnej perfektnosti má pozitívny vplyv aj na plnenie ostatných požiadaviek (Babčák, 2012, s. 92-93; Kubátová, 2015, s. 43; Schultzová et al., 2011, s. 22).

Princíp účinnosti (efektívnosti) zdanenia sa snaží zabrániť veľkým distorziám cien a úžitkov spôsobených daňami. Narúšajú totiž efektívnu alokáciu zdrojov v ekonomike, lebo podnecujú ľudí nahrádzať zdanené tovary a služby nezdanenými.

Princíp účinnosti taktiež vníma daň nielen ako prostriedok zaistiť financie k naplneniu štátneho či miestneho rozpočtu, ale aj ako významný nástroj makroekonomickej politiky. Dane môžu totiž krátkodobo pôsobiť na efektívny dopyt súkromného sektoru, pretože odčerpávajú určitú časť z jeho celkového objemu. Preto ich v určitých prípadoch možno vnímať a využívať ako ekonomické stabilizátory.

Aby dane spĺňali svoju fiškálnu funkciu, musí byť nimi dosiahnutý výnos primeraný a adekvátny vo vzťahu k administratívnym a iným nákladom, ktoré si tvorba a správa daní vyžaduje. Tieto náklady by pritom nemali byť väčšie ako je potrebné. Za efektívne sa dá teda pokladať zdanenie, pri ktorom sú prostriedky získané výberom daní využité tak, že pri minimálnych nákladoch produkujú maximálny úžitok (Babčák, 2012, s. 93; Kubátová, 2015, s. 42).

Stimulačný princíp hovorí o tom, že dane nesmú nežiaduco pôsobiť na správanie sa ekonomických subjektov – potláčať pracovné nasadenie daňovníkov, ich ochotu sporiť či prijímať riziká súvisiace s výkonom ekonomickej činnosti. Daňový systém by mal naopak zahŕňať čo najviac prvkov podporujúcich a stimulujúcich podnikateľské aktivity, malé a stredné podnikanie, pracovné úsilie ľudí, vytváranie nových pracovných miest či investičné aktivity. Stabilný daňový systém navyše podnecuje aj príviv zahraničných investícií.

Pri aplikácii tohto princípu je nutné brať ohľad aj na požiadavky a prania daňovníkov, a preto je dôležité aby vychádzal z podrobnej analýzy zobrazujúcej dopad jednotlivých opatrení na konkrétne skupiny daňových subjektov (Kubátová, 2015, s. 43; Schultzová et al., 2011, s. 22-23).

Okrem vyššie spomenutých princípov sa v odbornej literatúre objavuje mnoho ďalších, ktoré sú však väčšou len ich akousi odnožou. Od daňových princípov je ale potrebné a vhodné oddeliť princípy dobrej správy daní a z nich vychádzajúce zásady.

4.2 Princípy dobrej správy daní

Správa daní je jednou z oblastí verejnej správy, ktorá sa od ostatných líši predmetom jej záujmu. Tým je najmä správne zistenie dane a zabezpečenie jej úhrady (Mrkývka et al., 2004, s. 27-28; Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní).

Pravidlá, ktorými sa daňová správa riadi vychádzajú z istých princípov. Súčasný Daňový poriadok je podľa Bujňákovej (2016, s. 15-17) založený na troch princípoch:

- princíp zákonnosti (legality),
- princíp jednotnosti procesného rozhodovania,
- princíp právnej istoty.

Princíp zákonnosti vyplýva z Ústavy Slovenskej republiky, kde je Slovensko charakterizované ako demokratický, právny štát, a teda krajina v ktorej vládne právo. Týmto právom sú viazaní tak občania ako aj štátne orgány. Na princíp zákonnosti možno nahliadať z hľadiska formálneho, ktorým sa rozumie dodržiavanie ústavy, ústavných zákonov a medzinárodných zmlúv, a materiálneho vyjadrujúceho právo na ústavu zabezpečujúcu základné práva, slobody a demokraciu v krajine.

Princíp jednotnosti procesného plnenia predstavuje správu daní ako jednotný a ucelený systém obsahujúci mnoho na seba nadväzujúcich činností, ktoré nemožno od seba oddeliť. Príkladom takejto činnosti je daňové alebo exekučné konanie. Všetky činnosti však spolu smerujú k správne určeniu, vyrubeniu a zdarnému vybratiu dane a robia výkon správy dane celistvým.

Princíp právnej istoty je potvrdením princípu zákonnosti. Je pre občana uistením, že sa voči nemu bude zachovávať právo. Veľkú moc má pritom zákonodarca, ktorý by mal dbať na to aby bola legislatíva jasná, jednoduchá a zrozumiteľná, čo je jedna z podmienok správneho fungovania tohto princípu.

4.3 Zásady uplatňované pri správe daní

Správca dane, ktorým môže byť daňový úrad, colný úrad a obec sa pri výkone svojich činností musí riadiť konkrétnymi pravidlami, vychádzajúcimi z princípov dobrej správy daní, ktoré sú v daňovej terminológii označované ako zásady uplatňované pri správe daní.

Autori odbornej literatúry sa v tejto problematike viac-menej zhodujú, čo je podmienené tým, že väčšina zásad vychádza priamo z Daňového poriadku (t. j. Zákon č. 563/2009 Z. z. – Zákon o správe daní). Vrabko (2009, s. 189) tieto zásady definuje ako interpretačné a aplikačné pravidlá a návody, z ktorých je nutné vychádzať pri výklade a vykonávaní právnych predpisov v daňovom konaní. Ševčík et

al. (2007, s. 164) ich chápe podobne, ako poznatky a požiadavky vychádzajúce z praxe a čerpajúce taktiež z minulých skúseností, ktorých používanie je veľmi podstatné pre úspešný priebeh daňového konania. Možno teda zhrnúť, že ide o určité kritériá na riadny výkon správy daní.

V Zákone o správe daní sa daňovým zásadám venuje §3 ale mnohé zásady vychádzajú aj z ostatných paragrafov. Základnými zásadami vychádzajúcimi z tohto zákona sú:

- zásada zákonnosti,
- zásada súčinnosti,
- zásada objektívnej (materiálnej) pravdy,
- zásada neverejnosti,
- zásada voľného hodnotenia dôkazov,
- zásada daňovej iniciatívy,
- zásada rovnosti
- zásada neformálnosti
- zásada jednotnosti konania
- zásada oficiality
- zásada dispozičná.

Zásada zákonnosti

Princíp právneho štátu je vyjadrený v jednej z najdôležitejších zásad – zásade zákonnosti. Podľa nej by sa mala správa daní riadiť všeobecne záväznými právnymi predpismi, pričom musia byť chránené záujmy štátu a obcí. Neodmysliteľné je pritom taktiež dbať na to, aby boli zachované práva daňových subjektov a iných osôb ako aj ich zákonom chránené záujmy.

Zásada súčinnosti

Táto zásada odráža spoluprácu správcu dane so zdaňovanými subjektmi a inými osobami, čo zahŕňa aj prípadné poučenie týchto jedincov o ich procesných právach a povinnostiach. Taktiež ukladá správcovi dane povinnosť konať svedomito a zodpovedne v každej veci týkajúcej sa správy daní a to v čo najkratšom čase (bez zbytočných prietáhov), s čo najvhodnejšími prostriedkami potrebnými na správne určenie a vyrubenie dane. Správca by mal za neustáleho sledovania cieľa daňového konania, ktorým je dosiahnutie teoretického výnosu, využívať prostriedky spôsobujúce daňovníkom čo najmenšiu záťaž (Ševčík et al., 2007, s. 165). Daňové subjekty a iné osoby majú právo ale aj povinnosť so správcom úzko spolupracovať.

Zásada objektívnej (materiálnej) pravdy

Po správcovi dane je požadované aby úplne a presne zistil skutkový stav prejednávanej veci a vydaním rozhodnutia zavŕšil daňové konanie. Rozhodnutie pritom musí padnúť na základe všetkých zozbieraných údajov, nestačia na to len podklady od daňovníkov. Náklady daňového konania nesie správca dane, aby sa tak predišlo prípadnému porušeniu práv alebo právom chránených záujmov daňových subjektov s nedostatkom finančných prostriedkov (Vrabko et al., 2009, s. 190).

Zásada neverejnosti

Úkony spojené so správou daní sú vo všeobecnosti neverejným aktom. Výnimkou sú len činnosti, ktorých povaha nezverejnenie neumožňuje. Táto zásada má súvis najmä s daňovým tajomstvom upraveným v §11 Zákona o správe daní, ktorého účelom je chrániť informácie o majetkových pomeroch daňových subjektov a iné citlivé ekonomické, právne či obchodné informácie pred ich zneužitím v neprospech daňovníka alebo využitím inými subjektmi vo svoj prospech (Bujňáková, 2016, s. 19; Vrabko et al., 2009, s. 190).

Daňové tajomstvo chápe zákon o správe daní ako informáciu o daňovom subjekte získanú pri správe daní, pričom každému, kto touto informáciou disponuje ukladá povinnosť ho zachovávať. Poučenie o povinnosti dodržiavať daňové tajomstvo a o právnych následkoch jeho porušenia je povinný poskytnúť daňovým subjektom a tretím osobám správca dane. Za porušenie daňového tajomstva, a teda poskytnutie tajných informácií neoprávnenej osobe, sa pri tom nepovažuje výmena informácií medzi zákonom vymedzenými štátnymi inštitúciami.

Králik (2013, s. 44) a Vrabko et al. (2009, s. 190) do pôsobnosti zásady neverejnosti zahŕňajú aj fakt, že na daňovom konaní okrem správcu dane môžu byť zúčastnení len daňovníci, ktorých sa prejednávaná vec týka a sú potrební na preukázanie skutočností dôležitých pre správne rozhodnutie.

Zásada voľného hodnotenia dôkazov

Dôkazy by mali byť správcom dane hodnotené podľa jeho vlastného uváženia. Každý dôkaz by pritom mal byť hodnotený jednotlivo s ohľadom na vzájomnú súvislosť s ostatnými. Neznamená to ale úplnú voľnosť správcu dane. Hodnotenie dôkazov má viesť k presnému, pravdivému a úplnému odhaleniu skutkového stavu veci a musí byť braný ohľad na všetko čo v priebehu daňového konania vyšlo najavo (Bujňáková, 2016, s. 19).

Zásada daňovej iniciatívy

V prípade splnenia zákonných podmienok pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky alebo v situácii kedy daňový subjekt riadne neplní svoje povinnosti má správca dane povinnosť vykonať potrebné opatrenia, vyplývajúce so správy daní, na základe vlastného podnetu.

Zásada rovnosti

Práva a povinnosti majú v súvislosti so správou daní všetky daňové subjekty rovnaké. Táto zásada, vychádzajúca z Ústavy Slovenskej republiky, však platí len medzi jednotlivými daňovníkmi zúčastnenými v daňovom konaní. Pre vzťahy účastníkov konania so správcom dane však neplatí, nakoľko správca dane nevystupuje v roli účastníka konania ale ako strážca uplatňovania tejto zásady (Vrabko et al., 2009, s. 190).

Správca dane musí dávať pozor na to, aby skutkovo zhodné prípady neboli bez adekvátnej príčiny riešené rozdielne.

Zásada neformálnosti

Správca dane je povinný posudzovať podania účastníkov konania a tretích osôb podľa vecného obsahu príslušného aktu a nie podľa jeho formálneho označenia, aby sa tým zamedzilo prípadnému porušeniu práva na právnu ochranu konajúcim orgánom. Týka sa to však len hmotnoprávných úkonov a skutočností rozhodujúcich pre vyrubenie a výber dane (Bujňáková, 2016, s. 20).

Zásada jednotnosti konania

Dňové konanie je jednotným celkom, a teda prvostupňové a druhostupňové (odvolacie) konanie sú len dva rôzne štádiá toho istého celku. Pre daňovníka to znamená možnosť pozmeňovať a dopĺňať podané odvolanie, o ktorom ešte nebolo rozhodnuté a až do ukončenia konania predkladať dôkazy, návrhy či pripomienky (Ševčík et al., 2007, s. 166; Vrabko et al., 2009, s. 191).

Zásada oficiality a dispozičná zásada

Podmienky, za ktorých môže príslušný orgán, respektíve účastník konania ovplyvňovať začiatok, priebeh a výsledok konania upravuje zásada oficiality a dispozičná zásada. Zásada oficiality usmerňuje správanie sa správcu dane voči daňovému subjektu v procese správy daní. Zahŕňa aktivity správcu daní, ktoré je nutné vykonať k úspešnému vyrubeniu dane alebo v prípade nečinnosti subjektu k jej vymoženiu. Ide teda o procesné úkony konané z vlastného podnetu správneho orgánu.

Dispozičná zásada naopak dáva účastníkom konania možnosť v medziach zákona robiť procesnoprávne úkony, ako napríklad nazerat' do spisov či podávať opravné prostriedky. Predstavuje teda prípady, v ktorých daňové konanie začína na návrh účastníka konania (Bujňáková, 2016, s. 19-20; Sobihard, 2009, s. 35).

5 Vybrané reštriktívne opatrenia na zníženie únikov na DPH zavedené v SR od roku 2010

5.1 Súhrnný výkaz

Súhrnný výkaz je elektronickým súpisom údajov o intrakomunitárnych zdaniteľných plneniach. Podávať ho je povinný platiteľ dodávajúci tovar a od roku 2010 aj služby do iných členských krajín a to elektronickou formou, za obdobie stanovené zákonom o DPH (§80 odstavce 1-3), do 25 dní od skončenia tohto obdobia (Finančná správa Slovenskej republiky, 2017a; Zákon č. 222/2004 Z. z.).

Súhrnné výkazy umožňujú lepšiu komunikáciu medzi správcami dane jednotlivých členských štátov, čím napomáhajú odhaľovať a potláčať daňové podvody. Plnia teda kontrolnú funkciu pri obchodoch v rámci EÚ.

5.2 Elektronická registračná pokladnica a virtuálna registračná pokladnica

Elektronická registračná pokladnica (ERP) predstavuje elektronické registračné zariadenie obsahujúce zákonom predpísané náležitosti, prípadne počítač disponujúci vlastným registračným programom a fiskálnou tlačiarňou.

V roku 2012 nadobudla účinnosť Novela zákona 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice, ktorá pre podnikateľské subjekty znamenala veľkú zmenu. Používanie elektronickej registračnej pokladnice s fiskálnou pamäťou sa stalo povinným pre všetky fyzické a právnické osoby podnikajúce na Slovensku, predávajúce tovar alebo poskytujúce zákonom vymedzené služby, ktoré za tieto plnenia prijímajú úplatu v hotovosti alebo inými platobnými prostriedkami supľujúcimi hotovosť (napríklad debetnými a kreditnými kartami, stravnými či darčkovými poukážkami a podobne). Zmena nastala aj v technických a iných požiadavkách, charakterizovaných v zákone, týkajúcich sa samotného zariadenia (Finančná správa Slovenskej republiky, 2016a; Zákon č. 289/2008 Z. z.).

Zákon o používaní ERP odvtedy prešiel ešte viacerými novelizáciami pričom najzásadnejšia z nich sa stala účinnou 1. apríla 2015 a priniesla výrazné rozšírenie zoznamu služieb, ktoré je povinné evidovať pomocou ERP. Taktiež zaviedla pre podnikateľov, u ktorých je počet vystavených pokladničných dokladov v jednom mesiaci menší ako 1000, možnosť používať virtuálnu registračnú pokladnicu (VRP), a teda aplikáciu na webe Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, v ktorej môžu zaznamenávať tržbu, vyhotovovať a tlačiť pokladničné doklady, spravovať tovar i služby a tiež robiť uzávierky (Finančná správa Slovenskej republiky, 2017b; Zákon č. 289/2008 Z. z.).

Pre daňové subjekty znamenali tieto opatrenia nárast nákladov, či už na samotné zaobstaranie ERP alebo tých administratívneho charakteru. Používateľ ERP má totiž povinnosť registrovať sa na daňovom úrade, uzatvoriť zmluvu so servisnou organizáciou a skrze ňu riešiť údržbu, opravy, poruchy zariadenia ako aj

ukončenie prevádzky, vyhotovovať dennú, prehľadovú a intervalovú uzávierku, zabezpečiť ochranu údajov aj samotnej pokladnice, vymieňať fiskálnu pamäť a predkladať ju úradom a ďalšie. Väčšina z týchto povinností sa týka aj podnikateľov využívajúcich VRP (Olosová, 2017).

Štát si od tohto opatrenia sľuboval zmenšenie daňovej medzery zamedzením daňových únikov a s tým súvisiace navýšenie výnosu z DPH a z dane z príjmu, plynuceho do štátneho rozpočtu. Fiskálne pokladnice totiž vďaka svojmu technickému vybaveniu znemožňujú upravovať tržby a zabezpečujú efektívnejšiu daňovú kontrolu.

5.3 Daňová kobra

Daňová kobra predstavuje kooperáciu Finančnej správy Slovenskej republiky (FS SR) a Národnej kriminálnej agentúry v spolupráci s Generálnym riaditeľstvom, ktorá spočíva v odhaľovaní daňových podvodov. Svoje pôsobenie začala v júni 2012. Do júna 2016 sa jej podľa riaditeľa FS SR Františka Imreczeho podarilo odhaliť daňové podvody vo výške presahujúcej 657 miliónov eur. Vykonala pri tom 1813 daňových kontrol u 718 subjektov.

5.4 Čierna listina platiteľov DPH

Čierna listina je zaužívaný názov pre zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH. Ide teda, podľa §81 odstavec 4 písmeno b) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, o daňové subjekty, ktoré

- opakovane v kalendárnom roku nesplnia povinnosť podať daňové priznanie alebo kontrolný výkaz,
- opakovane v kalendárnom roku nezaplatia vlastnú daňovú povinnosť,
- opakovane nie sú zastihnutelné na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne alebo
- opakovane porušujú povinnosti pri daňovej kontrole.

V súčasnosti FS SR v súlade s Daňovým poriadkom (§52 odstavec 6) zverejňuje na svojich webových stránkach zoznam zhruba 4800 subjektov napĺňajúcich dôvody na zrušenie registrácie, z celkového počtu približne 210 tisíc platiteľov DPH (Finančná správa Slovenskej republiky, 2016b). Z čiernej listiny môže byť daňovník vymazaný ak dôvody na zrušenie registrácie odpadli a súčasne po dobu 6 mesiacov nevykonal žiadny z vyššie zmienených priestupkov (ani jednorazovo) alebo ak mu bola zrušená registrácia k DPH.

Tento zoznam začal byť zverejňovaný vo februári 2013 a takisto si kladie za cieľ znížiť daňové úniky. Prijemca plnenia, ktorého dodávateľom je subjekt zverejnený v čiernej listine sa totiž stáva jeho ručiteľom. Znamená to, že v prípade ak dodávateľ nesplní svoju daňovú povinnosť na výstupe, je povinný túto daň zaplatiť

príjemca. Ten totižto vedel alebo vedieť mohol či mal, že daň zaplatená nebude (Solíková, 2013).

5.5 Národná bločková lotéria

Ďalším krokom v boji proti daňovým únikom na Slovensku je Národná bločková lotéria. Ide o lotériovú hru, ktorej predmetom sú doklady o prijatí tržby vyhotovené ERP a je upravená zákonom č. 171/2005 Z. z. o hazardných hrách.

Zavedená bola 16. septembra 2013 a už do prvého žrebovania bolo zaregistrovaných viac ako 7 miliónov bločkov. Do konca roka sa toto číslo zdvihlo nad 39 miliónov čo predstavovalo okolo 450 tisíc aktívnych hráčov. V roku 2014 to bolo niečo cez 61 miliónov a v roku 2015 presiahol počet registrovaných bločkov 40 miliónov (TIPOS, 2014, s. 13; TIPOS, 2015, s. 43; TIPOS, 2016, s. 28).

Jej cieľom je nabádať občanov ako aj podnikateľov aby sa k plateniu, respektíve prijímaniu platieb stavali zodpovedne a tiež prostredníctvom nej šíriť daňové povedomie, napríklad o povinných náležitostiach pokladničného dokladu. Vyzýva a motivuje ľudí k vyžadovaniu pokladničných dokladov a to aj v situáciách kedy tomu neprikladajú dôležitosť. Takéto chovanie totiž napomáha skresávať tieňovú ekonomiku, daňové úniky a podvody, a tak zlepšuje daňovú disciplínu v krajine (TIPOS, 2014, s. 12).

5.6 Kontrolný výkaz

Od 1. januára 2014 pomáha zamedzovať daňovým únikom na DPH v Slovenskej republike aj kontrolný výkaz. Je to súhrn údajov o uskutočnených a prijatých zdaňovateľných plneniach, z ktorých je v tuzemsku nutné odvieť daň alebo na základe ktorých je možné nárokovať si v tuzemsku na odpočet dane. Tento výkaz je povinný elektronicky podať takmer každý platiteľ DPH (výnimkou sú len platitelia registrovaní podľa §7 alebo §7a zákona o DPH), za každé zdaňovacie obdobie (mesiac/štvrtrok) a to do 25 dní od jeho skončenia (Finančná správa Slovenskej republiky, 2017c).

Ako je uvedené v dôvodovej správe novely zákona o DPH, ktorou sa kontrolný výkaz zaviedol, malo by toto opatrenie slúžiť k odhaľovaniu karuselových podvodov a machinácií s faktúrami, k sledovaniu rizikových platiteľov a taktiež v sebe zahŕňa preventívnu funkciu – bráni uvádzaniu klamlivých údajov.

5.7 Prenesená daňová povinnosť v stavebníctve

Ďalším nástrojom v boji proti únikom na DPH sa podľa vzoru Českej republiky stala prenesená daňová povinnosť, tzv. tuzemské samozdanenie alebo reverse charge. 1. januára 2016 bol novelou zákona o DPH rozšírený zoznam tovarov a služieb zdaňovaných týmto spôsobom o oblasť stavebníctva, konkrétne dodania stavebných prác, stavby a tovaru s inštaláciou alebo montážou.

Daňová povinnosť sa presúva na príjemcu – odberateľa stavebných prác, ktorému budú tieto tovary a služby vyfakturované bez DPH. Príjemca má povinnosť priznať DPH, a ak spĺňa podmienky na odpočítanie dane, môže si tento nárok uplatniť.

Samozdanenie by podľa Finančnej správy malo znemožniť reťazové podvody v stavebníctve, kedy si podniky fiktívne účtujú DPH a následne nárokujú na jej odpočítanie. Taktiež by malo byť nápomocné pre odberateľov, ktorí často čelia platobnej neschopnosti.

Aby mohol byť uplatnený režim prenosu daňovej povinnosti, musí sa jednať o dodanie zákonom stanovených stavebných prác alebo tovarov s miestom plnenia v SR, pričom tak dodávateľ ako aj odberateľ musia byť registrovaní k DPH v tuzemsku.

Do budúca sa uvažuje o rozšírení reverse charge aj na ďalšie, pre výber DPH problematické oblasti (Finančná správa Slovenskej republiky, 2016c; Zákon č. 222/2004 Z. z.).

6 Metodika

Odhad teoretického výnosu DPH pozostáva z dvoch základných krokov:

1. odhadu teoretického základu dane,
2. výpočtu váženej priemernej sadzby DPH.

Teoretický základ dane je odhadovaný metódou výpočtu z HDP. Táto metóda patrí do skupiny makroekonomických metód, konkrétne do skupiny metód rozpoču. Jej podstatou je postupné očisťovanie východiskového agregátu HDP, reprezentujúceho pridané hodnoty všetkých tovarov a služieb vyprodukovaných v celej ekonomike, o položky finálnej spotreby nepodliehajúce DPH. Pripočítavajú sa k nemu naopak tie položky, ktoré DPH podliehajú. Metóda využíva HDP v bežných cenách, lebo DPH sa určuje z bežnej ceny výrobku či služby a jej pomer na bežnej cene je v prípade, že nedôjde k zmene sadzby, v čase nemenný.

Vychádza zo základnej makroeconomickej rovnice popisujúcej spotrebnú metódu výpočtu HDP: $Y = C + I + G + NX$.

- Y – hrubý domáci produkt
- C – konečná spotreba domácností
- I – kapitálové investície
- G – spotreba vlády (tzn. verejné výdavky na tovary a služby)
- NX – čistý export (tzn. rozdiel medzi vývozom a dovozom)

Prvou úpravou HDP je odpočítanie exportu, pretože vyvezené tovary a služby nebudú predmetom spotreby v danej ekonomike, a naopak pričítanie importu.

Ďalej sa HDP očistí o investície, ktoré sú tu označované ako tvorba hrubého fixného kapitálu (THFK). THFK predstavuje výdavky vynakladané s cieľom zachovať či rozšíriť výrobné kapacity a možnosti v budúcnosti, pričom prevažne ide o výdavky na dlhodobý majetok. Odčíta sa aj zmena stavu zásob (čiže výrobkov, ktoré sa nepodielajú na tvorbe fixného kapitálu), pretože zásoby nevstupujú do konečnej spotreby poplatníkmi DPH. Ako plusové položky potom vystupujú THFK domácností a THFK verejnej správy, pričom THFK domácností zahŕňa nákup majetku (prevažne bývania) domácnosťami, či podnikateľmi, ktorí nie sú registrovaní k DPH.

Od HDP sa odčíta aj konečná spotreba verejnej správy a teda hodnota tovarov a služieb, ktoré vyprodukovala alebo nakúpila od podnikateľských subjektov a boli spotrebované domácnosťami. Medzispotrebu verejnej správy je naopak potrebné pričítať.

Posledné úpravy má na svedomí sektor domácností, kde je nutné znížiť konečnú spotrebu domácností o spotrebu rezidentov v zahraničí a naopak zvýšiť o spotrebu nerezidentov v tuzemsku. Mínusovou položkou je aj produkcia domácností na vlastné použitie, ktorá predstavuje zväčša poľnohospodárske výrobky, ktoré si obyvatelia nechávajú pre seba.

Výpočet váženej priemernej sadzby DPH je realizovaný cez spotrebný kôš domácností. K jednotlivým položkám spotrebného koša je priradená prislúchajúca

sadzba DPH podľa znenia zákona o DPH platného v danom roku. Do výpočtu vstupujú iba váhy položiek, ktoré nepodliehajú oslobodeniu bez nároku na odpočet a teda ich spotreba je zdanená či už základnou alebo zníženou sadzbou DPH.

Teoretický výnos DPH sa získa pre násobením teoretického základu dane váženou priemernou sadzbou dane. Rozdiel medzi teoretickým a reálnym výnosom DPH predstavuje celková strata daňových príjmov.

Očistením celkovej straty daňových príjmov o daň, ktorú daňové subjekty priznali ale neodviedli a o dodatočne vyrubenú daň, ktorá nebola zaplatená možno vyčíslit' daňovú medzeru.

Všetky štatistické údaje použité na jednotlivé výpočty v práci sú sekundárne, čerpané z verejne dostupných zdrojov Štatistického úradu Slovenskej republiky, Finančnej správy Slovenskej republiky a Ministerstva financií Slovenskej republiky, prípadne boli autorovi na vyžiadanie zaslané pracovníkmi jednotlivých inštitúcií. Skúmané boli údaje za obdobie 2010 – 2015.

7 Hodnotenie efektívnosti výberu DPH na Slovensku v rokoch 2010 – 2015

Efektívnosť výberu DPH, ako schopnosť správcu dane vymôcť od daňovníkov pri adekvátnych nákladoch ich daňovú povinnosť, si v priebehu rokov 2010 – 2015 prešla zaujímavým vývojom. Už od roku 2005 ukazovatele efektívnosti ako daňová medzera na DPH alebo EDS vykazovali vo svojom vývoji negatívny trend. Daňová medzera podľa viacerých na sebe nezávislých odhadov konzistentne rástla, zatiaľ čo efektívna daňová sadzba neustále klesala. Tieto negatívne tendencie, spôsobené z veľkej časti rozmachom nových foriem únikov na DPH (ako napríklad karuselové obchody), sa vláda SR snažila potlačiť zavádzaním rôznych nástrojov a opatrení. Všetky zavedené opatrenia mali a stále majú za cieľ rôznymi spôsobmi zabraňovať daňovým subjektom nelegálnym spôsobom zmenšovať svoju daňovú povinnosť.

Správa daní tak bola obohatená o nástroje:

- umožňujúce zvýšiť účinnosť daňových kontrol – súhrnný výkaz, kontrolný výkaz, ERP, VRP;
- motivujúce daňové subjekty zodpovedne pristupovať k priznávaniu DPH pod vyhrážkou spoločenského odsúdenia – čierna listina platiteľov DPH;
- podnecujúce občanov, v duchu ich občianskej zodpovednosti a s prísľubom možnosti peňažnej satisfakcie, kontrolovať platiteľov dane – bločková lotéria;
- napomáhajúce odhaľovať daňové podvody a daňovú trestnú činnosť – daňová kobra;
- svojím charakterom priamo zabraňujúce unikom na DPH – režim prenesenia daňovej povinnosti.

V roku 2012 došlo taktiež k zlúčeniu dovtedy samostatne pôsobiacej daňovej správy a colnej správy do jedného celku – Finančnej správy Slovenskej republiky (FS SR) s úmyslom zefektívniť procesy, personálne obsadenie a znížiť náklady súvisiace so správou daní a cieľ.

V posledných rokoch FS SR a Ministerstvo financií informujú verejnosť o ich úspechoch a podstatnom zlepšení výberu DPH, čo dokladajú aj rastom efektívnej daňovej sadzby. Od roku 2012 až do roku 2015 vykazuje Ministerstvo financií vo svojich odhadoch aj každoročný pokles daňovej medzery na DPH, s pozitívnymi vyhlídkami do budúcnosti.

Napriek tomu sa Slovensko hodnotou daňovej medzery uvádzanou Ministerstvom financií či CASE ani zďaleka nepribližuje priemeru EÚ, a tak sa ukazuje, že zavedené opatrenia zrejme nebudú postačujúce. Toto tvrdenie podporuje aj fakt, že zavádzané opatrenia sú vždy len akousi „odpoveďou“ na známe formy daňových únikov. S ohľadom na kreativitu páchatel'ov daňovej trestnej činnosti a ich neustálu snahu nachádzať „biele miesta“ v zákone, preto možno usúdiť, že aj v budúcnosti bude, pri súčasnom systéme výberu DPH, potrebné nastoľovať stále nové opatrenia.

Mnoho zo zavedených nástrojov malo navyše negatívny dopad na daňové subjekty, ktorým sa zvýšili administratívne a iné náklady. Preto sa pokusy o implementáciu nových opatrení často stretávajú s odporom a nesúhlasom zo strany platiteľov DPH.

7.1 Pohľad štátnej správy

7.1.1 Odhad celkovej straty príjmov DPH v spojení so zavedenými opatreniami na zabránenie únikom na DPH

V nasledujúcej tabuľke je znázornený odhad teoretického výnosu DPH v rokoch 2010 – 2015 metódou výpočtu z HDP počítaný podľa vzoru Novyzedláka a Palkovičovej (2012, str. 14). Údaje sú uvedené v miliónoch eur.

Tab. 2 Odhad teoretického výnosu DPH (mil. eur)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
HDP (bežné ceny)	67577,30	70627,20	72703,50	74169,90	75946,40	78685,60
Úprava I. obchodná bilancia (NX)						
(-) vývoz	51585,30	60066,30	66472,90	69585,80	69721,10	73561,80
(+) dovoz	52566,90	60711,70	63807,30	66445,80	67012,20	71653,60
Úprava II. hrubá tvorba kapitálu (I)						
(-) THFK	14909,90	16946,20	15445,90	15374,40	15495,40	18107,80
(-) zmena stavu zásob	1317,70	686,80	-225,20	188,50	972,50	148,90
(+) THFK domácností	3213,71	3295,79	3294,77	3272,52	3289,50	3448,55
(+) THFK verejnej správy	2441,09	2691,76	2435,81	2466,08	3023,41	4950,65
Úprava III. výdavky vlády (G)						
(-) konečná spotreba verejnej správy	13235,60	13262,20	13223,60	13652,70	14421,60	15308,20
(+) medzispotreba verejnej správy	3871,70	3985,37	4006,70	4101,73	4266,17	4654,82
Úprava IV. spotreba domácností (C)						
(-) nákupy rezidentov v zahraničí	-	-	-	-	-	-
(+) nákupy nerezidentov v SR	-	-	-	-	-	-
(-) produkcia domácností na vlastné použitie	6553,98	6394,49	6370,42	6341,57	6459,41	6569,13
Teoretická základňa DPH	42068,22	43955,82	44960,47	45313,06	46467,67	49697,39
VPS v %	18,74	19,67	19,68	19,67	19,69	19,69
Teoretický výnos DPH	6640,64	7226,14	7394,43	7447,66	7645,27	8174,39

Zdroj: Spracované autorom na základe dát zo ŠÚ SR

Teoretický výnos DPH bol získaný prenasobením teoretickej základne DPH váženou priemernou sadzbou (VPS), v ktorej vývoji možno pozorovať výrazné zvýšenie v roku 2011. Zmenu, ktorá nadobúda hodnotu takmer 1 %, má na svedomí zvýšenie základnej sadzby dane z dovtedajších 19 % na 20 %. Toto opatrenie bolo implementované do Zákona o DPH ako prechodné ustanovenie na dobu, kým Európska komisia prostredníctvom Eurostatu uverejní informácie o tom, že aktuálny schodok verejnej správy Slovenskej republiky je menej ako 3 %. Túto metú sa podarilo pokoriť už v roku 2013, kedy schodok z hodnoty 7,5 %, ktorú dosahoval v roku 2010, klesol na 2,7 %. K návratu k 19% sadzbe dane však nedošlo. Naopak, od roku 2015 je už v zákone uvedená základná sadzba vo výške 20 %.

V rokoch 2011 – 2015 vážená priemerná sadzba dosahovala takmer rovnaké hodnoty. Táto skutočnosť môže byť spôsobená okrem iného aj metódou výpočtu. Sadzba bola totiž zisťovaná prostredníctvom spotrebného koša, kde sa pomer nakupovaných statkov v jednotlivých rokoch odlišuje len veľmi mierne.

Výčíslenie teoretického základu dane je mierne skreslené, z dôvodu absencie údajov o spotrebe rezidentov v cudzine a spotrebe nerezidentov v tuzemsku. Keďže sa ale jedná o položky výpočtu, z ktorých jedna je plusová a druhá mínusová, a v rokoch za ktoré sú tieto údaje známe bol ich rozdiel minimálny, hodnovernosť výpočtu by nemala byť narušená.

Teoretický výnos DPH vykazuje rastúcu tendenciu. Odôvodnením môže byť zlepšujúca sa situácia v ekonomike po finančnej kríze v roku 2009. Od roku 2010 HDP a s ním aj spotreba výrobkov a služieb rastie, a preto je pochopiteľný aj súčasný nárast teoretického výnosu DPH.

Tab. 3 Odhad celkovej straty daňových príjmov z DPH

Reálny výnos v mil. eur (hotovostná metodika)	4431,54	4753,22	4307,17	4735,01	4919,29	5510,34
Celková strata príjmov v mil. eur	2209,10	2472,92	3087,27	2712,65	2725,98	2664,05
Celková strata príjmov v % z teoretického výnosu	33,27	34,22	41,75	36,42	35,66	32,59
Celková strata príjmov v % z HDP	3,27	3,50	4,25	3,66	3,59	3,39

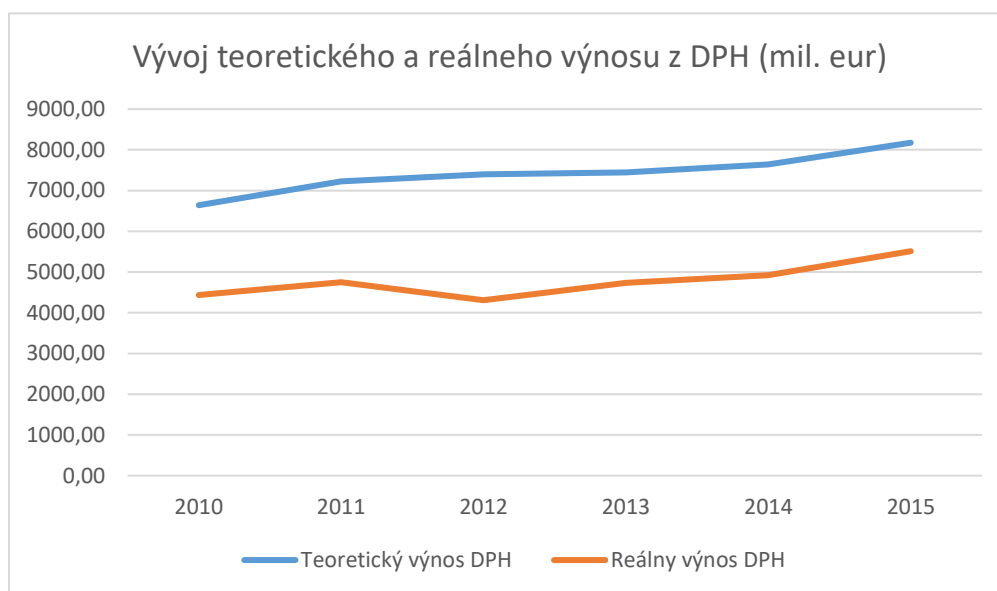
Zdroj: Spracované autorom na základe údajov z FS SR

Reálny výnos na rozdiel od teoretického už taký pozitívny vývoj nemal. V roku 2012 zaznamenal oproti predchádzajúcemu roku pokles o zhruba 446 miliónov eur. Príčinu možno hľadať v zvýšení zahraničného dopytu, a teda aj exportu, ktorý dokonca prevýšil dovtedy prevažujúci import. Zvýšenie vývozu sa podľa FS SR týkalo najmä automobilového, elektrotechnického a petrochemického priemyslu a znamenalo súčasný nárast nadmerných odpočtov o 175 miliónov eur. Na nižší reálny výnos však mala vplyv aj reforma daňovej a colnej správy a s ňou súvisiaca

zlá úspešnosť výberu DPH a daňových kontrol, a rozmach karuselových podvodov. Od roku 2013 už ale znovu možno sledovať jeho rastové tendencie.

Celková strata príjmov z DPH, ako rozdiel medzi teoretickým a reálnym výnosom, počas celého skúmaného obdobia neklesla pod 30 % teoretického výnosu. Situácia sa zhoršovala až do roku 2012, kedy štát v podstate prišiel o vyše 3 miliardy eur, čo predstavovalo zhruba 4,25 % HDP. V nasledujúcom období sa však situácia začala zlepšovať a do roku 2015 sa strata znížila na hodnotu okolo 2,6 miliardy eur, a teda 3,39 % HDP.

V tejto súvislosti je zaujímavé sledovať krivky odrážajúce vývoj teoretického a reálneho výnosu DPH. Na obrázku 4 je vidieť, že v rokoch 2010 – 2012 sa celková strata daňových príjmov z DPH prehlbovala, čo je znázornené vzd'áľovaním sa kriviek, pričom svoje maximum dosiahla v roku 2012. V priebehu roku 2013 rástol reálny výnos z DPH rýchlejšie ako teoretický, z čoho možno usudzovať že nastali (alebo aspoň nadobudli účinnosť) okolnosti, ktoré mali na reálny výnos pozitívny vplyv. V rokoch 2014 – 2015 už je možné sledovať takmer identický vývoj výnosov. Odráža to stagujúcu, respektíve len veľmi mierne sa zlepšujúcu situáciu.



Obr. 4 Vývoj teoretického a reálneho výnosu z DPH

Zdroj: Spracované autorom

Na vývoj celkovej straty daňových príjmov je vhodné sa pozrieť v súvislosti so zavedenými nástrojmi na zvýšenie efektívnosti výberu DPH a posúdiť či na jej priebeh mali nejaký vplyv. Obdobia, v ktorých boli jednotlivé opatrenia na zníženie daňových únikov zavedené sú vymedzené v nasledujúcej tabuľke.

Tab. 4 Dátum zavedenia opatrení na zamedzenie únikom na DPH

Opatrenie	Dátum zavedenia
Súhrnný výkaz (služby)	1.1.2010
ERP	1.1.2012
Daňová kobra	1.6.2012
Čierna listina	1.2.2013
Národná bločková lotéria	16.9.2013
Kontrolný výkaz	1.1.2014
VRP + novela ERP	1.4.2015
Prenesená daňová povinnosť v stavebníctve	1.1.2016

Zdroj: Spracované autorom

Väčšina opatrení bola do daňového systému implementovaná v rokoch 2012 a 2013, a teda v čase kedy nastal zlom vo vývoji celkovej straty príjmov z DPH. Počas celého roku 2012 už mali daňové subjekty povinnosť používať ERP a od druhej polovice roku začala svoje účinkovanie aj daňová kobra. Na zníženie daňovej straty sa to však neprejavilo, ale práve naopak, dosiahla svoje maximum. Napriek tomu nemožno tieto nástroje označiť za neúčinné. Zvýšenie straty príjmov z DPH malo na svedomí najmä vyššie spomínané zníženie reálneho výnosu. Prispel k tomu však aj fakt, že daňové subjekty začali hľadať iné spôsoby ako sa plateniu DPH vyhnúť. Naďalej napríklad prechovávali staré pokladnice a blokovali na nich alebo manipulovali s fiskálnou pamäťou. Navyše v roku 2012 prebiehala reorganizácia daňových a colných úradov a to sa odrazilo v znížení efektívnosti daňových kontrol.

Účinok týchto opatrení sa teda prejavil až neskôr. ERP bola podporená bločkovou lotériou, ktorá pomohla vyvinúť tlak na daňové subjekty aby registračné pokladnice správne používali. Kontrolný výkaz uľahčil vykonávanie daňových kontrol, pomohol znížiť ich časovú náročnosť a zamerať pozornosť na potenciálne rizikové subjekty.

Vo všeobecnosti sa dá zhrnúť, že zavedené opatrenia svoj účel do istej miery splnili a v roku 2015 už bola celková strata DPH oproti roku 2012 o 9 % menšia. Dosiahla tak najnižšiu hodnotu od roku 2010.

Na získanie daňovej medzery je potrebné odčítať od celkovej straty daňových príjmov daň dodatočne vyrubenu správcom dane ale nezaplatenú, a vlastnú daňovú povinnosť priznanú daňovými subjektmi, ale neodvedenú do štátneho rozpočtu. Údaje o reálne zaplatenej vlastnej daňovej povinnosti však nie sú dostupné, preto kalkuláciu straty príjmov DPH z titulu daňových únikov nebolo možné vykonať.

Prehľad úspešnosti výberu dodatočne vyrubenej DPH v rokoch 2010 – 2014 poskytuje tabuľka 5. V tomto období bola platiteľom dorubená DPH v celkovej hodnote viac ako 1,1 miliardy eur. Zaplatených však bolo len 43,2 milióna, čo predstavuje zhruba 3,92 %. Za takto nízkou úspešnosťou výberu stojí fakt, že sa jedná

prevažne o daň, ktorú daňové subjekty nechceli odvieť, prípadne bola vyrubená insolventným podnikom.

Tab. 5 Úspešnosť výberu dodatočne vyrubenej DPH v rokoch 2010 – 2014 (mil. eur)

Rok	Celková dorubená DPH	Uhradená dorubená DPH	Úspešnosť výberu
2010	148,4	11,0	7,38%
2011	344,6	8,1	2,36%
2012	173,0	6,1	3,50%
2013	241,9	9,0	3,73%
2014	194,3	9,0	4,65%

Zdroj: Spracované autorom na základe údajov z FS SR

Na základe vyššie spomínaného je možné vyvodiť záver, že z pohľadu verejnej správy efektívnosť výberu DPH na Slovensku naberá pozitívny trend a postupne sa vylepšuje. Stále existuje ale veľa oblastí, v ktorých je čo zdokonaľovať. Týka sa to najmä úspešnosti výberu dodatočne vyrubenej dane, postupujúcej informatizácie FS SR, počtu úradníkov či boja s daňovými únikmi, pričom je veľmi podstatné zmeniť postoj občanov voči únikom na daniach. Veľmi často totiž daňové úniky a podvody nie sú vnímané ako nesprávny čin, postihujúci celú spoločnosť, ale hľadí sa len na osobný profit jedinca. S takýmto chápaním sa potom pri zavedení akéhokoľvek opatrenia brániaceho daňovým únikom, objavia snahy a pokusy nástroj obísť a jeho účinnosť klesá. Na to, aby bolo tejto zmeny dosiahnuté je potrebné zvýšiť dôveru občanov voči štátu a jeho orgánom, čo je možné docieľiť odstránením korupcie a efektívnym nakladaním s verejnými financiami.

7.2 Pohľad platiteľov DPH

Opatrenia zavádzané štátom, v snahe brániť daňovým únikom a maximalizovať tak výnos z DPH, často daňovým subjektom zvyšujú množstvo povinností a finančnú záťaž. To sa následne premieta do ich nálady a ochoty vykonávať podnikateľskú činnosť. Preto je pri vytváraní a aplikácii nových pravidiel nutné brať do úvahy aj pohľad platiteľov DPH, ktorým sa nepáči najmä zvyšovanie daňového zaťaženia za súčasného nárastu regulácií.

7.2.1 Dopad reštriktívnych opatrení na daňové subjekty

Elektronická registračná pokladnica pri jej nastolení znamenala pre daňové subjekty náklady na kúpu fiskálneho modulu či samotného zariadenia spĺňajúceho nové technické požiadavky a na preškolenie zamestnancov, spojené s jej používaním. Jej plynulé fungovanie si taktiež vyžiadalo poplatky servisným organizáciám.

Kompenzácia nákladov na ERP daňovníkom nebola poskytnutá. Vynaložené prostriedky sa im mali vrátiť znížením spotreby papierových pásov a zlepšením konkurenčného prostredia, nakoľko sa týmto opatrením radikálne zmenšil pries-

tor pre daňové úniky a nezákonné obohacovanie sa, čo malo pozitívny vplyv na poctivých platiteľov.

Zníženiu nadmerného finančného zaťaženia malo napomôcť aj odloženie platnosti zákona o rok neskôr (bola to totiž už druhá veľká zmena krátko po tom ako sa pokladnice museli prispôbovať po prijatí eura novej meny). To silne postihlo výrobcov a dovozcov registračných pokladníc, ktorí sa už medzi časom stihli na tieto zmeny pripraviť.

Ďalšie úpravy legislatívy navýšili náklady ešte o dátový kábel prepájajúci ERP s počítačom a pripojenie na internet.

Podnikateľská aliancia Slovenska (PAS) by namiesto neustáleho sprísňovania podmienok spojených s používaním ERP preniesla časť zodpovednosti na zákazníkov. Podľa vzoru krajín ako Chorvátsko či Taliansko by tak mohol byť zákazník, ktorý si neprevezme od obchodníka bloček, pokutovaný. Poskytovatelia zdaniteľných plnení by teda boli pod nátlakom zo strany zákazníkov (Buchlaková, 2015).

Virtuálna registračná pokladnica je alternatívou pre malých podnikateľov a živnostníkov, prípadne osoby vykonávajúce povolanie podľa zvláštnych predpisov (lekári, advokáti, notári a pod.) a nepredstavuje v podstate žiadny dodatočný náklad. Aplikáciu je možné zdarma stiahnuť zo stránky FS SR do počítača alebo mobilného telefónu s príslušným softwarom. Osoba používajúca VRP však musí mať tlačiareň a pripojenie na internet.

Online pokladnice považuje za vhodné riešenie problémov s manipuláciou s fiskálnou pamäťou registračných pokladníc aj PAS, ktorá by uvítala ich celoplošné zavedenie (TASR, 2016).

Kontrolný výkaz pre daňové subjekty v podstate znamená dokument navyše. Administratívne zaťaženie však prináša minimálne, keďže aj pred jeho zavedením väčšina daňových subjektov robila evidencie faktúr. Ekonomický software podlieha pravidelným aktualizáciám takže zavedenie kontrolného výkazu sa neprejavuje ani zvýšenými nákladmi tohto charakteru. Jediným dodatočným nákladom, ktorý výkaz prináša je nutnosť zavedenia internetu ale vzhľadom k rozšírenosti internetu na Slovensku ani tento náklad nemožno považovať za neúnosný.

PAS vníma toto opatrenie pozitívne a zaraďuje tak kontrolný ako aj súhrnný výkaz k najvýznamnejším opatreniam v boji s daňovými únikmi (Kollárová, 2013).

Zavedenie *bločkovej lotérie, čiernej listiny* či *daňovej kobry* neprinieslo platiteľom žiadne dodatočné náklady. Všetky s nimi spojené výdavky niesol štát a poctivé subjekty nijak negatívne nezasiahnu.

Prenesená daňová povinnosť je pre daňové subjekty výhodná tým, že zlepšuje ich cash-flow. Poskytovateľ plnenia predáva bez dane a daň neodvádza. Prijímateľ plnenia v tom istom okamihu prizná daň a súčasne, pokiaľ spĺňa podmienky, si uplatní nárok na odpočet. Daň na vstupe sa s daňou na výstupe v podstate vynulujú. Reálne mu teda žiadne peniaze z účtu neodídu. To pre neho znamená odstránenie časového sklzu medzi dňom kedy DPH zaplatil dodávateľovi a dňom kedy mu štát formou odpočtu peniaze vráti.

Režim samozdanenia kladne vníma aj PAS, ktorá by uvítala aj jeho rozšírenie na všetky tovary a služby (TASR, 2016).

7.3 Možnosti zvýšenia efektívnosti výberu DPH na Slovensku

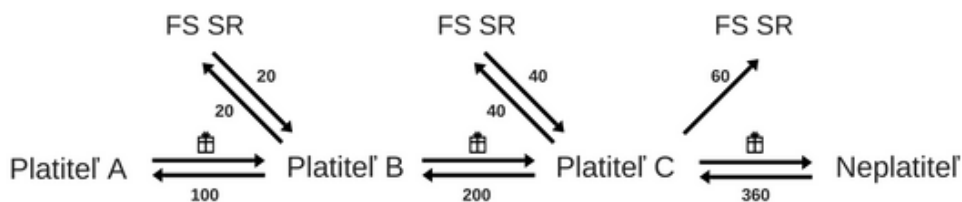
Napriek pozitívnemu vývoju daňovej medzery v posledných rokoch, je na Slovensku stále veľký priestor na zlepšenie výberu DPH. Možnosti ako napredovať v boji proti daňovým únikom a zvyšovať tak efektívnosť výberu DPH sú v podstate len dve. Prvou je pokračovať vo vymýšľaní stále nových reštriktívnych opatrení, reflektujúcich aktuálne „trendy“ v spôsoboch neoprávneného krátenia dane, respektíve v sprísňovaní už zavedených opatrení. Druhou je vykonať výraznejšiu zmenu v systéme výberu DPH. Predstaviteľom takejto zmeny je aj režim prenesenia daňovej povinnosti.

7.3.1 Režim prenesenia daňovej povinnosti

Prenos povinnosti platiť daň z poskytovateľa plnenia na príjemcu je jedným z opatrení s veľmi veľkým potenciálom zabraňovať únikom na DPH. O jeho ďalšom rozšírení sa na Slovensku už istú dobu diskutuje. V súčasnosti sa v SR v tomto režime zdaňuje okrem dodania stavebných a montážnych prác aj dodanie kovového odpadu a kovového šrotu, nehnuteľností, mobilných telefónov, mikroprocesorov, prevod emisných povolení a rôzne ďalšie, z hľadiska daňových únikov problematické, tovary a služby vymedzené v §69 (12) Zákona o DPH.

Celková koncepcia režimu prenesenej daňovej povinnosti je postavená na veľmi podobnom princípe ako dodanie tovaru tuzemskému platiteľovi, platiteľom z iného členského štátu, pre ktorého je toto plnenie oslobodené a fakturuje ho bez DPH. Priznanie DPH spadá potom na tuzemského platiteľa, ktorý si zároveň môže uplatniť aj nárok na odpočet.

Rovnako v režime prenesenej daňovej povinnosti si platitelia DPH medzi sebou fakturujú zdaniteľné plnenia bez DPH. Na faktúre však musí byť uvedená výška sadzby a informácia o tom, že daň odvedie príjemca plnenia. Ten má povinnosť daň priznať a pokiaľ spĺňa podmienky na odpočítanie dane, môže si súčasne tento nárok uplatniť, čím sa jeho výsledná daňová povinnosť v podstate vynuluje. Tento „reťazec“ končí u dodania plnenia osobe neregistrovanej k DPH, na ktorú daňové bremeno priamo spadá. Fungovanie režimu prenesenej daňovej povinnosti je zobrazené v nasledujúcej schéme.



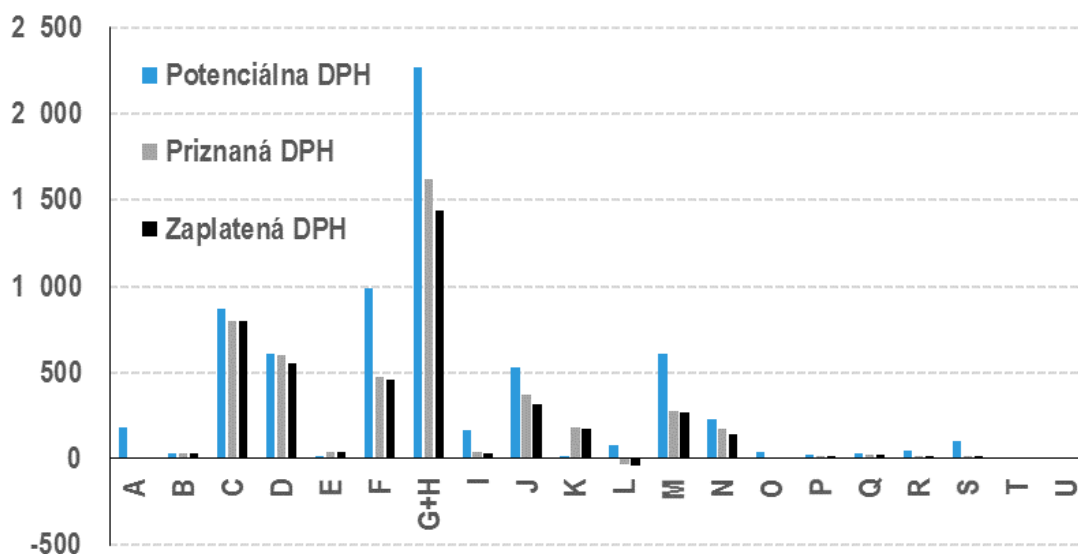
Obr. 5 Schéma fungovania režimu prenesenia daňovej povinnosti
Zdroj: Spracované autorom

Hlavnou výhodou prenesenej daňovej povinnosti je, že svojím charakterom zabraňuje vykonávaniu karuselových podvodov. Tým, že dodávateľ je zbavený povinnosti odviesť DPH, nemôže nastať situácia, kedy príjemcovi bude vyplatený odpočet z plnenia, z ktorého nebola predtým daň reálne odvedená. Pre štát to potom znamená zmenšenie strát pri výbere DPH a teda zvýšenie príjmov štátneho rozpočtu. Pozitívnym prínosom je aj to, že zlepšuje, zjednodušuje a zrýchľuje vykonávanie daňových kontrol.

Režim samozdanenia taktiež vylepšuje cash flow podnikov, ktoré nemusia na vrátenie odpočtu čakať, ale jeho nárok vykážu v tom istom okamihu ako daňovú povinnosť. Neobmedzuje ich pri tom ani prípadná neprítomnosť daňového dokladu ako je to u štandardného režimu. S tým súvisí aj zjednodušenie administratívy a zníženie výdavkov s ňou súvisiacich. Prechod na nový režim zdaňovania však so sebou prináša aj počítačové komplikácie, spojené s obdobím, kým si daňové subjekty na zmeny zvyknú.

Cash flow štátu je týmto opatrením naopak poškodené. Daň totiž nie je ako v prípade štandardného režimu odvádzaná podnikmi postupne, ale reálne ju odvedie celú naraz až posledný subjekt v reťazci. To na jednej strane znamená odstránenie časového sklzu medzi odvedením dane jedným subjektom a vyplatením odpočtu druhému subjektu, počas ktorého by mohol štát tieto prostriedky využívať na financovanie svojich potrieb. Na strane druhej to predstavuje riziko, že celá daňová povinnosť týkajúca sa daného plnenia nebude odvedená, nielen časť ako to býva u štandardného režimu. U karuselových podvodov sa však zmiznutie posledného článku reťazca neobjavuje, preto sa toto riziko vzťahuje viac-menej len na prípady, kedy by bol posledný subjekt insolventný.

Pri otázke o aké tovary a služby by sa malo používať režim prenesenia daňovej povinnosti rozšíriť, by bolo vhodné vychádzať z dát ukazujúcich problematiku výberu DPH v jednotlivých sektoroch ekonomiky. Údaje z roku 2011 sú zobrazené v nasledovnom grafe.



Obr. 6 Štatistika DPH podľa jednotlivých sektorov slovenskej ekonomiky v roku 2011
Zdroj: Úložisko IFP

Písmená v grafe označujú jednotlivé sektory podľa tabuľky 6.

Tab. 6 Názvy sektorov

Názvy sektorov	
A	Poľnohospodárstvo, lesníctvo, rybolov
B	Ťažba a dobývanie
C	Priemyselná výroba
D	Dodávka elektriny, plynu, pary
E	Dodávky vody, čistenie a odvod odpadových vôd
F	Stavebníctvo
G	Veľkoobchod a maloobchod, oprava motor. vozidiel
H	Doprava a skladovanie
I	Ubytovacie a stravovacie služby
J	Informácie a komunikácia
K	Finančné a poisťovacie činnosti
L	Činnosti v oblasti nehnuteľností
M	Odborné, vedecké a technické činnosti
N	Administratívne a podporné služby
O	Verejná správa a obrana, povinné soc. zabezpečenie
P	Vzdelávanie
Q	Zdravotníctvo a sociálna práca
R	Umenie, zábava a rekreácia
S	Ostatné činnosti
T	Činnosti domácností ako zamestnávateľov
U	Činnosti extrateritoriálnych organizácií a združení

Zdroj: Spracované autorom podľa údajov z IFP

Z grafu možno pozorovať, že najväčší rozdiel medzi potenciálnou a zaplatenou DPH je v odvetví stavebníctva, kde tento režim už v súčasnosti funguje, a v odvetví veľkoobchodu a maloobchodu. Z tohto dôvodu sa javí ako najviac prínosné zaviesť prenesenú daňovú povinnosť práve do danej sféry. V maloobchode by bol však problém rozlíšiť či je odberateľom platiteľ alebo neplatiteľ DPH. Možným riešením by teda bolo, aby režim samozdanenia postihoval len plnenia cenou presahujúce limit pre zjednodušený daňový doklad, a teda 1000 eur u dokladu vystaveného ERP plateného v hotovosti alebo 1600 eur pri platbe inými prostriedkami nahrádzajúcimi hotovosť (§74 (3) písm. b) Zákona o DPH). Plnenia nepresahujúce tento limit by boli poskytované s DPH, pričom platitelia by si mohli uplatniť nárok na odpočet.

Problematické z hľadiska daňových únikov sú aj sektory poľnohospodárstva, lesníctva a rybolovu, ubytovacích a stravovacích služieb, informácií a komunikácií, odborných, vedeckých a technických činností. Preto v prípade, že sa samozdanenie osvedčí, by bolo na mieste pokračovať v jeho rozširovaní o ďalšie tovary a služby, prípadne ho rovno zaviesť u všetkých zdaniteľných plnení.

S tým by však zrejme mala problém EÚ, ktorá v Smernici Rady 2010/23/EÚ umožňuje preniesť povinnosť platiť daň na príjemcu plnenia len u obzvlášť rizikových oblastí, ako napríklad stavebníctvo, odpadové hospodárstvo či emisné povolenky a to tak, aby neboli narušené základné zásady DPH.

8 Diskusia

Problematika efektívnosti výberu DPH je pomerne široko rozsiahla oblasť, k hodnoteniu ktorej je treba pristupovať minimálne z dvoch základných uhlov pohľadu – pohľadu štátnej správy a pohľadu daňových subjektov.

Hľadisko štátnej správy bolo v práci hodnotené na základe odhadu celkovej straty príjmov z DPH metódou výpočtu z HDP. Výhodou tejto metódy je v porovnaní s inými metódami jej jednoduchosť, ktorá sa prejavuje najmä v tom, že nevyžaduje detailné dáta. To je ale vykúpené viacerými nevýhodami, spojenými s jej použitím. Výsledky, ktoré poskytuje totiž nie sú presné a nemožno na základe nich analyzovať stratu príjmov v krátkom období. Z dlhodobého hľadiska však pomerne presne odráža trendy v jej vývoji. Navyše tým, že používa menej detailné údaje, ktoré dokáže štatistický úrad rýchlejšie spracovať a sprístupniť, je možné vykonať odhad aj pre neskoršie obdobia. Podrobné údaje sú totiž väčšinou zverejňované až po uplynutí niekoľkých rokov.

Ďalšou nevýhodou metódy výpočtu z HDP, pri jej aplikácii v krajinách zdaňujúcich spotrebu niekoľkými rozdielnymi sadzbami dane je to, že je nutné tieto sadzby spriemerovať a pri výpočte použiť váženú priemernú sadzbu. Jej vyčíslenie môže byť takisto vykonané viacerými spôsobmi, ktoré sú rôzne presné, a tak dochádza k skresľovaniu výsledkov aj týmto spôsobom.

Na základe vývoja celkovej straty príjmov z DPH bola posudzovaná efektívnosť opatrení na zamedzovanie daňovým únikom. Pozitívny vplyv, v prípade, že bolo použité opatrenie účinné, by sa v znížení daňovej straty určite mal prejavíť, avšak na jej vývoj vplýva aj množstvo iných faktorov, ako napríklad veľkosť vyplácaných nadmerných odpočtov či vznik nových foriem daňových únikov, ktoré toto opatrenie nepostihuje. Zavedené nástroje sa navyše nemusia prejavíť hneď v roku ich zavedenia ale až s určitým časovým oneskorením.

Taktiež tento spôsob neumožňuje posúdiť účinnosť jednotlivých opatrení oddelene, pretože viaceré boli zavedené v tom istom roku alebo len v krátkom časovom rozmedzí. Boj s daňovými únikami by mal však byť komplexný a jednotlivé nástroje by sa mali navzájom dopĺňať a podporovať, a preto možno týmto spôsobom hodnotiť jeho celkovú úspešnosť. Podľa klesajúceho trendu celkovej straty daňových príjmov od roku 2012 sa dá usúdiť, že snahy o obmedzenie daňových únikov a zvýšenie úspešnosti výberu DPH, z pohľadu štátu účinné boli.

Daňovú medzeru, tak ako bola vymedzená v kapitole 3.2 sa, pre nedostupnosť údajov o daňovými subjektmi reálne zaplatenej vlastnej daňovej povinnosti, nepodarilo vyčíslieť. Celková strata daňových príjmov z DPH však odhadnutá bola. Výsledky uvedené v tejto práci, na základe použitia metódy výpočtu z HDP, nemožno považovať za presné, ale vývoj celkovej straty príjmov z DPH odráža reálny stav, aký bol na Slovensku v danom období.

Keďže MF SR aj CASE definujú daňovú medzeru ako rozdiel medzi teoretickou daňovou povinnosťou a reálnym výnosom DPH, a teda rovnako ako je v tejto práci definovaná celková strata príjmov z DPH, možno výsledky jednotlivých štúdií navzájom porovnať.

Tab. 7 Porovnanie výsledkov odhadu daňovej medzery (v % z teoretického výnosu DPH)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
CASE (2016)	33,06%	27,26%	36,86%	32,08%	29,97%	-
MF SR	33,80%	36,50%	39,90%	35,60%	29,50%	-
Výpočet autora	33,27%	34,22%	41,75%	36,42%	35,66%	32,59%

Zdroj: Spracované autorom

Z tabuľky je vidieť odlišnosti medzi odhadmi v jednotlivých rokoch. Spôsobe-
né sú najmä rozdielmi v metodikách výpočtu. Všetky odhady však predkladajú
veľmi podobný obraz o vývoji medzery, a teda jej maximum v roku 2012
a následný klesajúci priebeh.

Pokles, ktorý nastal, sa v porovnaní s rokom 2012 javí ako výrazný, avšak me-
dzera na DPH sa v podstate len vrátila k hodnotám spred roku 2010. Napriek pozi-
tívnemu trendu sa teda Slovensko naďalej nachádza v tejto oblasti na chvoste kra-
jín EÚ a ani odhad z roku 2015 sa nepribližuje priemeru týchto krajín.

Vzhľadom na to je zrejmé, že treba aj naďalej hľadať spôsoby ako zvýšiť ús-
pešnosť výberu DPH a potlačiť úniky a podvody s ňou spojené. To je možné do-
siahnuť buď zavádzaním stále nových opatrení sledujúcich tieto ciele alebo zme-
nou systému zdaňovania spotreby. Určitým kompromisom by mohlo byť rozšírenie
zdaňovania v režime prenesenej daňovej povinnosti. Tento režim síce odporuje
niektorým základným zásadám DPH, napríklad zásade delených platieb, v súlade s
ktorou má byť DPH odvádzaná postupne jednotlivými subjektmi v reťazci na zá-
klade ich predajov a nákupov, ale výrazne obmedzuje súčasnú formu daňových
únikov.

Navrhovaným riešením bolo rozšíriť oblasti, ktoré už sú v súčasnosti zdaňo-
vané v tomto režime, o ďalšie odvetvia na základe toho, aký veľký problém
s únikmi na DPH vykazujú. Používanie prenesenej daňovej povinnosti len čiastoč-
ne, a teda nie na všetky tovary a služby však podľa Kohoutkovej a Zídkovej (2015,
s. 23) spôsobí len presun daňových únikov na iné druhy tovarov. V prípade karuse-
lových obchodov totiž daňové subjekty nemajú reálny záujem o predmet plnenia
ale uskutočňujú toto plnenie len s cieľom vykonať daňový únik.

Režim prenesenej daňovej povinnosti so sebou prináša aj určité nevýhody.
Najvýraznejším záporom pre štát by bolo zhoršenie jeho cash flow tým, že daň by
bola reálne odvedená až posledným článkom v reťazci daňových subjektov. Vhod-
né by teda bolo vykonať výskum, v ktorom by sa porovnala veľkosť negatívnych
dopadov na finančné toky štátu s dodatočným výnosom z DPH vzniknutým potla-
čením daňových únikov. Vzhľadom na veľkosť daňových únikov na Slovensku
avšak možno očakávať, že pozitívny prínos by bol oveľa výraznejší.

Pohľad platiteľov na efektívnosť výberu DPH bol hodnotený na základe ná-
kladov, ktoré jednotlivé zavedené opatrenia na boj s daňovými únikmi priniesli.
S väčšinou opatrení daňové subjekty nemali problém a neznamenali pre nich tak-
mer žiadne dodatočné náklady. Problémom však je, že zmeny a obmedzenia sú
príliš časté, a to vyvoláva medzi platiteľmi nevôľu a pocity „zotročovania“. Znás-
o-

buje to ešte navyše fakt, že politici, ako predstavitelia štátu, im nejdú príkladom a sami sú zapletení do káuz týkajúcich sa daňových podvodov.

Aby sa situácia ohľadom únikov na DPH zmenila, je potrebné v prvom rade zmeniť postoj obyvateľov Slovenska, najmä platiteľov DPH, ktorí k únikom často inklinujú nevedomujúc si, že DPH nezaťažuje ich, ale konečných spotrebiteľov. Možné to je zvyšovaním finančnej gramotnosti a znalostí o problematike zdaňovania už od skorého veku v rámci vyučovania na základných a stredných školách, a tiež apelovaním na nemorálnosť vykonávania týchto činov.

9 Záver

Táto bakalárska práca sa venovala oblasti výberu DPH na Slovensku. Ako hlavný cieľ si kládla posúdiť a vyhodnotiť efektívnosť výberu DPH v priebehu rokov 2010 – 2015, a to tak z pohľadu štátnej správy, ako aj z pohľadu platiteľov DPH. Zameriavala sa pritom najmä na zhodnotenie vplyvu opatrení zavedených na zabraňovanie daňovým únikom.

V teoretickej časti boli vymedzené základné pojmy týkajúce sa tejto problematiky, ďalej základné princípy a zásady správy daní a napokon boli popísané aj jednotlivé opatrenia, ktoré boli na Slovensku v danom období zavedené, aby bránili únikom na DPH a zvyšovali tak účinnosť jej výberu.

Vo vlastnej práci bola odhadnutá veľkosť celkovej straty príjmov z DPH v rokoch 2010 – 2015. Jej vývoj ukázal, že situácia, ktorá sa do roku 2012 neustále zhoršovala nabrala opačný trend a od roku 2013 sa strata príjmov z DPH znižuje. Z pohľadu štátnej správy to teda znamená, že zavedené opatrenia a organizačné zmeny vo FS SR zaúčinkovali a priniesli očakávaný efekt, aj keď na vývoj daňovej straty majú vplyv aj iné faktory.

Pohľad platiteľov DPH zahŕňal posúdenie nákladovosti zavedených opatrení na zabraňovanie únikom na DPH a ich celkový dopad na daňové subjekty. S výnimkou ERP, ktorej zavedenie prinieslo výraznejšie náklady, boli subjekty opatreniami zaťažené len minimálne. Problémom však je, že rôzne opatrenia a zmeny sú zavádzané príliš často.

Napriek zlepšujúcemu sa výberu DPH má Slovensko v tejto oblasti stále značné nedostatky. K ich eliminovaniu by mohlo napomôcť rozšírenie režimu prenese-
nia daňovej povinnosti o ďalšie problematické tovary a služby. Je to síce opatrenie, ktoré pomerne výrazne mení štandardný systém zdaňovania a má aj svoje negatívne stránky, no vzhľadom na veľkosť problémov s daňovými únikami má silný potenciál podstatne zlepšiť situáciu v krajine.

Prínos práce spočíva v tom, že predkladá obraz o vývoji celkovej straty príjmov z DPH, hodnotí kroky, ktoré boli podniknuté s úmyslom jej zmenšenia z pohľadu štátnej správy aj platiteľov DPH a navrhuje možné riešenia tohto problému. Práca môže byť východiskom pre hlbšiu analýzu, ktorej výsledky by už boli priamo využité na úpravu daňovej legislatívy.

10 Zoznam použitých skratiek

CASE – Centrum pre sociálny a ekonomický výskum

DPH – daň z pridanej hodnoty

EDS – efektívna daňová sadzba

ERP – elektronická registračná pokladnica

EÚ – Európska únia

FS SR – Finančná správa Slovenskej republiky

HDP – Hrubý domáci produkt

IFP – Inštitút finančnej politiky

MF SR – Ministerstvo financií Slovenskej republiky

PAS – Podnikateľská aliancia Slovenska

SR – Slovenská republika

THFK – tvorba hrubého fixného kapitálu

VPS – vážená priemerná sadzba

VRP – virtuálna registračná pokladnica

11 Literatúra

- ANTALICOVÁ, J., REMETA, J. *Bude ako nebolo: viac príjmov z lepšieho výberu aj silnejšej ekonomiky: Prognóza daňových a odvodových príjmov na roky 2015 až 2019 (február 2016)*. Inštitút finančnej politiky: Ministerstvo financií SR. 2016. [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10620>
- BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. 1. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko, EPOS, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5.
- BÁNOCIOVÁ, A., VRAVEC, J. *Analýza efektívnosti výberu DPH na Slovensku*. Vedecký časopis *FINANČNÉ TRHY*. Bratislava: Derivat 2015, 2015, (4). ISSN 1336-5711. [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: http://www.derivat.sk/files/2015_financne_trhy/Dec_2015_FT_Banociova_Vravec_.pdf
- BUCHLÁKOVÁ, L. *Pokuta pre zákazníka bez bločku?* [online]. 2015 [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/349870-pokuta-pre-zakaznika-bez-blocku/>
- BUJŇÁKOVÁ, M. *Zásady a princípy daňového konania*. Zeszyty naukowe uniwersytetu rzeszowskiego: Seria prawnicza. 2016, (91), 11-22. DOI: 10.15584/znurprawo.2016.18.1. ISSN 1730-3508. [cit. 2017-02-14]. Dostupné z: <http://repozytorium.ur.edu.pl/handle/item/2167>.
- CASE – CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report* [online]. Varšava, 2016 [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf
- Dôvodová správa: Návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 331/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, v znení zákona č. 246/2012 Z. z.* [online]. 2013 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/Download.aspx?DocID=386688>
- FALTOVÁ, Š. *Daňový únik*. In: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác*. 1. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 129-138. ISBN 978-80-8152-303-8.
- FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Exporty z online informačných zoznamov* [online]. 2016b [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy/exporty-z-online-informacnych>
- FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Kontrolný výkaz DPH* [online]. 2017c [cit. 2017-03-15]. Dostupné z:

- <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph>
- FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Používanie elektronických registračných pokladníc*. [online]. 2016a [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/pouzivanie-ERP>
- FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Súhrnný výkaz DPH* [online]. 2017a [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/suhrnny-vykaz-dph>
- FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Virtuálna registračná pokladnica: Modul VRP (Podnikateľ)* [online]. 2017b [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Elektronicka_komunikacia/Prirucky_navody/VRP/2016/2016.11.28_vrp_podnikatel.pdf
- FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Zmeny v stavebníctve* [online]. 2016c [cit. 2017-03-31]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_zmeny-v-stavebnictve-ts
- GÁBIK, R., ŠRÁMKOVÁ, L. *Odhad daňových príjmov na rok 2015 bol podhodnotený: Vyhodnotenie daňovej prognózy pre rok 2015*. Inštitút finančnej politiky: Ministerstvo financií SR. 2016. [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11208>
- HARUMOVÁ, A. *Dane v teórii a praxi*. 1. Bratislava: Iura Edition, 2002. ISBN 80-89047-39-4.
- HÁLEK, V. *Karuselové obchody*. 1. Hradec Králové: Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.
- IMRECZE F. *Štyri roky daňovej kobry, štyri roky boja proti podvodom*. [záznam z tlačovej konferencie Daňovej kobry] TA3, 26.9.2016 12:27. [online]. 2016 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <http://www.ta3.com/clanok/1091525/tb-predstavitelov-danovej-kobry-o-ich-vysledkoch.html>
- KOHOUTKOVÁ, R., ZÍDKOVÁ, H. *Všeobecný prenos daňové povinnosti a cash-flow verejných rozpočtů České republiky*. ACTA OECONOMICA PRAGENSIA [online]. Praha, 2015, 23(6), 47 - 61 [cit. 2017-05-07]. DOI: 10.18267/j.aop.491. Dostupné z: http://econpapers.repec.org/article/prgjnlaop/v_3a2015_3ay_3a2015_3ai_3a6_3aid_3a491_3ap_3a47-61.htm
- KOLLÁROVÁ, Z. *Bič na podvodníkov s DPH je už v parlamente* [online]. 2013 [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <https://www.etrend.sk/ekonomika/bic-na-podvodnikov-s-dph-je-uz-v-parlamente.html>
- KOŠŤÁKOVÁ, T, ZÍDKOVÁ, H. *Mezera daně z přidané hodnoty v České republice a Slovenské republice*. Ekonomický časopis. Bratislava: SAV, 2015, 63(7), 705-717. ISSN 0013-3035.
- KRAJČÍR, Z., ÓDOR, L. *Prvý rok daňovej reformy alebo 19% v akcii*. Inštitút finančnej politiky: Ministerstvo financií SR. 2005. [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=4650>

- KRÁLÍK, M. *Zásady daňového konania v daňovom poriadku*. Banská Bystrica, 2013. Diplomová práca. Bankovní institut vysoká škola Praha. Vedúci práce Ing. Jaroslav Ďaďo, PhD.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teória a politika*. 6. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- LÉNÁRTOVÁ, G. *Faktory vzniku daňových únikov*. In: *Ekonomické rozhľady: vedecký časopis Ekonomickej univerzity v Bratislave*. 2000, 29(3), s. 241-255. ISSN 0323-262X.
- MAJCHRÁK, J., PECNÍK, I., PECNÍKOVÁ, J. *Daňové úniky - aktuálny ekonomicko-právny fenomén súčasnosti*. In: *Politika, právo, ekonomika a spoločnosť – súčasnosť a vize do roku 2025: MEZINÁRODNÍ VIRTUÁLNI INTERDISCIPLINÁRNÍ VĚDECKÁ KONFERENCE 2008*. 1. Kunovice: Evropský polytechnický institut, s.r.o., 2008, s. 211-214. ISBN 978-80-7314-144-8.
- MIHÓKOVÁ, L., ANDREJOVSKÁ, A. *Quantification of VAT gap in the eu member countries*. *Актуальні проблеми економіки*. 2014, 162(12), 106-119. ISSN 1993-6788.
- MIHÓKOVÁ, L., ANDREJOVSKÁ, A., BULECA, J. *Estimation of VAT gap in Slovak Republic*. *Актуальні проблеми економіки*. 2016, 180(6), 327-336. ISSN 1993-6788.
- MRKÝVKA, P. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. ISBN 80-210-3579-X.
- NOVYSEDLÁK, V., PALKOVIČOVÁ, J. *Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty*. Inštitút finančnej politiky: Ministerstvo financií SR. 2012. [cit. 2017-02-04]. Dostupné z: [http://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/c02c2e40d2bbfbb1c12579cf003462a7/\\$FILE/EA_DPH_uniky_FINAL%5B1%5D.pdf](http://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/c02c2e40d2bbfbb1c12579cf003462a7/$FILE/EA_DPH_uniky_FINAL%5B1%5D.pdf)
- OLOSOVÁ, N. *Povinnosti pri používaní elektronickej a virtuálnej registračnej pokladnice*. *PODNIKAJTE SK* [online]. 2017 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3075/category/dane/article/povinnosti-pokladnica.xhtml>
- PALKOVIČOVÁ, J. *Úspešnosť výberu DPH je najlepšia od roku 2008: Prognóza daní a odvodov na roky 2016 až 2019 (september 2016)*. Inštitút finančnej politiky: Ministerstvo financií SR. 2016. [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11222>
- SCHUTZOVÁ, A. *Daňovníctvo: Daňová teória a politika*. 1. Bratislava: Iura Edition, 2011. ISBN 978-80-8078-407-2.
- SOBIHARD, J. *Správny poriadok: Komentár*. 4. Bratislava: Iura edition, 2009. ISBN 978-80-8078-272-6.
- SOLÍKOVÁ, V. *„Čierna listina“ a ručenie za DPH (zoznam potenciálne rizikových daňových subjektov)*. *PODNIKAJTE SK* [online]. 2013 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/967/category/dan-z-pridanej-hodnoty/article/cierna-listina-a-rucenie-za-dph.xhtml>
- SOPKOVÁ, E. *Dôsledky nezodpovedného správania sa v oblasti platenia daní v podmienkach slovenskej republiky (vybrané problémy)*. In: JAĎUĎOVÁ, J., Aschen-

- brenner, Š., Dubiel, J. Spoločenská zodpovednosť – súčasť environmentálnej a firemnej kultúry. Banská Bystrica: Fakulta prírodných vied UMB v Banskej Bystrici, 2011, s. 258-270. ISBN 978-80-557-0135-6.
- STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. 1. Bratislava: epos, 2016. ISBN 978-80-562-0147-3.
- ŠEVČÍK, M. et al. *Správne právo procesné*. 1. Bratislava: EUROUNION, 2007. ISBN 978-80-88984-93-1.
- TASR. *PODNIKATELIA: Boj s daňovými podvodmi na Slovensku je málo rozhodný* [online]. 2016 [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <http://www.teraz.sk/ekonomika/pas-boj-s-danovymi-podvodmi-na-sloven/231755-clanok.html>
- TIPOS. *Obchodná správa 2013* [online]. 2014 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: http://www.tipos.sk/Documents/VyrocneSpravy/Obchodna_sprava_2013.pdf
- TIPOS. *Výročná správa 2014* [online]. 2015 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: http://www.tipos.sk/Documents/VyrocneSpravy/Vyrocna_sprava_2014.pdf
- TIPOS. *Výročná správa 2015* [online]. 2016 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: http://www.tipos.sk/Documents/VyrocneSpravy/Vyrocna_sprava_2015.pdf
- VRABKO, M. et al. *Správne právo: Procesná časť*. 2. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, Oddelenie edičnej a vydavateľskej činnosti, 2009. ISBN 978-80-7160-234-7.
- Zákon č. 171/2005 Z. z., Zákon o hazardných hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov*. [online]. [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2005-171>
- Zákon č. 222/2004 Z. z., Zákon o dani z pridanej hodnoty* [online]. [cit. 2017-03-31]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-222#f4405579>.
- Zákon č. 289/2008 Z. z., Zákon o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov* [online]. [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2008-289>
- Zákon č. 300/2005 Z. z., Trestný zákon* [online]. [cit. 2016-12-01]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2005-300#cast2>
- Zákon č. 563/2009 Z. z., Zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov* [online]. [cit. 2017-02-15]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2009-563>
- ZÍDKOVÁ, H. *Diskuse k metodám odhadů stínové ekonomiky*. Acta oeconomica pragensia. Praha, 2012, 20(6). DOI: <https://doi.org/10.18267/j.aop.442>. ISSN 1804-2112.
- ZÍDKOVÁ, H. *Diskuse metod odhadů mezery DPH*. Acta oeconomica pragensia. Praha, 2014, 22(4). DOI: <https://doi.org/10.18267/j.aop.442>. ISSN 1804-2112.

ZUBAĽOVÁ, A., *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava: Iura Edition, 2008.
ISBN 978-80-8078-228-3.

Prílohy

A Ukážka výpočtu VPS

Tab. 8 Výpočet VPS zo spotrebiteľského koša domácností v roku 2015

Názov odboru / skupiny / triedy / podtriedy / reprezentanta	Stála váha	Sadzba DPH	Stála váha × Sadzba DPH
POTRAVINY A NEALKOHOLICKÉ NÁPOJE (01)	162,824	20	32,565
ALKOHOLICKÉ NÁPOJE A TABAK (02)	50,903	20	10,181
ODEVY A OBUV (03)	43,711	20	8,742
BÝVANIE, VODA, ELEKTRINA, PLYN A INÉ PALIVÁ (04)	275,780	20	55,156
NÁBYTOK, BYTOVÉ ZARIADENIE A BEŽNÁ ÚDRŽBA DOMU (05)	65,444	20	13,089
Farmaceutické prípravky a produkty (06.1.1)	13,987	10	1,399
Iné zdravotnícke produkty (06.1.2)	5,097	20	1,019
Terapeutické prístroje a zariadenia (06.1.3)	5,166	20	1,033
Služby lekárov (06.2.1)	Oslobodené plnenie		
Služby zubných lekárov (06.2.2)	Oslobodené plnenie		
Ostatné služby iné než nemocničné (06.2.3)	3,970	20	0,794
NEMOCNIČNÉ SLUŽBY (06.3)	Oslobodené plnenie		
DOPRAVA (07)	78,441	20	15,688
POŠTOVÉ SLUŽBY (08.1)	Oslobodené plnenie		
TELEFÓNNE A FAXOVÉ PRÍSTROJE (08.2)	0,415	20	0,083
TELEFÓNNE A FAXOVÉ SLUŽBY (08.3)	30,878	20	6,176
AUDIOVIZUÁLNE A FOTOGRAFICKÉ ZARIADENIA A ZARIADENIA NA SPRACOVANIE INFORMÁCIÍ (09.1)	16,455	20	3,291
Hudobné nástroje (09.2.2.1)	0,369	20	0,074
INÉ VYBAVENIE PRE REKREÁCIU, ZÁHRADU A DOMÁCE ZVIERATÁ (09.3)	13,754	20	2,751
REKREAČNÉ A KULTÚRNE SLUŽBY (09.4)	17,693	20	3,539
Knihy (09.5.1)	5,733	10	0,573
Noviny a periodiká (09.5.2)	10,479	10	1,048
Rôzne tlačiarenské materiály (09.5.3)	0,998	20	0,200
Kancelárske a kresliace potreby (09.5.4)	7,006	20	1,401
DOVOLENKY S PROGRAMOM (09.6)	13,307	20	2,661
VZDELÁVANIE (10)	Oslobodené plnenie		
HOTELY, KAVIARNE A REŠTAURÁCIE (11)	61,506	20	12,301
ROZLIČNÉ TOVARY A SLUŽBY (12)	79,066	20	15,813
SUMA	962,983	-	189,577

Zdroj: Spracované autorom na základe dát zo ŠÚ SR

$$VPS = \frac{\Sigma(\text{Stála váha} \times \text{Sadzba DPH})}{\Sigma \text{Stála váha}} \times 100 \% = \frac{189,577}{962,983} \times 100 \% = \mathbf{19,69 \%}$$