

Prognózovanie dane z pridanej hodnoty v SR

júl 2005

Zhrnutie

Daň z pridanej hodnoty hrá kľúčovú úlohu v daňovej sústave Slovenska. Má rozhodujúci podiel na príjmoch verejných financií – dosahuje vyšší výnos, než všetky priame dane dohromady. DPH je zároveň špecifická v tom, že sa na rozdiel od ostatných daní týka bez výnimky všetkých domácností, preto sú jej zmeny vždy sprevádzané veľkým záujmom verejnosti. Hlavným zámerom tohto materiálu je prezentovať prístupy, ktoré používa IFP na prognózovanie dane z pridanej hodnoty pre účely zostavenia štátneho rozpočtu a rozpočtu verejnej správy. Predmetom odhadu je daň na aktuálnej báze, pretože tá je relevantná z pohľadu zostavenia rozpočtu v metodike ESA 95. Materiál obsahuje aj prehľad zmien v legislatíve so zásadným vplyvom na výnos dane. DPH je veľmi zložitá daň a preto venujeme pomerne veľký priestor vysvetleniu, akým spôsobom funguje. IFP chce týmto materiálom aj prispieť k odbornej diskusii na tému, ktorá nie je na Slovensku zatiaľ dostatočne komplexná.

Autori:

Zdenko Krajčír	zkrajcir@mfsr.sk
Jana Králová	jkralova@mfsr.sk
Scott Livermore	slivermore@gmx.net

Upozornenie:

Materiál prezentuje názory autorov, ktoré nemusia nutne odzrkadľovať názory Ministerstva financií SR. Za cenné konzultácie ďakujeme pani Zdenke Jablonkovej a pánovi Ľudovítovi Rybánskemu, pracovníkom sekcie daňovej a colnej na MF SR, za pomoc a údaje pani Marcelle Havranovej a pani Adriane Mindžákovej, pracovníčkam sekcie európskych záležitostí na MF SR, pani Jahôdkovej a ŠÚ SR za niektoré údaje, ktoré nie sú bežne dostupné. Zvlášť ďakujeme pánovi Albertovi Antolíkovi zo ŠÚ SR za analytický rámec pre výpočet váženej priemernej sadzby DPH a pánovi Ľudovítovi Ódorovi, riaditeľovi IFP na MF SR, za veľkú trpezlivosť. Za cenné pripomienky a komentáre ďakujeme sekcii daňovej a colnej MF SR, Daňovému riaditeľstvu SR, ako aj členom Výboru pre daňové prognózy. Za všetky ostávajúce chyby a omyly zodpovedajú výlučne samotní autori.

Obsah

ÚVOD.....	4
1. DPH V ROKOCH 1993 - 2004.....	6
1.1. ZÁKLADNÉ POJMY.....	6
1.2. HOTOVOSTNÉ PLNENIE DPH.....	7
1.3. ROZDIEL AKRUÁL - CASH DPH.....	9
1.4. ÚSPEŠNOSŤ PROGNÓZOVANIA DPH NA MF SR.....	10
1.5. ZDROJ ZALOŽENÝ NA DPH.....	10
2. HLAVNÉ ZMENY V LEGISLATÍVE.....	12
2.1. OBDOBIE 1993 – 2003.....	12
2.2. DAŇOVÁ REFORMA A VSTUP DO EÚ 2004.....	14
3. AKO FUNGUJE DPH?	16
3.1 VARIANTY DPH: PRODUKČNÁ, DÔCHODKOVÁ, SPOTREBNÁ DPH.....	18
3.2 PRINCÍPY DPH: MIESTO PŮVODU A MIESTO URČENIA.....	19
3.3 METÓDY VÝPOČTU DPH	21
3.3.1 <i>Metóda faktúr a odpočtov</i>	21
3.3.1.1 Panel A: všetky subjekty platia DPH.....	22
3.3.1.2 Panel B: maloobchod s nulovou sadzbou DPH.....	23
3.3.1.3 Panel C: Maloobchod je oslobodený od platenia DPH.....	24
3.3.1.4 Panel D: Veľkoobchod je oslobodený od platenia DPH.....	24
3.3.2 <i>Metóda celkových rozdielov</i>	25
4. ODHAD ZÁKLADNE DPH.....	26
4.1 VÝCHODISKOVÝ BOD: HDP V BEŽNÝCH CENÁCH.....	27
4.2 ÚPRAVA I. OBCHODNÁ BILANCIA.....	28
4.3 ÚPRAVA II. HRUBÁ TVORBA KAPITÁLU	28
4.4 ÚPRAVA III. VÝDAVKY VLÁDY	29
4.5 ÚPRAVA IV. OSLOBODENÉ SEKTORY, NEPRIAME DANE A STUPŇOVITOSŤ	29
4.6 ÚPRAVA V. KONEČNÁ SÚKROMNÁ SPOTREBA	30
4.7 ÚPRAVA VI. PRAH OSLOBODENIA PRE PLATITEĽOV DPH.....	32
4.8 ÚPRAVA VII. TRANSFORMÁCIA ZÁKLADNE A ÚNIKY VO VÝBERE DPH.....	32
5. PROGNÓZOVANIE DPH.....	33
5.1. EDS – EFEKTÍVNA DAŇOVÁ SADZBA	34
5.2. INPUT-OUTPUT MODEL	35
5.3 KRÁTKODOBÉ ODHADY	38
ZÁVER.....	41
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY.....	42

Úvod

Daň z pridanej hodnoty (DPH) tvorí rozhodujúcu časť príjmov štátneho rozpočtu. Pre verejné financie generuje viac príjmov, než všetky priame dane dohromady, tým je daná jej dôležitosť z fiškálneho pohľadu.

Z pohľadu domácností je DPH tiež najdôležitejšou daňou. Dôvody sú dva. Prvým je zrkadlový efekt verejných financií. Ak DPH je hlavným zdrojom príjmov verejných rozpočtov, zároveň to musí znamenať, že najviac prispieva k daňovému bremenu domácností tým, že znižuje ich disponibilné príjmy. Druhým dôvodom je špecifická vlastnosť DPH, ktorá spočíva v tom, že sa na rozdiel od ostatných daní týka bez výnimky všetkých domácností. Daň z príjmov fyzických osôb a sociálne odvody sa týkajú len pracujúcich. Daň z príjmov právnických osôb, zrážková daň a majetkové dane sa týkajú najmä vlastníkov kapitálu, resp. skupín ľudí vlastniacich značný finančný a nehnuteľný majetok. Spotrebné dane sú selektívne, zaťažujú ľudí, ktorí konzumujú tovary spojené s negatívnymi externalitami, sú tiež ponímané ako istý druh daní z luxusu. Avšak len DPH sa týka všetkých ľudí a domácností bez výnimky, zaťažuje totiž spotrebu. Preto keď sa hovorí o zmenách v sadzbách DPH, verejnosť to vníma veľmi citlivo.

Nie je náhoda, že sme sa rozhodli, v rámci analýz IFP o prognózovaní daní na MF SR, prezentovať DPH hneď na druhom mieste po dani z príjmov právnických osôb. Ako bolo spomínané v predošlej analýze, niet dane, ktorá by sa prognózovala s väčšou mierou neistoty, ako DPPO. DPH má svojich „naj“ o čosi viac. Dve už boli spomínané, sú to najvyšší výnos pre rozpočet a všeobecný dopad na domácnosti. V podmienkach Slovenska tiež platí, že spôsobuje najväčšie vrásky na čele prognostikom, obzvlášť tým, čo sú zodpovední za jej odhad pre rozpočet.

Núka sa otázka, prečo je tomu tak? Dôvodov je viac a najlepšie sa vysvetľujú v paralele s prognózovaním DPPO. Hoci je DPPO daňou s výnosom charakteristickým najväčšou neistotou a volatilitou, prognostici majú väčšinou k dispozícii všeobecne akceptované argumenty, ktoré zdôvodňujú rozdiely medzi ich odhadom a skutočnosťou.

Prvá skupina argumentov sa týka základne DPPO, ktorou je zisk. Zisk je veľmi volatilný ekonomický agregát, ktorý súvisí s ekonomickým cyklom, teda s priamo nemerateľnou veličinou, ako je potenciálny produkt. Protipólom zisku je navyše strata a ich celkové saldo môže do istej miery produkčná medzera vysvetliť, menej však ich vzájomnú distribúciu v ekonomike, ktorá je však rozhodujúca pre výnos dane do rozpočtu. Preto majú prognostici v prípade DPPO vždy po ruke alibi typu, že vývoj zisku podnikov nekorešponduje s makroekonomickým vývojom. Druhým obranným argumentom je existencia daňového „plánovania“ podnikov. Mnohé daňovo-účtovné ustanovenia len vytvárajú podmienky, ich praktická aplikácia do veľkej miery závisí od rozhodnutí podnikov. Tzv. „kreatívne účtovníctvo“ nemusí nevyhnutne znamenať nelegálne praktiky, môže sa jednať o intertemporálnu optimalizáciu daňového zaťaženia, teda odklad daňovej povinnosti na neskoršie obdobie.

Takéto argumenty sa u DPH nedajú použiť. Základňou DPH je konečná spotreba a to hlavne domácností. Tá jednak merateľná a jednak štandardne prognózovaná, keďže je hlavnou zložkou HDP. Navyše spotreba domácností je spravidla najstabilnejšou zložkou HDP, čo sa o zisku nedá povedať. Spotreba totiž ekonomický cyklus vyhladzuje, pokým zisk ho kopíruje. Podobne sa nedá použiť argument kreatívneho účtovníctva, u DPH sa môže jednať

len o daňové úniky a takýto dôvod sa musí pri zdôvodňovaní odchýlok výnosu od rozpočtu používať veľmi opatrne.

Navyše je tu jeden „metodologický“ problém pri hodnotení úspešnosti prognózovania. Prognostici sú ekonómovia a tí väčšinou porovnávajú čísla v relatívnych hodnotách. Osud prognostikov na ministerstve však väčšinou závisí od pohľadu verejnosti a politikov a tí väčšinou vnímajú realitu v absolútnych číslach. „Pomýliť sa“ v odhade DPPO v roku 2004 s odchýlkou 5% (čo je vo svete normálna štatistická odchýlka) by znamenalo rozdiel na úrovni 1,5 mld. Sk, pomýliť sa rovnakou mierou u DPH by znamenalo rozdiel 5,3 mld. Sk, čo je viac než napr. celkový výnos dane z nehnuteľností či dane z príjmov z podnikania. Odchýlky v prípade väčšiny daní znamenajú väčšinou príjemné, resp. nepríjemné prekvapenie. Odchýlka v prípade DPH môže mať značne závažnejšie dôsledky, pretože môže byť napríklad o vstupe či nevstupe krajiny do EMÚ v plánovanom termíne.

Dovolíme si tvrdiť, že vôbec najväčším problémom DPH a prognózovania daní pre rozpočet Slovenska ako takého je rozlíšenie trendovej a „legislatívnej“ zložky vo vývoji DPH. V posledných dvoch rokoch prišlo k niekoľkým legislatívnym zmenám, ktoré mali zásadný vplyv na výnos DPH. Niektoré mali permanentný charakter, ako zmeny sadziieb a zmeny prahu pre povinnosť registrácie za platiteľa dane, iné zas spôsobili len jednorázové výkyvy v plnení dane. Typickým príkladom sú zmeny v oblasti uplatňovania a vracania nadmerných odpočtov. Aby toho nebolo dosť, vstup do EÚ mal na výnos DPH efekt, o ktorom sa momentálne nedá zodpovedne povedať, či bude mať v strednodobom horizonte len dočasný alebo permanentný vplyv. Analýzu týchto javov značne komplikuje fakt, že jednotlivé efekty sa v plnení dane premietajú súčasne a je preto veľmi ťažké tieto efekty rozlíšiť a kvantifikovať.

Tento materiál prezentuje prístupy, ktoré IFP používa na prognózovanie DPH pre potreby rozpočtu. Predpokladom prognózovania je analýza prognózovanej veličiny. DPH je veľmi zložitá a zároveň zaujímavá daň. Pri jej analýze autori narazili na niektoré aspekty a súvislosti, ktoré prezentujú s cieľom utvoriť komplexnejší obrázok o fungovaní DPH pre analytikov. Daňový systém sa dá totiž hodnotiť prípadne zlepšovať vtedy, keď daniam rozumejú predovšetkým analytici, nielen daňoví poradcovia či legislatívci. Podľa nášho názoru zároveň niet dane, ktorá by bola pre analytikov väčšou výzvou. Vniknúť do podstaty fungovania DPH znamená totiž dozvedieť sa čosi viac o fungovaní ekonomiky ako takej.

V *provej časti* materiálu sú vymedzené základné pojmy a prehľad vývoja DPH, pričom zvlášť poukazujeme na nerovnomerný rast výnosu. V tomto dokumente je predmetom prognózovania DPH na aktuálnej báze, preto objasňujeme rozdiel medzi DPH na aktuálnej a hotovostnej báze. Nasleduje prehľad úspešnosti prognózovania DPH na MF SR. Pochopiť, analyzovať a prognózovať žiadnu daň nie je možné bez základných znalostí legislatívy. *Druhá časť* preto prináša prehľad hlavných legislatívnych zmien s dopadom na výnos. V prípade väčšiny daní sa dá povedať, že mechanizmus ich fungovania je pomerne jednoduchý a preto pri ich analýze a prognóze stačí základný prehľad legislatívy. Myslíme si, že v prípade DPH to neplatí, pretože je to pomerne zložitá daň. *Tretia časť* je preto venovaná prehľadu, ako DPH vlastne funguje. Domnievame sa, že táto časť pomôže hlavne analytikom, ktorí chcú preniknúť do podstaty fungovania tejto dane. *Štvrtá časť* je z pohľadu prognózovania kľúčová. Podobne ako u všetkých ostatných daní, pointa prognózovania DPH spočíva v identifikácii daňovej základne a vo voľbe metódy, akou túto základňu prognózovať. Prvý krok je popísaný v tejto časti. V *piatej časti* prezentujeme dve metódy prognózovania DPH. Prvou je jednoduchý prístup založený na efektívnych daňových sadzbách a druhý prístup je štrukturálny, ten je základným prístupom používaným na MF

SR. Štrukturálny prístup je založený na identifikovanej základni DPH. Tú v potrebnej štruktúre poskytujú len input-output tabuľky, preto možno hovoriť o input-output modeli DPH. Jednotlivé komponenty základne DPH sú totožné s hlavnými makroekonomickými agregátmi, ktoré sa štandardne prognózujú v rámci IFP. Ich prognóza nie je predmetom tohto materiálu, sú exogénnymi premennými pre input-output model DPH. Časť tejto kapitoly je venovaná aj odhadu DPH na najbližšie mesiace, resp. vysvetleniu hotovostného plnenia pomocou agregovaných údajov z daňových priznaní.

1. DPH v rokoch 1993 - 2004

1.1. Základné pojmy

Daň z pridanej hodnoty patrí medzi nepriame dane. Nepriame dane sú viazané na zmenu vlastníctva majetku (investičný majetok, materiál, tovar, ...) a na poskytnutie služieb. Daň z pridanej hodnoty je svojou podstatou všeobecnou nepriamou daňou spotrebného charakteru a ako taká je neoddeliteľnou súčasťou ceny. To, že je všeobecná daň, znamená, že umožňuje zdaňovať všetok tovar a služby. To, že je nepriama daň, znamená, že ju vyberá a platí do štátneho rozpočtu iný subjekt ako ten, na ktorý efektívne daň dopadá, t.j. na konečného spotrebiteľa. To, že má spotrebný charakter, znamená, že postihuje každú konečnú spotrebu bez výnimky alebo tiež, že je to daň zo spotreby. Daňou z pridanej hodnoty sa zdaňuje každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie.

Predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskych spoločenstiev a dovoz tovaru do tuzemska.

Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť, bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Ekonomickou činnosťou (podnikaním) je každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a zahŕňa rôzne druhy činností¹. Vykonávanie činnosti na základe pracovnoprávneho vzťahu, štátnozamestnaneckého, resp. služobného pomeru, keď je fyzická osoba povinná dodržiavať pokyny alebo príkazy, sa nepovažuje za nezávislé vykonávanie činnosti, t.j. za podnikanie. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného a nehmotného majetku za účelom dosahovania príjmu z tohto majetku akoukoľvek osobou. Zdaniteľnou osobou je aj každá osoba, ktorá príležitostne dodá nový dopravný prostriedok z tuzemska do iného členského štátu a tento nový dopravný prostriedok je ňou alebo kupujúcim na ich účet odoslaný alebo prepravený kupujúcemu.

Zdaniteľná osoba² je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň vtedy, ak dosiahla za predchádzajúcich maximálne 12 po sebe idúcich kalendárnych mesiacov obrat³ 1,5 mil. Sk. Túto žiadosť musí podať do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla tento obrat. Daňový úrad zaregistruje zdaniteľnú osobu, vydá jej

¹ Patria sem činnosti výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, slobodné povolania, duševná tvorivá činnosť, športová činnosť.

² So sídlom, miestom podnikania alebo prevádzkarňou v Slovenskej republike alebo s bydliskom v SR.

³ Obrat = výnosy (príjmy) bez dane z dodávaných tovarov a služieb okrem výnosov (príjmov) z tovarov a služieb oslobodených od dane. Nezahŕňajú sa sem výnosy (príjmy) z príležitostne predaného hmotného majetku okrem zásob a výnosy (príjmy) z príležitostne predaného nehmotného majetku.

osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej identifikačné číslo pre daň bezodkladne, najneskôr do 7 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň. Dňom uvedeným v osvedčení sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane. Musí to byť do 31 dní od doručenia žiadosti o registráciu.

Ak začne zahraničná osoba, ktorá podniká v zahraničí, vykonávať v SR činnosť, ktorá je predmetom dane, je povinná sa registrovať bez ohľadu na výšku obratu. Takisto sa musí zaregistrovať aj zahraničná osoba, ktorá dodáva na Slovensko tovary formou zásielkového predaja na osobnú spotrebu fyzickej osobe.

Žiadosť o registráciu musia podať aj zdaniteľné osoby, ktoré nie sú platiteľmi dane a právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, napr. rozpočtové a príspevkové organizácie, ktoré nadobudnú na Slovensku tovar z iného členského štátu. A to iba v tom prípade, ak hodnota tohto tovaru bez dane dosiahne v kalendárnom roku 420 tis. Sk.

Osoba, ktorá sa stala platiteľom, môže odpočítať daň viažucu sa k majetku, ktorý nadobudla pred dňom registrácie, kedy sa stala platiteľom. Daň pri uvedenom majetku platiteľ zníži o pomernú časť dane zodpovedajúcu odpisom.

Základ dane pri dodaní tovarov a služieb tvorí všetko, čo tvorí protihodnotu (peňažnú alebo nepeňažnú), ktorú dodávateľ požaduje od príjemcu plnenia, kupujúceho alebo inej osoby, zníženú o daň. Súčasťou základu dane sú aj iné náklady a výdavky, ktoré dodávateľ požaduje od kupujúceho, resp. príjemcu plnenia, napr. iné dane, clá a poplatky (pri dovoze tovaru) vzťahujúce sa k tovaru alebo službe, prípadne aj ďalšie náklady súvisiace s dodaním tovaru alebo služby ako provízia, balenie, preprava, poistenie, poskytnuté dotácie alebo príspevky k cene tovaru alebo služby.

Základným zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac. Ak však za predchádzajúci kalendárny rok dosiahol platiteľ dane obrat nižší ako 10 mil. Sk, zdaňovacím obdobím je kalendárny štvrtrok.

Platiteľ je povinný podať daňové priznanie do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia a v tej istej lehote zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. Vlastná daňová povinnosť je prevýšenie celkovej výšky dane okrem dane pri dovoze nad celkovou výškou odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie.

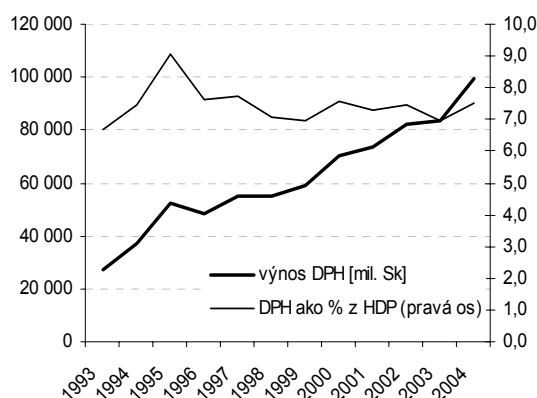
1.2. Hotovostné plnenie DPH

Daň z pridanej hodnoty je z pohľadu významnosti naplnenia príjmov rozpočtu na prvom mieste. Podiel tejto dane na celkových daňových príjmoch verejných financií predstavuje v posledných štyroch rokoch vyše 40 % a tento podiel stále rastie. Výnimkou bol rok 2003, v ktorom na výnos DPH mali vplyv uskutočnené legislatívne zmeny ako aj nižšia spotreba. Celkový negatívny efekt nového systému uplatňovania nároku na odpočet dane bol 11,7 mld. Sk.

Keďže výnos dane z pridanej hodnoty je závislý najmä od vývoja konečnej spotreby domácností, ktorá tvorí približne $\frac{3}{4}$ makroekonomickej základne DPH a konečná spotreba domácností zasa pomerne konštantnú časť z HDP (vyše 50 %), podiel DPH na HDP je v sledovanom období približne rovnaký a pohybuje sa mierne nad 7 %-ami. Vzhľadom na jednorazové hotovostné efekty v rokoch 2003 a 2004, vplyv zvyšovania sadzieb v tomto porovnaní nie je viditeľný.

Výnosy dane z pridanej hodnoty 1993 – 2004 (hotovostné toky)

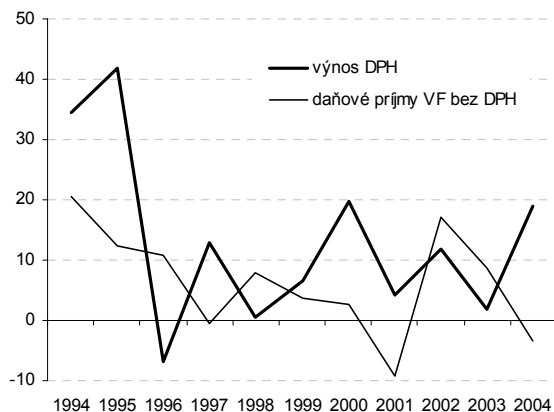
	Výnos DPH [mil. Sk]	Index medzi-ročného rastu [%]	DPH ako % z HDP	DPH ako % z daňových príjmov VF
1993	27 467	-	6,7	28,8
1994	36 902	34,3	7,4	31,1
1995	52 314	41,8	9,1	36,3
1996	48 680	-6,9	7,6	32,4
1997	54 935	12,8	7,7	35,2
1998	55 248	0,6	7,1	33,6
1999	58 944	6,7	7,0	34,3
2000	70 587	19,8	7,6	37,8
2001	73 567	4,2	7,3	41,1
2002	82 241	11,8	7,5	40,0
2003	83 795	1,9	7,0	38,4
2004	99 572	18,8	7,5	43,4



Zdroj: ŠZÚ SR

V prvých rokoch sledovaného vývoja výnos DPH medziročne výrazne rástol vplyvom makroekonomického prostredia a legislatívnych zmien. V roku 1996 výnos nedosiahol ani hodnotu z predchádzajúceho roka. Aj keď spotreba rástla, zníženie základnej sadzby DPH o 2 percentuálne body zapríčinilo medziročný pokles výnosu do rozpočtu. Metodické a legislatívne zmeny tiež vplývali na príjem DPH do rozpočtu. Boli realizované značné objemy nadmerných odpočtov, narástol počet platiteľov, ktorí si uplatňovali odpočty z majetku a zásob, ale ich hlavnou činnosťou bol vývoz tovaru alebo stavebná činnosť.

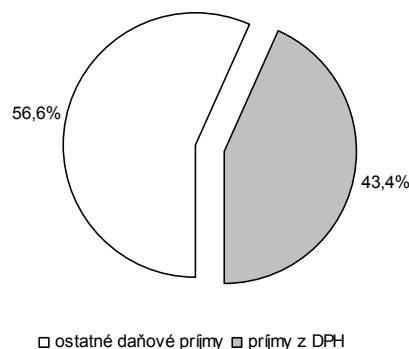
Porovnanie tempa rastu výnosu DPH a ostatných daňových príjmov VF



Priemerné tempo rastu výnosu DPH za roky 1994 až 2004 = 13,3 % a ostatných daňových príjmov VF = 6,4 %

Zdroj: MF SR

Podiel DPH na daňových príjmoch VF v roku 2004



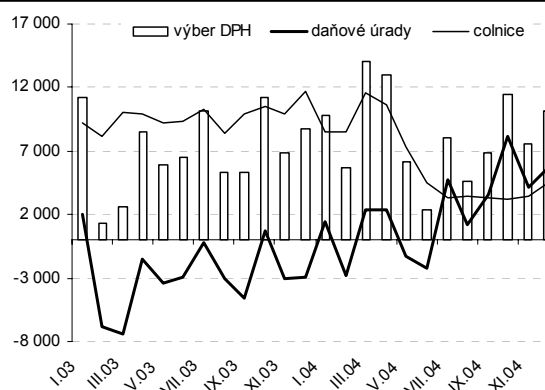
Výnos dane súvisí aj s neplnením si daňových povinností daňovými subjektami. V rokoch 1998 a 1999 sa množili prípady zneužívania mechanizmu DPH využívaním dokladov, ktorými sa preukazovali v skutočnosti nezrealizované úhrady. Podnikateľské subjekty, ktoré realizovali svoje platby v hotovosti, si neoprávnene nárokovali odpočet DPH.

Vstupom Slovenska do EÚ sa zmenil podiel plnenia príjmov z DPH daňovou a colnou správou v porovnaní s vývojom v predchádzajúcich rokoch. Zmenil sa z dôvodu prechodu správy daní z colných úradov na daňové úrady pri transakciách s krajinami EÚ. Preto výber

daní colnou správou sa medziročne znížil a na druhej strane výber daní daňovou správou zaznamenáva medziročný rast.

Výber dane z pridanej hodnoty na daňových a colných úradoch v rokoch 2003 – 2004 [mil. Sk]

	2003	2004	Rozdiel
Daňové úrady	-32 985,6	27 327,5	+60 313,1
Colné úrady	116 784,9	72 248,0	-44 536,9
DPH spolu	83 799,3	99 575,5	15 776,2



Zdroj: Daňové riaditeľstvo SR

1.3. Rozdiel akruál - cash DPH

Daň z pridanej hodnoty je daň, ktorú platitelia platia mesačne alebo štvrtročne. Platiteľ podá daňové priznanie do 25 dní od skončenia zdaňovacieho obdobia (kalendárny mesiac alebo kalendárny štvrtrok) a v tejto lehote je povinný daň aj zaplatiť. Čiže do rozpočtu prídu peniaze v hotovosti neskôr ako platiteľovi vznikla daňová povinnosť. Tento časový posun je hlavným rozdielom medzi hotovostným výberom DPH (hotovostný výnos) a akruálnym výnosom DPH (skutočná daňová povinnosť). Rozdiel medzi DPH na akruálnej a hotovostnej báze ukazuje nasledujúca tabuľka.

Porovnanie DPH na akruálnej a hotovostnej báze

[mil. Sk]	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
I. DPH podľa národných účtov	54 474	55 167	56 613	59 241	63 468	71 447	75 372	83 914	81 369	106 560
II. DPH akruálna	52 927	53 354	53 634	57 831	62 097	70 494	74 767	83 215	80 654	104 859
III. DPH – hotovosť	52 314	48 680	54 935	55 248	58 944	70 587	73 567	82 241	83 795	99 572
Rozdiel II. a III.	-613	-4 674	1 301	-2 583	-3 153	94	-1 200	-974	3 140	-5 287
Rozdiel [% z akruálnej DPH]	-1,2	-8,8	2,4	-4,5	-5,1	0,1	-1,6	-1,2	3,9	-5,0

Zdroj: MF SR

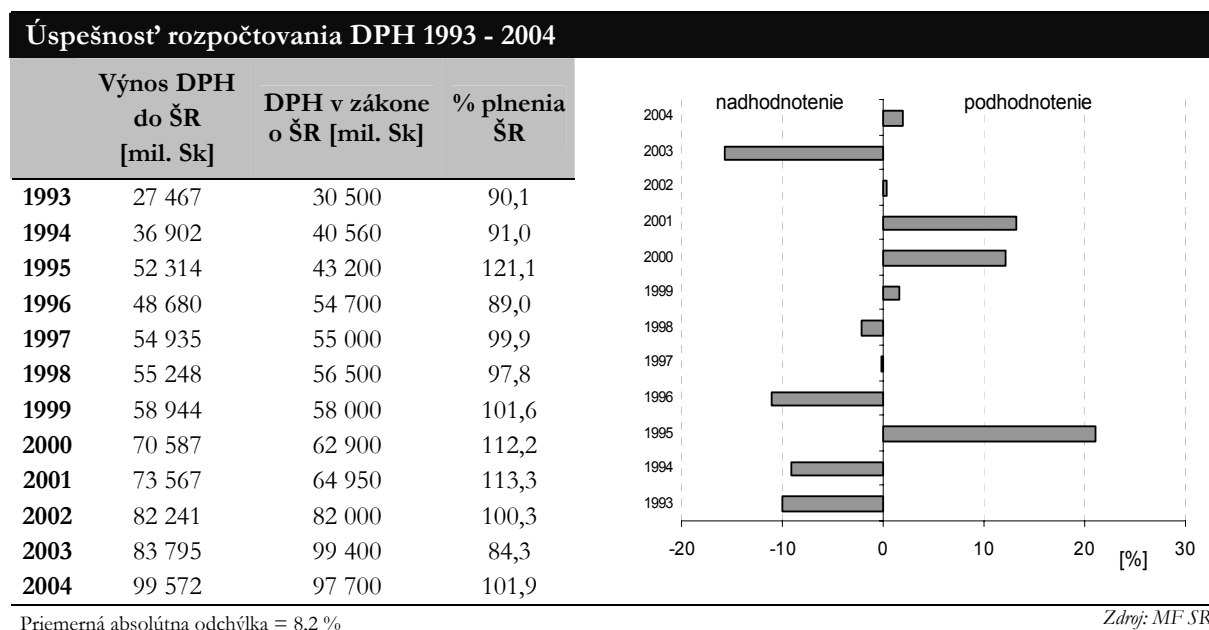
Z tabuľky vyplýva, že existuje ešte daň podľa národných účtov. V tejto dani je zachytený celý predpis dane, t.j. riadok č. 29 daňového priznania, od ktorého je odrátaný predpis nadmerných odpočtov, t.j. riadok č. 30 daňového priznania a prirátaný je predpis dane pri dovoze tovaru. Akruálna daň sa líši od dane podľa NÚ tým, že obsahuje v sebe ešte zaplatené sankcie a predpis dane je znížený o nevyhnutné nedoplatky na dani.

*Akruálna daň = predpis dane * (1 – koeficient nevyhnutnosti) – nadmerné odpočty + dovoz tovaru + sankcie*

Daň podľa NÚ = predpis dane – nadmerné odpočty + dovoz tovaru

1.4. Úspešnosť prognózovania DPH na MF SR

Pri posúdení úspešnosti odhadov výnosu DPH sme porovnali skutočný výnos s jeho rozpočtovanou hodnotou.



Z tabuľky vidno, že úspešnosť pri prognózovaní DPH⁴ je rôzna, v posledných rokoch lepšia ako v dávnejšej minulosti. Za obdobie 1993 – 2004 je priemerná absolútna odchýlka skutočnej a rozpočtovanej DPH 8,2 %. Naplnenie prognózy záviselo v minulom období okrem legislatívnych predpokladov aj od správania sa konečných spotrebiteľov. Či napríklad pri zvyšovaní zníženej sadzby svoje výdavky na tovary v základnej sadzbe nepresunuli na tovary v zníženej sadzbe.

1.5. Zdroj založený na DPH

Vstupom do EÚ prevzala Slovenská republika na seba povinnosť prispievať do rozpočtu EÚ. Príspevky členských štátov pozostávajú zo štyroch častí:

- tradičné vlastné zdroje (clo, poľnohospodárske poplatky a odvody z produkcie cukru)
- zdroj založený na DPH
- zdroj založený na hrubom národnom dôchodku (HND)
- podiel na korekcii Veľkej Británie.

Zdroj založený na DPH je odvodený z aplikácie jednotnej sadzby platnej pre všetky členské štáty na harmonizované odhady základní DPH určené podľa pravidiel Európskych spoločenstiev. V súčasnosti táto sadzba neprevyšuje 0,5 %. V prípade, keď odhad základne DPH členského štátu je vyšší ako 50 % jeho HND, berie sa za základ ďalšieho výpočtu hodnota, ktorá sa rovná 50 % HND daného členského štátu.

Odhad základne DPH na Slovensku má nasledovný postup:

V prvom kroku sa vypočítajú celkové čisté príjmy z vybratej DPH za príslušný rok, t.j. od hrubých príjmov plynúcich z DPH, ktoré vyberie daňová a colná správa, sa odrátajú pokuty a platby úrokov z omeškania. Krajina si môže odrátať aj príjmy z DPH za platiteľov dane,

⁴ Akruálna daň sa prognózuje iba od roku 2003.

ktorých ročný obrat nepresiahne 10 000 EUR. Slovensko si túto korekciu neuplatňuje. Celkové čisté príjmy z DPH sa ďalej vydedia sadzbou DPH, čím sa získa medzizáklad DPH. Ak štát uplatňuje viac ako jednu sadzbu DPH, medzizáklad sa určí vydelením celkových čistých príjmov DPH váženou priemernou sadzbou DPH.

Konečný (harmonizovaný) základ DPH sa získa úpravou medzizákladu o pripočítateľné a odpočítateľné položky. Slovensko si uplatňuje pozitívnu kompenzáciu za oslobodené malé firmy s obratom nad 10 000 EUR, pozitívnu kompenzáciu za domácu časť medzinárodnej prepravy osôb a negatívnu kompenzáciu vyplývajúcu z obmedzenia nároku na odpočet pri kúpe osobných automobilov na podnikateľské účely.

Keďže u nás je povinná registrácia za platiteľa dane pri ročnom obrate 1,5 mil. Sk, za neplatiteľov s obratom 10 000 EUR až 35 000 EUR je nutné zvýšiť medzizáklad DPH. Podobne je medzizáklad zvýšený o odhadnutú výšku príjmov z DPH, ktoré by sa vybrali v prípade, že doprava osôb na domácom úseku v rámci medzinárodnej železničnej, autobusovej a vodnej dopravy by bola zdaňovaná. Výpočet negatívnej kompenzácie súvisí s obmedzením nároku na odpočet pri kúpe osobných automobilov na podnikateľské účely, pretože podľa Šiestej smernice Rady 77/388/EHS, v súlade s ktorou sa vypočítava harmonizovaný základ DPH, by nárok na odpočet v tomto prípade nemal byť obmedzený.

Pre rok 2004 sa bude medzizáklad DPH upravovať aj o iné kompenzácie vyplývajúce z rozdielov legislatívy pred vstupom SR do EÚ a po vstupe od mája 2004. Základ sa upraví o kompenzáciu za vrátenie dane turistom z EÚ, za lieky a zdravotnícke pomôcky a za stavebné pozemky.

Skutočný základ DPH za rok „n-1“ alebo predbežný skutočný základ DPH za rok „n“ sa vynásobí predpokladanou priemernou mierou rastu konečnej spotreby domácností, medzispotreby všeobecnej vlády a tvorby hrubého fixného kapitálu vlády, čím sa získa odhad základu DPH na rok „n+1“. Tento sa prenásobí jednotnou sadzbou DPH (od roku 2004 je to 0,5 %) a výsledkom je zdroj založený na DPH na rok „n+1“. Európska komisia následne vykonáva kontroly, aby zabezpečila, že harmonizovaný základ DPH bol určený správne. Z tohto zdroja potom členské štáty odvádzajú do rozpočtu EÚ mesačne odvody vo výške jednej dvanástiny celkovej sumy.

Predpokladá sa, že význam zdroja založeného na DPH pre príjmovú stránku všeobecného rozpočtu EÚ bude postupne klesať a súčasne sa bude zvyšovať význam zdrojov vypočítaných na základe objemu HND.

2. Hlavné zmeny v legislatíve

Daň z pridanej hodnoty je legislatívne upravená v zákone č. 222/2004 Z.z. o DPH, v znení neskorších predpisov, ktorý nadobudol účinnosť 1. mája 2004. Tomuto zákonu predchádzal zákon č. 289/1995 Z.z. o DPH, v znení neskorších predpisov (s účinnosťou od 1. 1. 1996) a zákon č. 222/1992 Zb. o DPH, v znení neskorších predpisov (účinný od 1. 1. 1993). Daň z pridanej hodnoty spoločne so spotrebnými daňami nahradila dovtedy uplatňovanú daň z obratu a dovoznú daň.

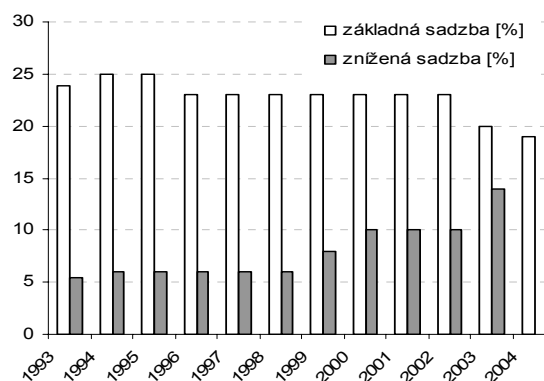
2.1. Obdobie 1993 – 2003

Medzi najdôležitejšie zmeny v oblasti legislatívnej úpravy DPH patria zmeny sadzieb dane, zmeny v oblasti registrácie za platiteľa, zmeny v systéme uplatňovania nadmerných odpočtov, ako aj zmeny v oslobodených sektoroch a presun tovarov a služieb medzi základnou a zníženou sadzbou.

Do roku 2003 na Slovensku boli dve sadzby dane z pridanej hodnoty, základná a znížená. Základná bola na začiatku roku 1993 určená výškou 23 % a znížená 5 %. V období rokov 1993 – 2003 boli sadzby menené celkovo štyrikrát. Základná sadzba sa príliš nemenila, až v roku 2003 klesla na 20 %. Znížená sadzba sa pomaly približovala k základnej, v roku 2003 dosiahla výšku 14 %. Kým na začiatku roka 1993 bol rozdiel medzi sadzbami 18 percentuálnych bodov, v roku 2003 bol tento rozdiel už len tretinový, t.j. 6 percentuálnych bodov.

Sadzby dane z pridanej hodnoty

Obdobie	Základná sadzba [%]	Znížená sadzba [%]
1993 1. – 7.	23	5
1993 8. – 12.	25	6
1994 - 1995	25	6
1996 - 1998	23	6
1999 1. – 6.	23	6
1999 7. – 12.	23	10
2000 - 2002	23	10
2003	20	14
2004	19	-



Zdroj: MF SR

Medzi tovary, ktoré sa zdaňovali zníženou sadzbou, patrili základné potraviny, knihy, noviny a časopisy, energie a služby okrem reštauračného stravovania, opravy a údržby strojov, nákladnej cestnej dopravy, ubytovacích služieb, služieb cestovného ruchu a obchodných a sprostredkovateľských služieb. Neskôr sa medzi služby podliehajúce základnej sadzbe zaradili aj stravovanie v rekreačných zariadeniach a advokátske a prekladateľské služby verejnosti.

Osobitnou časťou sú sektory, ktoré sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Patria sem univerzálne poštové služby vrátane predaja poštových cien a kolkov, rozhlasové a televízne vysielanie, finančné služby, poisťovacie služby, prevod a prechod nehnuteľnosti, ak je realizovaný po dvoch rokoch od kolaudácii, výchovné, vzdelávacie a vedecké služby,

zdravotná starostlivosť, predaj liekov v lekárnach, služby sociálnej starostlivosti, prevádzkovanie lotérií a predaj podniku (do konca roka 2002).

Jednu zmenu zaznamenal v období rokov 1993 – 2003 aj prah registrácie, t.j. výška obratu, pri ktorej je podnikateľ povinný podať žiadosť o registráciu za platiteľa DPH. V roku 1993 bola táto hranica určená vo výške 6 mil. Sk za rok a pre ďalšie roky sa znížila na 3 mil. Sk za rok, presnejšie 750 tis. Sk za tri predchádzajúce po sebe nasledujúce kalendárne mesiace.

Nárok platiteľa na vrátenie nadmerného odpočtu prešiel tiež viacerými legislatívnymi zmenami. Nárok na vrátenie nadmerného odpočtu mal platiteľ do 45 dní od lehoty na predloženie daňového priznania za bežné zdaňovacie obdobie, neskôr do 30 dní od predloženia daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie.

Od 1. 1. 2003, ak platiteľovi vznikol v zdaňovacom období nadmerný odpočet, odpočítal platiteľ tento nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. Platiteľ odpočítaval nadmerné odpočty v poradí, v akom boli uplatnené. Nemohol si odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti, ak uplynulo 5 rokov od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Podľa novely zákona od 1. 7. 2003, ak si platiteľ nemohol nadmerný odpočet odpočítať od vlastnej daňovej povinnosti najneskôr v zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 6 mesiacov od skončenia zdaňovacieho obdobia, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, daňový úrad vrátil nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania žiadosti na vrátenie nadmerného odpočtu. Ak teda platiteľ dane neodpočítal nadmerný odpočet (celý alebo jeho časť) od vlastnej daňovej povinnosti, požiadal daňový úrad o jeho vrátenie. Žiadosť mohol platiteľ dane podať, až keď uplynula šesťmesačná lehota od skončenia zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikol nadmerný odpočet.

Od roku 2002 môžu zahraničné fyzické osoby (cestujúci) požiadať o vrátenie DPH z ceny tovaru, ktorý vyviezli z tuzemska. Do vstupu SR do EÚ tak mohli urobiť všetky osoby, ktoré nemali trvalý alebo prechodný pobyt na Slovensku. Ďalšou podmienkou je, aby celková hodnota vyvezeného tovaru bola vrátane DPH vyššia ako 5 000 Sk a tento tovar musí byť zakúpený u jedného platiteľa v jednom dni. Vývoz musí byť uskutočnený do troch mesiacov od konca mesiaca, v ktorom bol tovar kúpený, čo podľa starého zákona musel cudzinec stihnúť do 30 dní odo dňa nákupu tovaru. Na hraniciach potvrdí pohraničný colný úrad vývoz tovaru na tlačive a potom si môže zahraničná fyzická osoba uplatniť nárok na vrátenie dane. Uplatňuje si ho u platiteľa, ktorý mu tovar predal. Na nie všetky tovary si môže fyzická zahraničná osoba uplatniť nárok na vrátenie DPH. V starom zákone boli výnimkou pohonné látky, alkoholické nápoje, tabak a tabakové výrobky a potraviny. Vrátenú daň uvedie platiteľ v daňovom priznaní za obdobie, v ktorom bola daň vrátená.

Na vrátenie dane má od roku 2002 nárok aj zahraničná osoba⁵, ktorá nie je platiteľom DPH v SR. Nárok sa vzťahuje na vrátenie dane uplatnenej pri hnutelnom majetku a službách, ktoré jej dodal platiteľ v SR a na vrátenie dane, ktorú zaplatila v SR pri dovoze tovaru. Zahraničná osoba má nárok na vrátenie dane, ak je identifikovaná pre daň zo spotreby v štáte, v ktorom má sídlo, prevádzkareň alebo bydlisko a ak tieto tovary a služby použila na podnikanie. Zahraničná osoba si uplatní nárok na vrátenie dane podaním žiadosti o vrátenie dane Daňovému úradu Bratislava 1, ak suma dane za tovary a služby je za kalendárny rok viac ako 5 000 Sk. Ak je obdobie kratšie ako kalendárny rok, musia to byť najmenej tri mesiace a suma dane za tovary a služby za toto obdobie musí byť najmenej 15 000 Sk.

⁵ Zahraničná osoba je právnická alebo fyzická osoba, ktorá nemá na Slovensku sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň a ktorá podniká v zahraničí.

Platiteľ dane má nárok na odpočet dane pri prijatých zdaniteľných plneniach, ktoré prijal na účely uskutočnenia svojich zdaniteľných plnení, jednoduchšie povedané, môže si odrátať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania. Platiteľ nemá nárok na odpočet dane pri plneniach, ktoré sú oslobodené od dane, pri nákupe osobného automobilu, pri nákupe tovaru tvoriaceho príslušenstvo osobného automobilu vrátane montáže a pri nákupe tovaru a služieb za účelom pohostenia. Pri nákupe osobného automobilu na základe zmluvy o kúpe prenajatej má platiteľ nárok na odpočet dane len z prirážky, ktorá je súčasťou dohodnutej splátky. Platiteľ, ktorého podnikateľskou činnosťou je nákup a predaj osobných automobilov (aj ojazdených, aj na leasing), má nárok na odpočet dane pri nákupe osobných áut a pri tovare tvoriaceho ich príslušenstvo vrátane montáže. Od 1.8.2003 si platiteľ môže odpočítať daň pri kúpe osobného automobilu leasingovou spoločnosťou, ak je tento automobil určený na prenájom formou operatívneho leasingu.

2.2. Daňová reforma a vstup do EÚ 2004

Pred reformou malo Slovensko základnú sadzbu dane z pridanej hodnoty vo výške 20 % a zníženú sadzbu vo výške 14 %. Súčasťou reformy bolo, že znížená DPH sa úplne zrušila a od 1. januára 2004 bola zavedená jednotná 19 %-ná sadzba dane pre všetky tovary a služby. Okrem generovania zvýšených daňových príjmov, zjednotenie sadzieb DPH eliminuje aj ekonomické deformácie a nedostatky spojené s rozdielnym zdaňovaním spotreby rôznych tovarov. Nedávna štúdia nemeckého ZEW inštitútu taktiež poukázala na to, že znížená sadzba aspoň tak pomáha bohatým ako chudobným domácnostiam.

Zavedenie 19 %-nej DPH sa dotklo cien všetkých tovarov a služieb, ktoré do konca roka podliehali zníženej sadzbe dane. Boli to hlavne potraviny, lieky, energie, dodanie stavieb, stavebné práce, knihy, noviny, časopisy, hotelové a reštauračné stravovanie.

Vstupom SR do EÚ sa zmenil okruh oslobodených sektorov. Predaj liekov v lekárňach už nie je oslobodený od dane a pribudli nové sektory, ktoré oslobodené sú. Ide o služby neziskových subjektov súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, kultúrne služby, ktoré poskytujú verejnoprávne subjekty a organizovanie zbierok, dobročinných podujatí, kultúrnych a športových podujatí s cieľom získať finančné prostriedky. V starom zákone bola zdaniteľná osoba, resp. zdaniteľné plnenie užšie špecifikované, kým v novom zákone je zdaniteľnou osobou každá, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť. Tým sa okruh ľudí, ktorých sa týka tento zákon, rozšíril.

Podľa nového zákona, ak platiteľovi vznikne v zdaňovacom období nadmerný odpočet, odpočíta ho od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období. V prípade, ak nemôže platiteľ v nasledujúcom zdaňovacom období odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti, vráti daňový úrad neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, bez podania žiadosti.

Od 1. 5. 2004 sa Slovenská republika stala členom Európskej únie a súčasne sa pre Slovenskú republiku stali účinnými právne normy EÚ. Daň z pridanej hodnoty bola prvou daňou, ktorá sa mala harmonizovať na úrovni celej EÚ. Harmonizáciou nepriamych daní sa zaoberala už Rímska zmluva z roku 1957. Tento cieľ sa však stále nedosiahol. Daň z pridanej hodnoty bola v Európskom hospodárskom spoločenstve zavedená v roku 1970 a mala nahradiť výrobnú a spotrebnú daň. Budovanie jednotného európskeho trhu bolo oficiálne ukončené 1. januára 1993. Od tohto dátumu sa môžu tovar, osoby, služby a kapitál voľne pohybovať v rámci EÚ.

Smernice EÚ umožňujú používať jednu základnú sadzbu DPH vo výške minimálne 15 % a jednu alebo dve znížené sadzby DPH vo výške minimálne 5 % na obmedzený zoznam kategórií tovarov a služieb, **zavedenie jednotnej sadzby DPH však odporúčajú**. Vo väčšine krajín Európskej únie sú používané dve sadzby dane z pridanej hodnoty. Určujú si ich samotné členské štáty.

Do legislatívnej úpravy dane z pridanej hodnoty boli k 1. 5. 2004 premietnuté všetky pravidlá povinné pre členské štáty EÚ, ktoré sú obsiahnuté v desiatkach smerníc Európskej únie upravujúcich uplatňovanie DPH. Základné pravidlá obsahuje Šiesta smernica Rady 77/388/EHS o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu, spoločný systém dane z pridanej hodnoty. Táto smernica bola transponovaná do nového slovenského zákona o DPH, ktorý nadobudol účinnosť ku dňu vstupu SR do EÚ. Došlo k zavedeniu mnohých nových pravidiel a nových povinností, ktoré platia v obchodovaní s tovarmi a so službami medzi podnikateľmi, prípadne aj inými osobami, z rôznych členských štátov EÚ.

Vstupom do EÚ sa SR stala 1. 5. 2004 súčasťou spoločného trhu bez vnútorných daňových a colných hraníc medzi členskými štátmi EÚ, v ktorom je zabezpečený voľný pohyb osôb, tovaru, služieb a kapitálu.

Preto sa v SR zrušilo zdaňovanie dovozu tovaru z členského štátu EÚ a oslobodenie od dane tovaru dodaného do členského štátu EÚ v tej forme ako sa realizovalo pred vstupom. Zdaňovanie dovozu tovaru a oslobodenie od dane dodania tovaru do zahraničia (vývozu tovaru) v podobe platnej pred vstupom ostalo zachované iba voči tretím štátom.

Do predmetu dane pribudlo nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu EÚ, ktoré nahradilo predvstupový dovoz tovaru zo štátov, ktoré boli už pred vstupom SR do EÚ členskými štátmi a dovoz tovaru zo štátov, ktoré sa stali členskými štátmi 1. 5. 2004.

Zákon znižuje predpísaný obrat potrebný na zaregistrovanie sa platiteľa DPH na 1,5 mil. Sk za rok. Obrat sa už nebude sledovať za obdobie troch po sebe idúcich mesiacov, ale za dvanásť predchádzajúcich mesiacov. Táto zmena spôsobí nárast počtu platiteľov DPH. Novozaregistrovaní platitelia si budú môcť odpočítať DPH aj z majetku, ktorý nadobudli v čase pred registráciou a používajú ho na podnikanie.

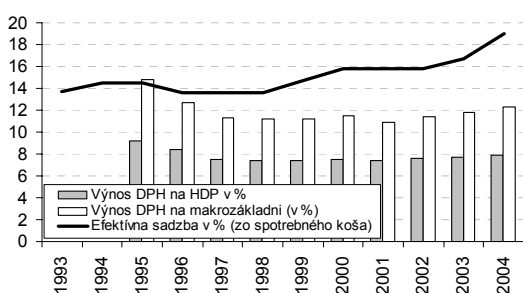
Od 1. mája 2004 sa vrátenie dane zahraničným fyzickým osobám (cestujúcim) vzťahuje len na fyzické osoby, ktoré nemajú trvalý alebo prechodný pobyt na území Európskych spoločenstiev. Druhá zmena nastala v zmene výnimiek, na ktorý tovar si cestujúci nemôže uplatniť vrátenie dane. Okruh tovarov sa zúžil len na pohonné látky.

Pri vrátení dane zahraničným osobám nastala hlavná zmena v sume dane, ktorú musí osoba presiahnuť, aby mohla požiadať o jej vrátenie. Za kalendárny rok musí byť táto suma vyššia ako 1 000 Sk, ak chce zahraničná osoba požiadať o vrátenie dane pred skončením kalendárneho roka za obdobie kratšie ako kalendárny rok, musí byť suma dane najmenej 8 000 Sk a musí sa vzťahovať na obdobie najmenej troch kalendárnych mesiacov.

Od 1. mája 2004 sa zároveň rozšíril okruh osôb, ktoré si môžu uplatniť nárok na vrátenie dane o osoby, ktoré používajú výsady a imunity podľa medzinárodného práva. Patria sem diplomatické misie, konzulárne úrady, medzinárodné organizácie zriadené podľa medzinárodných zmlúv, konzulárni úradníci, zamestnanci, ktorí nie sú občanmi SR a nemajú trvalý pobyt v SR. Tieto osoby majú nárok na vrátenie dane zaplatenej v cenách tovarov a služieb určených na ich spotrebu. Zahraničný zástupca uplatňuje nárok na vrátenie dane podaním žiadosti o vrátenie dane Daňovému úradu Bratislava 1. Žiadosť sa podáva za obdobie kalendárneho štvrtroka do 30. dňa po jeho skončení. Nárok na vrátenie dane majú

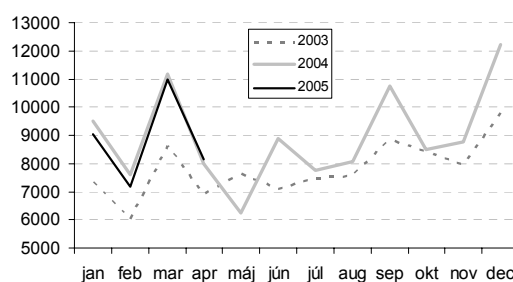
podľa nového zákona aj ozbrojené sily iného štátu, ktorý je v NATO alebo v Partnerstve za mier, a to daň zaplatenú v cenách pohonných látok, olejov a mazív pre služobné vozidlá, lietadlá a lode ozbrojených síl alebo civilných zamestnancov, ktorí ich sprevádzajú a ďalej daň zaplatenú v cenách potravín a stravovacích služieb pre ich stravovacie zariadenia. Ozbrojené sily iného štátu žiadajú o vrátenie dane Daňový úrad Bratislava 1 prostredníctvom Ministerstva obrany SR. O vrátenie dane môžu požiadať i neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby a SČK. Tieto organizácie môžu požiadať o vrátenie dane zaplatenej v cene tovaru, ktorý vyviezli mimo územia EÚ na humanitárnu, dobročinnú alebo vzdelávaciu činnosť. Nárok na vrátenie dane uplatňujú podaním žiadosti Daňovému úradu Bratislava 1.

Efektívne sadzby



Zdroj: MF SR

Mesačná akruálna daň (mil. Sk)



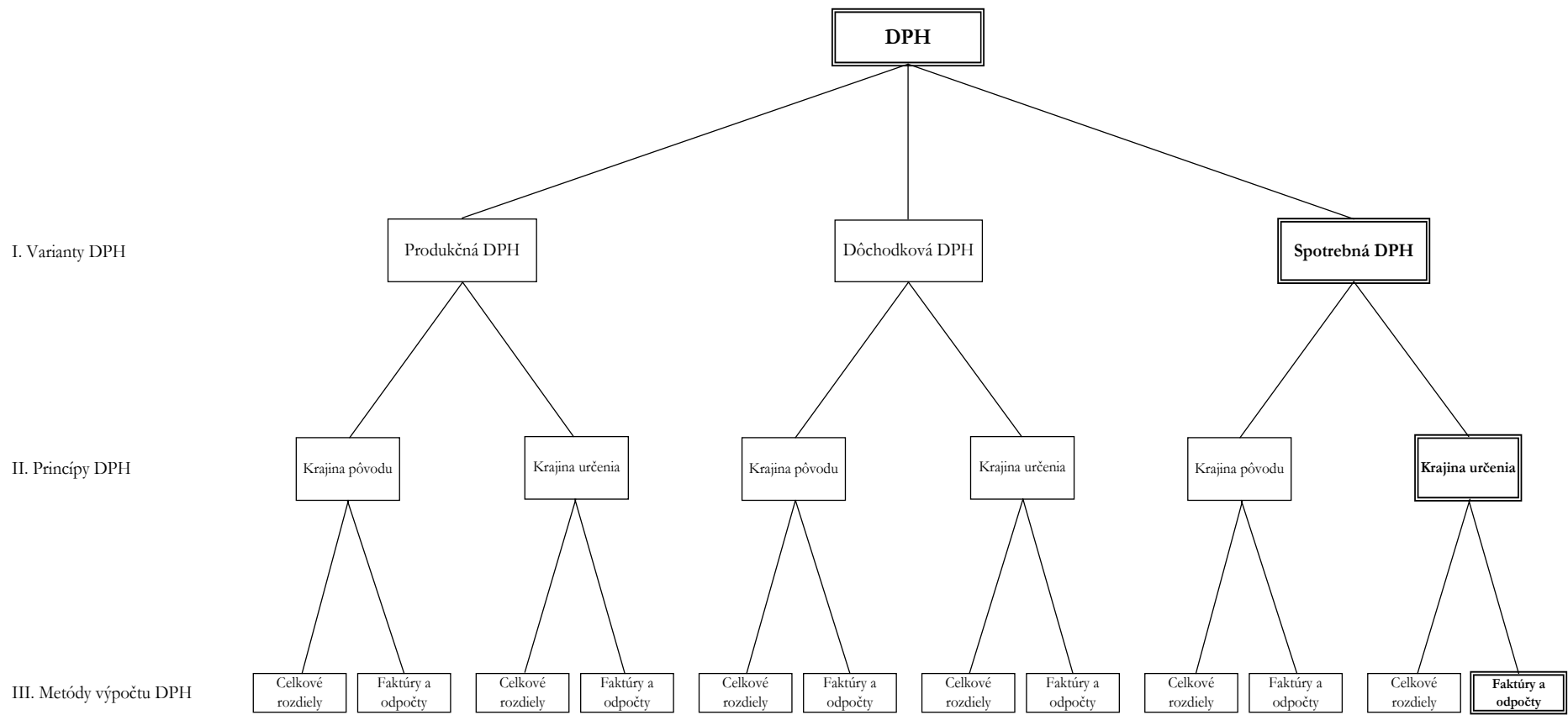
Zdroj: MF SR

Je zaujímavé pozrieť sa na efektívne sadzby. Jeden z možných pohľadov je výpočet efektívnej sadzby podľa spotrebného koša. Okrem toho je užitočné vypočítať aj výber akruálnej dani na makroekonomickej základni alebo na HDP. Z porovnaní týchto čísel vyplýva, že napriek tomu, že došlo k masívnemu nárastu váženej priemernej sadzby DPH v roku 2004, výber nekopíroval tento trend. Jedným z dôvodov je aj výpadok súvisiaci so vstupom do EÚ, ktorý je ilustrovaný na druhom grafe. Ako môžeme vidieť prvé štyri mesiace uplynulého roka boli veľmi silné, po máji nastalo zmiernenie tempa rastu a v prvých štyroch mesiacoch tohto roka je výber v blízkosti čísel z roku 2004. Zatiaľ je predbežné hovoriť o tom, že ide o trvalý výpadok, myslíme si, že časť má iba krátkodobý charakter.

3. Ako funguje DPH?

V druhej časti materiálu sme prezentovali legislatívne zmeny, ktoré majú zásadný vplyv na výnos. Nasledujúce dve kapitoly sú zamerané na to, aby objasnili, ako sa znalosti legislatívy dajú použiť na analýzu a prognózu DPH. Inými slovami, je potrebné poznať, ako táto daň funguje.

Existujú tri možné varianty DPH: produkčná, dôchodková a spotrebná DPH. Každý variant možno implementovať na základe dvoch princípov: princíp krajiny pôvodu a princíp krajiny určenia. Nakoniec pre každý princíp možno uplatniť dve metódy výpočtu DPH: metódu celkových rozdielov a metódu faktúr a odpočtov. Slovensko, podobne ako prevažná väčšina štátov na svete, uplatňuje spotrebný variant DPH, princíp krajiny určenia a metódu faktúr a odpočtov. Vstupom do EÚ sa začal na Slovensku viac uplatňovať aj princíp krajiny pôvodu. Nasledujúca schéma ukazuje taxonómiu DPH, pričom v členení je zvýraznená vetva, ktorú uplatňuje Slovensko.



3.1 Varianty DPH: produkčná, dôchodková, spotrebná DPH

Vzájomné vzťahy, súvislosti a rozdiely medzi troma variantmi DPH sa najlepšie ilustrujú prostredníctvom dôchodkových a výdavkových agregátov v rámci identít národných účtov. Východiskom je známa identita hrubého domáceho produktu (HDP), kde výdavky na HDP pozostávajú z finálnej spotreby domácností (C), kapitálových investícií (I), spotreby vlády, ktorá sa dá rozdeliť na výdavky na tovary a služby (G_c) a na výdavky vlády na mzdy (G_w) a nakoniec z obchodnej bilancie ako rozdielu medzi tovarmi a službami exportovanými (X) a importovanými (M).

$$\text{HDP} = C + I + G_c + G_w + (X - M) \quad (1)$$

Naproti tomu, hrubý domáci dôchodok (HDD) je definovaný ako suma všetkých dôchodkov, ktoré plynú výrobným faktorom (mzdy, úroky, zisk a pod.) a ktoré sa súhrnne nazývajú pridaná hodnota (PH) a odpisov (O).

$$\text{HDD} = \text{PH} + \text{O} \quad (2)$$

Rovnosť medzi dôchodkami a výdavkami v ekonomike určuje základná identita národných účtov.

$$\text{HDP} = \text{HDD} \quad (3)$$

Rovnica (3) môže byť vyjadrená buď v cenách výrobných faktorov (t.j. s vylúčením nepriamych daní bez transferov) alebo v trhových cenách (t.j. vrátane nepriamych daní bez transferov).

Všeobecne povedané, **produkčná DPH** zdaňuje všetky výdavky na HDP okrem výdavkov vlády na mzdy, ktoré sa nezdaňujú z praktických dôvodov pod žiadnym variantom DPH, v prípade DPH na princípe krajiny určenia je to ešte po odrátaní obchodnej bilancie. V prípade DPH na princípe krajiny pôvodu je zdaňovaný vývoz tovarov a služieb (pridaná hodnota domácej ekonomiky) a nie je zdaňovaný dovoz (zahraničná pridaná hodnota). Produkčná DPH teda zaťažuje všetky výdavky na HDP s výnimkou výdavkov vlády na mzdy.

$$\text{DPH}_p = \text{HDP} - G_w = C + I + G_c + (X - M) \quad (4)$$

Hrubé investície, ktoré sú súčasťou produkčnej DPH, vyjadrujú celkové výdavky v ekonomike na kapitálové tovary (hrubá tvorba kapitálu) v danom období. Časť z týchto výdavkov však ide na obnovu časti spotrebovaného kapitálu. Odpisy ako také sú síce účtovná položka a nepredstavujú skutočnú ekonomickú transakciu, jednako však sú nákladovou položkou a tak ovplyvňujú výšku zisku a tým aj pridanú hodnotu podnikov v ekonomike. **Dôchodková DPH** vylučuje zo základne odpis, zdaňuje teda čisté a nie hrubé investície.

$$\text{DPH}_d = \text{HDP} - G_w - \text{O} = C + (I - \text{O}) + G_c + (X - M) \quad (5)$$

Z rovníc (2) a (3) vyplýva, že základňa pre dôchodkovú DPH môže byť vyjadrená nasledovne:

$$DPH_d = HDD - G_w - O = PH - G_w \quad (6)$$

Rovnica (6) naznačuje, že základňou pre dôchodkovú DPH je suma všetkých dôchodkov bez miezd vo verejnej správe. Odtiaľ pochádza názov dôchodková DPH.

Keď sa vylúčia zo základne DPH okrem odpisov aj výdavky na kapitál, ktoré prispievajú k čistému rastu kapitálovej zásoby v ekonomike, t.j. vypustí sa celá hrubá tvorba kapitálu, výsledkom je **spotrebná DPH**.

$$DPH_c = HDP - G_w - I = C + G_c + (X - M) \quad (7)$$

Z vyššie uvedeného je zrejmé, že spomedzi troch variantov má produkčná DPH najširšiu a spotrebná DPH najužšiu daňovú základňu. Z oblasti daňovej politiky je známa jednoduchá rovnica, že výnos dane sa rovná základu dane krát sadzba dane. Rovnaký výnos preto možno dosiahnuť rôznymi kombináciami šírky daňovej základne a výšky sadzby dane. Typickým odporúčaním ekonómov a policy makerov v oblasti reformy daňovej sústavy býva rozšírenie daňovej základne a zníženie sadzby dane pri danom rozpočtovom obmedzení. Táto kombinácia má totiž vyšší motivačný účinok na ekonomické subjekty a menej deformuje ekonomické prostredie ako opačná, preto býva základom pre pro-rastovo orientované reformy daňového systému.

Jednako, ako bolo spomínané, u prevažnej väčšiny krajín sa uplatňuje spotrebný variant DPH. Je tomu tak preto, že rozšírenie základne v tomto prípade by stálo potenciálne vysokú ekonomickú cenu. Ak by totiž DPH zaťažovala aj tvorbu kapitálu, znamenalo by to výrazné zníženie motivácie investovať, pretože by to zvýšilo efektívne zdanenie príjmov z kapitálu⁶.

Spotrebná DPH je všeobecná daň zaťažujúca spotrebu (pri DPH na princípe krajiny pôvodu aj čistý export) a ako taká je ekonomicky najviac neutrálna v tom zmysle, že negeneruje deformácie v procese výroby medzi kapitálom a inými výrobnými faktormi. Avšak, spomedzi troch variantov DPH vyžaduje najvyššiu sadzbu, ak sa má dosiahnuť istý výnos do rozpočtu. V praxi väčšiny krajín, nevynímajúc Slovensko, sa preto základňa DPH predsa len rozširuje o isté formy kapitálu, o čom je detailnejšie písané v 4. časti materiálu.

Ak by sa obchodná bilancia (X-M) odstránila zo základne u každej z troch variant DPH, tak by sa všetky tri varianty konvertovali na princíp DPH podľa miesta určenia. V prípade spotrebnej DPH sa touto úpravou stane základňou spotreba domácností a vlády na tovary a služby, čo vlastne korešponduje s celkovým predajom na úrovni maloobchodu.

$$DPH_c = HDP - G_w - I - (X - M) = C + G_c \quad (8)$$

3.2 Princípy DPH: miesto pôvodu a miesto určenia

DPH môže byť zavedená na princípe pôvodu alebo určenia. V prvom prípade DPH zaťažuje pridanú hodnotu všetkých zdaniteľných tovarov a služieb, ktorá sa **produkuje** v rámci domácej ekonomiky. V druhom prípade DPH zaťažuje pridanú hodnotu všetkých zdaniteľných tovarov a služieb, ktorá sa **spotrebúva** v rámci domácej ekonomiky. Je zrejmé, že oba princípy sú identické v prípade uzatvorenej ekonomiky.

⁶ Momentálne nechávame bokom úvahy o presune daňového bremena.

Je dôležité si uvedomiť, že rozdiely medzi oboma princípmi DPH spočívajú v mieste produkcie a spotreby a nie v type produkcie, ktorá sa vyrába alebo spotrebúva, tým sa zaoberajú varianty DPH popísané vyššie.

Zaujímavým aspektom oboch princíпов DPH v prípade otvorených ekonomík je distribúcia globálnej daňovej základne. V prípade princípu DPH podľa miesta pôvodu, prebytok (deficit) obchodnej bilancie má tendenciu zväčšiť (zmenšiť) základňu DPH v danej ekonomike, čomu zodpovedajú vyššie (nižšie) príjmy z DPH do rozpočtu. V prípade princípu DPH podľa miesta určenia je tomu presne naopak. To napríklad znamená, že v histórii Slovenska, ktorá je charakteristická zápornou obchodnou bilanciou, by boli dosiahnuté nižšie príjmy DPH, keby sa uplatňoval princíp miesta pôvodu a nie určenia.

V prípade, že krajiny uplatňujú rozdielne sadzby DPH, oba princípy DPH sa odlišujú v globálnom dopade na produkčnú a spotrebnú efektívnosť. To platí zvlášť v prípade, keď ešte v rámci danej krajiny sa uplatňujú rozdielne sadzby na obchodovateľné a neobchodovateľné tovary.

V prípade princípu krajiny určenia, výrobné ceny všetkých obchodovateľných tovarov sa medzi krajinami vyrovnávajú prostredníctvom síl voľného obchodu, pretože dovoz je vždy oslobodený od sadzby uplatňovanej v krajine vývozu. Vzhľadom na rozdielne sadzby DPH, spotrebné ceny tovarov a z toho dôvodu aj relatívne spotrebné ceny medzi obchodovateľnými a neobchodovateľnými tovarmi sú v jednotlivých krajinách odlišné, čím dochádza k neefektívnej spotrebe z globálneho hľadiska. Naopak, v prípade princípu krajiny pôvodu sa prostredníctvom voľného obchodu vyrovnávajú spotrebné ceny tovarov. Avšak pri existencii rôznych sadzieb DPH sú výrobné ceny a teda aj relatívne výrobné ceny v jednotlivých krajinách odlišné, čo spôsobuje globálnu produkčnú neefektívnosť.

Dôležité závery tejto črty princíпов DPH sú dva. Keby sa vo všetkých krajinách uplatňovala rovnaká sadzba DPH, nedochádzalo by ku globálnej neefektívnosti vo výrobe a spotrebe z dôvodu zdaňovania spotreby. Druhým, prekvapivejším záverom je, že k tomuto typu deformácií globálnej výroby a spotreby by nedochádzalo tiež v prípade, keď by síce existovali rozdiely v sadzbách DPH medzi krajinami, ale zároveň by existovali len obchodovateľné tovary. V tomto prípade by samozrejme musel platiť aj nevyhnutný predpoklad, že všetky ceny sú flexibilné (vrátane menových kurzov) a teda výrobné a spotrebné ceny medzi krajinami sa vyrovnávajú prostredníctvom voľného obchodu.

Existujú dva dobré dôvody, prečo sa v medzinárodnej praxi uplatňuje v drvivej väčšine princíp DPH podľa krajiny určenia a nie pôvodu. Prvým je predpoklad, že by dochádzalo k neželateľnej daňovej konkurencii medzi krajinami, keďže cena dovezených tovarov by obsahovala aj DPH exportujúcej krajiny pri princípe krajiny pôvodu. Zároveň to znamená, že v medzinárodnom pohľade neprevláda presvedčenie, že by systém flexibilných cien a kurzov bol adekvátnym mechanizmom pre potlačenie týchto tendencií. Inými slovami, že takýto systém existuje.

Druhým dôvodom sú administratívne náklady a potenciálnosť daňových únikov. Keďže DPH na princípe krajiny určenia zdaňuje dovoz a nezdaňuje vývoz krajiny, na hraniciach si to vyžaduje správu a kontrolu tohto procesu. Na prvý pohľad prekvapivým poznatkom je, že táto činnosť si nevyžaduje špeciálnu pozornosť a teda aj náklady, pokiaľ ide o kontrolu

ocenenia (faktúrovania) obchodovaného tovaru⁷. Exportéri totiž nemajú motiváciu podceniť vývoz, keďže export nie je zdaňovaný. Na druhej strane, prípadný výpadok DPH z titulu podhodnotenia deklarovaného dovozu je úplne nahradený v neskorších fázach produkčno-distribučnej siete, na ktorej konci je finálny spotrebiteľ. Výnimku tvorí samozrejme prípad, keď dovozca je zároveň konečný spotrebiteľ.

3.3 Metódy výpočtu DPH

Poslednou úrovňou členenia DPH sú metódy výpočtu DPH⁸. V princípe platí, že keby krajina uplatňovala jednu sadzbu DPH a žiadne výnimky a nulové sadzby, obe metódy by produkovali identické výsledky, čo sa týka výnosu DPH do rozpočtu a možných deformácií ekonomického prostredia. Voľba metódy by preto musela byť na inej úrovni ako je pôda daňovej politiky. Avšak práve spomínané úpravy v systéme DPH spôsobujú, že jednotlivé metódy by mali odlišné konzekvencie na ekonomiku danej krajiny.

Bližšie je tento problém načrtnutý na jednoduchom príklade, ktorý zároveň slúži ako pomôcka na pochopenie, ako sa DPH platí, vyberá a odvádza do rozpočtu. Príklad uvádzame len pre metódu faktúr a odpočtov, ktorá sa uplatňuje na Slovensku i vo väčšine krajín. Metóda celkových rozdielov je charakterizovaná v tomto dokumente len stručne pre úplnosť, zároveň slúži na ilustráciu niektorých vlastností DPH.

3.3.1 Metóda faktúr a odpočtov

Metóda faktúr a odpočtov si vyžaduje, aby suma DPH bola explicitne uvedená na každej faktúre alebo potvrdení spojených s akoukoľvek zdaniiteľnou transakciou, odtiaľ pochádza jej názov.

Príklad fungovania DPH pri hlavných režimoch je zobrazený v nasledujúcej tabuľke.

⁷ Tento aspekt nesúvisí s dobre známou metódou daňových podvodov, ktorou sú nadmerné odpočty pochádzajúce z fingovaného exportu. Tento druh podvodov umožňuje samotná konštrukcia DPH ako dane samotnej, nemá to súvis s princípmi DPH.

⁸ Autorom sa nepodarilo nájsť vhodný slovenský ekvivalent výrazov, preto uvádzame aj originálne názvy v angličtine: subtraction method (metóda celkových rozdielov) a credit-invoice method (metóda faktúr a odpočtov).

Metóda faktúr a odpočtov

	Výrobca	Veľko- obchod	Malo- obchod	DPH celkom	Cena pre spotrebiteľa vrátane DPH
A. Všetky subjekty platia DPH					
(1) Predaje (bez DPH)	100	200	300		
(2) Nákupy (bez DPH)	0	100	200		
(3) DPH na výstupe [10 % z (1)]	10	20	30		
(4) DPH na vstupe [10 % z (2)]	0	10	20		
(5) Čistá platba DPH do rozpočtu [(3) - (4)]	10	10	10	30	330
B. Maloobchod s nulovou sadzbou DPH					
(1) Predaje (bez DPH)	100	200	300		
(2) Nákupy (bez DPH)	0	100	200		
(3) DPH na výstupe [10 % z (1)] ¹	10	20	0		
(4) DPH na vstupe [10 % z (2)]	0	10	20		
(5) Čistá platba DPH do rozpočtu [(3) - (4)]	10	10	-20	0	300
C. Maloobchod je oslobodený od platenia DPH					
(1) Predaje (bez DPH)	100	200	320		
(2) Nákupy (bez DPH)	0	100	200		
(3) DPH na výstupe [10 % z (1)]	10	20	-		
(4) DPH na vstupe [10 % z (2)]	0	10	-		
(5) Čistá platba DPH do rozpočtu [(3) - (4)]	10	10	-	20	320
D. Veľkoobchod je oslobodený od platenia DPH					
(1) Predaje (bez DPH)	100	210	310		
(2) Nákupy (bez DPH)	0	100	210		
(3) DPH na výstupe [10 % z (1)]	10	-	31		
(4) DPH na vstupe [10 % z (2)]	0	-	-		
(5) Čistá platba DPH do rozpočtu [(3) - (4)]	10	-	31	41	341

¹ Pre maloobchod, 0 % z (1).

Zdroj: MMF

V stĺpcoch sú hlavné subjekty produkčno-distribučnej siete, ktoré sa podieľajú na výrobku od jeho vzniku až po predaj konečnému spotrebiteľovi. Sú to výrobca, maloobchod a veľkoobchod. V predposlednom stĺpci je celková suma DPH, ktorá sa odvedie do rozpočtu a v poslednom celková cena tovaru pre spotrebiteľa vrátane DPH. Riadky sú zoskupené do panelov A až D, ktoré ilustrujú základné režimy, pod ktorými DPH existuje. Je to situácia, keď všetky subjekty v produkčno-distribučnej sieti platia daň (A), keď maloobchod je zaťažený nulovou sadzbou DPH (B), keď je maloobchod oslobodený od platenia DPH (C) a nakoniec, keď je oslobodený veľkoobchod (D). Jednotlivé riadky pod každým panelom zachytávajú ekonomické transakcie (platby) pozdĺž produkčno-distribučnej siete. Spoločným predpokladom pre všetky príklady je rovnaká výška pridanej hodnoty jednotlivých subjektov (100 jednotiek) a rovnaká jednotná sadzba DPH vo výške 10%.

3.3.1.1 Panel A: všetky subjekty platia DPH

Suma DPH, ktorú odvádza obchodník daňovému úradu, je jednoducho rozdiel medzi daňou, ktorú dostane za svoje predaje a daňou, ktorú zaplatí za svoje nákupy. Prvotný

výrobca nemá žiadne nákupy, je teda na začiatku produkčno-distribučnej siete. Výsledkom jeho výroby je hodnota tovaru, ktorú predá veľkoobchodu. Hodnota tovaru (pridanej hodnoty výrobcu) je 100 a pri predaji na ňu uplatní sadzbu DPH vo výške 10%. Veľkoobchod teda zaplatí výrobcovi za tovar 110. Ten má teda daň na výstupe 10 a žiadnu daň na vstupe, do rozpočtu teda výrobca odvedie 10. Veľkoobchod pridá do hodnoty tovaru pridanú hodnotu tiež 100 a predá ju maloobchodu. Cena tovaru bez DPH je 200 (pridaná hodnota výrobcu a veľkoobchodu), čo je pri 10% sadzbe výška DPH 20. Na výstupe má teda veľkoobchod DPH 20, na vstupe 10 (čo zaplatil výrobcovi), celkovo teda odvedie do rozpočtu rozdiel vo výške 10. Nakoniec maloobchod tiež pridá hodnotu tovaru 100 a predá tovar konečnému spotrebiteľovi za 330 (300 cena bez DPH a 30 DPH). Maloobchod má daň na výstupe 30 a na vstupe 20, rozdiel 10 teda odvedie do rozpočtu. Konečný spotrebiteľ teda zaplatil cenu tovaru vrátane DPH a keďže je spotrebiteľ a nie je platiteľom DPH, neodpočítava si žiadnu daň na vstupe.

Je dôležité si uvedomiť, že len konečný spotrebiteľ tovaru je ten, koho v skutočnosti DPH zaťažuje. Všetky ostatné subjekty v produkčno-distribučnej sieti slúžia len pre inkaso a odvod do rozpočtu. Ten, kto odvádza DPH do rozpočtu, sú teda výrobcovia a obchodníci, zaťaženie je však na pleciach spotrebiteľov.

3.3.1.2 Panel B: maloobchod s nulovou sadzbou DPH

Ak subjekt uplatňuje nulovú sadzbu DPH, znamená to, že tovar predáva bez DPH (resp. s „nulovou sadzbou“), ale má možnosť žiadať o vrátenie dane, ktorú zaplatil pri svojich nákupoch (vstupoch). V paneli B je ukázaný príklad, keď je zdaňovaný nulovou sadzbou maloobchod. Ten zaplatil DPH na vstupe 20, na výstupe pri predaji tovaru konečnému spotrebiteľovi DPH neúčtuje, má preto nárok na vrátenie celej dane na vstupe 20. Konečný spotrebiteľ teda nakúpil tovar v hodnote 300, zaplatil teda len za pridanú hodnotu výrobku, neplatil žiadnu DPH.

Tento príklad z panelu B má tri veľmi dôležité implikácie. Po prvé, pri porovnaní s panelom A vidno, že hoci všetky subjekty priebežne odvádzajú DPH do rozpočtu, definitívne ostanú peniaze z DPH v rozpočte až vtedy, keď kúpi daný výrobok konečný spotrebiteľ, dovtedy sa jedná len o akési „preddavky“ na DPH.

Po druhé, zaťaženie obchodníka nulovou sadzbou DPH efektívne odstráni daňový element zo všetkých transakcií, ktoré sa uskutočnili pred týmto obchodníkom v produkčno-distribučnej sieti. Ak sa DPH potom uplatňuje na konci tejto siete, teda u maloobchodu, tovar sa predáva bez DPH. Je zrejmé, že takýto tovar je relatívne cenovo zvýhodnený oproti iným tovarom, ktoré v cene obsahujú DPH. V krajinách sa uplatňuje väčšinou v prípade sociálne citlivých alebo z iného dôvodu preferovaných tovarov, ako napr. potraviny alebo knihy. Zároveň je zrejmé, že je to nákladné z pohľadu rozpočtu, pretože z tejto spotreby neplynie DPH. Z týchto dôvodov sa nulová sadzba uplatňuje len v niekoľko málo krajinách EÚ. Okrem fiškálneho hľadiska v neprospech existencie nulovej sadzby hovorí aj ekonómia. Základná poučka daňovej politiky znie, že daňový systém nedeformuje ekonomické prostredie vtedy, keď miera ziskovosti aktivít pred zdanením sa rovná miere ziskovosti po zdanení. Nulová sadzba DPH, ale aj rôzne sadzby DPH (základná, znížená a pod.) deformujú cenový systém a teda aj relatívne ceny, ktoré sú základom pre rozhodovanie subjektov v ekonomike.

Po tretie, z fiškálneho hľadiska je veľmi dôležitá tá vlastnosť metódy výpočtu DPH cez faktúry a odpočty, ktorá spôsobuje, že v prípade existencie viacerých sadzieb DPH je

efektívnou sadzbou tá, ktorá je na konci produkčno-distribučnej siete. Znamená to, že pridaná hodnota celého tovaru je zdanená vždy len sadzbou, ktorá sa účtuje konečnému spotrebiteľovi bez ohľadu na to, aké sadzby boli účtované v predchádzajúcich úrovniach produkčno-distribučnej siete. Typickým príkladom sú napríklad potraviny, na ktoré sa väčšinou vzťahuje znížená sadzba (ak existuje). Celá hodnota potravín je zaťažaná nižšou sadzbou, hoci pri ich výrobe sa do nich premietala aj pridaná hodnota tovarov, ktoré sú zdaňované základnou sadzbou (energie a pod.)

3.3.1.3 Panel C: Maloobchod je oslobodený od platenia DPH

Podobne ako v prípade z panela B, obchodník, ktorý je oslobodený od platenia DPH, neúčtuje DPH na svoje predaje, avšak rozdielom je, že takýto obchodník je mimo systému DPH a preto ani nemá právo žiadať o vrátenie DPH, ktorú zaplatil za svoje nákupy.

Inými slovami, keď je oslobodený posledný článok produkčno-distribučnej siete (maloobchod), jeho pridaná hodnota v tovare nie je zdanená, avšak všetky predchádzajúce pridané hodnoty (výrobca, veľkoobchod) sú. V príklade v paneli C vidno, že celková cena tovaru pre spotrebiteľa v takomto prípade je 320, z toho 20 je DPH.

Implikácií tohto príkladu je tiež niekoľko. Je zrejmé, že oslobodenie od platenia DPH je z pohľadu príjmov rozpočtu prijateľnejšie ako uplatňovanie nulovej sadzby. Z tohto dôvodu sa v krajinách využíva oveľa častejšie, prakticky neexistuje krajina s DPH, ktorá by nemala oslobodené sektory. Dôvodom však nie je len sociálna politika štátu ale aj fakt, že niektoré sektory, ako finančníctvo a poisťovníctvo je veľmi obtiažne zdaňovať pod systémom DPH, preto sú takmer vždy oslobodené. Najmä v rozvojových krajinách je napríklad z pohľadu administratívy nedosiahnuteľné zdaňovať veľkoobchod a maloobchod, preto bývajú tiež oslobodené.

V druhej časti materiálu o hlavných zmenách v legislatíve bolo spomínané, že od mája 2004 prišlo k podstatnejšej redukcii počtu oslobodených sektorov, napr. predaj liekov v lekárňach. Znamená to, že tieto sektory už sú platiteľmi dane a že na lieky je účtovaná DPH, jedná sa teda o zvýšenie celkového daňového zaťaženia spotreby domácností za DPH. Je dôležité si však uvedomiť, že až k takému zásadnému zvýšeniu zaťaženia neprišlo, to znamená, že ani príjmy rozpočtu sa výrazne nezvýšia. Je tomu tak preto, že od mája je zdaňovaná navyiac len pridaná hodnota lekární, z ich nákupov plynula DPH do rozpočtu aj pred tým, hoci kupujúci nevidel v cene lieku samostatne DPH.

3.3.1.4 Panel D: Veľkoobchod je oslobodený od platenia DPH

Tento príklad slúži na ilustráciu toho, že pri metóde DPH cez faktúry a odpočty, ak je oslobodený od platenia DPH obchodník, ktorý sa nachádza kdekoľvek pred úrovňou maloobchodu v produkčno-distribučnej sieti, má to výrazne iný dopad na cenu pre spotrebiteľa a výnos DPH, ako keď je oslobodený maloobchod.

V príklade, keď veľkoobchod nakúpi od výrobcu tovar za 110 (100 pridaná hodnota a 10 DPH, ktorú účtuje výrobca), nemôže si odpočítať daň na vstupe pretože nie je platiteľ DPH. Výrobca odvedie do rozpočtu DPH vo výške 10. Veľkoobchod pridá svoju pridanú hodnotu do ceny tovaru a predá ho maloobchodu za 210. Ten, hoci je platiteľom DPH, si nemôže odpočítať žiadnu daň na vstupe, pretože tovar nakúpil od subjektu, ktorý je oslobodený od platenia DPH, preto cena 210 v sebe DPH explicitne neobsahuje. Maloobchod pridá svoju pridanú hodnotu do cena výrobku a aplikuje na ňu DPH, keďže je platiteľom. 10% zo sumy

310 je 31, takže celková cena tovaru pre spotrebiteľa je 341, pričom z nej je 300 pridaná hodnota a 41 DPH (10 odviezol výrobca a 31 maloobchod).

Z uvedeného vyplýva, že pretrhnutie reťaze odpočtov DPH v rámci produkčno-distribučnej siete nielenže spôsobuje, že pridaná hodnota oslobodeného subjektu bude plne zdanená na nasledujúcej úrovni siete, ale navyše spôsobuje, že pridaná hodnota subjektu pred oslobodeným subjektom v sieti bude zdanená dvakrát, dokonca raz aj jeho účtovaná DPH, výsledkom je teda dvojité zdanenie. K cene tovaru 341 sa dá teda dostať aj nasledujúcim výpočtom. Jedenkrát je zdanená pridaná hodnota všetkých subjektov, teda 10% z 300 je 30. K tomu treba prirátať ešte jedno zdanenie pridanej hodnoty i DPH výrobcu, teda 10% zo 110, čo je 11. Cena tovaru s DPH je teda $300 + 30 + 11$, čo je 341.

Implikácie príkladu z panelu D sú nasledovné. Rôzne režimy DPH vedú pri rovnakej pridanej hodnote v tovaroch k rôznym konečným cenám tovarov pre spotrebiteľa, čo je spôsobené rôznym výnosom DPH do rozpočtu. Najlacnejší je tovar pre spotrebiteľa, keď finálny predajca je zaťažený nulovou sadzbou DPH (panel B - cena 300). Druhé najlacnejšie riešenie pre spotrebiteľa je, keď finálny predajca je oslobodený od platenia DPH (panel C - cena 320). Drahší variant je prípad, keď všetky subjekty sú platiteľmi DPH (panel A - cena 330). Na prvý pohľad prekvapivo pôsobí fakt, že najdrahšie vyjde spotrebiteľa tovar v prípade, keď je oslobodený od platenia DPH iný subjekt v produkčno-distribučnej sieti, ako je finálny predajca (panel D - cena 341).

Netreba hlboké znalosti ekonómie na pochopenie toho, že pri rovnakej pridanej hodnote tovaru je pre spotrebiteľa rozhodujúca cena tovaru. Jednotlivé režimy DPH preto majú podstatné implikácie na konkurencieschopnosť subjektov na trhu. V praxi to znamená, že subjekty v rámci možnosti oslobodenia sa správajú nasledovne. Aj keby bola daná subjektu možnosť oslobodenia od platenia DPH, zriedkakedy možno nájsť takýto subjekt uprostred produkčno-distribučnej siete, pretože výsledkom je najvyššia cena pre spotrebiteľa. To samozrejme znižuje ochotu dodávateľov a odberateľov obchodovať s takýmto subjektom.

Ekonomické zdôvodnenie existencie minimálneho prahu pre registráciu podnikateľa za platiteľa DPH (pozri časť o zmenách legislatívy) tiež vyplýva z týchto súvislostí. Byť platiteľom DPH znamená relatívne vysoké administratívne náklady na strane štátu i podnikateľa. Na strane štátu sú náklady daňovej správy, keď daňové úrady musia viesť evidenciu o každej zdaniteľnej osobe (je mu pridelené daňové identifikačné číslo - DIČ), kontrolovať správnosť daňových priznaní a zaplatenie dane. Na strane podnikateľa sú to tiež náklady spojené s registráciou a vedením evidencie. Preto prakticky vo všetkých štátoch existuje istý prah obratu podnikateľa za obdobie, až po prekonalí ktorého vzniká pre subjekt povinnosť registrácie. Dôležité je to, že štát pri tom neprichádza o veľké peniaze. Takéto subjekty bývajú totiž spravidla na konci produkčno-distribučnej siete a DPH sa neodvádza len z ich pridanej hodnoty, pričom o DPH z ich nákupov (vstupov) štát nepríde. Kritérium ročného obratu potom zabezpečuje, že zdaneniu sa vyhnú naozaj len subjekty, ktoré by k príjmom z DPH do rozpočtu prispeli len minimálne, pričom administratívne náklady by mohli prevýšiť ich celkový odvod.

3.3.2 Metóda celkových rozdielov

Pri metóde výpočtu DPH pomocou celkových rozdielov každý obchodník odvádza DPH do rozpočtu tak, že aplikuje sadzbu DPH na rozdiel medzi svojimi celkovými predajmi (ktoré obsahujú DPH) a celkovými nákupmi (ktoré tiež obsahujú DPH). Z toho vyplýva, že oproti

metóde faktúr a odpočtov, uplatňovanie tejto metódy si nevyžaduje explicitné uvedenie sumy DPH na faktúre.

Ako bolo spomínané, obe metódy majú svoje výhody a nevýhody pri existencii viacerých sadzieb DPH a oslobodených sektorov. Platí, že jedna metóda dokáže eliminovať slabinu druhej metódy (v tom spočíva jej výhoda), pričom vlastná jej ostáva. V praxi sa preto uplatňuje metóda, ktorá viac vyhovuje legislatíve danej krajiny. Slabinou metódy faktúr a odpočtov je vznik dvojitého zdanenia v prípade, že sa subjekt nachádza na skoršej úrovni v produkčno-distribučnej sieti, ako je finálny predaj spotrebiteľovi. To je jav, ktorý vlastne popiera výhodu a podstatu DPH. Vrodenou slabinou metódy celkových rozdielov je zasa to, že si nedokáže poradiť s existenciou viacerých sadzieb DPH, čo vlastne vylučuje možnosť uplatňovania tejto metódy. Keďže väčšina štátov má viacero sadzieb DPH a oslobodené sektory bývajú väčšinou sektory, ktoré sú na konci produkčno-distribučnej siete, je prirodzené, že vo svete prevláda metóda faktúr a odpočtov.

4. Odhad základne DPH

V predchádzajúcich častiach sme sa snažili objasniť základné princípy fungovania DPH. Doplnili sme to základným prehľadom legislatívnych zmien, ktoré mali alebo mohli mať podstatný vplyv na výnos DPH. V tejto časti prezentujeme analytický a prognostický rámec, ktorý je založený na kombinácii týchto vedomostí a dostupných štatistických údajov.

Podobne ako u všetkých ostatných daní, pointa prognózovania DPH spočíva v identifikácii daňovej základne a vo voľbe metódy, akou túto základňu prognózovať. Prvý krok je popísaný v tejto časti. Existujú niekoľko možností ako odhadnúť základňu⁹. Dá sa **priamo odhadovať** spotrebu, medzispotrebu a investície z národných účtov (napríklad pri zdroji založenej na DPH je uplatnený tento postup). Druhou alternatívou je **nepriamy postup**, ktorý je bližšie popísaný nižšie. Vychádza z princípu, že niekedy je ťažšie odhadovať spotrebu a preto vychádza z HDP a postupne odpočítava nezdanené časti. Treťou možnosťou je pozrieť sa do detailných input-output tabuliek a využiť **sektorovú znalosť** z ekonomiky. V súčasnosti sa na prognózovanie používa predovšetkým prvý a tretí postup.

V nasledujúcich častiach tejto kapitoly bude popísaný odhad základne DPH podľa druhej metódy. Popis sleduje logickú postupnosť krokov od HDP až k základni DPH tak, ako je zobrazené v nasledujúcej tabuľke. Stĺpec napravo informuje, ako sú jednotlivé úpravy relevantné z pohľadu systému DPH, ktorý sa uplatňuje na Slovensku. Okrem jednej úpravy v oblasti poľnohospodárstva treba brať do úvahy všetky ostatné kroky pre správny odhad základne DPH na Slovensku.

⁹ Vždy ide len o odhad, nakoľko presnú základňu nepoznáme. Preto sa aj výsledky týchto troch metód môžu významne líšiť.

Postup pri odhade základne DPH ¹

	Relevantnosť pre Slovensko	Dostupné údaje pre rok 2003 [mil. Sk]
<i>Východiskový bod odhadu:</i>		
HDP (bežné ceny)	Áno	1 201 196
<i>Úprava I. obchodná bilancia</i>		
1. (-) vývoz	Áno	- 803 238
2. (+) dovoz	Áno	+ 826 673
<i>Úprava II. hrubá tvorba kapitálu</i>		
1. (-) tvorba hrubého fixného kapitálu	Áno	- 308 404
2. (+) tvorba hrubého fixného kapitálu domácností	Áno	+ 51 830
3. (+) tvorba kapitálu v oslobodených sektoroch	Áno	+ 50 515
4. (+) nákupy áut	Áno	+ 10 594
5. (+) tvorba hrubého fixného kapitálu verejnej správy	Áno	+ 30 597
<i>Úprava III. výdavky vlády</i>		
(-) výdavky na mzdy a platy	Áno	- 107 662
<i>Úprava IV. oslobodené sektory, nepriame dane a stupňovitost'</i>		
1. (-) pridaná hodnota oslobodených sektorov	Áno	} + 157 441
2. (-) nepriame dane v oslobodených sektoroch	Áno	
3. (+) nákupy produkcie z oslobodených sektorov zdaňovanými sektormi	Áno	
4. (+) zdaňované vstupy v poľnohospodárstve produkujúcim pre vývoz	Nie	
<i>Úprava V. konečná súkromná spotreba</i>		
1. (-) oslobodené výdavky	Áno	- 96 184
2. (+) zdaňované vstupy v oslobodených výdavkoch	Áno	-
3a. (+) zahraničné výdavky na miestnych trhoch	Áno	+ 31 736
3b. (-) zahraničné výdavky na miestnych trhoch - refundované	Áno	- 112
4. (-) výdavky rezidentov v zahraničí	Áno	- 33 595
5. (-) vlastná výroba, imputovaná spotreba domácností a tieňová ekonomika	Áno	- 112 568
<i>Úprava VI. prah oslobodenia od platenia DPH</i>		
1. (-) predaje firmami pod prahom	Áno	- 389
2. (+) zdaňované vstupy firmami pod prahom	Áno	+ 320
<i>Úprava VII. transformácia základne a úniky vo výbere DPH</i>		
(-) transformácia základne alebo sadzby DPH	Áno	- 52 259
(-) odhadnuté úniky	Áno	- 12 472
<i>Základňa DPH</i>		834 019

¹ Postup pri odhade základne DPH predpokladá spotrebný variant DPH, princíp miesta určenia a metódu faktúr a odpočtov.

Zdroj: MMF, ŠÚ SR, IFP

Čísla v tabuľke sú orientačné, treba ich brať s rezervou, pretože väčšina z nich je odhadnutá a nie sú skutočné. Zatiaľ totiž nie sú k dispozícii detailné a vybilancované národné účty za rok 2003.

4.1 Východiskový bod: HDP v bežných cenách

Logickým východiskovým bodom pri odhade základne DPH je hrubý domáci produkt (HDP) v bežných cenách. HDP preto, lebo tento agregát reprezentuje celkovú sumu pridaných hodnôt tovarov a služieb, ktoré sa vyprodukovávajú v ekonomike. V bežných cenách

preto, lebo DPH zdaňuje tovar stanoveným percentom z jeho bežnej ceny. Znamená to, že pomer DPH na bežnej cene výrobku je v čase nemenný, ak nedochádza k zmene sadzby. Základným východiskom je teda známa identita národných účtov, ktorá definuje HDP z hľadiska jeho užitia na agregátnej úrovni, bola už spomenutá vo štvrtej časti dokumentu:

$$\text{HDP} = C + I + G_c + G_w + (X - M)$$

kde výdavky na HDP pozostávajú z finálnej spotreby domácností (C), kapitálových investícií (I), spotreby vlády, ktorá sa dá rozdeliť na výdavky na tovary a služby (G_c) a na výdavky vlády na mzdy (G_w) a nakoniec z obchodnej bilancie ako rozdielu medzi tovarmi a službami exportovanými (X) a importovanými (M).

Legitímna otázka by bola, či pri spotrebnom variante DPH na princípe miesta určenia, by nebola adekvátnejším východiskovým bodom konečná domáca spotreba. Odpoveď závisí, ako bude vidno neskôr, od rozsahu a charakteru oslobodení od platenia dane, ktoré sa uplatňujú v legislatíve konkrétnej krajiny.

4.2 Úprava I. obchodná bilancia

Keďže DPH na princípe krajiny určenia zdaňuje spotrebu na mieste, kde ku spotrebe skutočne dochádza, treba odpočítať od identity HDP obchodnú bilanciu. Vývoz preto, lebo je od DPH oslobodený a zdaní sa v krajine užitia a import preto, pretože je už na výdavkovej strane zarátaný.

Úprava I. $\text{HDP} - (X - M) = C + I + G_c + G_w$

4.3 Úprava II. hrubá tvorba kapitálu

DPH zaťažuje predovšetkým konečnú spotrebu, preto ešte treba z vyššie uvedenej identity vybrať investície. Avšak, naopak treba vrátiť späť do základne tie zložky investícií, ktoré zdanené sú. Sú to predovšetkým nákupy nových obydľí domácností (byty, domy), ktoré sú podľa metodiky národných účtov zaradené medzi investície a nie spotrebu. Taktiež investičné výdavky oslobodených sektorov patria do základne DPH, pretože tieto sektory nie sú platiteľmi DPH a preto nemajú nárok na odpočet dane na vstupe. Netreba hlavne zabúdať na investičné výdavky vlády, ktoré môžu dosahovať relatívne veľký objem (výstavba diaľnic a pod.) Z týchto investícií plynie do rozpočtu DPH hoci je zrejmé, že na rozpočet ako taký majú tieto výdavky neutrálny vplyv, pretože štát platí DPH sám sebe.

V časti o legislatíve boli spomenuté isté tovary, na ktoré si nemôže platiteľ uplatniť odpočet dane na vstupe. Stáva sa teda ich konečným konzumentom (spotrebný charakter z hľadiska DPH), hoci ich môže používať na svoju výrobnú činnosť, majú teda z ekonomického pohľadu charakter investície. Okruh týchto tovarov je pomerne úzky, jednoznačne najdôležitejšou položkou je kúpa a nájom osobných automobilov. Z ekonomického pohľadu to má logiku v tom, že je ťažké určiť pri osobných vozidlách, do akej miery sú v podnikoch používané na služobné účely a do akej miery na súkromné¹⁰. Z fiškálneho hľadiska je to jednoznačne snaha rozšíriť daňovú základňu DPH a dosiahnuť tak pri rovnakej sadzbe vyšší výnos. Nákupy osobných áut bez nároku na odpočet sa napríklad podieľali v roku 2003 na výnose DPH sumou 10,6 mld. Sk¹¹.

¹⁰ Je známa snaha podnikateľov „prerábať“ osobné vozidlá na úžitkové v snahe vyhnúť sa ich zdaneniu DPH.

¹¹ Podľa odhadu ŠÚ SR a MF SR.

Úprava II. $HDP - (X - M) - I_1 = C + G_c + G_w + I_2$

4.4 Úprava III. výdavky vlády

Všetky výdavky vlády na tovary a služby sú zdanené, štát teda platí DPH podobne ako v prípade investícií sám sebe. Avšak jedna zložka verejných výdavkov, ktorú reprezentujú mzdy a platy, nie je zdaňovaná DPH a preto ju treba vybrať zo základne DPH. V tejto súvislosti upozorňujeme na to, čo síce vyplýva z názvu dane, ale nie vždy si to ľudia uvedomujú: DPH zdaňuje pridanú hodnotu a tá v sebe obsahuje mzdy a platy ako odmenu pracovného faktora do procesu produkcie tovarov a služieb. DPH teda zdaňuje mzdy v hospodárstve s jednou výnimkou, ktorou sú mzdy vo verejnej správe.

Úprava III. $HDP - (X - M) - I_1 - G_w = C + G_c + I_2$

4.5 Úprava IV. oslobodené sektory, nepriame dane a stupňovitosť

Úpravy 1 až 3 nás priviedli k upravenej základni DPH, ktorou je konečná spotreba domácností a vlády (bez miezd) a niektoré investície, t.j. $C + G_c + I_2$. Až potiaľto je možné si vystačiť so základnými údajmi národných účtov, ktoré popisujú stranu použitia domáceho produktu. Existencia oslobodených sektorov od platenia DPH však vyžaduje použitie aj informácií o produkčnej stránke HDP. Údajovým rámcom pre túto oblasť je špeciálna časť národných účtov, tzv. input-output tabuľky.

Ako bolo popísané v časti o fungovaní DPH, pridaná hodnota oslobodených sektorov nie je zdanená DPH a preto musí byť vyňatá zo základne. V tejto súvislosti je špeciálnym prípadom sektor poľnohospodárstva. Ten býva často zo sociálnych a administratívnych dôvodov oslobodený od platenia DPH (najmä v rozvojových krajinách). Pri odrátavaní pridanej hodnoty poľnohospodárstva však treba rozlišovať medzi pridanou hodnotou určenou na vývoz a pridanou hodnotou určenou na domácu spotrebu. V prvom prípade už totiž táto pridaná hodnota bola odpočítaná v rámci úprav HDP o obchodnú bilanciu (Úprava I.). V tomto kroku preto treba odrátať zo základne DPH len pridanú hodnotu poľnohospodárstva určenú na domácu spotrebu.

Slovensko vo svojej histórii nikdy neuplatňovalo špeciálny režim DPH (oslobodenie sektora, nulová sadzba) v prípade poľnohospodárstva. Sociálna dimenzia bola zohľadnená len v zaradení prevažnej časti potravín do zníženej sadzby DPH. Zavedením jednotnej sadzby DPH sa zvýhodnenie tohto sektora akýmkoľvek spôsobom v rámci DPH skončilo.

Keďže sektorové údaje o pridanej hodnote v input-output tabuľkách sú zvyčajne v cenách výrobných faktorov, po odrátaní pridanej hodnoty oslobodených sektorov musia byť ešte odrátané im prislúchajúce nepriame (spotrebné) dane zo základne DPH, aby bola zabezpečená konverzia do trhových (bežných) cien.

V štvrtej časti o fungovaní DPH pod panelom D sme ukázali tú vlastnosť metódy faktúr a odpočtov DPH, ktorá spôsobuje za istých okolností dvojitosť (stupňovitosť) zdanenia. Kedykoľvek oslobodený subjekt predáva tovar subjektu, ktorý je platiteľom DPH (neoslobodený subjekt), v konečnom dôsledku nastane dvojité zdanenie a výsledná daň je vyššia ako v prípade, keby žiaden subjekt v danej produkčno-distribučnej sieti nebol oslobodený. Z tohto dôvodu celková hodnota (nielen pridaná hodnota) tej časti produkcie oslobodeného sektora, ktorá je predaná platiteľom DPH, musí byť pripočítaná do základne DPH.

Zaujímavou implikáciou tejto úpravy je, že teoreticky je možné, aby základňa DPH a teda aj výnos DPH boli vyššie v prípade, že v ekonomike sú sektory oslobodené od DPH a nižšie, ako keby žiadne subjekty oslobodené neboli. Túto vlastnosť metódy faktúr a odpočtov DPH však netreba mylne interpretovať, že z fiškálneho hľadiska je dobré mať oslobodené sektory, pretože vyšší výnos je v tomto prípade generovaný čisto dvojitým zdanením, čo má deformačné účinky na ekonomické prostredie.

Nakoniec treba urobiť úpravy súvisiace so stupňovitosťou zdanenia v sektore poľnohospodárstva. Keď je tento sektor oslobodený, nemôže si odrátať daň na vstupe za svoje nákupy, preto je jeho medzispotreba zdanená. Tá sa však zaráta do základne DPH len v prípade, keď tento sektor svoju produkciu vyváža. Ďalšia úprava už nie je potrebná pre medzispotrebu, ktorá je použitá pre výrobu sektora určenú na domáci trh. Je tomu tak preto, lebo úprava, ktorá znamenala zarátanie predaja celkovej produkcie oslobodeného sektora platiteľovi dane, bola urobená už vyššie v tejto časti.

4.6 Úprava V. konečná súkromná spotreba

Vyššie uvedené úpravy nás priviedli k základni DPH, ktorej podstatu tvorí konečná spotreba domácností a vlády (bez miezd), t.j. $C + G_c$. Existujú však konečné výdavky domácností, ktoré sú od DPH oslobodené. V prípade Slovenska tvoria približne 11% spotrebného koša (nájomné, poštové služby, zdravotné služby a pod.). Oslobodená spotreba preto musí byť vyňatá zo základne DPH. Avšak, z dôvodov identických ako v predchádzajúcej časti, vstupy do oslobodených tovarov pozdĺž produkčno-distribučnej siete boli zdanené DPH a preto je potrebné ich prirátat späť do základne DPH.

V tejto súvislosti sa môže zdať, že pripočítavanie (odpočítavanie) vstupov (pridaných hodnôt) je príliš veľa, začína to byť neprehľadné a hrozí riziko duplicit. Je dôležité si však uvedomiť rozdiely medzi úpravami, ktoré spôsobujú oslobodené sektory (Úprava IV.) a ktoré spôsobuje oslobodená spotreba (Úprava V.). Odhad základne DPH je jednoduchší v prípade, keď sú oslobodené sektory od platenia DPH na konci produkčno-distribučnej siete a predávajú tovary, ktorých spotreba je od DPH tiež oslobodená, pretože vtedy sú niektoré úpravy IV. a V. identické. Našťastie je to v prevažnej miere aj prípad Slovenska.

V národnom účtovníctve platí, že výdavky rezidentov (Slovákov) v zahraničí na tovary a služby sú súčasťou konečnej spotreby domácností v rámci HDP rezidentstkej krajiny (Slovenska). Naopak, výdavky nerezidentov (subjektov zo zahraničia) na území domácej ekonomiky (Slovenska) sú súčasťou spotreby domácností v rámci HDP príslušnej krajiny, z ktorej subjekt pochádza.

Z uvedeného je zrejmé, že časť konečnej spotreby domácností Slovenska je realizovaná v zahraničí a preto DPH plynie do rozpočtu príslušnej krajiny v zahraničí. Naopak, do rozpočtu Slovenska plynie DPH zo spotreby zahraničných subjektov (najčastejšie turistov) na našom území. Tieto vplyvy odhadnúť a základňu DPH od ne očistiť. Odhad sťažuje dostupnosť relevantných informácií. Istou možnosťou je napríklad použitie údajov o bilancii služieb (turistika) z bežného účtu platobnej bilancie, sú však nutné dodatočné predpoklady.

Turistika komplikuje základňu DPH ešte jedným smerom. Nestačí len odpočítať nákupy rezidentov v zahraničí a pripočítať nákupy nerezidentov na Slovensku, pretože pri nákupoch nerezidentov na území Slovenska ešte existuje možnosť v istých prípadoch a keď o to nerezidenti požiadajú, aby im bola DPH z nákupov na Slovensku vrátená (viď časť Hlavné zmeny v legislatíve). Tieto údaje sú k dispozícii. Napríklad, na Slovensku sa za rok

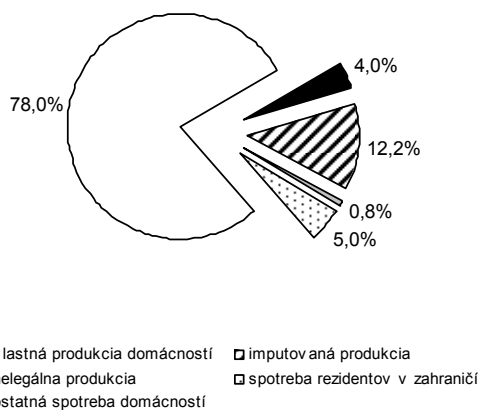
2004 zaevidovali žiadosti o vrátenie DPH zo strany turistov v celkovej výške 54,2 mil. Sk (v roku 2003 to bolo 112 mil. Sk). Treba si však uvedomiť, že Slovensko vstúpilo v máji 2004 do EÚ a táto možnosť zanikla turistom z EÚ, ostala len pre turistov z tretích krajín. Pre informáciu, v Českej republike bola táto suma za rok 2003 až 590,4 mil. Kč, čo samozrejme nesúvisí len so vstupom do EÚ, ale aj v rozdielnom prílive turistov do krajiny.

Posledným dôležitým zdrojom úprav v rámci spotrebných výdavkov sú zložky spotreby, ktoré neprechádzajú oficiálnym trhom a nie je preto na ne účtovaná DPH. Tento problém súvisí s filozofiou národných účtov a kategórie HDP, ktorá je sama o sebe dosť problematická. Býva často predmetom kontroverznej diskusie medzi ekonómami, či HDP dobre odráža životnú úroveň ľudí. Jednako však zatiaľ prevláda konsenzus v tom, že HDP zatiaľ spomedzi všetkých indikátorov najlepšie meria celkový objem tovarov a služieb, ktorý sa vyprodukuje a spotrebuje v danej ekonomike za určité obdobie. Základným informačným zdrojom pre výpočet HDP sú potom prirodzene celkové tržby v ekonomike. V rámci nich je pomerne jednoduché identifikovať transakcie, s ktorými je spojená DPH.

Nie všetky tovary a transakcie však prechádzajú oficiálnym trhom. Zároveň však sú tieto tovary predmetom spotreby domácností. Tendenciou posledných rokov v národnom účtovníctve je snaha zachytávať vo väčšej miere takúto spotrebu do oficiálneho HDP. Jednou z takýchto položiek spotreby je produkcia domácností pre vlastné použitie. Jedná sa väčšinou o pestovanie v záhrade, domáca remeselná činnosť a pod. Druhou zložkou je imputovaná produkcia domácností, väčšinou sa pod ňou myslí hypotetické nájomné, ktoré platia sami sebe vlastníci obydlí. Poslednou zložkou je tieňová ekonomika. Jedná sa najmä o konzum drog a prostitúciu. Na rozdiel od prvých dvoch položiek prichádza v tieňovej ekonomike aj k reálnym finančným transakciám, tie však neprechádzajú oficiálnym trhom a nie sú preto zachytené v systéme DPH.

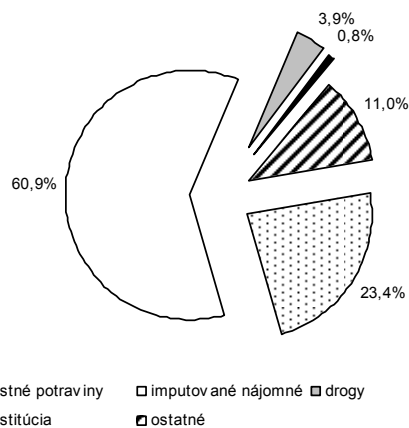
Na nasledujúcich grafoch vidieť, aký význam majú tieto položky v konečnej spotrebe domácností. Na prvom grafe vidno, že z pohľadu základne DPH je relevantných len 78% z oficiálne vykázananej konečnej spotreby domácností (údaj za rok 2003). Z položiek, ktoré neprechádzajú oficiálnym trhom na území Slovenska, je najväčšia imputovaná spotreba (12%). Slovenské domácnosti mýňajú 5% svojich výdavkov v zahraničí. Na druhom grafe je vidno relatívnu váhu týchto položiek. Jasne najväčšou oblasťou je imputované nájomné (61%), po domácky pestované potraviny majú 23,4%, drogy necelé 4%.

Konečná spotreba domácností v bežných cenách v roku 2003



Zdroj: ŠÚ SR

Imputované položky konečnej spotreby domácností v roku 2003



Zdroj: ŠÚ SR

Zaratávanie imputovanej produkcie a šedej ekonomiky do spotreby a HDP má svoje výhody i nevýhody. Výhodou je nesporne to, že tieto tovary sú predmetom spotreby a uspokojujú ľudské potreby a preto definične patria do HDP. Nevýhodou je to, že už aj tak ťažko merateľný agregát sa tým len viac komplikuje. Je ťažko získať dôveryhodné údaje za tieňovú ekonomiku a vlastnú produkciu domácností, väčšinou sa jedná o hrubé odhady. Imputované nájomné je samo o sebe dosť abstraktná záležitosť, čo vyplýva zo samotného názvu. Okrem toho, existuje pomerne jasná hranica medzi oficiálnymi a neoficiálnymi transakciami. Keď však príde reč na imputované formy spotreby, veľkosť zoznamu je často subjektívna záležitosť. Takéto údaje potom môžu výrazne skresliť samotný odhad HDP, porovnateľnosť vývoja HDP v čase i medzinárodnú porovnateľnosť. Existuje teda trade-off medzi komplexnosťou a dôveryhodnosťou údajov o HDP, snaha o prvý prístup navyše komplikuje odhad základne DPH.

4.7 Úprava VI. prah oslobodenia pre platiteľov DPH

Ako bolo spomínané v predchádzajúcej časti materiálu a v časti o legislatíve, z administratívnych dôvodov sa zvyčajne uplatňuje istý prah oslobodenia pre povinnosť registrácie subjektov za platiteľa DPH, pričom prah býva zvyčajne stanovený ako veľkosť obratu za určité obdobie. Z toho vyplýva, že celkové predaje obchodníkov, ktorí sú pod prahom registrácie, nie sú zdaňované DPH, ak nie sú dobrovoľnými platiteľmi.

Jedná sa o ekvivalentnú úpravu základne DPH ako u oslobodených sektoroch, len pokým oslobodené sektory sú taxatívne vymenované v zákone o DPH, pre malé podniky je stanovený len prah registrácie ako kritérium. Zo základne DPH treba preto odrátať celkové predaje subjektov pod prahom registrácie a prirátať späť ich celkové zdanené nákupy. Výsledkom je, že zo základne DPH vypadne ich pridaná hodnota.

4.8 Úprava VII. transformácia základne a úniky vo výbere DPH

Úpravami 1-7 je možné prejsť od HDP v bežných cenách až k základni DPH. Podstatou je očistenie HDP od obchodnej bilancie, niektorých investícií a výdavkov vlády na mzdy. Výsledkom týchto úprav je konečná spotreba tovarov a služieb ako základ pre zdanenie nepriamymi daňami. Ďalšie úpravy sú nutné v dôsledku existencie oslobodených sektorov, oslobodených tovarov a vracania DPH nerezidentom. Túto skupinu úprav možno nazvať legislatívne. Tá spôsobuje, že sa do základne DPH okrem konečnej spotreby dostane aj časť medzispotreby v ekonomike. Posledná skupina úprav (štatistická) je nutná z dôvodu, že v národných účtoch sú v rámci konečnej spotreby rôzne imputované položky a položky, ktoré neprechádzajú oficiálnym trhom. Nakoniec, v prípadoch, keď je to opodstatnené, treba očistiť základňu DPH o ostatné nepriame (spotrebné) dane. DPH sa totiž ráta ako:

(cena tovaru bez DPH + spotrebná daň) * sadzba DPH

Týmito úpravami je teda možné dospieť k základni DPH. Pri výpočte samotnej DPH je však potrebné vziať do úvahy dve veci. Po prvé, v prípade existencie viacerých sadzieb je nutné adekvátne aplikovať jednotlivé sadzby na jednotlivé (čiastkové) základne DPH. Po druhé, je nutné myslieť na to, že národné účty udávajú zvyčajne súkromnú spotrebu v hrubých cenách, čo znamená, že spotreba už v sebe obsahuje DPH. Z tohto dôvodu je nutné pred pre násobením základne sadzbou DPH upraviť buď samotnú základňu alebo sadzbu. Ak si

zvolíme druhý postup, je treba prenásobiť neupravenú základňu DPH (vrátane DPH) upravenou, tzv. hrubou (efektívnou) sadzbou DPH:

$$\text{hrubá sadzba DPH} = \frac{\text{čistá sadzba DPH}}{1 + \text{čistá sadzba DPH}}$$

kde čistá sadzba DPH je legislatívna sadzba. Napríklad, ak je legislatívna 19%, tak hrubá sadzba je približne 16% ($0,19/(1+0,19) * 100\%$). Pre kontrolu, ak je cena tovaru DPH 100 a DPH 19 ($100 * 0,19$), znamená to, že cena tovaru vrátane DPH je 119 ($100+19$). Ak prenásobíme cenu tovaru vrátane DPH hrubou sadzbou DPH, dostaneme identickú sumu DPH vo výške 19 ($119 * 0,16$).

Týmto spôsobom možno vyrátať ex-post „hypotetickú“ DPH. To je taká DPH, ktorá vyplýva zo skutočných údajov o štruktúre ekonomiky a legislatívy. Keď sa porovná táto hodnota so skutočným plnením DPH, vznikne pravdepodobne rozdiel, ktorý môže mať tri príčiny a treba ho preto správne interpretovať.

Prvou príčinou rozdielu môže byť fakt, že národné účty sú zostavované na akruálnej báze, teda zachytávajú ekonomické transakcie v čase vzniku a nie v čase skutočnej finančnej úhrady. Základňa DPH je preto v tomto prípade tiež na akruálnej DPH. Ak sa potom takto vypočítaná DPH porovná so skutočnou DPH do rozpočtu na hotovostnej báze, vznikne časový nesúlad, inými slovami porovnávajú sa hrušky s jablkami. Tento problém samozrejme neexistuje, ak sa vypočítaná DPH porovnáva so skutočnou akruálnou DPH, čo je prípad tohto materiálu.

Druhou príčinou odchýlky môže byť spoľahlivosť národných účtov a správna špecifikácia základne. Je evidentné, že ak národné účty a zvlášť input-output tabuľky verne nezobrazujú skutočné transakcie v ekonomike na agregátnej úrovni, nemôže byť výpočet hypotetickej DPH správny. Podobne je to so zachytením legislatívnych ustanovení v samotnom modeli základne DPH (oslobodené sektory a pod.)

Treťou, reziduálnou príčinou môže byť miera daňových únikov v ekonomike. Tento postup sa vo svete najčastejšie využíva pri odhade daňových únikov za DPH, o čom podrobnejšie píšeme v siedmej časti materiálu. Hlavne z tohto dôvodu je kľúčová kvalita a spoľahlivosť štatistických údajov pre posúdenie miery daňových únikov, pretože zamieňanie si druhej a tretej príčiny môže viesť k mylnej interpretácii.

5. Prognózovanie DPH

V podstate sú tri prístupy k prognózovaniu výnosu dane z pridanej hodnoty. Všeobecný, sektorový a prístup na základe input-output tabuliek. Prvý prístup využíva údaje z národných účtov na odhad základne DPH s úpravou pre tovary a služby oslobodené od DPH a zdaňované zníženou sadzbou DPH. V nemennom politickom prostredí je tento prístup jednoduchý a schopný vygenerovať prognózy, ale jeho nedostatkom ostáva nemožnosť kvantifikácie efektov politických zmien. Druhý prístup zahŕňa (dáva) spolu pridanú hodnotu z každého sektora ekonomiky, pričom je očistená od vývozu a dovozu v sektore, tvorby hrubého fixného kapitálu a od nezdaňovaných sektorov. Tento prístup poskytuje odhad sektorových vplyvov na DPH, ale je veľmi náročný na vstupné dáta zo sektorov. Tretí prístup pri prognózovaní DPH na základe input-output tabuliek je podrobnejšie popísaný v kapitole 5.2.

5.1. EDS – efektívna daňová sadzba

Jedným z možných prístupov prognózovania výnosu DPH je prístup založený na efektívnej daňovej sadzbe. Je to makroekonomický prístup, kde sa predpokladá, že daňová základňa rastie v súlade s rastom nominálnej konečnej spotreby. Priemerná efektívna daňová sadzba sa uplatňuje na odhad makroeconomickej základne DPH, ktorú tvorí konečná spotreba domácností, medzispotreba všeobecnej vlády a tvorba hrubého fixného kapitálu všeobecnej vlády a tým sa získa prognóza výnosu DPH:

$$\text{VATR}_t = \text{FC} * \text{EVAT}_t$$

kde FC je konečná spotreba, t.j. makroekonomická aproximácia základne DPH, VATR predstavuje príjmy DPH a EVAT je efektívna sadzba DPH.

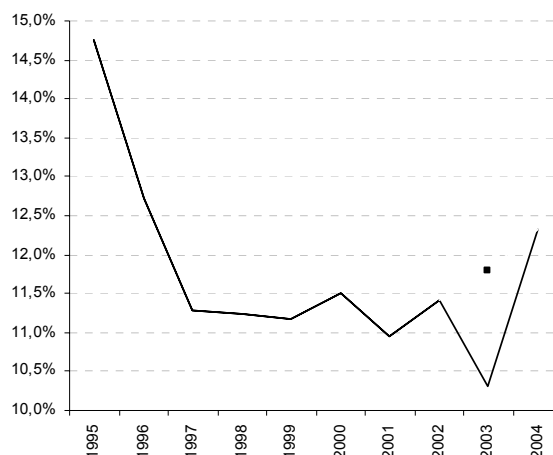
Tento prístup nepriamo predpokladá jednotkovú elasticitu medzi daňovou základňou a jej vysvetľujúcou premennou (konečná spotreba) a tiež medzi daňovou základňou a daňovými príjmami.

Pri tomto prístupe sa vynárajú koncepčné problémy. Prvý, model implicitne predpokladá, že oslobodené sektory a tiež sektory, kde sú použité rôzne sadzby DPH, rastú rovnako. Druhý problém sa vzťahuje na efektívnu sadzbu. Ak sa nemení daňová politika, efektívna daňová sadzba môže byť jednoznačná, ale ak sa zavedú zmeny v daňovej politike, efektívna sadzba sa v prognózovanom období ťažko určuje. Zníženie zákonnej sadzby o 1 percentuálny bod nezodpovedá rovnakému poklesu efektívnej sadzby DPH. Tento problém sa dá prekonať použitím percentuálnych zmien v daňovej sadzbe.

Efektívna daňová sadzba teda súvisí s vývojom ekonomiky a legislatívy. Vývoj odhadovanej makroeconomickej základne DPH (konečná spotreba domácností tvorí približne 85 %, medzispotreba všeobecnej vlády asi 10% a tvorba hrubého fixného kapitálu všeobecnej vlády s približne 5 %-ami) bol v minulom období nejednoznačný. Najvyšší medzročný rast zaznamenala v rokoch 1996, 1997 a 2001, čo boli predvolebné roky a roky, kedy sa nemenili ani sadzby DPH, okrem roku 1996, kedy sa znížila základná sadzba. V týchto rokoch preto efektívna daňová sadzba klesala, súviselo to s makroekonomickým prostredím. V roku 2003 tiež síce efektívna daňová sadzba poklesla, ale to súviselo so zmenami v legislatíve DPH, keď celkový negatívny efekt zo zavedenia novej úpravy uplatňovania nadmerných odpočtov bol vyčíslený na asi 12 mld. Sk. Tento efekt je na nasledujúcom grafe vyznačený ako štvorček, t.j. ak by nenastala v legislatíve táto zmena, efektívna daňová sadzba by sa vyvíjala viac v súlade s makroekonomickým vývojom a zmenou zákonných sadzieb DPH.

Efektívna daňová sadzba

	Akruálna DPH [mil. Sk]	Základňa [mil. Sk]	Efektívna daňová sadzba [%]
1995	52 927	358 432	14,8
1996	53 354	419 705	12,7
1997	53 634	475 509	11,3
1998	57 831	514 230	11,2
1999	62 097	556 150	11,2
2000	70 494	612 887	11,5
2001	74 767	682 997	10,9
2002	83 215	728 527	11,4
2003	80 654	783 009	10,3
2004	104 859	850 188	12,3

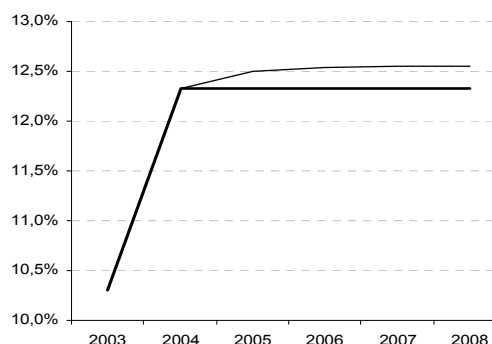


Zdroj: ŠÚ SR, MF SR, výpočty IFP

Použitie efektívnych daňových sadzieb na prognózovanie výnosu DPH do rozpočtu je vhodné len vtedy, ak sa v prognózovanom období nepredpokladajú legislatívne zmeny týkajúce sa DPH. Vtedy sa zafixuje posledná efektívna daňová sadzba, ktorá je známa a aplikuje sa na prognózovanú makroekonomickú základňu dane. V nasledujúcej tabuľke a grafe je aktuálna prognóza IFP na roky 2005 až 2008.

Prognóza DPH na roky 2005 až 2008

	Akruálna DPH [mil. Sk]	Základňa [mil. Sk]
2003	80 654	783 009
2004	104 859	850 188
2005P	113 712	921 974
2006P	121 534	985 389
2007P	128 812	1 044 398
2008P	136 668	1 108 096



Zdroj: výpočty IFP

Ako uvidíme neskôr, v číslach prognózy získanej pomocou efektívnej daňovej sadzby a číslach prognózy získanej z input-output modelu nie je zásadný rozdiel, čo dokumentuje aj tenkou čiarou nakreslená efektívna daňová sadzba, vyrátaná z prognózy DPH získanej pomocou input-output modelu.

5.2. Input-output model

Input-output prístup, kde základňa DPH je odhadnutá pomocou zhrnutia detailných informácií o domácej spotrebe, pričom sú vyčlenené tovary a služby zdaňované nulovou sadzbou dane alebo zníženou sadzbou dane, používa input-output tabuľky na odhad príspevku k základni DPH z oslobodených sektorov na zachytenie stupňovitého efektu. Tento prístup je účinný na zachytenie vplyvu rôznych daňových zmien na príjmy, rovnako

aj na odhad cenových dopadov iných zmien v legislatíve DPH. Okrem toho, odhadnutá základňa DPH môže byť relatívne jednoducho využívaná v makroekonomickom prognózovaní.

Ako z názvu vyplýva, model pracuje s input-output tabuľkami pre konštrukciu základne DPH. V modeli sú však použité aj údaje z národných účtov a rôzne štatistiky. Model popísaný v tomto materiáli je založený na input-output tabuľkách za rok 2000.

Prvým krokom pri tvorbe modelu bolo určenie všetkých výdavkov vo všetkých sektoroch, vrátane výdavkov domácností, vládnych výdavkov, vládnej medzispotreby a kapitálových výdavkov. Zdaniteľná časť každej výdavkovej kategórie závisí od daňovej legislatívy a keď sektory sú oslobodené od DPH, zvláštnu pozornosť si vyžaduje zarátanie medzispotreby a kapitálových výdavkov firiem produkujúcich tovary a služby v takomto sektore (bežne sú medzispotreba a kapitálové výdavky daňovo odpočítateľné). Napríklad, finančné služby sú oslobodené od DPH, tak podiel zdanenia konečnej spotreby finančných služieb je nula. Keďže však oslobodené sektory si nemôžu odpočítať DPH na vstupoch alebo investíciách, podiel zdanenia medzispotreby a kapitálových výdavkov je jedna.

Rovnicu výnosu DPH môžeme napísať nasledovne:

$$VATR^* = \sum_j \alpha_j VAT_j FC_j + \sum_j (1 - \alpha_j) VAT_j (IC_j + K_j)$$

kde $VATR^*$ je potenciálny výnos DPH, α_j je podiel zdanenia daňou z pridanej hodnoty výrobku v sektore j ¹², VAT_j predstavuje sadzbu DPH uplatňovanú v sektore j , FC_j je konečná spotreba (bez dane) výrobkov v sektore j ¹³, IC_j sú výdavky na medzispotrebu (bez dane) potrebné na produkciu výrobkov v sektore j , K_j sú kapitálové výdavky (bez dane) firiem produkujúcich výrobky v sektore j .

Do odhadu výnosov z DPH podľa vyššie uvedenej rovnice je potrebné zakomponovať do modelu legislatívu týkajúcu sa dane z pridanej hodnoty a tiež odhad „compliance rate“¹⁴. Napriek tomu táto rovnica načrtáva hlavnú ideu input-output prístupu k modelovaniu výnosov DPH.

Požiadavky na dáta, okrem informácií o legislatíve týkajúcej sa dane z pridanej hodnoty, môžeme pre input-output model rozdeliť do dvoch kategórií: input-output tabuľky a všeobecné makroekonomické dáta. Pre východzí rok modelu, rok 2001, boli použité input-output tabuľky za rok 2000 a tabuľky dodávok a použitia za rok 2001. Výpočet základne bol prevzatý z publikácie (15).

Medzi všeobecné makroekonomické dáta potrebné na aktualizáciu modelu pre rok 2003 patria údaje o konečnej spotrebe domácností, o čistých peňažných výdavkoch domácností, o počte obyvateľov, o výdavkoch vlády na medzispotrebu a investície, o hrubom domácom produkte podľa odvetví a o rozdelení tvorby hrubého fixného kapitálu podľa sektorov, klasifikácie produkcie a podľa odvetví.

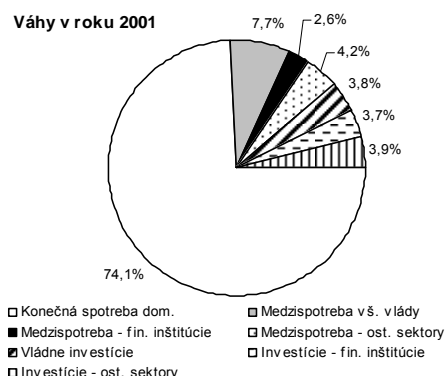
¹² Keď 20 % výrobkov v sektore j je predmetom zdanenia DPH (a potom 80 % je oslobodených od zdanenia DPH), potom α sa rovná 0,2 a 20 % sektora je zdaňovaných klasicky a 80 % ako oslobodený sektor.

¹³ Konečná spotreba korešponduje so spotrebou domácností, pretože sektor neziskových inštitúcií slúžiacich domácnostiam nie je namodelovaný. Iba medzispotreba vlády je namodelovaná, t.j. so spotrebou vlády sa uvažuje ako s oslobodeným sektorom.

¹⁴ Tá hovorí o vzťahu medzi „teoretickým“ a skutočným výnosom z DPH.

V nasledujúcej tabuľke je uvedená prognóza základne DPH, na základe ktorej model vypočíta výnos aktuálnej DPH na prognózované roky.

Predpokladaný vývoj základne DPH				
[medziročný rast v %]	2005	2006	2007	2008
Konečná spotreba domácností	8,6	7,0	6,5	6,5
Medzispotreba všeobecnej vlády	8,9	8,6	2,4	3,0
Medzispotreba – finančné inštitúcie	8,3	6,9	7,6	7,4
Medzispotreba – ostatné oslobodené sektory	8,3	6,9	7,6	7,4
Vládne investície	4,5	1,0	0,5	1,8
Investície – finančné inštitúcie	13,1	10,8	7,0	6,0
Investície – ostatné oslobodené sektory	13,1	10,8	7,0	6,0

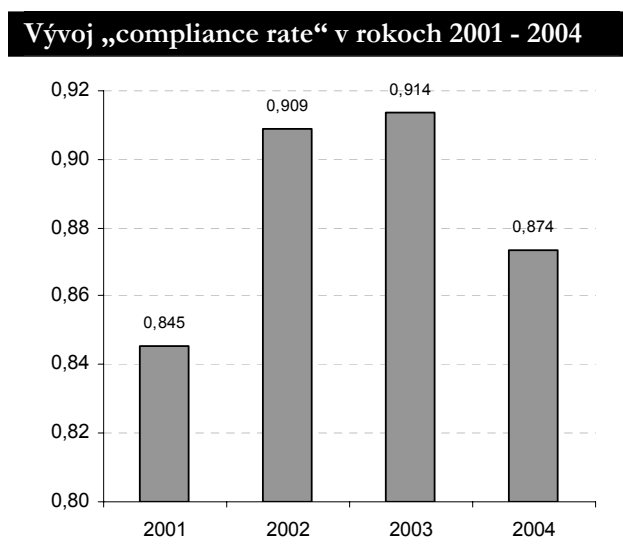


Zdroj: ŠÚ SR, IFP

Najvýznamnejšiu časť základne tvorí konečná spotreba domácností, v roku 2001 74 %. Postupne sa jej podiel mierne zvýši, predpokladá sa, že v roku 2008 sa bude na základni DPH podieľať 76 %-ami.

V modeli je každý sektor, ktorý je časťou základne DPH, rozdelený na jednotlivé komodity, ktoré sa v tomto sektore spotrebúvajú, resp. investujú. Pre prognózované roky medziročne rastú podľa čísel uvedených v tabuľke vyššie. Z týchto hodnôt – cien tovarov a služieb vrátane DPH – model vyráta samotnú DPH. Pri každej komodite, resp. službe je uvedené, aká časť sa zdaňuje základnou sadzbou DPH, aká časť zníženou sadzbou alebo či je komodita alebo služba od dane oslobodená.

Dôležitým prvkom v modeli je „compliance rate“, t.j. miera, ktorá vyrovná odhadnutú úroveň výnosu DPH na skutočnú úroveň. V rokoch 2001 až 2004 mala nasledovný priebeh.



Zdroj: výpočty IFP

Táto miera ukazuje, na koľko % sa skutočne naplnil v konkrétnom roku výnos, ktorý vyráta model. V roku 2003 je do modelu zakomponovaný aj výpadok z titulu nadmerných odpočtov. V roku 2004 „compliance rate“ klesla, teda skutočná aktuálna DPH bola nižšia než

odhadol model, čo súvisí tiež s určitým výpadkom, ktorý nastal pravdepodobne po vstupe SR do EÚ.

Prognóza je teda nastavená tak, že na nasledujúce roky sa „compliance rate“ nemení a je totožná s poslednou známou „compliance rate“. Pri predpokladanom raste základne a pri zachovaní platnej legislatívy je prognóza nasledovná.

Prognóza aktuálnej DPH na základe input-output modelu [mil. Sk]				
2004	2005P	2006P	2007P	2008P
104 859	115 280	123 520	131 048	139 032

Zdroj: výpočty IFP

Tieto čísla sú len o málo vyššie ako čísla získané pomocou efektívnej daňovej sadzby, v roku 2005 je rozdiel 1,6 mld. Sk a v roku 2008 2,4 mld. Sk. S input-output modelom sa dajú robiť rôzne simulácie zmien sadzieb DPH, čo systém efektívnej daňovej sadzby neumožňuje.

5.3 Krátkodobé odhady

Osobitnou časťou pri prognózovaní DPH je odhad výnosu na najbližšie mesiace. Na takéto odhady používa IFP mesačné údaje z Daňového riaditeľstva SR (DR SR) a to údaje o hotovostných tokoch DPH a údaje z agregovaných daňových priznaní. Údaje o hotovostnom plnení sú k dispozícii v nasledovnej štruktúre:

DPH - daňové úrady - výber daní
- uplatnený nárok na odpočet
- splátky daní z minulých rokov
- colné úrady

Tieto údaje sme sa pokúsili vysvetliť (nahradiť) údajmi z daňových priznaní. Použili sme nasledovné riadky daňového priznania k DPH:

riadok č. 29 – vlastná daňová povinnosť (VDP),

riadok č. 30 – nadmerný odpočet,

riadok č. 31 – nadmerný odpočet odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti podľa § 79 zákona.

Vzájomným poprepájaním týchto údajov získame informácie o približnom hotovostnom plnení DPH na nasledujúci mesiac. Výber DPH na daňových úradoch je prvý bod, ktorý treba vysvetliť pomocou dát z daňových priznaní. Je to suma, ktorá príde do rozpočtu, ktorú podnikatelia zaplatia v tom ktorom mesiaci, napr. v marci. Túto sumu však priznali v daňových priznaniach za zdaňovacie obdobie február. Čiže podnikateľ podá daňové priznanie do 25 dní od skončenia zdaňovacieho obdobia a do tejto lehoty musí daň aj zaplatiť. Skutočné čísla vyzerajú nasledovne.

Rozdiel medzi skutočne vybranou DPH na daňových úradoch a vyrátanou

Mesiac	Výber DPH na DÚ [mil. Sk]	VDP posunutá o 1 obdobie dopredu [mil. Sk]	Rozdiel [mil. Sk]
1. 2004	8 402	9 835	-1 433
2. 2004	6 874	6 682	192
3. 2004	6 358	5 727	631
4. 2004	7 990	8 910	-920
5. 2004	6 646	5 850	796
6. 2004	7 137	7 622	-485
7. 2004	14 005	12 915	1 090
8. 2004	12 377	10 806	1 570
9. 2004	11 586	11 338	248
10. 2004	14 844	15 368	-524
11. 2004	12 825	12 060	765
12. 2004	13 105	12 588	517
1. 2005	18 082	19 267	-1 185
2. 2005	12 336	12 112	224
3. 2005	12 858	11 862	996



Zdroj: DR SR, výpočty IFP

V sledovanom období 15-tich mesiacov bola skutočne vybraná DPH daňovými úradmi 5x nižšia ako vysvetlená DPH pomocou údajov z daňových priznaní. Odchýlka je najviac 15 %, ku koncu časového radu sa znižuje.

Vysvetlenie nároku platiteľov na odpočet je trochu zložitejšie, pretože tu sa musí postupovať zvlášť pre platiteľov, ktorí platia DPH mesačne a pre platiteľov, ktorých zdaňovacím obdobím je kalendárny štvrťrok. Podnikateľovi, ktorého zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac, vznikne napr. v mesiaci január nadmerný odpočet, t.j. DÚ by mal podnikateľovi vrátiť DPH. Podnikateľ v nasledujúcom daňovom priznaní, t.j. za mesiac február, odčíta od daňovej povinnosti, ktorá mu vo februári vznikla, tento nadmerný odpočet. Ak nemôže odčítať nadmerný odpočet (opäť dosiahol vo februári nadmerný odpočet alebo by vlastná daňová povinnosť na úhradu bolo záporné číslo), DÚ vráti podnikateľovi neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za február, t.j. v apríli. Ak vznikne nadmerný odpočet štvrťročnému platiteľovi, napr. za zdaňovacie obdobie október až december, t.j. 4. štvrťrok, v nasledujúcom daňovom priznaní tento odráta od vlastnej daňovej povinnosti (v daňovom priznaní za 1. štvrťrok) a potom do 30 dní od podania tohto priznania mu DÚ vráti neodpočítanú časť alebo celý nadmerný odpočet, ak si ho nemohol odrátať. To znamená, že DÚ mu vráti DPH v mesiaci máj. Takto sa nadmerné odpočty vracajú od 1. januára 2004, predtým sa uplatňoval nárok na vrátenie odpočtu inak, čo je bližšie popísané v kapitole 2. Hlavné zmeny v legislatíve. Preto aj pri vysvetlení uplatneného nároku na odpočet pomocou riadkov daňového priznania boli zaznamenané v prvých mesiacoch roka 2004 vyššie odchýlky, lebo sa prelínala stará legislatíva s novou. Podrobnejšie to ukazuje nasledovná tabuľka a graf.

Uplatnený nárok na odpočet verzus vysvetlený nárok na odpočet pomocou daňových priznaní

Mesiac	Uplatnený nárok na odpočet [mil. Sk]	Vypočítaný nárok na odpočet [mil. Sk]	Rozdiel [mil. Sk]
1. 2004	7 016	6 425	591
2. 2004	9 720	8 523	1 197
3. 2004	3 973	7 144	-3 171
4. 2004	5 630	5 688	-58
5. 2004	7 871	7 562	309
6. 2004	9 333	7 453	1 880
7. 2004	9 308	7 394	1 914
8. 2004	11 198	11 353	-155
9. 2004	8 010	6 636	1 374
10. 2004	6 669	5 927	742
11. 2004	8 726	7 408	1 319
12. 2004	7 370	6 045	1 325
1. 2005	6 792	6 383	409
2. 2005	7 641	8 029	-388
3. 2005	9 529	8 479	1 050

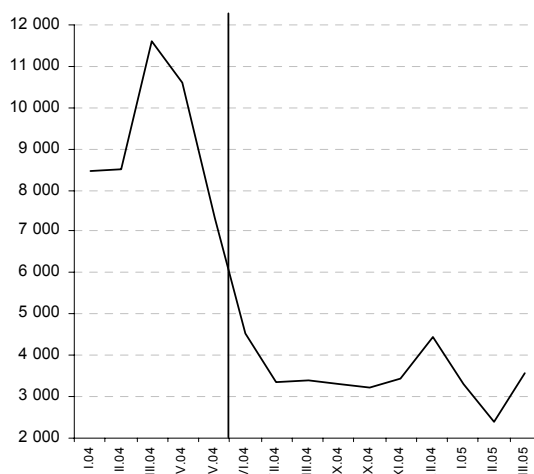


Zdroj: DR SR, výpočty IFP

Splátky daní z minulých rokov sú pri mesačných odhadoch zanedbateľné hodnoty, v roku 2004 boli na úrovni v priemere 311 tis. Sk za mesiac a za prvý štvrtrok 2005 boli na priemernej úrovni 683 tis. Sk mesačne.

Poslednou zložkou DPH vybranej do rozpočtu je časť, ktorú vyberú colné úrady. Od 1. mája 2004 prešla pri transakciách s krajinami EÚ správa daní z colných úradov na daňové úrady, čím sa výber daní colnou správou výrazne znížil, čo dokumentuje nasledovný graf.

Vývoj DPH vybranej colnými úradmi [mil. Sk]



Zdroj: DR SR

Zvislá čiara rozdeľuje graf na dve časti, na obdobie pred vstupom SR do EÚ a obdobie po vstupe, t.j. po prechode správy daní na daňové úrady. Pokles výberu daní colnou správou bol však kompenzovaný nárastom výberu daní daňovou správou. Od júla 2004 sa suma

DPH vybraná colnicami pohybuje s malými odchýlkami na úrovni 3,5 mld. Sk, čo možno brať ako predpoklad pre odhad na najbližšie mesiace.

Celkovú DPH prijatú do rozpočtu možno potom „poskladať“ z vyššie uvedených zložiek podľa vzorca:

$$\text{odhad DPH} = \text{VDP posunutá o jedno obdobie dopredu} - \text{vypočítaný nárok na odpočet} + \text{DPH z colníc}$$

Za sledované obdobie sme takýmto spôsobom získali nasledovné údaje.

Porovnanie DPH skutočnej s vypočítanou			
Mesiac	DPH skutočnosť [mil. Sk]	DPH výpočet [mil. Sk]	Rozdiel [mil. Sk]
1. 2004	9 844	11 867	-2 024
2. 2004	5 646	6 651	-1 005
3. 2004	13 996	10 194	3 802
4. 2004	12 957	13 819	-863
5. 2004	6 119	5 631	488
6. 2004	2 325	4 690	-2 365
7. 2004	8 051	8 872	-821
8. 2004	4 573	2 847	1 725
9. 2004	6 902	8 027	-1 125
10. 2004	11 409	12 675	-1 266
11. 2004	7 555	8 109	-553
12. 2004	10 199	11 006	-808
1. 2005	14 589	16 182	-1 593
2. 2005	7 101	6 488	612
3. 2005	6 918	6 972	-54



Zdroj: DR SR, výpočty IFP

Ako ukazuje graf, v prvých mesiacoch sledovaného obdobia sú odchýlky skutočnej DPH od odhadnutej vyššie a to z dôvodu platnosti dvoch systémov vracania nadmerných odpočtov. Od októbra 2004 sa odchýlka pohybuje v intervale plus mínus 10%.

Záver

Cieľom tohto materiálu bolo popísať prognózovanie dane z pridanej hodnoty. Táto daň je najdôležitejšia z pohľadu rozpočtu, pretože zabezpečuje najvyššie príjmy z pomedzi všetkých daní. Je dôležitá aj pre obyvateľov, lebo v konečnom dôsledku zaťažuje predovšetkým ich spotrebu.

Komplexnosť legislatívy ako aj rôzne sektorové oslobodenia znamenajú veľké ťažkosti pri prognózovaní DPH. Input-output modely môžu priniesť vyššiu spoľahlivosť do odhadov, avšak pri rýchlo sa meniacej ekonomike informácie spred piatich rokov nemusia dostatočne vierohodne odzrkadľovať realitu súčasnosti.

Do budúcnosti môže byť užitočné hlbšie analyzovať vývoj základne DPH. Pridanú hodnotu môže znamenať aj sektorová analýza daňových priznaní, ktorá môže lepšie odhaliť väzby medzi teoretickou a skutočne zaplatenou daňou.

Zoznam použitej literatúry

1. Addresses in the member states to which claims for refunds under the 8TH VAT directive (79/1072/EEC) should be made and minimum amounts refundable, Európska komisia, 2004
2. Estimate of revenues from the value added tax in the Republic of Croatia, Danijela Kuliš and Žarko Miljenović, 1997
3. Experience of member states regarding collection of VAT after accession to the European Union: report on 1994 - Bratislava 28th April 2005, European Commission
4. Illegal activities, but still value added ones (?): size, causes, and measurement of the shadow economies all over the world, Friedrich Schneider, CESifo Working paper No. 305, 2000
5. Increase of the size of the shadow economy of 18 OECD countries: some preliminary explanations, Friedrich Schneider, CESifo Working paper No. 306, 2000
6. Kontrolný zoznam administratívnych podmienok v oblasti vlastných zdrojov Európskych spoločností, Európska komisia, 2001
7. Measurement of value added tax evasion in selected EU countries on the basis of national accounts data, Chang Woon Nam, Rüdiger Parsche, Barbara Schaden, 2001
8. Nový systém správy DPH v rámci jednotného trhu EÚ, Daňové riaditeľstvo SR, 2004
9. Tax policy handbook, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995
10. Trend in member states' VAT receipts, European Commission, 2000
11. VAT in the European Community - application in the member states, facts for use by administrations / traders information network etc ... - Slovak Republic, Európska komisia, 2004
12. VAT indicators, Európska komisia, working paper No 2/2004
13. VAT rates applied in the member states of the European Community, Európska komisia, 2004
14. VAT revenue simulation model for tax reform in developing countries, Glenn P. Jenkins and Chun-Yan Kuo, 2002
15. Výpočet základne zdroja založeného na DPH za rok 2003 - Slovenská republika, Ministerstvo financií SR, 2004
16. Zákon č. 222 / 1992 Zb. o DPH v znení neskorších predpisov
17. Zákon č. 222 / 2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov
18. Zákon č. 289 / 1995 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov