




inštitút finančnej politiky

Ministerstvo financií SR / www.finance.gov.sk/ifp



Daňová medzera na DPH



Máj 2019



Manuál

Autori

Rastislav Gábik, Finančné riaditeľstvo SR
Martina Motková, Inštitút finančnej politiky

rastislav.gabik@financnasprava.sk
martina.motkova@mfsr.sk

PodĎakovanie

Za cenné rady, pripomienky a spoluprácu autori ďakujú expertom z Medzinárodného menového fondu Mickovi Thackrayovi a Junjimu Uedovi, ktorí boli členmi technickej misie zameranej na odhad sektorovej daňovej medzery na DPH. Autori rovnako ďakujú Michalovi Havlátovi a Jaroslavovi Bukovinovi (obaja IFP). Odhad daňovej medzery by nebol možný bez dát poskytnutých Štatistickým úradom Slovenskej republiky

Upozornenie

Materiál prezentuje názory autorov a Inštitútu finančnej politiky, ktoré nemusia nutne odzrkadľovať oficiálne názory Ministerstva financií SR. Cieľom publikovania analýz Inštitútu finančnej politiky (IFP) je podnecovať a zlepšovať odbornú a verejnú diskusiu na aktuálne ekonomické témy. Citácie textu by preto mali odkazovať na IFP (a nie MF SR) ako autora týchto názorov.

Zhrnutie

Daň z pridanej hodnoty (DPH) je najdôležitejším zdrojom príjmu štátneho rozpočtu a druhým najdôležitejším zdrojom príjmu rozpočtu verejnej správy¹. Systém fungovania DPH je pomerne náchylný na daňové úniky, čo DPH v kombinácii s vysokým objemom domácich a medzinárodných transakcií radí medzi najrizikovejšie dane. Prezentovaná metodika stavia na prvom odhade daňovej medzery v SR na DPH², ktorá bola spracovaná v roku 2012. Následne bola metodika mierne revidovaná a v spolupráci s Medzinárodným menovým fondom v roku 2014 pribudol do portfólia odhadov daňových medzier aj detailnejší odhad sektorovej medzery. Cieľom tohto materiálu je popísať aktuálne platnú metodiku odhadu celkovej a sektorovej medzery na DPH v SR.

Podľa predbežného odhadu dosiahla daňová medzera na DPH v roku 2018 hodnotu 26,9% z potenciálnej DPH v SR. V porovnaní s rokom 2012, kedy medzera na DPH dosiahla svoj vrchol sa ju podarilo znížiť o viac ako jednu tretinu. V nominálnom vyjadrení rozdiel medzi potenciálnym a skutočným výnosom DPH vlani predstavoval 2,3 mld. eur (2,6% HDP). Detailnejší pohľad poskytuje odhad sektorovej daňovej medzery, podľa ktorého patria medzi najrizikovejšie sektor poľnohospodárstva, priemyslu, veľkoobchodu a maloobchodu, ubytovacích a stravovacích služieb, profesionálnych služieb a ostatných služieb³.

Daňová medzera na DPH je odhadovaná pomocou dvoch prístupov. V oboch prípadoch sa jedná o tzv. metódu zhora-nadol⁴, ktorá vychádza z makroekonomických agregátov. Prvý prístup na základe konečnej spotreby slúži na odhad celkovej daňovej medzery. Jeho výhodou je najmä relatívne jednoduchý odhad, možnosť aktualizácie v čase a nenáročnosť na vstupné údaje. Naopak, nevýhodou je, že neposkytuje podrobnejšie informácie o zložení daňovej medzery. Druhý prístup simuluje dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi sektormi a samotný princíp uplatňovania DPH. Výhodou tohto prístupu je pohľad na zloženie daňovej medzery (sektorová dekompozícia), nevýhodou je náročnosť na vstupné údaje a výrazné časové oneskorenie dostupnosti potrebných vstupných tabuliek dodávok a použitia⁵.

¹ Najvyšší príjem do rozpočtu verejnej správy prinášajú sociálne odvody

² Novysedlák, Palkovičová (2012)

³ Viac v kapitole „Odhad sektorovej medzery na DPH“

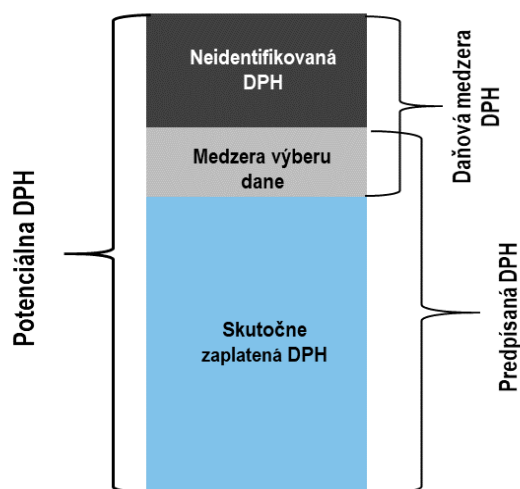
⁴ V zahraničnej literatúre pomenované ako „top – down“ prístup

⁵ Tabuľky dodávok a použitia sú zverejňované so 4 ročným oneskorením

Základné definície

1. **Daňová medzera** DPH je rozdiel medzi potenciálnym výnosom dane, ktorá mala byť vybraná ak by sa všetky ekonomické subjekty správali v súlade so zákonom a skutočne vybranou daňou. Medzera DPH je v prípade SR odhadovaná agregátne a sektorovo, prístupom zhora - nadol. Odhady sú založené na odlišnom prístupe, vychádzajú z rôznych údajov a predpokladov. Oba prístupy sú súčasťou tohto materiálu. Daňová medzera je následne rozdelená na neidentifikovanú DPH a medzeru výberu dane (Graf 1).
2. **Potenciálny výnos DPH** je vypočítaný ako rozdiel teoretickej základne DPH a skutočne zaplatenej DPH vynásobený priemernou váženou sadzbou DPH. Teoretická základňa je suma všetkých makroekonomických agregátov, ktoré podliehajú DPH (výpočet je popísaný ďalej v texte).
3. **Neidentifikovaná DPH** je časť medzery, ktorú daňové subjekty úmyselne alebo neúmyselne nepriznali a zároveň nebola identifikovaná Finančnou správou (FSSR) v rámci kontrolnej činnosti. Počítaná je ako rozdiel medzi potenciálnou a predpísanou daňou. **Medzera výberu dane** je rozdiel medzi predpísanou daňou a skutočne zaplatenou daňou. Patrí sem aj dodatočne vymeraná daňová povinnosť po daňovej kontrole, ktorá nebola uhradená.
4. **Predpísaná daň** zahŕňa priznanú daň platcami DPH v daňových priznaniach a dodatočne vymeranú daň v rámci kontrolnej činnosti FSSR⁶. Predpísaná daň je počítaná ako súčet vlastnej daňovej povinnosti zo všetkých daňových priznaní a hodnoty DPH zaplatenej na colniciach zníženú o sumu nadmerných odpočtov za zdaňovacie obdobie. Výpočet berie do úvahy posledné platné daňové priznanie.
5. **Skutočne zaplatená daň** vychádza z transakcií medzi FSSR a platcami dane. Transakcie sú priradené do príslušných zdaňovacích období, čo umožňuje vypočítať presnú výšku akruálnej dane⁷.

Graf 1: Štruktúra potenciálneho výnosu DPH



Zdroj: IFP, FSSR

⁶ Pod dodatočne vymeranou daňou sa rozumie dorubená vlastná daňová povinnosť, ale aj znížená hodnota uplatneného nadmerného odpočtu.

⁷ Výška daňovej povinnosti prislúchajúca ku konkrétnemu zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom bola vykonaná činnosť, z ktorej daň vychádza.

Zdroje údajov

6. Zdrojom makroekonomických údajov sú v prevažnej miere databázy Štatistického úradu SR (ŠÚ SR):
 - Ročné údaje z národných účtov
 - Tabuľky dodávok a použitia
 - Sektorovo – komoditné matice zahraničného obchodu a hrubej tvorby fixného kapitálu
 - Makroekonomické údaje pre bežný rok vychádzajú z aktuálnych odhadov Ministerstva financií SR (MF SR) schválených Výborom pre makroekonomické prognózy.
7. Aktuálny výnos DPH vychádza z notifikovaných údajov výnosu DPH podľa ESA 2010. Upravený aktuálny výnos DPH vychádza z podkladov Finančnej správy o transakciách platieb DPH medzi FSSR a platiteľmi dane.
8. Zdrojom údajov pre porovnanie daňovej medzery v rámci EÚ je publikácia „Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report“⁸.
9. Vážená priemerná sadzba DPH vychádza z podkladov pre výpočet harmonizovaného základu vlastného zdroja DPH a z odhadov na základe údajov z tabuliek dodávok a použitia.

Aktuálny výnos DPH

10. Pre odhad medzery DPH boli použité dva zdroje daňových príjmov DPH. Prvým je oficiálny aktuálny výnos dane podľa ESA 2010 notifikovaný Eurostatom. Druhým je skutočný aktuálny výnos dane, vypočítaný na základe platieb daňovej povinnosti a vyplatených nadmerných odpočtov, ktoré vychádzajú z údajov FSSR o jednotlivých transakciách medzi daňovníkmi a FSSR.
11. Aktuálny výnos ESA 2010 je vypočítaný na základe metódy posunutého hotovostného plnenia. Výhodou tohto prístupu je, že je relatívne jednoduchý a v štandardných prípadoch poskytuje relatívne presný obraz o aktuálnom výnose dane. V niektorých prípadoch však môže byť skresľujúci⁹, čo v konečnom dôsledku ovplyvňuje aj výšku odhadnutej daňovej medzery.
12. S cieľom čo najpresnejšieho odhadu medzery DPH bol zvolený aj druhý prístup kvantifikácie aktuálnej DPH, založený na transakciách medzi FSSR a platcami dane. Jednotlivé platby daňovej povinnosti a nadmerných odpočtov je možné presne priradiť do obdobia kde skutočne prislúchajú. Tento prístup je presnejší, lepšie odzrkadľuje ekonomickú aktivitu v danom roku a eliminuje potenciálne skreslenia výnosu z nesprávnych posunov a kontrol nadmerných odpočtov (NO). Nevýhodou je, že presné údaje sú dostupné s časovým odstupom viac ako rok. Dôvodom je práve eliminácia nepresností vznikajúcich z kontrol NO.
13. Údaje pre výpočet aktuálnej dane sú k dispozícii od roku 2008. Vypočítaný aktuálny výnos je ďalej očistený o hodnotu refundov¹⁰ DPH vyplatených zahraničným subjektom neregistrovaným v SR ako platcovia DPH a o hodnotu jednorazových vplyvov. Jednorazové vplyvy môžu výrazným spôsobom ovplyvniť výšku daňovej medzery a tým aj interpretovateľnosť výsledkov. Identifikovaný bol vplyv DPH z PPP projektov v rokoch 2011 a 2012. V týchto rokoch zaplatená DPH z PPP projektov významne zvýšila daňové príjmy, pričom ekonomická aktivita ku ktorej DPH prislúcha prebiehala v rokoch 2009 až 2012. Preto hodnota DPH z PPP projektov bola na základe odhadu podľa daňových priznaní rozdelená

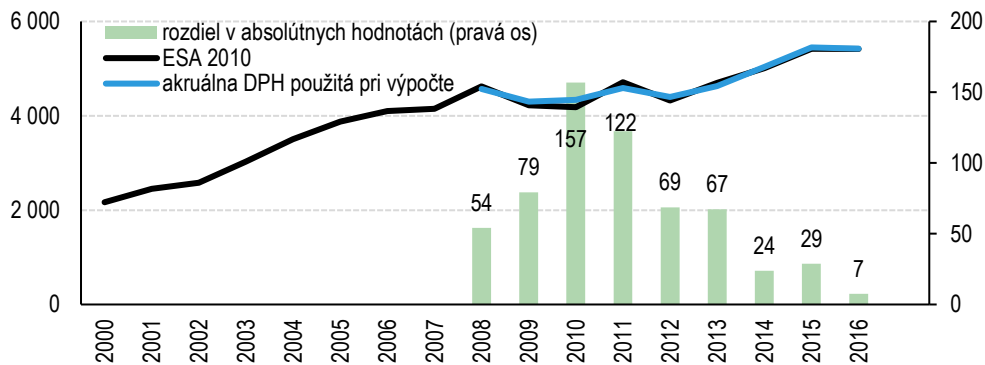
⁸ Dostupná na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf

⁹ Viac k nedostatkom zaznamenávania aktuálnej DPH podľa metódy posunutého hotovostného plnenia je v materiáli „Sprešnenie zaznamenávania DPH“ (<http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8959>)

¹⁰ Refundy predstavujú hodnotu vrátenej DPH zahraničným subjektom, ktoré nie sú registrované ako platcovia DPH v SR. Napríklad prepravná spoločnosť z Českej republiky tankuje v SR a v rámci ceny paliva zaplatí aj DPH. Pokiaľ je registrovaná ako platca DPH v ČR, môže si požiadať o vrátenie DPH zaplatenej v SR, prostredníctvom správcu daní v ČR. Takto vrátená DPH sa nazýva refund.

do rokov 2009 až 2012. Hlavným dôvodom tohto očistenia je skutočnosť, že vyplatenie DPH z PPP projektov v rokoch 2011 a 2012 sa nepremietlo do národných účtov a tým ani do hodnoty potenciálnej DPH.

Graf 2: Porovnanie výnosu DPH podľa ESA 2010 a kvantifikácie na základe transakcií (mil. eur)



zdroj: IFP, FSSR, [UloziskoIFP](#)

Odhad celkovej daňovej medzery na základe konečnej spotreby

14. Pre výpočet celkovej daňovej medzery DPH je použitý prístup zhora – nadol. Celková hodnota nominálneho HDP je postupne očistená o zložky, ktoré nepodliehajú DPH, slúžia na medzispotrebu a tvorbu hrubého fixného kapitálu podnikateľských subjektov registrovaných pre DPH¹¹. Očistená hodnota následne slúži ako teoretická základňa DPH. Tento prístup bol zvolený vzhľadom na relatívne jednoduchý odhad daňovej medzery do minulosti aj v aktuálnom roku a nenáročnosť na vstupné údaje. Väčšina vstupných údajov je verejne dostupná. Postup prechodu z HDP k teoretickej daňovej základni DPH je znázomený v (Tab.1).
15. Odhad daňovej medzery zahŕňa nasledovné kroky:
 - Odhad teoretickej základne DPH na základe metódy očistenia nominálneho HDP
 - Odhad teoretickej DPH
 - Kvantifikáciu akruálneho výnosu dane
 - Samotný výpočet daňovej medzery
16. Prístup očistenia nominálneho HDP je založený na skutočnosti, že iba časť HDP podlieha dani z pridanej hodnoty. Preto sú postupne odpočítané všetky agregáty, ktoré DPH nepodliehajú a zároveň pripočítané agregáty, ktoré DPH podliehajú¹². Po uvedených úpravách a odpočítaní hodnoty zaplatenej DPH zostane teoretická daňová základňa. Potenciálna DPH je súčinom teoretickej základne a váženej priemernej sadzby dane (WAR).
17. Pri výpočte teoretickej základne DPH boli použité nasledujúce predpoklady:
 - Podiel tvorby hrubého fixného kapitálu nefinančných korporácií bez nároku na odpočet DPH je odhadnutý podľa podkladov pre výpočet harmonizovaného základu vlastného zdroja DPH (WAR tabuľky). V rokoch za ktoré ešte nie je dostupný údaj je použitá posledná známa hodnota.
 - Podiel medzispotreby verejnej správy bez nároku na odpočet DPH je v rokoch 2008 až 2015 podľa podkladov pre výpočet harmonizovaného základu vlastného zdroja DPH. V rokoch za ktoré ešte nie je dostupný údaj je použitá posledná známa hodnota.

¹¹ Vychádza z prístupu popísaného v Novyśedlák, Palkovičová (2012)

¹² Schéma postupu v prílohe

- Vážená DPH vychádza z WAR tabuliek. V rokoch za ktoré ešte nie je dostupný údaj je použitá posledná známa hodnota.

Tab. 1: Postup výpočtu teoretickej základne DPH (tis. Eur)

Mil. Eur	2015	2016	2017	2018
HDP v bežných cenách	79 138	81 226	84 851	90 202
Úprava 1: Zahranicičný obchod				
(-) export	73 052	75 949	82 212	87 722
(+) import	71 865	73 501	79 581	85 777
Úprava 2: Hrubá tvorbu fixného kapitálu (HTFK)				
(-) HTFK	19 213	17 280	18 155	19 840
(-) Zmena stavu zásob	206	1 386	977	1 442
(+) HTFK domácností	2 184	2 283	2 432	2 554
(+) HTFK verejnej správy	4 114	2 160	2 243	2 666
(+) HTFK finančných inštitúcií	265	282	316	282
(+) HTFK nefinančných korporácií bez nároku na odpočet DPH	432	442	462	504
Úprava 3: Konečná spotreba verejnej správy				
(-) konečná spotreba verejnej správy	15 291	15 739	16 522	17 556
(+) Medzispotreba verejnej správy	3 212	3 077	3 313	3 482
Úprava 4: Konečná spotreba domácností				
(-) Nákupy rezidentov SR v zahraničí	2 370	2 538	2 667	2 743
(+) Nákupy nerezidentov v SR	2 342	2 699	2 811	2 950
(-) Spotreba domácností, ktorá nepodlieha DPH*	7 807	8 090	8 249	8 500
Teoretická základňa DPH	45 612	44 688	47 226	50 613

zdroj: ŠÚSR, vlastné výpočty, [UloziskoIFP](#)

18. Následne je vypočítaná daňová medzera ako rozdiel medzi potenciálnym výnosom DPH a skutočne zaplatenou daňou (postup výpočtu v Prílohe, tab. č.2). Potenciálna DPH by ešte pred samotným výpočtom daňovej medzery mala byť upravená o vplyv ekonomickej činnosti subjektov, ktoré nie sú registrované ako platcovia DPH. Tieto subjekty prispievajú do teoretickej základne DPH, ale z ich pridanej hodnoty nie je odvádzaná daň. V súčasnosti ešte nie je stanovený postup ako ich vplyv odhadnúť. Potenciálna DPH je preto oproti skutočnosti mierne nadhodnotená. Predpokladáme, že miera nadhodnotenia nie je zanedbateľná, keďže SR má jednu z najvyšších hraníc obrátov pre povinnú registráciu na DPH¹³. V roku 2017 bolo na DPH neregistrovaných 428 tisíc podnikateľských subjektov (fyzické aj právnické osoby) s pridanou hodnotou 1 969 mil. eur. Táto hodnota však nepredstavuje nadhodnotenie potenciálnej DPH. Vplyv na potenciálnu DPH majú len neregistrované subjekty, ktoré predávajú tovary a služby konečným spotrebiteľom a z ich pridanej hodnoty nie je odvedená DPH¹⁴.

¹³ Praha pre povinnú registráciu platcu DPH je 49 790 Eur, čo je siedma najvyššia hodnota v rámci EÚ.

¹⁴ V prípade subjektov neregistrovaných na DPH, ktoré predávajú tovary a služby podnikateľským subjektom by väčšinou bola suma odvedenej DPH odpočítaná ako daň na vstupe práve u ich odberateľa.

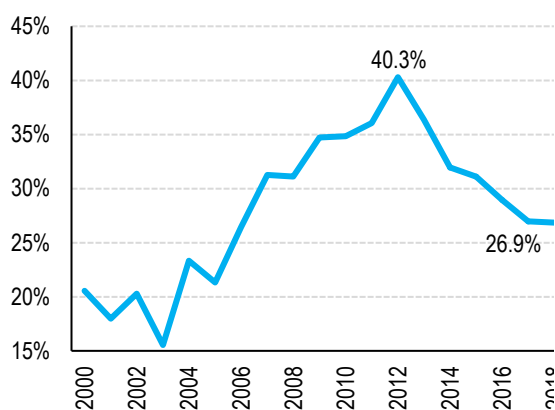
Tab. 2: Postup výpočtu daňovej medzery DPH z teoretickej základne (tis. Eur)

	2015	2016	2017	2018
(1) Teoretická základňa DPH	45 612	44 688	47 226	50 613
(2) Vážená sadzba DPH (%)	19.68	19.44	19.47	19.47
(3) Výnos DPH (ESA2010)	5 420	5 419	5 917	6 307
(4) Potenciálny výnos DPH [(1) - (3)] * (2)	7 909	7 636	8 041	8 624
(5) Akruálny výnos DPH (upravený)	5 449	5 426	5 874	6 307
(6) Medzera DPH (4) - (5)	2 460	2 209	2 168	2 317
(7) DPH medzera v % z teoretickej DPH (6)/(4)	31.1%	28.9%	27.0%	26.9%

zdroj: vlastné výpočty, [UloziskoIFP](#)

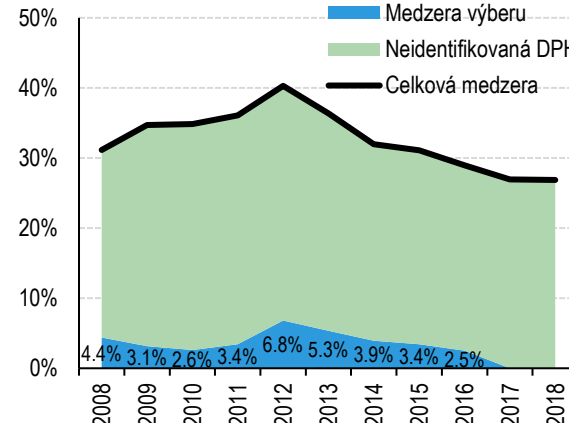
19. Odhadnutá daňová medzera je následne rozdelená na neidentifikovanú DPH a medzeru výberu. Najvýznamnejšiu časť medzery výberu tvorí dodatočne vymieraná daň po daňových kontrolách. Daňové kontroly však bývajú ukončené s určitým časovým odstupom oproti zdaňovaciemu obdobiu, preto nie je možné korektne odhadnúť medzeru na celom horizonte odhadu celkovej medzery. Hodnota medzery výberu preto nebude uvedená vždy za posledné 2 roky aktuálneho odhadu, čo ale neznamená nulovú hodnotu v týchto rokoch.

Graf 3: Daňová medzera na DPH (% z potenciálnej dane)



Zdroj: vlastné výpočty, [UloziskoIFP](#)

Graf 4: Rozdelenie daňovej medzery na neidentifikovanú DPH a medzeru výberu dane



Zdroj: FSSR, [UloziskoIFP](#)

Sektorová medzera DPH

20. Sektorová DPH predstavuje alternatívny prístup k odhadu daňovej medzery, pri ktorom sa identifikujú najrizikovejšie sektory z pohľadu daňových únikov. Odhad je vždy potrebné interpretovať opatrne, pretože vychádza z viacerých nutných predpokladov, pokiaľ nie sú dostupné údaje. Výpočet sa bude naďalej vyvíjať a spresňovať.

21. Kvantifikácia sektorovej medzery je založená na údajoch z tabuliek dodávok a použitia V čase kvantifikácie boli k dispozícii tabuľky dodávok a použitia za rok 2015. Výpočet sektorovej medzery DPH simuluje fungovanie DPH v reálnej ekonomike. Daň na výstupe tvorí DPH z dovozu¹⁵ a z dodania tovarov a služieb znížených o hodnotu exportu. Daň na vstupe tvorí medzispotreba a investície

¹⁵ Dovoz z tretích krajín a intrakomunitárne dodanie v rámci EÚ

22. Potenciálna DPH je počítaná zvlášť pre každý sektor ako rozdiel dane na výstupe a dane na vstupe, čo možno zapísať:

$$PDPH_S = \sum_k (M_{S,k} \times t_k) \times r_S + \left[\sum_k (Y_{S,k} - X_{S,k}) \times t_k \right] \times r_S - \left[\sum_k (N_{S,k} + I_{S,k}) \times t_k \right] \times r_S \times (1 - e_S) \times \mu_{k,S}$$

PDPH je potenciálna DPH

$M_{S,k}$ je dovoz podľa sektoru a komodity

$Y_{S,k}$ je výstup podľa sektoru a komodity

$X_{S,k}$ je export podľa sektoru a komodity

$N_{S,k}$ je medzis potreba podľa sektoru a komodity

$I_{S,k}$ sú investície podľa sektoru a komodity

t_k je sadzba DPH uplatnená na komoditu

$\mu_{k,S}$ je podiel uplatniteľnej DPH na vstupe pre komoditu a sektor

r_S je podiel výstupu za sektor, ktorý je produkován platcami DPH

e_S je podiel výstupu sektora s oslobodením od dane

23. Pri výpočte potenciálnej dane sú v súlade so zákonom o DPH zohľadnené sadzby DPH na jednotlivé komodity. Rovnako výpočet zahŕňa oslobodenia vybraných tovarov a služieb od DPH, čo znižuje DPH na výstupe v oslobodených sektoroch. Zároveň však neumožňuje v plnej miere uplatnenie dane na vstupe subjektom, ktoré dodávajú aj tovary a služby oslobodené od DPH.

24. Samotný výpočet je náročný na vstupné údaje a vyžaduje si prijatie predpokladov pre nedostupné údaje. Jedná sa najmä o tieto úpravy:

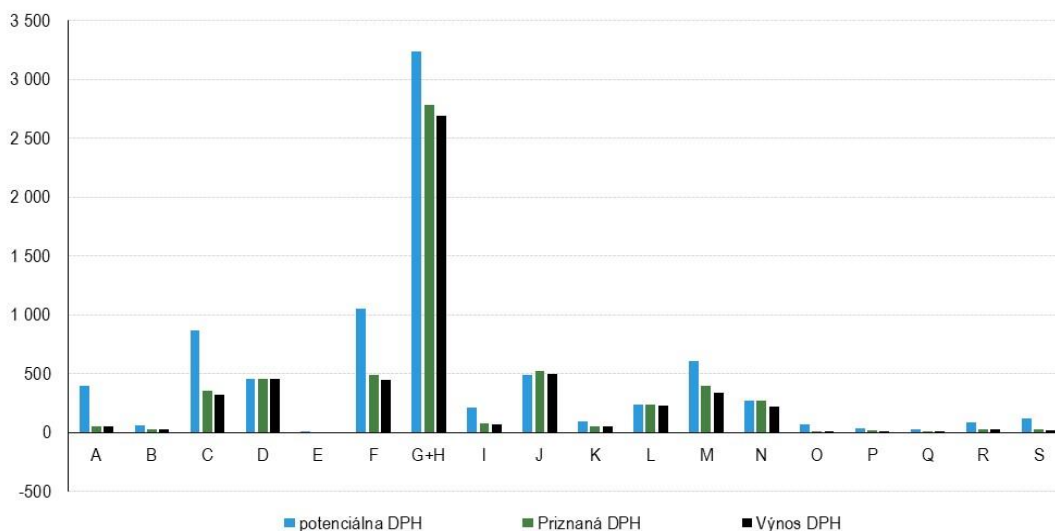
- Tabuľky dodávok a použitia majú hodnoty exportov a importov zaznamenané vo forme vektorov. Pre výpočet sú potrebné sektorovo – komoditné matice exportov a importov, ktorých zdrojom je ŠÚSR. Matice nezachytávajú hodnotu služieb, preto sú následne upravené, aby boli agregátne hodnoty v súlade s vektormi dovozov a vývozov v tabuľkách dodávok a použitia.
- Zmena stavu zásob je k dispozícii iba vo forme vektora za jednotlivé produkty. Komoditno – odvetvová matica je odhadnutá ako súčin celkovej zmeny stavu zásob za komoditu „i“ v sektore „j“ a podielu ponuky komodity „i“ v sektore „j“ na celkovej produkcii tejto komodity.
- Sadzby DPH, ktorým podliehajú jednotlivé komodity vychádzajú zo zákona o DPH. Podiel jednotlivých tovarov podliehajúcich zníženej sadzbe DPH alebo oslobodeniu vychádza z tabuliek pre výpočet váženej priemernej sadzby DPH.

25. Priznaná DPH vychádza z daňových priznaní DPH vrátane započítania úprav priznania po daňovej kontrole. Daňové subjekty boli rozdelené do sektorov na základe databázy ŠÚSR a databázy FSSR. Zaplatená DPH je založená na transakciách medzi FSSR a platcami dane, rovnako ako pri odhade celkovej medzery.

26. Zavedenie systému tuzemského prenosu daňovej povinnosti na vybrané komodity a služby skomplikoval sektorový odhad výnosu DPH. V daňových priznaniach transakcie v rámci prenosu daňovej povinnosti nepriznáva dodávateľ ale nadobúdateľ (viac v Boxe č.1). Pre odhad sektorového výnosu boli použité dodatočné, sektorovo agregované, údaje z kontrolných výkazov. Konkrétne z časti A2, kde sú uvedené „údaje z vyhotovenej faktúry, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň príjemca plnenia“. Sú to všetky transakcie podliehajúce preneseniu daňovej povinnosti, ktoré sú reportované v rámci kontrolného výkazu.

27. Zo sektorovej¹⁶ analýzy z roku 2015 boli z pohľadu daňovej medzery ako najrizikovejšie odvetvia identifikované: priemysel (C), veľkoobchod a maloobchod a oprava motorových vozidiel (G), stavebníctvo (F), ubytovacie a stravovacie služby (I), poľnohospodárstvo (A), profesionálne služby (M) a ostatné služby (S).

Graf 5: Sektorová medzera DPH v roku 2015 (mil. eur)



zdroj: vlastné výpočty, [UloziskoIFP](#)

BOX 1: Tuzemský prenos daňovej povinnosti

Tuzemský prenos daňovej povinnosti sa uplatňuje na tovary a služby dodávané v rámci SR. Predstavuje opak štandardného systému DPH¹⁷, kedy daňová povinnosť vzniká dodávateľovi tovaru a služby. V prípade tuzemského prenosu daňovej povinnosti vzniká daňová povinnosť odberateľovi. Odberateľ prizná transakciu v daňovom priznaní DPH, z čoho mu vznikne daňová povinnosť a následne si z tej istej transakcie uplatní aj daň na vstupe. Dodávateľ takúto transakciu v daňovom priznaní neuvedie.

Tuzemský prenos daňovej povinnosti bol prijímaný ako opatrenia na boj proti daňovým únikom. Z postupu uvedeného vyššie vyplýva, že nedochádza k platbe DPH medzi dodávateľom a odberateľom. Následne nemôže nastať situácia, že odberateľ nezaplatí DPH a zmizne (tzv. zmiznutý obchodník) a odberateľ si uplatní daň na vstupe. Postupne bol rozširovaný na viaceré rizikové komodity a služby. Nárast transakcií v tomto systéme však nebol sprevádzaný zmenou daňových priznaní, čo viedlo k situácii, že veľký objem dodaní nie je zaznamenaný v priznaní dodávateľa, ale len v priznaní odberateľa. Oproti roku 2011 vzrástla hodnota týchto dodaní takmer trojnásobne. Významný nárast je v roku 2014, kedy bol tuzemský prenos daňovej povinnosti rozšírený o ďalšie komodity (najmä poľnohospodárske plodiny) a v roku 2016 o dodanie stavebných prác.

Dodania v rámci tuzemského prenosu daňovej povinnosti podľa priznaní DPH (mil. Eur)

mil. eur		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Tovary a služby, pri ktorých príjemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona	základ dane (r9)	9 174	8 251	8 092	11 218	11 279	21 902	25 858
	daň (r10)	1 820	1 665	1 619	2 244	2 226	4 368	5 163

Zdroj: FSSR, [UloziskoIFP](#)

Chýbajúce informácie komplikujú odhad sektorovej daňovej medzery, pretože na základe priznaní DPH nie je možné určiť výšku priznanej DPH za jednotlivé sektory, ktorá by zohľadňovala skutočnú ekonomickú

¹⁶ Vysvetlenia skratiek k jednotlivým sektorom sa nachádzajú v prílohe.

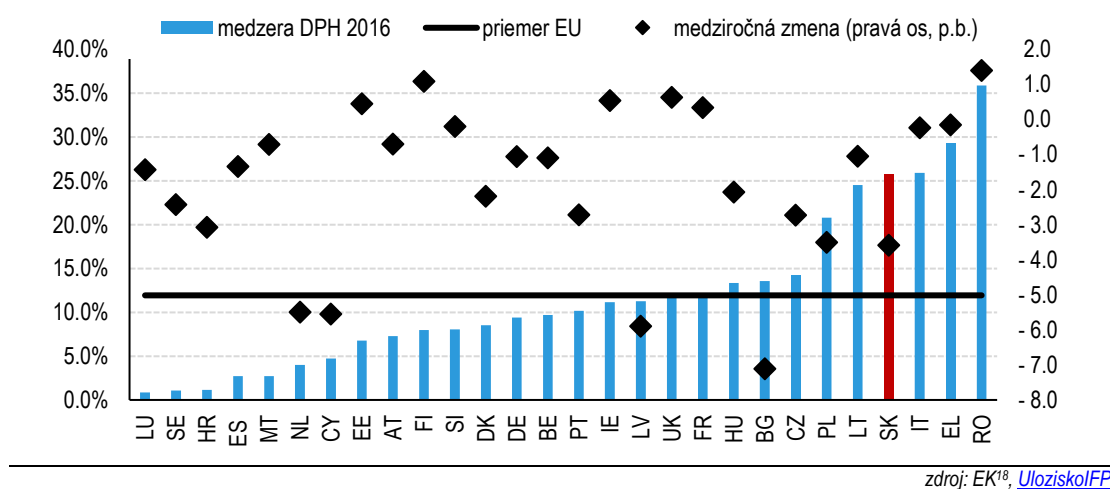
¹⁷ Čomu zodpovedá aj anglický pomenovanie systému „reverse charge mechanism“

aktivitu v sektore. Výška DPH za jednotlivé sektory je odhadovaná pomocou agregátnych údajov z kontrolných výkazov. V rámci kontrolných výkazov, v časti A2 sú zaznamenané údaje z vyhotovených faktúr, pri ktorých platí daň odberateľ. Spojením informácií z kontrolných výkazov a daňových priznaní je možné odhadnúť DPH za jednotlivé sektory, čo je nevyhnutným predpokladom odhadu sektorovej daňovej medzery.

Medzinárodné porovnanie daňovej medzery na DPH

28. Európska komisia každoročne publikuje svoj odhad daňovej medzery na DPH pre 28 členských štátov. Aktuálny odhad medzery je na rok 2016 spolu s revidovaným odhadom pre posledné štyri roky (EK zverejnila revidovaný odhad na roky 2011 – 2014 spolu s novým odhadom na rok 2015).
29. Metodika, ktorú používa EK slúži predovšetkým na medzinárodné porovnanie, preto nevyhnutne obsahuje veľa zjednodušujúcich predpokladov. Predovšetkým samotný koncept časovo posunutej hotovosti (ESA 2010) nie je najpresnejší, ak chceme priradiť platby do období, ku ktorým ekonomicky patria (viac k rozdielom v metodike EK a IFP v Boxe 2). Napriek niektorým nepresnostiam, je medzinárodné porovnanie daňových medzier užitočným nástrojom.
30. Porovnanie voči priemernej úrovni v EÚ naďalej ukazuje na zásadný priestor na pokračovanie doterajšieho úspešného boja proti daňovým únikom. Pre ilustráciu uvádzame, že zníženie medzery DPH na priemernú úroveň v EÚ by v roku 2016 znamenalo dodatočné príjmy do štátnej kasy vo výške 1,1 mld. eur (1,3% HDP).

Graf 6: Daňová medzera DPH v krajinách EÚ v roku 2016 a medziročná zmena (% potenciálnej dane, p.b.)



BOX 2: Rozdiely v odhadoch daňovej medzery na DPH

Porovnanie daňovej medzery medzi krajinami môže slúžiť ako pomocný indikátor úspešnosti výberu DPH. Publikovaný odhad daňovej medzery krajín EÚ treba vnímať aj v kontexte možných nepresností, ktoré môžu spôsobiť významné odchýlky v porovnaní hodnôt za jednotlivé krajiny. V niektorých prípadoch je výsledný odhad neintuitívny. O možných nepresnostiach svedčia aj pomerne veľké revízie odhadov medzi rokmi pri vybraných krajinách. Treba vziať do úvahy, že vo všetkých prípadoch sa jedná o odhad, ktorý je ovplyvnený viacerými faktormi:

- potenciálne nepresnosti v národných účtoch jednotlivých krajín
- rozdielne metódy zaznamenávania výnosu DPH

¹⁸ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report

- špecifiká daňových systémov jednotlivých krajín
- prijaté predpoklady ovplyvňujúce výsledný odhad, ktoré najmä v krajinách s väčším množstvom sadzieb DPH majú významný vplyv na výsledný výnos

Ako príklad stačí použiť rok 2011, kedy bola podľa metodiky EK hodnota daňovej medzery 28%, podľa odhadov IFP 36,1%. Uvedený rozdiel okrem iného vyplýval aj z nepresností pri zaznamenávaní výnosov DPH podľa metodiky ESA 2010. Tá vychádza z posunutých hotovostných príjmov a nedokáže zachytiť vplyv jednorazových vplyvov na výnos dane (popísané v časti „Aktuálny výnos DPH“). Konkrétne v roku 2011 jednorazová platba z PPP projektu zvýšila výnos DPH o približne 180 mil. eur, pričom ekonomicky s týmto rokom nesúvisela. Následkom bola nižšia hodnota medzery DPH podľa odhadov EK. Podobné jednorazové vplyvy môžu ovplyvňovať aj výsledky pre iné krajiny a znižovať vzájomnú porovnateľnosť. Na druhej strane EK hodnotí medzeru DPH v členských štátoch EÚ už niekoľko rokov a spresňuje metodiku aj vďaka konzultáciám s krajinami.

Vzhľadom k vyššie uvedeným zdrojom nepresností odborníci a medzinárodné inštitúcie (napr. MMF) odporúčajú zamerať sa skôr na trend vývoja daňovej medzery v čase, ktorý odzrkadľuje úsilie krajiny znižovať daňové úniky.

Príloha

Tab. 1: Vysvetlenie skratiek k jednotlivým sektorom

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

zdroj: ŠÚSR