

# ANALÝZA VÝVOJA DANE Z PRIDANEJ HODNOTY V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Anna Bánociová

## Úvod

Za kolísku vzniku dane z pridanej hodnoty sa považuje štát Michigan (USA), kde bola zavedená prvý krát, a to už v roku 1953. Myšlienka o dani z pridanej hodnoty pokračovala vo Francúzsku (ekonóm Roland Laundré) kde bola predmetom dlhých diskusií a v roku 1968 bola zavedená do praxe. Francúzsko nasledovali ďalšie krajiny, ako napríklad Dánsko, SRN atď. V súčasnosti už v každej krajine EÚ daň z pridanej hodnoty povinne existuje. Počet štátov, ktoré zavádzajú do svojho daňového systému DPH neustále rastie aj mimo Európy.

## 1. Vznik DPH v Slovenskej republike

Pred zavedením DPH úlohu nepriameho zdaňovania plnila predovšetkým daň z obratu, ktorá bola prijatá zákonom č. 73/1952 Sb. zo dňa 11. decembra 1952 o dani z obratu a bola súčasťou daňového systému Československa do konca roku 1992. Tento systém sa však zásadne líšil od nepriameho zdaňovania v trhových ekonomikách, pretože daň z obratu bola plne podriadená potrebám sústavy plánovitého riadenia.

Napriek tomu, že daň z obratu vo svojom názve obsahovala prvok obratu, vyberala sa jednorazovo. Platiteľmi tejto dane boli len organizácie presne určené v zákone, najmä organizácie, ktoré predávali výrobky konečnému spotrebiteľovi. Konečná výška dane z obratu závisela od počtu článkov, ktorými výrobok prešiel, t.j. čím viac článkov sa nachádzalo medzi výrobcom a spotrebiteľom, tým bola cena výrobku vyššia. Dochádzalo tak k „nabaľovaniu“ nákladov, aj keď sa náklady výroby a obehu nezvyšovali.

Dani z obratu nepodliehali všetky výrobky, práce a služby. Nepodliehali jej ani investície a vyvážený tovar. Daň z obratu sa vyberala predovšetkým v cenách spotrebných predmetov [12].

Na výpočet dane sa používali tri druhy sadzieb: rozdielová, percentuálna a pevná [12]. Zo začiatku sa väčšinou používali rozdielové sadzby, pri ktorých sa daň určovala ako rozdiel medzi

veľkoobchodnou a maloobchodnou cenou. V šesťdesiatych rokoch sa začali intenzívnejšie používať aj percentuálne sadzby, ktorých bolo veľké množstvo a v istom období ich počet sa pohyboval až do 1 600.

Najvýznamnejšie zmeny v uplatňovaní dane z obratu priniesla novela zákona o dani z obratu zo dňa 19.04.1990 s textom č. 107. V priebehu tohto, ako aj v nasledujúcich dvoch rokoch, v súlade s uvedenou novelou došlo k:

- rozšíreniu platiteľov dane,
- zrušeniu dane pri predaji tovaru do zahraničia,
- zavedeniu cla pri dovoze neobchodného tovaru,
- definitívnemu odstráneniu rozdielovej dane z obratu a
- zjednoteniu daňových sadzieb do 4 základných daňových pásiem s výškou 0%, 12%, 22% a 32%.

Zmeny v dani z obratu realizované v roku 1990 možno považovať za predfázu zavedenia novej nepriamej dane – dane z pridanej hodnoty, ktorá sa v SR začala uplatňovať v roku 1993. Hneď od svojho vzniku DPH predstavovala významnú daň vo formujúcom sa slovenskom daňovom systéme a očakávalo sa od nej, že bude na jednej strane eliminovať nedostatky predchádzajúcej dane z obratu a na strane druhej bude predstavovať kvalitatívne vyšší stupeň nepriamej dane. Novozavedená daň tieto očakávania v podstatnej miere splnila.

Positívnu stránkou DPH je najmä jej *univerzálnosť, neutrálnosť, ľahká použiteľnosť v medzinárodnom obchode, transparentnosť a výnosnosť pre štátny rozpočet* [11].

Všeobecnosť DPH spočíva v tom, že zafažuje všetky výrobky, tovary a služby fyzických a právnických osôb (okrem zo zákona oslobodených) vykonávajúcich podnikateľskú činnosť. Nezafažuje však majetok ani výsledok hospodárenia odvádzajúcej osoby [10]. Postihuje každú konečnú spotrebu bez výnimky a daňové bremeno nesie kupujúci v predajnej cene.

Neutrálnosť DPH vyplýva zo skutočnosti, že táto daň neznevýhodňuje žiadnu výrobnú aktivitu, je

teda neutrálna tak ku konkurencii, ako aj voči organizačnej štruktúre podnikateľa. Tým, že sa odvádza z pridanej hodnoty po odpočítaní dane zaplatenej na predchádzajúcich stupňoch výrobného procesu, nestimuluje k vertikálnej integrácii, tak ako to bolo pri dani z obratu. Zdanenie predajnej komodity nezávisí ani na počte uskutočnených transakcií od výrobcu ku konečnému spotrebiteľovi, ale závisí iba na celkovej výške pridanej hodnoty [5].

Koncepcne sa jedná o daň, ktorá je uvalená iba na pridanú hodnotu vytvorenú v danej krajine a preto je daň neutrálna aj k zahraničnému obchodu, pričom dovoz tovaru je zdaňovaný v rovnakej výške ako tuzemský tovar a export zdaňovaný nie je [10]. Zmyslom takého právneho ošetrenia je vytvorenie rovnakých podmienok konkurencie na zahraničných trhoch, pretože sadzby DPH sú v jednotlivých krajinách rôzne, čo zamedzuje kumulácii daní v medziteritoriálnych presunoch tovaru a služieb. K praktickej realizácii tohto zámeru je väčšinou v zákone stanovená fiktívna nulová sadzba DPH pre export, ktorá vývozcom umožňuje uplatniť odpočet dane na vstupe.

Transparentnosť dane spočíva predovšetkým v tom, že vylučuje akúkoľvek náhodnosť (teoreticky je zdanený každý predaj) a zdaňuje tak služby, ako aj tovar. Ide zároveň o akúsi „čistú“ daň, pretože platiteľ odvádza štátu iba tú časť dane, ktorá pripadá na jeho pridanú hodnotu [5].

V krajinách, kde je DPH zavedená, tvoria jej výnosy jeden z najväčších príjmových kanálov verejných rozpočtov, čo je dané z dôvodu jej všeobecnosti.

Systém dane, pokiaľ je dobre premyslený a dôsledne realizovaný, núti k daňovej disciplíne a znižuje možnosti vzniku daňových únikov. To je spôsobené predovšetkým mechanizmom dane, pretože firma, ktorá si chce od celkovej dane odčítať daň zaplatenú na vstupe, prakticky „kontroluje“ jej výšku u svojho dodávateľa.

Daň z pridanej hodnoty vytvára priestor pre daňové úniky a to nepriznaním dane na výstupe, čo negatívne ovplyvňuje výšku príjmov z DPH do ŠR.

Niektorí autori uvádzajú ako ďalšie pozitívum DPH možnosť vlády ovplyvňovať spotrebu určitého tovaru alebo služieb, čo je značne diskutabilné. Táto možnosť prislúcha skôr selektívnym spotrebným daniam.

Uvedené klady tejto dane znižuje oblasť daňových únikov, ktoré je možné vnímať z dvoch pohľadov. Prvý pohľad je zo strany štátu, ktorý

je ukrátený o daňové príjmy a druhý pohľad je zo strany daňovníka, ktorý dane považuje za prekážku v podnikaní, pokiaľ sú dane príliš vysoké.

Daň z pridanej hodnoty ako jedna z rozhodujúcich príjmov štátneho rozpočtu vytvára priestor pre daňové úniky nepriznaním dane na výstupe a zneužívaním stanovených podmienok na odpočítanie dane. Nelegálne úniky predstavujú podľa dostupných zdrojov približne 2 až 2,5 % HDP [2].

K negatívnym stránkam DPH patrí značná administratívna náročnosť spojená so systémom jej evidencie, jednorazové problémy spojené s jej vedením a vysoké náklady na daňovú správu. Samotný spôsob výpočtu dane totiž vyžaduje u platiteľa dane systematické vedenie účtovníctva.

Ďalšie negatívne stránky DPH vyplývajú z jej inak kladne chápanej všeobecnosti a univerzálnosti. Tým, že je obsiahnutá v cenách tovaru a je tvorená na všetkých úrovniach spracovania, má veľký vplyv na cenu komodít na trhu. Zvýšením sadzby dane o určitý percentuálny bod dochádza aj k rastu cien, čo môže nepriaznivo ovplyvňovať cenovú hladinu.

Obavy z inflačného zvýšenia cenovej hladiny vzrastajú najmä v prípade samotného zavedenia DPH. Vysvetlenie tohto javu však spočíva skôr v psychologickvej rovine, pretože pre účinok dane z pridanej hodnoty na rast cien neexistujú ekonomické dôvody (s výnimkou situácie, keď sa daň zavádza za účelom zvýšenia príjmov do ŠR).

Aj keď je základný princíp dane z pridanej hodnoty vo svojej podstate jednoduchý, býva jeho pochopenie i uplatnenie v praxi dosť obtiažne. Prechodným znakom pri začatí uplatňovania DPH je totiž určitá miera neistoty, napríklad u obchodníkov a drobných podnikateľov s úzkym výrobným sortimentom spojená s možnosťou negatívneho dopadu dane na výsledok ich hospodárenia. Neistota vyplýva zo skutočnosti, že prechod na platiteľa DPH býva spravidla spojený so zásahmi do ekonomiky podnikateľského subjektu. Prírodzenou reakciou je v uvedenej situácii snaha túto neistotu kompenzovať vyššou predajnou cenou.

## 2. Vývoj DPH v Slovenskej republike

V období od zavedenia dane z pridanej hodnoty do daňovej sústavy SR až po súčasnosť boli prijaté tri zákony, z ktorých každý predstavuje určitý kvalitatívny medzník v jej vývoji. Boli to:

- zákon č. 222/1992 Zb. o DPH, ktorý nadobudol účinnosť 1.1.1993,
- zákon číslo 289/1995 Z.z. o DPH s účinnosťou od 1.1.1996 a
- zákon č. 222/2004 Z.z. o DPH, ktorý nadobudol účinnosť 1. mája 2004.

Predmetom analýzy príspevku sú zmeny, ktoré môžu ovplyvniť výšku príjmov ŠR SR. Ide predovšetkým o:

- zmeny sadzieb dane a presun tovarov a služieb medzi zníženou a základnou sadzbou,
- zmeny v systéme uplatňovania nadmerných odpočtov,
- zmeny v oblasti prahu registrácie za platiteľa.

## 2.1 Právna úprava DPH v období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1995

Prechod z plánovitého hospodárstva na trhové si vyžadoval, zásadnú reformu daňového systému. Medzi základné znaky reformy patrilo aj prijatie zákona č. 222/1992 Zb. o dani z pridanej hodnoty, ktorým boli zrušené Zákon o dani z obratu a Zákon o dovozných dani. Uvedený zákon upravoval daň z pridanej hodnoty, ktorej podliehalo zdaniťelné plnenie, t. j. predaj tovaru, prevod nehnuteľností, poskytovanie služieb, prevod a využitie práv v tuzemsku, dovoz tovaru a príležitostná autobusová doprava uskutočňovaná zahraničným prevádzkovateľom v tuzemsku [3].

Zdaniťelným plnením bolo:

- dodanie tovaru, stavebných objektov a prevod nehnuteľností, okrem pozemkov, pri ktorom
- dochádzalo ku zmene vlastníckeho práva alebo práva hospodárenia,
- poskytovanie služieb,
- prevod alebo využitie práv z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva, poskytovanie práva využitia veci alebo majetkovo využiteľnej hodnoty, ako aj poskytovanie technických alebo iných hospodársky využiteľných znalostí v rámci podnikania [13].

Pre účely tohto zákona sa tovarom rozumeli hnutelné hmotné veci vrátane tepelnej a elektrickej energie, plynu, vody a službou sa rozumelo poskytovanie činností.

Dani podliehal aj dovezený tovar, ktorý bol prepustený do režimu voľného obehu v tuzemsku. Naopak, vývoz tovaru do zahraničia bol od daňovej povinnosti oslobodený [6].

Predmetom dane boli všetky zdaniťelné plnenia za odplatu aj bez odplaty vrátane naturálneho plnenia v tuzemsku [4]. Daňová povinnosť vznikla dňom vystavenia daňového dokladu za zdaniťelné plnenie a to najneskôr do 15 dní odo dňa jeho uskutočnenia. Platiteľmi boli osoby podliehajúce dani, ktoré boli registrované na príslušnom finančnom orgáne.

Základným zdaňovacím obdobím bol kalendárny mesiac. V prípade, že obrat platiteľa za predchádzajúci kalendárny rok alebo predpokladaný ročný obrat bol nižší ako 10 000 000 Sk, zdaňovacím obdobím bol kalendárny štvrtrok. Ak bol obrat platiteľa za predchádzajúci kalendárny rok vyšší ako 100 000 000 Sk, bol platiteľ povinný zaplatiť preddavok na svoju daňovú povinnosť vo výške 50 % sumy zaplatenej dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie.

Daň bola splatná za zdaňovacie obdobie najneskôr do 15 dní po skončení tohto obdobia, s výnimkou dane pri dovážanom tovare a príležitostnej autobusovej doprave uskutočňovanej zahraničným prevádzkovateľom v tuzemsku. Platiteľ teda bol povinný do 15 dní po skončení zdaňovacieho obdobia predložiť daňové priznanie.

### 2.1.1 Zmeny sadzieb dane

Prvý zákon SR o DPH obsahoval dve sadzby dane. Základná sadzba dane pri tovare bola 23 % a pre vybrané druhy tovaru a tepelnú energiu platila znížená sadzba dane vo výške 5 %. Už od 1.8.1993, t.j. 7 mesiacov od účinnosti zákona došlo k zvýšeniu sadzieb dane. Základná sadzba bola zvýšená o 2 percentuálne body a znížená sadzba bola zvýšená o 1 percentuálny bod.

Základom dane pre výpočet dane z pridanej hodnoty bola cena za zdaniťelné plnenie, ktorá neobsahovala daň. Platiteľ bol povinný si sám daň vypočítať, ktorá sa vyčíslovala ako súčin základu dane a príslušnej sadzby dane.

### 2.1.2 Systém uplatňovania nadmerných odpočtov a oslobodené plnenia

Ak platiteľ dane splnil zákonom stanovené podmienky, mal nárok na odpočet dane. Medzi tieto podmienky podľa zákona č. 222/1992 Zb. o DPH patrili:

- nakúpený tovar, stavebné objekty, prevedené nehnuteľnosti, prijaté služby alebo prevedené a
- využité práva použité na podnikanie,

- nárok na odpočet vznikol v zdaňovacom období, v ktorom daň na vstupe platiteľ záúčtoval,
- platiteľ mal povinnosť doložiť oprávnenosť svojho nároku na odpočet dane daňovým dokladom.

Platiteľ mal nárok na uplatnenie nadmerného odpočtu v zdaňovacom období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom došlo k jeho vzniku. Ak došlo k presunu nadmerného odpočtu do ďalších zdaňovacích období a ak sa nadmerný odpočet neuhradil do dvoch kalendárnych mesiacov od konca zdaňovacieho obdobia v ktorom vznikol, mal platiteľ nárok na vrátenie dane do 15 dní od predloženia daňového priznania za najbližšie zdaňovacie obdobie.

Od daňovej povinnosti boli oslobodené tieto plnenia: poštové služby, rozhlasové a televízne vysielanie, finančné činnosti, poisťovníctvo, prevod a prenájom pozemkov a stavieb, výchova a vzdelávanie, zdravotnícke služby a tovar, sociálna pomoc, poskytnutie služieb orgánmi štátnej správy a územnej samosprávy a súdmi, lotérie a iné podobné hry, dodanie vratných obalov, predaj podniku a činnosti neziskového charakteru.

### 2.1.3 Prah registrácie za platiteľa

Predmetný zákon rozlišoval registráciu platiteľov dane ako povinnú a dobrovoľnú. Povinná bola pre osoby, ktorých obrat za predchádzajúce tri kalendárne mesiace presahoval sumu 1 500 000 Sk. Tieto osoby boli povinné sa registrovať podľa zákona upravujúceho správu daní a poplatkov najneskôr do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom prekročili ustanovený obrat [9].

Zákon č. 222/1992 Zb. o DPH bol novelizovaný sedemkrát a množstvo potrebných zmien vyústilo do prijatia ďalšieho zákona o DPH.

## 2.2 Právna úprava DPH v období od 1. 1. 1996 do 30. 4. 2004

Nový zákon o DPH č. 289/1995 Z.z. v podstate až na malé zmeny zachoval oslobodenie od dane zdaniiteľné plnenia tak, ako boli uvedené v predchádzajúcom zákone o DPH z roku 1992. K podstatnejším zmenám došlo najmä v sadzbe DPH, v systéme uplatňovania nadmerných odpočtov a v prahu registrácie.

### 2.2.1 Zmeny sadzieb dane

V období rokov 1996 – 2003 boli daňové sadzby menené trikrát. Základná sadzba dane, ako uvádza tabuľka 1, sa výrazne nemenila, až v roku 2003 klesla na 20 %. Znížená sadzba sa postupne približovala k základnej a v roku 2003 dosiahla výšku 14 %. Kým na začiatku roka 1993 bol rozdiel medzi základnou a zníženou sadzbou 18 percentuálnych bodov, v roku 2003 už bol tento rozdiel iba 6 percentuálnych bodov, teda už len tretinový.

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, ubytovacie, služby cestovného ruchu a služby obchodné a sprostredkovateľské. Neskôr sa medzi služby podliehajúce základnej sadzbe zaradili aj stravovanie v rekreačných zariadeniach a advokátske a prekladateľské služby verejnosti [14].

Tab. 1: Prehľad sadzieb dane z pridanej hodnoty

Zákon a jeho novelizácie	Platnosť zákona od:	Základná sadzba	Znížená sadzba
Zákon č. 289/1995 Z.z.	01. 01. 1996	23%	6%
Novela zákona č. 342/1999 Z. z.	01. 01. 2000	23%	10%
Novela zákona č. 637/2002 Z. z.	01. 01. 2003	20%	14%

Zdroj: vlastný.

O zrušenie registrácie mohli platitelia požiadať najskôr po uplynutí jedného roka od dátumu zaregistrovania, pokiaľ ich obrat nepresiahol za predchádzajúce tri mesiace sumu 1 500 000 Sk a zároveň za predchádzajúcich dvanásť mesiacov sumu 6 000 000 Sk.

### 2.2.2 Zmeny v systéme uplatňovania nadmerných odpočtov

Účinnosťou zákona č. 289/1995 Z.z. od 1.1.1996 nastala radikálna zmena v možnosti uplatňovania odpočítania dane na vstupe ako aj

možnosti vrátenia nadmerného odpočtu. Tento zákon zaviedol možnosť odpočítania dane na vstupe až po jej zaplatení, čo znamenalo, že platitelia si nemohli uplatniť nárok na odpočet DPH na vstupe pri nezaplatených faktúrach, zatiaľ čo daňová povinnosť na výstupe vznikala už pri poskytnutí zdaniteľného plnenia. Uvedený postup bol v rozpore so Šiestou smernicou Rady EÚ 77/388/EHS o harmonizácii zákonov členských štátov o dani z pridanej hodnoty, preto novela zákona z roku 2002 mala za cieľ túto nerovnosť odstrániť. Novela zákona z roku 2002 podmienku zaplatenia zrušila a platitelia si mohli uplatniť nárok na odpočítanie dane na vstupe zo všetkých naakumulovaných, nezaplatených a teda aj neuplatnených súm dane na vstupe naraz v roku 2003. Táto legislatívna zmena sa významne prejavila v zníženej daňovej povinnosti a v zvýšených nadmerných odpočtoch platiteľov DPH v daňových priznaniach podaných v roku 2003 a mala teda negatívny dopad na výšku príjmov SR z DPH.

Od 1.1.2003, ak platiteľovi vznikol v zdaňovacom období nadmerný odpočet, odpočítal ho od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. Nadmerné odpočty platiteľ odpočítaval v poradí v akom boli uplatnené. Podľa v poradí ďalšej novely zákona od 1.7.2003 platiteľ si mohol nadmerný odpočet odpočítavať po dobu 6 mesiacov. Po uplynutí 6 mesiacov, daňový úrad mu vrátil nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania žiadosti na vrátenie nadmerného odpočtu.

### 2.2.3 Zmeny v oblasti prahu registrácie za platiteľa

Výška obratu, pri ktorej podnikateľ bol povinný podať žiadosť o registráciu za platiteľa DPH sa podľa zákona č. 289/1995 Z.z pre ďalšie roky znížila zo 6 mil. Sk na 3 mil. Sk za rok, presnejšie 750 tis. Sk za tri predchádzajúce po sebe nasledujúce kalendárne mesiace. Uvedená hranica obratu pre registráciu platila do 30.4.2004.

O zrušenie registrácie mohol platiteľ požiadať najskôr po uplynutí jedného roka odo dňa, keď sa stal platiteľom, ak jeho obrat nedosiahol za najbližšie predchádzajúce tri po sebe idúce kalendárne mesiace sumu 750 000 Sk a zároveň za najbližších dvanásť po sebe idúcich kalendárnych mesiacov sumu 3 000 000 Sk.

## 2.3 Právna úprava DPH v období od 1. 1. 2004

Novokoncepovaná daňová reforma SR skĺbovala v sebe podmienky a potreby slovenského hospodárstva s požiadavkami EÚ. Daňová reforma sa výrazne dotýkala aj dane z pridanej hodnoty, pretože medzi jej ciele patrilo aj zavedenie jednotnej 19% dane a presun daňového bremena z priamych daní na nepriame.

### 2.3.1 Zmena sadzieb dane

Pred daňovou reformou malo Slovensko základnú sadzbu DPH vo výške 20% a zníženú sadzbu vo výške 14%. Súčasťou daňovej reformy bolo, že znížená sadzba DPH sa úplne zrušila a novelou zákona č. 255/2003 Z.z. s účinnosťou od 1.1.2004 bola zavedená jednotná 19%-ná sadzba dane pre všetky tovary a služby. Zavedením jednotnej dane z pridanej hodnoty sa Slovensko zaradilo k piatim európskym štátom, kde neexistuje základná a znížená sadzba dane (v rámci EÚ iba v Dánsku) [8]. Zavedenie 19%-nej DPH sa dotklo cien všetkých tovarov a služieb, ktoré do konca roka 2003 podliehali zníženej sadzbe dane. Boli to hlavne potraviny, lieky, energie, dodanie stavieb, stavebné práce, knihy, noviny, časopisy, hotelové a reštauračné stravovanie. Existencia znížených sadzieb DPH bola zdôvodňovaná nefiškálnymi argumentmi. Predpokladalo sa, že znížené sadzby DPH budú generovať nižšie ceny, umožnia lepšiu dostupnosť základných potravín a iného vybraného tovaru pre skupiny s nízkym príjmom, alebo zvýšia spotrebu tovarov, ktoré sa považujú za spoločensky žiaduce. Tieto očakávania však prax nepotvrdila a preto sa slovenská vláda rozhodla nahradiť tieto neefektívne nástroje fiškálnej politiky cieľenými nástrojmi priamo v konkrétnych oblastiach politiky, ako sú sociálna politika a zdravotná starostlivosť.

Uplatnenie jednej sadzby dane znamená zjednodušenie mechanizmu tejto dane, zníženie administratívnej náročnosti u platiteľov, ale aj u správcov dane a zamedzenie rôznych špekulatívnych snáh presunov tovaru a služieb do zníženej sadzby, ktoré umožňovala existencia dvoch sadzieb.

## 2.4 Právna úprava DPH v období od 1. 5. 2004

Významným medzníkom vo vývoji slovenskej ekonomiky ako aj celej spoločnosti je rok 2004,

keď SR k 1. 1. 2004 v praxi začala uplatňovať jednu z ostatných kardinálnych reforiem - daňovú reformu a k 1. 5. 2004 vstúpila do EÚ.

Do novoprijatého zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH boli k 1. 5. 2004 premietnuté všetky pravidlá povinné pre členské štáty EÚ, ktoré sú obsiahnuté v smerniciach EÚ upravujúcich uplatňovanie DPH. Základné pravidlá obsahuje Šiesta smernica Rady 77/388/EHS o harmonizácii zákonov členských štátov. Táto smernica bola implantovaná do nového slovenského zákona o DPH. Začali sa uplatňovať rovnaké pravidlá ako v ostatných členských štátoch EÚ.

Vstupom do EÚ sa 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 a oslobodenie vývozu od dane v podobe platnej pred vstupom ostalo zachované iba voči tretím štátom. Obchodovanie v rámci členských štátov EÚ sa považuje za intrakomunitárne nadobudnutie a intrakomunitárne dodanie [15].

#### 2.4.1 Zmena sadziieb dane

Smernice EÚ umožňujú používať jednu základnú sadzbu DPH vo výške minimálne 15% a jednu alebo dve znížené sadzby vo výške minimálne 5% na obmedzený zoznam kategórií tovarov a služieb.

S účinnosťou od 1. 1. 2007 bola do legislatívy DPH opätovne zavedená znížená sadzba dane vo výške 10% na vybrané tovary zdravotníckeho cha-

rakteru, čím došlo k presunu uvedených tovarov zo základnej sadzby na zníženú. O rok neskôr, ďalšou novelou zákona účinnou od 1.1.2008 sa do zníženej sadzby dane v nezmenenej výške zaradili aj ďalšie tovary, ako napr. tlačené knihy, hudobniny, brožúry, obrázkové knižky, hudobniny a iné podobné tlačoviny.

Vývoj daňových sadziieb pre DPH v rokoch 1993 - 2008 je znázornený na obrázku č. 1.

#### 2.4.2 Zmeny v systéme uplatňovania nadmerných odpočtov

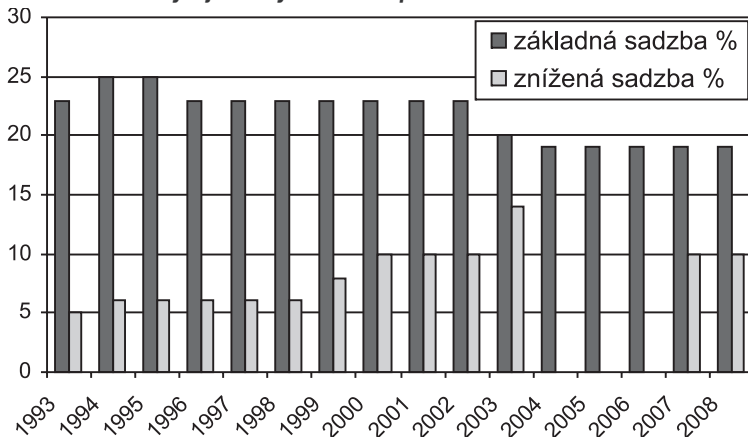
Určité zmeny v systéme uplatňovania nadmerných odpočtov nastali aj v ostatnom zákone č. 222/2004 Z.z. Ak platiteľovi vznikne v zdaňovacom období nadmerný odpočet, odpočíta ho od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období. V prípade, ak tak nemôže urobiť, daňový úrad vráti nadmerný odpočet do 30 dní bez podania žiadosti.

Táto úprava nadmerného odpočtu v porovnaní s predchádzajúcim zákonom zjednodušila a zrýchliła návratnosť finančných prostriedkov pre registrovaných platiteľov a odstránila bariéru podávania žiadostí o vrátenie nadmerných odpočtov na príslušné daňové úrady.

#### 2.4.3 Zmeny v oblasti prahu registrácie za platiteľa

Dňom vstupu SR do EÚ t.j. od 1. 5. 2004 sa hrana registrácie upravila na výšku 1 500 000 Sk

Obr. 1: Vývoj daňových sadziieb pre DPH v rokoch 1993 - 2008



Zdroj: [8], MF SR.

**Tab.2: Prah registrácie a počet subjektov registrovaných pre DPH v rokoch 1993 - 2008**

Názov	1993*	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Prah registrácie v mil. Sk	6 000	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000
Počet platiteľov	44 786	72 178	93 547	111 387	119 032	129 917	137 437	145 094

Názov	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Prah registrácie v mil. Sk	3 000	3 000	3 000	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500
Počet platiteľov	147 547	128 242	122 738	130 009	147 239	159 106	171 096	176 629

\* Za rok 1993 DR SR disponuje iba údajmi k 31. 10. 1993

Zdroj: [7], DR SR.

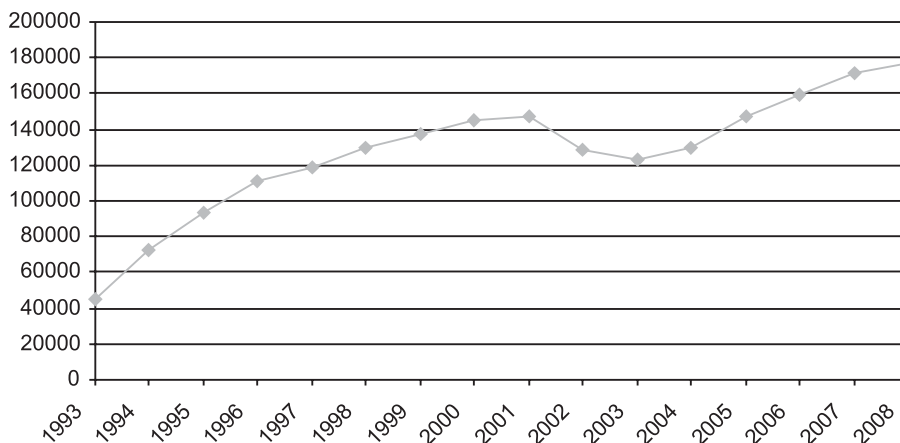
za 12 po sebe idúcich mesiacov. Táto úprava, ako je to uvedené v tabuľke 2 platila 5 rokov.

Novelou zákona o DPH účinnou od 1. 1. 2009 sa v SR platná hranica povinnej registrácie znížila na 35 tisíc EUR, čo v prepočte konverzným kurzom je 1 054 410 Sk. Takouto výškou limitu sa legislatíva SR prispôsobila smernici Rady 2006/112/ES. Znížený prah registrácie sa dotkol predovšetkým malých živnostníkov a podnikateľov, ktorí podnikajú v službách. Zmeny prahu registrácie a počet registrovaných platiteľov od zavedenia DPH v SR do roku 2008 uvádza tabuľka č. 2.

Vývoj počtu daňových subjektov registrovaných pre DPH v rokoch 1993 - 2008 je znázornený na obrázku č. 2.

### 3. Príjmy ŠR z výberu dane z pridanej hodnoty

Analyzované legislatívne zmeny týkajúce sa sadzieb dane, systémov uplatňovania nadmerných odpočtov a prahu povinnej registrácie za platiteľa DPH viac alebo menej ovplyvňovali aj výšku príjmov ŠR [2]. Jednou z úloh troch zákonov o DPH za obdobie od roku 1993 do roku 2008 bolo aj zabezpečiť rozpočtovaný príjem výnosu z tejto dane do ŠR. Za tým účelom v priebehu uvedeného obdobia dochádzalo k viacerým novelizáciám existujúcich zákonov o DPH. Zákon o DPH platný od roku 1993 do konca roka 1995 bol viackrát novelizovaný, najmä v snahe opraviť existujúce nedostatky. Niektoré zmeny boli podmienené

**Obr. 2: Vývoj počtu daňových subjektov registrovaných pre DPH v rokoch 1993 - 2008**

Zdroj: [7], DR SR.

politickými a ďalšími vplyvmi a teda boli nesystémové. Zákon o DPH platný od roku 1996 mal za cieľ tieto nedostatky a deformácie odstrániť.

Cieľom ostatnej daňovej reformy na Slovensku bolo nastoliť moderný daňový systém. Reforma mala prispieť k dynamickému rastu ekonomiky a k zvyšovaniu životnej úrovne obyvateľov. Reforma bola koncipovaná na princípoch spravodlivosti, efektívnosti a jednoduchosti. Základom rozloženia daňového bremena bolo presunutie daňového zaťaženia z priamych daní na nepriame, ktoré sú z hľadiska výberu jednoduchšie. Daňová reforma od roku 2004 zahŕňa daňový systém postavený na rovnej dani (19%) v oblasti zdaňovania príjmov a aj v dani z pridanej hodnoty.

bremenu domácností znižovaním ich disponibilných príjmov. Druhý dôvod je jej univerzálnosť, ktorá spočíva v tom, že na rozdiel od ostatných daní týka sa bez výnimky všetkých domácností z dôvodu, že postihuje konečnú spotrebu [1].

Prehľad o celkových príjmoch ŠR SR v členení na daňové príjmy a z toho príjmy z DPH v časovom rade 1993 - 2008 uvádzam v tabuľke č. 3a a 3b.

Na obrázku č. 3 je zobrazená výška celkových daňových príjmov do ŠR a z toho príjmy z DPH za obdobie rokov 1993 - 2008 v mil. SK.

Z údajov uvedených v tabuľkách č. 3a a 3b vyplýva, že DPH z pohľadu významnosti naplnenia príjmov štátneho rozpočtu v SR patrí medzi

**Tab. 3a: Príjmy ŠR z výberu DPH za obdobie rokov 1993 - 2000 v mil. SK**

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Príjmy ŠR	150 342	139 148	163 138	162 865	175 798	177 835	216 720	213 477
Daňové príjmy	85 317	109 842	136 524	140 098	145 524	152 974	160 433	173 822
z toho DPH	27 467	37 132	52 314	48 679	54 935	55 249	58 944	70 587
Podiel DPH na daňov. príjmoch	32,2%	33,8%	38,3%	34,8%	37,8%	36,1%	36,7%	40,6%
Medziročný index rastu DPH	x	35,2%	40,9%	-6,9%	12,9%	0,6%	6,7%	19,8%

**Tab. 3b: Príjmy ŠR z výberu DPH za obdobie rokov 2001 - 2008 v mil. SK**

Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Príjmy ŠR	205 353	220 362	233 071	242 444	258 694	291 977	322 220	342 003
Daňové príjmy	165 013	188 944	200 147	209 498	222 605	236 272	258 239	271 825
z toho DPH	73 567	82 241	83 799	99 576	122 429	128 460	135 978	139 557
Podiel DPH na daňov. príjmoch	44,6%	43,5%	41,9%	47,5%	55,0%	54,4%	52,7%	51,3%
Medziročný index rastu DPH	4,2%	11,8%	1,9%	18,8%	23,0%	4,9%	5,9%	2,6%

Zdroj: [7], Materiály DR SR.

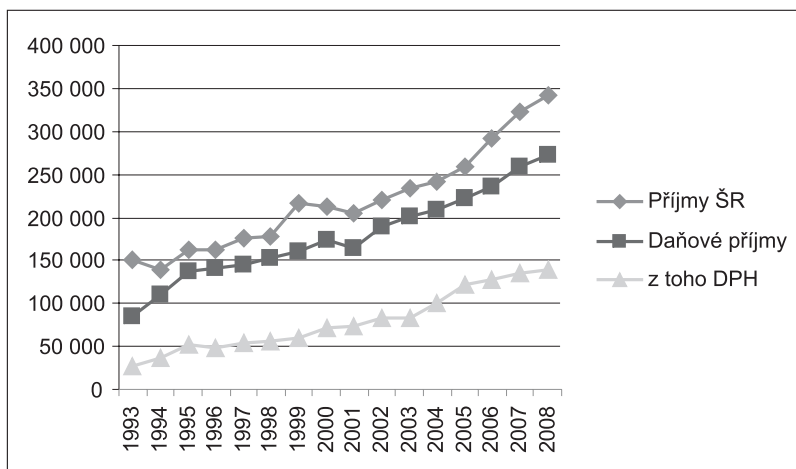
Rozhodujúcu časť príjmov štátneho rozpočtu SR tvorí práve daň z pridanej hodnoty. Pre verejné financie prispieva viac než všetky priame dane a tým je daná jej dôležitosť z fiškálneho pohľadu. Daň z pridanej hodnoty je dominantnou daňou aj z pohľadu domácností z dvoch dôvodov. Ak je DPH hlavným zdrojom príjmov verejných rozpočtov znamená to, že najviac prispieva k daňovému

prioritné oblasti v daňovej problematike, pretože výber tejto dane je najvyšší zo všetkých daní. Jej podiel na celkových daňových príjmoch sa pohyboval v sledovanom období v intervale od 32,2% (v roku 1993) po 55,0% (v roku 2005).

V prvých rokoch sledovaného vývoja výnos DPH medziročne rástol vplyvom makroekonomického prostredia a legislatívnych zmien.



Obr. 3: Celkové príjmy, daňové príjmy a príjmy z DPH do ŠR v mil. Sk



Zdroj: Tabuľka 3a, 3b.

Vývoj podielu DPH na daňových príjmoch v rokoch 1993 - 1995 je možné charakterizovať ako priaznivý so stúpajúcou tendenciou. Medziročný rast v percentuálnom vyjadrení bol v roku 1994 v porovnaní s rokom 1993 vo výške 35,2 % a v roku 1995 v porovnaní s rokom 1994 vo výške 40,9 %.

Rok 1996 bol poznamenaný prudkým poklesom príjmov z DPH do ŠR, v ktorom výnos nedosiahol ani hodnotu z predchádzajúceho roka. Príjmy do ŠR z DPH v roku 1996 boli v absolútnom vyjadrení vo výške 48 679 mil. Sk, čo v porovnaní s rokom 1995 (52 314 mil. Sk) predstavuje absolútny pokles o 3 635 mil. Sk a percentuálne je to zníženie príjmov v porovnaní s predchádzajúcim rokom o 6,9 %. Aj keď spotreba rástla, medziročný pokles príjmov bol spôsobený okrem iných faktorov aj vplyvom legislatívnych zmien s účinnosťou od 1. 1. 2006 a to znížením základnej sadzby dane z 25 % na 23 %.

Ďalšia legislatívna zmena vykonaná k 1. 1. 1996, ktorou sa predpokladalo zvýšenie príjmov do ŠR z výberu DPH bola možnosť odpočítania DPH na vstupe u platiteľov pod podmienkou jej zaplataenia dodávateľovi. Očakávalo sa, že uvedená podmienka zvýši príjmy do ŠR. V skutočnosti sa tento predpoklad nenaplnil. Platitelia dane pri nepriaznivej finančnej situácii začali vo veľkej miere využívať inštitút zaplataenia záväzkov iba v časti DPH. Tým splnili podmienku zaplataenia a uplatnili si odpočet DPH na vstupe aj keď z čiastočne uhradených

faktúr. Vo všeobecnosti sa zhoršila platobná disciplína podnikateľských subjektov navzájom, ale v oblasti DPH sa platobná disciplína medzi nimi zlepšila.

Ďalší vplyv na zníženie príjmu do ŠR z výnosu DPH mala aj skutočnosť nárastu počtu registrovaných platiteľov, ktorí si uplatňovali odpočty z majetku a zásob v prvom zdaňovacom období, ale ich hlavnou činnosťou bol vývoz tovaru, ktorý bol oslobodený od DPH, alebo stavebná činnosť, na ktorú sa uplatňovala znížená sadzba DPH [5].

Výnos dane súvisí aj s neplnením daňových povinností daňovými subjektmi z dôvodu ich platobnej neschopnosti.

V rokoch 1998 a 1999 sa množili u platiteľov prípady zneužívania mechanizmu odpočtu DPH. V zmysle vtedy platného zákona bolo možné odpočítať daň na vstupe pri platbe v hotovosti do výšky 200 tis. Sk. Platby preukazované pokladničnými dokladmi v mnohých prípadoch v skutočnosti neboli realizované alebo presahovali limitovanú sumu. Podnikateľské subjekty, ktoré takto deklarovali svoje platby v hotovosti, si neoprávnene nárokovali odpočet DPH. Uvedená skutočnosť mala vplyv na nízke medziročné nárasty (0,6 % v roku 1998 a 6,7 % v roku 1998).

V období rokov 1997 - 2002 v oblasti legislatívy neboli vykonané výraznejšie zmeny, ktoré by mali významný vplyv na výšku príjmov ŠR z DPH. V tomto období príjmy ŠR z DPH mali sústavné narasta-

júci trend. Nárast bol zaznamenaný v intervale od 0,6 % v roku 1998 po 19,8 % v roku 2000.

V roku 2003 zrušením podmienky zaplataenia DPH si platitelia mohli odpočítať daň na vstupe zo všetkých naakumulovaných, nezaplataených a teda neuplatnených súm dane naraz, čo malo negatívny dopad na výšku príjmov ŠR z DPH.

Plnenie príjmov ŠR z DPH v roku 2003 v porovnaní s rovnakým obdobím roka 2002 vzrástlo v absolútnom vyjadrení o 1 558 mil. Sk. Celkové plnenie príjmov vo veľkej miere ovplyvnili legislatívne zmeny v zákone o dani z pridanej hodnoty. Plnenie príjmov bolo odrazom prijatých noviel zákona o DPH, v zmysle ktorých sa s účinnosťou od 1.1.2003 upravovala dolná sadzba dane z 10 % na 14 % a horná sadzba dane z 23 % na 20 %; zároveň sa upravovali podmienky vrátenia nadmerného odpočtu, zrušilo sa obmedzenie možnosti odpočítania dane na vstupe až po jej zaplataení a bolo ustanovené zdaňovanie zálohových faktúr.

Priaznivý vývoj príjmov ŠR z DPH v roku 2004 v absolútnom vyjadrení o 15 777 mil. Sk možno pripísať zjednoteniu sadzieb dane na 19 % a zníženiu hranice pre povinnú registráciu pre daň, s čím súvisel nárast počtu platiteľov. V druhom polroku bol príjem do ŠR z DPH ovplyvnený zmenou spôsobu výberu dane pri transakciách s krajinami EÚ a legislatívnymi zmenami, ktoré priniesol vstup SR do EÚ a nový zákon o DPH.

V roku 2005 je zaznamenaný medziročný nárast indexom 1,23, na ktorom mal najväčší podiel jeden z ekonomických faktorov a to rast konečnej spotreby.

V roku 2006 príjem ŠR z DPH medziročne vzrástol indexom 1,05, čo je výsledkom zvýšenej konečnej spotreby a zvýšením spotrebiteľských cien o 5 % oproti roku 2005. V roku 2007 tento vývoj príjmov ŠR z DPH pokračoval aj napriek tomu, že opätovne bola zavedená znížená sadzba dane vo výške 10 % na vybrané druhy tovarov. Priaznivý vývoj príjmov ŠR z DPH pokračoval aj v roku 2008 pri indexe 1,03 aj keď legislatívnym opatrením bola znížená sadzba dane uplatnená na knihy a na zdravotnicke pomôcky pre inkontinentných pacientov.

Aj keď príjmy z DPH absolútne mali v podstate stúpajúcu tendenciu (s výnimkou roku 1996), ich percentuálny podiel na celkových daňových príjmoch mal za sledované obdobie striedavo stúpajúci a klesajúci trend.

## Záver

Nahradenie dane z obratu systémom dane z pridanej hodnoty sa stal jedným z dominantných rysov daňovej sústavy uplatňovanej v Slovenskej republike od roku 1993. Zavedenie tejto dane zabezpečilo nevyhnutný krok k zblíženiu systému nepriamych daní s daňovými mechanizmami uplatňovanými hlavne v štátoch EÚ. Tým došlo k odstráneniu jednej z administratívnych bariér, ktoré Slovenskej republike bránili plne sa zapojiť do celoeurópskeho integračného procesu. DPH v SR v priebehu svojho vývoja zaznamenala viacero legislatívnych zmien, ktoré vplývali na výnos DPH. Niektoré mali permanentný charakter, ako zmeny sadzieb a zmeny prahu registrácie za platiteľa dane, iné zas spôsobili len jednorazové výkyvy v plnení dane ako sú zmeny v oblasti uplatňovania a vracania nadmerných odpočtov. Analýzu týchto javov značne komplikuje fakt, že jednotlivé efekty sa v plnení dane premietajú súčasne a je preto veľmi ťažké ich rozlíšiť a kvantifikovať. Za ostatných 10 rokov sa pomer výnosu DPH na celkových daňových príjmoch zvýšil o viac ako 10 percentuálnych bodov a tvorí viac ako polovicu všetkých daňových príjmov. Na raste sa podieľa viacnásobná zmena sadzieb DPH, kde po zrušení dvoch sadzieb a zavedení jednej sadzby vzrástla celková efektívna sadzba. Momentálne zaznamenáva SR jej mierny, avšak marginálny pokles po zavedení druhej nižšej sadzby na zdravotnicke pomôcky, lieky a tlačoviny.

Článok bol spracovaný v rámci projektu VEGA 1/0253/08.

## Literatúra:

- [1] BABČÁK, V. *Daňové právo*. 1. vyd. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2005. ISBN 80-7097-577-6.
- [2] MF SR. *Prognózovanie dane z pridanej hodnoty v SR*. IFF MF SR 2005
- [3] FEKETE, I. *Zbierka daňových predpisov I*. diel. 1. vyd. Bratislava: EUROUNION spol. s r.o., 1994. ISBN 80-85568-35-7.
- [4] FEKETE, I. *Zbierka daňových predpisov II*. diel. 1. vyd. Bratislava: EUROUNION spol. s r.o., 1994. ISBN 80-85568-39-X.
- [5] HARUMOVÁ, A., KUBÁTOVÁ, K. *Dane podnikateľských subjektov*. Poradca podnikateľa. 1. vyd. Bratislava: Bratislavská vysoká škola práva, 2006. ISSN 1335-1583.
- [6] JABLONKOVÁ, A., RYBÁNSKY, L., ZUZIKOVÁ, A. *Daň z pridanej hodnoty, komplexná prí-*

ručka. 1. vydanie. Bratislava, ELITA, 1995. ISBN 80-8044-0123.

[7] *Materiály DR SR* [online]. Prístupné na internetovej stránke <www.drsr.sk>.

[8] MF SR. *Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 – 2006* [online]. Dostupné na internete <http://www.finance.gov.sk>.

[9] PETRENKA, J. a kol. *Dane I*. 1. vyd. Bratislava: Súvaha, 2000. ISBN 80-88727-35-9.

[10] ŠIROKÝ, J. *Daňové teórie s praktickou aplikáciou*. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2003. ISBN 80-7179-413-9.

[11] ŠOLTÉS, V., JAKUBÍKOVÁ, M. *Taxation and Public Finance in the Slovak Republic. Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies*. Robert W. McGee, USA, s. 603-608. ISBN 978-0-387-25711-2.

[12] Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu.

[13] Zákon č. 222/1992 Zb., o dani z pridanej hodnoty s dôvodovou správou. Bratislava. Epos 1992. ISBN 80-900560-6-7.

[14] Zákon č. 289/2005 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

[15] Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

**Ing. Anna Bánociová, PhD.**

Technická univerzita v Košiciach  
Fakulta ekonomická  
Katedra financií  
Nemcovej 32  
040 01 Košice  
anna.banociova@tuke.sk

Doručeno redakci: 2. 7. 2008

Recenzováno: 17. 8. 2008; 24. 9. 2008;  
24. 11. 2008

Schváleno k publikovaniu: 14. 9. 2009

**ABSTRACT****THE ANALYSIS OF VALUE ADDED TAX IN THE SLOVAK REPUBLIC****Anna Bánociová**

*The transformation of the Slovak economy to the market oriented one required to perform fundamental changes in the entire tax system. Tax reforms executed in 1993, 1995 and 2004 triggered extensive changes of the Slovak tax system. Qualitative changes of value added tax (VAT) adjustments were part of these reforms and were reflected in three Acts on VAT, specifically Act No. 2222/1992 Coll, Act No. 289/1995 Coll. and Act No. 222/2004 Coll..*

*Frequent revisions were taken not only to eliminate deficiencies in the Acts, but also due to political reasons that brought systemless points which complicated the execution of the Acts in practice. Increasing administrative difficulties for tax payers and systemless Act elements initiated tax payment avoidance, which influenced VAT revenues and incomes of state budget. The tax trend flew into tax reform in 2004 based on a decision of the Slovak government to move out from direct taxes and concentrate on indirect ones. From the fiscal point of view, this decision increased the importance of VAT. Before 2004, the incomes from VAT represented less than 50% of total tax incomes of public finance. After the tax reform in 2004, VAT creates more than 50% of total tax income and therefore has a crucial importance in the tax system. Due to this reason, VAT and its way of functioning receive an extensive attention.*

*The purpose of this article is to evaluate the influence of changes in tax rates, in the system of excessive tax deduction and in setting of boundaries for tax registration, on the amount of VAT incomes and changes in the amount and structure of tax incomes of the budget of the Slovak Republic, based on analysis of legislative changes in the Slovak Acts on VAT.*

**Key Words:** value added tax, purchase tax, import tax, excessive tax deduction, self tax liability.

**JEL Classifications:** H25, H60.