

MOŽNOSTI ZLEPŠENIA VÝBERU DANÍ V SR¹

OPTIONS FOR IMPROVING TAX COLLECTION IN THE SLOVAK REPUBLIC

ERIKA ŠOLTÉSOVÁ

Ing. Erika Šoltésová, Katedra financií, Národohospodárska fakulta, Ekonomická univerzita v Bratislave, e-mail: erika.soltesova@gmail.com

DOC. ING. ALENA ZUBALOVÁ, PHD.,

doc. Ing. Alena Zubaľová, PhD., Katedra financií, Národohospodárska fakulta, Ekonomická univerzita v Bratislave, tel.: +421 905 421 191, e-mail: alena.zubalova@gmail.com

Abstract

The key task of the Slovak Republic's Financial Administration is to meet the statutory income levels, monitor revenue and take measures to achieve their fulfillment. Against this background, it is equally important to focus on preventing tax collection and promoting voluntary revenue, estimating the occurrence of tax arrears, tax debtors, supporting the implementation of tax simulation on the basis of behavioral analysis of economic behavior, and subsequently taking effective measures for successful tax collection.

Key words: Effectiveness. Financial administrative. Tax administrator. Tax collection. Tax control. Tax evasion.

1. Úvod

Približne 80% z celkového množstva príjmov v štátnom rozpočte predstavujú práve dane. Zaistiť aby bol zabezpečený výber daní a cla v skutočnej výške nároku SR a súčasne aj EÚ je snahou Finančnej správy. Podľa ministra financií je pre tento rok predpoklad, že dane budú oproti odhadom nižšie až o 242 miliónov firiem [1].

2. Analýza výberu daní na Slovensku

Výber daní daňovými úradmi predstavoval v predchádzajúcom roku 2016 sumu 14 944 mil. Eur, v porovnaní s rokom predchádzajúcim predstavuje výber zvýšený o 626,6 mil. Eur, čo v percentuálnom vyjadrení predstavuje tento nárast viac ako 4%. Vybraté dane sa následne znižujú o vrátenie nadmerného odpočtu DPH, prevod z výnosu DPFO do obcí a VÚC a prevod podielu zaplatených daní z príjmov FO a PO na verejnoprospešné účely. Prehľadné zobrazenie výberu daní za posledných päť rokov sledovaného obdobia je prehľadne zobrazený v tabuľke 1. Na základe údajov možno konštatovať, že výber daní má každoročne rastúci trend [2, 3, 4].

¹ „Táto práca bola podporovaná Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-15-0322.“

Tabuľka 1 Výber daní v rokoch 2012 - 2016

	2012	2013	2014	2015	2016
Výber daní vrátane DzMV	11 952,00	12 253,30	12 620,28	14 317,80	14 943,96
- vratky NO DPH	- 6 416,00	- 5 971,10	- 6 049,77	- 6 238,97	- 6 128,84
Hrubý výnos daní	5 536,00	6 282,20	6 570,51	8 078,84	8 815,12
-prevod podiel. daní do obcí a VÚC a prevod 2% na verejnoprospešný účel	- 1 778,60	- 1 825,00	- 1 935,49	- 2 155,04	- 2 449,61
Príjem ŠR	3 757,40	4 457,10	4 635,02	5 923,79	6 365,51

Zdroj: FR SR. 2016. Výročná správa o činnosti finančnej správy. s. 28.

<https://www.financnasprava.sk/2.11.20167>.

Neoddeliteľnou súčasťou činnosti výberu daní je práve kontrolná činnosť, ktorá predstavuje výkon daňovej kontroly. Výkon daňovej kontroly je najrozsiahlejšou činnosťou s cieľom zistenia základu dane alebo iných skutočností, rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti. Pri podrobnejšom sledovaní výsledkov kontrolnej činnosti za obdobie rokov 2012 až 2016 možno konštatovať, že nálezy z vykonaných kontrol za sledované obdobie piatich rokov majú rastúcu tendenciu, čo dokumentuje tabuľka 2. Počet vykonaných kontrol rapídne narástol v roku 2015, čo možno spájať aj so zavedením kontrolných výkazov do praxe. Zrejme je aj to, že na náleze vykonaných kontrol sa najviac podieľajú nálezy na DPH. Práve DPH sa z pohľadu daňových únikov javí ako tá najrizikovejšia. K 31.12.2016 bolo uskutočnených 7 288 kontrol zameraných na kontroly NO DPH, čo je až 80,4 % z celkového počtu vykonaných kontrol na DPH a 61,6 % z celkového počtu vykonaných kontrol na všetkých druhoch daní. Celkový nález z týchto predstavoval sumu až 109 644 tis. Eur, z ktorého zníženie NO DPH predstavuje 71 823 tis. Eur a určenie vlastnej daňovej povinnosti predstavuje 37 821 tis. Eur [2].

Tabuľka 2 Výsledky kontrolnej činnosti za roky 2012 - 2016

	2012	2013	2014	2015	2016
Nález z vykonaných kontrol v tis. €	525 096	573 215	646 893	647 293	701 368
z toho na DPH v tis. €	305 212	379 169	490 458	516 801	582 001
Počet vykonaných kontrol	16 053	13 059	12 488	72 053	71 823
Priemerný nález na 1 kontrolu v tis. €	47	69	98	135	123

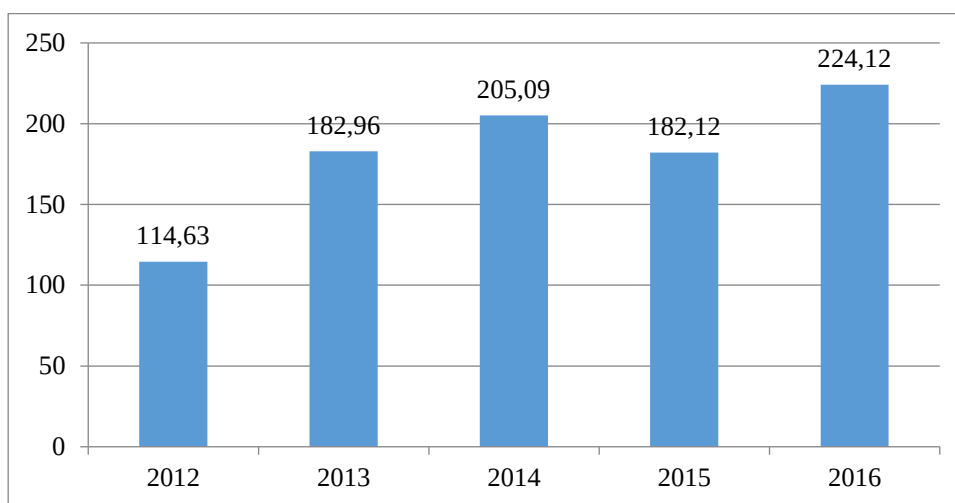
Prameň: FR SR. 2016. Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2014 s. 35

<https://www.financnasprava.sk/1.11.2017>.

Za dôležitú súčasť naplňania štátneho rozpočtu treba považovať aj vymáhanie daňových a colných nedoplatkov. V prípade, že daňový dlžník si neplní svoje daňové povinnosti označuje sa pojmom daňový dlžník. Podľa zákona č. 563/2009 Z. z., ako aj v zmysle zákona č. 278/1993 Z. z. o správe majetku štátu v znení neskorších predpisov vykonávajú DÚ a CÚ vymáhanie nedoplatkov. Správca dane disponuje zákonom stanovenými kompetenciami, kedy z titulu inštitútu exekútora môže vykonať ex offo daňovú exekúciu [5].

Cieľom daňovej exekúcie je dosiahnuť úplné zaplatenie daňového nedoplatku alebo zaplatenie peňažných plnení, ktoré boli rozhodnutím správcu dane uložené. Podľa údajov daňového riaditeľstva bolo v roku 2016 vymožených viac ako 224 miliónov Eur, v porovnaní s rokom predchádzajúcim ide o nárast o 42 miliónov Eur, čo je v percentuálnom vyjadrení

19%-ný nárast. Prehľadné zobrazenie vymožených daňových nedoplatkov za posledných päť rokov sledovaného obdobia je v grafe 1.



Graf 1 Vymožený daňový nedoplatok v mil. Eur v rokoch 2012-2016

Zdroj: FR SR. 2016. Výročná správa o činnosti finančnej správy. s. 86.

<https://www.financnasprava.sk/2.11.2017>.

Nevyhnutnou podmienkou zlepšenia výberu daní je zlepšenie daňovej disciplíny, ktorá je predpokladom zníženia počtu daňových únikov. Zlepšiť efektívnosť výberu daní možno nielen zvýšením počtu kontrol a počtu kontrolórov, ale aj zintenzívnením medzisektorovej a medzirezortnej spolupráce v daňovej kontrole. V súvislosti s daňovými rajmi je potrebné zintenzívniť cezhraničnú spoluprácu pri paralelných daňových kontrolách. K slabým stránkam pri výkone daňovej kontroly možno zaradiť aj vzdelávanie, špecializáciu a odbornosť, ktorá je nevyhnutná pre odhaľovanie stále nových druhov daňových podvodov. Zefektívnenie výberu daní možno vidieť aj v zavedení tzv. zľavy na dani. V záujme zníženia sociálnych rozdielov a zachovania princípu spravodlivosti by bolo vhodné namiesto nezdanieľnej časti základu dane zaviesť zľavy na dani, ktoré budú znižovať daňové bremeno daňovníkov. Vysoké odvodové zaťaženie u nás patrí k najväčším v EÚ. Pri vysokom odvodovom zaťažení existuje u podnikateľských subjektov nevôľa zamestnávať, čo je príčinou vysokej nezamestnanosti a práce na čierne, čo má negatívny vplyv na znížený výber odvodov daňovou správou. Z celkového počtu kontrol vykonaných v roku 2016 bolo uskutočnených aj 43 kontrol na transferové oceňovanie, kontroly EDP, sieťové, či multilaterálne kontroly. Počet jednotlivých vybraných typov kontrol aj s ich celkovým nálezom dokumentuje tabuľka 3 [6].

Tabuľka 3 Výber daní v rokoch 2012 - 2016

Typ kontroly	Počet kontrol	Celkový nález v tis. Eur
kontroly transferového oceňovania	43	7 796
sieťové kontroly	47	11 433
kontroly EDP	579	42 454
kontroly zamerané na uplatňovanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia	16	391
multilaterálne kontroly	3	1 645

Zdroj: FR SR. 2016. Výročná správa o činnosti finančnej správy. s. 42.

<https://www.financnasprava.sk/2.11.2017>.

3. Zefektívnenie daňovej kontroly

Eliminácia daňových únikov predstavuje najvýznamnejšiu časť daňovej kontroly, s čím sa následne spája rast finančných prostriedkov do štátneho rozpočtu. Je zrejmé, že ich úplný zánik nie je možný v žiadnej spoločnosti, aj pri tých najefektívnejších sadzbách v daňovom systéme. Prostredníctvom vhodných opatrení je však možná ich minimalizácia na prijateľnú úroveň.

Na celom Slovensku bolo vykonaných v minulom roku 11 823 kontrol, pričom najvyšší podiel predstavovali kontroly na DPH, ktoré predstavujú až $\frac{3}{4}$ z celkového počtu vykonaných kontrol. Podľa prepočtov by vo firmách registrovaných v Bratislavskom kraji prišla kontrola z daňového úradu raz za 85 rokov, v Banskobystrickom kraji by sa tento čas skrátil na polovicu, čiže u týchto firiem by bol výkon kontroly uskutočnený raz za 44 rokov. Na základe uvedeného možno konštatovať, že frekvencia uskutočňovania výkonu kontrol je naozaj nízka. Príčinu možno v prevažnej miere vidieť v kapacite kontrolórov, náročnosti a zložitosti dokazovania počas vykonávania daňovej kontroly, pretože nejde o proces jednoduchý [3].

Práve z dôvodu, že záujem platiť dane nie je vždy na dobrovoľnej báze a každé zvyšovanie daní zvyšuje motiváciu optimalizovať správanie k čo najvyššiemu úžitku zo zarobených peňazí, je nevyhnutné zavedenie efektívnejšej kontroly daňových subjektov.

Neefektívny výber daní má za následok aj presun sídla slovenských spoločností do daňových rajov. Každoročne sa zvyšuje počet spoločností odchádzajúcich do tzv. daňového raja, tento trend sa pripisuje k zmenám v legislatíve, napríklad zavedeniu zrážkovej dane pre offshore spoločnosti, ale aj väčšiemu tlaku na uvoľňovanie informácií, pretože čoraz viac krajín ruší bankové tajomstvo.

Podľa štatistík je najviac daňových podvodov uskutočňovaných na dani z pridanej hodnoty. Daňová kontrola musí byť schopná odhaľovať karuselové podvody s rôznymi tovarmi cez viacero členských štátov EÚ, kde cieľom je uplatňovanie neoprávneného nadmerného odpočtu DPH, resp. zníženie vlastnej daňovej povinnosti. Správca dane by mal byť schopný odhaľovať aj fiktívne nákupy, pri ktorých sa požaduje nadmerný odpočet DPH. Častým spôsobom ako sa vyhnúť plateniu DPH sú aj podvody s bločkami, chýba logo ministerstva financií, doklad je neplatný a podnikateľ takýmto spôsobom získava nečistú konkurenčnú výhodu na trhu voči ostatným podnikateľom, ktorí platia dane [6].

Časté podvody s DPH sa spájajú s cezhraničnými transakciami, označujú sa aj ako karuselové. Odhaľovanie vysokých únikov na daniach je možné iba v spolupráci s ďalšími finančnými orgánmi, ako je colná správa, daňová kobra a pod.

Pri spotrebných daniach je potrebné pri výkone kontroly venovať pozornosť výrobkom prepašovaným do EÚ z tretích krajín bez ohlásenia k precleniu, nesprávne označeným výrobkom, s cieľom vyhnúť sa plateniu ciel a daní, tiež výrobkom vyvezeným z EÚ, ktoré sú prepašované naspäť a zneužívanie tranzitného systému EÚ, čo si vyžaduje príslušné znalosti a vedomosti kontrolórov [2].

Takmer nepostihnuteľné sú skupiny podnikateľov, ktorí okrem oficiálnej legálnej výroby alkoholu časť svojej výroby aj distribúcie zameriavajú na nelegálnu výrobu. Zlepšiť výkon daňovej kontroly má napomôcť aj posilnenie policajných útvarov, či sprísnená legislatíva, ale aj finančná motivácia daňových úradníkov. Jednou z ciest boja proti daňovým únikom je aj peňažná motivácia ľudí pracujúcich vo Finančnej správe.

4. Opatrenia na zefektívnenie výberu daní

Cieľom daňovej kontroly je preskúmať správnosť odvedenej dane. V prípade, že sa daňový subjekt dopustil chyby, úlohou je daň dorubiť, a takýmto spôsobom prispieť svojim konaním k zníženiu daňových únikov. Nevyhnutným predpokladom zvyšovania efektivity výberu daní

je vyškolenie kontrolórov v zmysle, aby disponovali takými vedomosťami, ktoré im budú nápomocné pri odhaľovaní prípadných nezrovnalostí. Na zefektívnenie výberu daní možno navrhnúť niekoľko opatrení v rôznych oblastiach, ako je legislatíva, činnosť daňových kontrolórov, aj colnej správy.

Oblasť legislatívy

Legislatíva sa často spája s rôznymi zmenami a existuje iba malá pravdepodobnosť, že všetky daňové subjekty vedú svoje daňovo–účtovné záležitosti bez chyby a v súlade so zákonom. Na elimináciu daňových únikov, s čím sa spája vyšší výber daní, je preto potrebné prehodnotiť sankcie za porušovanie povinností. Aj v súčasnosti existuje veľké množstvo daňovníkov podnikajúcich načierno, bez živnostenského oprávnenia. Nevyhnutná je preto spolupráca so živnostenskými úradmi z dôvodu vypracovania modelu spolupráce v prípade neoprávneného podnikania a v súvislosti s tým pripraviť návrhy na zabezpečenie zdanenia takéhoto podnikania.

Významným opatrením, ktoré by malo prispieť k obmedzeniu tvorby daňových podvodov je rozšírenie obsahu žiadosti o registráciu pre DPH o údaje, ktoré indikujú rizikovosť žiadateľa o registráciu. Ide o také údaje ako je vek a národnosť žiadateľa, či je zamestnávateľom, či bude uskutočňovať intrakomunitárne obchody.

Oblasť výkonu kontroly daňových úradov

Podnikateľské subjekty sú v trhovej ekonomike zriadené za účelom dosahovania zisku. Je preto potrebné zo strany kontrolórov sa zamyslieť aj nad hospodárskymi výsledkami podnikov, ktoré sústavne vykazujú daňové straty, z dôvodu že takéto daňové subjekty by mali kontrolórom signalizovať riziko a ich kontrole venovať prioritu. K zlepšeniu výkonu daňových kontrol by na základe údajov Finančnej správy SR napomohla aj vyššia frekvencia kontrol. Z hľadiska kontroly by bolo potrebné zaviesť pre potreby daňovej správy interný register osôb, ktoré sa v minulosti už zúčastnili na podvodných konaniach alebo konaniach, prípadne boli evidovaní ako neplatiči dane.

S neustále narastajúcou korupciou sa spájajú aj opatrenia, ktoré by mali vplývať na tvorbu daňových podvodov a výšku daňových únikov, s čím sa spája zefektívnenie výberu daní, a to zabezpečenie výkonu daňových kontrol pracovníkmi daňovej správy, ktorí nie sú zamestnancami miestne príslušného správcu dane.

Pri výkone daňovej kontroly je potrebné sa zamerať podrobne na daňové podvody, ktoré sa realizujú na rôznych daniach. Každý typ dane umožňuje iné machinácie a podvodné konanie, ak sa podnikateľský subjekt rozhodne tieto dane krátiť, prípadne vôbec nepriznať. Na dani z príjmu je treba zamerať sa na kontrolu faktúr od domácich dodávateľov za nadhodnotené služby, presúvanie zisku zo štátu s vyššími daňami do štátu s nižšími. K únikom na dani z príjmu dochádza aj pri nelegálnom zamestnávaní, alebo nahradení zamestnaneckého vzťahu obchodným vzťahom, čím dochádza ku kráteniu príjmov, ale aj poistných odvodov. Preto sa zlepšenie výberu daní spája aj s neustálym vzdelávaním kontrolórov, v ktorom sú ešte stále oblasti na zlepšovanie [6].

Oblasť výkonu kontroly colnej správy

S výkonom daňovej kontroly sa spája aj zabezpečenie efektívneho výkonu kontroly colníkmi, ktorí majú trvalý daňový dozor v daňových skladoch a interpretovanie výsledkov Ministerstvu financií SR. Rovnako ako vzdelávanie daňových kontrolórov je dôležité aj neustále vzdelávanie pracovníkov colnej správy so zameraním sa aj na problematiku spotrebných daní. Prehľadné zosumarizovanie opatrení vedúcich k zlepšeniu výberu daní v jednotlivých oblastiach je v tabuľke 4.

Tabuľka 4 Tabuľka priorit

Oblasť činnosti	Opatrenia
Legislatíva	Prehodnotenie sankcií Model spolupráce pri neoprávnenom podnikaní Rozšírenie údajov potrebných pri registrácii na DPH
Daňové úrady	Používanie kritériálnej analýzy rizík pri výbere subjektov na daňovú kontrolu Zvýšenie kontroly daňových rajov Zvýšenie počtu kontrol Register osôb zúčastnených na podvodných konaniach Výkon kontrol zamestnancami iného miestne príslušného správcu dane Podrobné skúmanie jednotlivých druhov daňových podvodov Zameranie sa na špecializáciu a odbornosť
Colná správa	Zvýšenie efektivity kontrol Zameranie sa na špecializáciu a odbornosť Vytvorenie modelu dodržiavania zákonov o spotrebných daniach Vzdelávanie zamestnancov

Zdroj: vlastné spracovanie 2017.

Záver

Záverom možno konštatovať, že za prioritu pre zlepšenie výkonu daňovej kontroly a aj zefektívnenie výberu daní je v prvom rade potrebné zabezpečiť neustále vzdelávanie správcov dane, z dôvodu neustále nových praktík používaných podnikateľmi k zníženiu daňovej povinnosti. V druhom rade je potrebné zvýšiť počet kontrol. Podľa Finančnej správy firmy, ktoré sú platcami DPH priznávajú viac daní, znížili sa vratky tejto dane, čo možno spájať aj s rastom efektívnosti daniarov vo výbere kontrolovaných podnikateľov. V súvislosti so zavádzaním opatrení v jednotlivých oblastiach, vzdelávaním zamestnancov, ich flexibilitou v danej problematike možno očakávať aj zvýšenie efektivity výberu daní.

Literatúra

- [1]. TOMA, B. 2017. *Štát získa menej daní ako očakával*. [online]. [cit. 2017/11/2]. Pravda. Dostupné na internete: <<https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/434021-stat-ziska-menej-dani-ako-ocakaval/>>
- [2]. FR SR. 2016. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2016*. online]. [cit. 2017/11/2]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyroczne_spravy/2017.05.09_VS_2016.pdf>
- [3]. FR SR. 2015. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2015*. online]. [cit. 2017/11/2]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyroczne_spravy/2016.05.20_VS_2015.pdf>
- [4]. FR SR. 2014. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2014*. online]. [cit. 2017/11/2]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Vyroczne_spravy/FR_2014/vyroc_sprava_2014.pdf>
- [5]. *Daňové zákony 2017*. Bratislava: Perex, 2017. 274 s. ISBN 85880-0653-459-7.

[6]. BURÁK, E. 2016. *Daňová kontrola očami praxe*. Ružomberok: Tesfo, 2016. 210 s. ISBN 978-80-89253-73-9.