

## Evolution of Value Added Tax Gap in the Slovak Republic

Miroslava Vašková<sup>1</sup>

<sup>1</sup> University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing  
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovakia  
E-mail: [miroslava.vasekova@euba.sk](mailto:miroslava.vasekova@euba.sk)

**Abstract:** Value Added Tax is a consumption tax, charged on most goods and services traded in the EU. The tax is levied on the 'value added' to the product at each stage of production and distribution. VAT is regulated in Slovak Republic by Act no. 222/2004 Coll. on value added tax as amended. A major problem that is common to most EU countries is not paying the correct amount of VAT to the state budget, thus creating a tax gap. VAT gap is defined as the difference between the amount of VAT amount actually collected and the VAT Total Tax Liability, in absolute or percentage terms. The aim of all EU countries is to minimize the VAT gap. EU countries are implementing various measures to achieve this goal. Even in the Slovak Republic, several measures have been adopted to eliminate VAT fraud. The project "eKASA" is currently being implemented as an additional tool to reduce the VAT gap.

**Keywords:** Value Added Tax - VAT, VAT Gap

JEL codes: H25, K34

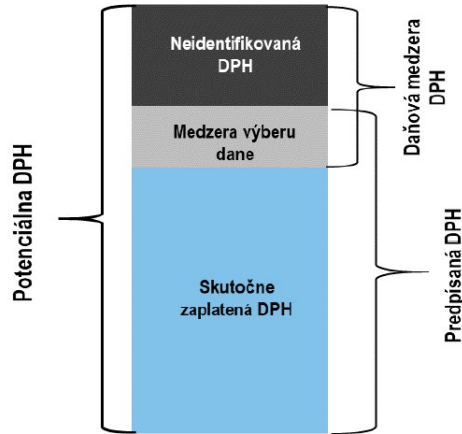
### 1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Daňové podvody majú negatívne dopady, ktoré sa prejavujú nie len v obchodných kruhoch, ale je potrebné ich vnímať z celospoločenského hľadiska. Vďaka nim môžu ekonomické subjekty získať neoprávnenú konkurenčnú výhodu oproti subjektom, ktoré dodržiavajú právne normy, čo samozrejme deformuje ekonomické prostredie, a následne môže zviest' subjekt s dobrou daňovou disciplínou k využívaniu obdobných postupov nevynímajúc ani napríklad neziskovú sféru. Neziskové účtovné jednotky majú nezastupiteľné miesto v každej demokratickej spoločnosti. Vzhľadom na rôznorodosť činností, ktoré realizujú v rámci svojho hlavného poslania. (Kordošová, 2016) Deformácia podnikateľského prostredia a umelé vytváranie výhodnejších podmienok pre niektoré podnikateľské subjekty tým, že využívajú nezákonné postupy môže viesť k situácii, že sa iné subjekty dostávajú až do pozície, ktorú legislatíva označuje ako spoločnosť v kríze. Zavedenie inštitútu spoločnosť v kríze bolo reakciou na problémy súvisiace s procesom konkurzu a reštrukturalizácie v Slovenskej republike. (Ondrušová, 2017) Každý daňový únik predstavuje zníženie príjmov štátneho rozpočtu, následkom čoho sú podfinancované kapitoly rozpočtu, preto je prioritným záujmom každej krajiny v maximálnej možnej miere tieto úniky eliminovať.

V príspevku sa budeme venovať dani z pridanej hodnoty, ktorej mechanizmus fungovania je najnáchylnejší na daňové úniky, a vzhľadom na objem transakcií, ktoré sú zaťažené touto daňou je považovaná za najdôležitejší príjem štátneho rozpočtu. (Vašková, Mateášová, 2018) To je dôvod, prečo je snahou príslušných inštitúcií systematicky pracovať na zmenšovaní tzv. daňovej medzery na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daňová medzera DPH“) a to zavádzaním rôznych opatrení a nástrojov akým je napríklad aj projekt eKASA, ktorého implementácia aktuálne prebieha. Úspešnosť jej zavedenia do praxe a očakávaný pozitívny efekt vo forme eliminácie podvodov v oblasti DPH a tým zvýšenia príjmov do štátneho rozpočtu z titulu tejto nepriamej dane je vo veľkej miere podmienený technickou podporou a fungujúcim informačným systémom. Už teraz však môžeme konštatovať, že problémy nastali ešte pred plánovaným spustením tohto systému, čo spôsobilo odklad termínu plného uvedenia systému eKASA do praxe a dá sa predpokladať, že po týchto začiatkových problémoch sa postupne budú objavovať ďalšie, ktorých riešenie si bude vyžadovať dodatočné opatrenia, aby sme dosiahli plnú funkčnosť systému a tak získali ďalší nástroj na elimináciu podvodov v oblasti dane z pridanej hodnoty a tým pozitívne ovplyvnili veľkosť daňovej medzery DPH.

Problematika daňovej medzery DPH je spojená so špecifickou odbornou terminológiou, do ktorej okrem pojmu daňová medzera DPH patria aj: potenciálny výnos DPH, neidentifikovaná DPH, predpísaná DPH a skutočne zaplatená DPH. Graficky môžeme tieto kategórie znázorniť nasledovne:

**Graf 1** Štruktúra potencionalneho výnosu DPH



Zdroj: Daňová medzera DPH – Manuál (Máj 2019)

Ako vyplýva z Grafu 1, daňovou medzerou DPH sa rozumie rozdiel medzi potenciálnym výnosom DPH, t. j. DPH, ktorá mala byť vybraná, ak by boli dodržané všetky pravidlá a podmienky stanovené platnou právnou úpravou a DPH, ktorá bola reálne odvedená resp. naozaj vybraná. V podmienkach SR sa daňová medzera DPH vyčísľuje v členení na neidentifikovanú DPH a medzeru výberu DPH, pričom neidentifikovanú DPH sa rozumie časť DPH, ktorú zdaniteľné osoby nepriznali (úmyselne alebo neúmyselne) a ani nebola kontrolnou činnosťou Finančnej správy SR odhalená. Ako je znázornené v Grafe 1, ide o rozdiel medzi potencionalnym výnosom DPH a predpísanou DPH. Medzeru výberu DPH potom môžeme vypočítať ako rozdiel medzi predpísanou DPH (jej výška je kvantifikovateľná na základe Daňových priznaní DPH vrátane dodatočne vyrubenej DPH na základe kontrolnej činnosti Finančnej správy SR) a skutočne zaplatenou DPH (jej výška je stanovená na základe finančných tokov medzi Finančnou správou SR a zdaniteľnými osobami).

Kľúčovú úlohu pri stanovení výšky daňovej medzery DPH zohráva výpočet potencionalneho výnosu DPH. Matematicky ide o rozdiel teoretickej základne DPH a skutočne zaplatenej DPH, ktorý sa následne vynásobí priemernou váženou sadzbou DPH (weighted average rate WAR). V podmienkach SR sa pri stanovení priemernej váženej sadzby DPH vychádza z podkladov pre výpočet harmonizovaného základu vlastného zdroja DPH a z odhadov na základe údajov z tabuliek dodávok a použitia.

Podľa metodického vysvetlenia Štatistického úradu SR ide o komoditno-odvetvové tabuľky dodávok a použitia SR, ktoré sú integrálnou súčasťou systému národných účtov. Metodologickým východiskom pre ich zostavenie je metodika ESA 2010 (Európsky systém národných a regionálnych účtov 2010). Ich úlohou je doplniť rámec systému národných účtov o zobrazenie tokov výrobkov a služieb v domácej ekonomike a ich výmenu so zahraničím a ich použitie všetkými rezidentskými jednotkami v priebehu daného obdobia. Zostavované sú každoročne ako potvrdenie finálnych údajov ročných národných účtov v termíne T+36 mesiacov t. j. štyri roky.

Z databáz Štatistického úradu SR sú čerpané aj relevantné makroekonomické údaje potrebné na stanovenie teoretickej základne DPH, ktorá predstavuje sumu všetkých makroekonomických agregátov, ktoré podliehajú DPH a to úpravou celkovej hodnoty nominálneho HDP o položky, ktoré nepodliehajú DPH, sú určené na medzispotrebu a tvorbu hrubého fixného kapitálu subjektov registrovaných pre DPH. (Novyzedlák, Palkovičová, 2012)

## 2 Metodológia a zdrojové údaje

Daňová medzera DPH je vo všeobecnosti stanovovaná dvomi spôsobmi resp. na jej odhad sa používajú dva prístupy, pričom obidve metódy zaraďujeme k tzv. metódam z hora-nadol (top-down approach) a sú založené na makroekonomických agregátoch, pomocou ktorých sa stanovuje teoretická základňa DPH – veličina potrebná na stanovenie potenciálneho výnosu DPH.

Prvý spôsob je prístup na základe konečnej spotreby a slúži na odhad celkovej daňovej medzery DPH. Druhý prístup je založený na simulácii dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi sektormi a zohľadňuje princíp uplatňovania DPH. Obidva prístupy majú svoje výhody aj nevýhody, ktoré sme zhrnuli v Tabuľke 1.

**Tabuľka 1** Výhody a nevýhody prístupov k stanoveniu daňovej medzery DPH

	<b>Výhody</b>	<b>Nevýhody</b>
<b>Prístup na základe konečnej spotreby</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>relatívne jednoduchý odhad</li> <li>možnosť aktualizácie v čase</li> <li>nenáročnosť na vstupné údaje</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>neposkytuje podrobnejšie informácie o štruktúre daňovej medzery DPH</li> </ul>
<b>Prístup na základe simulácie dodávateľsko-odberateľských vzťahov</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>umožňuje zistiť zloženie daňovej medzery DPH (tzv. sektorová dekompozícia)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>náročnosť na vstupné údaje</li> <li>časové oneskorenie dostupnosti vstupných údajov (napr. tabuľky dodávok a použitia sa zverejňujú so štvorročným oneskorením)</li> </ul>

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa publikácie Daňová medzera na DPH – Manuál (Máj 2019)

Daňová medzera DPH je v podmienkach SR stanovovaná odhadom agregátne a sektorovo, pri oboch prístupom zhora – nadol, pričom odhady sú založené na odlišnom prístupe a vychádzajú z rôznych údajov a predpokladov. Aktuálne používaná metodika odhadu daňovej medzery DPH vychádza z metodiky, ktorá bola prvýkrát použitá v roku 2012, a následne bola upravovaná s cieľom spresniť výsledok odhadu napr. doplnením odhadu sektorovej medzery DPH v roku 2014.

Pri odhade celkovej daňovej medzery na základe konečnej spotreby je potrebné určiť výšku teoretickej základne DPH a na tento účel bol použitý algoritmus uvedený v Tabuľke 2.

**Tabuľka 2** Algoritmus výpočtu teoretickej základne DPH

<b>HDP v bežných cenách</b>	
<b>Úprava 1: Zahraničný obchod</b>	<b>Úprava 3: Konečná spotreba verejnej správy</b>
(-) export	(-) konečná spotreba verejnej správy
(+) import	(+) Medzispotreba verejnej správy
<b>Úprava 2: Hrubá tvorbu fixného kapitálu (HTFK)</b>	<b>Úprava 4: Konečná spotreba domácností</b>
(-) HTFK	(-) Nákupy rezidentov SR v zahraničí
(-) Zmena stavu zásob	(+) Nákupy nerezidentov v SR
(+) HTFK domácností	(-) Spotreba domácností, ktorá nepodlieha DPH*
(+) HTFK verejnej správy	<b>Teoretická základňa DPH</b>
(+) HTFK finančných inštitúcií	
(+) HTFK nefinančných korporácií bez nároku na odpočet DPH	

Zdroj: Daňová medzera DPH – Manuál (Máj 2019)

Alternatívou resp. druhým prístupom odhadu daňovej medzery DPH je sektorová medzera DPH, ktorá je založená na identifikácii rizikových sektorov, v ktorých najčastejšie dochádza k podvodom a únikom na DPH. Keďže pri odhade sa vychádza z údajov tabuliek dodávok a použitia, ktorých zostavenie má značný časový odstup od obdobia na ktoré sa vzťahujú (štyri roky), nedostupné údaje sú nahrádzané predpokladmi. Základom stanovenia odhadu sektorovej medzery DPH je výpočet potenciálnej DPH za každý sektor (PDPH<sub>S</sub>). Ide o komplikovaný výpočet, do ktorého vstupujú tieto premenné: dovoz podľa sektoru a komodity (M<sub>S,k</sub>), výstup podľa sektoru a komodity (Y<sub>S,k</sub>), export podľa sektoru a komodity (X<sub>S,k</sub>), medzispotreba podľa sektoru a komodity (N<sub>S,k</sub>), investície podľa sektoru a komodity (I<sub>S,k</sub>), sadzba DPH uplatnená na komoditu (t<sub>k</sub>), podiel uplatniteľnej DPH na vstupe pre komoditu a sektor (μ<sub>k,S</sub>), podiel výstupu za sektor, ktorý je produkován platiteľmi DPH (r<sub>S</sub>), podiel výstupu za sektor s oslobodením od DPH (e<sub>S</sub>). (Gábik, Motková, 2019)

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

### 3 Výsledky a diskusia

Na základe uvedených postupov boli v období rokov 2015 až 2018 Inštitútom finančnej politiky vypočítané nasledovné hodnoty:

**Tabuľka 3** Vybrané východiskové premenné a daňová medzera DPH za 2015 - 2018

	2015	2016	2017	2018
<b>Teoretická základňa DPH (tis. Eur)</b>	45 612	44 688	47 226	50 613
<b>Priemerná vážená sadzba DPH (%)</b>	19,68	19,44	19,47	19,47
<b>Daňová medzera DPH (%)</b>	31,1	28,9	27,0	26,9

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa publikácie Daňová medzera na DPH – Manuál (Máj 2019)

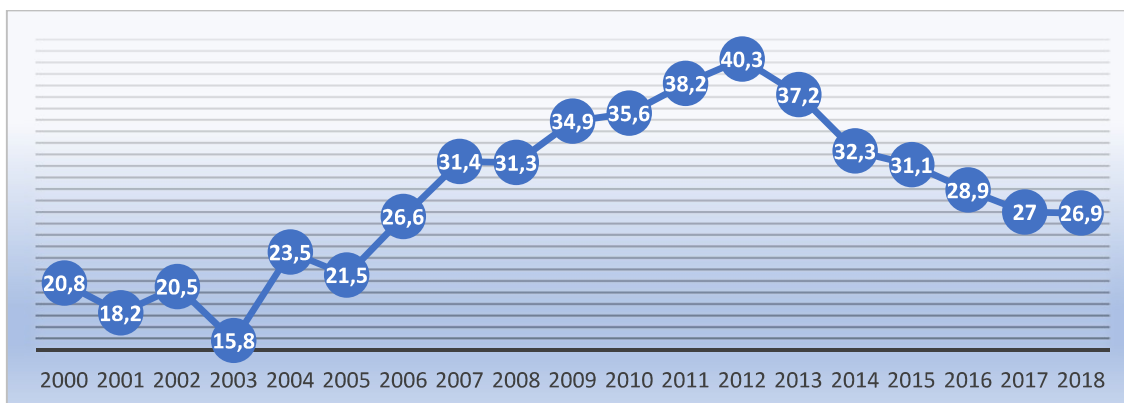
Pre úplnosť uvádzame aj vývoj daňovej medzery DPH v období rokov 2000 až 2014, pričom podľa údajov Inštitútu finančnej politiky bola najväčšia daňová medzera DPH dosiahnutá v roku 2012 a to vo výške 2,9 miliardy Eur, čo predstavovalo v percentuálnom vyjadrení 40,3 %.

**Tabuľka 4** Daňová medzera DPH v % v období rokov 2000 až 2014

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
20,8	18,2	20,5	15,8	23,5	21,5	26,6	31,4
2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
31,3	34,9	35,6	38,2	40,3	37,2	32,3	

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa publikácie Daňový report SR 2018 (Október 2018)

**Graf 2** Vývoj daňovej medzery DPH v období rokov 2000 až 2018



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov Inštitútu finančnej politiky

Z uvedených údajov vyplýva, že v oblasti znižovania daňovej medzery DPH zaznamenávame pozitívny trend od roku 2012, kedy bola v SR historicky dosiahnutá najväčšia daňová medzera DPH. Podľa údajov Inštitútu finančnej politiky došlo za ostatných šesť rokov k jej zníženiu o jednu tretinu. Táto skutočnosť je dôsledkom postupného zavádzania rôznych opatrení a nástrojov na elimináciu daňových podvodov, čím sa zefektívnil výber DPH, ako boli napríklad zriadenie daňovej kobry, zavedenie bločkovej lotérie, sprísnenie sankcií pri daňových podvodoch, rozšírenie povinnosti evidovať tržby elektronicky na väčší okruh subjektov, obmedzenie hotovostných platieb a hlavne zavedenie kontrolného výkazu DPH. Rizík, ktoré potenciálne výber daní ohrozujú však pribúda. Prispieva k tomu neustály vývoj či vznik nových nástrojov ako napr. kryptomena či virtuálna mena, s ktorou súvisia nie len problémy v oblasti účtovného zobrazenia (problematikou sa vo svojej publikačnej činnosti zaoberali autorky Šlosárová, Blahušiaková (2018)), ale aj problémy v oblasti zdaňovania transakcií vykonaných v tejto mene. Ďalšou oblasťou, ktorá ovplyvňuje daňovú medzeru DPH je aj inštitút vrátenia dane formou refundácie zahraničnej osobe, ktorá ju zaplatila pri kúpe tovarov a služieb v tuzemsku, čo si vyžiadalo legislatívne úpravy zákona o DPH. (Mateášová, 2018) Tieto a mnohé ďalšie skutočnosti sú príčinou zavádzania nových a nových opatrení s cieľom udržať klesajúci trend vo výške daňovej medzery DPH v podmienkach Slovenskej republiky.

## Záver

Daňová medzera na DPH predstavuje rozdiel v potencionálnom výbere DPH a reálnym výberom tejto dane, pričom potencionálnym výberom sa rozumie výška DPH, ktorú by mali do štátneho rozpočtu odvieť zdaniteľné osoby, ak by dodržiavali všetky zákonmi predpísané pravidlá. Snahou krajín, v ktorých je zavedený mechanizmus DPH, je získať z výberu tejto dane maximálny príjem do svojich rozpočtov, preto pristupujú k zavádzaniu rôznych opatrení, ktorých cieľom zefektívnenie výberu DPH. Dôkazom úspešnosti takýchto opatrení je aj Slovenská republika, kde od roku 2012, kedy bola zaznamenaná najvyššia daňová medzera DPH, každoročne dochádza k jej znižovaniu. Boj proti daňovým podvodom bol, je a zostane jednou z hlavných priorít každej vlády, a preto môžeme očakávať zavádzanie ďalších opatrení. Aktuálne v podmienkach Slovenskej republiky je to rozbiehajúci sa projekt eKASA, ktorý by mal podľa odhadov Inštitútu finančnej politiky už v roku 2019 zvýšiť výber daní o 72,3 mil. Eur, následne v roku 2020 o 117,9 mil. eur a v roku 2021 dokonca o 122 mil. Eur.

## Príslušnosť ku grantovej úlohe

Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu APVV č. APVV-16-0602 „Zvyšovanie relevantnosti účtovných informácií v SR – od nákladov k hodnote“

## Literárne zdroje a iné odkazy

Gábik, R., Motková M. (2019). Daňová medzera na DPH – Máj 2019 - Manuál. Inštitút finančnej politiky. <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/manualy/23-danova-medzera-dph.html>

Kordošová, A. (2016). Volunteering in non-profit accounting entities. - Registrovaný: Web of Science. In: *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace. Vranov nad Dyjí*. Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, s. 105-111.

Mateášová, M. (2018). Return of VAT to a Foreign Person from Another Member State of European Union also from Third Country. In: *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace : sborník z mezinárodní vědecké konference, Janské Lázně*. Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, s. 98-102.

Novysedlák, V., Palkovičová, J. (2012): The Estimate of the Value Added Tax Revenue Loss. Bratislava: Institute for Financial Policy, The Ministry of Finance of the Slovak Republic.

Ondrušová, L. (2017). Company in Crisis. In: *Financial Management of Firms and Financial Institutions. International Scientific Conference*. VŠB - Technical university of Ostrava, s. 661-667.

Šlosárová, A., Blahušiaková, M. (2018). Virtuálna mena v účtovníctve podnikateľa účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva. In: *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. Bratislava : Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, s. 2-8.

Vašeková, M., Mateášová, M. (2018). Zdaňovanie daňou z pridanej hodnoty v SR - vybrané zmeny účinné od 1. januára 2018. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. - Bratislava : Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, s. 18-26.

Výškrabka, M, Antalicová, J. (2018). Daňový report Slovenskej republiky 2018. Inštitút finančnej politiky. <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/ekonomicke-analyzy/50-danovy-report-slovenskej-republiky-2018-oktober-2018-2.html>

[https://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-1022\\_sk.htm](https://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_sk.htm)

<https://jaspis.sk/aktuality/ekasa/>

[https://slovak.statistics.sk/wps/portal/ext/themes/macroeconomic/accounts/metadata/!ut/p/z0/04\\_Sj9CPYkssy0xPLMnMz0vMAfIjo8ziA809LZycDB0NLEzNDQw8\\_YJDDQzCgg2CPQ30C7IdFQFJhwn1/#davky](https://slovak.statistics.sk/wps/portal/ext/themes/macroeconomic/accounts/metadata/!ut/p/z0/04_Sj9CPYkssy0xPLMnMz0vMAfIjo8ziA809LZycDB0NLEzNDQw8_YJDDQzCgg2CPQ30C7IdFQFJhwn1/#davky)

<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/ekasa>

<https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/23DEA8F2E59276C0C12582D60033CB0F>