

VAT guarantee and its position in Slovak legislation

Ján Benko¹

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Business Informatics
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: benko.euba@gmail.com

Abstract: *We can meet with tax avoidance and tax evasion in any state, regardless of the stage of development of the economy. Budgets of developed market-oriented economies have billions in deficits. On the other hand, only the estimated amounts of VAT gap could, in some cases, cover these deficits. The European Union and at the same time Slovak republic are systematically fighting and to take measures against evasion on VAT. One of the first and often discussed measure is VAT guarantee. By now we are able to identify results of this measure, adopted by the end of 2012. However, we believe that we gained enough of positive and negative experiences and revision is necessary.*

Keywords: value added tax, VAT, VAT guarantee

JEL codes: H26

1 Úvod

Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) je kľúčovým zdrojom príjmov štátneho rozpočtu Slovenskej republiky. Je preto pochopiteľný záujem Ministerstva financií Slovenskej republiky na tvorbe právnych predpisov, ktoré budú dostatočne účinné na to, aby v najvyššej možnej miere zabránili únikom na DPH a zároveň, aby v nich boli zabudované silné nástroje na zistenie a zastavenie protiprávnej činnosti. Jedným z nástrojov boja proti únikom na DPH s preventívnym účinkom je zábezpeka na DPH. Do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) bola zavedená zákonom č. 246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony s účinnosťou od 1. októbra 2012.

2 Metodológia

Cieľom príspevku je poukázať na potrebu prehodnotenia zábezpeky na DPH ako jedného z dôležitých nástrojov v boji proti únikom na DPH v Slovenskej republike. Prvým krokom k naplneniu cieľa je identifikácia faktorov, ktoré zakladajú povinnosť zložiť zábezpeku na DPH vo väzbe na rizikovosť daňového subjektu. Tieto faktory zákon o DPH podrobne nedefinuje, nie sú verejne prezentované, avšak sú verejne prístupné na požiadanie. Následne vykonáme analýzu relevantných kvantitatívnych ukazovateľov vzťahujúcich sa na zábezpeku na DPH. Na základe zhodnotenia kvalitatívnych faktorov určujúcich mieru rizikivosti daňových subjektov a vybraných ukazovateľov súvisiacich so zábezpekou na DPH navrhujeme, odporúčania na vykonanie niektorých zmien v legislatíve SR.

3 Výsledky a diskusia

Právna úprava zábezpeky na daň implementovaná v zákone o DPH Slovenskej republiky je legislatívnym opatrením v boji proti daňovým podvodom selektívneho charakteru. Zábezpeka na daň je suma peňažných prostriedkov určená rozhodnutím daňového úradu, ktorú žiadateľ o registráciu za platiteľa DPH musí zložiť na účet daňového úradu (Baštincová, 2016). Zábezpeka na daň sa skladá na obdobie dvanástich mesiacov, počas ktorých má daňový úrad právo disponovať s touto sumou. Považujeme za podstatné spomenúť fakt, že sa vzťahuje len na daňové subjekty, ktoré sú z pohľadu DPH rizikové. Kritériá rizikivosti daňového subjektu prešli v ostatných rokoch určitým vývojom. Rizikovosť daňového subjektu pôvodne spočívala v:

- hodnotení zaznamenaných historických údajov o správaní sa konkrétneho daňového subjektu, ktorý má záujem nadobudnúť postavenie platiteľa DPH,

- skutočnosti, že o postavenie platiteľa DPH žiada daňový subjekt, o ktorom daňové orgány nevedú žiadne informácie, na základe ktorých by jeho rizikovosť mohli vyvrátiť.

S účinnosťou od 1. januára 2016 došlo k zúženiu kritérií zakladajúcich rizikovosť daňového subjektu len na tie, ktoré sa vzťahujú na zaznamenané historické údaje. Odôvodnením tohto významného kroku bola vládna podpora začínajúcich podnikateľov (tzv. startupov) a podnikateľov, ktorí sa nachádzajú v prípravnej fáze na začatie vykonávania podnikateľskej činnosti. Od začiatku účinnosti tohto opatrenia v boji proti únikom na DPH už nebola zábezpeka na DPH uložená daňovému subjektu, ktorý by nespĺňal definované kritériá daňovej rizikivosti v zákone o DPH.

Rizikovosťou daňového subjektu z pohľadu DPH sa rozumie miera potenciálneho zneužitia systému DPH vo svoj prospech alebo v prospech inej osoby. Táto miera je daná vyhodnotením súboru kritérií získaných z dátového skladu daňových orgánov a jej vyhodnocovanie prebieha centrálné. Exaktne definované kritériá a ich centrálné vyhodnocovanie zamedzujú tendenčné, prípadne nekonzistentné správanie sa daňových orgánov pri určovaní výšky zábezpeky na DPH. Uvádzame exemplifikatívny výpočet kritérií, od ktorých závisí výška zábezpeky na DPH:

- typ žiadosti o registráciu (dobrovoľná, povinná),
- daňový subjekt alebo prepojený daňový subjekt mal v minulosti nedoplatky,
- daňovému subjektu alebo prepojenému subjektu bola v minulosti zrušená registrácia z úradnej moci v zmysle zákona o DPH,
- vyhlásenie konkurzu alebo likvidácie na daňový subjekt alebo na prepojený subjekt,
- daňový subjekt alebo prepojený subjekt má nález z kontroly alebo mu bola určená daň podľa pomôcok,
- daňový subjekt alebo prepojený subjekt nepodáva daňové priznania alebo účtovné výkazy alebo ich podáva nepravidelne,
- u daňového subjektu alebo prepojeného subjektu začalo daňové exekučné konanie,
- daňovému subjektu alebo prepojenému daňovému subjektu bola zaslaná výzva na podanie daňového priznania,
- daňovému subjektu bolo vydané rozhodnutie o nevyhovení žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty,
- prepojenému daňovému subjektu boli odpísané nedoplatky z dôvodu zániku daňového subjektu,
- správanie štatutára, spoločníka v prepojených daňových subjektoch, kde v minulosti vznikol vysoký daňový nedoplatok a spoločnosť bola následne prevedená na inú jedinú osobu.

Zábezpeku na DPH môžu daňové úrady uložiť v rozpätí od 1 000 do 500 000 eur. Podľa informácií sprístupnených Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky je priemerná výška zloženej zábezpeky na DPH na jeden daňový subjekt vo výške 3 426,89 eur. Daňové úrady vydali do 31. decembra 2015 celkovo 17 rozhodnutí, ktorými určili zábezpeku na DPH vo výške 500 000 eur. K zloženiu zábezpeky došlo v 9 prípadoch, avšak o vymáhaní nezloženej zábezpeky finančná správa informácie nevedie.

V nasledujúcej časti analyzujeme kumulované údaje o zloženej, použitej a vrátenej zábezpeke na DPH. Analýzu týchto kvantitatívnych ukazovateľov považujeme za dôležitú, nakoľko miera použitia zábezpeky na DPH je ukazovateľom opodstatnenosti určenej výšky zábezpeky na DPH. Podľa nášho názoru je tento ukazovateľ potrebné chápať a interpretovať v kontexte:

- zamýšľaného účelu tohto nástroja v boji proti daňovým podvodom,
- obdobia, ktoré od zavedenia, resp. revízie tohto nástroja uplynulo.

Kumulované údaje o zloženej, použitej a vrátenej zábezpeke na DPH sú uvedené v tabuľke č. 1.

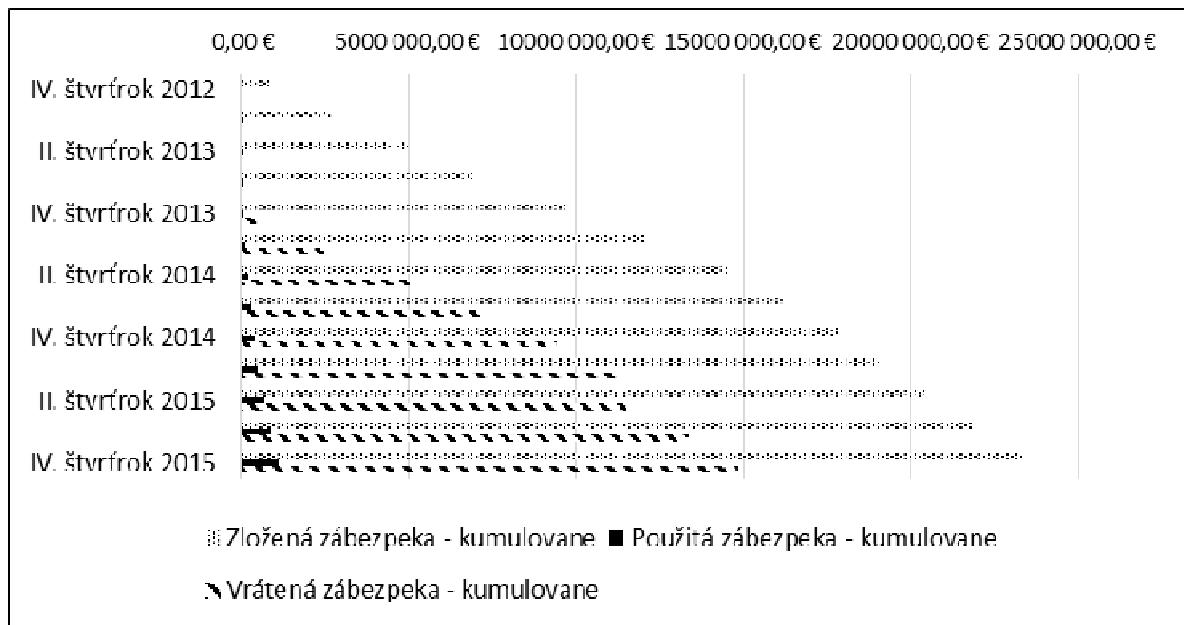
Tabuľka 1 Výška zloženej, použitej a vrátenej zábezpeky na DPH v období od 1.10.2012 do 31.12.2015

	Zložená zábezpeka na DPH v mil. €	Použitá zábezpeka na DPH v mil. €	Vrátaná zábezpeka na DPH v mil. €
IV. štvrtrok 2012	0,86	0,00	0,00
I. štvrtrok 2013	2,71	0,01	0,00
II. štvrtrok 2013	4,98	0,03	0,00
III. štvrtrok 2013	7,01	0,06	0,00
IV. štvrtrok 2013	9,72	0,09	0,64
I. štvrtrok 2014	12,10	0,15	2,46
II. štvrtrok 2014	14,59	0,24	5,03
III. štvrtrok 2014	16,23	0,30	7,15
IV. štvrtrok 2014	17,81	0,41	9,44
I. štvrtrok 2015	19,05	0,47	11,31
II. štvrtrok 2015	20,40	0,70	11,49
III. štvrtrok 2015	21,81	0,90	13,34
IV. štvrtrok 2015	23,35	1,12	14,86

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov Finančného riaditeľstva SR

Podľa zistených údajov do konca roka 2015 daňové subjekty zložili na účet daňového úradu zábezpeku na DPH vo výške 23,35 mil. eur. V rovnakom sledovanom období došlo k použitiu zloženej zábezpeky na DPH len vo výške 1,12 mil. eur. Podiel použitej zábezpeky na DPH na zloženej zábezpeke na DPH predstavuje 4,81 %. Zvyšnú časť vo výške 14,86 mil. eur daňové úrady vrátili daňovým subjektom po uplynutí zádržnej doby, ktorá je 12 kalendárnych mesiacov. Kumulovaný vývoj zloženej, použitej a vrátenej zábezpeky na DPH v období od 1.10.2012 do 31.12.2015 demonštrujeme aj na nasledujúcom grafe.

Graf 1 Vybrané kvantitatívne ukazovatele zábezpeky na DPH od 1.10.2012 do 31.12.2015



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov Finančného riaditeľstva SR

Z analýzy vývoja kumulovaných údajov o výške zloženej, použitej a vrátenej zábezpeky na DPH za obdobie r. 2012 - 2015 vyplýva, že 63,62 % zloženej zábezpeky na DPH je v konečnom dôsledku vrátených daňovým subjektom. Preto je potrebné zvážiť, či je výška zábezpeky na DPH ukladaná rozhodnutím daňového úradu primeraná miere ich rizikovosti. Je nesporné, že finančné prostriedky, ktoré daňové subjekty zložia v podobe zábezpeky na DPH sú účelovo viazané, daňový subjekt nemôže s nimi nakladať a nemôže ich zhodnocovať. Dôsledkom zadržiavania peňažných prostriedkov daňového subjektu za účelom zabezpečenia peňažného krytia, v prípade omeškania sa s peňažným plnením splatných pohľadávok daňového úradu sú náklady v podobe ušlého zisku. Súčasne navrhuje:

- revíziu legislatívneho opatrenia v zákone o DPH, ktoré sa týka zloženia zábezpeky na DPH,
- primerané zníženie finančného zaťaženia daňových subjektov plošnými opatreniami preventívneho charakteru.

Uvedené opatrenia majú v boji proti daňovým únikom na DPH svoj význam, avšak dlhodobo môžu deformovať podnikateľské prostredie a negatívne pôsobiť na aktivitu existujúcich alebo potenciálnych podnikateľských subjektov, resp. daňových subjektov. Preventívny účinok v boji proti únikom na DPH môžu priniesť aj opatrenia silného represívneho charakteru, a to prostredníctvom postihov pre právnické aj fyzické osoby v prípade ich porušenia.

4 Záver

Zábezpeka na DPH bola implementovaná do legislatívy SR v roku 2012 ako nástroj proti zabráneniu daňových únikov na DPH. Právna úprava zábezpeky na DPH prešla v ostatných rokoch určitým vývojom. Peňažná suma, ktorú daňové subjekty zložili na účet daňového úradu, sa za skúmané obdobie použila vo výške 4,81 %. Bolo by preto vhodné venovať pozornosť revízii tohto nástroja v boji proti daňovým únikom na DPH. Peňažnú sumu zloženú vo forme zábezpeky na DPH nemôžu daňové subjekty používať pri svojej podnikateľskej činnosti, čo môže spôsobovať obmedzenie v ich prevádzkovej činnosti a ďalšom rozvoji. Zabráňovať daňovým únikom na DPH je možné aj inými legislatívnymi a

nelegislatívnymi nástrojmi, ktoré nie sú pre daňové subjekty finančne zaťažujúce do okamihu, kým nedôjde k preukázaniu daňového úniku.

Použitá literatúra

Baštinová, A. (2016). Účtovníctvo a dane právnických osôb. Bratislava: Wolters Kluwer. s. 180.

Informácie sprístupnené Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky na základe zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o slobode informácií) v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 268/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.