

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2020/36097107839126788

EFEKTÍVNOSŤ SPRÁVY DANÍ

Diplomová práca

2020

Bc. Martin Molnár

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

EFEKTÍVNOSŤ SPRÁVY DANÍ

Diplomová práca

Študijný program: Daňovníctvo a daňové poradenstvo

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra Financií NHF

Vedúci záverečnej práce: Ing. Denisa Ihnatišinová, PhD.

Bratislava 2020

Bc. Martin Molnár

POĎAKOVANIE

Úprimné ďakujem patrí vedúcej diplomovej práce Ing. Denise Ihnatišinovej, PhD. za jej odbornú pomoc, pripomienky a cenné rady. Obzvlášť si vážim trpezlivosť a ochotu vždy pomôcť pri vypracovaní diplomovej práce.

ABSTRAKT

MOLNÁR, Martin: *Efektívnosť správy daní* – Ekonomická Univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. – Vedúca záverečnej práce: Ing. Denisa Ihnatišinová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2020, 59 s.

Cieľom diplomovej je určenie vplyvu vybraných faktorov na efektívnosť výberu jednotlivých daňových príjmov v štátnom rozpočte. Za sledované obdobie sme zvolili roky 2012-2019, keďže práve v roku 2012 vznikla Finančná správa spojením daňovej a colnej správy. Práca je rozdelená do troch kapitol, obsahuje 14 grafov a 1 tabuľku. V prvej kapitole charakterizujeme problematiku, základné pojmy, s ktorými sa stretneme v praktickej časti, ako aj názory odborníkov a odporúčania akčných plánov na zvýšenie efektívnej správy daní. Záverečná kapitola sa zaoberá analýzou zozbieraných dát a formuláciou záverov. Sledujeme ako legislatívne úpravy, daňové kontroly a tieňová ekonomika ovplyvňujú efektívny výber vybraných druhov daní do štátneho rozpočtu. Efektivitu určujeme na základe skutočne realizovaných príjmov a rozpočtovaných príjmov na konkrétny rok. Výsledkom riešenia danej problematiky je určenie kauzality medzi vybranými faktormi a efektívnym výberom daní.

Kľúčové slová: správa daní, daňový podvod, finančná správa, legislatíva, daňová kontrola.

ABSTRACT

MOLNÁR, Martin: *Efficiency of tax administration*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance – Supervisor: Ing. Denisa Ihnatišínová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2020, 59 p.

The aim of the diploma thesis is to determine the influence of selected factors on the efficiency of the collection of individual tax revenues in the state budget. We chose the years 2012-2019 for the monitored period, as in 2012 the Financial Administration was established by merging the tax and customs administrations. We observe how legislative changes, tax controls and the shadow economy affect the effective collection of selected types of taxes for the state budget. We determine efficiency on the basis of actually realized revenues and budgeted revenues for a specific year. The work is divided into three chapters, contains 14 graphs and 1 table. In the first chapter we characterize the issue, the basic concepts that we will meet in the practical part, as well as the opinions of experts and recommendations of various plans to increase effective tax administration. In the second part, we determined the methodology of the thesis and its goals. The final chapter deals with the analysis of the collected data and the formulation of conclusions. The result of solving the problem is to determine the causality between selected factors and effective tax collection.

Key words: tax administration, tax fraud, financial administration, legislation, tax control.

OBSAH

Úvod	9
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	11
1.1 Správa daní	12
1.2 Daňová efektívnosť	13
1.2.1 Optimálna daňová sadzba	14
1.2.2 Efektívny daňový systém verzus neefektívny daňový systém.....	14
1.2.3 Význam daňovej kontroly na daňovú efektívnosť	16
1.3 Nástroje na boj proti daňovým podvodom.....	17
1.3.1 Boj proti daňovým podvodom ako priorita EÚ	17
1.3.2 Opatrenia na boj proti daňovým podvodom v SR	21
1.4 Stratégia rozvoja finančnej správy vo vzťahu k efektívnemu výberu daní.....	24
1.4.1 Postavenie a úlohy orgánov finančnej správy v SR.....	25
1.4.2 Strategické ciele finančnej správy	26
1.4.3 Plnenie štátneho rozpočtu so zreteľom na efektívny výber daní	27
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	31
3 Výsledky práce.....	33
3.1 Vplyv legislatívnych zmien na efektívny výber daní	33
3.1.1 Vývoj celkových daňových príjmov v štátnom rozpočte	33
3.1.2 Vývoj dane z príjmov, ziskov a kapitálového majetku v štátnom rozpočte	34
3.1.3 Vývoj dane z príjmov právnických osôb	38
3.1.4 Vývoj príjmov z dane z pridanej hodnoty.....	41
3.1.5 Vývoj príjmov zo spotrebnej dane	45
3.2 Vplyv daňových kontrol na efektívny výber daní.....	47
3.3 Vývoj tieňovej ekonomiky na Slovensku.....	51
4 Diskusia	53

Záver	55
Zoznam použitej literatúry	57

Úvod

Efektívnosť správy daní je dôležitým faktorom spravovania verejných financií. Štát potrebuje veľké finančné zdroje na zabezpečovanie verejných statkov pre obyvateľov, na rôzne projekty, výstavbu diaľnic a podobne. Na to aby dokázal toto všetko financovať potrebuje mať dostatočné príjmy do štátneho rozpočtu. Najväčšia časť príjmov je tvorená z daňových príjmov, preto sa kladie veľký dôraz na efektívny výber daní. V práci sledujeme vývoj výberu daní z hľadiska efektívnosti. V ekonomike je mnoho subjektov, ktoré sa pokúšajú vyhnúť sa daňovej povinnosti alebo nezdaňujú všetko tak ako im zákon nariaďuje.

Hlavným cieľom diplomovej práce je určenie vplyvu vybraných faktorov na efektívnosť výberu jednotlivých daňových príjmov v štátnom rozpočte. V prvej a druhej podkapitole teoretickej časti teoreticky vymedzujeme pojmy súvisiace s efektívnosťou správy daní, zásady a princípy fungovania daňového systému a teda aj správy daní. Uvedieme historické názory na optimálny daňový systém. Popíšeme dôsledky neefektívneho daňového systému a porovnáme ho s efektívnym daňovým systémom. Zadefinujeme dôležitosť daňových kontrol pri efektívnej správe daní. Uvedieme opatrenia a nástroje, s ktorými sa dá znižovať neefektívny daňový systém. Zameriame sa na hodnotenie krajiny v oblasti efektívnej daňovej správy z pohľadu Európskej komisie. Zameriame sa na opatrenia na boj proti daňovým podvodom a na akčné plány, ktoré boli prijaté v súvislosti so zvyšovaním efektívnosti. Súčasťou prvej kapitoly je aj uvedenie strategických cieľov finančnej správy SR na obdobie 2014 až 2020, pretože jej hlavným cieľom je zefektívniť procesy a realizovať zmeny v organizácii tak, aby sa splnil očakávané príjmy v štátnom rozpočte. Uvedieme štruktúru daňových príjmov v štátnom rozpočte a zameriame sa na aktuálnu daňovú efektívnosť.

V druhej kapitole práce definujeme hlavný cieľ spolu s čiastkovými cieľmi. Rovnako tak uvádzame aj metodiku práce a metódy ako sa zozbierané údaje analyzovali a vyhodnocovali.

Tretia kapitola je zameraná na dosahovanie hlavného cieľu – určenie vplyvu vybraných faktorov na efektívnosť výberu jednotlivých daňových príjmov v štátnom rozpočte. Sledujeme vývoj vybraných príjmov v rokoch 2012 až 2019 spolu so zmenami v legislatíve, ktoré boli zamerané na daný daňový príjem s cieľom zvýšiť príjem a jeho efektívny výber. Legislatívne zmeny môžu mať väčší a menší dopad na efektívnosť, pričom táto miera je daná druhom daňového príjmu, ktorý sledujeme. Zameriavame sa aj na vývoj daňových kontrol v SR, skúmame kauzalitu medzi počtom vykonaných kontrol na efektívny

výber dane spolu s ostatnými ukazovateľmi ako napríklad výška nálezov na jednu kontrolu, alebo celková výška nálezov v danom roku. Tretou oblasťou, ktorú sledujeme je vývoj tieňovej ekonomiky v SR, pričom dôvodom jej sledovania je fakt, že ak rastie efektívny výber daní tak môžeme pozorovať znižovanie podielu tieňovej ekonomiky v hospodárstve.

V diskusnej časti práce hodnotíme možné využitie práce v praxi. Rovnako tak sa zameriame aj na aktuálne smerovanie Slovenskej republiky so zreteľom na odporúčania Európskej únie v oblasti zlepšovania výmeny informácií medzi členskými krajinami, s cieľom efektívnejšie bojovať s daňovými podvodmi.

V závere práce zhrnieme dosiahnuté výsledky z teoretickej a praktickej časti a splnenie cieľa diplomovej práce.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

V knihe **Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania** vyjadril svoj názor na efektívnosť daňového systému Vladimír Babčák a kolektív. Aktuálne zažíva Európa masívnu globalizáciu, prostredníctvom ktorej sa zvyšuje aj hospodárska súťaž nielen v rámci Európy, ale aj celého sveta. Práve technický pokrok je kľúčom k tomu, aby sa zvýšila efektívnosť a účinnosť európskeho daňového systému. Po finančnej kríze z roku 2008 sa štáty v Európe naučili, že je nielen dôležité udržiavať hospodársky rast, ale aj zároveň konsolidovať verejné financie. Konsolidáciu verejných financií má na starosti práve daňová politika, ktorá by mala venovať zvýšenú pozornosť pri zostavovaní daňových systémov tak, aby boli efektívnejšie a účinnejšie, čo sa vzťahuje najmä na efektívnosť výberu DPH.¹

Dane predstavujú asi 80 % z celkových príjmov, ktoré plynú do štátneho rozpočtu, je preto nesmierne dôležité zabezpečiť ich najvyššiu efektívnosť. Jedným z nástrojov ako zvýšiť efektívnosť výberu daní je zlepšenie daňovej kontroly. Je potrebné, aby boli správcovia daní pravidelne vzdelávaní a školení, keďže praktiky podnikateľov na vyhnutie sa daňovej povinnosti sa neustále menia. Zvýšenie počtu kontrol by tiež pomohlo efektívnejšiemu výberu daní.²

Pri zlepšení daňových príjmov sa treba zameriavať na účinný daňový systém, ekonomickú efektívnosť, administratívnu jednoduchosť, flexibilitu, transparentnosť a spravodlivosť. Na dosiahnutie týchto cieľov sa vlády zameriavajú na politické a legislatívne zmeny s cieľom reformovať daňový systém. Napriek tomu efektívne počiatočné modifikácie sa dajú uskutočniť jednoduchými a v niektorých prípadoch aj lacnými zásahmi do štrukturálnej správy. Tieto opatrenia sú veľmi účinné hlavne pri rozvojových krajinách. Zmeny v správe daní sú rýchlejšie, dajú sa aplikovať na ktorejkoľvek úrovni, na ktorúkoľvek daň a výsledky sú pozorovateľné v krátkom horizonte.³

Ekonomika každej krajiny ako aj oblasti spoločenského života sú ovplyvňované daňovými podvodmi a únikmi. Daňové podvody majú vplyv na niekoľko aspektov

¹ BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania*. UPJS, Košice, 2018, s. 1. ISBN 978-80-8152-661-9

² ZUBALOVA, Alena. *Možnosti zlepšenia výberu daní v SR* [online] 2017. s. 1-2. Dostupné na internete: https://www.ef.umb.sk/konferencie/kfu_2017/prispevky%20a%20prezentacie/prispevky/%C5%A0olt%C3%A9sov%C3%A1,%20Zuba%C4%BEov%C3%A1.pdf

³ ANDEMA, Fred a kol. *Efficient and effective municipal tax administration* [online] 2017. s 2. [cit. 2019-11-06]. Dostupné na internete: <https://www.theigc.org/wp-content/uploads/2017/11/Kampala-Revenue-Administration-09.11.17.pdf>

v národnom, ale aj medzinárodnom hospodárstve. Znižujú príjmy do štátneho rozpočtu, čo môže viesť až k jeho deficitu a navýšeniu verejného dlhu. Negatívne ovplyvňujú podnikateľské prostredie. Spoľahlivosť a dôveryhodnosť Slovenska na medzinárodnej scéne sa znižuje. Príjmy, ktoré sú získané z tieňovej ekonomiky sa opäť investujú do ďalších nelegálnych činností. Akčný plán boja proti daňovým podvodom SR na roky 2012 - 2016 mal znížiť daňové podvody a s tým spojené negatívne účinky na ekonomiku a spoločnosť.⁴

Daňová transparentnosť a výmena informácií sú najlepšie univerzálne zbrane na boj proti daňovým podvodom a únikom, ktoré vrhajú svetlo na zákonné a skutočné vlastníctvo spoločností a iných právnických osôb. Väčšia medzi agentúrna spolupráca, ktorú podporuje dialóg OECD z Osla a pokračujúce budovanie kapacít je tiež veľmi dôležité pri riešení nezákonných finančných tokov.⁵

O výbere daní z príjmov právnických osôb na Slovensku sa vyjadrila aj Európska komisia v článku „*Taxation paper n.73*“. Vzhľadom na limity údajov z národných účtov je potrebné opatrne interpretovať najnovšie odhady na roky 2015 a 2016. Významný pokles daňovej medzery podporujú faktory ako zavedenie minimálnej dane z príjmu, podstatné zníženie vykázaných daňových strát a silný rast príjmov právnických osôb. Existuje však podozrenie, že značná časť daňovej medzery, ktorá sa znižuje môže byť pripísaná podceňovanej potenciálnej základni príjmov právnických osôb kvôli obmedzeným údajom. Na Slovensku sa pre mnohých daňovníkov prekrývajú základy dane z príjmov právnických osôb a DPH. Okrem toho je oveľa jednoduchšie odvodiť základ DPH z národných účtov v porovnaní s DPPO. Z tohto dôvodu pozorované rozdiely v úrovniach naznačujú, že potenciálna báza DPPO by mohla byť podhodnotená.⁶

1.1 Správa daní

Predmetom daňovej politiky je vytvorenie daňového systému. **Daňový systém je širší pojem ako daňová sústava**, do ktorého sa zahŕňa aj správa daní. Správa daní by mala byť nákladovo efektívna a mala by byť účinná pri výbere daní. Každá existujúca alebo novo zavedená daň vyžaduje činnosti spojené s evidenciou, registráciou, kontrolou daňových subjektov, vysporiadaním preplatkov, zabezpečením úhrady dane atď. Všetky tieto činnosti

⁴ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. Boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom. In *Finančný manažér: periodikum Slovenskej asociácie podnikových finančníkov*. Bratislava: Slovenská asociácia podnikových finančníkov, 2013, roč. 13, č. 2, s. 21-27. ISSN 1335-5813.

⁵ OECD. *Work on taxations* [online] 2018. s. 25. [cit. 2019-11-06]. Dostupné na internete: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>

⁶ Európska komisia. *Tax concept of tax gaps* [online] 2018. s. 75. [cit. 2019-11-06]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_73_en.pdf

sú zabezpečované sústavou orgánov a inštitúcií. Pod správou daní rozumieme systém nástrojov, metód a postupov, ktoré inštitúcie uplatňujú vo vzťahu k daňovým subjektom.

Správa daní nemá len národný rozmer. Pri stúpajúcej globalizácií a voľnom obchode sa zvyšuje dôležitosť medzinárodnej spolupráce napríklad pri vymáhaní pohľadávok.

Základné zásady správy daní:

1. **Zásada zákonnosti** – správcovia daní majú povinnosť chrániť záujmy štátu a obcí a snažiť sa o zachovanie práv daňových subjektov. Treba postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov.
2. **Zásada úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom** – Daňové subjekty musia podľa zákona spolupracovať so správcom dane, ale rovnako aj na druhej strane správcu dane sa musí snažiť, čo najmenej zaťažovať daný subjekt.
3. **Zásada voľného hodnotenia dôkazov** – správcu dane vyhodnotí podklady, ktoré sú mu poskytnuté daňovým subjektom podľa svojho vlastného uváženia, avšak musí dbať na pravdivé a úplné zistenie skutkovej podstaty.
4. **Zásada neverejnosti** – zachovávanie daňového tajomstva a zamedzenie zneužívania informácií o majetkových pomeroch.
5. **Zásada oficiality** – posudzuje podanie podľa obsahu.
6. **Zásada neformálnosti** – úkon môže byť vykonaný aj na základe subjektívneho podnetu ak sú splnené všetky zákonné podmienky.
7. **Zásada rovnosti** – každý daňový subjekt má rovnaké právo a povinnosť.⁷

1.2 Daňová efektívnosť

Daňová efektívnosť patrí medzi základné piliere daňových princípov pre správne fungovanie zdaňovania. Medzi daňové princípy zaradujeme:

- Spravodlivosť
- Efektívnosť
- Pozitívny daňový stimul
- Makroekonomická pružnosť – správna a rýchla reakcia na makroekonomické zmeny v krajine
- Právne správna a politicky korektná úprava.

⁷ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I.* 3. doplnené a prepracované vydanie. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 278-282. ISBN 978-80-7598-107-3.

Neefektívny daňový systém pôsobí negatívne na štát ako aj na spotrebiteľov. Spotrebiteľia sú ukrátení o užitočnosti zo spotreby, ktorá je spôsobená zvýšením dane. V spoločnosti môže nastať daňová distorzia a spotrebiteľ si v konečnom dôsledku nájde substitút za tovar, na ktorý bola uvalená vyššia daň. V tomto prípade stráca občan, pretože musí zmeniť a prispôbiť svoju spotrebu a stráca aj štát, ktorý očakával, že zvýšenie dane zvýši príjmy, ale v konečnom dôsledku to môže mať práve opačný efekt.

Ďalším príkladom ako môže byť výber dane neefektívny sú príliš vysoké administratívne náklady. Efektívnosť z pohľadu daní sa teda dosahuje vtedy, ak štát vyberá, čo najviac daní pri minimalizácii zásahov do užitočnosti spotrebiteľov a pri minimalizácii administratívnych nákladov.⁸

1.2.1 *Optimálna daňová sadzba*

S efektívnosťou výberu daní je spojená aj optimálna daňová sadzba. Ako sa už vyššie spomínalo štát sa snaží o maximalizáciu príjmov z daní tak, aby na trhu nevznikla distorzia. Počas histórie sa názory na daň rôznili. Liberálni predstavitelia boli za minimálne dane a naopak keynesovsci hovorili o tom, že dane sú kľúčovým zdrojom príjmov pre štát. Dane považovali za finančný nástroj, ktorým sa dá ovplyvniť ekonomický rast.

Laffer vytvoril krivku, ktorá znázorňuje funkčnú závislosť medzi mierou daňového zaťaženia a príjmami do štátneho rozpočtu. Ak je miera zdaňovania príliš vysoká, začne na ekonomické subjekty pôsobiť demotivačne. Subjekty prestanú podnikat' a príjmy do štátneho rozpočtu začnú klesať. Druhou možnosťou je, že sa subjekty začnú vyhýbať plateniu daní.⁹

1.2.2 *Efektívny daňový systém verzus neefektívny daňový systém*

Pod pojmom **Efektívny daňový systém** sa rozumie systém, ktorý je odolný voči daňovým podvodom, snaží sa o zlepšenie správy daní a intenzívne komunikuje s ostatnými orgánmi. Avšak kľúčovým prvkom takéhoto systému je práve boj proti daňovým podvodom a únikom. Tieňová ekonomika a miera korupcie zvyšujú množstvo potenciálnych daňových únikov v systéme, čím sa znižuje jeho efektívnosť.

Príčiny, prečo sa subjekty zapájajú do aktivity tieňovej ekonomiky:

⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teória a politika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 18-19. ISBN 978-80-7357-574-8.

⁹ MEDVEĎ, Jozef. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint dva, 2009. s. 72-73. ISBN 978-80-89393-09-1.

1. **Úspory** – tým, že subjekty vykonávajú svoju činnosť mimo reálnej ekonomiky sa vyhýbajú daňovému a odvodovému zaťaženiu. Čím sú daňové sadzby vyššie, tým je v štáte rozšírenejšia tieňová ekonomika.
2. **Nedostatočná morálka** – veľa subjektov tieňovú ekonomiku berie ako niečo normálne a prirodzené v spoločnosti. Práve nedostatočné odsudzovanie takýchto činov podnecuje viac a viac subjektov vykonávať aktivity v tejto sfére.
3. **Vykazovanie účasti subjektu na výkone práce v hotovosti** – často sa v ekonomike stáva, že oficiálne dostane subjekt peniaze vo výške minimálnej mzdy a ďalšiu hotovosť dostane dodatočne „na ruku“ neoficiálne. Takto vyplatené peniaze je náročné sledovať a identifikovať. Zamestnávateľ ani zamestnanec z tejto dodatočnej sumy následne nemusia platiť dane a odvody.
4. **Nízka miera kontroly** – čím je menšia pravdepodobnosť, že subjekt bude pristihnutý pri vykonávaní tieňovej ekonomiky, tým viac sa bude tieňová ekonomika rozširovať.

Nielenže majú podvody na daniach negatívny vplyv na financovanie verejného sektora ale navyše dochádza aj k transferu daňového bremena na poctivo platiace subjekty. Tieňová ekonomika je naviazaná aj na ekonomický cyklus. V čase recesie, rastúcej nezamestnanosti a neistoty v budúcnosti sa prejavuje vyšší sklon k presunu aktivít do tieňovej ekonomiky. Paradoxne, práve vtedy, keď štát potrebuje čo najviac peňazí na opätovné naštartovanie ekonomiky, jeho príjmy klesajú.

Veľkosť tieňovej ekonomiky teda ovplyvňuje aj počet daňových podvodov a teda aj konečný efektívny výber daní. Sledovanie vývoja tieňovej ekonomiky je jedným z ukazovateľov ako sa dá merať efektívny výber daní v krajine.

Predpokladá sa, že len v EÚ prichádzajú štáty spolu o približne 1 bilión eur ročne. V podmienkach SR sa najväčšie daňové úniky spájajú s DPH. Na to, aby boli verejné financie udržateľné sa musela zvýšiť efektívnosť výberu dane v tejto oblasti. Existenciu vysokých daňových únikov na DPH potvrdzuje aj fakt, že efektívnosť výberu tejto dane je vysoko pod priemerom EÚ. Je to veľmi nepriaznivý údaj práve preto, lebo DPH tvorí viac ako polovicu celkových daňových príjmov štátu.

V roku 2011 daňová správa evidovala nedoplatky na dani na úrovni 1,83 mld. eur. Z toho 64 % boli nedoplatky na DPH. Najnižšia efektívnosť výberu bola zaznamenaná pri spoločnostiach s ručením obmedzeným, ktoré nedisponovali žiadnym majetkom.

Veľký nárast daňových únikov v oblasti DPH sa zaznamenal medzi rokmi 2005 až 2010, kedy sa daňové straty v priebehu týchto rokov až stonásobili. Kým v roku 2005 boli daňové straty na DPH na úrovni 861 mil. eur, tak v roku 2010 to bolo už 2,33 mld. eur.

Táto daňová strata sa zvyšovala až do roku 2012, kedy už viac ako jedna tretina teoretickej DPH nebola vybratá. Rovnako tak bola aj vysoká neefektívnosť v oblasti dodatočnej vyrubenej dane. Efektívnosť jej výberu sa pohybovala na úrovni 2-3 %. Všetky tieto negatívne aspekty a vývoj viedli vládu k zavedeniu opatrení na boj proti daňovým podvodom najmä z DPH. V máji roku 2012 vláda SR schválila Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016, ktorý obsahoval podrobné nástroje a opatrenia na boj proti daňovým podvodom.¹⁰

1.2.3 Význam daňovej kontroly na daňovú efektívnosť

Kontrolná činnosť je jedným z ďalších nástrojov na to, ako sa dá zvýšiť efektívnosť výberu daní. Na to, aby mala potrebný efekt musí byť vo svojej činnosti efektívna a precízna. Pod kontrolnou činnosťou nerozumieme len daňové kontroly ale celú radu ďalších výkonov ako napríklad kontrola účtovníctva, výkon miestneho zisťovania, určovanie dane podľa pomôcok atď.

Najdôležitejším výkonom kontrolnej činnosti je však daňová kontrola. Prostredníctvom daňovej kontroly sa zisťuje a preveruje základ dane alebo iné skutočnosti, ktoré rozhodujú o správnom určení, či už daňovej povinnosti alebo samotnej dane. Daňová kontrola má preventívnu funkciu, čím spolu s ďalšími faktormi podnecuje k plneniu daňových povinností daňovými subjektmi.

Daňoví kontrolóri majú interné smernice, na základe ktorých si vytipujú rizikový subjekt a transakcie. Spravidla sú to podniky, ktoré neustále zaznamenávajú stratu. Finančná správa disponuje softvérom, ktorý vyhodnocuje rizikovosť subjektov. Údaje, ktoré sa zadávajú do softvéru sú verejne dostupné. Tieto informácie môžu kontrolóri nájsť vo výročných správach alebo v účtovných závierkach. Častejšie bývajú kontrolované veľké subjekty. Ak sa nájde počas kontroly nález, tak výška dorubenej dane býva často vyššia než u menších podnikoch. Ďalším faktorom, ktorý ovplyvňuje pravdepodobnosť kontroly je dĺžka činnosti. Tento faktor je spojený s lehotou, ktorú má daňový kontrolór k dispozícii na dorubenie dane. Je to päťročná lehota a plynie od konca roka, v ktorom bolo podané daňové priznanie.

¹⁰ VÁLEK, Juraj. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 86-90. ISBN 978-80-7552-900-8.

Okrem veľkých firiem sa kontrola zameriava aj na prepojené podniky, ktoré medzi sebou realizujú transakcie a následne si z týchto transakcií žiadajú nadmerné odpočty. Dalším faktorom, ktorý ovplyvní pravdepodobnosť kontroly je odvetvie v ktorom podnik podniká.

Pri vyššom riziku odhalenia tieňovej ekonomiky klesá aktivita v tejto oblasti, preto je veľmi dôležité pri efektívnom výbere daní sledovať činnosť daňovej kontroly. Ukazovatele ako počet vykonaných kontrol, počet nálezov alebo pravdepodobnosť nálezu môžu mať vplyv na efektívnosť výberu daní.¹¹

1.3 Nástroje na boj proti daňovým podvodom

Boj proti daňovým podvodom je jedným zo spôsobom ako môžeme v krajine zvýšiť efektívnu správu daní. Existuje mnoho nástrojov, ktoré krajina môže použiť a ich výber už závisí od toho na akú časť daňových príjmov sa chcú zamerať. Často sa stáva, že krajiny prijímajú opatrenia na boj proti daňovým podvodom v oblasti DPH, keďže práve pri DPH je najväčšie riziko daňových podvodov. Následne môžeme nástroje rozdeliť na také, ktoré majú účinok ihneď a potom na také, pri ktorých je potrebné čakať určitý čas, kým sa prejaví výsledok.

1.3.1 Boj proti daňovým podvodom ako priorita EÚ

Úlohou Európskej únie je chrániť svoje finančné záujmy. Občania únie musia mať istotu, že peniaze, ktoré odvádzajú na daniach sú riadne využívané. Pri plnení rozpočtu Európskej únie zohráva veľkú úlohu Európsky úrad pre boj proti podvodom (OLAF). OLAF je úrad, ktorý môže viesť nezávisle vyšetrovanie od Európskej komisie. Každá inštitúcia stanovuje jednotné vnútorné pravidlá, ktoré majú slúžiť na hladký priebeh vyšetrovania.

Podľa Európskeho parlamentu by mali členské štáty spolu s komisiou považovať boj proti podvodom za absolútnu prioritu. Pozornosť by sa mala venovať rozvoju mechanizmov, ktoré budú slúžiť na včasné odhalenie podvodov a na prevenciu. Dôležitý je aj dohľad nad colným tranzitom. Transparentnosť je tiež oblasťou, vďaka ktorej vieme zvýšiť efektivitu odhaľovania daňových podvodov. Európsky parlament nabáda členské štáty, aby do svojej legislatívy implementovali smernicu o boji proti podvodom a ochrane finančných záujmov Únie. Smernica je základným nástrojom harmonizácie trestného práva členských štátov,

¹¹ VÁLEK, Juraj. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 100-108. ISBN 978-80-7552-900-8.

pričom do budúcnosti by mohla tvoriť základy implementácií Európskej prokuratúry v členských štátoch.¹²

V rozpätí rokov 2014 – 2019 sa prijali mnohé legislatívne opatrenia na boj proti daňovým podvodom. Opatrenia boli zamerané aj na medzinárodný rozvoj v oblasti daňovej spolupráce s tretími krajinami. Problémom sú daňové jurisdikcie kryjúce subjekty, ktoré neplatia dane. Opatrenia sa zameriavali na nasledovné otázky a výzvy:

- Digitalizácia – možnosť podnikania na území štátu, kde sa vykonáva činnosť a uskutočňujú transakcie bez fyzickej prítomnosti subjektu.
- Problémy spojené s kryptoaktivitami a obchodovanie s kryptomenami.
- Zefektívniť už aktuálne procesy, ktoré zachytávajú schémy snažiace sa o minimálnu daňovú povinnosť.
- Zabezpečiť odhaľovanie skrytých finančných tokov, ktoré sa stali mobilnými.¹³

Vstupom Slovenskej republiky do Európskej Únie sme sa stali súčasťou väčšieho celku, čo výrazne zvýšilo možnosti štátu na zlepšenie efektívnosti výberu daní. Efektívnosť sa zvýšila vďaka spolupráci jednotlivých členských štátov v oblasti výmeny daňových informácií, zamedzovaniu dvojitého zdanenia a rovnako tak aj bojom proti daňovým rajom.

Medzi hlavné ciele daňovej iniciatívy EÚ patrí:

- a. zlepšenie funkčnosti jednotného trhu,
- b. zjednotenie 28 paralelne fungujúcich daňových systémov členských štátov,
- c. snaha zvýšiť konkurencieschopnosť firiem pôsobiacich na európskom trhu,
- d. zvýšenie spolupráce medzi členskými krajinami a ich príslušnými daňovými úradmi, s cieľom obmedziť daňové podvody.

Pri kompetenciách EÚ musíme rozlišovať medzi priamymi a nepriamymi daňami. EÚ necháva voľný priestor členským štátom pri tvorení systému priameho zdaňovania, aby dokázali naplniť požiadavky v rámci domácej politiky. Avšak členské štáty musia dodržiavať pravidlá, ktoré sa týkajú voľného pohybu osôb, tovarov a služieb. Primárnym cieľom komisií je odstraňovanie fiškálnych prekážok, a tým pádom aj zlepšovanie fungovania jednotného trhu.

¹² Európsky parlament. *Boj proti podvodom a ochrana finančných záujmov Európskej únie* [online]. 2020. s 2-4. [cit. 2020-05-04]. Dostupné na internete: https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_1.4.6.pdf

¹³ Európsky parlament. *Boj proti daňovým podvodom* [online]. 2019. s. 8. [cit. 2020-05-04]. Dostupné na internete: https://what-europe-does-for-me.eu/data/pdf/focus/focus03_sk.pdf

Nepriame dane, teda daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane už podliehajú harmonizácií EÚ. Pri nepriamych daniach sa EÚ snaží nie len o upevnenie jednotného trhu, ale aj o ochranu hospodárskej súťaže.

Pri nepriamych daniach EÚ zasahuje do:

1. štruktúry daní,
2. definície produktov, na ktoré sa daň vzťahuje,
3. spôsobu výpočtu týchto daní,
4. určovania výnimiek.¹⁴

Európska komisia každoročne vydáva **správu o stave republiky**. V tejto správe Európska komisia hodnotí aj daňové opatrenia, ktoré boli v danom roku prijaté ako aj odporúča ďalší postup s cieľom zvyšovania efektívnej správy daní.

Fiškálny deficit Slovenska klesá a fiškálne príjmy v pomere k HDP stúpajú z nízkych úrovní. Deficit verejných financií sa znížil z 2,6 % HDP v roku 2015 na 0,8 % v roku 2017 a štátny dlh sa znížil na 50,9 % HDP za rovnaké obdobie. V roku 2017 predstavoval pomer dane k HDP 33 % HDP, pričom priemer v EÚ je 39 %. Predpokladá sa, že zostane na tejto úrovni aj v rokoch 2018 a 2019. Dane zo závislej činnosti a príspevky na sociálne zabezpečenie sú v súčasnom daňovom mixe osobitne dôležité. Na Slovensku je tento pomer z celkového zdanenia 53,9 %, v porovnaní s priemerom EÚ na úrovni 49,7 % veľký rozdiel nepozorujeme. Naopak, podiel výnosov zo spotrebných daní a z kapitálu na celkovom zdanení je pod priemerom EÚ. Dane z výroby a dovozu patria medzi najnižšie v EÚ. Prevala výnosov, ktoré sú spojené so zamestnaním vystavuje verejné financie cyklickým a štrukturálnym zmenám na trhu práce, vrátane väčšej automatizácie a prechodu na priemysel 4.0. Príjmy z majetkových daní a environmentálnych daní patria medzi najnižšie v EÚ. Napriek tomu, že majetkové dane považujeme za menej škodlivé pre rast, tak z celkových príjmov tvorili v roku 2017 len 0,4 % HDP, čo je výrazne menej oproti priemeru EÚ na úrovni 1,6 %. Rovnako sú na tom aj príjmy z environmentálnych daní, kedy v roku 2017 dosahovali príjmy na úrovni 1,8 % HDP, čo je opäť menej ako priemer EÚ (2,4 %).

Slovenská republika nedostatočne využíva zdaňovanie majetku a životného prostredia. Zvýšením príjmov z týchto daní by mohli potenciálne posúvať daňové zaťaženie od práce a chrániť tak zraniteľné skupiny ako sú zamestnanci s nízkym príjmom.

¹⁴ Ministerstvo financií Slovenskej republiky. *Stratégia rozvoja finančnej správy na roky 2014 – 2020* [online]. Bratislava, 2013. s. 5-6. [cit. 2019-12-06]. Dostupné na internete: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-clauctovnictvo/programy/program-unitas/>

Zlepšilo sa dodržiavanie daňových predpisov. V rokoch 2015 a 2016 sa zlepšilo dodržiavanie pravidiel pri platení daní z pridanej hodnoty, pričom sa daňová medzera znížila o 3,6 percentuálneho bodu. Úroveň zodpovedajúcich stratených výnosov v roku 2016 sa odhaduje na 25,7 % teoretickej daňovej povinnosti z pridanej hodnoty, čo je vysoko nad priemerom EÚ (12,3 %). Nárast vo výbere DPH naznačuje, že politické opatrenia, ktoré boli prijaté v posledných rokoch sa začali prejavovať, aj keď je ešte stále príliš skoro na komplexné vyhodnotenie. Na druhej strane opatrenia ako zníženie poplatkov za vydanie daňových rozhodnutí mali len obmedzený účinok. Dobrovoľné platenie daní sa potenciálne môže zlepšiť, ak aj naďalej budú pomáhať v rozvoji elektronickej komunikácie alebo vopred vyplnených daňových priznaní. Tieto nástroje poskytujú daňovníkom užitočnú a praktickú podporu, ktorá ich podnecuje v podávaní dobrovoľných daňových priznaní.

Opatrenia proti podvodom by mali zlepšiť účinnosť kontroly a zvýšiť výber dane z pridanej hodnoty. Plánuje sa zriadenie jednotného analytického centra. Okrem toho sú podnikatelia povinní používať online registračné pokladnice („eKasa“), čo pravdepodobne zlepši výber dane z pridanej hodnoty a vyrieši podvody na úrovni maloobchodníkov. Podobné zlepšenia sa očakávajú od zavedenia prísad do pohonných hmôt („nanoznačky“), ktoré by mali pomôcť znížiť vysoký daňový rozdiel v spotrebných daniach z minerálnych olejov v dôsledku pašovania a falšovania palív. Skutočný dosah budú mať tieto opatrenia až koncom roku 2019. V roku 2018 boli zavedené osobitné opatrenia proti vyhýbaniu sa plateniu daní. Väčšie využívanie reálnej hodnoty namiesto historických cien by malo posilniť daňový režim fúzií a akvizícií. Medzi opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam zavedené v roku 2018 patrí daň pri výstupe a pravidlá týkajúce sa hybridných nesúladoch. Očakáva sa, že tieto opatrenia spolu zvýšia výšku vybratej dane. Okrem toho sa definícia daňového bydliska pre jednotlivcov rozšírila o nerezidentov so silnými väzbami na bývanie v krajine.

Daňový systém ukladá podnikom značné náklady. Slovensko vykazuje relatívne vysoké náklady na dodržiavanie daní pre podniky - čo zachytáva tak účinok samotných daňových pravidiel, ako aj náklady na interakciu s daňovými orgánmi - v porovnaní s ostatnými členskými štátmi EÚ, najmä v oblasti priamych daní. Podnikatelia požadujú väčšiu stabilitu a predvídateľnosť daňového prostredia. Audítorské činnosti a krížová kontrola zostávajú základnými kameňmi stratégie súladu. Frekvencia auditov dane z pridanej hodnoty sa v roku 2017 znížila, v dôsledku posunu k auditom dane z príjmu. Dobrovoľné dodržiavanie právnych predpisov bude pravdepodobne podporené zavedením indexu spoľahlivosti daní prijatého v decembri 2018, ktorý hodnotí rizikový profil

daňovníka na základe verejne známych kritérií. Subjekty, ktoré poctivo a riadne platia dane, budú mať nárok na vylepšené služby.¹⁵

1.3.2 Opatrenia na boj proti daňovým podvodom v SR

Pri zvyšovaní efektívnosti výberu daní a s ním spojené aj plnenie daňových príjmov v štátnom rozpočte je dôležité mať prepracované nástroje a opatrenia, ktoré budú účinné voči daňovým subjektom, ktoré by sa chceli vyhnúť plneniu svojej daňovej povinnosti. Aj z tohto dôvodu bol vypracovaný **Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 - 2016**.

Daňové úniky a podvody majú negatívny dopad na niekoľko oblastí ekonomického a spoločenského života:

1. **Deformovanie ekonomického prostredia** – ide o získanie konkurenčnej výhody oproti podnikom, ktoré si svoju daňovú povinnosť plnia v plnej výške.
2. Podniky, ktoré majú dobrú **daňovú disciplínu** sa môžu skôr uchýliť k využívaniu rovnakých nelegálnych praktík ako ich konkurenti.
3. **Znižovanie príjmov do štátneho rozpočtu** a s tým spojené nedostatočné finančné prostriedky na plnenie cieľov v oblasti zdravotníctva, školstva, obrany atď.
4. **Znižuje sa kredibilita** a dôveryhodnosť krajiny na medzinárodnej scéne.
5. **Podporovanie iných foriem kriminálnej činnosti** z financií, ktoré boli získané nezaplatením dane.

V roku 2011 bola vykonaná analýza v rámci Konceptie boja proti daňovým podvodom na DPH, pri ktorej sa zisťovalo aké existujú formy a možnosti daňových podvodov a únikov. Z analýzy vyplynulo, že najčastejšie sa daňových podvodov a únikov dopúšťajú firmy s ručením obmedzeným, ktoré majú fiktívne sídla na virtuálnych adresách, a ktorých štatutárnym orgánom je iba jedna osoba, ktorá nekomunikuje so správcom dane. V takýchto prípadoch ide väčšinou o bieleho koňa. Tieto firmy svoje obchodné aktivity vykonávajú iba na papieri, pričom v skutočnosti ich nerealizujú.

Keď sa pozrieme na takto vytvorenú firmu usudzuje sa, že takáto firma nebola nikdy vytvorená za podnikateľským účelom, ale práve na účely zneužívania súčasného systému, snahy odčerpania peňažných prostriedkov, prostredníctvom páchania daňových podvodov.

¹⁵ Európska komisia. *Commission staff working document: country report Slovakia 2019* [online]. s. 18-19. [cit. 2020-01-15]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/2019-european-semester-country-report-slovakia_en_0.pdf

Spoločnosti s ručením obmedzeným nemali práve v tom čas skoro žiadnu zodpovednosť pri neplatení dane alebo jej skrátania. Jednoducho sa dala takáto firma bez následkov zrušiť a následne sa mohla založiť ďalšia podobná firma s rovnakým účelom.

Neefektívnosť vo výbere DPH môžeme vidieť aj na štatistike, že pokým v rozmedzí rokov 2006 až 2010, sa zvýšila spotreba domácností o 6,4 % tak výber DPH sa za to isté obdobie zvýšil len o 1,7 %. Z uvedeného vyplýva, že rast ekonomiky neovplyvňuje vývoj príjmov z DPH, z čoho môžeme usudzovať, že si subjekty neplnia svoju daňovú povinnosť.

Akčný plán boja proti daňovým podvodom bol rozdelený na tri etapy, v ktorých sa prijímali rôzne opatrenia a nástroje na zvýšenie výberu DPH.

V prvej etape sa prijali také opatrenia a nástroje, ktoré sa mohli prijať okamžite a pri ktorých nemusela byť vykonaná podrobná analýza, alebo sa ich možný efekt skúmal už v minulosti.

Medzi opatrenia, ktoré sa zameriavali na daňové právo patria:

- a. Rizikové osoby musia pri registrácii DPH povinne zložiť finančnú zábezpeku.
- b. Osobám, ktoré nekomunikujú so správcom dane bude zrušená registrácia DPH.
- c. Zavedenie povinného mesačného zdaňovacieho obdobia pre novo registrované osoby na dobu 12 mesiacov.
- d. Znížiť počet štvrtročných platiteľov.
- e. Nerozdielne a spoločné ručenie za daň.
- f. Osoba sa musí povinne registrovať za platiteľa DPH ešte pred prvým predajom nehnuteľnosti.
- g. Rozšírenie nástroja tuzemského prenesenia daňovej povinnosti na príjemcu plnenia.
- h. Sprísnené podmienky týkajúce sa daňového zástupcu pri importe tovaru.
- i. Povinné preukazovanie intrakomunitárnych dodávok tovaru.
- j. Povinnosť zabezpečiť daň pri dovoze tovaru z krajín mimo EÚ.

V druhej etape akčného plánu sa zaviedli také opatrenia, ktoré musia byť pred ich implementáciou do zákonov prediskutované s expertmi v príslušných rezortoch a oblastiach. Ich zavedenie do praxe si vyžaduje dlhší časový úsek:

1. Režim, ktorý bude mať za úlohu dohliadať nad rizikovými subjektami bude prísnejší.
2. Uzatváranie bilaterálnych zmlúv o výmene daňových informácií + aktualizácia starých a uzatváranie nových zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.
3. Úprava OFF SHORE jurisdikcie.

Okrem úpravy daňového práva sa zavádzajú rôzne úpravy aj v ďalších oblastiach ako napríklad v obchodnom, trestnom alebo finančnom práve. Zvyšujú sa sadzby v trestnom zákone a rovnako tak aj pokuty pri zistení neplnenia si daňovej povinnosti. Jedným z veľmi známych opatrení, ktoré boli zavedené, je povinnosť bezhotovostnej platby v obchodnom styku v prípade, ak by takáto transakcia mala byť vyššia ako 5 tisíc eur pri podnikateľoch a 15 eur pri nepodnikateľoch.

Tretia etapa je spojená s IT podporou. Nasadenie týchto zmien do prevádzok vyžaduje dlhý časový rámec. Medzi opatrenia v tretej etape zaradíme zavedenie povinnosti poskytovať údaje o tuzemských dodávkach tovarov a služieb prostredníctvom elektronickej komunikácie so správcom dane, alebo zavedenia ratingu jednotlivých daňových subjektov. Tento rating je následne zobrazený na daňových dokladoch, takže správca dane má prehľad o dôveryhodnosti daňového subjektu.

Boj proti daňovým podvodom je zodpovednosťou každej vlády, ale v roku 2012 keď sa tento plán prijal tak bol o to dôležitejší pretože:

- Na Slovensku bola politická nepriechodnosť prijatia niektorých opatrení na boj proti podvodom a následný pád vlády ešte zvýšil napätie v spoločnosti.
- Objem prostriedkov na konsolidáciu verejných financií je vyšší, než celkový objem daňovej straty v Štátnom rozpočte.
- Vláda sa v programovom vyhlásení v roku 2012 zaviazala k tomu, že sa bude snažiť zavádzať také opatrenia, ktoré zvýšia transparentnosť a spravodlivosť v krajine.¹⁶

Na akčný plán z rokov 2012 – 2016 nadväzuje **Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2017 – 2018**. V tomto pláne sa upravujú zákony spojené s obchodným, trestným a daňovým právom. Celkovo sa v dokumente nachádza 21 opatrení s cieľom eliminovať nové formy daňových podvodov. Každé jedno opatrenie má určený časový harmonogram. Ako prvé sa prijímajú opatrenia proti nekalým obchodným praktikám, ktoré sa uskutočňujú pri fúziách spoločností, ďalej zavedenie elektronickej kasy alebo posilnenie osobnej zodpovednosti spoločníkov pri takých obchodných spoločnostiach, ktoré nemajú ustanovený štatutárny orgán. Najviac citeľným opatrením najmä pre malých podnikateľov je zavedenie elektronickej registračnej pokladnice na povinnej báze.¹⁷

¹⁶ Úrad vlády Slovenskej republiky. *Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2012 - 2016* [online]. s. 3-7. [cit. 2019-12-15]. Dostupné na internete: <https://rokovania.gov.sk/RPO/Material/761/1>

¹⁷ Úrad vlády Slovenskej republiky. *Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 - 2018* [online]. s. 2-6. [cit. 2020-05-03]. Dostupné na internete: <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/21977/1>

Pre podnikateľov prináša finančná správa moderné a jednoduché riešenie na evidenciu tržieb. **Elektronická registračná pokladnica** alebo zjednodušene eKasa je projekt, „Ktorý znamená online pripojenie všetkých pokladníc na finančnú správu.“¹⁸ Tento projekt je súčasťou akčného plánu boja proti daňovým podvodom. Od roku 2012 finančná správa zaviedla niekoľko desiatok opatrení, vďaka ktorým sa znížila daňová medzera zo 41 % na 26 %. V reálnych číslach tento rozdiel predstavuje približne 3,7 mld. eur. Projekt je zameraný predovšetkým na zvýšenie efektívnosti výberu DPH v sektore HORECA (hotely, reštaurácie, kaviarne), kde aj napriek všetkým doterajším opatreniam finančná správa eviduje daňovú medzeru na DPH na úrovni 491 mil. eur.¹⁹

1.4 Stratégia rozvoja finančnej správy vo vzťahu k efektívnemu výberu daní

Postavenie Finančnej správy na Slovensku je veľmi dôležité v rámci zabezpečovania verejných zdrojov do rozpočtov, či už na celonárodnej alebo regionálnej úrovni. Úlohou Finančnej správy je čo najefektívnejšie zabezpečovať verejné zdroje pri čo najnižších prevádzkových nákladoch. Táto organizácia vznikla v roku 2012 spojením daňovej správy a colnej správy. V súčasnosti je Finančná správa tvorená z Finančného riaditeľstva SR, daňových a colných úradov a z Kriminálneho úradu finančnej správy. **Finančná správa má zabezpečiť dosiahnutie príjmov, ktoré sú očakávané v štátnom rozpočte a v rozpočte Európskej Únie.**

Ďalšie úlohy finančnej správy:

- a. Realizácia reforiem s cieľom zjednotenia výberu cla a daní,
- b. Zlepšenie výberu poisťných odvodov,
- c. Zlepšiť komunikáciu finančnej správy so súkromným a verejným sektorom,
- d. Snaha o rozširovanie poskytovaných služieb elektronicky,
- e. Držať krok s ostatnými podobnými inštitúciami v rámci krajín EÚ.

Zlučovanie colnej a daňovej správy je predmetom záujmu aj Medzinárodného menového fondu.

¹⁸ Finančná správa. *Podnikatelia a kasa* [online]. 2020. [cit. 2020-01-15]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/ekasa/podnikatel-ekasa>

¹⁹ Finančná správa. *Podnikatelia a kasa* [online]. 2020. [cit. 2020-01-15]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/ekasa/podnikatel-ekasa>

1.4.1 Postavenie a úlohy orgánov finančnej správy v SR

„Predmetom činnosti finančnej správy je vykonávanie úloh ustanovených zákonom č. 333/2011 Z. z. ,zákonom č. 479/2009 Z. z., zákonom č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a inými všeobecne záväznými právnymi predpismi, ako aj medzinárodnými zmluvami, ktorými je SR viazaná.“²⁰

V roku 2018 v decembri bol prijatý zákon o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, kde je základná úloha finančnej správy definovaná podľa zákona 35/2019 Z. z. v článku 1 ako „*Finančná správa chráni fiškálne a obchodno-politické záujmy Slovenskej republiky a Európskej únie a plní úlohy pri ochrane vnútorného trhu Európskej únie.*“²¹

Finančná správa je zodpovedná za plnenie zákona o štátnom rozpočte. Snahou finančnej správy je maximalizovať plnenie príjmov do tohto rozpočtu. Finančná správa musí zavádzať také opatrenia, ktoré zlepšia efektívnosť výberu daní. Čím je výber efektívnejší, tým viac bude mať štát financií na investovanie a pokrývanie nákladov.

Finančná správa sa snaží o **administratívne zjednodušenie** plnenia povinností pre subjekty s cieľom uľahčiť ich plnenie, či už daňovej alebo colnej povinnosti. Rovnako tak je aj veľmi dôležitá odborná a ľahko dostupná informovanosť daňových subjektov, napríklad prostredníctvom vylepšovania elektronických služieb, ktorá zvyšuje efektívnosť komunikácie a znižuje nielen časovú ale aj finančnú náročnosť, či už na strane subjektu alebo finančnej správy.

Jednou z ďalších úloh finančnej správy je **skvalitňovanie a sledovanie primárnych procesov**, snaha o udržanie vysokej odbornosti, kompetentnosti. Organizácia musí byť schopná rýchlo a efektívne reagovať na zmeny. Prechod z výkonu fyzickej kontroly na efektívny výkon elektronického daňového auditu je jedným z kľúčových plánov finančnej správy do budúcnosti, ak chce udržať krok s ostatnými podobnými inštitúciami v rámci členských štátov EÚ.

Kriminalita a podvody sú nemalým problémom pre finančnú správu. V priebehu posledných rokov prijala niekoľko opatrení v oblasti boja proti ekonomickej trestnej činnosti

²⁰ Ministerstvo financií Slovenskej republiky. *Stratégia rozvoja finančnej správy na roky 2014 – 2020* [online]. Bratislava, 2013. s. 4. [cit. 2019-12-06]. Dostupné na internete: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/programy/program-unitas/>

²¹ Zákon č. 35/2019 Z. z. o Finančnej správe, 2020. Dostupné na internete: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2019/35/>

a ochrany bezpečnostných a ekonomických záujmov nielen SR, ale aj EÚ. Práve pri takom otvorenom trhu ako je v EÚ je nesmierne dôležitá komunikácia a výmena informácií medzi členskými krajinami, ale aj medzi tretími krajinami keď ide o export.

Vo finančnej správe pracuje veľa rôznych ľudí, preto je dôležité aby finančná správa zavádzala opatrenia, ktoré budú eliminovať korupčné správanie zamestnancov. Verejná správa by mala byť budovaná na princípe morálky a etiky, tým sa zvyšuje dôveryhodnosť v túto organizáciu, čo v konečnom dôsledku môže zvýšiť aj efektívnosť výberu daní.

Informačné systémy sú dôležitou časťou fungovania finančnej správy. Nejde len o ich spravovanie, ale aj o neustále implementovanie nových informačných systémov, ktoré budú zvyšovať spracovanie dát a manipuláciu s informáciami o subjekte. Toto sú prvky, ktoré v konečnom dôsledku zvýšia účinnosť plnenia štátneho rozpočtu. Na druhej strane je potrebné mať aj dobré ochranné systémy, aby sa informácie nemohli využiť na nelegálne účely.²²

1.4.2 Strategické ciele finančnej správy

Cieľom MF SR je zlepšovať fungovanie finančnej správy tak, aby bola konkurencieschopná v porovnaní s ostatnými organizáciami rovnakého typu v rámci členských krajín EÚ. Rozvíjať finančnú správu tak, aby bola rešpektovanou inštitúciou doma aj v zahraničí a aby sa zvýšila efektívnosť všetkých činností, ktoré vykonáva.

Na dosiahnutie tohto cieľa sú stanovené strategické ciele pre finančnú správu. Hlavným strategickým cieľom je zabezpečovanie plnenia príjmov rozpočtu Európskej únie ale aj štátneho rozpočtu – tento strategický cieľ je prioritnou úlohou finančnej správy. Úlohou finančnej správy je zefektívniť procesy. Snaha maximalizovať výber štátnych daňových príjmov, ktorých výška bola prijatá zákonom o štátnom rozpočte. Ostatné strategické ciele podliehajú hlavnému cieľu a sú rozdelené do 3 oblastí.

Medzi **externé procesy** môžeme zaradiť nasledujúce strategické ciele:

1. Zvyšovanie úrovne služieb poskytovaných finančnou správou – finančná správa má snahu o znižovanie administratívneho zaťaženia subjektov. Rovnako tak aj prijíma opatrenia na zjednodušenie plnenia povinnosti subjektov.

²² Ministerstvo financií Slovenskej republiky. *Stratégia rozvoja finančnej správy na roky 2014 – 2020* [online]. Bratislava, 2013. s. 7-8. [cit. 2019-12-06]. Dostupné na internete: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/programy/program-unitas/>

2. Zefektívniť externú komunikáciu – úlohou je formovať verejnú mienku, aby bola organizácia pozitívne vnímaná v spoločnosti. Nejde pritom len o prezentovanie úspechov, ale aj o každodenný kontakt so subjektmi.
3. Uľahčenie medzinárodného obchodu – v tejto oblasti ide hlavne o dobré fungovanie colného úradu a modernizáciu činností na colných priechodoch.

K interným procesom patrí:

1. Zvyšovanie efektivity hlavných procesov finančnej správy – dôležité je uplatňovať jednotnú interpretáciu legislatívnych noriem. Z dlhodobého horizontu je cieľom prejsť z efektívnej daňovej kontroly na výkon daňového auditu.
2. Zvyšovať boj proti colnej a daňovej kriminalite – cieľom je obmedziť daňové a colné úniky. Je potrebné prijímať opatrenia, ktoré sú spojené s analýzou rizika, selektovať daňové subjekty na kontrolu a odhaľovať nezákonné praktiky, ktoré musia byť aj dostatočne potrestané.
3. Prijímať opatrenia spojené so zvyšovaním bezpečnosti – cieľom je zabezpečiť implementáciu komplexnej bezpečnosti vo finančnej správe.
4. Efektívne využívanie majetku a finančných zdrojov v správe finančnej správy – ide o efektívne využívanie finančných prostriedkov.
5. Efektívna interná komunikácia – snaha o zlepšenie reputácie prostredníctvom zamestnancov.

Tretia časť strategických cieľov sa zameriava na **rozvoj**:

1. Zvyšovanie profesionality a integrity zamestnancov finančnej správy.
2. Zlepšiť IT úroveň finančnej správy.
3. Modernizácia colných prechodov.
4. Transformácia finančnej správy.²³

1.4.3 Plnenie štátneho rozpočtu so zreteľom na efektívny výber daní²⁴

„V zmysle zákona č. 333/2017 Z. z. o ŠR na rok 2018 (ďalej len „zákon č. 333/2017 Z. z.“) boli daňové príjmy rozpočtované vo výške 11 361,5 mil. € [v zmysle zákona č. 333/2017 Z. z. sú do daňových príjmov zahrnuté aj dane z používania tovarov a z povolenia

²³ Ministerstvo financií Slovenskej republiky. *Stratégia rozvoja finančnej správy na roky 2014 – 2020* [online]. Bratislava, 2013. s. 11-17. [cit. 2019-12-06]. Dostupné na internete: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/programy/program-unitas/>

²⁴ Finančná správa. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2018* [online]. s. 32-35. [cit. 2020-01-15]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyročne-spravy>

na výkon činnosti (102 tis. €), ktoré FS nesleduje]. Skutočne odvedené daňové príjmy ŠR v roku 2018 boli vo výške 11 967,6 mil. € a ŠR bol naplnený na 105,3 %. Na uvedenej sume sa DÚ podieľajú 58 % (6 945,5 mil. €) a CÚ 42 % (5 022,1 mil. €).“²⁵

Štruktúra daňových príjmov štátneho rozpočtu:

Dane z príjmov, ziskov a kap. majetku <ul style="list-style-type: none"> - Daň z príjmov fyzických osôb <ol style="list-style-type: none"> 1. Zo závislej činnosti 2. Z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti 3. Nerezidentov zo zdrojov na území SR
Daň z príjmov právnických osôb <ul style="list-style-type: none"> - So sídlom v tuzemsku - So sídlom v cudzine - Dane z príjmov platné do roku 1992 Dane z príjmov vyberané zrážkou <ul style="list-style-type: none"> - Daň z príjmu vyberaná zrážkou - Odvod zdanených úspor
Domáce dane na tovary a služby <ul style="list-style-type: none"> - Daň z pridanej hodnoty - Spotrebné dane <ol style="list-style-type: none"> 1. Z uhl'ovodíkových palív a mazív 2. Z liehu 3. Z piva 4. Z vína 5. Z tabakových výrobkov
Dane z medzinárodného obchodu a transakcií
Daň z majetku <ul style="list-style-type: none"> - Daň z dedičstva - Daň z darovania - Daň z prevodurech. nehnuteľnosti
Daň z motorových vozidiel <ul style="list-style-type: none"> - Výber dane z motorových vozidiel - Cestná daň
Pokuty z daňovej kontroly
Iné dane – daň z poistenia
Iné dane <ul style="list-style-type: none"> - Odvod obchodných reťazcov - eKasa, nanomarkery
Dane z Emisných kvót

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/plnenie_sr/2019/2019.10.02_Plnenie_SR.pdf

²⁵ Finančná správa. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2018* [online]. s. 31. [cit. 2019-12-15]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyročne-spravy>

Výber daní sa oproti minulému roku zvýšil o 1 308,8 mil. eur na hodnotu 16 402,66 mil. eur. Najvyšší medziročný nárast sa dosiahol práve v oblasti DPH, kde sa zvýšil príjem do štátneho rozpočtu o 501,7 mil. eur. Zvýšili sa v podstate všetky príjmy do rozpočtu až na príjmy DPFO z podnikania a inej SZČ. Tento pokles bol ale spôsobený legislatívnymi zmenami v tejto oblasti, konkrétne zvýšením paušálnych výdavkov.

Všetky príjmy automaticky netečú hneď do štátneho rozpočtu a finančná správa musí od celkových príjmov odpočítať nasledovné položky:

1. Vrátenie NO DPH.
2. Prevod výnosov DPFO do obcí a VÚC.
3. Prevod podielu zaplatenej DPPO a DPFO na verejnoprospešné účely.

Konečný príjem do štátneho rozpočtu bola suma 6 945,5 mil. eur. Medziročne sa teda zvýšil výber DPH o približne 500 mil. eur, ale vrátenia nadmerných odpočtovo DPH sa rovnako tak zvýšili o 263,5 mil. eur. Plnenie príjmov štátneho rozpočtu bol splnený na 111,3 %. Za takýmto zvýšením príjmov z DPH môže mať vplyv jednak pozitívny ekonomický vývoj nielen na Slovensku, ale v celej Európe a s ním spojené zvýšená spotreba domácností.

Pri DPFO z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti a DPFO nerezidentoch sme zaznamenali pokles výberu daní o 30,2 mil. eur, čo bolo hlavne spôsobené zvýšením paušálnych výdavkov zo 40 % na 60 %.

Príjmy z DPFO zo závislej činnosti boli vyššie ako rozpočtoval štátny rozpočet o 5,3 %. Medziročne sa zvýšil výber DPFO zo závislej činnosti o 12,9 %. Toto zvýšenie bolo spôsobené niekoľkými faktormi, pričom medzi kľúčové patrí vysoká zamestnanosť a rast priemernej mesačnej mzdy.

Zvýšili sa aj príjmy DPPO. Plán štátneho rozpočtu bol splnený na 113,3 % a skutočný výnos bol vyšší o 331,9 mil. eur. Nárast bol spôsobený vyššou daňovou povinnosťou za zdaňovacie obdobie 2017.

Pokles oproti rozpočtovaniu sa zaznamenal v dani z príjmov vyberanej zrážkou, kde sa dosiahli nižšie príjmy pri výnose zo zdaňovania dividend, ako aj nižšieho objemu zaplatených licenčných poplatkov. Rozpočet sa pri tejto dani splnil len na 86,2 %.

Počet registrovaných subjektov bol vo všetkých oblastiach daní vyšší oproti predchádzajúcemu roku. Rovnako tak sa aj zaznamenal vyšší počet podaných daňových priznaní takmer vo všetkých oblastiach okrem DzMV. Elektronické služby a komunikácia patria medzi dôležité aspekty súčasného vývoja finančnej správy. Pozitívny vývoj vidíme v tom, že až 78,6 % zo všetkých vstupných daňových dokumentov bolo podaných elektronickou formou. Výrazne najnižší podiel na tomto čísle má daňové priznanie k dani

z príjmov fyzických osôb, kedy len 13,4 % z celkových podaných priznaní, bolo podaných elektronickou formou. Aj vďaka neustálemu zlepšovaniu elektronických služieb môžeme vidieť lepšiu efektívnosť vo výbere daní.

Za posledné tri roky sa vo veľkej miere zvýšila efektívnosť daňových kontrol. Kým v roku 2016 bolo vykonaných 11 823 kontrol, z ktorých bolo pri 5 683 kontrolách nález bola celková efektívnosť kontroly bez kontrol NO DPH na úrovni 75,8 % a celková efektívnosť kontrol zameraných na NO DPH bolo 31 %. Efektívnosť sa výrazne zvýšila keď sa porovnajú čísla z roku 2018 kedy bolo vykonaných o 4 000 kontrol menej, konkrétne 7 916 kontrol, z toho nález bol nájdený v 5469 prípadoch. Efektívnosť kontrol bez kontrol NO DPH sa zvýšilo na 81,7 % a celková efektívnosť kontrol zameraných na NO DPH bola 45,1 %.

Na dosiahnutom celkovom náleze z kontrol v roku 2018 má najvyšší podiel práve nález na DPH, ktorý tvorí z tohto nálezu až 74,7 %. Práve DPH je daň, ktorá je najrizikovejšia z pohľadu možných daňových únikov. Z celkového počtu 7916 kontrol v roku 2018 bolo až 5 272 kontrol vykonaných práve na kontrolu DPH.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Hlavným cieľom diplomovej práce je určenie vplyvu vybraných faktorov na efektívnosť výberu jednotlivých daňových príjmov v štátnom rozpočte. Za sledované obdobie sme si zvolili roky 2012 - 2019. Cieľom je skúmať kauzalitu medzi vývojom daňových príjmov a faktorov, ktoré podľa teórie ovplyvňujú výšku výberu a efektívnosť. Medzi faktory, ktoré skúmame v práci patria legislatívna úprava, daňové kontroly a tieňová ekonomika. Zmeny alebo vývoj v týchto oblastiach porovnávame s vývojom vybraných daňových príjmov s cieľom určiť vplyv zavedených opatrení na efektívny výber daní. Hlavný cieľ rozčleníme na niekoľko čiastkových cieľov, aby sme dôslednejšie pochopili riešenú problematiku.

Prvým čiastkovým cieľom je vysvetlenie efektívneho daňového systému a opatrení na boj proti daňovým podvodom s cieľom zvýšiť efektívny výber daní. V súvislosti s opatreniami sme sa zamerali na opatrenia odporúčané Európskou úniou a opatrenia prijaté Slovenskou republikou.

Druhým čiastkovým cieľom je zmapovanie vývoja vybraných daňových príjmov v štátnom rozpočte medzi rokmi 2012 – 2019. Súčasťou tohto cieľa je aj vymedzenie legislatívnych zmien, ktoré mali vplyv na vývoj vybraných daňových príjmov.

Tretím čiastkovým cieľom je spracovanie vývoja daňových kontrol v Slovenskej republike s cieľom určiť kauzalitu vývoja výberu daní s vybranými ukazovateľmi v oblasti daňovej kontroly.

Metodika práce je založená na abstrakcií získaných informácií ako z domácej, tak aj zo zahraničnej literatúry. Okrem odbornej literatúry na zber potrebných informácií použijeme aj analýzy v akčných plánoch a stratégiách. Informácie sme čerpali z akčných plánov boja proti daňovým podvodom a zo Stratégie rozvoja finančnej správy na roky 2014 – 2020. Získané informácie využijeme najmä v teoretickej časti práce. Praktická časť práce je vo veľkej miere zameraná na využívanie štatisticko-matematických metód, ale aj metód komparácie a syntézy.

V praktickej časti sme použili metódu komparácie pri sledovaní vývoja daňových príjmov, ktoré sme porovnávali so zmenami v legislatívne alebo s vývojom daňových kontrol.

Použili sme metódu syntézy pri formulácii vplyvov jednotlivých faktorov na vývoj daňových príjmov zo štátneho rozpočtu.

Údaje potrebné na praktickú časť práce získame z internetu z oficiálnych stránok orgánov štátu, ktoré poskytujú tieto informácie. Údaje o výške jednotlivých príjmov sú získané zo štátneho rozpočtu, všetky hodnoty v grafoch sú v mene euro. Poznatky o legislatívnych zmenách sme získali z výročných správ finančnej správy 2012 – 2018. Na určenie efektívneho výberu v danom roku zvolíme podiel skutočne dosiahnutých príjmov a rozpočtovaných príjmov, ktoré je vyjadrené percentom.

3 Výsledky práce

V druhej polovici práce analyzujeme vývoj vybraných daňových príjmov do štátneho rozpočtu. Za pozorované obdobie sme si vybrali roky 2012 - 2019, keďže práve v roku 2012 došlo k zlúčeniu daňovej a colnej správy a vytvorila sa finančná správa. Medzi vybrané príjmy, ktoré analyzujeme patria:

- Dane z príjmov, ziskov a kapitálového majetku.
- Dane z príjmov právnických osôb
- Daň z pridanej hodnoty.
- Spotrebné dane.
- Celkové daňové príjmy.

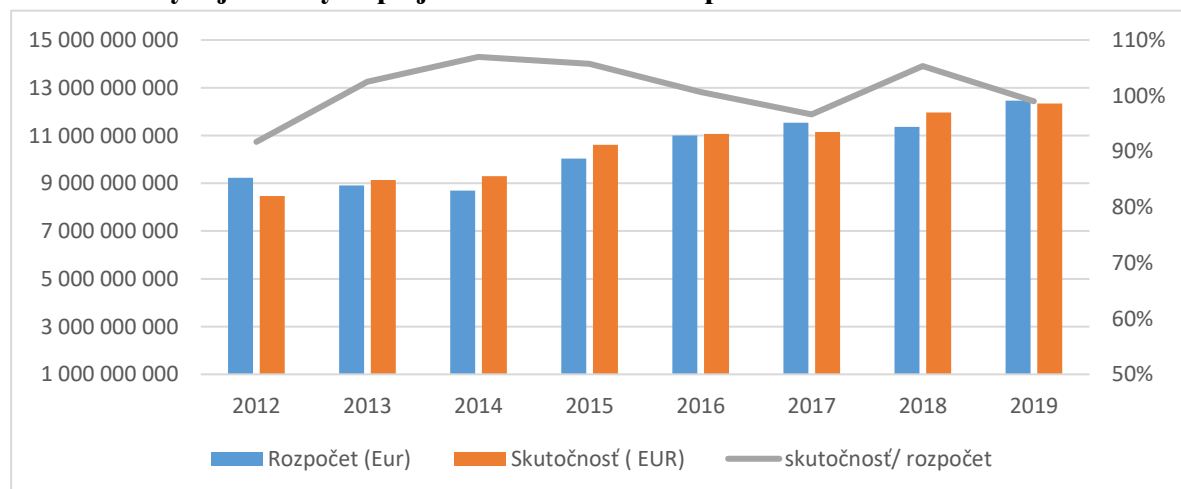
3.1 Vplyv legislatívnych zmien na efektívny výber daní

V nasledujúcich grafoch je zobrazený vývoj vybraných daňových príjmov do štátneho rozpočtu.

3.1.1 Vývoj celkových daňových príjmov v štátnom rozpočte

V nasledujúcom grafe č. 1 zameranom na príjmy do štátneho rozpočtu budeme sledovať vývoj všetkých daňových príjmov spolu. Najskôr sledujeme vývoj celkových daňových príjmov, aby sme mali prehľad o tom, ako sa vyvíjala celková výška daňových príjmov v štátnom rozpočte. Na vývoji celkových daňových príjmoch je najlepšie vidieť ako sa vyvíjala makroekonomická situácia v krajine.

Graf č. 1: Vývoj daňových príjmov do štátneho rozpočtu v rokoch 2012 - 2019



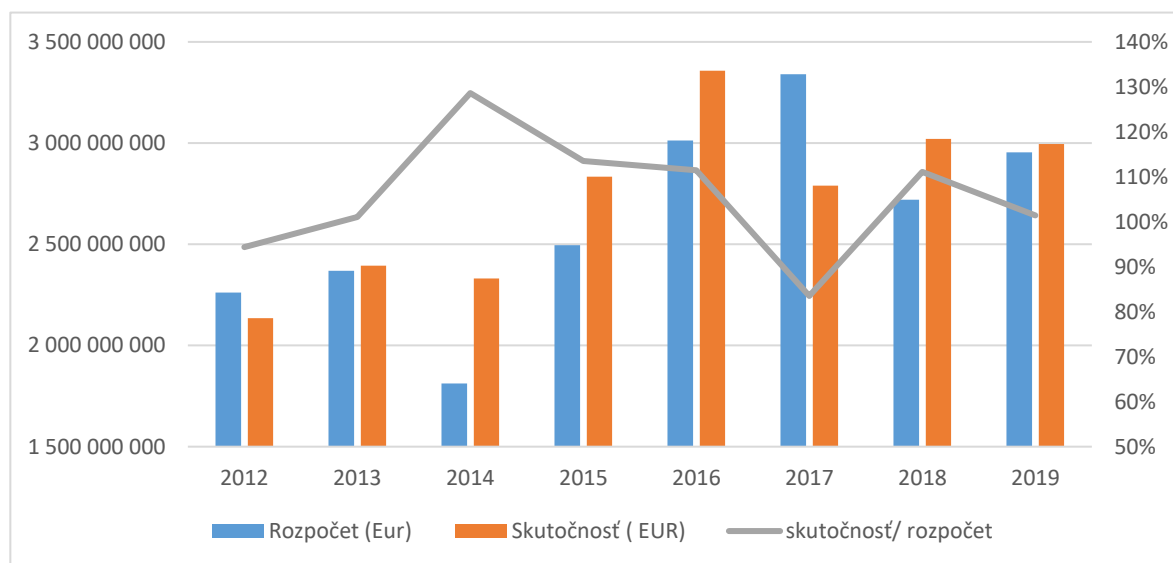
Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpocetu>

Celkovo sa v sledovanom období stalo trikrát, že celkové príjmy boli nižšie, než sa plánovalo v rozpočte. Najnižšia efektívnosť bola dosiahnutá v roku 2012, kedy vznikla finančná správa. V tomto roku boli skutočné daňové príjmy nižšie až o 800 miliónov eur. Efektívnosť výberu bola na úrovni 91,72 %. Už po roku existencie finančnej správy vidíme omnoho lepšiu prognózu výberu daní a aj vyššie daňové príjmy. Skutočné príjmy narástli o 700 miliónov eur a v podstate počas celého sledovaného obdobia len rástli. Najpresnejší výber bol dosiahnutý v roku 2016, kedy sa rozpočet podarilo splniť na 100,69 %. Následne ale v rokoch 2017 a 2019 boli dosiahnuté príjmy pod úrovňou rozpočtu aj napriek tomu, že rástli, avšak nie takým tempom ako sa rozpočtovalo. V reálnych číslach došlo v sledovanom období k enormnému zvýšeniu príjmov do štátneho rozpočtu z daní. Oproti roku 2012 sa v roku 2019 podarilo vybrať až o 4 miliardy eur viac ako v roku 2012. Tento nárast môžeme pripísať na jednej strane pozitívnym makroekonomickým číslam, nielen na Slovensku, ale aj v Európe. Takmer počas celého sledovaného obdobia sme sa nachádzali v období ekonomického rastu, čo sa prenieslo samozrejme aj do zvýšených príjmov do štátneho rozpočtu. Do úvahy ale musíme brať aj legislatívne zmeny, ktoré zvýšili efektívnosť správy dane.

3.1.2 Vývoj dane z príjmov, ziskov a kapitálového majetku v štátnom rozpočte

Pri sledovaní dane z príjmov, ziskov a kapitálového majetku sme sa zamerali najmä na legislatívne úpravy pri príjmoch zo závislej činnosti, pričom na lepšie pochopenie vývoja príjmu z tejto kategórie použijeme aj ukazovatele ako sú nezamestnanosť a priemerná mzda na Slovensku.

Graf č. 2: Vývoj dane z príjmov, ziskov a kap. majetku v rokoch 2012-2019



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpocetu>

Na začiatku sledovaného obdobia bol príjem z tejto kategórie odhadovaný na 2,261 miliardy eur. V roku 2012 sa plnenie rozpočtu splnilo na 94,4 %, čo je len jeden z dvoch prípadov za sledované obdobie, kedy príjmy z tejto kategórie boli nižšie, ako sa očakávalo. Nižší výber bol dosiahnutý už len v roku 2017, kedy sa plány rozpočtu splnili len na 83,51 %. Najpozitívnejší výsledok z pohľadu splnenia rozpočtu vidíme v roku 2014. V tomto roku sa príjem splnil na 128,62 %, v celých číslach to znamená, že sa vybralo o viac ako pol miliardy eur ako sa plánovalo.

Jedným z dôvodov nižších príjmov v roku 2012 bol negatívny vývoj zamestnanosti a miezd. Tento trend bol pozorovaný nielen pri závislej činnosti, ale aj pri podnikateľoch.

Nárast príjmov v roku 2013 sa dá vysvetliť tým, že sa od 1.12.2013 zaviedol systém s dvoma sadzbami dane, konkrétne 19 % a 25 %. Z tohto dôvodu môžeme pozorovať zvýšenie príjmov do štátneho rozpočtu, ktoré je sprevádzané aj jeho reálnym naplnením, keďže sa výber dane splnil na 101,05 %. Príjmy vďaka zavedenej vyššej sadzby dane stúpali aj napriek tomu, že makroekonomický vývoj bol horší, než sa pôvodne očakávalo.

Rok 2014 bol práve tým rokom, v ktorom sa dosiahlo najvyššie plnenie štátneho rozpočtu. Keď sa ale pozrieme na očakávaný príjem do štátneho rozpočtu z tejto kategórie vidíme, že očakávaný príjem sa radikálne znížil. Toto zníženie bolo spôsobené niekoľkými legislatívnymi úpravami v roku 2014, ktoré mali tento príjem znížiť. Očakával sa stále horší makroekonomický vývoj, ktorý bol spojený aj s menovou krízou v eurozóne. Od 1.11.2013 bola s účinnosťou prijatá novela zákona o sociálnom poistení, kde sa napríklad zaviedla dočasná odvodová úľava pre dlhodobo nezamestnaných zamestnancov a zamestnávateľov.

Táto novela mala znížiť príjmy v roku 2014 o približne 5,4 miliónov eur. Okrem tejto zmeny boli napríklad zavedené daňové licencie, nastali zmeny v umorovaní straty alebo došlo k zmene zdaňovania firemného motorového vozidla využívaného na osobné účely.

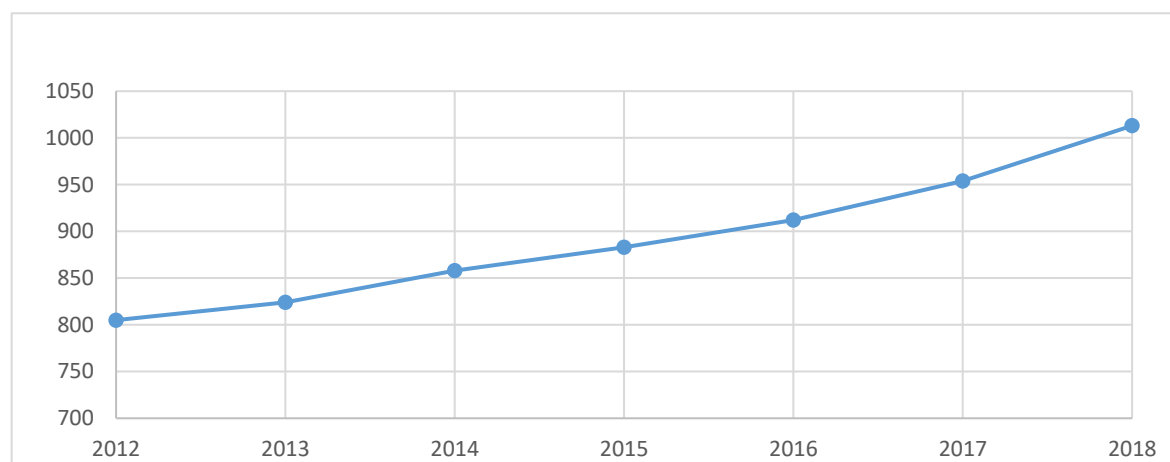
Všetky tieto aspekty znížili očakávaný príjem do rozpočtu o pól miliardy eur. Ako môžeme vidieť z grafu, toto očakávané zníženie bolo až príliš vysoké a nedosiahol sa až taký výpadok na výbere daní, ako sa očakával. V skutočnosti sa vybralo iba o pár desiatok miliónov eur menej ako v roku 2013. Práve toto radikálne zníženie očakávaného výnosu vytvorilo dojem, že výber daní v roku 2014 bol vysoko efektívny, keďže sa vybralo až o 28 % viac ako sa rozpočtovalo. V skutočnosti ale za toto číslo môže pomerne nízko stanovený odhad príjmov.

Po vysoko podhodnotených rozpočtovaných príjmoch v roku 2014 sa očakávané príjmy zvýšili o 700 miliónov eur. Na prvý pohľad sa takéto zvýšenie môže zdať ako príliš vysoké, ale keď si to porovnáme s rokom 2013 tak príjmy sa zvýšili len o 130 miliónov eur. Aj z tohto pohľadu môžeme vidieť, že v roku 2014 boli očakávané príjmy v tejto oblasti vysoko podhodnotené. V roku 2015 sa ale opäť štátu podarilo vybrať viac peňazí do rozpočtu z týchto príjmov než sa rozpočtovalo. Podarilo sa vybrať viac o 300 miliónov eur, čo v percentuálnom vyjadrení znamená, že sa vybralo o 13,54 % viac než sa rozpočtovalo. V tomto roku môžeme rast príjmov zdôvodniť hlavne dvoma faktormi. Tým prvým faktorom, je veľmi dobrý ekonomický rast v posledných rokoch, čo sa logicky prejavuje na zvýšených príjmoch. Na Slovensku klesá nezamestnanosť a rastú príjmy. Keď sa pozrieme na makroekonomický vývoj v krajine tak ten mal pozitívnejší priebeh než sa predpokladalo. Druhý faktor, ktorý ovplyvnil rast príjmov bolo zavedenie **odpočítateľnej položky na zdravotné odvody**. Zavedenie takejto odpočítateľnej položky, po prvé zvyšuje zamestnanosť ľudí s nízkymi príjmami a na druhej strane sa vďaka takejto položke zvyšuje základ dane, z ktorej sa následne odvádza daň z príjmov FO. Avšak ak sa na to pozrieme zo strany zdravotnej poisťovne tak jej príjmy kvôli tomuto zavedeniu poklesli.

V roku 2016 môžeme vidieť pokračujúci trend rastu príjmov do rozpočtu. Zároveň v roku 2016 boli dosiahnuté v tejto oblasti najvyššie príjmy za sledované obdobie. Očakávaný zisk oproti roku 2015 stúpol o 500 miliónov eur a v realite sa vybralo ešte o 350 miliónov viac ako sa plánovalo v rozpočte. Zaujímavosťou je, že v roku 2016 neboli prijaté žiadne veľké opatrenia, ktoré mali takto rapídne zvýšiť príjem do štátneho rozpočtu. Tento nárast môžeme teda opäť pripísať najmä pozitívnemu vývoju na trhu práce ako aj kontinuálnemu zvyšovaniu priemernej mzdy v národnom hospodárstve.

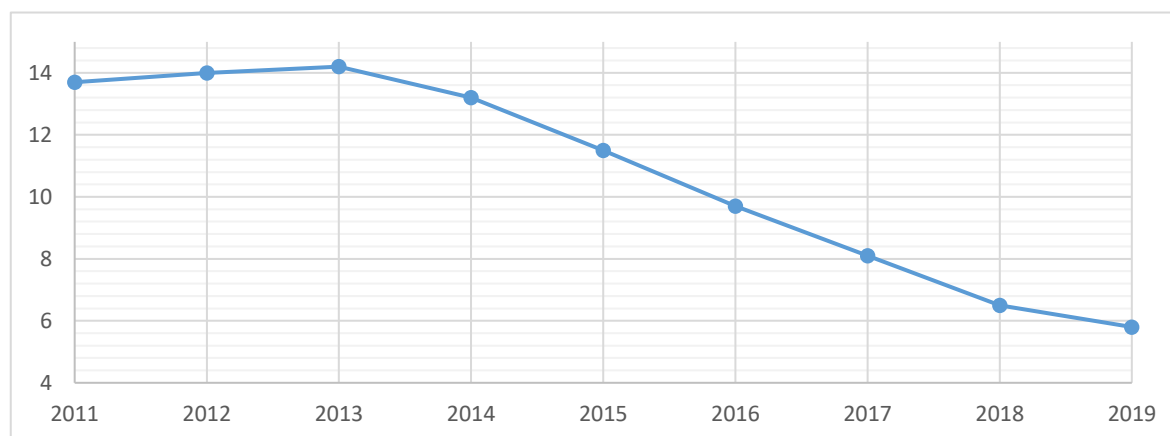
Rovnako tak neboli zavedené žiadne veľké legislatívne zmeny pri príjmoch zo zamestnania FO ani v nasledujúcich rokoch. Z grafu vidíme veľký pokles príjmov v roku 2017, kedy sa nenaplnili prognózy príjmov a príjmy sa dosiahli len na úrovni 83,51 %. Toto číslo, môže byť opäť skreslené, pretože sa očakával rast príjmov rovnako ako v minulých obdobiach. V rokoch 2018 a 2019 boli rozpočtované nižšie príjmy ako v roku 2017 a tým pádom sa opäť efektívnosť výberu dostala nad hranicu 100 %. Najpresnejší odhad bol dosiahnutý práve v roku 2019, kedy sa príjmy splnili na 101,42 %.

Graf č. 3: Vývoj priemernej mzdy v národnom hospodárstve v Slovensku v rokoch 2012 - 2018



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z <http://statdat.statistics.sk>

Graf č. 4 Vývoj nezamestnanosti na Slovensku v rokoch 2011 - 2019



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>

Z priložených grafov môžeme vidieť, čo najviac spôsobovalo rast príjmov pri dani z FO. Pri väčšine rokov sa pri raste týchto príjmov najviac spomínal pozitívny makroekonomický vývoj, ktorý veľmi dobre zobrazujú práve vyššie uvedené grafy. Počas obdobia, kedy sa rapídne zvyšovali príjmy do štátneho rozpočtu rástla aj priemerná mzda v hospodárstve a klesala nezamestnanosť. Za sledované obdobie sa zvýšila priemerná mzda

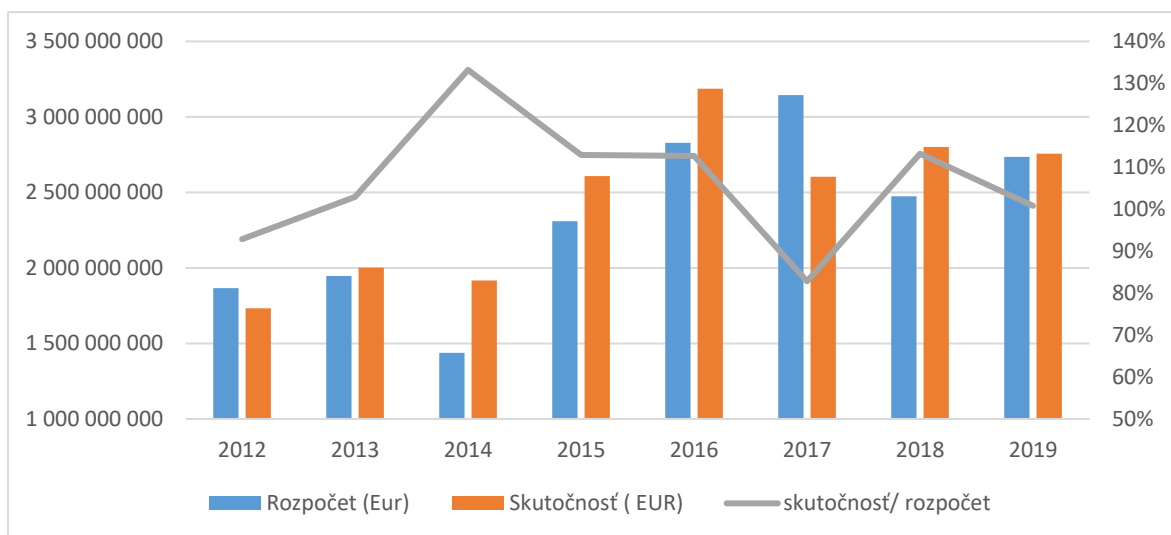
na Slovensku o 200 eur, čo sa prejaví aj v základoch dane a teda aj vo vyšších daňových príjmoch v tejto oblasti. Rovnako tak aj klesala nezamestnanosť, tým pádom stále viac a viac ľudí platilo dane.

Pri tejto kategórii žiadne legislatívne zásahy nemali radikálny vplyv na zvyšovanie efektívnosti výberu daní. Dôležitou úlohou štátu v tejto oblasti je aby boli ľudia riadne zamestnaní a platili odvody, než aby využívali tieňovú ekonomiku a teda vyhýbali sa plateniu daní prostredníctvom toho, že by pracovali nelegálne, bez pracovnej zmluvy a peniaze dostávali „na ruku“. O toto sa v sledovanom období štát aj pokúšal, napríklad prostredníctvom zavedenia odpočítateľnej položky na zdravotné odvody. Práve takáto legislatívna úprava zvyšuje motiváciu nízko príjmových ľudí sa legálne zamestnať, tým pádom sa aj zvýšia príjmy do štátneho rozpočtu a zlepši sa aj efektívnosť výberu dane. Na druhej strane sa zníži podiel tieňovej ekonomiky v hospodárstve, čo sa rovnako považuje za pozitívum.

3.1.3 Vývoj dane z príjmov právnických osôb

V grafe č.5 sledujeme ako sa menili príjmy v štátnom rozpočte z dane z príjmov PO. Pri príjmoch z daní PO pozorujeme veľké rozdiely vo výbere na začiatku a na konci pozorovaného obdobia

Graf č. 5: Vývoj príjmov z dane z príjmov PO



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpoctu>

V roku 2012 boli dosiahnuté najnižšie príjmy z tejto oblasti a to na úrovni 1.733 miliardy eur, pričom najvyšší príjem bol dosiahnutý v roku 2016 vo výške 3.187 miliardy eur. Keď sa pozrieme na vývoj efektívneho výberu daní, najviac efektívny výber bol dosiahnutý v roku 2014, kedy sa vybralo viac ako 33 % daní, oproti tomu čo sa rozpočtovalo.

Najnižší príjem bol dosiahnutý v roku 2017, kedy sa splnil rozpočet iba na 82,80 %. Najpresnejší odhad výberu daní bol dosiahnutý v roku 2019 – 100,81 %.

Vláda v roku 2012 prijala opatrenia, ktoré mali zvýšiť príjem z tejto dane. Konkrétne od 1.1.2012 boli s účinnosťou schválené zmeny pri odpisovaní majetku. Zjednotili sa pravidlá odpisovania pre všetky formy obstarania majetku. Zmenilo sa ročné uplatňovanie daňového odpisu na mesačné. Takéto opatrenie malo priniesť v roku 2012 do štátneho rozpočtu 55 miliónov eur. Rovnako tak sa zaviedol aj osobitný odvod finančných inštitúcií, ktorý je uznateľným daňovým výdavkom a teda znižuje základ dane PO. V roku 2012 bola efektívnosť výberu dosiahnutá na 92,85 %. Nižší, ako očakávaný príjem bol spôsobený spomalením rastu nominálneho HDP.

V roku 2013 dochádza k zvýšeniu sadzby dane z 19 % na 23 %. Takéto zvýšenie sadzby dane by automaticky malo viesť aj k vyšším očakávaným príjmom, čo ale nebola úplne realita, pretože vláda okrem zvýšenia dane zaviedla množstvo ďalších opatrení, prostredníctvom ktorých si PO dokázali znížiť svoju daňovú povinnosť. V roku 2013 sa zvýšil maximálny vymeriavací základ pre platenie odvodov, rozšíril sa osobitný odvod, zvýšili sa poplatky pri registrácii áut atď. Napriek tomu sa očakávaný ale aj reálny príjem z tejto kategórie zvýšil oproti roku 2012 v reálnych číslach o takmer 300 miliónov eur. V tomto roku sa rozpočet podarilo splniť na 102 %.

V roku 2014 rovnako ako pri dani z príjmov FO sa očakával veľký prepád príjmov. Tento nižší príjem sa predpokladal z dôvodu zlých výsledkov hospodárenia finančných a nefinančných korporácií, ktorý bol v prvom polroku 2013 medzioročne nižší o 8,6 %, rovnako tak sa aj predpokladalo horšie makroekonomické prostredie. Tieto negatívne odhady sa nenaplnili ani pri príjmoch z daní z príjmov PO a v roku 2014 sa vybralo v tejto kategórii o 500 miliónov eur viac ako sa rozpočtovalo.

Pre PO nastala 1.1.2014 veľká legislatívna zmena a to bolo zavedenie daňových licencií, alebo ako to podnikatelia nazývajú daň zo straty. Daňová licencia mala pomôcť zvýšiť efektívnosť výberu dane, pretože existovalo veľmi veľa subjektov, ktoré sa vyhýbali plateniu korporátnej dane. Približne až 60 % PO každý rok neplatilo dane a takmer 25 % subjektov neplatilo žiadnu daň za posledné štyri roky. Daňová licencia nebude platiť pre PO v prvom roku svojej existencie alebo suma, ktorú budú musieť subjekty zaplatiť bude o polovicu nižšia pokiaľ budú zamestnávať aspoň 20 % zdravotne postihnutých zamestnancov. Výška licencie sa pohybuje na troch úrovniach. Tieto úrovne závisia od toho či je daný subjekt platiteľom DPH a následne ešte na základe obratu. Toto opatrenie by malo priniesť v roku 2014 do štátneho rozpočtu viac ako 100 miliónov eur. Očakáva sa, ale aj

výpadok v príjmoch z dôvodu zníženia sadzby dane z 23 % na 22 %. Toto zníženie sa dá považovať za pozitívny signál voči subjektom, ktoré každý rok platia daň.

V roku 2015 sa opäť menili pravidlá odpisovania, s cieľom zvýšiť efektívnosť výberu dane s tým, že sa obmedzili výhodné podmienky odpisovania. Medzi týmito opatreniami je napríklad zvýšenie doby odpisovania pre administratívne budovy z 20 na 40 rokov.

Významným pravidlom v tomto roku bolo aj zavedenie nízkej kapitalizácie s cieľom obmedziť možnosť daňových únikov a prelievania ziskov medzi prepojenými podnikmi. Úroky z úverov od závislých osôb mohli byť uznané ako daňový náklad maximálne do výšky 25 % EBIDTA (zisk pred zdanením, odpismi a nákladovými úrokmi).

Vďaka týmto opatreniam, ale aj mnohým ďalším z minulých rokov sa očakávaný príjem do štátneho rozpočtu zvýšil o takmer 1 miliardu eur. Samozrejme, za týmto rastom môžeme vidieť aj konečne pozitívne makroekonomické ukazovatele. Aj napriek takto zvýšeným očakávaným príjmom sa v skutočnosti v roku 2015 dosiahli reálne príjmy ešte vyššie a to na úrovni 2,607 miliardy eur, čím sa o 300 miliónov eur prekonal plán. V tomto roku bola efektívnosť výberu dane na úrovni 112,89 %.

Rok 2016 pokračoval v rastúcom trende príjmov z tejto kategórie. V roku 2016 sa dosiahli aj najvyššie príjmy počas sledovaného obdobia. Medziročne narástli príjmy o 12 %, pričom tento nárast je očistený o vplyv legislatívnych zmien. Už v roku 2016 boli obavy z postupne klesajúcich príjmoch z dôvodu investičných stimulov vo forme daňových úľav. Úspešnosť výberu daní bola v roku 2016 na úrovni 112,69 % a v reálnych číslach sa vybralo 3,187 miliardy eur.

Od 1.1.2017 sa znížila sadzba dane z príjmu PO z 22 % na 21 %. Toto zníženie malo znamenať výpadok v rozpočte na úrovni 141 miliónov eur. V skutočnosti bolo v roku 2017 vybraných až o 500 miliónov eur menej ako v roku 2016. V tomto prípade sa mohli začať prejavovať už aj vyššie spomenuté investičné stimuly.

V roku 2018 bola prijatá novela zákona 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, ktorá ruší daňové licencie pre PO, ktoré boli zavedené v roku 2014. Zrušenie tejto licencie negatívne ovplyvní príjem z tejto kategórie. Rovnako tak táto novela upravuje odpisovanie technického zhodnotenia pre kúpeľný sektor, ktorý by mal tiež znížiť príjem. Ďalej pokračuje podpora PO do investovania projektov na vedu a výskum, kedy si môžu subjekty odpočítať až 100 % z celkových výdavkov.

Všetky tieto opatrenia mali znížiť príjem do štátneho rozpočtu približne o 500 miliónov eur. Reálny výpadok ale nebol taký vysoký ako sa očakávalo a príjmy boli v roku 2018 nad očakávaním. Štátny rozpočet sa v tomto prípade splnil na 113,23 %.

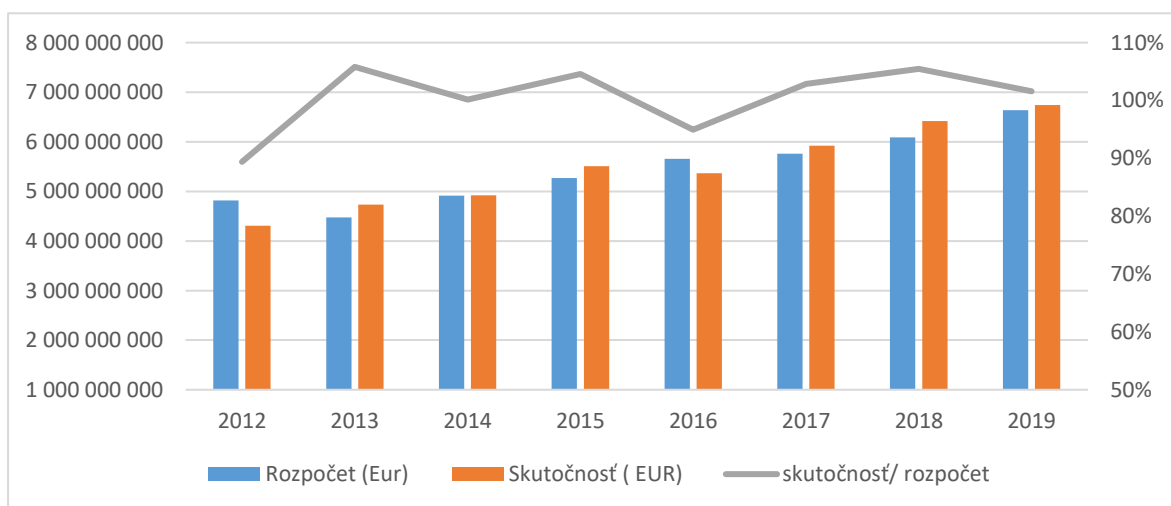
V roku 2019 sa neprijali prevratné legislatívne zmeny v oblasti zdaňovania PO. Za najdôležitejšiu zmenu môžeme považovať skrátenie doby odpisovania budov zo 40 na 20 rokov pre PO, ktoré poskytujú kúpeľnú starostlivosť. Aj z dôvodu minimálnych zmien a stabilnej ekonomiky sme mohli vidieť, že rozpočtované príjmy a reálne príjmy boli takmer rovnaké.

Pri zhodnotení vývoja príjmov z daní z príjmov PO môžeme vidieť určité rozdiely oproti dani z FO. Samozrejme bol vývoj ovplyvnený aj makroekonomickými zmenami, ale pri tejto dani vidíme, že ak sa zaviedla zmena v legislatíve, ktorá mala zvýšiť efektívny výber daní (napr. daňová licencia), tak príjmy aj naozaj rástli, naopak oproti roku 2016 akonáhle sa daňová licencia zrušila, príjmy z tejto kategórie nedosiahli takú výšku ako v roku 2016.

3.1.4 Vývoj príjmov z dane z pridanej hodnoty

Historicky je známe, že práve efektívny výber DPH je veľmi dôležitý z pohľadu celkových daňových príjmov. Približne 50 % z celkových daňových príjmov v štátnom rozpočte sú príjmy z DPH. Pri tejto kategórii je rovnako dôležité aj správne určiť maximálny potenciál výberu tejto dane a správne nastaviť jej výber v rozpočte.

Graf č. 6: Vývoj príjmov z daní z pridanej hodnoty v rokoch 2012 - 2019



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpocetu>

Z grafu môžeme vidieť, že práve pri DPH registrujeme veľmi nízke kolísanie medzi skutočne vybranými príjmami a rozpočtovanými. Z grafu môžeme vidieť aj rast výberu tejto

dane v sledovanom období, čo môže mať z časti za dôsledkom vytvorenia rôznych strategických a akčných plánov na zlepšenie výberu DPH.

Iba dvakrát v pozorovanom období sa stalo, že by reálny príjem z DPH bol nižší ako sa predpokladalo v rozpočte. Boli to roky 2012 a 2016, pričom práve v roku 2012 sa prijal akčný plán boja proti daňovým podvodom aby sa tento negatívny aspekt odstránil. Najefektívnejší výber bol v roku 2013 a to na úrovni 105,81 %, pričom celkovo sa na DPH vybralo najviac v roku 2019 a to 6,742 miliardy eur.

Prognóza výberu DPH sa v roku 2013 znížila o približne 400 miliónov eur. Dôvodom je to, že medziročne daňová povinnosť v roku 2012 klesala a nevyvíjala sa v súlade s makroekonomickým vývojom. Najpravdepodobnejším dôvodom takéhoto vývoja sú daňové úniky a problémy finančnej správy SR s IT systémom. V roku 2013 bola zavedená aj legislatívna zmena a tou je možnosť samozdanenia DPH pri dovoze, ktorá ale mala predstavovať v roku 2013 výpadok len na úrovni 331 421 eur. Napriek negatívnym prognózam sa podarilo v roku 2013 vybrať na DPH viac ako sa plánovalo.

V roku 2014 sa očakávaný príjem z DPH zvýšil oproti roku 2013. Toto zvýšenie bolo spôsobené zvýšením efektivity výberu daní v prvých troch štvrťrokoch 2013. Predpokladal sa stabilný rast príjmov z DPH, pretože sa očakávalo, že si finančná správa udrží túto efektívnosť aj na ďalšie roky. V skutočnosti sa tiež dosiahol vyšší príjem ako sa dosiahol v roku 2014 a v tomto roku bol odhad príjmu do štátneho rozpočtu veľmi presný.

O rok neskôr bol tiež reálny výnos DPH vyšší ako bolo prognózované. Až v roku 2016 nastala opäť situácia, kedy bol prognózovaný výnos väčší ako skutočný. Následne potom od roku 2017 kontinuálne rástol výnos z DPH až dosiahol svoje maximum v sledovanom období v roku 2019 kedy sa na DPH vybralo až 6,742 miliardy eur, čo tvorí 50 % z celkových daňových výnosov.

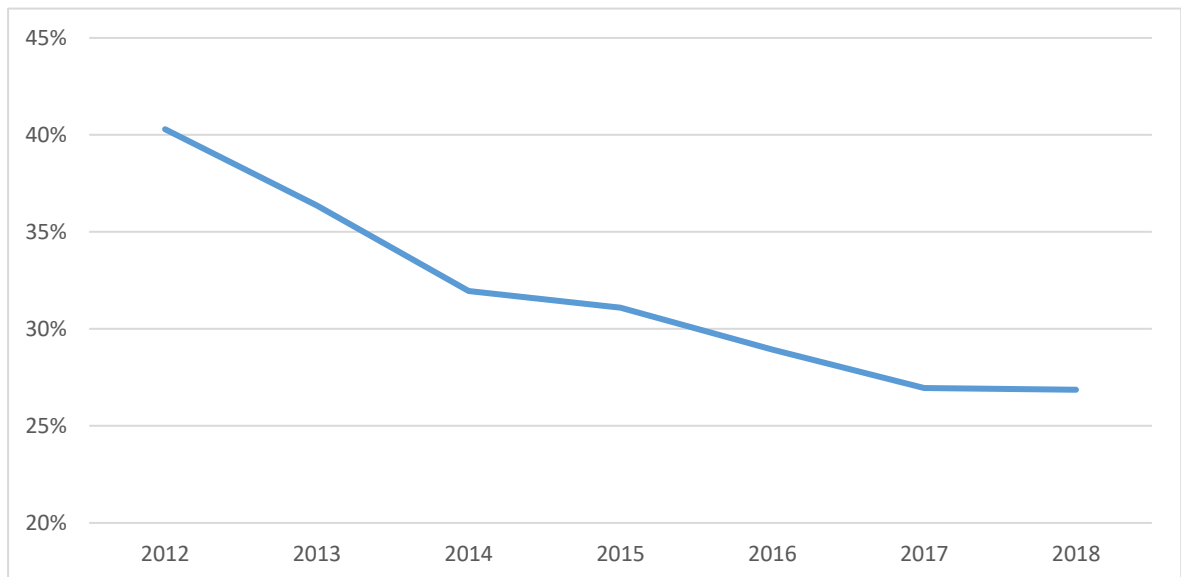
Ak chceme posudzovať efektívnosť výberu DPH tak by sme sa skôr mali zamerať na 2 iné ukazovatele a to konkrétne na medzeru DPH a efektívnu daňovú sadzbu DPH. Ministerstvo financií SR používa práve tieto dva ukazovatele pri hodnotení efektívneho výberu DPH.

Medzera DPH sa definuje ako *„Vykazovanie medzery DPH je založené na medzinárodnej metodike (upravenej na IFP v spolupráci s MMF). Medzera DPH v princípe porovnáva skutočný výber DPH s teoretickým výberom DPH. Ako podkladové údaje sú*

*použité informácie z transakcií medzi daňovníkom a správcom dane. Teoretický výber DPH predpokladá ideálny stav a odhaduje sa na základe makroekonomických údajov.*²⁶

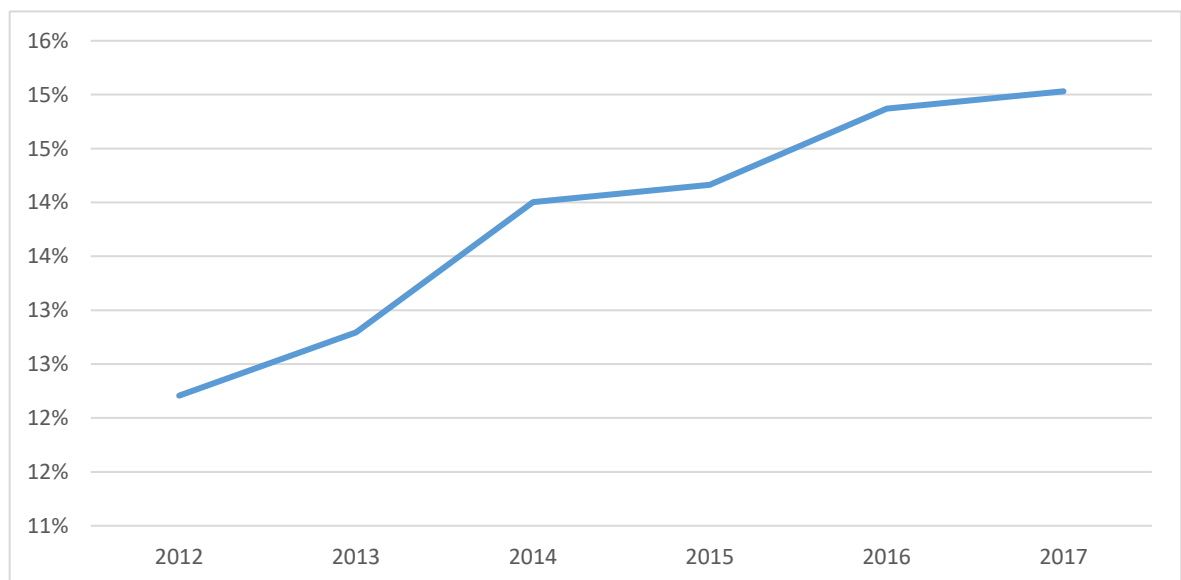
Efektívna sadzba dane zase znázorňuje aká sadzba dane by postačovala na aktuálny výber daní, ak by všetky subjekty odvádzali poctivo dane. Čím je táto efektívna sadzba dane vyššia tým lepšie.

Graf č. 7: Medzera DPH v rokoch 2012 - 2018



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z: www.finance.gov.sk/ifp

Graf č. 8: Efektívna daňová sadzba DPH v rokoch 2012 - 2017



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z: www.finance.gov.sk/ifp

²⁶ Národný kontrolný úrad. *Záverečná správa: Účinnosť opatrení politiky boja s podvodmi na DPH* [online]. 2017. s. 7. [cit. 2020-03-08]. Dostupné na internete: <https://www.nku.gov.sk/documents/10157/55cf2c77-ea18-4469-aa9e-5399c3478687>

Na grafoch vidíme pozitívny vývoj aj pri EDS a aj pri medzere DPH. Tieto údaje naznačujú, že akčné plány, ktoré boli prijaté mali pozitívny vplyv na efektívnosť výberu DPH. EDS bola na začiatku sledovaného obdobia v roku 2012 na úrovni 12,21 % a bola jednou z najnižších za posledné obdobie. Po tom, čo sa zaviedli mnohé opatrenia v rámci Akčného plánu boja proti daňovým podvodom, ktorý bol prijatý v roku 2012 sa EDS začala zvyšovať až dosiahla svoje maximum v roku 2017. Vidíme hlavne, že prvotné opatrenia v úvodných rokoch mali najvyšší vplyv na zvýšenie efektívnosti správy dane, kedy sa efektívnosť medzi rokmi 2013 a 2014 zvýšila o 1,21 %. Takmer identicky pozitívny vývoj sledujeme aj pri pohyboch medzery DPH, kedy v roku 2012 bola táto medzera na úrovni 40%, čo znamenalo, že vyberáme takmer len polovicu z potenciálnej sumy na DPH. Opäť sa najvyšší pokles zaznamenal na začiatku sledovania v rokoch 2012 a 2014, kedy sa medzera DPH zmenšila na 32 % a súčasnosti dosahuje úroveň 26,9 %. Zlepšenie o 13 % za 6 rokov je veľmi pozitívnym aspektom a znakom, že opatrenia z Akčného plánu boja proti daňovým podvodom boli efektívne. Napriek týmto pozitívnym číslam Slovenská republika stále výrazne zaostáva za priemerom Európskej únie, ktorý sa pohybuje približne na úrovni 15 %.

Medzi najdôležitejšie opatrenia, ktoré boli prijaté v sledovanom období v rámci boja proti daňovým podvodom je kontrolný výkaz. Kontrolný výkaz musí podať subjekt, ktorý je platiteľom DPH.

„V kontrolnom výkaze sa uvádzajú podrobné údaje o jednotlivých daňových povinnostiach platiteľa dane a o jednotlivých odpočtoch uplatňovaných platiteľom dane za dané zdaňovacie obdobie. Podrobné údaje o uskutočnených a o prijatých zdaniteľných obchodoch sa budú vykazovať na základe vyhotovených a prijatých faktúr (aj zjednodušených faktúr príp. iných dokladov) o dodaní tovarov alebo služieb, z ktorých v tuzemsku vznikne platiteľovi dane povinnosť platiť daň a z ktorých platiteľovi dane vznikne právo na odpočítanie dane. Údaje o jednotlivých transakciách sa uvádzajú v tabuľkách A.1. až D.2.“²⁷

Tieto údaje sa následne porovnávajú medzi subjektmi, ktoré spolu obchodujú. Ak sa ukáže nezrovnalosť tak môže dôjsť k daňovej kontrole u subjektu. Vidíme, že zavedenie takéhoto pravidla spolu s mnoho ďalšími zvýšilo efektívnosť výberu DPH.

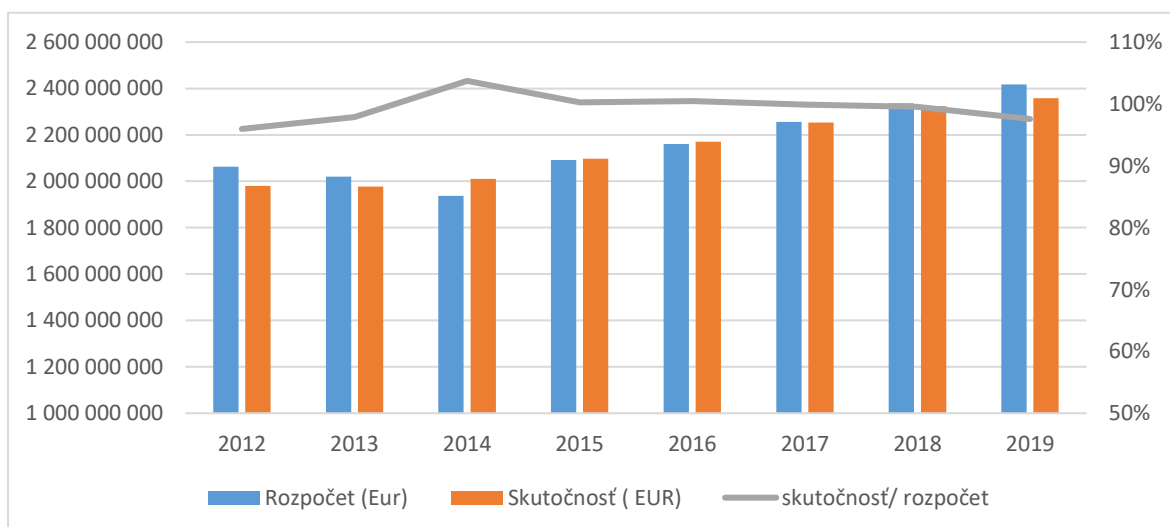
²⁷ Finančná správa. *Kontrolný výkaz DPH* [online]. [cit. 2020-03-09]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#VseobecneInformacie>

Pri vývoji príjmov z DPH vidíme opäť rozdiely oproti príjmov z dane z PO alebo aj FO. V prípade príjmov z DPH sme videli za sledované obdobie stály rast aj napriek tomu, že makroekonomické ukazovatele zo začiatku obdobia stagnovali. Tento zvýšený príjem bol teda zabezpečený práve zásahmi MF SR a FS do fungovania zdaňovania a pravidiel v krajine. Zvyšovala sa miera samozdaňovania, zaviedli sa kontrolné výkazy, finančné správy jednotlivých krajín zvýšili výmenu informácií o obchodovaní a všetky tieto aspekty prispeli k zvýšeniu efektívnosti výberu DPH. Napriek tomu sa Slovensko stále nachádza v horšej polovici Európy z pohľadu efektívnosti výberu DPH a teda je veľmi potrebné v tomto procese pokračovať. Z pohľadu vývoja teda jednoznačne môžeme povedať, že efektívnosť výberu bola priamo spôsobená internými opatreniami štátu a nie makroekonomickými zmenami v krajine.

3.1.5 Vývoj príjmov zo spotrebnej dane

Poslednou sledovanou oblasťou daňových príjmov do štátneho rozpočtu sú spotrebne dane, ktoré aj vo veľkej miere podliehajú harmonizácií v rámci Európskej únie.

Graf č. 9: Vývoj príjmov zo spotrebnej dane v rokoch 2012 - 2019



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpocetu>

Z grafu vidíme, že predikcia vývoja príjmu z tejto kategórie je veľmi presná. Najnižší príjem počas sledovaného obdobia bol dosiahnutý v roku 2012 vo výške 1,979 miliardy eur a v tomto roku bola dosiahnutá aj najnižšia efektívnosť výberu spotrebnej dane v porovnaní s plánovaným výberom. V sledovanom období sa až päťkrát stalo, že príjmy boli v skutočnosti nižšie, než sa rozpočtovalo. Je potrebné dodať, že tieto výkyvy boli minimálne a najnižšia efektívnosť sa dosiahla už v spomínanom roku 2012. Najvyšší dosiahnutý príjem

bol v roku 2019 na úrovni 2,357 miliardy eur, čiže v sledovanom období sa tieto príjmy zvýšili o približne 300 miliónov eur.

Keď sa pozrieme na legislatívne úpravy štátu v sledovanom období neregistrujeme žiadne veľké zmeny, väčšinou ide o úpravy sadzby dane alebo výpočtu spotrebnej dane. Od 1.1.2012 sa mala zvýšiť spotrebná daň z tabakových výrobkov, nakoniec k tomuto kroku došlo až 1.10.2012, tým pádom vieme aj vysvetliť mierny prepád skutočných príjmov z tejto kategórie ako sa pôvodne očakávalo. Celkovo sa medzi rokmi 2012 a 2013 veľká zmena v príjmoch neočakávala. Zvýšila sa síce spotrebná daň z tabakových výrobkov, ale na druhej strane sa očakával pomalší ekonomický rast, čo bolo nakoniec aj realitou v príjmoch z tejto oblasti, ktoré sa po zvýšení spotrebnej dane prakticky nezmenili. Problémom v oblasti tabakových výrobkov je stále pretrvávajúci cezhraničný obchod s týmito komoditami v Maďarsku a Poľsku.

V roku 2014 sa príjmy zo spotrebnej dane opäť o niečo zvýšili, ale rovnako tak sa začínajú objavovať stále väčšie problémy s nelegálnym predajom tabakových výrobkov, cena takéhoto tabaku je nižšia ako samotná spotrebná daň. Predísť nelegálnemu predaju tabaku sa dá prostredníctvom povinného kolkovania tabaku, ktorý bol v roku 2014 už v legislatívnom procese. Pomôcť mal aj zákaz predaja tabakových výrobkov za cenu nižšiu ako spotrebná daň. Ďalší problém, ktorý bol v roku 2014 na obzore bola klesajúca spotreba nafty a teda následnej aj nižšie príjmy spotrebnej dane z minerálnych olejov. Efektívnosť motorov a aj ich spotreba sa stále znižuje a do popredia sa stále viac a viac dostávajú hybridné vozidlá a elektromobily.

V roku 2015 konečne po niekoľkých rokoch došlo ku stabilizácii spotreby benzínu. V roku 2015 vidíme, už aj vďaka pozitívnej makroekonomickej situácii vyšší rast príjmov ako tomu bolo v minulosti. Rozdiel v príjmoch medzi rokmi 2014 a 2015 je 90 miliónov eur. Rovnako tak sa zvýšila aj spotreba tabakových výrobkov.

V zdaňovaní tabakových výrobkov v snahe zvýšiť efektívnosť správy dane sa zaviedlo niekoľko legislatívnych zmien, medzi ktoré patrí napríklad zjednotenie veľkosti spotrebiteľských balení cigariet na 20 kusov a rovnako aj zjednotenie minimálnej hmotnosti tabaku v balíku. Tieto opatrenia boli prijaté v rámci harmonizácie spotrebných daní v Európskej únii. V snahe znížiť daňové úniky sa od 1.1.2016 zaviedlo zdaňovanie cigár a cigariet v závislosti od hmotnosti a nie od počtu výrobkov v kusoch ako tomu bolo dovtedy. Obe tieto legislatívne zmeny majú priniesť do rozpočtu takmer 30 miliónov eur ročne. V nasledujúcom období sa očakáva rast príjmov zo spotrebnej dane práve vďaka legislatívnym zmenám a zvýšeniu efektívnosti výberu dane.

V roku 2017 sa prijala novela zákona, ktorá zaviedla daňový kalendár zvyšovania sadzieb na 4 – ročné obdobie s účinnosťou od 1.2.2017 a 1.2.2019 zvýšia sadzby spotrebnej dane z tabakových výrobkov. Zvyšovať sa bude minimálna sadzba, ale aj špecifická časť kombinovanej sadzby dane. Tieto opatrenia by mali mať pozitívny vplyv na príjem zo spotrebnej dane, čo sa aj v reálnych číslach skutočne preukázalo. Od 1.7.2017 sa rovnako tak začali zdaňovať aj bezdymové tabakové výrobky.

Od 1.1.2018 sa upravili sadzby spotrebnej dane na benzín a naftu, pričom sa zaviedla jedna základná sadzba dane. Zaviedli sa aj daňovo zvýhodnené sadzby pokiaľ tieto pohonné látky budú obsahovať požadovaný objem biopaliva a zároveň toto biopalivo bude spĺňať určité kritéria. Toto je ďalšia legislatívna zmena, ktorá je vykonaná v rámci harmonizácie spotrebných daní v Európe.

1.1.2019 dostala účinnosť legislatívna zmena, ktorá umožňuje fyzickým osobám si doma vyrobiť destiláty z vlastného ovocia a na vlastnú spotrebu. Toto opatrenia by malo mať negatívny vplyv na výber spotrebnej dane z alkoholických nápojov.

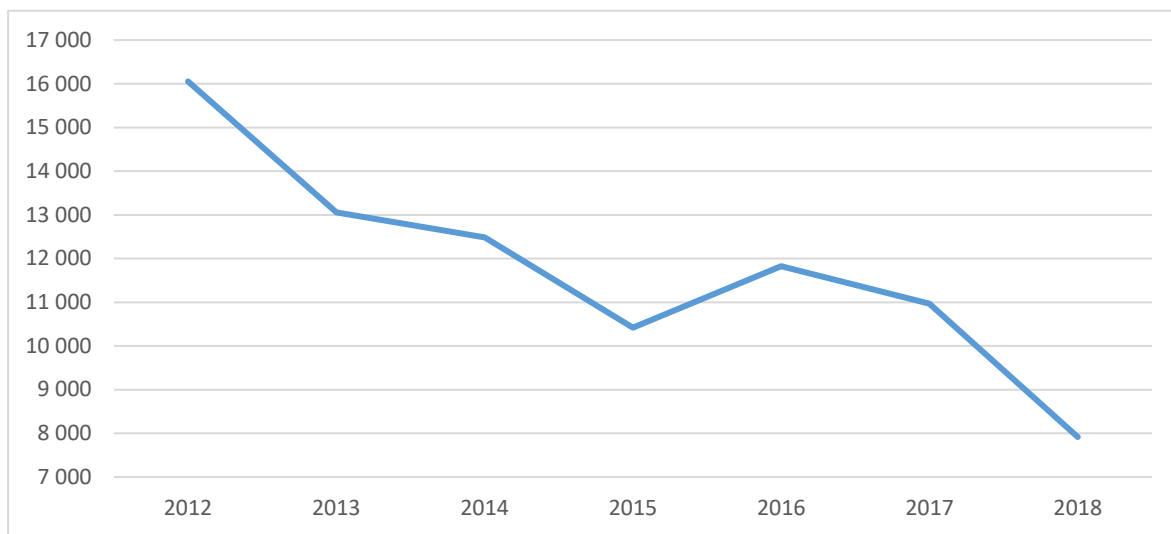
Pri pohľade na vývoj príjmov zo spotrebnej dane vidíme rozdiely medzi ostatnými daňami. Spotrebná daň je špecifická tým, že je veľmi ťažké sa jej vyhnúť a veľké percento ľudí je ochotné znížiť spotrebu iných statkov pri zvýšení ceny napríklad tabakových výrobkov než aby znížili ich konzumáciu. V posledných rokoch bolo veľa legislatívnych zmien spôsobených tým, že sme členmi Európskej únie a tá sa snaží o harmonizáciu tejto dane. Najväčšou výzvou pre FS pri spotrebných daniach je snaha o zamedzenie nelegálneho predaja týchto druhov tovaru v rámci republiky. Takýmto opatrením je napríklad používanie kolkov a podobne.

3.2 Vplyv daňových kontrol na efektívny výber daní

Okrem makroekonomických a legislatívnych zmien existuje v štáte ešte jedna dôležitá oblasť, ktorá vo veľkej miere ovplyvňuje efektívny výber dane a tou je kontrola. Daňová kontrola je potrebná z toho dôvodu, aby odrádzala subjekty k pristupovaniu ku kráteniu dane alebo vyhýbaniu sa jej plateniu. Ak majú subjekty strach z toho, že ak budú vykonávať nelegálnu činnosť, ktorú môže odhaliť daňová kontrola tak sa radšej takejto činnosti vyhnú. Riziko aké sú subjekty ochotné podstúpiť pri nelegálnej činnosti bude priamo závisieť od pravdepodobnosti ich odhalenia daňovou kontrolou. Pri daňových kontrolách nejde o to, koľko daňových kontrol bolo počas roka vykonaných, pretože z tohto pohľadu ak by bolo vykonaných príliš veľa kontrol s málo nálezmi bolo by to neefektívne

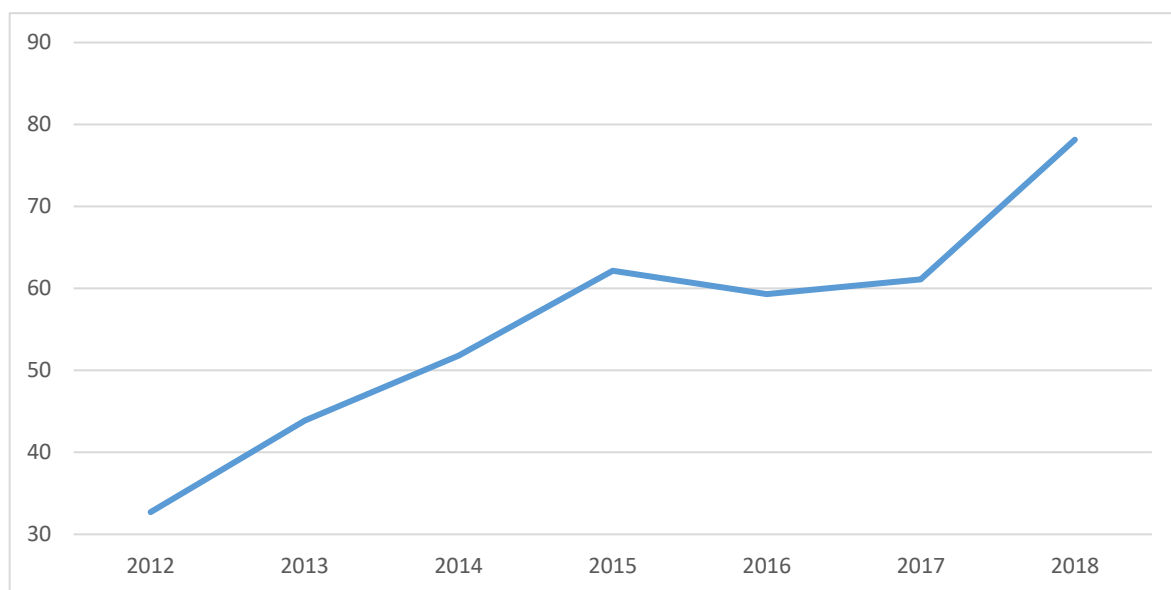
z pohľadu výdavkovej strany. Daňové kontroly musia byť ciele, dobre zvolené, aby sa dostavil požadovaný efekt.

Graf č. 10: Počet daňových kontrol v Slovensku v rokoch 2012 - 2018



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocnaspravy>

Graf č. 11: Nález na daňovú kontrolu v tis. eur



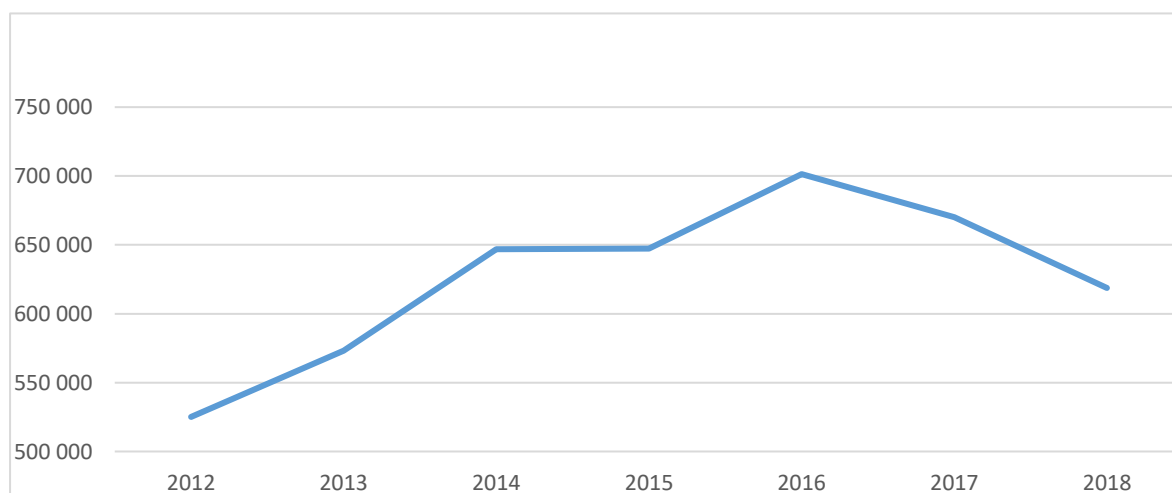
Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocnaspravy>

Na grafoch vidíme vývoj dvoch ukazovateľov z hľadiska efektívnosti daňových kontrol. Pri prvom grafe pozorujeme koľko bolo v danom roku vykonaných daňových kontrol, pričom druhý graf zobrazuje výšku nálezu v tis. eur na jednu kontrolu. Vidíme, že oba grafy majú opačný vývoj. Práve v roku 2012 bolo zaznamenaných najviac kontrol a to konkrétne 16 053, ale nález na jednu kontrolu v tomto roku bol len niečo cez 30 000 eur. Postupne počet daňových kontrol v ďalších rokoch klesal. Rapídne zníženie pozorujeme

najmä medzi rokmi 2012 a 2013, čiže krátko po zlúčení daňovej a colnej správy, kedy medziročne daňové kontroly poklesli o 4 000. Takýto pokles samozrejme znamená aj zníženie výdavkov na túto oblasť. Nasledovalo postupné znižovanie kontrol až do roku 2015, kedy bolo zaznamenaných 10 417 daňových kontrol. V roku 2016 sme zaznamenali mierny nárast o 1 500 daňových kontrol a potom následne veľký pokles, pričom v roku 2018 bolo vykonaných najmenej daňových kontrol počas celého sledovaného obdobia a to 7 916. Ako sa už spomínalo, nález na jednu kontrolu v sledovanom období má presne opačný trend. Tieto nálezy mali kontinuálny rast až do roku 2015, kedy sa tieto nálezy zastavili a stagnovali až do roku 2017. V týchto troch rokoch sa nález na jednu kontrolu pohyboval na úrovni 60 000 eur, čo je stále takmer dvojnásobok oproti roku 2012. Aj napriek tomu, že v roku 2016 a 2017 bolo vykonaných viac kontrol ako v roku 2015, tak sa nález na jednu kontrolu takmer nezmenil. Aj v tomto prípade môžeme hovoriť o potrebnej efektívnosti týchto kontrol.

Jedným zo spôsobov zvyšovania efektívnosti správy dane je aj školenie zamestnancov. Pri daňových kontrolách je dôležitý prvotný podnet zamestnanca, ktorý si všimne možnú nelegálnu činnosť z dokumentov, ktoré mu daňový subjekt poskytol. Z toho dôvodu vidíme, že nie je dôležité koľko je daňových kontrol vykonaných, ale ako efektívne sú tieto kontroly alokované na potenciálne subjekty, ktoré mohli vykonávať nelegálnu činnosť. Najvyšší nález na jednu kontrolu bol dosiahnutý v roku 2018, kedy bolo vykonaných najmenej kontrol a to konkrétne 78 150 eur na jednu kontrolu.

Graf č. 12: Nález z daňových kontrol v eurách

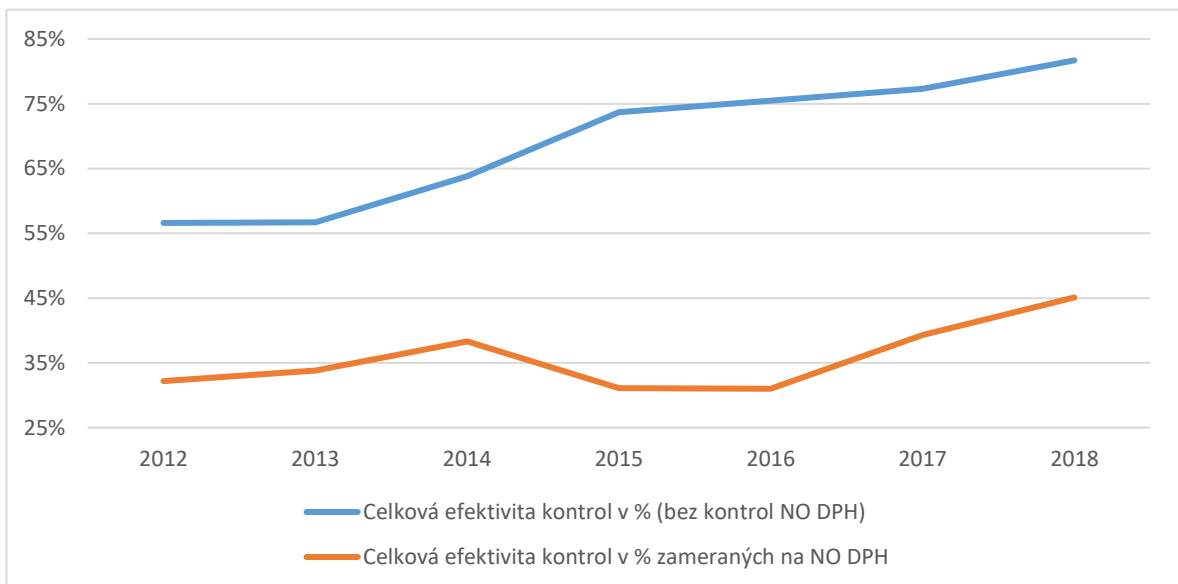


Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocné-spravy>

Ďalší graf znázorňuje vývoj celkových náleзов za sledované obdobie. Rovnako ako pri počtoch kontrol a aj nálezoch na jednu kontrolu vidíme v tomto smere pozitívny vývoj.

Najnižšie nálezy boli dosahované na začiatku v roku 2012 v výške len 525 096 eur, práve ale v roku 2012 bolo vykonaných aj najviac kontrol. Postupne sa rokmi počet kontrol znižoval, ale množstvo nálezov sa stále zvyšovalo. Mierna stagnácia bola medzi rokmi 2014 a 2015, ale v tomto smere môžeme považovať za pokrok aj tento údaj, pretože sa dosiahli takmer identické nálezy napriek tomu, že sa v roku 2015 vykonalo o 2 000 kontrol menej ako v roku 2014. Výška nálezov dosiahla svoje maximum v roku 2016 a to konkrétne na úrovni približne 700 000 eur, čo je o takmer 200 000 eur viac ako tomu bolo v roku 2012. Následne v ďalších rokoch vidíme pokles celkových nálezov, ktorý môže byť na jednej strane spôsobený aj nižším počtom kontrol a na strane druhej aj tým, že subjekty, ktoré chceli obchádzať platenie dane videli zvýšenú efektívnosť daňových kontrol, čo ich začalo postupne odrádzať od vykonávania nelegálnej aktivity a radšej svoje príjmy zdanili riadne podľa zákona.

Graf č. 13: Efektívnosť daňových kontrol



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocné-spravy>

Pri sledovaní efektívnosti daňových kontrol pozorujeme veľké rozdiely ak sú vykonávané kontroly, ktoré sú zamerané na nadmerné odpočty DPH a tie ktoré nie sú. Pri DPH je najväčší potenciál daňových únikov zo všetkých daní, ktoré existujú v Slovenskej republike. Počas posledných rokov sa zaviedlo veľa opatrení, ktoré majú bojovať proti daňovým únikom, ktoré sa realizujú práve prostredníctvom nadmerných odpočtov na DPH. Avšak zistenie takýchto podvodov je častokrát najzložitejšie, čo môžeme vidieť aj na grafe. Ak sledujeme efektívnosť kontrol bez kontrol nadmerných odpočtov DPH zistíme, že v roku 2012 sa táto efektívnosť pohybovala na úrovni 50 %. Počas sledovaného obdobia

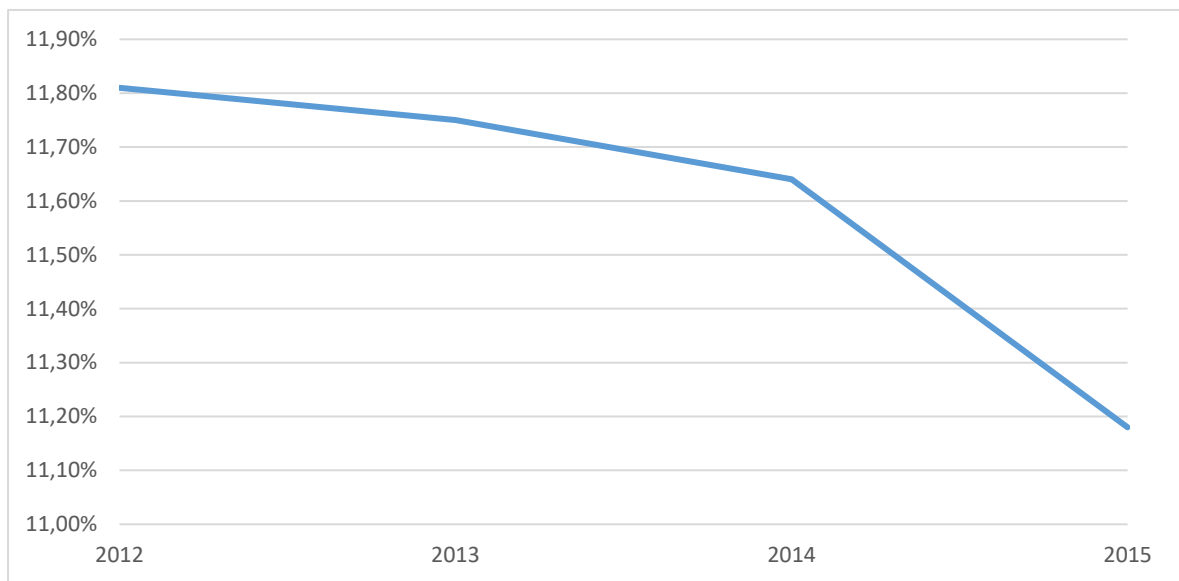
postupne rástla a držala si tento trend celé obdobie. V roku 2018 bola efektivita na úrovni takmer 85 %, čo je skok skoro o 30 % za 6 rokov. Aj tento ukazovateľ opäť potvrdil, že sa efektivita daňových kontrol zlepšila. Rovnaký, avšak nie až taký výrazný progres vidíme aj ak sa zameriame iba na štatistiky z nadmerných odpočtov. V roku 2012 bola efektivita v tejto oblasti tesne pod 35 %, čiže v porovnaní s celkovou efektívnosťou bola nižšia o 20 %. Efektívnosť kontroly nadmerných odpočtov sa zvyšovala až do roku 2014. Avšak tieto zvýšenia neboli také dramatické ako pri celkovej efektívnosti. V roku 2014 bola efektívnosť na úrovni 38,3 % a potom v roku 2015 už bola opäť na úrovni z rokov 2012. Efektívnosť sa začala zvyšovať až v roku 2016, pričom posledné dáta z roku 2018 hovoria o efektívite na úrovni 45,10 %.

Zo spracovaných údajov vidíme koreláciu medzi zvýšenými príjmami do štátneho rozpočtu a daňovými kontrolami. V tomto prípade sa potvrdili predpoklady, že na zvýšenie efektívnosti správy dane vplýva aj kvalita a efektivita daňových kontrol a správne zaškolení zamestnanci, ktorí dokážu z poskytnutých dát správne identifikovať subjekty, ktoré sa môžu dopúšťať nelegálnej činnosti. Kombináciu týchto faktorov na jednej strane zníži počet daňových kontrol, ktoré sú potrebné na dosiahnutie toho istého výsledku, čo v konečnom dôsledku znižuje finančnú náročnosť týchto kontrol. Na druhej strane vyššia efektivita zistenia nálezov z daňových kontrol odrádza ďalšie subjekty od potenciálnych daňových únikov.

3.3 Vývoj tieňovej ekonomiky na Slovensku

Pri analyzovaní tieňovej ekonomiky neboli dostupné všetky dáta za sledované obdobie. Tieňová ekonomika môže byť ďalším znakom vývoja efektívnej daňovej správy. Vo všeobecnosti platí, že nelegálne získané peniaze prostredníctvom napríklad nadmerných odpočtov ďalej slúžia na nelegálnu činnosť. Tieňová ekonomika nám aj zobrazuje potenciálny príjem do štátneho rozpočtu, ktorý nebol nikdy zdanený. Ak sa teda pomer tieňovej ekonomiky na HDP znižuje dá sa očakávať, že jedným z faktorov zníženia môže byť aj efektívnejší výber daní, a tým pádom aj menej financií pre subjekty, ktoré by chceli vykonávať nelegálnu činnosť

Graf č. 14: Pomer tieňovej ekonomiky k HDP



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa údajov z https://www.theglobaleconomy.com/Slovakia/shadow_economy/

Z grafu vidíme, že zmeny boli v sledovaných 4 rokoch naozaj minimálne a tieňová ekonomika klesla iba o pár stotín percenta, avšak na začiatku tisícročia sme mali tento pomer na úrovni približne 17 % a aj v súčasnosti môžeme predpokladať, že pomer tieňovej ekonomiky na HDP sa neustále znižuje a je nižší ako bol v roku 2015.

4 Diskusia

Pri analyzovaní výsledkov práce sa potvrdili teoretické východiská, ktoré boli stanovené v teoretickej časti. Efektívnosť správy daní je veľmi komplexná oblasť, ktorá pozostáva z množstva faktorov a niekedy aj veľmi ťažko merateľných veličín. Napríklad je veľmi ťažké určiť, aké konkrétne efekty majú školenia pre zamestnancov pri boji proti daňovým únikom.

Vplyv na množstvo výberu daní majú aj makroekonomické ukazovatele a ekonomický rast krajiny. Ak krajina ekonomicky napreduje je samozrejmé, že budú rásť aj príjmy do štátneho rozpočtu avšak automaticky to nemusí znamenať, že sa aj zvýšila efektívnosť výberu dane. Niektoré oblasti daňových príjmov sú makroekonomickými veličinami ovplyvňované viac ako ostatné. Napríklad pri vývoji príjmov z dane z príjmov FO sme videli veľké prepojenie práve na makroekonomické veličiny, pričom napríklad pri príjmoch DPH bol veľký dôraz kladený na legislatívne zmeny. Špecifickou oblasťou sú aj spotrebné dane, pri ktorých legislatívnom procese nemá Slovenská republika úplne voľnú ruku, keďže tieto dane patria pod harmonizované dane v rámci EÚ.

Osobitnou oblasťou efektívneho výberu dane sú daňové kontroly a kvalifikácia pracovníkov v oblasti daňovej kontroly. Pri snahe o čo najefektívnejší systém je potrebné neustále vzdelávanie a školenie zamestnancov, s cieľom zvládať identifikovať najnovšie spôsoby subjektov, ktoré sa snažia o daňové podvody. V dnešnom svete stále viac slobodnejšieho pohybu tovarov a služieb je veľmi dôležitá aj spolupráca a výmena informácií medzi jednotlivými členskými krajinami EÚ. V posledných rokoch vidíme zavádzanie mnohých dodatočných procesov, práve s cieľom zvýšiť efektívnosť výberu DPH. Hlavne v rámci EÚ fungujú rôzne dodatočné hlásenia, ktoré sa dajú kontrolovať na medzinárodnej úrovni medzi jednotlivými správcami dane. Medzi takéto opatrenia patria napríklad kontrolné výkazy, intrastatové hlásenia, „*European sales list*“ alebo „*European purchase list*“. V dobe pokročilej informatizácií sú takéto opatrenia nevyhnuté pokiaľ chce krajina zvýšiť efektívnosť správy dane.

Slovenská republika spravila výrazný pokrok v porovnaní s rokom 2012, kedy sa založila finančná správa a prijali sa akčné plány na boj proti daňovým podvodom. Po všetkých prijatých opatreniach a plánoch patrí Slovensko stále na chvost v rámci efektívneho výberu DPH v EÚ. Trend je na Slovensku zadaný veľmi dobre, o čom svedčia všetky dáta, ktoré boli analyzované ale je potrebné prijať mnoho ďalších opatrení aby sme

dobehli aspoň priemer EÚ a dostali sa tak o krok bližšie k vyspelým štátom EÚ v rámci správy daní.

Vývoj v sledovanom období mal pozitívny trend, ktorý sa dá očakávať aj v nasledujúcich rokoch v budúcnosti. Možností na zvyšovanie efektívneho výberu daní je v súčasnej dobe informatizácie systémov naozaj veľa. Nikdy nebolo jednoduchšie zistiť potrebné informácie pre daňovú správu v rámci Európskej únie ako je teraz. Je potrebné pokračovať v úzkej komunikácii medzi štátmi Európy s cieľom bojovať proti daňovým podvodom a únikom.

Slovenská republika pokračuje v nastolenom trende zefektívnenia výberu daní. Snaží sa do legislatívy spracovávať odporúčania Európskej únie na boj proti daňovým podvodom a rovnako tak aj rozširuje spoluprácu s ostatnými členskými štátmi. Napríklad od 1.1.2019 bola prijatá dohoda s Českou republikou o automatickej výmene informácií v oblasti DPH.

Záver

Dane sú dôležitou súčasťou našich životov a dennodenne sa s daňami stretávame, či už len pri nákupe v potravinách, preto by sme sa mali zaujímať o to, či štát efektívne vyberá všetky dane. Daňové príjmy tvoria podstatnú časť príjmov do štátneho rozpočtu. Ak je výber efektívny, štát má viac finančných prostriedkov na poskytovanie verejných statkov spoločnosti. S efektívnym výberom je spojený samozrejme aj vyšší výber financií. Vyspelé štáty investujú veľké množstvo peňazí na vylepšovanie efektívneho výberu daní.

Pri sledovaní vývoja príjmov z dane z príjmov, ziskov a kapitálového majetku môžeme konštatovať, že legislatívne zmeny v sledovanom období mali len minimálny vplyv na zvyšovaní efektívnosti výberu dane. Pri pracovnom pomere je už veľmi ťažké vyhnúť sa plateniu dane, preto sa štát v tejto oblasti snaží najmä minimalizovať počet ľudí, ktorí pracujú bez pracovnej zmluvy a vyhýbajú sa plateniu dane. Štát v sledovanom období napríklad zaviedol odpočítateľnú položku na zdravotné odvody, čo môže zvýšiť motiváciu ľudí zamestnať sa. Veľmi dôležitým faktorom v tejto oblasti je aj makroekonomická situácia v krajine. Počas sledovaného obdobia rástol príjem z tejto kategórie a zároveň aj klesala nezamestnanosť a rástla priemerná mzda v hospodárstve. Za zvýšeným príjmom z tohto druhu dane môžeme teda považovať najmä makroekonomickú situáciu v krajine.

Rozdielny prípad je pri sledovaní vývoja daní z príjmov PO, kde sa prejavovali legislatívne zmeny na efektívnosti a množstve výberu dane omnoho viac. Príjmy z tejto oblasti boli rovnako ovplyvnené makroekonomickými zmenami v krajine, ale veľký vplyv mali aj legislatívne zmeny napríklad v podobe zavedenia daňovej licencie. Účinok daňovej licencie je viditeľný o to viac, že keď sa daňové licencie v roku 2016 zrušili, tak už nikdy v sledovanom období nedosiahli príjmy úroveň z roku 2016 napriek tomu, že makroekonomická situácia sa vyvíjala pozitívne.

Najmenší vplyv makroeconomickej situácie na efektívnom výbere dane bol pri DPH. V prípade príjmov z DPH sme videli za sledované obdobie stály rast aj napriek tomu, že makroekonomické ukazovatele zo začiatku obdobia stagnovali. Tento zvýšený príjem bol teda zabezpečený práve zásahmi MF SR a FS do fungovania zdaňovania a pravidiel v krajine. Zvyšovala sa miera samozdaňovania, zaviedli sa kontrolné výkazy, finančné správy jednotlivých krajín zvýšili výmenu informácií o obchodovaní a všetky tieto aspekty prispeli k zvýšeniu efektívnosti výberu DPH, ktorú sme mohli pozorovať na ukazovateľoch ako je medzera DPH alebo efektívna daňová sadzba DPH.

Špecifická situácia a úplne odlišná oproti ostatným druhom daňových príjmov je pri spotrebných daniach. V posledných rokoch bolo veľa legislatívnych zmien spôsobených tým, že sme členmi Európskej únie a tá sa snaží o harmonizáciu tejto dane. Najväčšou výzvou pre FS pri spotrebných daniach je snaha o zamedzenie nelegálneho predaja týchto druhov tovaru v rámci republiky. Takýmto opatrením je napríklad používanie kolkov. Na vyšetrovaní daňových trestných činov pri spotrebných daniach pracuje Kriminálny úrad finančnej správy, ktorý má tiež vplyv na efektívnosť.

Zo spracovaných údajov vidíme koreláciu medzi zvýšenými príjmami do štátneho rozpočtu a daňovými kontrolami. V tomto prípade sa potvrdili predpoklady, že na zvýšenie efektívnosti správy dane vplyva aj kvalita a efektívnosť daňových kontrol a správne zaškolení zamestnanci, ktorí dokážu z poskytnutých dát správne identifikovať subjekty, ktoré sa môžu dopúšťať nelegálnej činnosti. Kombináciu týchto faktorov na jednej strane zníži počet daňových kontrol, ktoré sú potrebné na dosiahnutie toho istého výsledku, čo v konečnom dôsledku znižuje finančnú náročnosť týchto kontrol. Na druhej strane vyššia efektívnosť zistenia nálezov z daňových kontrol odrádza ďalšie subjekty od potenciálnych daňových únikov.

Pozitívny vývoj sme mohli vidieť aj pri sledovaní tieňovej ekonomiky, ktorej podiel na hospodárstve neustále klesá. Ak sa teda pomer tieňovej ekonomiky na HDP znižuje môžeme očakávať, že jedným z faktorov zníženia môže byť aj efektívnejší výber daní, a tým pádom aj menej financií pre subjekty, ktoré by chceli vykonávať nelegálnu činnosť.

Cieľom diplomovej práce je určenie vplyvu vybraných faktorov na efektívnosť výberu jednotlivých daňových príjmov v štátnom rozpočte. Z údajov, ktoré sme spracovali v praktickej časti môžeme konštatovať, že cieľ práce sme splnili. Legislatívne zmeny mali veľký vplyv najmä na efektívny výber DPH a dane z príjmov PO, pričom už menší efekt bol zaznamenaný pri dani z príjmov FO, kde veľký vplyv zohrával makroekonomický vývoj. Zefektívnenie daňových kontrol malo rovnako tak pozitívny vplyv na efektívny výber daní, najmä pri výbere DPH. Z vývoja tieňovej ekonomiky môžeme konštatovať, že efektívny výber daní sa neustále zlepšoval, keďže podiel tieňovej ekonomiky na hospodárstve klesal, čo ešte viac podporuje efektívny výber.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

1. BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania*. UPJS, Košice, 2018, 472 s. ISBN 978-80-8152-661-9
2. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teórie a politika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
3. MEDVEĎ, Jozef. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN 978-80-89393-09-1.
4. OECD. *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*. Paris: OECD, 2019, 53 s. ISBN 978-92-64-66592-7
5. SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I*. 3. doplnené a prepracované vydanie. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 360 s. ISBN 978-80-7598-107-3.
6. VÁLEK, Juraj. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 352 s. ISBN 978-80-7552-900-8.

Články a časopisy

7. BÁNOCIOVÁ, Anna - VRAVEC, Ján. Analýza efektívnosti výberu DPH na Slovensku. In *Finančné trhy : odborný mesačník pre teóriu a prax finančných trhov* [online]. Bratislava : Derivat, s.r.o, Apríl 2015, 10 s. [cit. 2020-02-16]. ISSN 1336-5711. Dostupné na internete: <http://www.derivat.sk/index.php?PageID=2524&fbclid=IwAR3eBhxNHKT26fTVsImxsQf6r10jt-KVXS3yRWEwp49LDzDI3CMD0e7cG-A>
8. LÉNÁRTOVÁ, Gizela. Boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom. In *Finančný manažér: periodikum Slovenskej asociácie podnikových finančníkov*. Bratislava: Slovenská asociácia podnikových finančníkov, 2013, roč. 13, č. 2. 56 s. ISSN 1335-5813.

Internetové zdroje

9. ANDEMA, Fred a kol. *Efficient and effective municipal tax administration* [online] 2017. 11 s. [cit. 2019-11-06]. Dostupné na internete: <https://www.theigc.org/wp-content/uploads/2017/11/Kampala-Revenue-Administration-09.11.17.pdf>

10. Európska komisia. *Commision staff working document: country report Slovakia 2019* [online]. 73 s. [cit. 2020-01-15]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/2019-european-semester-country-report-slovakia_en_0.pdf
11. Európska komisia. *Tax concept of tax gaps* [online] 2018. 112 s. [cit. 2019-11-06]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_73_en.pdf
12. Európsky parlament. *Boj proti podvodom a ochrana finančných záujmov Európskej únie* [online]. 2020. 5 s. [cit. 2020-05-04]. Dostupné na internete: https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_1.4.6.pdf
13. Európsky parlament. *Boj proti daňovým podvodom* [online]. 2019. 12 s. [cit. 2020-05-04]. Dostupné na internete: https://what-europe-does-for-me.eu/data/pdf/focus/focus03_sk.pdf
14. Finančná správa. *Kontrolný výkaz DPH* [online]. 2020. [cit. 2020-03-09]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#VseobecneInformacie>
15. Finančná správa. *Podnikatelia a kasa* [online]. 2020. [cit. 2020-03-09]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/ekasa/podnikatel-ekasa>
16. Finančná správa. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2012* [online]. 101 s. [cit. 2020-02-17]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocne-spravy>
17. Finančná správa. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2013* [online]. 94 s. [cit. 2020-02-24]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocne-spravy>
18. Finančná správa. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2014* [online]. 99 s. [cit. 2020-02-25]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocne-spravy>
19. Finančná správa. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2015* [online]. 109 s. [cit. 2020-02-27]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocne-spravy>

20. Finančná správa. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2016* [online]. 119 s. [cit. 2020-03-05]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocne-spravy>
21. Finančná správa. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2017* [online]. 130 s. [cit. 2020-03-05]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocne-spravy>
22. Finančná správa. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2018* [online]. 138 s. [cit. 2019-12-15]. Dostupné na internete: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocne-spravy>
23. Ministerstvo financií Slovenskej republiky. *Stratégia rozvoja finančnej správy na roky 2014 – 2020* [online]. Bratislava, 2013. 19 s. [cit. 2019-12-06]. Dostupné na internete: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/programy/program-unitas/>
24. Národný kontrolný úrad. *Záverečná správa: Účinnosť opatrení politiky boja s podvodmi na DPH* [online]. 2017. 11 s. [cit. 2020-03-08]. Dostupné na internete: <https://www.nku.gov.sk/documents/10157/55cf2c77-ea18-4469-aa9e-5399c3478687>
25. OECD. *Work on taxations* [online] 2018. 50 s. [cit. 2019-11-06]. Dostupné na internete: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>
26. Úrad vlády Slovenskej republiky. *Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2012 - 2016* [online]. 11 s. [cit. 2019-12-15]. Dostupné na internete: <https://rokovania.gov.sk/RPO/Material/761/1>
27. Úrad vlády Slovenskej republiky. *Akčný plán boja proti daňovým podvodom 2017 - 2018* [online]. 6 s. [cit. 2020-05-03]. Dostupné na internete: <https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/21977/1>
28. ZUBALOVA, Alena. *Možnosti zlepšenia výberu daní v SR* [online] 2017. 7 s. [cit. 2019-11-06] Dostupné na internete: https://www.ef.umb.sk/konferencie/kfu_2017/prispevky%20a%20prezentacie/prispevky/%C5%A0olt%C3%A9sov%C3%A11,%20Zuba%C4%BEov%C3%A11.pdf

Legislatíva

29. Zákon č. 35/2019 Z. z. o Finančnej správe, 2020. Dostupné na internete: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2019/35/>