

VYBRANÉ PROBLÉMY DAŇOVEJ POLITIKY SR V PREDVSTUPOVOM OBDOBÍ

Viera Zoričáková

Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach, Ekonomická univerzita Bratislava

Kľúčové slová *daňová harmonizácia, jednotná sadzba dane, princíp zdanenia podľa krajiny pôvodu, princíp zdanenia podľa krajiny urèenia, daňové sklady, režim pozastavenia dane*

Úvod

Slovenská republika sa spolu s inými krajinami Strednej a Východnej Európy usiluje o vstup do Európskej únie. V súvislosti so snahou o začlenenie sa do európskych integračných štruktúr sa do popredia dostáva aj otázka zblížovania daňových systémov kandidátskych krajín s daňovými systémami krajín EÚ. Harmonizácia daňových predpisov je totiž jedným z mnohých predpokladov pre vstup asociovaných krajín do EÚ.

Daňová harmonizácia sa chápe ako proces približovania a prispôsobovania národných systémov a jednotlivých daní na základe dodržiavania dohodnutých spoločných pravidiel v rámci urèitého zoskupenia krajín. V rámci Európskej únie leží zodpovednosť za daňovú oblasť na pleciach jednotlivých členských štátov, pričom daňovú politiku uskutočňuje každá krajina samostatne s ohľadom na svoje národné záujmy. Daňové opatrenia jednotlivých štátov by však nemali predstavovať prekážku brániacu voľnému pohybu tovaru, služieb, kapitálu a pracovných síl. Európska únia sa zriekla myšlienky vytvoriť jednotný daňový systém a rozhodla sa aproximovať zákonodarstva členských štátov do vzájomne kompatibilného systému a podriadí národné systavy všeobecným úlohám európskej integrácie.

Proces harmonizácie sleduje tieto základné ciele:

- uplatňovanie rovnakých daňových princípov,
- zosúladenie štruktúry daňových sústav ako aj spôsobu konštrukcie jednotlivých daní a ich správy,
- odstránenie daňových hraníc s cieľom vytvoriť rovnaké konkurenčné podmienky pre podnikateľské subjekty,
- zjednotenie a unifikácia vnútorného trhu EÚ

Proces harmonizácie pôvodne mal zasiahnuť tak oblasť priamych ako aj nepriamych daní. V oblasti harmonizácie priamych daní sa tento proces sa prakticky zastavil. Väčšie úspechy sa dosiahli v oblasti harmonizácie nepriamych daní, predovšetkým preto, že nepriame dane predstavujú v porovnaní s priamymi daňami omnoho väčšiu prekážku fungovania spoločného trhu.

Daňová politika SR

Základná koncepcia daňovej politiky SR v strednodobom horizonte je založená primárne na fiškálnej funkcii daní, rešpektujúc princíp daňovej neutrality a na predpoklade postupného znižovania daňového bremena. Cieľom daňovej politiky v horizonte predpokladaného vstupu do EÚ je:

- znižovanie daňového zaťaženia príjmov s cieľom podporiť podnikanie, podporiť vytváranie pracovných miest a zvýšiť motiváciu pracovníkov
- posilnenie úlohy spotrebných a majetkových daní

- posúdenie možnosti zavedenia environmentálnych daní do daňového systému
- daňová koordinácia a harmonizácia v rámci prístupového procesu do EÚ, primárne v oblasti zblížovania princípov zdačovania u nepriamych daní
- sprehľadnenie, zjednodušenie a stabilizácia daňovej legislatívy
- modernizácia a prepojenie daňovej a colnej správy

Ciele a úlohy v oblasti nepriamych daní

Jednou zo základných úloh v oblasti *dane z pridanej hodnoty* je zblížovanie sadzieb dane z pridanej hodnoty platných v SR so sadzbami dane požívanými v krajinách EÚ.

Problematiku zblížovania sadzieb je pritom možné vnímať v troch rovinách:

1. Zblížovanie úrovne sadzieb dane z pridanej hodnoty v SR s úrovňou sadzieb v EÚ

Základný problém spočíva v skutočnosti, že dosiaľ sa nešpecifikovalo, či pod zblížením sadzieb rozumieme ich zblíženie so sadzbami dane niektorej konkrétnej krajiny EÚ, alebo ide o zblíženie vo vzťahu k priemernej základnej a priemernej zníženej sadzbe dane, vypočítaných zo súčasne platných sadzieb, uplatňovaných v jednotlivých členských krajinách EÚ. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že základná sadzba ani znížená sadzba dane v SR sa výrazne neodlišuje od priemernej základnej (19,37%) a priemernej zníženej (8,61%) sadzby dane v EÚ.

2. Vnútroštruktúrne zblížovanie sadzieb dane z pridanej hodnoty

Šiesta smernica Rady ES č. 77/388/EHS, neupravuje tento spôsob zblížovania sadzieb. Určuje len minimálnu výšku zníženej sadzby dane (nie menej ako 5%) a minimálnu výšku základnej sadzby dane (nie menej ako 15%). Pre Slovenskú republiku pri základnej sadzbe 23% a zníženej sadzbe 10% teda nevyplývajú žiadne povinnosti. Vo väčšine krajín EÚ je však badateľný trend postupne znižovania základnú sadzbu dane a zvyšovania zníženej sadzby dane perspektívou ich zjednotenia na úrovni cca 15 až 17%. Pripravovaná novela zákona s účinnosťou od 1.1.2003 znižuje základnú sadzbu dane z 23% na úroveň 20% a zvyšuje hranicu zníženej 10% sadzby dane na úroveň 14%. Proces zblížovania sadzieb dane by sa mal ukončiť v roku 2004 ich zjednotením na úrovni 16 – 18%. Zjednotená sadzba dane predstavuje rozpočtové riziko v zmene rozpočtových príjmov štátneho rozpočtu, ale zároveň by mala zohľadňovať daňovú únosnosť a optimálne rozloženie pomeru priameho a nepriameho zdačovania. Uplatnenie jednotnej sadzby dane by prinieslo mnohé výhody: od zjednodušenia aplikácie dane, cez zníženie administratívnej náročnosti pri správe a kontrole až po zníženie rizika daňových únikov a tým aj krátenia príjmov štátneho rozpočtu. Zároveň je však potrebné rátať s nesúhlasom a výhradami vplyvných záujmových skupín.

3. Zblížovanie v oblasti zatriedenia tovarov a služieb do základnej a zníženej sadzby dane

V tejto oblasti dosiahlo Slovensko v rámci harmonizácie značný pokrok, stále máme v zníženej sadzbe dane zahrnuté tovary a služby nad rámec Prílohy H VI. smernice. Tieto tovary a služby možno rozdeliť do dvoch skupín. V prvej skupine sú tie, ktoré musia byť preradené ku dňu vstupu SR do EÚ. V druhej skupine tie, na ktoré bude Slovensko žiadať prechodné obdobie v dĺžke piatich rokov po vstupe, na zachovanie používania zníženej sadzby dane. Ide najmä o tepelnú energiu, elektrickú energiu a plyn. Vzhľadom na úroveň príjmov obyvateľstva by uplatnenie základnej sadzby, bez primeranej odozvy v oblasti zníženia daňového zaťaženia príjmov obyvateľstva, vyústilo do zvýšenia ich cien a spôsobilo sociálne problémy. Osobitnú pozornosť si vyžaduje aj oblasť stavebníctva. Preradenie do základnej sadzby dane by neúmerne zvýšilo ceny bytov, ako aj zdravotníckych, školských a sociálnych zariadení, čo by sa premietlo do zvýšenia cien

poskytovaných služieb v týchto zariadeniach. Slovenská republika preto požaduje zachovanie zníženej sadzby dane dodávok stavieb určených pre konečnú spotrebu obyvateľstvom a majú sociálny charakter.

Ďalšou úlohou je prispôbenie **výš ky obratu pre povinnú registráciu** za platiteľov dane z pridanej hodnoty. Podľa čl. 24 Šiestej smernice Rady EÚ môže byť oslobodená od povinnosti registrovať sa za platiteľov dane zdaniteľná osoba, ktorej ročný obrat dosiahne maximálne sumu 5 000 EUR. Pri zavedení dane z pridanej hodnoty v Slovenskej republike v roku 1993 bol obrat rozhodný pre registráciu za platiteľov dane určený vo výške 1,5 mil. Sk za najviac tri bezprostredne po sebe idúce kalendárne mesiace. Od roku 1994 sa tento obrat znížil na 750 tis. Sk a od toho roku sa obrat neznižoval. V Negociačnej pozícii pre kapitulu

10 – Dane uvažuje Slovenská republika s požiadavkou o výnimku na výšku obratu rozhodného pre registráciu podnikateľov za platiteľov dane na obdobie piatich rokov po vstupe do Európskej únie, teda úroveň požadovaného ročného obratu vo výške 5 000 EZR by sa mala dosiahnuť v roku 2009. Východisková úroveň obratu ku dňu vstupu v roku 2004 by mala byť 40 000 EUR za rok. Preto je potrebné už pred vstupom do Európskej únie postupne znižovať výšku obratu. V roku 2000 bol predložený návrh na novelu zákona odani z pridanej hodnoty, ktorý obsahoval návrh na zníženie výšky ročného obratu na 2 mil. Sk (t.j. 500 tis. Sk za tri mesiace). Uvedený návrh nebol do dnešného dňa akceptovaný. Dôvodom sú obavy, že navrhované zníženie hranice obratu pre povinnú registráciu spôsobí nárast počtu platiteľov dane, čo by malo za následok zvýšenie nároku na čerpanie odpočtu dane vzťahujúcej sa k majetku podnikateľa, ktorý nadobudol najneskôr 12 mesiacov pred registráciou za platiteľov dane. Vzhľadom na možnosť dobrovoľnej registrácie podnikateľov je možné, že časť podnikateľov, ktorých by sa zníženie hranice rozhodného obratu dotklo, sú už registrovanými platiteľmi dane. Odhadnúť nárast registrovaných subjektov je pomerne ťažké, čo sťažuje kvantifikáciu dopadov na štátny rozpočet v počiatočnej etape. V nasledujúcich obdobiach však nárast počtu platiteľov prinesie zvýšenie výnosu dane z pridanej hodnoty.

Súčasne platná úprava dane z pridanej hodnoty je čiastočne kompatibilná s daňovým právom Európskej únie. Úplná kompatibilita by mala byť dosiahnutá ku dňu vstupu SR do EÚ. Okrem uvedených problematických oblastí je potrebné rozšíriť okruh zdaniteľných osôb o ďalšie osoby, napríklad o umelcov a športovcov, doplniť prevod a prechod pozemkov do zdaniteľných plnení a prevziať špeciálnu úpravu pre tovary z druhej ruky, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti tak ako je o uvedené v Šiestej smernici. Slovenský zákon uvedené zdaniteľné plnenia upravuje len rámcovo, pre účely uplatnenia dane je však potrebné definovať samotné pojmy (umelecké dielo, zberateľský predmet, starožitnosť) ale aj stanoviť sadzby a definovať základ dane.

V dlhodobom horizonte členské krajiny Európskej únie a teda aj Slovenskú republiku čaká výrazná zmena systému DPH, ktorá súvisí s myšlienkou vytvorenia jednotného vnútorného trhu a voľným pohybom tovaru. Súčasný systém dane z pridanej hodnoty je založený na **princípe zdanenia podľa krajiny určenia**. Príjmy z DPH sú vyberané štátom, na území ktorého sa spotreba tovarov alebo služieb uskutočňuje, teda bolo potrebné zaviesť zložité pravidlá na určenie miesta (štátu), kde má byť daná transakcia zdanená. Platiteľ dane je tak nútený rozdeliť svoje zdaniteľné plnenia medzi rôzne štáty EÚ, čo vedie k segmentácii spoločného trhu. Ďalším negatívom je, že transakcie vykonávané mimo príslušného členského štátu, v ktorom má platiteľ svoje sídlo, sú v porovnaní s domácimi transakciami diskriminované, pretože sú oveľa nákladnejšie. Platiteľ ak chce podnikáť v rámci celého Spoločenstva alebo aspoň jeho časti, musí poznať a v praxi uplatňovať legislatívu každého príslušného členského štátu. Riešením uvedeného problému je využívanie služieb tzv. daňových zástupcov, čo zvyšuje náklady firmy. Právna neistota vyplývajúca z meniacich sa

daňových legislatív jednotlivých krajín sa stáva brzdou nadnárodných ekonomických aktivít. Na druhej strane, rozloženie aktivít platiteľov dane medzi rôzne členské štáty neumožňuje správcom daní monitorovať celkovú aktivitu platiteľov a dôsledne si overiť plnenie jeho daňových povinností, čím sa vytvára príležitosť na daňové úniky.

Uvedené nedostatky systému založeného na princípe zdanenia podľa krajiny určenia odstraňuje systém založený na princípe zdaňovania podľa krajiny pôvodu. Podstatou **princípu zdanenia podľa krajiny pôvodu** je, že akýkoľvek tovar je zdanený v tej krajine, v ktorej bol vyrobený nezávisle na tom, či je určený na domácu spotrebu alebo export. Tento systém viac vyhovuje potrebám jednotného vnútorného trhu, musí spĺňať nasledovné podmienky:

- zrušenie fragmentácie vnútorného trhu na toľko regiónov, koľko je členských štátov v EÚ,
- jednoduchosť a modernosť,
- rovnaké posudzovanie všetkých transakcií uskutočnených v rámci EÚ,
- daňová bezpečnosť a kontrola v zmysle zaistenia spoločných príjmov dosiahnutých z DPH

Spotrebné dane boli do daňového systému Slovenskej republiky zavedené až od 1.1.1993 v rámci reformy daňovej sústavy. Stalo sa tak prijatím zákona č. 213/1992 Zb. o spotrebných daniach, ktorý bol spoločný pre päť predmetov dane ato: uhľovodíkové palivá a mastivá, lieh, pivo, víno, tabak a tabakové výrobky. Tento zákon neprihliadal na špecifiká jednotlivých predmetov dane, ako sú rozdielne chemické a fyzikálne vlastnosti predmetov dane, účel ich použitia, rozdielnosť okruhu a počet platiteľov a iné kľúčové problémy, ktorých riešenie spoločným zákonom sa v mnohých prípadoch stalo zdrojom nezrovnalostí, ale i možných daňových únikov. Z toho dôvodu bolo vypracovaných päť samostatných zákonov o spotrebných daniach pre jednotlivé predmety dane.

Národná legislatíva upravujúca **špeciálne spotrebné dane (akcízy)** nedosahuje až taký stupeň harmonizácie, aký je dosiahnutý v oblasti DPH. Dôvodov je viacero. Jedným z hlavných je skutočnosť, že v čase keď sa do daňového systému SR zavádzali tieto dane, v rámci EÚ sa začínalo s ich harmonizáciou. V tomto období neboli ešte k dispozícii príslušné smernice a teda nebolo možné novozavedené spotrebné dane aproximovať tak ako DPH.

Jednou z najdôležitejších úloh z hľadiska harmonizácie spotrebných daní je zavedenie ustanovení základnej smernice 92/12/EHS, týkajúcej sa všeobecného systému uplatňovania spotrebnej dane. Ide predovšetkým o zavedenie mechanizmu fungovania **daňových skladov** a s tým súvisiaceho **režimu pozastavenia dane**, ako aj povinnosť zaplatiť istinu za tovar nachádzajúci s takomto režimom počas jeho skladovania alebo prepravy. Iným dôležitým prvkom je kontrola pohybu tovaru prostredníctvom kolobehu sprievodného dokumentu vrátane povinnosti dôsledného vedenia evidencií, umožňujúcich kontrolu výroby, dovozu, pohybu a spotreby tovarov podliehajúcich spotrebným daniam, s cieľom minimalizácie priestoru pre možné daňové úniky. Správna funkcia tohto mechanizmu je neodmysliteľne spojená s dôslednou správou a kontrolou dane prenesenou na colné orgány. Uvedené mechanizmy v súčasnosti sú obsiahnuté iba v zákone č. 239/2001 Z. z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov v znení neskorších predpisov.

Inou z oblastí, ktoré je z hľadiska nášho budúceho vstupu do EÚ považovaná za problematickú, je oblasť harmonizácie sadzieb spotrebných daní. Sadzby spotrebných daní je nutné harmonizovať v dvoch rovinách. Prvá z nich sa týka uplatňovania memných jednotiek. Ich zosúladenie sa týka najmä spotrebnej dane z liehu, kde bude potrebné prejsť od v súčasnosti používaného jedného litra na jeden hektoliter čistého liehu pri teplote 20°C.

Pri spotrebnej dani z tabaku a tabakových výrobkov je sadzba dane v SR stanovená v absolútnej sume SK/ks alebo Sk/kg. V budúcnosti však bude potrebné prejsť na nový spôsob vychádzajúci zo smerníc EÚ, ktorý stanovuje daň alternatívne:

- daň z hodnoty vypočítaná na základe maximálnej maloobchodnej ceny každého výrobku, ktorú stanovujú výrobcovia sídliači v členských štátoch Spoločenstva, ako aj importéri z nečlenských štátov,
- špecifická daň z množstva produktov,
- kombinácia dane z hodnoty so špecifickou daňou.

Najproblematickejšou však ostáva druhá rovina, výška sadzieb jednotlivých spotrebných daní, ktorú až na výnimky je potrebné upraviť tak, aby dosiahla aspoň minimálnu úroveň, stanovenú príslušnými smernicami EÚ.

Slovenská republika uvažuje so zavedením kombinovanej sadzby dane.

Záver

Uvedený príspevok sa zaoberá vybranými problémami daňovej politiky Slovenskej republiky v oblasti nepriamych daní, ktoré je potrebné vyriešiť do dňa vstupu do Európskej únie. Proces harmonizácie sa však ani po vstupe do EÚ sa nezastaví, pretože SR žiada v niektorých oblastiach o prechodné obdobie. Jeho ďalší vývoj by mal smerovať predovšetkým k zdokonaľovaniu súčasných legislatívnych noriem tak, aby sa sformovala taká daňová sústava, ktorá by bola plne kompatibilná s európskym štandardom.

Literatúra:

[1] Biela kniha: *Príprava asociovaných krajín strednej a východnej Európy na integráciu do vnútorného trhu Únie*. 1. vyd. 1995. ISBN 80-88781-01-9

[2] VI. smernica Rady ES č. 77/388/EHS

[3] Interné materiály MF SR

[4] Interné materiály SKDP

Recenzovala: Ing. Marcela Kožená, Ph.D. Ústav ekonomie, FES, Univerzita Pardubice

