

## **ECONOMIC ASPECTS OF TAX ADMINISTRATION**

ANNA KICOVÁ

Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University in Košice, Slovak republic

### **Abstract in original language**

Autorka pojednáva o otázke správy daní v Slovenskej republike z pohľadu príjmov, ktoré štátu prináša, ale aj nákladov, ktoré so sebou nesie. Aj keď jej efektívnosť má rastúci trend, v porovnaní s inými štátmi stále dosahuje jedny z najhorších výsledkov. Článok sa teda zameriava na porovnanie vybraných ukazovateľov indikujúcich efektívnosť daňovej správy, ale aj jednotlivých daní daňovej sústavy Slovenskej republiky vôbec, a to s ohľadom na ich administratívnu náročnosť v porovnaní s príjmom, ktorý pre štátny rozpočet Slovenskej republiky predstavujú.

### **Key words in original language**

Správa daní; efektívnosť; náklady; príjmy štátneho rozpočtu.

### **Abstract**

The author deals with the issue of tax administration in Slovak republic in the light of being a source of state revenues and the costs it makes, as well. Despite its increasing efficiency, in correlation to other states Slovak tax administration still achieves some of the worst results. The paper focuses on the comparison of certain indicators of efficiency of both tax administration in general and particular taxes of tax system of Slovak republic, considering administrative burden in contrast to the amount of state revenue therefrom.

### **Key words**

Tax administration; efficiency; costs; state budget revenue.

## **1. ÚVOD**

Dane predstavujú pre štát majoritný príjem, tvoriaci základ štátneho rozpočtu SR a to je všeobecne známy fakt. Už menej známou je skutočnosť, koľko verejných prostriedkov štát, resp. verejné teleso, musí vydať na zabezpečenie vyššie spomínaných činností. Hovoríme o miere hospodárnosti, efektívnosti a celkových nákladoch na správu daní zo strany štátu ale aj samotných účastníkov daňového konania, kontrolovaných subjektov a ostatných daňových subjektov, ktorí istú časť týchto nákladov štátu priamo hradia, napríklad v podobe úhrady nákladov daňového konania či daňového exekučného konania. Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov definuje správu daní výpočtom činností, ktoré pod ňu spadajú. Ide o evidenciu a registráciu daňových subjektov, vyhľadávanie daňových subjektov, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňovú kontrolu, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov,

daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa zákona o správe daní a poplatkov alebo podľa osobitných daňových zákonov.

## **2. ŠTRUKTÚRA DAŇOVÝCH ORGÁNOV**

Význam daňovej správy je nesporný, keď si vezmeme podiel daňových príjmov na celkových príjmoch štátneho rozpočtu<sup>1</sup> (ako aj rozpočtu územnej samosprávy). Aj táto činnosť však nesie so sebou isté náklady. Štruktúru orgánov daňovej správy môžeme rozdeliť do dvoch základných skupín, a to na správcov dane (daňové úrady, obce a colné úrady) a iné príslušné orgány (daňové riaditeľstvo, colné riaditeľstvo a ministerstvo financií). Prioritné postavenie majú práve správcovia dane a iné príslušné orgány uskutočňujú skôr doplnkové funkcie, ako napríklad rozhodovanie v druhom stupni, riešenie kompetenčných konfliktov, zjednocovanie postupov a dozeranie na výkon činností správcami dane. Najširšie postavenie majú daňové úrady, ktoré spravujú daň z príjmov, prevažnú časť daní z pridanej hodnoty a daň z motorových vozidiel. Obce sú správcami miestnych daní, ktoré na svojom území zaviedli a colné úrady spravujú spotrebné dane a daň z pridanej hodnoty pri dovoze. Túto činnosť zabezpečujú z prostriedkov svojich rozpočtov, pričom daňové úrady sú zapojené na rozpočet Daňového riaditeľstva, ktoré je rozpočtovou organizáciou, príjmami a výdavkami napojenou na štátny rozpočet prostredníctvom kapitoly Ministerstva financií, a ktoré je zároveň zamestnávateľom všetkých zamestnancov daňových úradov.

Ťažiskovými orgánmi sú teda daňové úrady. Ich organizačná štruktúra závisí od ich veľkosti, teda od počtu zamestnancov. Malé daňové úrady (do 25 zamestnancov) sa členia len na oddelenie správy daní a administratívy daňového informačného systému a oddelenie kontroly a exekúcie. Stredné (do 50 zamestnancov) zahŕňajú navyše oddelenie štátneho dozoru, ktorá však nespadá pod obsahovú náplň správy daní. U veľkých daňových úradov s počtom zamestnancov viac ako 50 je štruktúra zložitejšia a zahŕňa oddelenia registrácie a administratívy daňového informačného systému;

---

<sup>1</sup> Podiel rozpočtovaných/skutočných daňových príjmov na celkových rozpočtovaných príjmoch štátneho rozpočtu v mil. eur:

▪ 2010:	8 619/ ?	z 12 530
▪ 2009:	7 870/ 8 025	z 10 971
▪ 2008:	8 994/ 9 024	z 11 559
▪ 2007:	8 232/ 8 573	z 10 305
▪ 2006:	7 158/ 7 843	z 9 052
▪ 2005:	6 703/ 7 389	z 8 538
▪ 2004:	6 480/ 6 954	z 7 699

Prehľady plnenia štátneho rozpočtu vedené Daňovým riaditeľstvom SR zverejnené na portáli <http://www.drsr.sk/wps/portal>.

vymeriavacie; exekučné; osobitnej správy DPH (len DÚ Bratislava I) a kontroly veľkých daňových subjektov a medzinárodného zdaňovania (len DÚ Trnava, DÚ Banská Bystrica II a DÚ Košice I). Ako vyplýva z takejto štruktúry, uplatňuje sa u nás tzv. funkčný model<sup>2</sup> organizácie daňových orgánov, pri ktorom sú zamestnanci organizovaní hlavne na základe funkčného zoskupenia (registrácia, výber, kontrola, informačné systémy a pod.) a všeobecne pracujú na viacerých/všetkých daniach. Výhodou je väčšia štandardizácia práce, zjednodušenie počítačovej automatizácie a opatrení a tým aj zvýšenie efektivity. Vo všeobecnosti je takýto model hodnotený ako lepší a účinnejší v porovnaní s modelom podľa typu dane, teda takým, kde sa multifunkčné oddelenia venujú každému jednotlivému druhu dane osobitne a sú pomerne sebestačné a navzájom nezávislé. Nedávny vývojový trend však vedie k vytvoreniu nového modelu uplatňovanému viacerými vyspelými štátmi<sup>3</sup>, ktorý je založený na báze segmentov daňovníkov (veľké podniky, malé/stredné podniky, jednotlivci), z dôvodu odlišných charakteristík takýchto skupín daňovníkov a skutočnosti, že predstavujú rozdielnu mieru rizika pre verejné príjmy, na čo je potrebné aj rozdielne reagovať.<sup>4</sup>

### **3. VÝBER DANÍ A JEHO ÚSPEŠNOSŤ**

Ak posudzujeme úspešnosť výberu daní, ktorá sa merá ako podiel predpísanej daňovej povinnosti v bežnom roku k zaplatenej daňovej povinnosti, za rok 2009 činila 97,74 %. Celkovo je plnenie daňových príjmov štátneho rozpočtu vyššie ako rozpočtované daňové príjmy schválené zákonom o štátnom rozpočte na príslušný rok<sup>5</sup>. Daňové

---

<sup>2</sup> Tento model popri SR uplatňujú aj Maďarsko, Kanada, Fínsko, Island, Taliansko, Holandsko a iné.

Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information series (2008), pg. 50

<sup>3</sup> Napríklad Veľká Británia, USA, Francúzsko, ale niektoré štáty uplatňujú tento model v kombinácii s iným modelom, napr. Rakúsko, Nemecko, Mexiko, Belgicko, Španielsko, Japonsko a i.

Ibidem.

<sup>4</sup> Ibidem, pg. 34

<sup>5</sup> Za rok:

2009: 8 025 / 7 870 mil. € (101,97 %)    2006: 7 843 / 7 158 mil. € (109,57 %)

2008: 9 024 / 8 994 mil. € (100,33 %)    2005: 7 389 / 6 703 mil. € (110,22 %)

2007: 8 573 / 8 232 mil. € (104,15 %)    2004: 6 954 / 6 480 mil. € (107,30 %)

riadiťstvo pri vykazovaní efektívnosti správy a kontroly daní (vyberaných daňovou a colnou správou) používa hrubý výnos daní a ostatných príjmov, čo je výnos daní a ostatných príjmov vrátane daní platných do roku 1992, očistený o prevody do obcí a vyšších územných celkov, neznížený o vratky nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní, bez výnosu vybratého štátnym dozorom. Táto hodnota je nepomerne vyššia než reálne daňové príjmy štátneho rozpočtu<sup>6</sup>, ale aj položky, ktoré v konečnom dôsledku nezvyšujú príjmy štátneho rozpočtu si vyžadujú činnosť zamestnancov správcu dane, na ktorú je potrebné vynakladať výdavky. Všetky tieto činnosti a ich následne premietnutie do štátnych príjmov je možné jednoducho zaznamenať v nasledovnej tabuľke.

<i>Za daňovú správu (v mil. €)</i>						
<i>Druh dane</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>
Daň z príjmov FO	1 147,0	1 342	1 373,7	1 559,3	1 842,1	1 656,8
- prevod výnosu z DPFO do obcí a VÚC	-280,9 (-355,4) <sup>7</sup>	-1 238,9	-1 276,1	-1 436,7	-1 709,2	- 1 610,5
Daň z príjmov PO	1 057,8	1 416,9	1 594,3	1 770,1	2 156,2	2 167,1
- prevod podielu zaplatenej DPFO a DPPO na verejnoprospešný účel	X	-30,8	-37,3		-49,2	- 55,2
Daň vyberaná zážkou	188,3	127,9	161,2	189,0	205,9	155,8
Daň z majetku	90,8	32,0	10,8	2,0	1,4	0,7
DPH spolu	907,0	2 674,2	2 435,3	2 343,7	2 268,4	2 235,6

Výročné správy Daňového riadiťstva SR zverejnené na portáli <http://www.drsr.sk/wps/portal>.

<sup>6</sup> Za rok:

2009: 11 777 209 687 eur      2006: 10 363 749 200 eur

2008: 12 929 069 176 eur      2005: 9 287 568 780 eur

2007: 11 639 235 810 eur      2004: 6 930 479 720 eur

Ibidem.

<sup>7</sup> V tomto zdaňovacom období sa prevody podielu zaplatenej dane odvádzali nie len z dane z príjmov fyzických osôb, ale aj právnických osôb, kde to navyše činilo -74,5 mil. eur.

Prehľady plnenia štátneho rozpočtu vedené Daňovým riadiťstvom SR zverejnené na portáli <http://www.drsr.sk/wps/portal>.

- výber dane	4 054,5	6 062,5	6 989,4	7 756,1	8 460,9	7 518,1
- vrátený nadmerný odpočet	-3 147,5	-3 388,5	-4 554	-5 412,4	-6 192,6	-5 282,5
Spotrebné dane spolu	117,8	0,3	1,4	1,3	0,1	0,5
- výber dane	152,4	16,0	1,9	1,4	0,1	0,5
- uplatnený nárok na vrátenie dane	-34,5	-15,7	-0,5	-0,0	-0,0	-0,0
Daň z motorových vozidiel a dobeh cestnej dane	81,8	93,6	97,1	118,1	88,4	123,6
- prevod dane z motorových vozidiel a dobeh cestnej dane do VÚC	-39,6	-95,8	-96,8	-117,7	-80,1	-125,8
Spolu výber dane	6 773,9	9 091,8	10 229,2	11 397,4	12 756,5	11 623,7
Príjem štátneho rozpočtu	3 168,9	4 321,9	4 263,8	4 388,1	4 717,3	4 551,9
<b>Za colnú správu</b>						
<b>Druh dane</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
DPH	2 398,1	1 389,7	1 828,8	2 169,9	2 364,1	1 610,7
Spotrebné dane	1 322,9	1 659,2	1 979,9	1 979,9	1 905,8	1 834,8

*Zdroj: Výročné správy Daňového riaditeľstva SR a Colného riaditeľstva SR.*

Sumy vybraté za jednotlivé druhy daní sú teda jasné. Otázka však znie, koľko z týchto súm vlastne pohltí samotná daňová správa<sup>8</sup>. Jej výdavky sú totiž dôležitým ukazovateľom efektívnosti. Efektívnosť daňovej správy, t. j. podiel hrubého výnosu daní a ostatných príjmov na jedného zamestnanca daňovej správy, má v posledných rokoch, a to aj pri súčasnom znížení počtu zamestnancov<sup>9</sup>, stúpajúcu tendenciu<sup>10</sup>. Rovnako rastie aj podiel hrubého

<sup>8</sup> Berieme do úvahy len segment daňovej správy, nakoľko colná správa jednak nevedie štatistiky o došliých podaniach, vydaných aktoch či iných podobných aktivitách a jednak významnú časť jej činnosti zaberá oblasť ciel, čo by mohlo viesť k skresleniu – pozn. autora.

<sup>9</sup> Za rok 2009: 5 542, 2008: 5 544, 2007: 5 730, 2006: 5 835, 2005: 5 805, 2004: 5 636.

Údaje obsiahnuté vo Výročných správach o činnosti daňových orgánov zverejnených na portáli <http://www.drsr.sk/wps/portal>.

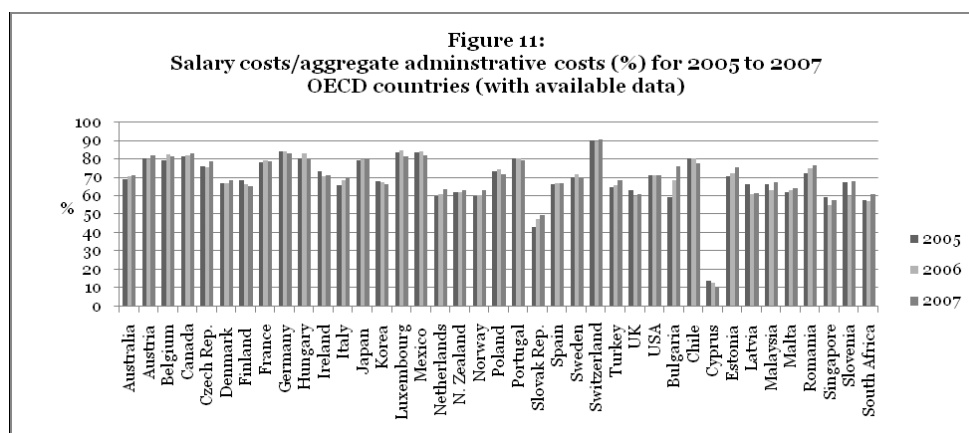
<sup>10</sup> Za rok:

2009: 2 125 083 eur    2006: 1 776 140 eur

výnosu daňovej správy a výdavkov, aj keď rok 2009 znamenal pokles oproti predchádzajúcim obdobiam<sup>11</sup>. Ak sa pozrieme na štruktúru výdavkov, zistíme, že výška ich objemu za jednotlivé rozpočtové roky má mierne stúpajúcu tendenciu (od cca 96,3 mil. eur v roku 2004 po 115,5 mil. eur v roku 2009, čo je nárast o necelých 20 %).

#### 4. POROVNANIE NA MEDZINÁRODNEJ ÚROVNI

Aj keď pri pohľade na vnútroštátne výsledky stav správy daní v SR je výsledok relatívne pozitívny, pri porovnaní jednotlivých ukazovateľov v medzištátnom meradle je situácia diametrálne odlišná. Ani nie polovica výdavkov pripadá každoročne na mzdy, platy, služby a ostatné osobné vyrovnania, čo je hlboko pod priemer krajín OECD, ako ho zobrazuje graf č. 1.



*Zdroj: Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information series (2008)*

Aj keď porovnanie sleduje údaje roku 2007, práve v roku 2007 predstavoval podiel výdavkov vynakladaných na mzdy k celkovej sume výdavkov

2008: 2 332 083 eur      2005: 1 599 913 eur

2007: 2 031 280 eur      2004: 1 229 668 eur

Ibidem.

<sup>11</sup> Za rok:

2009: 105,50              2006: 97,80

2008: 115,80              2005: 88,60

2007: 110,10              2004: 74,80

Ibidem.

maximum, t. j. 49,71 %<sup>12</sup> Tento fakt vyjadruje dve skutočnosti, a síce, vysoký podiel ďalších, mimo mzdových výdavkov daňovej správy a vyššie mzdové ohodnotenie zamestnancov v ostatných štátoch. Pokiaľ ide o ďalšie výdavky, tie značne zvyšuje vysoké odvodové zaťaženie, čo je v podmienkach Slovenskej republiky známy a nepochybný fakt. Čo sa týka mzdového ohodnotenia, v podmienkach SR predstavujú priemerné mzdy zamestnancov daňovej správy nadpriemer oproti priemernej mesačnej nominálnej mzde zamestnanca hospodárstva SR, a to v každom rozpočtovom roku.<sup>13</sup> Ďalší ukazovateľ, ktorý núti k zamysleniu je pomer celkových administratívnych nákladov na 100 príjmových jednotiek vybraných v rámci správy daní. V tomto smere je Slovensko v rámci hodnotenej vzorky podľa grafu č. 2 ku koncu roka 2007 na predposlednom mieste.

---

<sup>12</sup> Podiel mzdových výdavkov na celkových výdavkoch (zaokrúhlené v mil. eur) za rok:

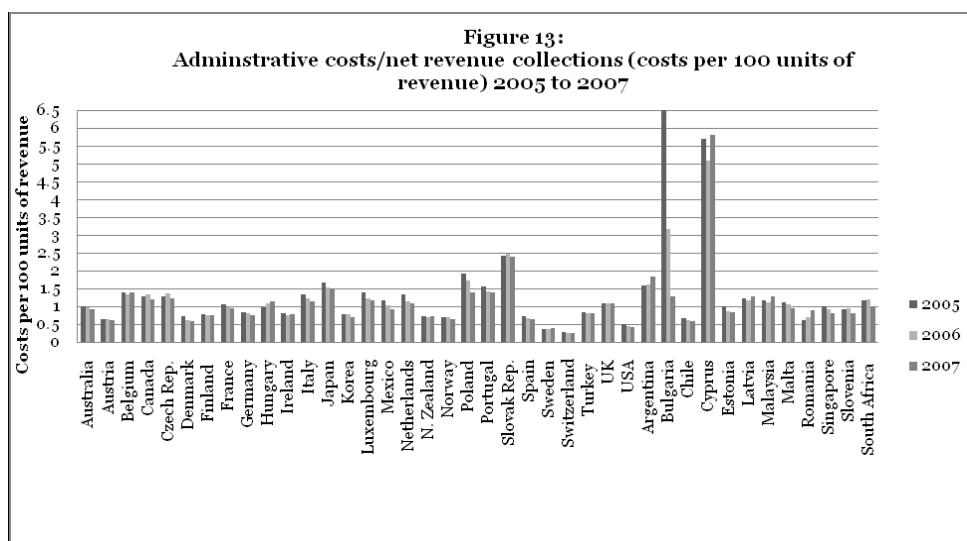
2009:	55,845 / 115,481 t. j. 48,35 %	2006:	52,006 / 109,347 t. j. 47,56 %
2008:	55,667 / 115,463 t. j. 48,21 %	2005:	47,559 / 108,185 t. j. 43,96 %
2007:	54,312 / 109,250 t. j. 49,71 %	2004:	42,425 / 96,335 t. j. 44,03 %

Ibidem.

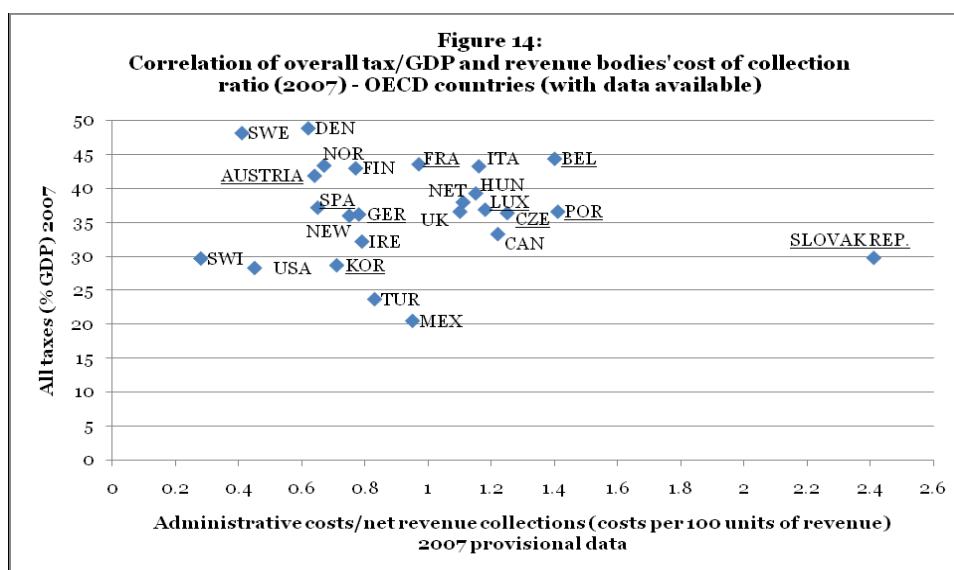
<sup>13</sup> Priemerná mesačná nominálna mzda zamestnanca hospodárstva SR/zamestnanca daňovej správy (v €):

2009:	744,50 / 830	2006:	622,75 / 733
2008:	723,02 / 821	2005:	573,39 / 660
2007:	668,72 / 770	2004:	525,29 / 604

Ibidem.



Zdroj: *Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information series (2008)*



Zdroj: *Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information series (2008)* (podčiarknuté štáty nezodpovedajú za výber príspevkov sociálneho zabezpečenia)

Z grafu č. 3 je očividné zaostávanie efektivity našej daňovej správy v porovnaní štátov z hodnotenej vzorky. Tento výsledok môže byť mierne skreslený z dôvodu, že sú tu porovnávané spolu štáty, v ktorých existujú systavy orgánov zodpovedné tak za výber daňových príjmov ako aj odvodov sociálneho poistenia a aj tie, v ktorých pre obe skupiny príjmov existujú oddelené systavy orgánov. Čo je však zarážajúce je skutočnosť, že štáty oboch uplatňovaných systémov dosahujú porovnateľné úrovne, kým SR je výrazne mimo túto skupinu s výrazne nadpriemernými nákladmi. Pre porovnanie, rovnaký model, čiže systém sociálneho zabezpečenia stojí



mimo orgány zodpovedné za výber daní, uplatňujú aj Rakúsko, Česká republika, Francúzsko, Belgicko, Španielsko, Portugalsko a iné. Z nich rovnaký model daňovej správy ako SR (funkčný model) uplatňuje len Portugalsko a všetky ostatné spomínané štáty uplatňujú rôzne kombinácie modelov. Česko a Luxembursko kombinujú modely podľa druhu dane a funkčný, Rakúsko model druhu dane a daňových subjektov, Belgicko a Španielsko uplatňujú kombináciu všetkých troch modelov a Francúzsko výlučne model podľa daňových subjektov.

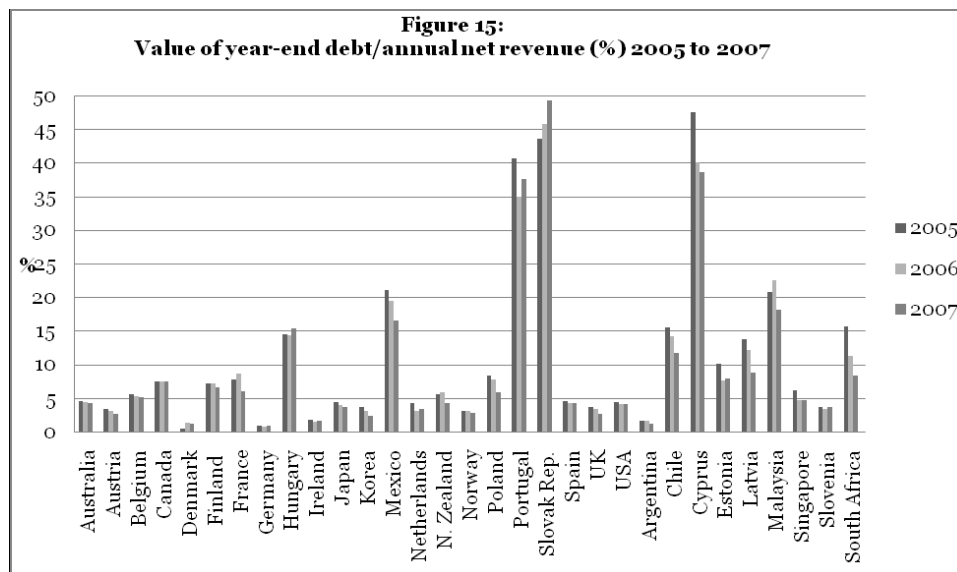
Ďalšie nelichotivé výsledky prináša aj pohľad na iné faktory hodnotenia daňovej správy, a síce, suma vymožených daňových nedoplatkov či podiel vrátených preplatkov na dani k hrubému výberu daní. V oboch prípadoch zaujalo Slovensko posledné miesto v sledovanom období rokov 2005-2007 s niekoľko-násobne vyššími hodnotami ako dosiahli ostatné porovnávané štáty. Prvý menovaný údaj dosahuje hodnotu v roku 2007 2,161 mld. eur, čo predstavuje 49,2 % podiel daňových príjmov štátneho rozpočtu za daňovú správu. Tento faktor nie len že neklesá, ale dokonca stúpa s tým, že za rok 2009 je to už 2,387 mld. eur, t. j. 52,4 %. Druhý činiteľ, suma vrátených daňových preplatkov, dosahuje podobné úrovne, menovite 47,4<sup>14</sup> % za rok 2007 a 45,4 % za rok 2009 za daňovú správu, čo podľa hodnotenia OECD abnormálne prevyšuje priemer ostatných štátov a evokuje mimoriadnu potrebu reformy daňovej správy.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Štatistiky OECD hovoria až o 61,5 % za rok 2007, avšak ako sumu vrátenú ako preplatok zahŕňajú aj prevody podielových daní do rozpočtov územnej samosprávy, čo nepovažujeme za správne.

Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information series (2008), s. 99.

<sup>15</sup> Pri škále 11 štátov pod 10 %, 14 štátov medzi 10-20 % a 6 štátov medzi 20-30% len Bulharsko a Slovensko presiahli hranicu 30 %.



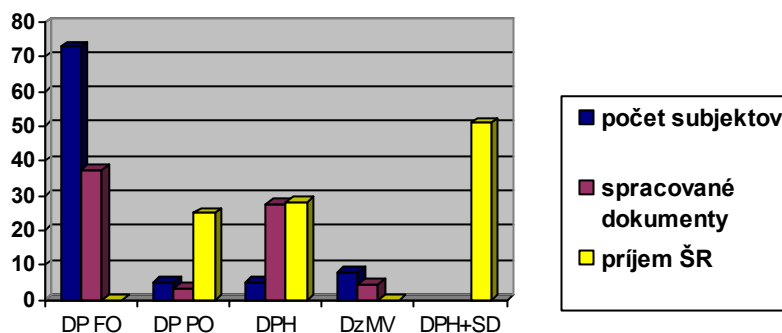
Zdroj: Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information series (2008)

## 5. NÁROČNOSŤ SPRÁVY DANÍ V KONTEXTE POROVNANIA JEDNOTLIVÝCH DRUHŮV DANÍ

Efektivitu však nie je možné hodnotiť len z pohľadu vynaložených nákladov. Navyše, ak by sme chceli vyčíslit', aká suma výdavkov pripadá na správu jednotlivých daní, nebolo by to celkom možné. "Náklady daňovej správy podľa jednotlivých daní nie je reálne možné vyčíslit', nakoľko správu dane na daňových úradoch vykonávajú komplexní správcovia dane, čo znamená, že pri daňovom subjekte, spravujú všetky dane, ktorým daňový subjekt podlieha. Skutočne nie je možné vyčíslit', aká časť pracovného času sa venuje jednotlivým druhom daní."<sup>16</sup> V sume miezd zamestnancov, cien nákupov tovarov a služieb či kapitálových výdavkov taktiež nemôžeme vidieť náročnosť operácii spojených s výkonom správy konkrétneho druhu dane. Priblížiť tieto pomery by teoreticky mohli prehľady daňových subjektov evidovaných pre jednotlivé druhy daní, avšak aj tu sa náročnosť správy nemusí kryť s počtom subjektov pre konkrétnu daň registrovaných. Z celkového počtu 3 922 318 daňových subjektov evidovaných k 31.12. 2009 pripadalo 193 755 na platiteľov dane z pridanej hodnoty, 387 na nadobúdateľov pri dani z pridanej hodnoty, 2 559 000 na daň z príjmov fyzických osôb, 204 115 na daň z príjmov právnických osôb, 283 796 na platiteľov dane zo závislej činnosti, 38 399 na platiteľov dane vyberanej zrážkou a 296 828 na daň z motorových vozidiel.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Vyjadrenie Daňového riaditeľstva SR, Renáta Malagová, odbor služieb pre verejnosť, 22.10.2010.

<sup>17</sup> Údaje obsiahnuté vo Výročnej správe o činnosti daňových orgánov za rok 2009.



Poznámka: Príjem ŠR v poslednom stĺpci zahŕňa príjmy DPH a SD vybraných colnou správou, avšak tá údaje o administratívnej náročnosti už neeviduje.

V percentuálnom vyjadrení je to približne 5 % ohľadne DPH, 73 % ohľadne dane z príjmov fyzických osôb (ďalej len DP FO), 5 % na daň z príjmov právnických osôb (ďalej len DP PO) a 8 % na daň z motorových vozidiel. Ak sa pozrieme na to, akým podielom sa tieto dane podieľajú na príjmoch štátu, pomer je diametrálne odlišný. 5 % subjektov pri DPH tvorí cca 28<sup>18</sup> % daňových príjmov štátneho rozpočtu, 73 % subjektov pri DP FO má na štátny rozpočet zanedbateľný vplyv<sup>19</sup>, keďže takmer celá suma týchto príjmov je prevádzaná do rozpočtov územnej samosprávy<sup>20</sup>, 5 % DP PO vytvára zhruba 25 % daňových príjmov a daň z motorových vozidiel štátny rozpočet neobohacuje vôbec, nakoľko sa prevádza do rozpočtov vyšších územných celkov. Azda lepším ukazovateľom náročnosti sa javí počet podaných a spracovaných daňových dokumentov, kde z celkového počtu 4 607 770 za rok 2009 pripadalo 37,5 % na DP FO, 3,3 % na DP PO, 27,2 % spolu k DP FO a PO, 4,4 % na daň z motorových vozidiel a 27,6 % na DPH<sup>21</sup>. Rovnako by sme mohli uviesť počet vybavených odvolaní, počet vykonaných daňových kontrol, miestnych zisťovaní a pod.

<sup>18</sup> Spolu s DPH vybranou colnou správou je to až 50 %.

Prehľady plnenia štátneho rozpočtu zverejňované Daňovým riaditeľstvom SR.

<sup>19</sup> V roku 2009 dosiahla daň z príjmov fyzických osôb 0,3 % podiel na daňových príjmoch štátneho rozpočtu.

Ibidem.

<sup>20</sup> Pozri tabuľku.

<sup>21</sup> Údaje obsiahnuté vo Výročnej správe o činnosti daňových orgánov za rok 2009.

Takéto porovnania „práce“, ktorú tá ktorá daň obnáša, s jej výnosom pre štátny rozpočet núti k ďalšiemu zamysleniu. A síce, pokiaľ ide o pomer medzi výnosom a administratívnou náročnosťou priamych a nepriamych daní. Z vyššie uvádzaných ukazovateľov sa javí ako najmenej výhodná daň z príjmu fyzických osôb, ktorá obnáša najvyššie administratívne zaťaženie neodrážajúce sa v príjme štátneho rozpočtu. Je však podstatným príjmovým zdrojom miestnej samosprávy, ktorá tak dostáva čistý „zisk“ bez potreby vynakladania výdavkov na jeho dosiahnutie. Rovnaký princíp sa uplatňuje v prípade dane z motorových vozidiel. Úplne opačná situácia je v prípade dane z príjmov právnických osôb, prameniaca zo skutočnosti, že pomerne malý počet subjektov dosahuje vysoký daňový základ, čo je výhodou pre správcu dane, ktorý tak nemusí vynakladať príliš veľký podiel svojho pracovného času na dosiahnutie relatívne vysokých daňových príjmov z tejto kategórie zdaňovania. Tieto pozitíva dane z príjmov právnických osôb spôsobujú, že práve táto daň je štátmi často využívaná ako nástroj hospodárskej politiky.<sup>22</sup> Daň z pridanej hodnoty sa vo všeobecnosti pertraktuje ako daň mimoriadne náročná na správu a najmä kontrolu. Je na škodu, že colná správa, ktorá sa na jej výbere podieľa nevedie evidenciu aspoň v rozsahu ako tak činí Daňové riaditeľstvo SR, a teda nemôžeme zhodnotiť tieto ukazovatele komplexne. Aj z dostupných zdrojov však vyplýva jej náročnosť. Ak si napríklad uvedomíme rozdiel medzi celkovou vybranou sumou dane a jej následným znížením na základe vrátenia uplatnených nadmerných odpočtov, už aj laický pohľad napovedá, že obnáša mimoriadne náročný súhrn aktivít. Takéto úvahy nevyhnutne vedú k otázke, či je takýto systém dane nastavený správne vzhľadom na to, že celkový výber dane k sume v konečnom dôsledku putujúcej do štátneho rozpočtu je tak enormne rozdielny. Daň z pridanej hodnoty je v súčasnosti nosným zdrojom príjmov štátneho rozpočtu. Jej komplikované vyberanie však jej efektívnosť nijak neposilňuje, ale práve naopak. S otázkou vrátenia uplatnených nadmerných odpočtov je totiž najviac spojovaný súčasný trend rozmáhajúcich sa daňových trestných činov.<sup>23</sup> Práve podstata DPH ju predurčuje k vysokému výnosu pre štát, keďže verne odráža pozitívny (ale aj negatívny) vývoj hospodárstva daného štátu tým, že sa viaže na jednotlivé obchodné transakcie (nie len) pri nákupe a predaji tovarov a služieb. Táto daň má výnimočný potenciál, ktorý je však potrebné aj správne využiť. Cestou je správne nastavená legislatíva, ktorá zjednoduší prácu správcu dane a zníži možnosti daňových únikov.

---

<sup>22</sup> Harumová, A.: *Vplyv daní na rozvoj podnikateľskej sféry*, Ekonomický časopis, No. 2, 2002, pg. 281.

<sup>23</sup> Výška odhaleného úniku na DPH z celkového objemu odhalených únikov v tis. €:

2009: 304 619/435 549

2008: 242 889/380 868

2007: 200 739/278 815

## **6. NOVELIZÁCIE A REFORMY**

Ďalším faktorom ovplyvňujúcim náklady daňovej správy sú aj legislatívne zmeny, ktoré pri prechode na novoupravený model spôsobujú prechodný nárast počtu administratívnych úkonov, čo sa stáva neželaným problémom v prípade, že zmeny sú príliš časté a z pohľadu normotvorby nesystematické. Tieto atribúty sú však viac menej charakteristickým znakom daňového zákonodarstva, ktoré podlieha až príliš častým zmenám, o ktorých vhodnosti sa dá pomerne často polemizovať. Jeden príklad zavšetky. Od 1.1.2009 došlo k zmene zákona o dani z pridanej hodnoty v oblasti limitu obratu, na ktorý sa viazal vznik registračnej povinnosti z pôvodných 1 500 000 Sk na 35 000 eur, čo spôsobilo, že väčší počet subjektov spĺňal tento znížený limit a musel splniť zákonom danú registračnú povinnosť. Keďže tento krok sa následne prehodnotil a s účinnosťou od 1.7.2009 sa limit vrátil na pôvodných 49 790 eur, boli vlastne činnosti spojené s registráciou spomenutej skupiny subjektov zbytočné.

Vzhľadom na vyššie uvádzané skutočnosti teda vyvstáva otázka, ako sa podarí zreformovať tento nie veľmi efektívne fungujúci systém správy daní. V máji 2008 schválená „Koncepcia reformy daňovej a colnej správy s výhľadom na zjednotenie výberu daní, cla a poistných odvodov“ prináša ďalšiu reformu do oblasti daňového práva. Jej hlavnou myšlienkou je zlúčenie daňovej a colnej správy s následnou možnosťou ďalšieho zjednotenia s výberom poistných odvodov. Podľa nášho názoru je cesta zjednotenia výberu daní, ciel a odvodov správna, ale je otázne, ako rýchlo sa jej pozitívny vplyv prejaví. Totiž v roku 2004 bola taktiež uskutočnená daňová reforma. Od roku 2001 do roku 2004 predstavoval pomer celkových administratívnych nákladov správy daní a príjmu štátneho rozpočtu za daňovú správu 1,43 – 1,26 %. V roku 2005, teda v období, keď sa prejavili zvýšené náklady na zreformovaný daňový systém SR, predstavoval tento pomer 2,43 %. Takéto prechodné zvýšenie by bolo normálne, keďže s nákladmi súvisiacimi so zmenou sa rátalo, keby sa tento pomer postupne znižoval a ukazoval by tak zlepšenie efektivity. K tomu však nedošlo. Tento pomer sa od roku 2005 stále drží na rovnakej úrovni<sup>24</sup>, pričom posledná hodnota – za rok 2009 je 2,45 %. Aj keď spomínaná reforma zaviedla naozaj mnohé pozitíva a celkovo sa aj pozitívne hodnotí, je na mieste poznamenať, že zvýšenie reálnej efektivity výberu daní rozhodne nepriinesla. Cestou reforiem sa však pravidelne vyberajú aj iné štáty. Jeden príklad za všetky predstavuje Bulharsko, ktoré sa takisto rozhodlo ísť cestou zjednotenia výberu daní a odvodov sociálneho zabezpečenia a zdravotného

---

<sup>24</sup> 2006: 2.49%, 2007: 2.41%, 2008: 2.37%

poistenia a tento krok sa im úspešne podaril. V roku 2006 vytvorili nový jednotný orgán správy týchto príjmov založený na funkčnom princípe so špecializovaným úradom pre veľké daňové subjekty, znížili počet miestnych úradov a zamestnancov, presunuli výber miestnych daní do právomocí obcí. Ako dôsledok zmien sú zjednodušené podmienky registrácie podnikateľov, spoločný výber daní a odvodov, úroveň dobrovoľného dodržiavania predpisov ale aj zvýšenie efektivity. Posledne spomenutý atribút možno dokladovať porovnaním efektivity správy daní (podiel nákladov na 100 jednotiek daňových príjmov), ktorá od roku 2005 do roku 2007 klesla z 6.49 % na 1.29 %.<sup>25</sup>

## **7. ZÁVER**

Dominantnou charakteristikou aktuálneho spôsobu výberu daní v SR je stagnácia vo vývoji a snahe o zvyšovanie jej efektivity. Aj keď z vnútroštátnych faktorov takýto zlý stav až tak viditeľne nevyplýva, z medzinárodného kontextu v porovnaní s inými štátmi je postavenie nášho štátu vyslovene poľutovania hodné. V oblasti správy daní jednoznačne pociťujeme potrebu zlepšenia stavu, ktorý tu de lege lata je. Takouto zmenou má byť práve nová koncepcia daňovej (a colnej) správy, od ktorej sa veľa očakáva. Hlavnými pozitívnymi zmenami, ktoré by mala priniesť sú zjednodušenie tak činnosti zamestnancov správcov dane ako aj daňových subjektov a zvýšenie efektivity a hospodárnosti vynakladania prostriedkov, ktoré sama prostredníctvom výberu daní pre štát a jeho rozpočet získava. Na zefektívnení tejto činnosti by mal mať eminentný záujem práve štát, ako prijímateľ získaných prostriedkov. Preto ostáva len dúfať, že tento zásadný reformný krok zvládne a uskutoční ho tak, aby čo najlepšie využil potenciál jednotlivých daní a neplytval tak hodnotou majetku, príjmov a činností daňových subjektov, z ktorých tieto príjmy štátu pochádzajú.

### **Literature:**

- Harumová, A.: Vplyv daní na rozvoj podnikateľskej sféry, Ekonomický časopis, No. 2, 2002,

- Prehľad plnenia príjmov štátneho rozpočtu SR zverejnené Daňovým riaditeľstvom SR:

[http://drsr.sk/wps/portal/!ut/p/kcxml/04\\_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vM0Y\\_QjzKLN4g3Cgz0cAFJgjiO-pEIsSB9b31fj\\_zcVP0A\\_YLciHJHR0VFAHJD5aE!/delta/base64xml/L3dJdyEvd0ZNQUFzQUMvNEIVRS82XzBfMIFRSUE!](http://drsr.sk/wps/portal/!ut/p/kcxml/04_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vM0Y_QjzKLN4g3Cgz0cAFJgjiO-pEIsSB9b31fj_zcVP0A_YLciHJHR0VFAHJD5aE!/delta/base64xml/L3dJdyEvd0ZNQUFzQUMvNEIVRS82XzBfMIFRSUE!)

---

<sup>25</sup> Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information series (2008).

- Tax administration in OECD and selected non-OECD countries:  
Comparative Information Series (2008)

- Tax administration in OECD and selected non-OECD countries:  
Comparative Information Series (2004)

- Výročné správy o činnosti daňovej správy:  
[http://drsr.sk/wps/portal!/ut/p/kcxml/04\\_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vM0Y\\_QjzKLN4g3Cgz0CAJJgiO-pEYYkCOJ0Lc0wlJ3CMQWb2vR35uqn6Qvrd-gH5BbmhoRLmjIgdDEQij/delta/base64xml/L3dJdyEvd0ZNQUFzQUMvNEIVRS82XzBfMIFRSTE!](http://drsr.sk/wps/portal!/ut/p/kcxml/04_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vM0Y_QjzKLN4g3Cgz0CAJJgiO-pEYYkCOJ0Lc0wlJ3CMQWb2vR35uqn6Qvrd-gH5BbmhoRLmjIgdDEQij/delta/base64xml/L3dJdyEvd0ZNQUFzQUMvNEIVRS82XzBfMIFRSTE!)

- Výročné správy o činnosti colnej správy:  
[http://www.colnasprava.sk/wps/PA\\_1\\_0\\_9D/OpenFile/Vyrocnaspravaocinnosticolnejspravyzarok2009.pdf?docID=AZARZewoucaxqdR6iUFv2k1wF2](http://www.colnasprava.sk/wps/PA_1_0_9D/OpenFile/Vyrocnaspravaocinnosticolnejspravyzarok2009.pdf?docID=AZARZewoucaxqdR6iUFv2k1wF2)

4

**Contact – email**

*anna.romanova@student.upjs.sk*