

Karin Prievozníková**NIEKTORÉ ASPEKTY HISTORICKÉHO VÝVOJA
NEPRIAMÝCH DANÍ S AKCENTOM NA DAŇ
Z PRIDANEJ HODNOTY NA SLOVENSKU**

Každý daňový systém pozostáva z mnohých druhov daní, ktoré aj keď vo svojom súhrne majú vytvárať harmonický a účelne zladený celok, predsa sa svojou povahou a podstatou navzájom odlišujú. Pri ich podrobnejšom skúmaní však môžeme konštatovať, že niektoré z nich majú spoločné znaky, plnia niektoré spoločné funkcie na základe ktorých ich môžeme roztriediť do rovnorodých daňových skupín. Pri triedení daní¹ vychádzame z rôznych klasifikačných kritérií. Jedným z takýchto kritérií je členenie daní podľa spôsobu zdaňovania na *dane priame* a *dane nepriame*.

Historický vývoj nepriamych daní

Na úvod je potrebné poznamenať, že nepriame dane sú historicky mladším druhom daní než dane priame. Prevládajúcou formou nepriamej dane sa z pohľadu historického vývoja stala daň z obratu ako predchodkyňa dnešnej dane z pridanej hodnoty.

V tejto súvislosti je nutné poukázať na niektoré historické aspekty, ktoré poznamenali charakter a predznamovali vývoj nepriameho zdaňovania na Slovensku. Československá republika, ktorá vznikla v roku 1918 v oblasti daňového práva prevzala tak rakúsky, ako aj uhorský daňový systém. Tento právny dualizmus nemal však veľký význam, pretože obidva daňové systémy sa veľmi neodlišovali. Rakúsky daňový systém platil pre české krajiny a uhorský pre Slovensko.

Systém nepriameho zdanenia v Československej republike v rokoch 1918 až 1945 bol oproti priamemu zdaneniu podstatne členitejší, komplikovanejší, a jeho

¹ J. Girášek, *Daňovoprávne vzťahy v Československu. Obzor*, Bratislava 1981, s. 49.

právna úprava bola roztriešená vo viacerých právnych predpisoch. K nepriamym daniam v tomto období patrili²:

1. Daň z obratu

V našich podmienkach sa táto daň zaviedla už v roku 1919 a patrila medzi najvýznamnejšie dane v skupine nepriamych daní. Daňou z obratu sa postihoval obrat vo všetkých štádiách (u výrobcu, vo veľkoobchode i maloobchode), takže sa niekoľkokrát zahrnula do maloobchodnej ceny tovaru. Daň sa vyberala aj z predaja tovaru medzi súkromnými osobami a podliehali jej tiež výkony a služby všetkého druhu, napríklad opravy, dopravné výkony, výkony v odbore slobodných povolání, atď.) Dani podliehala tiež vlastná spotreba, ako aj tovar dovážaný z cudziny. Bola konštruovaná ako tzv. reťazová daň, ktorá postihovala každý obrat toho istého tovaru a to počnúc výrobcom a končiac spotrebiteľom. Daň sa vypočítala zo skutočne vykonaných tržieb.

2. Prepychová daň

Táto daň sa zaviedla spolu s daňou z obratu, no iba ako jednorazová daň, ktorá postihovala predaj predmetov a výkony uvedené v osobitnom zozname prepychových predmetov a výkonov vydávanom vládou. Z prepychových predmetov dovážaných z cudziny sa daň vyberala v colnom konaní ako súčasť colnej pohľadávky.

3. Daň z cukru

Túto daň bol povinný platiť každý príjemca, ktorý získal akýmkoľvek spôsobom nezdanený cukor. Predmetom dane bol cukor, ktorý sa získal z surovín alebo zo zvyškov predchádzajúcej výroby cukru, ak sa uskutočňovala s určitým daňovým oslobodením. Daňovníkom bol podnikateľ cukrovaru. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na 100 kg čistej váhy vyrobeného cukru odstupňovanou podľa druhu (kvality) cukru.

4. Daň z liehu

Dani podliehal všetok lieh vyrobený na území ČSR, prípadne dovezený z colnej cudziny, ako aj zmesi s prísadou alkoholu alebo vyrobené z alkoholu. Daňovníkom pri produkčnom liehu bol podnikateľ liehovaru, pri konzumnom liehu ten, kto dostal lieh na voľné použitie. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na jeden hektolitrový stupeň alkoholu.

² *Ibidem*, s. 59.

5. Daň z minerálnych olejov

Tejto dani podliehali všetky minerálne oleje vyrobené v tuzemsku alebo dovezené z colnej cudziny. Daň bol povinný platiť podnikateľ rafinérie spravidla po vyskladnení olejov. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na každých 100 kg čistej váhy a odstupňovaná podľa hutnosti oleja.

6. Všeobecná nápojová daň

Predmetom zdanenia bolo víno, mušty a iné šťavy z hrozna a ovocia, medovina, sladké vína a iné nápoje podobné vínu atď. Daň sa platila pevnou sumou za jeden liter nápoja podľa jednotlivých druhov nápoja.

7. Daň z piva

Táto daň bola pôvodne zaradená do všeobecnej nápojovej dane. Od roku 1930 však bola upravená ako samostatná daň osobitným zákonom. Zdaneniu podliehalo pivo vyrobené v tuzemsku alebo dovezené z colnej cudziny. Zdaňovalo sa trojakou sadzbou určenou na jeden liter piva podľa toho, či šlo o pivo výčapné, ležiak alebo špeciálne pivo. Daň platil výrobca piva pred jeho predajom alebo akýmkoľvek odbytom z pivovaru, prípadne dovozca piva pri dovoze.

8. Daň z limonád, minerálnych a sódoých vôd

Aj táto daň bola pôvodne zaradená do všeobecnej nápojovej dane, od roku 1937 však tvorila samostatnú nepriamu daň. Daň sa vyberala pevnou sumou za jeden liter podľa druhu nápoja.

9. Daň zo šumivého vína

Táto nepriama daň sa pokladala za dávku zo šumivého vína. Predmetom zdanenia boli šumivé vína všetkých druhov, najmä vyrobené kvasením vo fľašiach alebo impregnovaním kyselinou uhličitou. Daň platil dovozca z colnej cudziny, výrobca pri predaji alebo akomkoľvek inom odbyte a každý, kto získal šumivé víno, ktoré nebolo z akéhokoľvek dôvodu zdanené. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na jednu fľašu podľa obsahu a ceny vína.

10. Daň z mäsa

Daň sa vyberala z porážky dobytky, ktorého mäso bolo určené na konzumáciu spotrebiteľmi, okrem zveriny, ako aj mäsa z dovozu alebo živnostenského predaja,

prípadne z odbytu nezdaneného mäsa. Pri porážkach platil daň ten, kto dal porážku vykonať, pri dovoze dovozca a pri živnostenskom predaji predávajúci alebo dopravca mäsa. Daň sa platila pevnou sumou buď podľa váhy, ak ju bolo možné zistiť vierohodným spôsobom alebo podľa kusov dobytká.

11. Daň zo zapalovadiel

Predmetom zdanenia boli zápalky akéhokoľvek druhu, zapalovacie sviečky a zapalovače. Daň bol povinný platiť výrobca, prípadne dovozca a to pevnou sumou určenou podľa druhu a množstva balenia.

12. Daň z uhlia

Predmetom zdanenia bolo uhlie vyťažené v tuzemsku alebo dovezené z cudziny. Daň bol povinný platiť podnikateľ ťažobného revíru určeným percentom z ceny stanovenej na mieste ťažby. Z dovážaného uhlia z cudziny sa vyberala náhradná daň v sume, ktorú určil minister financií.

13. Daň z vodnej sily

Predmetom zdanenia bola vodná sila použitá na pohon a jej množstvo sa meralo na hriadeli poháňacieho zariadenia. Daň platil ten, kto vodnú silu užíval a to pevnou sumou za jednu konskú silu a jednu hodinu.

14. Daň z elektrických zdrojov žiarenia

Táto daň bola zavedená až v roku 1933 a predmetom zdanenia boli elektrické svetelné zariadenia okrem röntgenových a usmerňovacích lúčov. Výška dane sa určovala podľa menovitého príkonu vo wattoch a bola odstupňovaná podľa druhu žiaroviek.

15. Potravná daň na čiare

Táto daň sa pôvodne vyberala vo veľkých mestách na hranici (na čiare) ich obvodu. V roku 1920 prešla do kompetencie štátnej finančnej správy a vyberala sa iba v Prahe, Brne a Bratislave. Predmetom zdanenia boli potraviny určené na konzumáciu spotrebiteľmi alebo zvieratami. Daň sa vyberala podľa sadzobníka, ktorý tvoril prílohu zákona a podliehal jej každý kto prekročil čiaru obvodu, v ktorom sa daň vyberala.

16. Daň z droždia

Táto daň sa začala vyberať až v roku 1932. Jej predmetom bolo droždie vyrobené v tuzemsku alebo dovezené z cudziny. Daň platil výrobca (dovozca), a to pevnou sumou za jeden kilogram čistej váhy droždia.

17. Daň z prípravkov na kyprenie cesta

Táto daň bola zavedená v roku 1936 ako doplňujúca spotrebná daň k dani z droždia. Predmetom zdanenia boli prípravky na kyprenie alebo kysnutie cesta a postihovali sa pevnou sumou určenou na stanovenú jednotku podľa druhu prípravku.

18. Daň z kyseliny octovej

Daň bola zavedená až v roku 1936 a predmetom zdanenia bola kyselina octová vyrobená z nezdaneného liehu, chemická kyselina octová vyrobená suchou destiláciou z dreva chemickou cestou, ako aj kyselina vyrobená z iných látok obsahujúcich lieh. Daň platil výrobca pevnou sumou určenou na stanovenú jednotku.

19. Daň z umelých jedlých tukov

Aj táto daň bola zavedená v roku 1936 a predmetom zdanenia boli umelé tuky (jedlé oleje, výrobky podobné prírodnému maslu a tuku) a to či už rastlinné alebo živočíšne. Daň platil výrobca pevnou sumou za jeden kilogram čistej váhy podľa druhu umelého jedlého tuku.

V rokoch 1945 až 1952 došlo v oblasti daňového práva a hlavne na úseku nepriameho zdanenia k podstatným a výrazným zmenám. Niektoré nepriame dane boli úplne zrušené (napr. daň z vodnej sily, daň z minerálnych a sódových vôd, potravná daň na čiare a pod.) a ostatné druhy nepriamych daní sa nanovo upravili, ba dokonca od základu zmenili. Zásadná prestavba nepriamych daní sa uskutočnila po februári 1948. Prvým januárom 1949 sa zaviedla *všeobecná daň* a to zákonom č. 283/1948 Sb. o všeobecnej dani, ktorá sa po novelizácii zákona roku 1949 nazývala *všeobecná nákupná daň*.

Všeobecná nákupná daň bola v podstate nepriamou daňou, no nepriamou daňou nového typu. Zahŕňala a tým aj nahradzovala všetky doterajšie nepriame dane vrátane dane z obratu a cenových vyrovnávacích čiastok³, prepychovej dane, atď. a napokon sa do nej včlenili aj štátne finančné monopoly.

³ Cenové vyrovnávacie čiastky sa zaviedli roku 1947 a prostredníctvom nich sa odčerpávala určitá časť podnikových ziskov v prospech všeobecného cenového vyrovnávacieho fondu, z ktorého sa uhradzovali rozdiely vzniknuté znížením cien niektorých druhov tovarov širokej spotreby. Ich vyberanie bolo spojené s vyberaním dane z obratu.

Zavedením všeobecnej nákupnej dane sa systém nepriameho zdanenia podstatne zjednodušil a obohatil o nové funkcie. Všeobecná nákupná daň sa totiž stala hlavným nástrojom odčerpávania peňažnej akumulácie vytváranej v priemyselných a obchodných podnikoch, a to tak štátnych, družstevných, ako aj súkromných. Táto daň bola vybudovaná na týchto zásadách:

- podliehal jej všetok tovar, ktorý bol uvedený v daňovom sadzobníku,
- postihovala konečný (finálny) výrobok a to iba v jednom štádiu, vyberanie daní sa sústredilo do sféry obchodu,
- daňovník si daň sám vypočítal a v určenej lehote odviezol do rozpočtu (spravidla raz za mesiac),
- tovar dovážaný z cudziny sa podroboval rovnakému daňovému režimu ako tovar tuzemskej výroby,
- vývoz tovaru dani nepodliehal.
- Sadzby dane boli uvedené v sadzobníku, ktorý sa členil na štyri oddiely:
- oddiel A platil pre pravidelné vyberanie dane; predmetom zdanenia bol spotrebiteľský nákup tovaru a výkonov, ktoré boli uvedené v tomto oddiele sadzobníka,
- oddiel B platil pre paušálne vyberanie dane od súkromných a družstevných výrobných podnikov a podnikov poskytujúcich služby,
- oddiel C platil pre paušálne vyberanie dane od poľnohospodárov,
- oddiel D platil pre vyberanie dane od prepravcov, špeditérov, ako aj osôb poskytujúcich uskladňovanie vecí za odplatu.

Všeobecná nákupná daň ako forma nepriameho zdanenia bola vždy úzko spätá so spotrebiteľským nákupom tovaru a s poskytovaním služieb. Tvorila zložku ceny tovaru alebo služby platenej spotrebiteľom, a preto nositeľom tejto dane boli vždy spotrebiteľ.

S účinnosťou od 1. januára 1953 bola však namiesto všeobecnej nákupnej dane opäť zavedená daň z obratu a to na základe zákona č. 73 /1952 Sb. o dani z obratu. Daň z obratu bola vybudovaná na úplne odlišných zásadách ako všeobecná nákupná daň a zameraná na sféru výroby. Z tohto dôvodu sa pokladala za daň iba čo do formy, jej ekonomický obsah sa stotožňoval so ziskom a bola vybudovaná na týchto hlavných zásadách⁴:

- bola časťou akumulácie výrobných podnikov, obsiahnutej v cene tovaru, ktorá sa odvádzala do štátneho rozpočtu v presne určenej výške a vo vopred určených lehotách,
- odvádzali ju iba štátne hospodárske organizácie, ľudové družstvá vrátane jednotných roľníckych družstiev, podniky družstevných organizácií, podniky politických strán a dobrovoľných spoločenských organizácií, pokiaľ mali svoj účet alebo príjmový podúčet v Štátnej banke československej,

⁴ *Ibidem*, s. 89.

- z tovaru dovázaného podnikmi zahraničného obchodu sa nevyberala, pretože tieto podniky boli svojimi výsledkami priamo zapojené na štátny rozpočet,
- podliehal jej obrat z predaja tovaru vlastnej výroby, nakupovaných poľnohospodárskych výrobkov a obrat z predaja výrobkov súkromného sektora, pokiaľ s ním obchodovali socialistické organizácie,
- z nakupovaných poľnohospodárskych výrobkov ju odvádzali poľnohospodárske nákupné organizácie pri predaji týchto výrobkov,
- z toho istého tovaru sa daň mohla vybrať iba raz,
- zásadne sa nerátalo so zdanením výrobných prostriedkov,
- úprava tejto dane bola spätá s cenníkmi štátnych veľkoobchodných a maloobchodných cien (výška dane sa určovala prevažne rozdielom medzi štátnou veľkoobchodnou cenou a štátnou maloobchodnou cenou zníženou o obchodné rozpätie; technika výpočtu a vyberania dane závisela od osobitných podmienok jednotlivých hospodárskych odvetví),
- vyberala sa a odvádzala sa z obratu tovaru za určité obdobie (za jeden mesiac),
- daňovník bol povinný si ju sám vypočítať a uhradiť, každý mesiac podal daňové hlásenie a po skončení roka ročné vyúčtovanie,
- nevyberala sa z tovaru vyvázaného do cudziny.

Dani z obratu podliehal *obrat z predaja tovaru vlastnej výroby* alebo *vlastného nákupu*. Podmienkou vzniku zdaniteľného obratu bol teda predaj tovaru, ktorým sa určila objektívna daňová povinnosť viazaná na odplatný prevod vlastníckeho práva k tovaru. Z uvedeného teda vyplýva, že dani z obratu nepodliehalo užívanie ani požičovanie. V obidvoch prípadoch totiž nedochádzalo k prevodu vlastníckeho práva.

Pod pojmom *tovar vlastnej výroby* sa rozumel tovar získaný vlastnou prvovýrobou alebo ťažbou, tovar, ktorý vznikol v priebehu výrobného procesu, ako aj taký tovar, ktorý podnik získal zušľachtením, úpravou a pod. Za tovar vlastnej výroby sa nepokladali výkony spojené napr. s rezaním, strihaním, balením, alebo inou obchodnou manipuláciou s tovarom.

Za *tovar vlastnej výroby* sa však v konečnom dôsledku pokladali aj zvyšky, ktoré vznikli pri spracovaní tovaru (napr. textilu, dreva atď.). V bežnej praxi podnikov dochádzalo aj k zhotovovaniu nových výrobkov použitím podstatnej časti starších materiálov. Aj v takomto prípade šlo o tovar vlastnej výroby, pretože vykonanou úpravou, obnovením sa spravidla zlepšili úžitkové vlastnosti nového výrobku.

Dani z obratu podliehala aj *náhrada škody*, ktorá sa poskytovala socialistickým organizáciám z titulu straty tovaru, poškodenia, odcudzenia, vady tovaru, zničenia a pod. Pri náhrade škody vznikla daňová povinnosť dňom, keď sa nárok na náhradu škody uplatnil. Dani z obratu v konečnom dôsledku podliehali aj *dary* bez ohľadu na to, či sa jednalo o tovar vlastnej výroby, alebo vlastného

nákupu. Nebolo rozhodujúce ani to, komu sa tovar daroval, organizácii alebo súkromnej osobe, ani za akých okolností bol darovaný.

Pre vznik *daňovej povinnosti* bol rozhodujúci deň vystavenia faktúry alebo iného dokladu o predaji. Pre určenie *výšky dane* z obratu boli rozhodujúce predajné ceny platné v deň uskutočnenia predaja. Na výpočet dane z obratu boli určené *daňové sadzby* trojakého druhu:

- pevná,
- percentuálna,
- rozdielová.

V jednotlivých prípadoch sa daň vypočítala na základe sadzobníka dane z obratu. Sadzobník upravoval aj spôsob nákupu tovaru, a to za ceny bez dane, za ceny bez dane len na výrobnú spotrebu, a ceny s daňou. Údaje „bez dane“ a „s daňou“ boli záväzné tak pre odberateľa ako aj pre dodávateľa. Údaj „bez dane len na výrobnú spotrebu“ zaväzoval iba odberateľov, pretože dodávateľ nevedel a v jednotlivých prípadoch ani nemohol dobre posúdiť na aké použitie budú výrobky určené. Obsah pojmu výrobná spotreba pre účely dane z obratu bol určený priamo v sadzobníku a v podstate znamenal použitie zakúpeného výrobku na ďalšie spracovanie, prípadne kompletizovanie.

Predmetom zdanenia daňou z obratu bolo aj *vykonávanie opráv*. Opravami sa rozumeli také činnosti organizácií, ktoré sa nekončili novými hmotnými výrobkami. Všeobecné zásady platné pre zdaňovanie opráv boli uvedené v sadzobníku dane z obratu.

Je potrebné spomenúť, že v jednotlivých etapách vývoja sa menili názory na miesto a úlohu dane z obratu v našej spoločnosti. Až do roku 1966 sa všeobecne uznávali prednosti rozdielovej dane. Neskôr sa stala predmetom kritiky z dôvodu spôsobenia rozdielneho daňového zaťaženia jednotlivých druhov a skupín výrobov. Vzhľadom na tieto skutočnosti sa od roku 1966 nastúpila cesta postupného prechodu na sadzbovú daň z obratu a na zjednocovanie daňového výnosu⁵. Cieľom zjednocovania dane z obratu nebolo zaviesť iba jednu paušálnu sadzbu, ale iba odstrániť neodôvodnené rozdiely v daňovom zaťažení výrobov.

K najvýraznejším spoločensko-ekonomickým zmenám v našej novodobej spoločnosti došlo po roku 1989. Bo to výrazný medzník aj pre oblasť práva, pre jeho aplikačnú a realizačnú časť. V oblasti nepriamych daní prvým krokom bolo prijatie zákona č. 107/1990 Zb., ktorým sa menil a dopĺňal zákon č. 73/1952 Zb. o dani z obratu, ktorým nastúpil nový trend, postupného a nakoniec úplného zrušenia dane z obratu. Následne s účinnosťou od 1. januára 1991 došlo k zruše-

⁵ Roku 1966 bol vydaný sadzobník dane z obratu, ktorý obsahoval asi osemtisíc daňových sadzieb. Roku 1967 sa z daňových sadzieb urobil priemer a zlúčením položiek ich bolo už iba okolo tritisíc. Proces zjednocovania prebiehal aj v ďalších rokoch. Napríklad vydaním sadzobníka v roku 1968 počet sadzobníka klesol na tisíc, roku 1969 na sedemsto a pod.

niu rozdielovej dane z obratu a k zjednoteniu kladných sadzieb na štyri základné 0%, 12%, 22% a 32%. Tieto boli v máji 1991 znížené na 0%, 11%, 20% a 29%. V rámci prebiehajúcich príprav na daňovú reformu pokračovalo aj prispôsobovanie právneho prostredia na úseku nepriamych daní. Bol schválený zákon č. 530/1991 Zb. o dovoznej dani, ktorá dopĺňala daň z obratu a jej účelom bolo zabrániť únikom zo zdanenia najmä fyzickým osobám uskutočňujúcim zahranično-obchodnú činnosť pri dovoze tovaru v rámci tejto činnosti. Zároveň v tomto období už intenzívne pokračovali práce na vytvorení novej daňovej sústavy. Na prvé miesto medzi nepriamymi daňami sa mala dostať *daň z pridanej hodnoty*, ktorá mala nahradiť daň z obratu, ako aj dovoznú daň. Základným prvkom daňovej sústavy v už samostatnej Slovenskej republike sa k 1. januáru 1993 ako výsledok prvej fázy daňovej reformy mala teda stať daň z pridanej hodnoty ako nepriama daň univerzálneho alebo všeobecného typu.

Prijatie zákona č. 222/1992 Zb. o dani z pridanej hodnoty v konečnom dôsledku znamenalo, a to spolu s prijatím zákona o spotrebných daniach, zásadný obrat v celkovej koncepcii fiskálnej politiky štátu, ktorý znamenal potvrdenie presunu časti daňového zaťaženia do sféry nepriamych daní. Treba pritom zdôrazniť, že v tomto prípade išlo o celosvetový trend odľahčenia zdanenia podnikateľských subjektov s cieľom stimulovať rozvoj podnikania⁶.

Medzi hlavné výhody dane z pridanej hodnoty patrí jej *neutralita*. Znamená to, že zdanenie je rovnaké bez ohľadu na to, či v danom prípade ide o štátny podnik, družstvo, obchodnú spoločnosť, súkromného podnikateľa. Zdanenie je rovnaké aj v prípade, že ide o výrobné prostriedky i spotrebné predmety, zdaňuje sa tuzemský tovar, služby, ako aj dovoz tovaru, k zdaneniu dochádza vo výrobe, ako aj vo sfére obchodu.

Ďalšou výhodou dane z pridanej hodnoty je jej *transparentnosť*⁷. Transparentnosť sa rovnako prejavuje tak vo vzťahu k spotrebiteľom, ako i platiteľom dane. U konečných spotrebiteľov je daňové zaťaženie v zásade u každého z nich rovnaké. Daňový mechanizmus vylučuje tzv. nabaľovanie dane, t.j. uplatňovanie dane z dane. Daň je „čistá“ čiže platiteľ dane vždy odvádza iba tú časť dane, ktorá pripadá na jeho pridanú hodnotu. Počet stupňov, ktorými tovar prechádza pritom vôbec nie je dôležitý.

Systém dane z pridanej hodnoty bráni do značnej miery daňovým únikom a núti k daňovej disciplíne. Daň z pridanej hodnoty je tiež spoľahlivý a výnosný fiskálny nástroj. Je to dané veľkou šírkou daňového základu a vysokou efektívnosťou tejto dane. Samozrejme, načrtnutá konštrukcia dane z pridanej hodnoty má aj svoje nevýhody. Medzi ne patrí pomerne značná zložitosť jej praktického uplatňovania najmä v počiatočnom období po jej zavedení, kým sa s ňou dosta-

⁶ J. Králik, D. Jakubovič, *Finančné právo*, Bratislava 2004, s. 507.

⁷ V. Babčák, *Slovenské daňové právo*, Bratislava 2012, s. 159.

točne oboznámi štátna správa ako aj podnikateľská sféra. Ďalšou značnou nevýhodou tejto dane sú značné náklady súvisiace s jej realizáciou, a to tak vo sfére personálnej, ako aj materiálnej.

Daň z pridanej hodnoty je rovnako ako ostatné nepriame dane prirážkou k cene dodávky, z formálneho hľadiska ide o štátom iniciovanú prirážku k cene, ktorá už predávajúcemu (výrobcovi, dovozcovi alebo obchodníkovi) garantuje jeho reprodukciu. Mechanizmus dane z pridanej hodnoty zabezpečuje, aby platiteľ dane odviezol daň iba z tej časti hodnoty výrobku, ktorú on sám pridal resp. vytvoril. Je potrebné si uvedomiť, že zákon o dani z pridanej hodnoty vo svojich premenách stále zohľadňoval aj stupeň transformácie ekonomiky Slovenskej republiky a vyjadroval základné zámery hospodárskej politiky na najbližšie obdobia.

Prvého januára 1996 nadobudol účinnosť zákon č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v ktorého zákonných ustanoveniach bolo možné vidieť značnú snahu o postupné zblížovanie nášho daňového zákonodarstva so zákonodarstvom Európskej únie. Môžeme konštatovať, že v procese transformácie sa v podstate zachovali princípy zdaňovania touto daňou obsiahnuté v zákone č. 222/1992 Zb. o dani z pridanej hodnoty. Cieľom predkladateľa bolo nielen zdokonaľiť pomerne zložitý mechanizmus dane z pridanej hodnoty, ale urobiť ho aj zrozumiteľnejším pre široký okruh subjektov.

Právna úprava vychádzala z toho, že predmetom úpravy v tomto zákone je daň z pridanej hodnoty, ktorej podlieha zdaniteľné plnenie v tuzemsku a tovar pri dovoze, tzn., že zdaňovaniu touto daňou podliehali všetky podnikateľské činnosti, pokiaľ sa uskutočňovali na našom území. Dani z pridanej hodnoty podliehal takisto aj akýkoľvek dovezený tovar, bez ohľadu na to, či bol tento dovoz uskutočnený v rámci podnikateľských aktivít podnikateľskými subjektmi, alebo či ho uskutočnili subjekty, ktoré neboli podnikateľmi (napr. občianske združenia, rozpočtové organizácie alebo príspevkové organizácie a pod.). Služby, prevod a využitie práv zo zahraničia dani nepodliehali.

Ťažiskovým pojmom v zákone bol pojem zdaniteľné plnenie. Od vymedzenia tohto pojmu sa odvíjal aj celkový mechanizmus zdaňovania. Zdaniteľným plnením sa na účely tohto zákona rozumelo najmä:

- dodanie tovaru, pri ktorom dochádzalo k zmene vlastníckeho práva k tovaru alebo k prevodu správy tovaru,
- dodanie stavby,
- prevod alebo prechod nehnuteľnosti, pri ktorom dochádzalo k zmene vlastníckeho práva k nehnuteľnosti alebo k prevodu správy nehnuteľnosti, s výnimkou pozemkov,
- poskytovanie služieb,
- prevod alebo využitie práv z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva, poskytovanie práva využitia veci alebo majetkovo využiteľnej hodnoty,

ako aj poskytovanie technických alebo iných hospodársky využiteľných znalostí.

Zároveň podmienkou bolo, aby išlo o plnenie:

- uskutočňované v rámci podnikania alebo v rámci činnosti, ktorá súvisí s podnikaním,
- uskutočňované právnickou osobou alebo fyzickou osobou v rámci činnosti vykonávanej podľa osobitného predpisu napr. o znalcoch a tlmočníkoch, o súdnych exekútoroch a exekútorskej činnosti, o notároch a notárskej činnosti, o konkurze a vyrovnaní, s výnimkou plnení uskutočňovaných na základe pracovnoprávneho alebo obdobného pracovného vzťahu,
- uskutočňované platiteľom dane v rámci likvidácie a speňažovanie majetku platiteľa v konkurznom konaní,
- Správy štátnych hmotných rezerv Slovenskej republiky uskutočňované pri vytváraní štátnych hmotných rezerv a pri hospodárení s nimi,
- Štátneho fondu trhovej regulácie Slovenskej republiky v poľnohospodárstve uskutočňované pri nákupe a predaji poľnohospodárskych a potravinárskych výrobkov a službách spracovania, skladovania a dopravy spojených s nákupom a predajom poľnohospodárskych a potravinárskych výrobkov,
- za odplatu poskytované Slovenskou televíziou a Slovenským rozhlasom.
- Zákon o dani z pridanej hodnoty č. 289/1995 Z. z. rozlišoval:
- osoby, ktoré boli povinné platiť daň (v tuzemsku to boli v zásade osoby, v prospech ktorých sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a pri dovoze tovaru osobu, ktorým sa má prepustiť tovar do navrhovaného colného režimu, pokiaľ nebolo ustanovené inak) a
- osoby, ktoré podliehajú dani (boli to fyzické a právnické osoby, ktoré uskutočňovali zdaniteľné plnenie).

Za určitých zákonom predvídaných okolností sa osoba podliehajúca dani stala platiteľom dane. Platiteľom dane sa určitá fyzická alebo právnická osoba stala registráciou a to buď na základe splnenia v zákone stanovených podmienok alebo dobrovoľne.

Povinná registrácia sa týkala:

- osôb, ktorých obrat za najbližšie najviac tri predchádzajúce po sebe idúce kalendárne mesiace dosiahol sumu 750 000,- Sk. Tieto osoby boli povinné predložiť žiadosť o registráciu najneskôr do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahli určený obrat. Platiteľmi dane sa stali od prvého dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahli uvedenú výšku obratu. Z toho teda vyplýva, že konkrétna osoba mohla dosiahnuť obrat aj skôr ako za tri mesiace.
- osôb, ktorých obrat síce nedosiahol sumu 750 000,- Sk, išlo však o samostatné osoby vykonávajúce zdaniteľné plnenia spoločne na základe zmluvy o združení alebo inej podobnej zmluvy, pričom celkový obrat všetkých tých-

to osôb dosiahol sumu 750 000,- Sk. Pre registráciu bol teda rozhodujúci celkový obrat všetkých účastníkov zmluvy. Všetci účastníci boli povinní predložiť žiadosť o registráciu jednotlivo najneskôr do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahli určený obrat.

- osôb, ktoré nadobudli majetok podľa osobitného predpisu (zákona č. 92/1991 Zb. o podmienkach prevodu majetku štátu na iné osoby v znení neskorších predpisov). V prípade týchto osôb bolo potrebné podať žiadosť o registráciu ku dňu nadobudnutia majetku. Plateľmi dane sa stali odo dňa nadobudnutia majetku.

Dobrovoľná registrácia sa týkala osôb podliehajúcich dani, ktorých obrat za stanovené obdobie nepresiahol sumu 750 000,- Sk. Tieto osoby mohli požiadať o registráciu kedykoľvek, pričom plateľmi dane sa stali odo dňa účinnosti uvedeného osvedčenia o registrácii, pokiaľ daňový úrad uznal oprávnenosť žiadosti o registráciu. Zámerom bolo, aby aj malí podnikatelia mohli využívať výhody mechanizmu tejto dane.

Pokiaľ šlo o možnosť zrušenia registrácie, platilo, že pláťelia mohli o zrušenie požiadať najskôr po uplynutí 1 roka odo dňa, keď sa stali plateľmi. Podmienkou však bolo, že ich obrat nedosiahol za najbližšie predchádzajúce tri po sebe idúce mesiace sumu 750 000,- Sk a zároveň za najbližších dvanásť po sebe nasledujúcich mesiacov sumu 3 mil. Sk. V prípade, že sa jednalo o pláťeľa dane – účastníka zmluvy o združení, tento mohol požiadať o zrušenie registrácie jednotlivo len vtedy, keď došlo k zrušeniu tejto zmluvy, v ostatných prípadoch len spoločne.

Predmetom dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 289/1995 Z. z. bolo:

- odplatné zdaniteľné plnenia vrátane odplaty v naturáliách,
- bezodplatné zdaniteľné plnenia,
- zdaniteľné plnenia uskutočnené na osobnú spotrebu pláťeľa.

Predmetom dane však podľa normatívnej právnej úpravy neboli bezodplatne poskytnuté propagačné a reklamné predmety pláťeľa, ktorých hodnota nepresiahla zákonom stanovenú sumu 300,- Sk za jeden kus a ktoré boli označené obchodným menom pláťeľa, ani kontrolné vzorky odobraté na kontrolné účely podľa osobitného predpisu.

Za účelom zistenia daňovej povinnosti bolo potrebné poznať aj miesto zdaniteľného plnenia. Bolo to najčastejšie miesto, kde sa tovar nachádzal alebo kde sa poskytovala služba. Pri službách a pri prevode a využití práv bolo takýmto miestom sídlo alebo stála prevádzkareň toho, kto službu poskytol, prípadne jeho bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiaval.

Základom dane bola spravidla cena alebo iná odplata za zdaniteľné plnenie, ktorá neobsahovala daň. Zákon o dani z pridanej hodnoty č. 289/1995 Z. z. však ustanovoval celý rad špecifických spôsobov, ktoré predstavovali výnimku z uvedenej zásady. Vo všeobecnosti bolo možné povedať, že:

- základom dane bola cena vrátane dane, a to pri zdaniteľnom plnení uskutočnenom s úhradou v hotovosti, ktorú platiteľ evidoval podľa osobitného predpisu, uskutočnenom v prospech osoby, ktorá nebola platiteľom, ako aj pri preprave osôb;
- základom dane bola aj obvyklá cena bez dane, ak cena zdaniteľného plnenia nebola dohodnutá alebo určená osobitným prepisom;
- základom dane mohla byť aj vecne regulovaná cena stanovená podľa osobitných predpisov – bolo to tak napr. pri dodaní tepelnej energie u výrobcu alebo dodávateľa;
- základom dane mohla byť aj obstarávacia cena bez dane alebo vlastné náklady – používala sa najmä pri tovare, ktorý sa pevne zabudovával ako súčasť stavby alebo nehnuteľnosti;
- základom dane bola aj vydražená cena. Vydražená cena sa považovala za cenu vrátane dane;
- základom dane bol aj rozdiel medzi pôvodnou cenou a cenou po znížení alebo zvýšená, ak platiteľ znížil alebo zvýšil cenu zdaniteľného plnenia pri oprave základu dane formou daňového dobropisu alebo daňového ťarchopisu;
- základom dane boli aj celkové sumy jednotlivých splátok bez dane dohodnuté v zmluve o kúpe prenajatej veci;
- základom dane pri predaji použitého tovaru v nezmenenom stave bol rozdiel medzi cenou predaja a cenou nákupu.

Čo sa týka sadzby dane najskôr v uvedenej právnej úprave bola základná sadzba dane vo výške 23%, ktorá sa vzťahovala na všetky zdaniteľné plnenia okrem tých, pri ktorých zákon výslovne určil použitie zníženej sadzby dane. Znížená sadzba dane bola 10% a uplatňovala sa v týchto prípadoch:

- pri tovaroch a službách uvedených v prílohe č. 1, ktorá bola súčasťou zákona o dani z pridanej hodnoty č. 289/1995 Z. z.,
- pri prevode, prechode alebo prenájme nehnuteľnosti alebo jej časti,
- pri prenájme alebo požičiavaní osobných automobilov, pri ktorých nebolo možno uplatniť nárok na odpočet dane,
- pri kúpe osobného automobilu na základe zmluvy o prenájatej veci.

V neskoršom období sa zaviedla lineárna sadzba dane, ktorá bola stanovená vo výške 19 %.

Na záver

V druhej polovici 20. storočia dochádza k výraznému rozvoju medzinárodného obchodu, a s tým súvisiacemu pohybu kapitálu, služieb, tovaru a zrazu aj k stretu rôznych daňových systémov. Aj napriek tomu, že otázka daní a daňovej

politiky je považovaná za prejav národnej suverenity každého štátu, v dôsledku efektívneho fungovania spoločného trhu sa myšlienka harmonizácie daňových systémov a hlavne v oblasti nepriamych daní javí ako stále aktuálnejšia. Tomuto trendu a hlavne vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie boli prispôsobené aj ďalšie výraznejšie zmeny v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktorými sa však v tomto príspevku nebudeme bližšie zaoberať.

Bibliografia

Babčák V., *Slovenské daňové právo*, Bratislava 2012.
Girášek J., *Daňovoprávne vzťahy v Československu*, Bratislava 1981.
Králik J., Jakubovič D., *Finančné právo*, Bratislava 2004.

HISTORYCZNE ASPEKTY ROZWOJU PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ NA SŁOWACJI

Streszczenie

W artykule wskazano historyczne aspekty rozwoju podatku od wartości dodanej na Słowacji. Celem opracowania była analiza przemian podatku obrotowego jako najważniejszego podatku konsumpcyjnego na terytorium Słowacji aż do obecnych regulacji prawnych dotyczących podatku od wartości dodanej.

Słowa kluczowe: podatek od sprzedaży, podatek od wartości dodanej

THE HISTORICAL ASPECTS OF DEVELOPMENT OF VALUE ADDED TAX IN SLOVAKIA

Summary

The author tried to point at the historical aspects of development of value added tax in Slovakia. Her aim was to analyze the formation and subsequent changes of turnover tax as the most important consumption-based tax. The historical development was accomplished by the present legal regulation of value added tax.

Keywords: turnover tax, value added tax