



EURÓPSKA  
KOMISIA

V Bruseli 15. 11. 2023  
C(2023) 7654 final

ANNEX

## PRÍLOHA

k

vykonávaciemu nariadeniu Komisie (EÚ) .../...

*o účtovaní nevybranej DPH z dôvodu daňových podvodov v oblasti DPH a platobnej neschopnosti (nezrovnalosť medzi teoretickými príjmami z DPH a skutočnými príjmami z DPH) v národných účtoch na účely uplatňovania nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/516 o harmonizácii hrubého národného dôchodku v trhových cenách*

## PRÍLOHA

Hodnota nevybranej DPH [z dôvodu podvodu bez tichého súhlasu kupujúceho („bez spoluúčasti“) a prípadne z dôvodu platobnej neschopnosti] sa vypočíta pomocou týchto dvoch premenných:

1. Výška teoretických príjmov z DPH;
2. Rozdiel medzi teoretickými príjmami z DPH a skutočne vybranými príjmami z DPH.

### *Výpočet teoretických príjmov z DPH*

Teoretické príjmy z DPH sú sumy DPH, ktoré by boli inkasované, keby všetci daňovníci DPH uhradili zákonom požadovanú sumu.

Teoretická DPH nie je konceptom ani agregátom ESA 2010. Teoretickú DPH je možné odhadnúť v ad hoc výpočtovom modeli, ktorý oddeľuje neodpočítateľnú DPH implicitne zahrnutú na strane výdavkov účtov (t. j. zahrnutá, ale nevykázaná vo výdavkoch ocenených v kúpnych cenách).

Prvým krokom pri výpočte teoretických príjmov z DPH je predovšetkým harmonizácia základu DPH so súčasnou legislatívou: inými slovami ide o identifikáciu všetkých transakcií, na ktoré sa vzťahuje neodpočítateľná DPH. Na tento výpočet sa využívajú čo najpodrobnejšie dostupné údaje národných účtov. Základ DPH sa vypočíta s ohľadom na všetky platné zákony a predpisy týkajúce sa DPH.

Druhým krokom je uplatnenie primeranej sadzby DPH pri každej transakcii, ktorá tvorí základ DPH podľa definície uvedenej v predchádzajúcom odseku. Uplatňovať sa musia sadzby DPH, ktoré boli platné počas roka, za ktorý sa vypočítal základ DPH (s náležitým prihliadnutím na prípadné zmeny, ku ktorým dôjde počas roka). Teoretické príjmy z DPH sa vypočítajú s ohľadom na všetky platné zákony a predpisy týkajúce sa DPH.

Identifikácia všetkých transakcií v hospodárstve, kde by sa mala účtovať neodpočítateľná DPH, si vyžaduje veľmi podrobnú analýzu výdavkov (konečná spotreba, medzispotreba, tvorba hrubého fixného kapitálu) s cieľom oddeliť transakcie, ktoré sú zdaniteľné a pri ktorých si kupujúci nemôžu odpočítať DPH (čo zase závisí od kombinácie faktorov, ako je inštitucionálne odvetvie, ekonomická činnosť a veľkosť). Pri výpočte teoretickej DPH by sa mali zohľadniť tieto kategórie transakcií (pre časť, na ktorú sa vzťahuje neodpočítateľná DPH):

- výdavky domácností na konečnú spotrebu (domáci koncept, t. j. výdavky na domácom území);
- medzispotreba odvetvia S.13 (po uplatnení pomernej neodpočítateľnosti pre odvetvie);
- medzispotreba odvetvia S.15 (po uplatnení pomernej neodpočítateľnosti pre odvetvie);
- medzispotreba odvetví S.11, S.12 a S.14 (po uplatnení pomernej neodpočítateľnosti pre jednotlivé činnosti);
- naturálne sociálne transfery zakúpené odvetvím S.13;
- naturálne sociálne transfery zakúpené odvetvím S.15;
- tvorba hrubého fixného kapitálu odvetvia S.13 (po uplatnení pomernej neodpočítateľnosti pre odvetvie);

- tvorba hrubého fixného kapitálu odvetvia S.15 (po uplatnení pomernej neodpočítateľnosti pre odvetvie);
- tvorba hrubého fixného kapitálu odvetví S.11, S.12 a S.14 (po uplatnení pomernej neodpočítateľnosti pre jednotlivé činnosti); a
- nadobudnutie mínus úbytok cenností.

Pri niektorých typoch transakcií je potrebné uplatniť pomernú neodpočítateľnosť, aby sa zohľadnila skutočnosť, že neodpočítateľnej DPH podliehajú len časti príslušných výdavkov daného inštitucionálneho odvetvia alebo činnosti. V týchto prípadoch sa musí uplatniť takáto pomerná neodpočítateľnosť na základe podielu produkcie oslobodenej od dane na celkovej produkcii daného odvetvia/činnosti.

Okrem toho by sa výdavky na niektoré výrobky, na ktoré sa vzťahujú vnútroštátne obmedzenia práva na odpočet DPH na vstupe (napr. služobné vozidlá a súvisiace výdavky, „náklady na reprezentáciu“ atď.), mali posudzovať všeobecne, a to bez ohľadu na pomernú neodpočítateľnosť za činnosti alebo odvetvia (podľa potreby).

Model by mal v čo najväčšej možnej miere zohľadňovať niektoré ďalšie osobitosti, ako napríklad:

- existenciu osobitných úprav DPH pre malé podniky pod určitou hranicou registrácie;
- existenciu iných osobitných úprav DPH: poľnohospodári s paušálnou sadzbou, úprava zdaňovania prirážky pre cestovné kancelárie atď.;
- správne vylúčenie spotreby tovaru vyrobeného na vlastný účet;
- správne vylúčenie nákupov oslobodených od dane v bezcolných predajniach;
- zahrnutie transakcií, ktoré nie sú súčasťou účtu tovarov a služieb, ale môžu podliehať neodpočítateľnej DPH, napr. nákup stavebných pozemkov.

Odhad dane v každej z uvedených transakcií predstavujúci základ DPH sa vykonáva uplatnením príslušnej sadzby DPH: napr. ak sa transakcia ocení na 150 v kúpnej cene a ohodnotí sa na 20 %, implicitná DPH za ňou by sa odhadovala ako  $150/1,2 \times 0,2 = 25$ ).

Tento výpočet môže byť potrebné doladiť, ak je predmetná transakcia predmetom podvodu v oblasti DPH so spoluúčasťou zákazníka, keďže v národných účtoch by kúpna cena v transakciách, ktoré sú predmetom takéhoto podvodu, nemala zahŕňať takto uniknutú DPH. Preto, ak je v tomto prípade známe, že hodnota tovaru/služby, ktoré sú predmetom podvodu v oblasti DPH so spoluúčasťou zahrnutého v kúpnej cene, je 30 (a je známe, že príslušná uniknutá DPH nie je zahrnutá v celkovej hodnote 150), výška DPH obsiahnutá v kúpnej cene by sa vypočítala takto:  $(150-30)/1,2 \times 0,2 = 20$ . Čistá hodnota „pravidelných“ transakcií a transakcií podliehajúcich podvodom v oblasti DPH bez spoluúčasti, pri ktorých bola DPH zachytená v kúpnej cene, by bola 100, príslušná DPH zahrnutá v kúpnej cene by bola 20, hodnota transakcií podliehajúcich podvodom v oblasti DPH so spoluúčasťou by bola 30 a DPH so spoluúčasťou zahrnutá v kúpnej cene – 0. Uniknutá DPH so spoluúčasťou by predstavovala  $30 \times 0,2 = 6$ . Konečná hodnota teoretickej DPH by bola  $20 + 6 = 26$ .

Vzhľadom na úroveň podrobnosti potrebnú na výpočet teoretickej DPH by mal tento výpočet vychádzať z najpodrobnejších dostupných údajov národných účtov podľa jednotlivých produktov. Vhodným rámcom pre takýto výpočet sú tabuľky dodávok a použitia (SUT). Ani najpodrobnejšie údaje SUT však neposkytnú rozčlenenie, ktoré by v plnej miere zodpovedalo podrobnostiam o zdaňovaní DPH jednotlivých výrobkov, činností alebo odvetví. Preto je v konečnom dôsledku potrebné preskúmať doplňujúce informácie z iných zdrojov, aby sa presne zohľadnili platné právne predpisy v oblasti DPH. Tieto zdroje zahŕňajú podrobné

fiškálne a/alebo administratívne záznamy alebo štatistické zisťovania. V určitých prípadoch treba na stanovenie potrebných rozdelení použiť jednorazové štúdie, rôzne modely váženia, odborné odhady alebo odborné predpoklady.

#### *Výpočet rozdielu medzi teoretickými príjmami z DPH a skutočne vybranými príjmami z DPH a jeho analýza*

Rozdiel medzi teoretickými príjmami z DPH (vypočítanými s ohľadom na všetky platné zákony a predpisy) a skutočne vybranými príjmami z DPH tvoria tieto dve zložky:

1. úniky DPH so spoluúčasťou kupujúceho (kupujúci nezaplatí DPH predávajúcemu); to znamená, že DPH nebola fakturovaná;
2. úniky DPH bez spoluúčasti kupujúceho (kupujúci zaplatí DPH predávajúcemu, ale predávajúci ju neuhradí daňovým úradom, vrátane prípadov platobnej neschopnosti predávajúceho); to znamená, že DPH bola fakturovaná, a preto by sa tu mali zohľadniť aj prípady podvodov v oblasti DPH založených na chýbajúcom obchodnom subjekte).

V dôsledku toho hodnotu nevybranej DPH (z dôvodu podvodu „bez spoluúčasti“ a prípadne z dôvodu platobnej neschopnosti) dostaneme odpočítaním uniknutej DPH „so spoluúčasťou“ od rozdielu medzi teoretickými príjmami z DPH a skutočnými príjmami z DPH.

Nevybraná DPH = teoretické príjmy z DPH *mínus* skutočné príjmy z DPH *mínus* chýbajúce výnosy (z dôvodu daňového podvodu „so spoluúčasťou“)

Skutočné príjmy z DPH sú sumy skutočne inkasované daňovými úradmi za obdobie, na ktoré sa vzťahuje výpočet teoretických príjmov z DPH. Skutočné príjmy z DPH sa zaznamenávajú ako dane D.211, ako je stanovené v odsekoch 4.27 – 4.28 účtovných pravidiel ESA 2010. Tieto zaznamenané dane D.211 majú byť založené na aktuálnom princípe účtovníctva v súlade s odsekom 4.26 ESA 2010. Skutočné príjmy z DPH možno odvodiť zo súm doložených výmermi a priznaniami upravených o koeficient odrážajúci vymerané a priznané sumy, ktoré nikdy neboli inkasované (možnosť 1a), z výmerov a priznaní s použitím kapitálového transferu (D.995) pre sumy, ktoré nikdy neboli inkasované (možnosť 1b) alebo z časovo rozlíšených príjmových dokladov (možnosť 2).

Môžu nastať prípady, keď platná legislatíva umožňuje daňovým úradom uskutočniť zrušenia pohľadávok DPH v prípadoch platobnej neschopnosti. V takýchto prípadoch by sa sumy nevybranej DPH z dôvodu platobnej neschopnosti zahrnuli do D.211, ak je D.211 odvodená z výmerov a priznaní s kapitálovým transferom D.995 odrážajúcim zrušenia (možnosť 1b) a nezahrnuli by sa do D.211 v prípade, že sa použijú časovo rozlíšené hotovostné prostriedky alebo sa použijú výmery a priznania s koeficientom na D.211 (možnosť 1a a možnosť 2).

Hodnotu uniknutej DPH „so spoluúčasťou“ možno obvykle vypočítať s prihliadnutím na činnosti, v súvislosti s ktorými sa vykonala úprava z dôvodu nedeklarovanej práce.

Pomocou tejto metódy, t. j. uplatnením úpravy za nedeklarovanú prácu vykonanú pre produkciu odvetví ekonomickej činnosti a vynásobením zodpovedajúcich objemov nepriznaných tržieb príslušnými sadzbami DPH, je možné odhadnúť výšku „chýbajúcich“ príjmov z DPH, ktoré neboli uhradené daňovým úradom z dôvodu daňového podvodu v oblasti DPH „so spoluúčasťou“.

Napríklad: ak sa následne po úprave z dôvodu nedeklarovanej práce zvýši odhad spotreby určitého produktu bez DPH v domácnosti o 15 % a ak sadzba DPH platná pre nákupy tohto produktu je 20 %, suma dlžná daňovým úradom sa vypočíta takto:

Chýbajúce príjmy z DPH z dôvodu daňového podvodu „so spoluúčasťou“ = hodnota predaja produktu pred úpravou x 15 % x 20 %.

Ďalšie možné prístupy k rozlišovaniu medzi podvodmi v oblasti DPH so spoluúčasťou a bez spoluúčasti zahŕňajú napr. používanie fiškálnych údajov alebo odborných predpokladov o tom, ktoré činnosti sú zahrnuté v rôznych druhoch podvodov.

#### *Zaznamenávanie nevybranej DPH v národných účtoch*

Za predpokladu, že transakcie, ktoré nie sú oznámené daňovým orgánom, sa nevykazujú ani štatistickým úradom, a pokiaľ výška nevybranej DPH (z dôvodu daňového podvodu bez spoluúčasti a z dôvodu platobnej neschopnosti) nie je už implicitne zahrnutá v účtoch, mali by sa v prípade potreby vykonať tieto úpravy transakcií v národných účtoch s cieľom zohľadniť nevybranú DPH vypočítanú podľa uvedenej metódy (alebo rovnocennej metódy):

1. Na strane produkcie: výška nevybranej DPH má byť súčasťou pridanej hodnoty predávajúceho;
2. Na strane príjmov: výška nevybranej DPH má byť súčasťou prevádzkového prebytku predávajúceho;
3. Na strane výdavkov: výška nevybranej DPH má byť súčasťou kúpnej ceny tovaru alebo služby. Výška nevybranej DPH by preto mala byť zahrnutá v konečnej spotrebe domácností a do tvorby hrubého fixného kapitálu. V závislosti od zdrojov a metód použitých na odhad výdavkových kategórií sa príslušné sumy už môžu zahrnúť do východiskových údajov (napr. ak sa použije zisťovanie rodinných účtov) alebo by sa museli výslovne pridať (napr. ak sa použijú nepriame metódy, ako je metóda komoditného toku alebo kvantita x cena).

Únik DPH z dôvodu podvodu so spoluúčasťou sa nezaznamenáva v účtovníctve, pretože ju kupujúci neplatí. DPH, ktorú kupujúci zaplatil ale ktorá sa nevybrala z dôvodu podvodu bez spoluúčasti a/alebo z dôvodu platobnej neschopnosti, sa má zaznamenať v príslušných kategóriách uvedených v bodoch 1 až 3.