

Hodnotenie daňových prognóz

*Vysvetlenie rozdielov medzi rozpočtom a
skutočnosťou*

Jún 2013

Manuál

Úvod

Ministerstvo financií SR zvyčajne **tri krát za rok aktualizuje prognózy daňových¹ príjmov**. Najdôležitejšia je prognóza zo septembra, ktorá tvorí základ rozpočtu verejnej správy (RVS) predkladaného na schválenie Národnej rade SR². Rozpočtový proces sa však začína už vo februári prípravou prognózy pre účely východísk rozpočtu a pokračuje júnovou aktualizáciou pre účely návrhu RVS predkladaného vláde.

Každá **aktualizácia daňových prognóz je spojená s neistotou** ohľadne **makroekonomického vývoja, odhadu elasticity danej dane, odhadu skutočného výnosu v bežnom roku** (východiskový rok pre prognózy), prípadne odhadu **vplyvu prijatých legislatívnych zmien**. Dôsledkom tejto neistoty vznikajú rozdiely medzi rozpočtovanou a skutočnou výškou daňových príjmov, ako aj rozdiely medzi jednotlivými aktualizáciami prognóz. **S cieľom spätne vyhodnotiť prognózy a prispieť ku vyššej transparentnosti rozpočtového procesu** popisuje tento **manuál jednoduchý spôsob kvantifikácie príspevkov spomenutých faktorov k rozdielom v daňových prognózach**. Povinnosť vyhodnocovať daňové prognózy v jednotlivých členských štátoch vyplýva aj zo 6-packu³.

V prvej časti identifikujeme príslušné makroekonomické základne, ktoré slúžia na prognózu jednotlivých daňových a odvodových (ďalej len daňových) príjmov. V druhej časti uvádzame spôsob kvantifikácie príspevkov jednotlivých faktorov, ktoré majú vplyv na rozdiely medzi prognózami, prípadne voči (očakávanej) skutočnosti.

¹ Vrátane príjmov zo sociálneho a zdravotného poistenia

² Vzhľadom na turbulentný ekonomický vývoj sa v ostatných dvoch rokoch aktualizovali pred schválením rozpočtu verejnej správy daňové prognózy ešte aj výnimočne.

³ Článok 4, ods. 6 smernice Rady č. 2011/85/EÚ o požiadavkách na rozpočtové rámce členských štátov

1. Makroekonomické základne vybraných daní

Výber jednotlivých daní je spravidla úzko spojený s vývojom jednotlivých častí ekonomiky (napríklad trhu práce alebo spotrebiteľského správania domácností). Nasledujúca tabuľka uvádza ukazovatele, tzv. *makrozákladne*, používané na prognózovanie daňových príjmov.

Makroekonomické základne pre jednotlivé daňové príjmy

Dane, ktoré IFP prognózuje a ktoré podliehajú hodnoteniu	
Typ dane	Príslušná makrozákladňa
Dane z príjmov a kapitálového majetku	
Daň z príjmov fyzických osôb (DPFO)	
Zo závislej činnosti ⁴	Mzdová báza (objem miezd * počet zamestnaných)
Z podnikania	HDP, bežné ceny (b.c.)
Daň z príjmov právnických osôb (DPPO)	HDP, b.c.
Daň z príjmov vyberaná zrážkou ⁵	
Z vkladov	úroková báza (priemerná úroková miera z vkladov * objem vkladov)
Zo zvyšku (najviac licencie)	HDP, bežné ceny (b.c.)
Domáce dane na tovary a služby	
Daň z pridanej hodnoty	
Alternatíva 1	Konečná spotreba domácností, b.c.
Alternatíva 2 ⁶	Konečná spotreba domácností, b.c. + medzispotreba vlády b.c. + THFK vlády b.c.
Spotrebné dane (iné ako z minerálneho oleja)	Konečná spotreba domácností, s.c.
Spotrebná daň z minerálnych olejov	HDP, s.c.
Sociálna poisťovňa	Mzdová báza (objem miezd * počet zamestnaných)
Zdravotné poisťovne	Mzdová báza (objem miezd * počet zamestnaných)
Dane, nezaradené do hodnotenia	
Miestne dane	
Dane z medzinárodného obchodu a transakcií	
Ostatné dane	

Pri niektorých daniach je v národných účtoch možné identifikovať aj iné makrozákladne, ktoré sa viac približujú skutočnej daňovej základni konkrétnej dane v porovnaní s makrozákladňou, ktorá sa používa na prognózovanie. Obmedzenia sú však dané štruktúrou

⁴ Vývoj mzdovej bázy nie je jediným makroindikátorom definujúcim vývoj tejto dane. Výška nezdaniteľnej časti (NČZD), ktorá zabezpečuje progresivitu DPFO závisí buď od zmeny cenovej hladiny meranej u nízkopríjmových domácností resp. zmeny čistých disponibilných príjmov domácností. Vzájomný vzťah rastu miezd a rastu NČZD (v literatúre sa označuje ako „fiscal drag“ efekt) má preto priamy vplyv na elasticitu dane (resp. EDS). Uvedená skutočnosť predstavuje **makro vplyv, ktorý však nie je obsiahnutý v zmene mzdovej bázy a je nutné ho kvantifikovať ad hoc bez možnosti zautomatizovania jeho výpočtu**. V prípade hodnotenia skutočnosti a rozpočtu však uvedený faktor **nemá vplyv**, keďže pri zostavovaní rozpočtu je výška valorizácie NČZD na bežný rok známa.

⁵ V prípade zrážkovej dane časť výnosu závisí od vývoja úrokovej miery a objemu vkladov t.j. od tzv. úrokovej bázy (zrážková daň z úrokov) a časť od HDP. V uvedenom prípade sú definované dve makro základne, pričom ich vzájomný pomer v čase nie je stabilný.

⁶ Spotreba domácností tvorí najvýznamnejšiu časť makroekonomickej bázy pre prognózovanie DPH, pričom ide o štandardný ukazovateľ, ktorý je prognózovaný všetkými členmi Výboru pre makroekonomické prognózy (VpMP). DPH je však ovplyvnená aj inými zložkami ako napr. medzispotreba vlády a tvorba hrubých fixných investícií vlády, ktoré najmä v časoch fiškálnej konsolidácie môžu významnejšie ovplyvniť výber DPH. Tieto položky však nie sú prognózované členmi VpMP. Napriek tomu IFP pristúpil k tomu, že v rámci Výborov pre daňové prognózy ako aj v rámci hodnotenia daňových prognóz bude používať alternatívne dve makrozákladne.

makroekonomickej prognózy, z ktorej daňové prognózy vychádzajú. Výber makroagregátov posudzovaných Výborom pre makroekonomické prognózy (VpMP) je kompromisom medzi potrebami daňových prognóz a okruhom ukazovateľov štandardne predikovaných členmi VpMP. Preto pre daňovú prognózu používame ako daňovú bázu najlepšiu možnú aproximáciu spomedzi používaných makroagregátov z makroekonomickej prognózy posudzovanej VpMP.

Existujú **daňové príjmy, ktoré nepodliehajú hodnoteniu**, a ktoré zároveň často nemajú vhodnú makrozákladňu z prognózovaných makroukazovateľov. Ich prognózu pripravujú iné útvary MF SR alebo iné inštitúcie, pričom IFP korektnosť týchto prognóz sleduje len indikatívne. Medzi tieto príjmy patria:

- **Dane z medzinárodného obchodu a transakcií** (podiel na vybratých finančných prostriedkoch, dovozné clo, dovozná prirážka, ostatné colné príjmy).

Dovozné clo a prirážka, ani ostatné colné príjmy sa neprognozujú ani nerozpočítujú⁷ (minimálne z dôvodu, že sú nevýznamné a do určitej miery ide len o dobeh týchto nástrojov). V prípade podielu vybratých finančných prostriedkov sa číslo preberá z projekcií EÚ a odhadu Sekcie medzinárodných vzťahov. V tomto prípade výnos dane závisí od importu z tretích krajín (clo) a produkcie cukru (odvody).

- **Miestne dane** (daň z nehnuteľností, dane za špecifické služby, daň z motorových vozidiel).

U týchto daní nie je možné jednoznačne identifikovať makrozákladňu, ktorá je okrem iného determinovaná veľkým množstvom výnimiek. Napríklad v prípade nehnuteľností by potenciálna makrozákladňa mohla byť odvodená od rozlohy nehnuteľností (v metroch štvorcových), ktorá podlieha zdaneniu. No autonómne rozhodovanie veľkého počtu samospráv a mnohé výnimky ju prakticky znemožňujú odhadnúť. Rovnako je ťažké určiť akúkoľvek proxy (zástupnú) premennú, ktorá by umožnila opísať budúci vývoj makrozákladne (teda najreprezentatívnejšiu makro veličinu, ktorá na ňu vplyva).

- **Ostatné dane** (osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií, osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach, úhrada za služby verejnosti poskytované STV a SRO, daň z úhrad za dobývací priestor, daň za uskladňovanie plynov a kvapalín a iné dane).

V prípade úhrad a dane z uskladňovania plynov a kvapalín neexistuje jednoznačná proxy na odhadnutie vplyvu zmeny makra, a aj odhad príslušnej makrozákladne je problematický. Rovnakou logikou sa je možné riadiť aj v prípade osobitných odvodov, kde je však identifikácia makrozákladne jednoduchšia.

Z hľadiska hodnotenia daňových príjmov je preto vhodné odlišovať rozdiely pri daniach, ktoré IFP priamo neprognozuje a tie hodnotiť samostatne. Prognózovanie výnosu týchto daní pre účely tvorby RVS vykonáva IFP len **indikatívne**, preto rozdiel medzi ich prognózami (prípadne rozpočtom predloženým MF SR a dosiahnutou skutočnosťou) nemôže byť pripisovaný chybe prognózy IFP. Z uvedeného dôvodu zmenu prognózy v prípade týchto daní vnímame ako iné, procesmi na IFP neovplyvniteľné faktory. Budeme ich označovať ako ostatné faktory a uvádzať ich samostatne.

⁷ V rozpočte verejnej správy sa vždy rozpočítujú s nulovou hodnotou.

2. Príspevky k rozdielom medzi jednotlivými aktualizáciami prognóz a voči rozpočtu

Nasledujúca časť popisuje spôsob kvantifikácie faktorov vysvetľujúcich rozdiely medzi aktualizáciami daňových prognóz resp. rozdiely voči rozpočtu. Veľmi zjednodušene možno tieto rozdeliť do piatich kategórií:

- **Makro** - zahrnuje vplyv zmeny makroekonomického vývoja, prípadne zmeny jeho prognózy, na daňové príjmy. Obsahuje tiež vplyv makroprostredia na „staršie“ legislatívne zmeny už obsiahnuté v predošlej prognóze či rozpočte.
- **Level** - obsahuje najmä vplyv zmeny predpokladanej elasticity⁸ (vyjadrenej cez zmenu výšky EDS) a vplyv úpravy odhadu (alebo skutočnosti) výšky daňových príjmov vo východiskovom roku. Môže obsahovať aj vplyv aktualizácie odhadu „starej“ legislatívnej zmeny, ktorá už je obsiahnutá v predošlej prognóze, či rozpočte.
- **Legislatíva** - zahrnuje aktualizovaný odhad vplyvu novoprijatej legislatívy (bez novej legislatívy súvisiacej s ostatnými daňami, ktoré IFP neprognozuje) v porovnaní s predošlou prognózou alebo rozpočtom.
- **Jednorazové vplyvy** - ide o jednorazové efekty, ktoré nie je možné vopred odhadnúť (napr. zaplatenie jednorazovej zrážkovej dane z licenčných poplatkov, oddĺženie nemocníc v dlžnom poistnom, či technické problémy súvisiace so správou daní).
- **Ostatné** - ide o aktualizáciu tých daní, ktoré IFP neprognozuje, a ktoré sú výstupom iných inštitúcií alebo iných sekcií MF, vrátane s nimi súvisiacich novoprijatých legislatívnych zmien.

Pre detailnejšiu ilustráciu sumarizuje nižšie uvedená tabuľka všetky faktory vysvetľujúce zmeny medzi jednotlivými prognózami a ich vzájomnú závislosť.

Faktory vysvetľujúce rozdiely v daňových prognózach

A	Makro
A1	z toho vplyv makra na očistený výnos dane
A2	z toho vplyv makra na aktualizáciu legislatívy zahrnutej v predošlej prognóze /rozpočte
B	Level/EDS
B1	z toho vplyv levelu očisteného výnosu dane
B2	z toho aktualizácia levelu u legislatívy zahrnutej v predošlej prognóze /rozpočte
C	Legislatívam (novoprijatá, nezahrnutá v pôvodnej prognóze resp. rozpočte)
D	Jednorazové efekty
E	Ostatné faktory - zmena u daní neprognozovaných IFP (vrátane s nimi súvisiacej legislatívy)

Výpočet spomínaných príspevkov sa realizuje pomocou efektívnych daňových sadzieb (EDS, viac v BOXE č. 1 na nasledujúcej strane).

⁸ Vyjadruje vzťah medzi vývojom makroekonomickej základne a daňovým výnosom respektíve presnejšie reakciu zmeny daňových výnosov na zmenu v makrozákladni.

BOX č. 1: Efektívna daňová sadzba

Pod efektívnou daňovou sadzbou rozumieme podiel dane na príslušnej makrozákladni. Výšku efektívnej daňovej sadzby okrem elasticity dane (reakcie dane na zmenu makroprostredia) a štruktúry zdanenia (nastavenie daňových sadzieb, predmetu dane a pod.) ovplyvňuje úspešnosť výberu dane a prípadné zmeny správania sa daňových subjektov. Zmena správania sa môže prejavovať spôsobom vo forme optimalizácie dane, kedy dochádza k znižovaniu elasticity jednej dane na úkor druhej dane alebo vo forme daňových únikov, t.j. nepriznávania príjmov. Obidve zmeny správania majú negatívny vplyv na výšku daňových príjmov.

V prvom kroku sa vypočíta EDS ako podiel očisteného⁹ výnosu dane na príslušnej makroekonomickej základni pre obe hodnotené prognózy (t.j. v čase t a t-1).

I. Vplyv makroprostredia na rozdiel v prognózach daňových príjmov

Vplyv zmeny makroekonomického prostredia na nominálny výnos dane (VM) v jednotlivých rokoch prognózy sa určí ako súčin rozdielu medzi súčasným a predchádzajúcim odhadom makrozákladne ($M_{(t)} - M_{(t-1)}$) a pôvodne odhadovanej EDS $_{(t-1)}$.

$$VM = EDS_{(t-1)} * (M_{(t)} - M_{(t-1)})$$

Vyššie uvedený vzorec uvádza vplyv aktualizácie makroprognózy medzi dvoma daňovými prognózami (alebo medzi rozpočtom a skutočnosťou), kde $_{(t)}$ označuje aktualizované odhady a $_{(t-1)}$ odhady z predchádzajúcej prognózy.

Vzhľadom na to, že sa používa EDS očistená o legislatívne zmeny, do vplyvu makroprostredia je nevyhnutné **následne zahrnúť** aj tú časť, ktorá sa týka legislatívy (LS_{VM}), s ktorou predchádzajúca prognóza (prípadne rozpočet) počítala (LS – „stará legislatíva“). Zabezpečí to konzistentnosť hodnotenia, keďže zmena makroprostredia má vplyv aj na pôvodný odhad „starej legislatívy“. Aktualizáciu staršej legislatívy je možné vykonať dvoma spôsobmi:

A) zjednodušene prostredníctvom jednoduchej trojčlenky, ktorá zachytáva vplyv zmeny makroprostredia na pôvodný odhad legislatívy

B) prostredníctvom výstupov z mikrosimulačných modelov (MSM), ktoré vedia presnejšie zachytiť vplyv zmeny makroprostredia na konkrétnu legislatívnu úpravu, keďže vernejšie zachytávajú a opisujú štruktúru existujúceho daňového, odvodového, či dávkového systému a vychádzajú zo skutočnej distribúcie daňovníkov.

$$LS_{VM} = LS_{(pôvodný\ odhad)} * (M_{(t)} / M_{(t-1)}) \text{ resp. výstup MSM}$$

Konečný vplyv zmeny makra vypočítame ako súčet vplyvu zmeny makra vypočítaného z očistenej EDS a vplyvu zmeny makra na pôvodný odhad legislatívy:

$$VM = EDS_{(t-1)} * (M_{(t)} - M_{(t-1)}) + (LS_{(pôvodný\ odhad)} * (M_{(t)} / M_{(t-1)}))$$

⁹ Pod očisteným výnosom dane sa rozumie výnos dane (D) očistený o jednorazové efekty a o legislatívne zmeny.

II. Vplyv zmeny levelu/elasticít na rozdiel daňových príjmov

Pod vplyvom zmeny **levelu/elasticity** (VEDS) v jednotlivých rokoch prognózy sa rozumie úprava efektívnej daňovej sadzby (EDS), ktorá **vyplýva buď z aktualizácie skutočného plnenia dane v bežnom (aktuálnom) roku alebo zo zmeny elasticity dane**¹⁰. V uvedenom prípade dochádza k úprave pôvodného predpokladu EDS, čo predstavuje **chybu odhadu IFP** v porovnaní s predchádzajúcim odhadom.

Vplyv zmeny levelu/elasticity na výnos dane (VEDS) v jednotlivých rokoch prognózy sa určí ako súčin rozdielu medzi súčasným a predchádzajúcim odhadom efektívnej daňovej sadzby ($EDS_{(t)} - EDS_{(t-1)}$) a súčasného odhadu makrozákladne ($M_{(t)}$).

$$VEDS = M_{(t)} * (EDS_{(t)} - EDS_{(t-1)})$$

Vyššie uvedený vzorec uvádza vplyv aktualizácie efektívnych daňových sadzieb (EDS) medzi dvoma daňovými prognózami (resp. medzi rozpočtom a skutočnosťou), kde t označuje aktualizované odhady a $(t-1)$ odhady z predchádzajúcej prognózy.

Rovnako ako v prípade určenia vplyvu makra, aj v prípade vplyvu levelu vychádzame z očistených EDS. To znamená, že do vplyvu zmeny levelu/elasticít je nevyhnutné následne zahrnúť aj tú časť, ktorá sa týka legislatívy, s ktorou predchádzajúca prognóza (alebo rozpočet) počítala a pri ktorej došlo k prehodnoteniu pôvodnej elasticity (napríklad úprava predpokladu „úspešnosti výberu“ týkajúcej sa zvýšenia sadzieb dane).

$$LS_{VEDS} = LS_{(skutočný\ vplyv)} - LS_{(pôvodný\ odhad)} - LS_{VM}$$

Konečný vplyv zmeny levelu/elasticity vypočítame ako súčet vplyvu zmeny levelu/elasticity vypočítaného z očistenej EDS a vplyvu zmeny levelu/elasticity na pôvodný odhad legislatívy:

$$VEDS = M_{(t)} * (EDS_{(t)} - EDS_{(t-1)}) + (LS_{(skutočný\ vplyv)} - LS_{(pôvodný\ odhad)} - LS_{VM})$$

III. Vplyv zmeny legislatívy na rozdiel daňových príjmov

Pod zmenou legislatívy sa rozumie vplyv novej legislatívy (NL), ktorá sa stala účinnou po predošlej prognóze (či rozpočte) a nebola v nej zahrnutá. V prípade novej legislatívy sa uvádza skutočný vplyv („odhad skutočnosti“)¹¹ bez ohľadu na pôvodne odhadovanú výšku legislatívy v jednotlivých častiach bežného roka z dôvodu, že porovnávame skutočné plnenie a rozpočet, v ktorom daná legislatíva nebola zahrnutá. V legislatíve nie je zahrnutý vplyv legislatívy súvisiacej s ostatnými daňami, ktoré IFP neprognozuje a ktorá je obsiahnutá v rámci ostatných faktorov.

IV. Jednorazové efekty

V prípade **jednorazových efektov** hovoríme o vplyve neočakávaných **jednorazových skutočností** na výnos dane (napr. oddĺženie nemocníc, jednorazová platba dane vyberanej zrážkou z licenčného poplatku). Vplyv týchto opatrení je možné **jednoznačne identifikovať** na základe poskytnutých informácií od správcu dane resp. správcu výberu poistného.

¹⁰ Ku zmene elasticity sa môže pristúpiť z viacerých príčin, najčastejšie však vplyvom ekonomického cyklu (napríklad u DPPO vplyvom umorovania straty) alebo napríklad vplyvom zmien v úspešnosti výberu dane (napríklad u DPH a odvodov).

¹¹ IFP nepozná skutočný efekt

V. Ostatné faktory

Pod ostatnými faktormi rozumieme rozdiel vyplývajúci z odhadu daňových príjmov, ktoré nerozpočtuje IFP a ich skutočnosti.

VI. Kvantifikácia príspevkov medzi viacerými prognózami

Pri kvantifikácii príspevku jednotlivých faktorov medzi viac ako dvoma po sebe nasledujúcimi prognózami, (napríklad pri vyčíslení príspevku aktualizácie makra medzi skutočným a rozpočtovaným výnosom dane) **príspevky nie je možné u jednotlivých prognóz navzájom spočítavať**. Dôvodom je ich neaditívnosť spôsobená priebežnou revíziou skutočných dát aj prognóz makroekonomických veličín a daňového výnosu pri každej novej prognóze.

BOX: Ilustratívny príklad výpočtu príspevkov

Pre ilustráciu uvádzame konkrétny príklad na výpočet jednotlivých príspevkov k rozdielu vo výnose príjmov Sociálnej poisťovne (SP) medzi rozpočtom a skutočnosťou.

1. Pôvodný odhad v rozpočte na rok 2012 predpokladal plnenie aktuálnych príjmov SP na úrovni **4 553,46 mil. Eur**, čo pri vtedy odhadovanej mzdovej báze **21,50 mld. Eur** (t.j. odhad priemernej mzdy * 12 * odhad priemerného počtu zamestnaných) zodpovedalo efektívnej daňovej sadzbe na úrovni **21,18%** (4,55/21,50). Keďže sa v rozpočte neuvažovalo so žiadnymi novoprijatými legislatívnymi zmenami hovoríme v tomto prípade aj o očistenom výnose resp. očistenej EDS.
2. Skutočné aktuálne príjmy SP v roku 2012 dosiahli **4 848,75 mil. Eur**, z čoho 44, 23 mil. Eur tvoril jednorazový transfer úspor od vystúpených z II. piliera. Výnos poisťného bol v roku 2012 okrem jednorazového transferu, ovplyvnený aj legislatívou prijatou v priebehu roka, ktorej vplyv sa odhaduje na úrovni 146,36 mil. Eur a zároveň sa pozitívne na výnose dlžného prejavilo aj oddĺženie nemocníc vo výške 10,4 mil. Eur. Otvorenie II. piliera a prijatá legislatíva v priebehu roka 2012 predstavujú novú legislatívu nezahrnutú v rozpočte (190,59 mil. Eur) a oddĺženie nemocníc je jednorazovým efektom, ktoré je potrebné očistiť od skutočného výnosu. Očistený skutočný výnos príjmov SP v roku 2012 zodpovedal **4 647,76 mil. Eur** (4 848,75 - 44,23 - 146,36 - 10,4), čo pri skutočnej mzdovej báze **21,18 mld. Eur** zodpovedá očistenej daňovej sadzbe **21,94%**.
3. Vplyv zmeny makroprostredia určíme ako rozdiel súčin rozdielu medzi skutočným a pôvodným odhadom makrozákladne a pôvodne odhadovanej očistenej EDS.

$$VM = 21,18\% * (21,18 - 21,50) = -66,69 \text{ mil. Eur}$$

4. Vplyv zmeny levelu/EDS sa následne určí ako súčin rozdielu medzi súčasným a predchádzajúcim odhadom efektívnej daňovej sadzby a súčasného odhadu makrozákladne.

$$VEDS = 21,18 * (21,94\% - 21,18\%) = 160,98 \text{ mil. Eur}$$

5. K rozdielu medzi skutočnosťou a rozpočtom vo výške **295,28 mil. Eur** (4 848,75 - 4 553,46), prispeli jednotlivé faktory nasledovne:

Spolu	Makro	Level/EDS	Nová legislatíva	Jednorazové faktory
295,28	-66,69	160,98	190,59	10,40