

Hodnotenie daňových prognóz

*Vysvetlenie rozdielov medzi rozpočtom a
skutočnosťou*

Január 2015

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). Za účelom transparentného vyhodnocovania príspevkov k zmene daňových prognóz sa pre odhad jednotlivých daní využívajú najvhodnejšie makrozákładne za predpokladu, že sú predmetom hodnotenia Výboru pre makroekonomické prognózy.

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

Výber konkrétnej daňovej bázy u viacerých daňových príjmov s nejednoznačnou makrozákładňou (napr. dane za špecifické služby, úhrady za služby verejnosti Rozhlasu a televízie Slovenska a podobne) bol zvolený na základe najlepšej korelácie rastov týchto daní s rastom dostupných makrozákładní, ktoré sú predmetom VpMP. V niektorých prípadoch bol rozdiel v korelácií rastov dane a rôznych makrozákładní nevýznamný.

V prípade úzkej skupiny **daňových príjmov**, z dôvodu, že sú nevýznamné a do určitej miery ide len o dobeh týchto daní **nedochádza k ich rozpočtovaniu⁴ a teda ani k ich spätnému hodnoteniu**. Medzi tieto príjmy patria:

- **Dane z medzinárodného obchodu a transakcií** (dovozné clo, dovozná prirážka, ostatné colné príjmy).
- **Ostatné dane** (iné dane a majetkové dane do SR).

Nasledujúca tabuľka uvádza ukazovatele, tzv. *makrozákładne*, požívané na prognózovanie daňových príjmov.

⁴ V rozpočte verejnej správy sa vždy rozpočtujú s nulovou hodnotou.

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 ⁵	Mzdová báza (objem miezd * počet registrovaných zamestnaných)
Z podnikania	HDP, bežné ceny (b.c.)
Daň z príjmov právnických osôb (DPPO) ⁶	HDP - kompenzácie zamestnancov.
Daň z príjmov vyberaná zrážkou ⁷	
Z vkladov	úroková báza (priemerná úroková miera z vkladov * objem vkladov)
Zo zvyšku (najviac licencie)	HDP, stále ceny (s.c.)
Domáce dane na tovary a služby	
Daň z pridanej hodnoty	Konečná spotreba domácností, b.c. + medzispotreba vlády b.c. a THFK vlády b.c. (neplatci DPH)
Spotrebné dane (iné ako z minerálneho oleja)	Konečná spotreba domácností, s.c.
Spotrebná daň z minerálnych olejov	HDP, s.c.
Dane z medzinárodného obchodu a transakcií	
Podiel na vybraných finančných prostriedkoch	Import tovarov, b.c.
Miestne dane	
Daň z nehnuteľností	HDP (t-2), s.c.
Dane za špecifické služby	HDP, b.c.
Daň z motorových vozidiel ⁸	HDP, b.c.
Ostatné dane	
Osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií	objem vkladov (Q-1) ⁹ ,
Osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach	HDP - kompenzácie zamestnancov
Úhrada za služby poskytované RTS	HDP, b.c.
Daň z úhrad za dobývací priestor	HDP, b.c.
Daň z úhrad za uskladňovanie plynov a kvapalín	HDP, b.c.
Sociálna poisťovňa	Mzdová báza
Zdravotné poisťovne	Mzdová báza

⁵ Vývoj mzdovej bázy nie je jediným makroindikátorom definujúcim vývoj tejto dane. Výška nezdaniteľnej časti (NČZD), ktorá zabezpečuje progresivitu DPFO závisí od zmeny cenovej hladiny meranej u nízko príjmových 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.

⁶ Pri odhade dane z príjmu právnických osôb na aktuálny rok IFP prihliada aj na vývoj ziskovosti podnikov, ktorá predstavuje ďalšiu premennú bližšie vysvetľujúcu úspešnosť výberu dane v aktuálnom roku v porovnaní s bežnou makro bázou pre hodnotenie dane. Rozdiel v jej vývoji oproti bežnej makro báze predstavuje zmenu odhadu úspešnosti výberu dane (t.j. elasticitu dane). Rovnako sa postupuje aj pri odhade osobitného odvodu z podnikania v regulovaných odvetviach, kde sa však prihliada len na ziskovosť subjektov pôsobiacich v regulovaných odvetviach.

⁷ 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 makrozákladne, pričom ich vzájomný pomer v čase nie je stabilný.

⁸ Od roku 2015 príjmom štátneho rozpočtu.

⁹ Kvartálne posunutý (odvod z aktuálnom štvrtroku sa platí na základe základu dane z predchádzajúceho štvrtroka).

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 štyroch 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 elasticity¹⁰ (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 neprognozujú) 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).

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	Legislatíva (novoprijatá, nezahrnutá v pôvodnej prognóze resp. rozpočte)
D	Jednorazové efekty

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

¹⁰ 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 očisteného¹¹ 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:

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

¹¹ 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 vbežnom (aktuálnom) roku alebo zo zmeny elasticity dane**¹². 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“)¹³ 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 neprognózuje 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 kontrolnej činnosti na vyplácanie nadmerných

¹² 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).

¹³ IFP nepozná skutočný efekt.

odpočtov DPH). Vplyv týchto opatrení je možné **jednoznačne identifikovať** na základe poskytnutých informácií od správcu dane resp. správcu výberu poistného.

V. 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 poistného 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 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