



inštitút finančnej politiky


Ministerstvo financií SR / www.finance.gov.sk/ifp



Daňový report Slovenskej republiky 2018



Október 2018



Ekonomická analýza **50**

Abstrakt

Daňový report 2018 poskytuje analytický opis daňovo-odvodového systému na Slovensku a dáva ho do kontextu so susednými krajinami a EÚ. Cieľom daňového reportu je poskytnúť na jednom mieste transparentné a ucelené informácie o aktuálnom daňovom systéme a prispieť tak k odbornej diskusii na túto tému. Nadväzuje na Daňový report z roku 2015.

Prvá kapitola poskytuje prehľad vývoja daňových príjmov na Slovensku a porovnáva ich s daňovým zaťažením krajín V4 a priemerom v EÚ. Pozerá sa na zdaňovanie príjmov z pohľadu rôznych metodík a taktiež z pohľadu zaťaženia ekonomických faktorov, ako sú práca, spotreba a kapitál. V druhej kapitole je analyticky popísaný vývoj jednotlivých daní v rokoch 2005 až 2017. Druhá kapitola poskytuje aj stručný prehľad legislatívnych zmien, ktoré sa zaviedli po publikovaní prvého daňového reportu, a ktoré vplyvajú na výnosy jednotlivých daní. Tretia kapitola je zameraná na daňové medzery DPH, DPPO a spotrebnej dane z minerálneho oleja. Prináša prehľad o aktuálnych daňových výdavkoch. V prílohe je detailne popísaná legislatíva platná v roku 2018 k jednotlivým druhom daní.

Autori

Milan Výškrabka, Jana Antalicová

Podakovanie

Tento materiál by nevznikol bez pomoci a podpory ďalších ľudí. Preto chceme poďakovať Lucii Šrámkovej a Petrovi Harvanovi (obaja IFP) za cenné pripomienky a podporu. Na vzniku tohto materiálu sa podieľali aj Jaroslav Bukovina, Michaela Černěnko, Michal Havlát, Martina Motková, Jana Palkovičová, Dušan Paur, (všetci IFP) a Rastislav Gábik (FSSR), ktorým týmto taktiež ďakujeme.

Za akékoľvek chyby a nepresnosti zodpovedajú autori.

Upozornenie

Cieľom publikovania analýz Inštitútu finančnej politiky (IFP) je podnecovať a zlepšovať odbornú a verejnú diskusiu na aktuálne ekonomické témy. Citácie textu by sa preto mali odkazovať na IFP (a nie MF SR), ako autora týchto názorov.

Obsah

Úvod.....	5
1 Príjmy verejnej správy.....	6
1.1 Príjmy verejnej správy v metodike ESA 2010	6
1.2 Medzinárodné porovnanie daňovej kvóty.....	7
1.3 Daňové zaťaženie ekonomických faktorov.....	8
1.3.1 Zaťaženie práce	8
1.3.2 Zaťaženie spotreby.....	12
1.3.3 Zaťaženie kapitálu.....	12
1.4 Rozdelenie daňovo-odvodových príjmov na Slovensku	14
2 Sprievodca jednotlivými daňami.....	18
2.1 Daň z príjmu fyzických osôb zo závislej činnosti	18
2.2 Daň z príjmu fyzických osôb z podnikania	19
2.3 Sociálne a zdravotné odvody	20
2.4 Daň z príjmu právnických osôb.....	22
2.5 Osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach	24
2.6 Osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií.....	25
2.7 Daň z príjmu vyberaná zrážkou.....	26
2.8 Miestne dane	27
2.8.1 Daň z nehnuteľností.....	27
2.8.2 Dane za špecifické služby.....	29
2.9 Daň z pridanej hodnoty.....	30
2.10 Spotrebné dane.....	31
2.10.1 Spotrebná daň z minerálnych olejov.....	31
2.10.2 Spotrebná daň z tabakových výrobkov	33
2.10.3 Spotrebná daň z alkoholických nápojov	35
2.10.4 Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu.....	39
2.11 Daň z motorových vozidiel	42
2.12 Prehľad legislatívnych úprav v oblasti daní a odvodov	43
3 Daňové medzery a daňové výdavky	47
3.1 Medzera na dani z pridanej hodnoty.....	47
3.1.1 Sektorová medzera DPH	48
3.1.2 Medzinárodné porovnanie odhadu medzery	49
3.2 Medzera na spotrebnej dani z minerálnych olejov	49
3.3 Medzera na dani z príjmu právnických osôb.....	50

3.4	Daňové výdavky	52
	Záver	53

Úvod

„Základným cieľom fiškálnej politiky Slovenskej republiky je zabezpečenie efektívnych a dlhodobo udržateľných verejných financií, umožňujúcich trvalý rast kvality života“ uvádza Návrh rozpočtového plánu Ministerstva financií SR¹.

Dane sú základným nástrojom na dosiahnutie tohto cieľa, pretože sú rozhodujúcim zdrojom príjmov. Každý správca štátu potrebuje financovať základné funkcie a inštitúcie, ako napríklad bezpečnosť a justíciu. Zároveň chce financovať poskytovanie verejných statkov v súlade so spoločenskou dohodou a historickým dedičstvom, napríklad vzdelanie, zdravotníctvo a ďalšie. **Na to, aby verejné financie boli dlhodobo udržateľné, musia daňové výnosy dostatočne pokrývať verejné výdavky.**

Výška daňového zaťaženia a daňový mix sú dôležitou súčasťou prostredia, v ktorom spoločnosť realizuje svoje ciele. Slovensko viac zaťažuje prácu, v čom sa zásadne neodlišujeme od partnerov z V4 ani od ostatných krajín EÚ. **Celkové daňové zaťaženie v pomere k ekonomickej aktivite meranej hrubým domácim produktom je však na Slovensku nižšie ako v ostatných krajinách V4 a výrazne nižšie ako je priemerný stav v EÚ.** Súčasná ekonomická literatúra² sa zhoduje, že daňový systém, ktorý podporuje ekonomickú prosperitu a konkurencieschopnosť, obsahuje nízke sadzby a široké základy dane. Z pohľadu štruktúry daní je vhodné zdaníť najmä spotrebu a majetok. Medzinárodné inštitúcie Slovensku odporúčajú znižovať daňové a odvodové zaťaženie práce, najmä pre nízko-príjmových zamestnancov. Výpadok príjmov sa môže nahradiť zvýšením príjmov z menej škodlivých daní, ako sú daň z nehnuteľností, spotrebné dane na alkohol a environmentálne dane. Dlhodobou témou ostáva aj prechod na hodnotové zdanenie nehnuteľností, ktoré v súčasnosti na Slovensku generujú len zanedbateľný príjem v porovnaní s ostatnými štátmi EÚ.

Tento materiál voľne nadväzuje na prvé vydanie Daňového reportu Slovenskej republiky³. V prvej kapitole prináša analytický pohľad na daňový mix a daňové zaťaženie v dvoch rozmeroch:

- Ponúka pohľad na vývoj daňových príjmov na Slovensku v období rokov 2005 až 2017⁴.
- Porovnáva situáciu na Slovensku s ostatnými krajinami V4 a priemerným vývojom v EÚ-28 v roku 2016⁵.

V závere prvej kapitoly uvádza rozdelenie celkových daňových a odvodových príjmov medzi hlavné subjekty verejnej správy. Druhá kapitola podrobnejšie prezentuje vývoj vybraných daní medzi rokmi 2005 a 2017 a pridáva prehľad legislatívnych daňových opatrení, ktoré boli prijaté od zverejnenia prvého vydania Daňového reportu. Tretia kapitola prináša najaktuálnejší odhad výšky daňových medzier a tzv. daňových výdavkov. Príloha, zverejnená ako samostatný text, obsahuje aktuálne platný legislatívny rámec pre jednotlivé dane tak ako sú prezentované v druhej kapitole.

¹ Návrh rozpočtového plánu <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9307>

² Mirrlees, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., et al. (2011). Tax by design: The Mirrlees review. Oxford: Oxford University Press. Dostupné z: <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>

³ Daňový report SR 2015 <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>

⁴ V čase prípravy tohto materiálu neboli za rok 2017 finálne údaje za tieto daňové príjmy: DPPO, DPFO z podnikania, osobitný odvod z regulovaných odvetví, daň z motorových vozidiel. Posledné dostupné údaje sú z júna 2018.

⁵ V dobe prípravy tohto textu boli k dispozícii medzinárodné finálne štatistiky pre rok 2016.

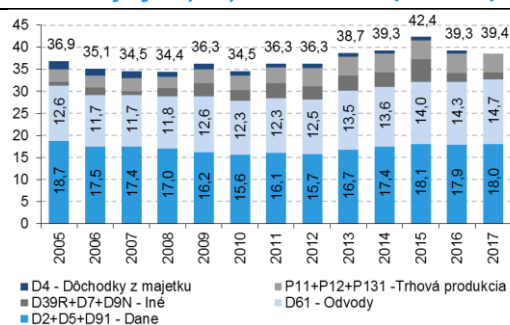
1 Príjmy verejnej správy

Príjmy z daní sú najdôležitejšou položkou príjmov verejnej správy. Práca je najdôležitejším ekonomickým faktorom pre daňové príjmy. Podiel daňových výnosov pochádzajúcich zo zdanenia práce na celkových daňových príjmoch verejnej správy sa však výrazne nelíši od podielu v ostatných krajinách V4, resp. EÚ. Naopak, v porovnaní s Európskou úniou vyberáme výrazne menej daní v pomere k HDP. Štátny rozpočet prerozdeľuje najväčší podiel daňových výnosov. Za ním nasleduje Sociálna poisťovňa, zdravotné poisťovne a obce.

1.1 Príjmy verejnej správy v metodike ESA 2010

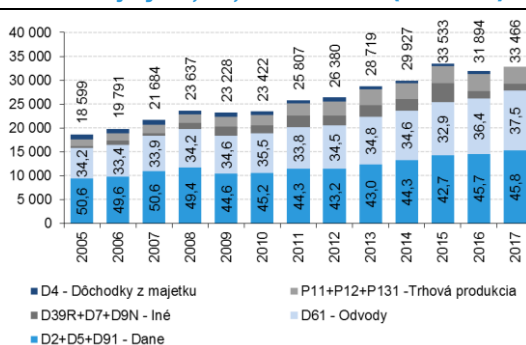
Hlavným zdrojom príjmov verejnej správy sú dane a odvody. Ich podiel na celkových príjmoch dlhodobo kolíše okolo 80 %. V roku 2017 zabezpečili spolu bezmála 28 miliárd eur všetkých príjmov verejnej správy. V nominálnom vyjadrení ako aj v pomere k hrubému domácejmu produktu ide o druhý najvyšší príjem verejnej správy (po roku 2015) od roku 2005 (graf 1 a 2).

Graf 1: Príjmy VS, SR, 2005 až 2017 (v % HDP)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Graf 2: Príjmy VS, SR, 2005 až 2017 (v mil. eur)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Napriek neustálemu nominálnemu rastu daňových a odvodových príjmov⁶, ich pomer k ekonomickej aktivite meranej hrubým domácim produktom kolíše. Od roku 2005 až do roku 2010 ich podiel na HDP klesal. Od roku 2011 stabilne rastie, pričom eurofondová horúčka v roku 2015 prispela k historickému maximu. **Rast daňových a odvodových príjmov však dlhodobo nedokáže držať krok s rastom HDP bez dodatočných legislatívnych opatrení navyšujúcich príjmy⁷.** Celkový vplyv legislatívy do roku 2010 bol zanedbateľný. Od roku 2011 bolo prijatých viacero opatrení, ktoré prispievali k rastu⁸ daňovej kvóty⁹.

Historicky, **odvody sú robustnejším zdrojom príjmu v porovnaní s danami** (graf 3). Rast odvodových príjmov je viac stabilný v porovnaní s rastom príjmov z daní. Slovenský trh práce je pomerne stabilný a aj v krízovom období pokles zamestnanosti nebol tak dramatický ako pokles iných daňových základní, napríklad spotreby domácností či zisku firiem. Naopak, dane z produkcie a importu až do roku 2012 daňovú kvótu znižovali. Za týmto poklesom bola najmä daň z pridanej hodnoty ako najväčší zástupca tejto daňovej skupiny. Vďaka viacerým opatreniam sa klesajúci podiel týchto daní podarilo stabilizovať a v roku 2017 sa ich podiel na HDP vrátil na úroveň z roku 2007. Napokon príspevok daní z príjmov a majetku, ako najmenšej

⁶ Medzi rokmi 2005 a 2017 jedine v krízovom roku 2009 nominálny objem príjmov z daní a odvodov zaznamenal medziročný pokles.

⁷ Viac v analýze „Tax revenues sensitivity to economic activity“, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11570>

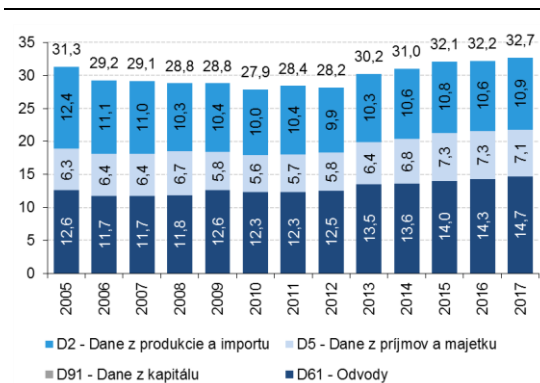
⁸ Pozri najmä graf 2 v „Tax revenues sensitivity to economic activity“, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11570>

⁹ Percentuálny podiel celkových daňových príjmov VS vrátane sociálnych a zdravotných odvodov na HDP.

zložky daňovej kvóty, sa taktiež po slabších krízových rokoch dostal na najvyššie hodnoty od roku 2005.

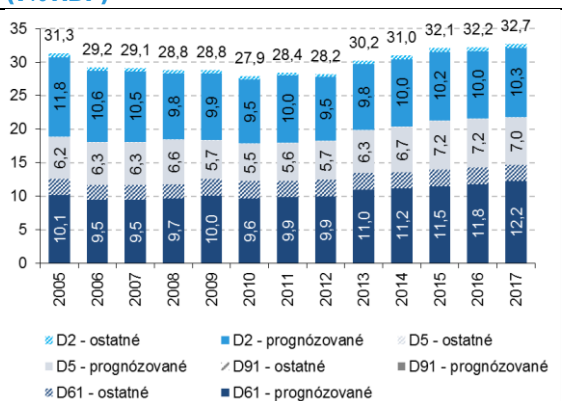
Pre účely tvorby rozpočtu verejnej správy Inštitút finančnej politiky pripravuje prognózy daňových a odvodových príjmov. Podiel prognózovaných príjmov je približne 90 % celkových daňovo-odvodových príjmov podľa metodiky ESA2010 (graf 4). V prípade odvodov (položka D.61) IFP prognózuje viac ako 80 % všetkých odvodových príjmov. Najväčší rozdiel medzi prognózovanými a neprognózovanými príjmami tvorí sociálny systém ozbrojených zložiek a štátom platené poistné. V prípade daní z produkcie a importu (položka D.2) je podiel prognózovaných daní 95 % a v prípade daní z príjmov a majetku (D.5) je tento podiel dokonca až takmer 99 %. Rozdiel pri daniach tvoria najmä poplatky za znečistenie, príjmy z hazardu, a iné administratívne poplatky.

Graf 3: Daňové a odvodové príjmy VS, SR, 2005 až 2017 (v % HDP)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Graf 4: Daňové a odvodové príjmy VS – prognózované vs. ostatné, SR, 2005 až 2017 (v % HDP)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

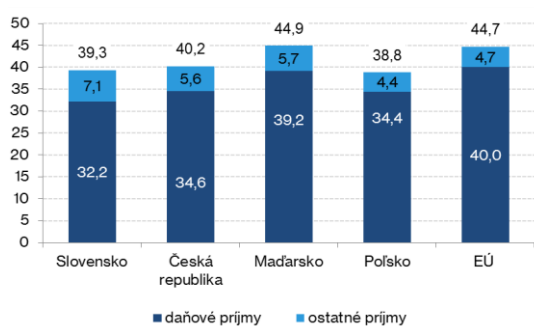
1.2 Medzinárodné porovnanie daňovej kvóty

Spomedzi krajín V4 boli celkové príjmy verejnej správy na Slovensku v roku 2016 druhé najnižšie. V pomere daňových a odvodových príjmov k HDP máme pomerne výrazný odstup za krajinami V4 aj za priemerom v EÚ¹⁰ (graf 5). Naopak, podiel ostatných príjmov na HDP máme najvyšší.

Daňový mix je na Slovensku dosť odlišný od priemernej kompozície v rámci EÚ (graf 6). Zatiaľ čo v EÚ je daňové zaťaženie rovnomerne rozložené medzi odvody, dane z príjmov a majetku a dane z produkcie a importu, na Slovensku výrazne dominujú odvody. **Podobne ako na Slovensku, aj v susedných krajinách odvody predstavujú dominantnú časť daňových a odvodových príjmov verejnej správy.** Podiel výnosu daní z príjmov a majetku na HDP je podobný naprieč regiónom V4. Na rozdiel od ostatných krajín, Maďarsko vyberá výrazne viac z daní z produkcie a kapitálu.

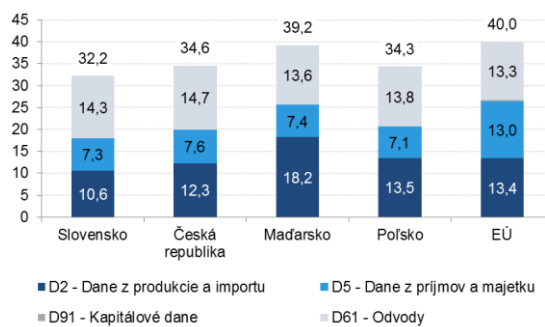
¹⁰ Daňová kvóta je jedným z najpoužívanejších agregovaných indikátorov daňového zaťaženia, jej porovnanie naprieč krajinami je potrebné interpretovať opatrne. Viac v Daňovom reporte 2015, Box 2.

Graf 5: Príjmy VS, V4 a EÚ, 2016 (v % HDP)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Graf 6: Daňovo – odvodové zaťaženie, V4 a EÚ, 2016 (v % HDP)



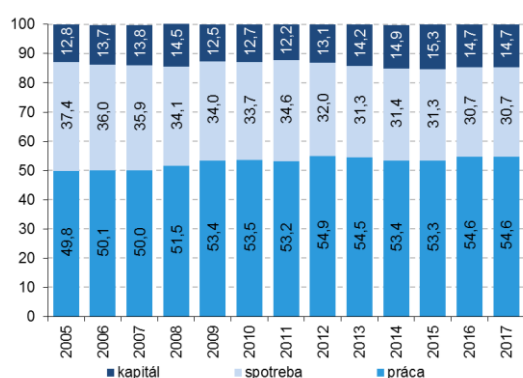
Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

1.3 Daňové zaťaženie ekonomických faktorov

V rámci ekonomických faktorov, **Slovensko daňovo viac zaťažuje prácu** (graf 7). Viac ako polovica všetkých daňových a odvodových príjmov je generovaná zo zdanenia práce. Navyše, tento podiel v rokoch 2009 až 2012 vzrástol aj vďaka legislatívnym opatreniam¹¹ a odvtedy sa drží na vyšších úrovniach. Naopak, podiel príjmov zo zdanenia spotreby postupne klesá. Napokon, zdanenie kapitálu prispieva najnižším podielom na celkových daňových a odvodových príjmoch verejnej správy.

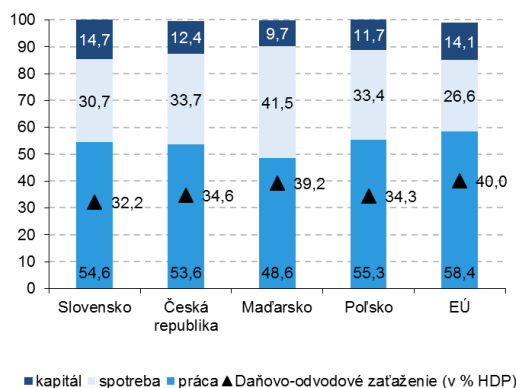
Pomer daňového zaťaženia ekonomických faktorov na Slovensku sa veľmi nelíši od stavu v Českej republike, Poľsku ani EÚ, Maďarsko menej zaťažuje prácu a viac spotrebu (graf 8). Samozrejme absolútna výška daňového zaťaženia jednotlivých faktorov je rôzna (graf 6).

Graf 7: Zdanenie ekonomických faktorov, SR, 2005 až 2017 (podiel v %)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Graf 8: Zdanenie ekonomických faktorov, V4 a EÚ, 2016 (% a % HDP)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

1.3.1 Zataženie práce

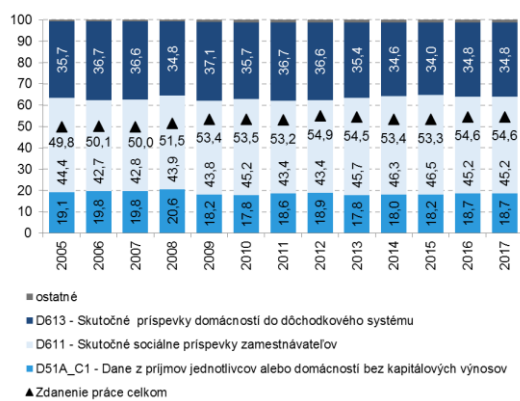
Pomerne dobrý vývoj na trhu práce počas celého sledovaného obdobia viedol k zvyšovaniu podielu príjmov zo zdanenia práce voči ostatným daniam (graf 9). Legislatívne opatrenia pritom

¹¹ Pozri najmä graf 2 v „Tax revenues sensitivity to economic activity“

nezohrávali významnú rolu¹² pred rokom 2011. Relatívne podiely odvodov a dane z príjmu zostávajú stabilné počas celého obdobia.

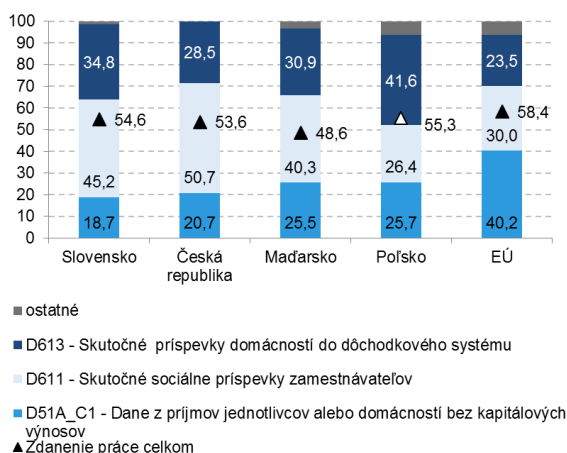
Podiel príjmov z daní z práce na celkových daňových a odvodových príjmoch je na Slovensku mierne nižší v porovnaní s EÚ a porovnateľný s Českou republikou a Poľskom (graf 10). V porovnaní s EÚ Slovensko výrazne viac vyberá na odvodoch. Naopak v Európskej únii sú hlavným daňovým nástrojom dane z príjmov. V skupine krajín V4 sa v zložení daní z práce výraznejšie odlišuje len Poľsko, kde zamestnanci platia relatívne vyššie odvody ako zamestnávateľia.

Graf 9: Zdanenie práce (podiel na celkových daňových príjmoch) a podiel jednotlivých daní na zdanení práce, SR, 2005 až 2017 (%)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Graf 10: Zdanenie práce (podiel na celkových daňových príjmoch) a podiel jednotlivých daní na zdanení práce, V4 a EÚ, 2016 (%)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Výška zdanenia príjmu jednotlivca však závisí aj od formy zamestnania. Rozdielna výška daňovo-odvodového zaťaženia rôznych typov zamestnania môže zvýhodňovať alebo naopak odrádzať od niektorých foriem zamestnávania. Zavedenie odvodov na dohody¹³ v roku 2013 odstránilo výrazné rozdiely v zdaňovaní práce, ktoré motivovali k presunu úväzkov na dohody. Následne sa počet dohôd znížil o viac ako tretinu oproti roku 2012 (graf 12). Podiel dohôd na zamestnanosti naďalej mierne klesá. Tento trend v posledných rokoch však spôsobuje hlavne posilňovanie pracovného trhu a celkový nárast zamestnanosti. V súčasnosti je pravidelný príjem z dohody zaťažovaný rovnakou odvodovou sadzbou ako príjmy zo zamestnania s výnimkou dohôd študentov a dôchodcov.

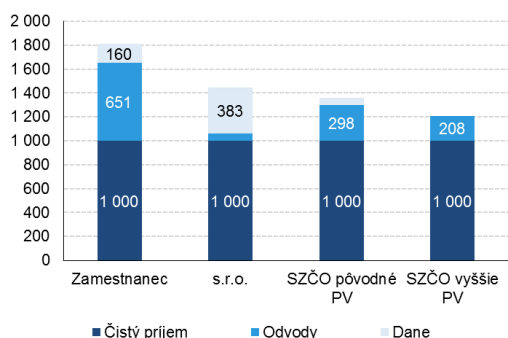
V súčasnosti je SZČO daňovo a odvodovo najnižšie zaťažená forma zárobkovej činnosti¹⁴ (graf 11). Pri čistom príjme 1000 eur mesačne daňovo odvodové náklady pre zamestnanca predstavujú 811 eur, no iba 208 eur pri SZČO vďaka zvýšeniu paušálnych výdavkov (PV) pre SZČO.

¹² Graf 2 v analýze „Tax revenues sensitivity to economic activity“, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11570>

¹³ Do roku 2013 boli dohodári oslobodení od sociálnych odvodov a ich zamestnávateľ platil iba úrazové a garančné poistenie.

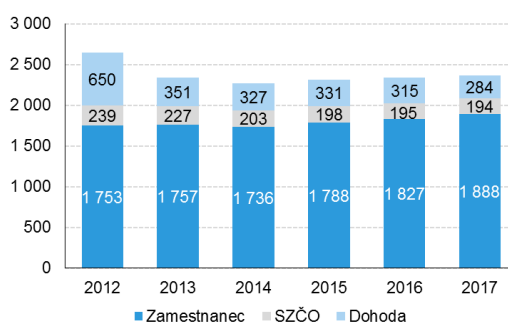
¹⁴ Pre jednotlivca bez detí.

Graf 11: Porovnanie daňovo-odvodového zaťaženia pri čistom mesačnom príjme 1 000 eur (2017)¹⁵



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 12: Vývoj počtu poistných vzťahov, 2012 až 2017 (tis. úväzkov)

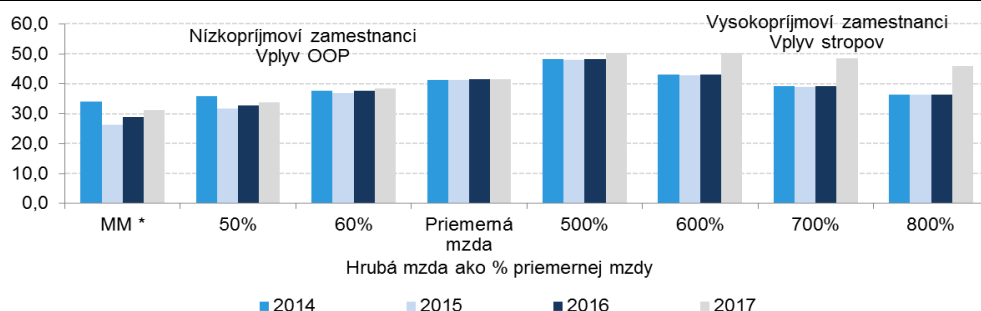


Zdroj: IFP, Sociálna poisťovňa, UloziskoIFP

Legislatívne zmeny zavedené od roku 2015 viedli k zmene daňovo-odvodového zaťaženia najmä pre nízkopríjmových a vysokopríjmových zamestnancov. Nárast daňového klinu¹⁶ zamestnancov s príjmom pod priemernou mzdou spôsobil rýchly rast miezd pri pomalšej valorizácii nezdaniteľnej časti základu dane¹⁷. Od roku 2015 odvodová odpočítateľná položka (OOP) znižuje odvodové zaťaženie zamestnancov so mzdou do 570 eur mesačne. Pretože výška OOP je nominálne zafixovaná, vedie rast miezd k postupnému poklesu jej pozitívneho vplyvu na odvodové zaťaženie. V roku 2017 stúpol daňový klin zamestnanca s minimálnou mzdou z tohto titulu o 2,3 p.b. (graf 13).

Daňovo-odvodové zaťaženie práce vysokopríjmových zamestnancov stúpilo v roku 2017 výraznejšie ako priemernému zamestnancovi. Hlavným dôvodom je zrušenie maximálnych vymeriavacích základov (tzv. stropov) na zdravotnom poistení ako aj zvýšenie stropov na sociálnom poistení. Ak mzda presiahne maximálny vymeriavací základ, tak zo sumy nad ním sa už neplatí odvod a klesá daňový klin. Daňový klin zamestnanca s príjmom vo výške 8 – násobku priemernej mzdy je v roku 2017 vyšší oproti zamestnancovi s priemernou mzdou o 3,7 p.b. (graf 13).

Graf 13: Daňovo-odvodové zaťaženie pri rôznej úrovni príjmu (% nákladov práce)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Zaťaženie práce jednotlivca je porovnateľné s priemerom EÚ. Daňový klin najmenej zarábajúcich (50 % priemernej mzdy) sa v rámci V4 významne líši, rozdiel medzi najnižším (Slovensko)

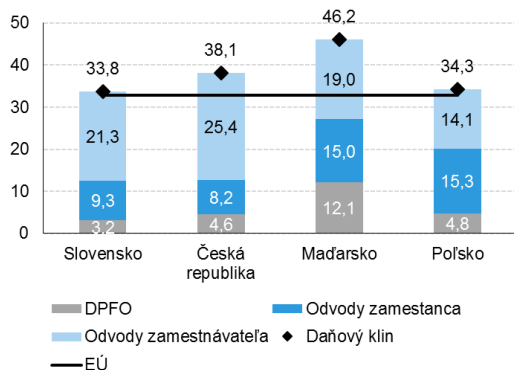
¹⁵ Pozn.: metodika nadväzuje na pripravovanú štúdiu OECD The tax treatment of Non-standard Work. Pri s.r.o. je báza hrubý zisk pred zdanením. Pri SZČO uvažujeme o subjekte, ktorý funguje viac ako 1 rok (podlieha sociálnym aj zdravotným odvodom). Pri SZČO je čistá mzda príjem očistený o zaplatené dane a odvody.

¹⁶ Daňový klin vyjadruje rozdiel medzi celkovými nákladmi práce zamestnávateľa a čistou mzdou vyplatenou zamestnancovi. Počíta sa ako suma odvodov na sociálne zabezpečenie platených zamestnancami ako aj zamestnávateľmi a dane z príjmu, ktorá sa znižuje o rodinné príspevky (napr. daňový bonus na dieťa). Je vyjadrený v percentách celkových nákladov práce zamestnávateľa. Platby do II. piliera dôchodkového sporenia sa nepovažujú za daň alebo odvod.

¹⁷ Viac detailov je v časti 2.1.

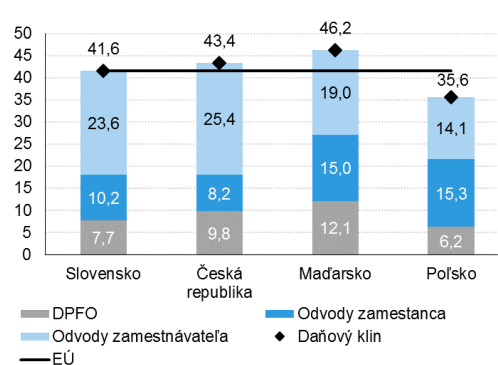
a najvyšším (Maďarsko) je 12,4 p.b. (graf 14). S rastúcim príjmom sa výška daňovo-odvodového zaťaženia medzi krajinami V4 vyrovnáva (grafy 15 a 16).

Graf 14: Daňový klin, jednotlivec s príjmom 50% priemernej mzdy, 2017, V4 (v % nákladov práce)



Zdroj: OECD, UloziskoIFP

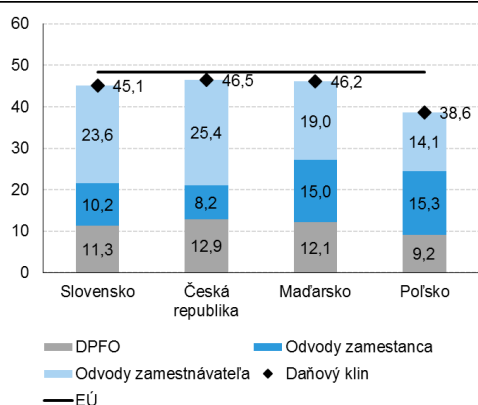
Graf 15: Daňový klin, jednotlivec s príjmom 100% priemernej mzdy, 2017, V4 (v % nákladov práce)



Zdroj: OECD, UloziskoIFP

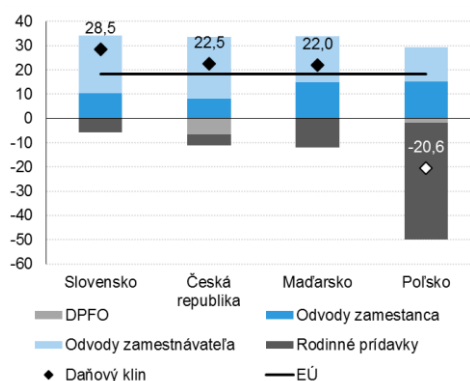
Daňovo-odvodové zaťaženie rodiny (jednotlivec s dvoma deťmi, prípadne manželia s dvoma deťmi) je na Slovensku oproti krajinám V4 v priemere vyššie a predbieha aj priemer EÚ. Najmä práca jednotlivca s dvoma deťmi a podpriemerným príjmom je zdanená viac ako v okolitých krajinách (graf 17).

Graf 16: Daňový klin, jednotlivec s príjmom 250% priemernej mzdy, 2017, V4 (v % nákladov práce)



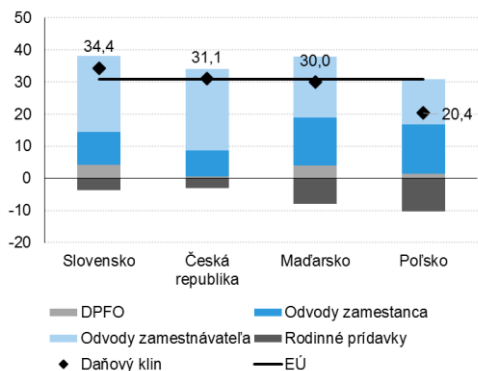
Zdroj: OECD, UloziskoIFP

Graf 17: Daňový klin, jednotlivec s príjmom 67% priemernej mzdy a 2 deti, 2017 (v % nákladov práce)



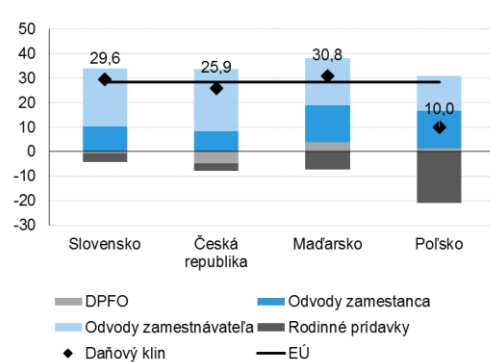
Zdroj: OECD, UloziskoIFP

Graf 18: Daňový klin, jednotlivec s príjmom 100% priemernej mzdy a 2 deti, 2017 (v % nákladov práce)



Zdroj: OECD, UloziskoIFP

Graf 19: Daňový klin, manželia s jedným príjmom 100% priemernej mzdy a 2 deti, 2017 (v % nákladov práce)



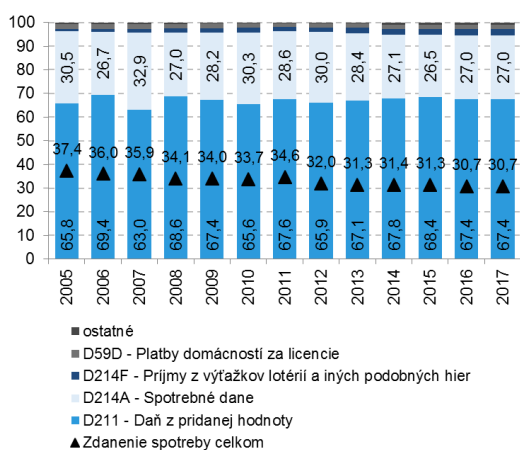
Zdroj: OECD, UloziskoIFP

1.3.2 Zataženie spotreby

Daň z pridanej hodnoty výrazne dominuje v daňovom zatažení spotreby (graf 20). V porovnaní s ostatnými krajinami V4 aj EÚ generuje najvyšší podiel príjmov (graf 21). Navyše, Slovensko má v porovnaní s ostatnými krajinami stále priestor na zlepšenie úspešnosti výberu DPH¹⁸, čím sa jej podiel na zdanení spotreby môže zvýšiť. Spotrebné dane majú v porovnaní s V4 a EÚ taktiež pomerne významnú pozíciu v daňových výnosoch zo spotreby. Naopak, ostatné dane prinášajú zanedbateľný podiel príjmov na rozdiel od susedných krajín aj EÚ.

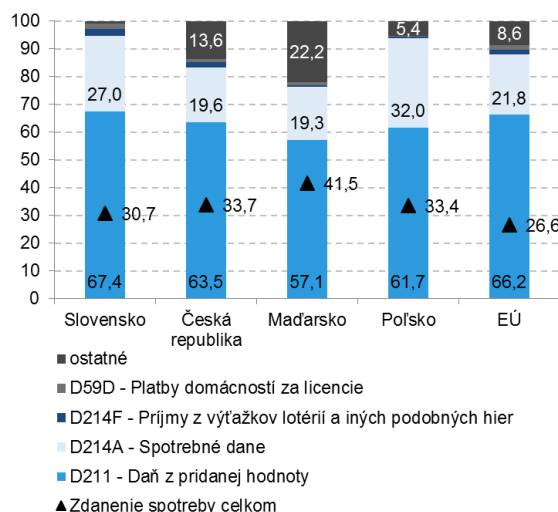
Podiel príjmov verejnej správy zo zdanenia spotreby klesol medzi rokmi 2005 a 2017 o 6,7 p. b. (graf 20). Za týmto poklesom je hlavne nižší rast výnosu zo spotrebných daní. Pri stabilnej sadzbe spotrebných daní ľahko dochádza k erózii príjmov voči príjmom z ostatných daní, keďže objem spotreby a nie nominálna hodnota spotreby je ich daňovou základňou. Hoci daňová báza pre daň z pridanej hodnoty je definovaná v nominálnych jednotkách, jej výnos dlhodobo nerastie rovnakým tempom ako nominálna spotreba¹⁹, a tým tiež prispieva k zníženiu podielu výnosov daní zo spotreby na celkových výnosoch verejnej správy. Ani legislatívne opatrenia²⁰, ktoré upravovali príjmy z DPH, neboli dostatočné na zachovanie podielu daní zo spotreby na celkových príjmoch.

Graf 20: Zdanenie spotreby, podiel na celkových daňových príjmoch (%)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Graf 21: Vývoj zdanenia spotreby, príspevky, 2016 (%)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

1.3.3 Zataženie kapitálu

Aj keď je podiel príjmov verejnej správy z kapitálových daní pomerne malý, získava na význame. Medzi rokmi 2005 a 2017 vzrástol o 1,9 p. b. (graf 22). Hlavným zdrojom rastu príjmov je daň z príjmu právnických osôb. Podiel všetkých ostatných daní poklesol. Najviac poklesol podiel dane z nehnuteľností. Táto daň sa vo všeobecnosti považuje za najmenej brániacu ekonomickému rastu.

Daň z príjmu právnických osôb je na Slovensku pilierom daňového zataženia kapitálu. Väčší podiel z tejto dane vyberá len Česká republika (graf 23). Poľsko, Maďarsko a EÚ vyberajú cez

¹⁸ Viac v tretej kapitole.

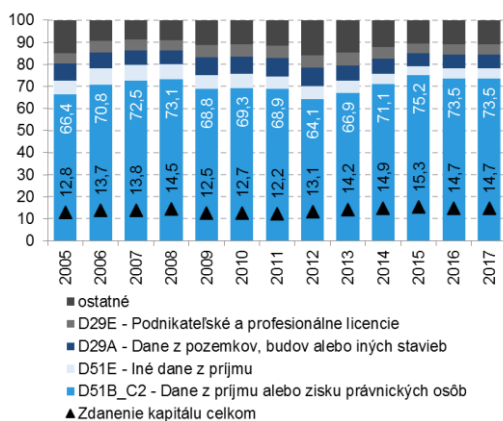
¹⁹ Viac v analýze „Tax revenues sensitivity to economic activity“, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11570>

²⁰ Graf 2 v analýze „Tax revenues sensitivity to economic activity“, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11570>

DPPO výrazne nižší podiel celkových príjmov z kapitálových daní. Tieto krajiny však výrazne viac daňovo zaťažujú majetok. Dane z nehnuteľností v Poľsku a EÚ tvoria až pätinu príjmov. Maďarsko, Poľsko a EÚ na rozdiel od Slovenska a Českej republiky významnejšie zaťažujú kapitál aj inými daňami.

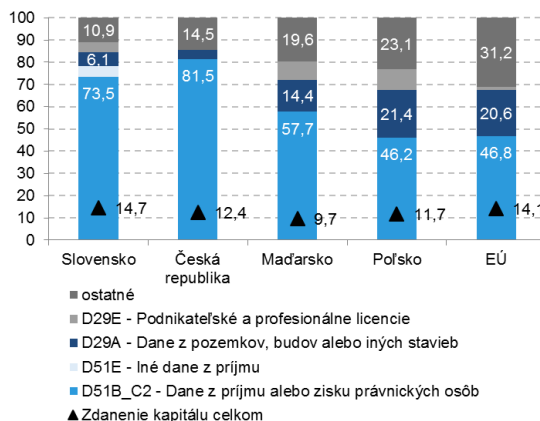
Kedže kapitál je mobilný výrobný faktor, kapitálové dane môžu ovplyvňovať cezhraničné toky kapitálu prostredníctvom vplyvu na výnos z kapitálu. V kontexte globalizovanej ekonomiky môže daňový systém prispieť k rastu domácej produktivity vytvorením podmienok pre prílev mobilných faktorov, a to najmä ne/hmotného kapitálu v podobe konkrétnych investícií²¹.

Graf 22: Zdanenie kapitálu (podiel na celkových daňových príjmoch) a podiel jednotlivých daní na zdanení kapitálu, SR, 2005 – 2017, (%)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Graf 23: Zdanenie kapitálu (podiel na celkových daňových príjmoch) a podiel jednotlivých daní na zdanení kapitálu, V4 a EÚ, 2005 – 2017, (%)



Zdroj: Eurostat, UloziskoIFP

Zahraničný investor sa rozhoduje o investícii v konkrétnej krajine na základe čistého výnosu z investície. **Efektívna priemerná daňová sadzba²² je tak nevyhnutnou súčasťou rozhodovacieho procesu investorov** a porovnáva vplyv daní na dosiahnutie ekonomickej renty²³. Do jej výpočtu okrem nominálnej sadzby vstupujú legislatívne faktory, ako napríklad odpisová politika alebo daňové stimuly na výskum a vývoj, a ekonomické faktory vzťahujúce sa ku konkrétnej investícii, ako reálna úroková sadzba a inflácia. Najväčší vplyv na konečnú úroveň efektívnej priemernej daňovej sadzby a postavenie Slovenska v medzinárodnom postavení však má nominálna sadzba a jej zmeny.

Najrobustnejšie porovnanie efektívnej priemernej daňovej sadzby poskytuje štúdia OECD(2018)²⁴, ktorá porovnáva potenciálne investície do nehnuteľností - priemyselné a administratívne budovy (graf 24), hmotný majetku - majetok používaný v priemysle, doprave, komunikáciách, energetike a výpočtovú techniku (graf 25) a nehmotný majetku - výstupy výskumu a vývoja, softvér (graf 26).

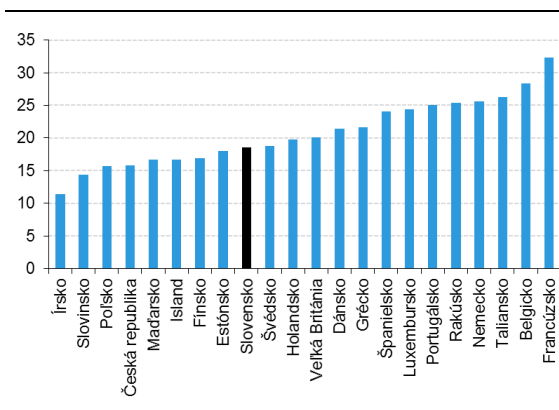
²¹ Podľa štandardných ekonomických teórií je práca imobilný faktor. Tento predpoklad nie je možné zovšeobecniť pre vysoko-kvalifikovaných pracovníkov. Základné porovnanie daňového zaťaženia vysoko-kvalifikovanej pracovnej sily aproximuje Graf 16. Zvyčajne však toto porovnanie nestačí pre plnohodnotné vyhodnotenie vplyvov daní na mobilitu práce. Časť pracovnej sily je zastúpená v inom než zamestnaneckom pomere. Mobilitu práce ďalej významne ovplyvňujú iné faktory ako napr. jazyk alebo kvalita verejných služieb.

²² Priemerná efektívna daňová sadzba porovnáva čistú súčasnú hodnotu cash-flow plynúceho z investície pred a po zdanení.

²³ Zisk nevyhnutný pre pokrytie všetkých nákladov a zároveň dostatočný pre investora podstúpiť riziko investície.

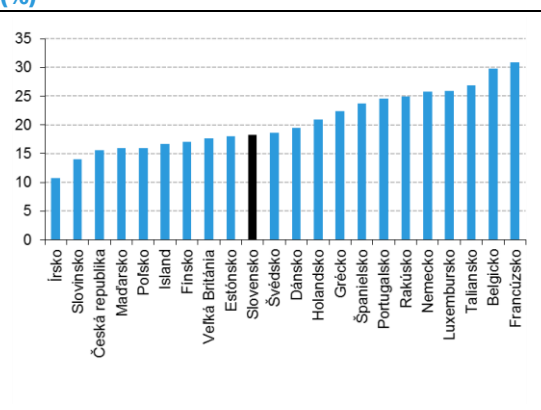
²⁴ Hanappi, T., 2018: Corporate Effective Tax Rates: Model Description and Results from 36 OECD and Non-OECD countries, OECD Taxation Working Papers, No. 38. Daňový report prezentuje priemerné výsledky pre investície do jednotlivých aktív pre krajiny EÚ, ktoré sú zároveň členmi OECD. Publikácia OECD poskytuje detailnejšie výsledky pre nehnuteľný, hmotný a nehmotný majetok. Daňový report prezentuje len výsledky priemernej efektívnej sadzby v prostredí nízkej inflácie, nízkych úrokových sadziieb a v prípade investície financovanej dlhovými nástrojmi. Porovnanie ďalších scenárov uvádza publikácia OECD.

Graf 24: Priemerná EDS - nehnuteľnosti, 2016 (%)



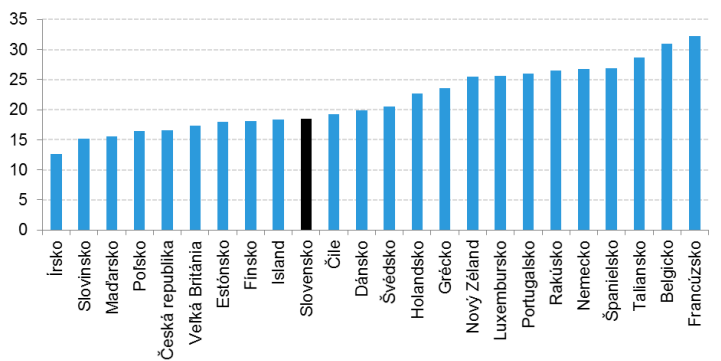
Zdroj: OECD, UloziskoIFP

Graf 25: Priemerná EDS – hmotný majetok, 2016 (%)



Zdroj: OECD, UloziskoIFP

Graf 26: Priemerná EDS – nehmotný majetok, 2016, (%)



Zdroj: OECD, UloziskoIFP

1.4 Rozdelenie daňovo-odvodových príjmov na Slovensku

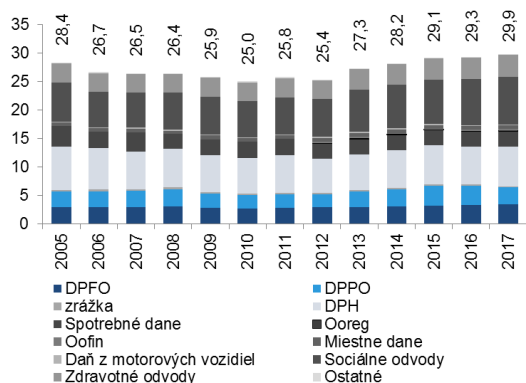
Pre vykazovanie daňovo odvodových príjmov sa okrem metodiky ESA2010 používa na Slovensku aj ekonomická klasifikácia rozpočtovej klasifikácie (EKRK). Tá je základom pre tvorbu rozpočtu verejnej správy. Nie všetky dane podľa ESA2010 sú daňami aj podľa EKRK a naopak²⁵.

Daňové a odvodové príjmy pre účely rozpočtu verejnej správy SR sú prognózované podľa ekonomickej klasifikácie rozpočtovej klasifikácie (EKRK), ktorá sa líši od harmonizovanej metodiky v EÚ, ESA2010²⁶.

²⁵ Viac v Daňovom reporte 2015, Box 3, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>.

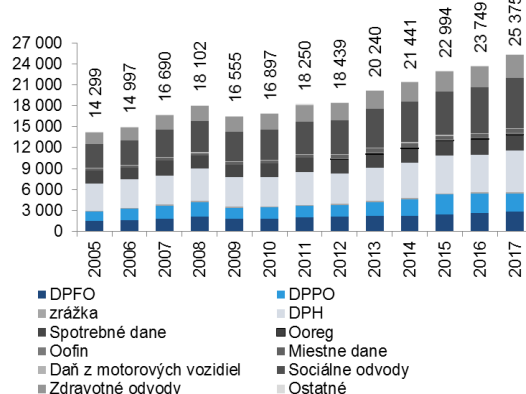
²⁶ Detailnejšie vysvetlenie kľúčových metodologických rozdielov je v Boxe 1.

Graf 27: Akruálne daňové príjmy podľa EKRK, SR, 2005 až 2017 (v % HDP)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 28: Akruálne daňové príjmy podľa EKRK, SR, 2005 až 2017 (v mil. eur)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Spomedzi subjektov verejnej správy je štátny rozpočet najvýznamnejším príjmom daňových a odvodových výnosov. Nasledujú Sociálna poisťovňa, zdravotné poisťovne, obce a VÚC. Daňové príjmy ostatných subjektov sú výrazne nižšie. Na Slovensku je daň z príjmu fyzických osôb jedinou podielovou daňou a je delená medzi obce (70 % z výnosu) a vyššie územné celky (30 % z výnosu)²⁷.

Box 1: Prechod medzi metodikou ESA 2010 a EKRK

Kategorizácia daňových príjmov pre účely rozpočtu verejnej správy v SR sa líši od harmonizovanej metodiky v EÚ, ESA 2010. Rozpočet verejnej správy SR sa zostavuje na základe ekonomickej klasifikácie rozpočtovej klasifikácie (EKRK). Tá v niektorých prípadoch zohľadňuje dane a poplatky rozdielne než metodika ESA 2010²⁸. Preto sa rozpočtované akruálne príjmy odchyľujú od notifikovaných daňových príjmov Eurostatom²⁹.

Metodika EKRK delí príjmy verejnej správy na tri hlavné kategórie:

- 100 - Daňové príjmy,
- 200 - Nedaňové príjmy,
- 300 - Granty a transfery.

Metodika ESA2010 delí daňové príjmy na štyri hlavné kategórie:

- D.2 – Dane z produkcie a dovozu
- D.5 – Dane z príjmu a majetku
- D.91 – Kapitálové dane
- D.61 – Sociálne príspevky

Niektoré daňové príjmy podľa metodiky EKRK sú v metodike ESA 2010 delené na viac kategórií. Daň z nehnuteľností je v metodike ESA 2010 delená medzi kategórie D.2 a D.5 podľa toho, či je daň platená fyzickou alebo právnickou osobou. Dane za špecifické služby sú tvorené 9 samostatnými daňami a tie sú rozdelené medzi viacero kategórií ESA 2010. Zároveň sú niektoré ďalej delené aj podľa toho, či sú platené fyzickou alebo právnickou osobou. Naopak, daň z príjmu právnických osôb je zaradená v jednej ESA 2010 kategórii spolu s osobitným odvodom z podnikania v regulovaných odvetviach. Nasledujúca tabuľka uvádza jednoduchý prevodový mostík zaradenia daňových príjmov, ktorými sa tento materiál zaoberá, do jednotlivých kategórií oboch metodík.

²⁷ Podrobný kľúč prerozdelenia dane z príjmu fyzických osôb nájdete v Daňovom reporte 2015, kapitola 4, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>.

²⁸ Viac v Daňovom reporte 2015, Box 3, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>.

²⁹ Viac v Daňovom reporte 2015, box 3, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>.

Daň	EKRK	ESA2010
Daň z príjmov fyzických osôb	111	D.51A
Daň z príjmov právnických osôb	112	D.51B
Daň z príjmov vyberaná zrážkou	113	D.51E
Daň z nehnuteľností	121	D.29A, D.59A
Daň z pridanej hodnoty	131	D.211
Spotrebné dane	132	D.2122C, D.214A
Dane za špecifické služby	133	D.214B,E,H, D.29E,H, D.59D
Daň z motorových vozidiel	134 002	D.29B
Osobitný odvod vybraných finanč. inštitúcií	192	D.29H
Osobitný odvod z podnikania v reg. odvetviach	194	D.51B
Príspevky na sociálne poistenie	150 (okrem 154)	D.61
Príspevky na zdravotné poistenie	154	D.61
Ostatné dane *	122, 123, 134001, 134004, 139, 140	D.2122B, D.214C,G, D.29E,H, D.59A,D, D.91A

*daň za dobývací priestor, daň z úhrad za uskladnenie plynov alebo kvapalín, dane z medzinárodného obchodu a transakcií, úhrady za služby verejnosti poskytované RTVS, odvod z časti neživotného poistenia

Tabuľka 1: Rozdelenie aktuálnych daňových príjmov medzi subjekty verejnej správy, 2017, EKRK

	Štátny rozpočet	Štátne finančné aktíva	Obce	Vyššie územné celky	Rozhlas a televízia Slovenska	Environmentálny fond	Sociálna poisťovňa	Zdravotné poisťovne	Výnos daní celkom
Daň z príjmov fyzických osôb	309		1798	770					2 877
Daň z príjmov právnických osôb	2 560								2 560
Daň z príjmov vyberaná zrážkou	178								178
Daň z nehnuteľností			348						348
Daň z pridanej hodnoty	5 958								5 958
Spotrebné dane	2 251								2 251
Dane za špecifické služby			196						196
Daň z motorových vozidiel	152								152
Osobitný odvod vybraných finanč. inštitúcií		127							127
Osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach		174							174
Príspevky na sociálne poistenie							7 104		7 104
Príspevky na zdravotné poistenie								3 329	3 329
Ostatné dane *	39		0		81	1			121
Celkové daňové príjmy VS	11 446	301	2 342	770	81	1	7 104	3 329	25 375
Podiel na celkových príjmoch	45%	1%	9%	3%	0%	0%	28%	13%	

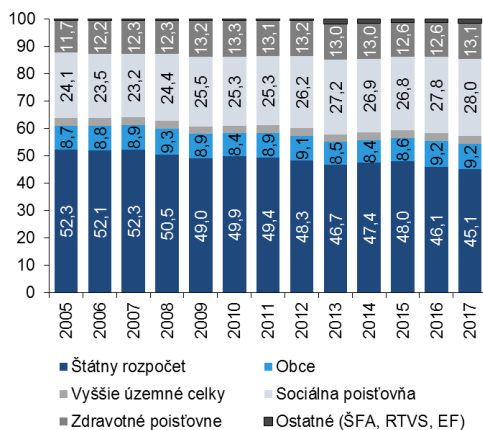
* V ostatných daniach sú zahrnuté: daň za dobývací priestor, daň z úhrad za uskladnenie plynov alebo kvapalín, dane z medzinárodného obchodu a transakcií, úhrady za služby verejnosti poskytované RTVS, odvod z časti neživotného poistenia

Zdroj: IFP

Podiel príjmov štátneho rozpočtu na príjmoch verejnej správy klesol medzi rokmi 2005 a 2017 o 7 p. b. (graf 29). Sociálna poisťovňa získala až 4 p. b., zdravotné poisťovne viac ako 1 p. b. Obce získali len 0,5 p.b. a podiel vyšších územných celkov zostal nezmenený. Zavedením osobitných odvodov v regulovaných odvetviach a finančnom sektore vzrástol aj podiel príjmov Štátnych finančných aktív.

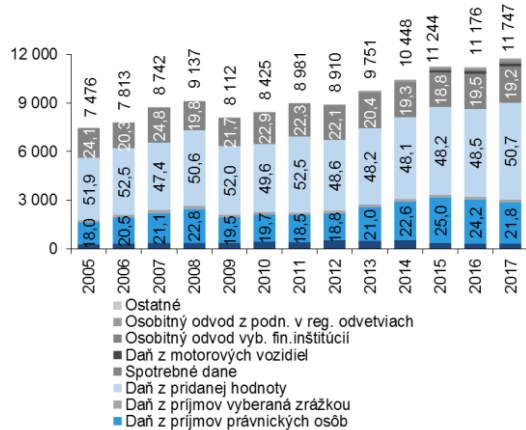
Zdrojom príjmov štátneho rozpočtu je viacero daní (tabuľka 1, graf 30). **V rámci subjektov verejnej správy je tak portfólio príjmov štátneho rozpočtu pomerne diverzifikované.** No až polovica všetkých príjmov pochádza z dane z pridanej hodnoty. Druhou najväčšou daňou je daň z príjmu právnických osôb, potom nasledujú spotrebné dane. Príspevok ostatných daní je pomerne nízky.

Graf 29: Rozdelenie daňových príjmov VS medzi subjekty VS, 2005 až 2017, EKRK



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 30: Daňové príjmy štátneho rozpočtu (v mil. eur) a podiel jednotlivých daní na celku (v %)

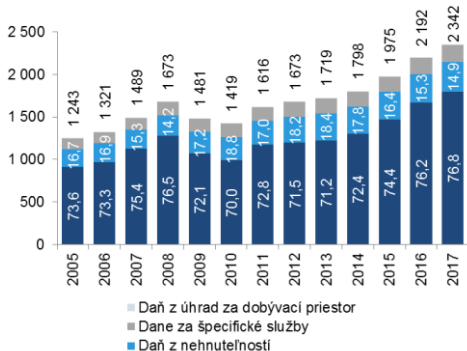


Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Obce určujú výšku sadzieb pre tzv. miestne dane. Príjem z miestnych daní však tvorí len približne štvrtinu všetkých príjmov obcí (graf 31). Dominantným príjmom obcí je podielová daň z príjmu fyzických osôb. Dobrý vývoj na trhu práce v ostatných rokoch zvyšuje podiel tejto dane na celkových príjmoch obcí. V rámci miestnych daní dominuje daň z nehnuteľností, ktorej podiel na celkových príjmoch v ostatných rokoch poklesol.

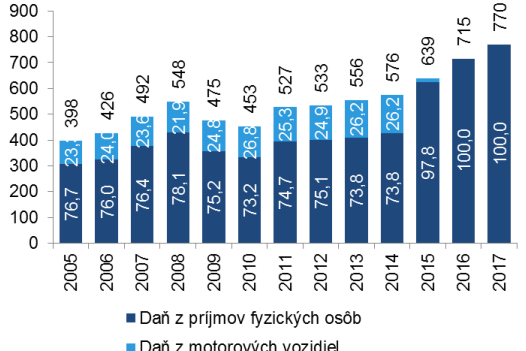
Od roku 2016 je daň z príjmu fyzických osôb jediným zdrojom príjmov vyšších územných celkov. Príjem z dane z motorových vozidiel, ktorá sa stala súčasťou štátneho rozpočtu, bol nahradený nárastom podielu z dane z príjmu fyzických osôb (graf 32). **Výška príjmov VÚC tak plne závisí len od vývoja na trhu práce.**

Graf 31: Daňové príjmy obcí (v mil. eur) a podiel jednotlivých daní na celku (v %)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 32: Daňové príjmy VÚC (v mil. eur) a podiel jednotlivých daní na celku (v %)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

2 Sprievodca jednotlivými daňami

Táto kapitola prináša detailný pohľad na vývoj príjmov z jednotlivých daní. Zatiaľ čo predchádzajúca kapitola ponúka rôzne pohľady na daňové príjmy a ich prerozdelenie, v tejto kapitole poskytujeme podrobnejšie informácie o vývoji kľúčových faktorov ovplyvňujúcich výnos z daní. Medzi základné faktory ovplyvňujúce výnos daní patria makroekonomický vývoj, efektívna daňová sadzba (EDS) a legislatívne opatrenia³⁰. Najviac diskutovanou položkou je efektívna daňová sadzba, čo je v prvom priblížení podiel výnosu dane na príslušnej makrozákladni.

2.1 Daň z príjmu fyzických osôb zo závislej činnosti

Výnos dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti (ďalej DPFOzč) rastie nepretržite od roku 2011. Prispieva k tomu pozitívny vývoj na trhu práce, ako aj rastúca EDS³¹. Pokračujúci rast priemernej mzdy spolu s pozitívnym vývojom na trhu práce tvoria viac ako 80 % z rastu výnosu DPFO (graf 33). Ostatnými faktormi, ktoré prispievajú k medziročnému rastu výnosu, je stúpajúca EDS a legislatívne zmeny.

Tabuľka 2: Výnos DPFO zo závislej činnosti, 2005 až 2017 (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba
2005	1 288	8,9	11,0
2006	1 407	9,3	10,5
2007	1 622	15,2	10,0
2008	1 851	14,1	9,5
2009	1 673	-9,6	8,5
2010	1 671	-0,8	8,0
2011	1 866	11,9	9,0
2012	2 005	7,9	9,5
2013	2 010	0,3	9,3
2014	2 138	6,4	9,4
2015	2 319	8,5	9,8
2016	2 542	9,6	10,2
2017	2 744	8,1	10,4

Zdroj: IFP, UložiskoIFP

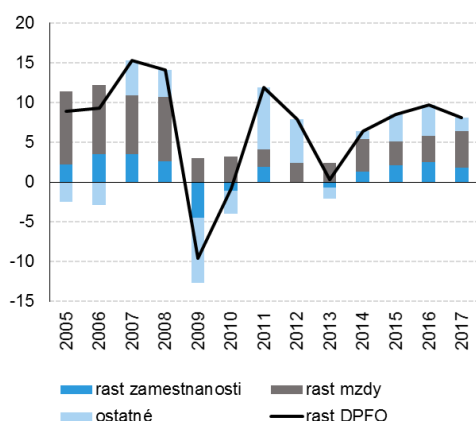
Prijaté legislatívne zmeny na udržanie disponibilných príjmov obyvateľstva v podobe krátkodobého zvýšenie NČZD v rokoch 2009 až 2010 spôsobili prepád výnosu dane. Ukončenie tejto formy podpory v roku 2011 viedlo k nárastu EDS. **Stabilná výška NČZD v rokoch 2014 až 2017 v kombinácii s rýchlym rastom miezd prispela k rastu efektívnej daňovej sadzby** (graf 34)³². Zvýšenie stropov pre vymeriavací základ na sociálne odvody a zrušenie stropov pre vymeriavací základ na zdravotné odvody zmenšilo objem príjmov vysoko-príjmovým zamestnancom, ktoré podliehajú DPFO, a tým zmiernilo rast EDS v roku 2017.

³⁰ Podrobný popis hodnotenia vplyvu jednotlivých faktorov na výnos dane je v manuáli Hodnotenie daňových prognóz <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8958>

³¹ Mzdová báza je makrozákladňou pre výpočet EDS. Rast EDS na tejto dani však neinterpretujeme ako rast úspešnosti výberu tejto dane.

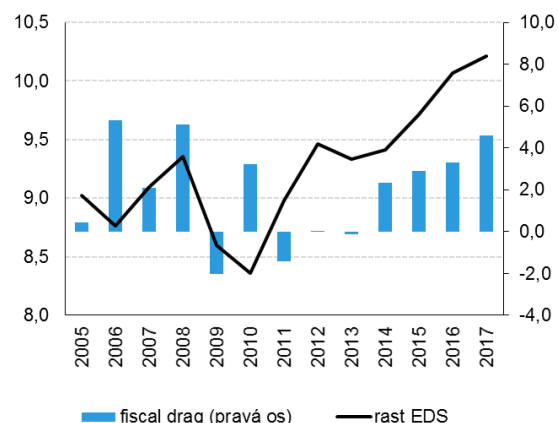
³² Fiscal drag predstavuje rozdiel indexácie NČZD prostredníctvom životného minima a rastu priemernej mzdy. Vyšší rast priemernej mzdy ako NČZD vedie k nárastu zdaniteľných príjmov. Štát tak vyberá na dani viac bez toho, aby musel pristúpiť k legislatívnym zmenám.

Graf 33: Príspevky k rastu výnosu DPFO, 2005 až 2017 (%)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 34: Fiscal drag, 2005 až 2017 (%)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

2.2 Daň z príjmu fyzických osôb z podnikania

Výnos dane z príjmu fyzických osôb z podnikania (ďalej DPFOpod) je pomerne volatilný. Prispieva k tomu aj fakt, že samotný výnos ovplyvňuje v negatívnej miere vyrovnanie daňovníkov, ktorí si podali daňové priznanie typu A³³.

Tabuľka 3: Výnos DPFO z podnikania v rokoch 2005 až 2017 (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba
2005	207,6	-1,8	0,42
2006	215,7	3,9	0,40
2007	229,9	6,5	0,38
2008	232,8	1,3	0,37
2009	106,0	-54,4	0,22
2010	109,6	3,3	0,22
2011	131,9	20,4	0,24
2012	121,9	-7,5	0,23
2013	134,2	10,1	0,24
2014	141,2	5,2	0,25
2015	144,5	2,4	0,25
2016	138,2	-4,4	0,24
2017	130,1	-5,9	0,22

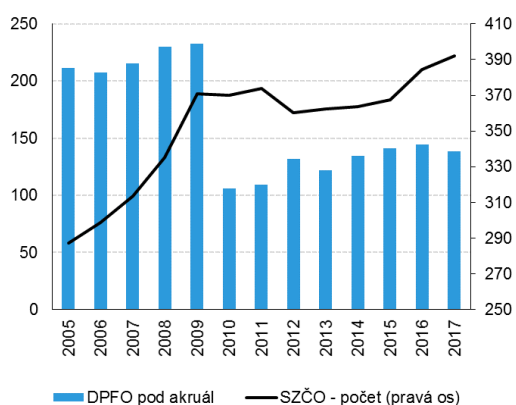
Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Pozitívny vývoj ekonomiky medzi rokmi 2005 až 2008 pomáhal k rastu výnosu. Miernu korekciu v tomto období spôsobovalo už spomenuté negatívne vyrovnanie z priznaní typu A. Negatívny makroekonomický šok z titulu krízy viedol k značnému poklesu výnosu a EDS³⁴, ktorá má podobný vývoj ako pri DPPO. Následne dochádza k miernemu oživeniu v roku 2011, avšak výnos od tohto obdobia stagnuje okolo úrovne 130 mil. eur aj napriek rastúcemu počtu živnostníkov.

³³ Daňové priznanie typu A si podávajú daňovníci, ktorým zúčtovanie nevykonáva zamestnávateľ. Túto skupinu tvoria zamestnanci s viacerými zamestnávateľmi, prípadne daňovníci, ktorí si chcú dodatočne uplatniť NČZD.

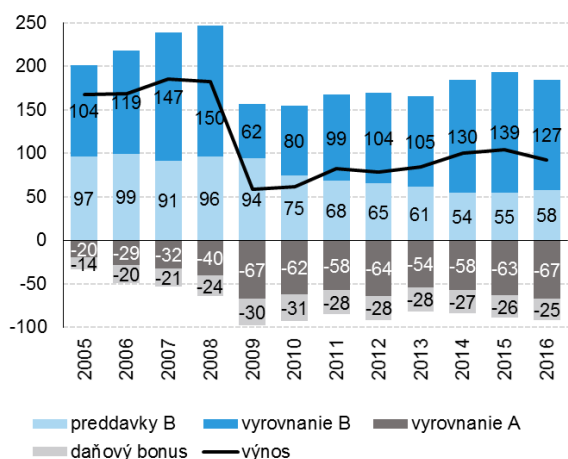
³⁴ Nominálny HDP tvorí daňovú základňu pre daň z príjmu fyzických osôb z podnikania. Podobne ako pri DPFO, nárast alebo pokles EDS neinterpretujeme ako zhoršovanie resp. zlepšovanie úspešnosti výberu tejto dane.

Graf 35: Výnos dane (v mil. eur) a počet SZČO, 2005 až 2017



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

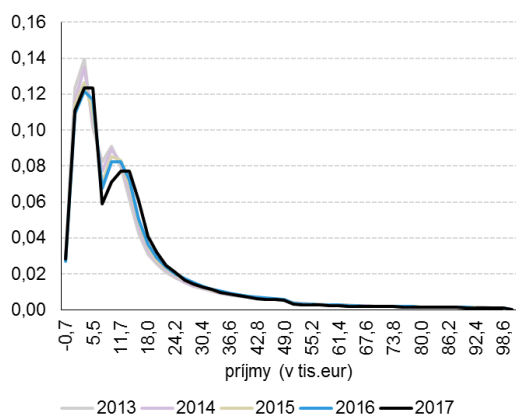
Graf 36: Príspevky k rastu DPFO z podnikania, 2005 až 2016, (v mil. eur)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

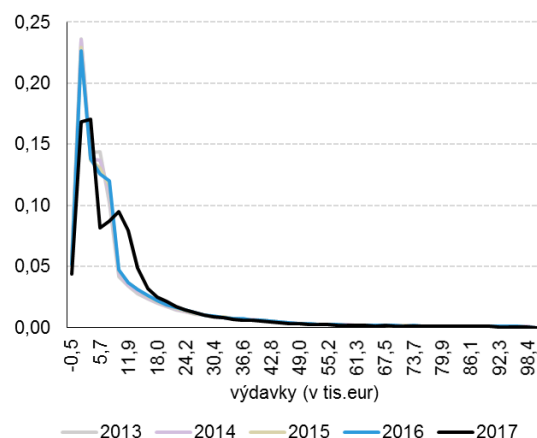
Detailnejší pohľad odhalí stagnujúce príjmy živnostníkov (graf 38), ktoré sú napriek rastu ekonomiky na nezmenenej úrovni. Jedným z možných vysvetlení je snaha živnostníkov o optimalizáciu vymeriavacích základov pre účely sociálneho a zdravotného poistenia. Distribúcia výdavkov má podobne nezmenenú štruktúru, hlavne z titulu uplatňovania si paušálnych výdavkov. Ich zvýšenie v roku 2017 viedlo k nárastu výdavkov a tým pádom k poklesu výnosu dane. Zároveň sa legislatívna úprava významne neprejavila na výške priznaných príjmov.

Graf 37: Distribúcia príjmov SZČO, odhad pravdepodobnostného rozdelenia, 2013 až 2017



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 38: Distribúcia výdavkov SZČO, odhad pravdepodobnostného rozdelenia, 2013 až 2017



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

2.3 Sociálne a zdravotné odvody

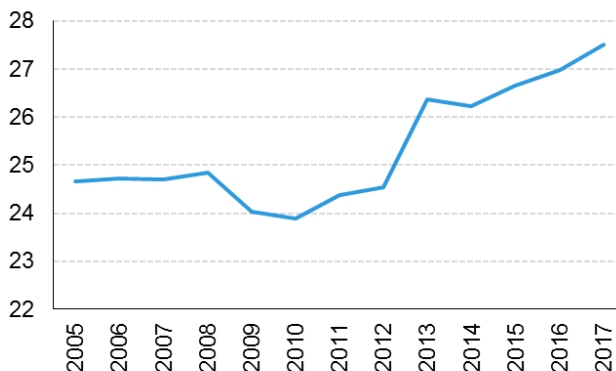
Vývoj odvodov pri nezmenenej legislatíve kopíruje spravidla vývoj mzdovej bázy, ktorá je pre odvody makroekonomickou základňou³⁵. Zmena mzdovej bázy spravidla vedie k rovnakej veľkej zmene v odvodoch, hovoríme o jednotkovej elasticite odvodov. Existencia stropov

³⁵Komplexnejšou makroekonomickou základňou sú kompenzácie zamestnancov, ktoré nie sú náchylné na zmeny v štruktúre odvodov platených zamestnávateľmi a zamestnancami.

v odvodoch (maximálnych vymeriavacích základov) je jedným z dôvodov, prečo odvody nemusia dosahovať plnú jednotkovú elasticitu za inak nezmenených podmienok³⁶. Minimálne odvody a oslobodenia platenia odvodov do určitej výšky príjmu môžu ovplyvňovať elasticitu dane vzhľadom na zmenu makroprostredia rôznymi smermi. Výnos odvodov sa však v niektorých obdobiach vyvíjal inak ako mzdová báza.

Tabuľka 4: Výnos sociálnych odvodov (I. a II. pilier spolu), 2005 až 2017, EAO (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba
2005	3 520	7,9	24,5
2006	3 969	12,8	24,6
2007	4 405	11,0	24,7
2008	4 916	11,6	24,8
2009	4 676	-4,9	24,0
2010	4 743	1,4	23,9
2011	5 040	6,3	24,3
2012	5 203	3,2	24,5
2013	5 672	9,0	26,3
2014	5 952	4,9	26,2
2015	6 359	6,8	26,6
2016	6 813	7,1	26,9
2017	7 400	8,6	27,4



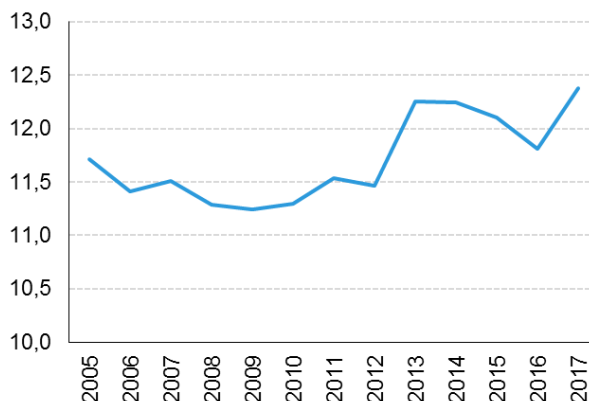
Poznámka: EDS neočistená o vplyv legislatívnych zmien

Zdroj: IFP, UložiskoIFP

Zmeny efektívnej daňovej sadzby odvodov sú ovplyvnené predovšetkým legislatívou. Pri odvodoch, na rozdiel od iných daní, nemožno EDS zjednodušene používať ako indikátor úspešnosti výberu. Ich výrazný rast v roku 2013 vysvetľujú prijaté konsolidačné opatrenia. V prípade sociálnych odvodov to bolo najmä zvýšenie a zjednotenie maximálnych vymeriavacích základov (VZ), zmeny v odvodovom zaťažení SZČO a príjmov z dohôd. Pod nárast v roku 2017 sa podpísalo hlavne zvýšenie stropov z 5-násobku na 7-násobok priemernej mzdy. Pokles EDS v prípade zdravotných odvodov v rokoch 2015 a 2016 je dôsledkom zavedenia odvodovej odpočítateľnej položky (OOP). Následný nárast v roku 2017 spôsobilo zrušenie maximálnych vymeriavacích základov, pričom vplyv OOP sa postupne znižoval.

Tabuľka 5: Výnos zdravotných odvodov v rokoch, 2005 až 2017, EAO + dlžné (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba
2005	1 672	15,0	11,7
2006	1 831	9,5	11,4
2007	2 053	12,1	11,5
2008	2 233	8,8	11,3
2009	2 187	-2,0	11,2
2010	2 243	2,6	11,3
2011	2 385	6,3	11,5
2012	2 426	1,7	11,4
2013	2 636	8,6	12,3
2014	2 779	5,4	12,2
2015	2 888	3,9	12,0
2016	2 981	3,2	11,8
2017	3 329	11,7	12,4



Poznámka: EDS neočistená o vplyv legislatívnych zmien

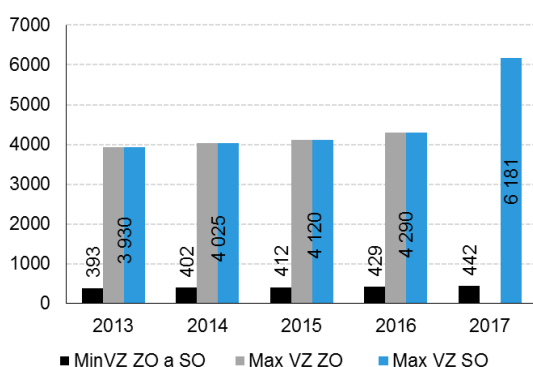
Zdroj: IFP, UložiskoIFP

³⁶ K rovnakému záveru dochádza aj analýza daňových elasticít, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11570>

V roku 2017 došlo k zvýšeniu maximálnych vymeriavacích základov. Maximálny vymeriavací základ pre sociálne odvody sa zvýšil z 5-násobku priemernej mzdy³⁷ na 7-násobok. Maximálny vymeriavací základ pre zdravotné odvody bol zrušený úplne. Minimálny VZ (týka sa SZČO) závisí od vývoja priemernej mzdy (PM) a zodpovedá 50 % PM (graf 39). Výška minimálnych odvodov medzi rokmi 2013 a 2016 síce stúpala o 12%, ale podiel na priemernej mzde klesol (graf 40). Dôvodom je zrýchľovanie rastu priemernej mzdy v posledných rokoch.

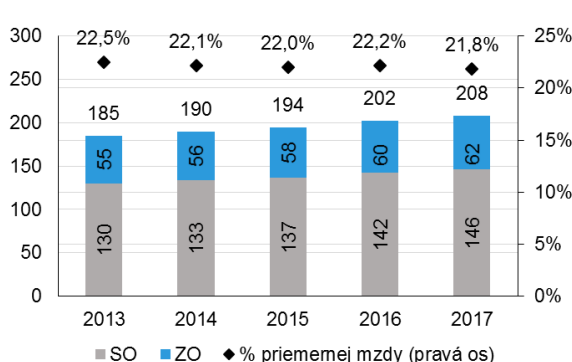
Väčšina SZČO platí minimálne odvody. Podľa údajov Sociálnej poisťovne za december 2017 odvody z minimálneho vymeriavacieho základu platí 70 % živnostníkov. Odvody z vymeriavacieho základu na úrovni priemernej mzdy a vyššieho platí iba 6,2 % živnostníkov a z maximálneho vymeriavacieho základu platia odvody necelé 2 % SZČO.

Graf 39: Prehľad minimálnych a maximálnych VZ pre platenie odvodov, 2013 až 2017 (eur)³⁸



Zdroj: zákon 461/2003 Z. z. a 580/2004 Z. z., UloziskoIFP

Graf 40: Prehľad minimálnych odvodov SZČO, 2013 až 2017 (eur a % priemernej mzdy)



Zdroj: zákon 461/2003 Z. z. a 580/2004 Z. z., UloziskoIFP

2.4 Daň z príjmu právnických osôb

Daň z príjmu právnických osôb je relatívne volatilná daň a vzhľadom na svoju veľkosť môže významne ovplyvniť celkové príjmy. V časoch ekonomickej expanzie jej výnos rastie výrazne nad rámec rastu ekonomiky, rovnako prepad počas krízy tiež predstihuje prepad vo výkonnosti ekonomiky. Celkovo sa výnos z tejto dane v nominálnych hodnotách medzi rokmi 2005 a 2017 zdvojnásobil (tabuľka 6).

Makroekonomický vývoj bol hlavným faktorom prispievajúcim k zmenám daňového výnosu do obdobia finančnej krízy. Od roku 2013 pozorujeme presun k legislatívnym zmenám - najmä zvýšenie sadzby v roku 2013 z 19 % na 23 %, zavedenie daňovej licencie spolu s úpravou uplatnenia daňových strát v roku 2014 a zavedenie pravidiel nízkej kapitalizácie so zmenou odpisovania majetku od roku 2015. Zmeny daňového výnosu z titulu lepšej úspešnosti výberu v rokoch 2013 až 2015 je možné vysvetliť opatreniami Finančnej správy SR na dani z pridanej hodnoty³⁹ (graf 41). Časť úspešnosti však súvisí s potenciálnym nedokonalým zachytením vývoja firemného sektora makroekonomickou bázou, čo môže viesť k nelineárnemu vzťahu medzi odvedenou daňou a makrozákladňou (Box 2). Kým rast zisku pred zdanením ako aj základu dane⁴⁰ v rokoch 2014 a 2015 dosiahol približne 20 %, rast makroekonomickej základne bol okolo 2 % ročne. Pokles EDS v roku 2016 (tabuľka 6) nemožno stotožniť s výrazným poklesom úspešnosti výberu tejto dane. Rozloženie zmien daňového výnosu (graf

³⁷ Hodnoty priemernej mzdy spred dvoch rokov.

³⁸ Pri úrazovom poistení sa neuplatňuje maximálny vymeriavací základ.

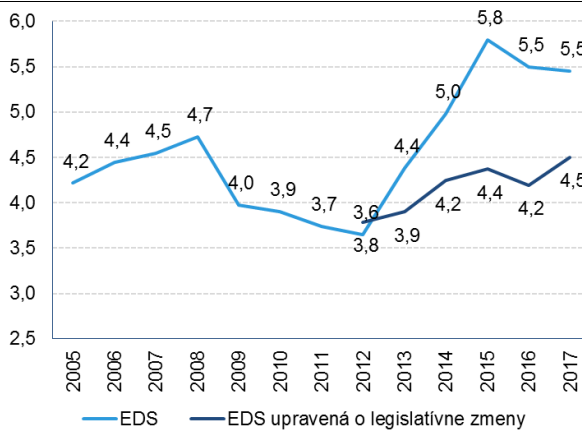
³⁹ Ak daňovník podlieha dani z pridanej hodnoty (DPH) a DPPO, opatrenia Finančnej správy znižujúce úniky na DPH môžu zvýšiť výnosy firmy, jej zisk a následne aj výnos DPPO.

⁴⁰ Základ dane upravený o daňovú stratu, riadok 500 daňového priznania.

41) poukazuje najmä na legislatívne zmeny z titulu jednorazových faktorov. Naopak od roku 2017 úspešnosť výberu opäť rastie a prispieva k rastu očisteného daňového výnosu aj napriek zníženiu sadzby z 22 % na 21 %.

Tabuľka 6: Výnos dane z príjmu právnických osôb, 2005 až 2017 (ESA 2010)

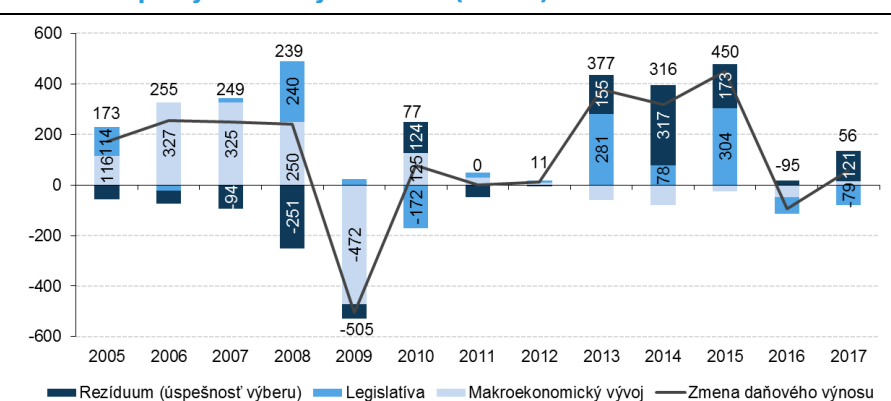
Rok	Celkový výnos (v mil. eur)	Medziročná zmena (v %)	Efektívna daňová sadzba (DPPO/(HDP-kompensácie))
2005	1345	14,7	4,2
2006	1599	18,9	4,4
2007	1848	15,6	4,5
2008	2087	12,9	4,7
2009	1582	-24,2	4,0
2010	1659	4,9	3,9
2011	1660	0,0	3,7
2012	1671	0,7	3,8
2013	2047	22,5	3,9
2014	2363	15,5	4,2
2015	2814	19,1	4,4
2016	2706	-3,8	4,4
2017	2599	-3,9	4,5



Zdroj: IFP, UložiskoIFP

Volatilita dane je zjavná aj z vývoja efektívnej daňovej sadzby⁴¹. Nelineárny vzťah medzi výnosom dane a makrozákladňou spôsobuje rozdiel v definícii hospodárskeho výsledku na úrovni firiem a v národných účtoch (Box 2). Druhým dôležitým faktorom sú špecifiká daňového systému upravujúce hospodársky výsledok firmy na základ dane, ktoré nie sú plne obsiahnuté v legislatívnych vplyvoch⁴². Príkladom je odpočet (umorovanie) daňovej straty⁴³. U firmy uplatňujúcej si odpočet sa rast zisku môže plne, ale aj vôbec, premietnuť do nárastu daňovej povinnosti, v závislosti od objemu daňovej straty. Tento faktor je dôležitý vo fáze ekonomického oživenia, keď podniky prechádzajú zo stratových pozícií do zisku, avšak straty z minulých období znižujú daňovú povinnosť. Kombinácia týchto faktorov vedie k výraznejšiemu poklesu/rastu daňového výnosu v porovnaní s bázou. Ako indikátor úspešnosti výberu dane je preto EDS možné použiť len v krátkom horizonte za predpokladu, že nedošlo k výrazným zmenám vo vyššie uvedení faktoroch.

Graf 41: Príspevky k zmena výnosu DPPO (mil. eur)



Zdroj: IFP, UložiskoIFP

⁴¹ Hrubý domáci produkt v bežných cenách znížený o kompenzácie zamestnancov je makrozákladňou pre DPPO.

⁴² IFP kvantifikuje legislatívne vplyvy bez dynamických vplyvov za predpokladu ceteris paribus.

⁴³ Strata z minulých zdaňovacích období.

Koncept úspešnosti výberu je preto vhodnejšie uchopiť rozkladom zmeny daňového výnosu na príspevky z titulu makroekonomického vývoja, daňovej legislatívy a reziduí (graf 41). Reziduá je v kontexte modelu možné interpretovať ako úspešnosť výberu. Aj v tomto prípade je ekonomický vývoj (meraný makroekonomickou bázou) a legislatívne vplyvy (vstupujúce do modelu) skreslené rovnakými faktormi ako v prípade EDS. Objem úspešnosti výberu je preto potrebné interpretovať opatrne ako maximálny odhad, ktorý môže byť nižší.

Box 2: Hospodársky výsledok vs. makrobáza DPPO⁴⁴

Makroekonomická základňa pre výpočet EDS je hrubý domáci produkt očistený o kompenzácie zamestnancov, ktorá je omnoho širšou bázou v porovnaní s hospodárskym výsledkom odvodeným z finančného účtovníctva na úrovni firiem.

Úpravy makroekonomickej bázy DPPO na hospodársky výsledok*

Makrobáza EDS: HDP – kompenzácie (NA^{})**

- zmiešaný dôchodok (NA)

- dane z produkcie a importu (NA)

= Hrubý prevádzkový prebytok (NA)

- účtovné odpisy (FA)

+ zmena stavu zásob (NA)

- majetkové platby: úroky, renty okrem dividend (NA)

+ majetkové príjmy: úroky, renty, dividendy (NA)

+ kapitálové zisky a straty alebo iné jednorazové zisky a straty

= Hospodársky výsledok pred zdanením (FA)

* zoznam úprav nie je úplný a v závislosti od krajiny, môžu byť potrebné ďalšie úpravy ak existujú významné rozdiely vo vykazovaní transakcii/stavu medzi finančným účtovníctvom a národnými účtami.

** NA – položka v národných účtoch; FA – položka z finančného účtovníctva

Na úrovni národných účtov je najbližšou proxy premennou pre pridanú hodnotu korporátneho sektora hrubý prevádzkový prebytok, ktorý reprezentuje z účtovného hľadiska ukazovateľ EBITDA (zisky pred úpravou o úroky, odpisy a zdanenie). Ten vznikne očistením HDP o kompenzácie zamestnancov, zmiešaný dôchodok (obsahuje najmä hrubý prevádzkový dôchodok samostatne zárobkovo činných osôb) a dane z produkcie a importu. Rozdiely medzi hrubým prevádzkovým prebytkom a hospodárskym výsledkom sú spôsobené rozdielnym vnímaním pridanej hodnoty. Národné účty obsahujú len tvorbu novej pridanej hodnoty. Transakcie ako úroky alebo renty nie sú tvorbou novej pridanej hodnoty podobne ako kapitálové zisky a straty reprezentujúce najmä zmenu cien aktív. Naopak z pohľadu finančného účtovníctva, tieto transakcie vstupujú do hospodárskeho výsledku.

Z pohľadu úspešnosti výberu dane môžu byť tieto rozdiely významným zdrojom nelineárneho vzťahu medzi makrozákladňou a výnosom dane. Príkladom sú kapitálové zisky, ktoré najmä vo fáze expanzie môžu významne prispievať k zisku firiem, ale nevstupujú do makrozákladne. Daňový výnos tak rastie rýchlejšie než báza.

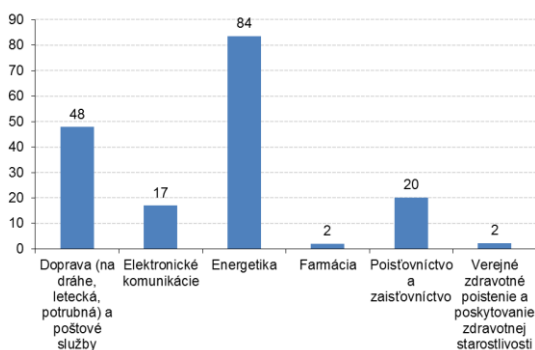
2.5 Osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach

Osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach (OOR) platí približne 65 subjektov. Okolo 75 % výnosu platia firmy z odvetvia energetiky a dopravy (graf 42). Počet firiem, respektíve podiel výnosu OOR pripadajúci na odvetvie, sa v čase výrazne nemenil, pretože

⁴⁴ Bližšie technické detaily obsahuje Lequiller a Blades (2014).

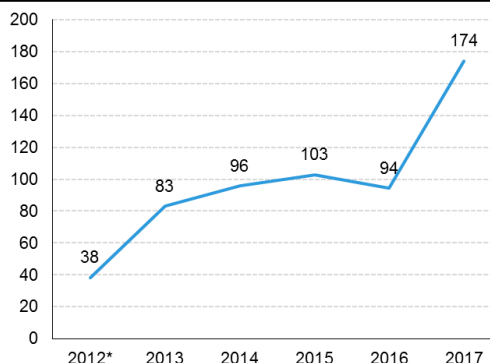
OOB podliehajú najväčšie entity v danom odvetví pravidelne dosahujúce zisk. Podmienkou pre platenie odvodu je totiž dosiahnutie výsledku hospodárenia minimálne vo výške 3 mil. eur. V období 2012 až 2016 sa akruálny výnos OOB (graf 43) vyvíjal v súlade so ziskovosťou v regulovaných odvetviach. Zdvojnásobenie sadzby OOB v roku 2017 neprinieslo zdvojnásobenie výnosu. Aktuálna legislatíva totiž upravuje aj výpočet základu⁴⁵ OOB, ktorý umožnil vybraným subjektom efektívne znížiť zaťaženie v závislosti od objemu regulovaných výnosov.

Graf 42: Výnos OOB podľa regulovaných odvetví, 2017, (mil. eur)



Zdroj: UloziskoIFP

Graf 43: Výnos OOB, 2012 až 2017, (mil. eur)



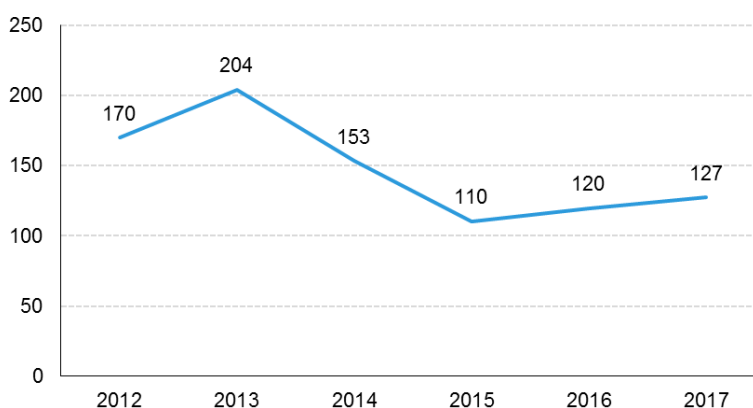
*OOB sa začal platiť v septembri 2012;

Zdroj: UloziskoIFP

2.6 Osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií

Osobitnému odvodu vybraných finančných inštitúcií (OOF) podliehajú všetky banky na Slovensku. Výnos OOF (graf 44) sa vyvíja v súlade s rastom objemu bankových vkladov. Priemerný rast objemu vkladov za obdobie 2012 až 2017 dosiahol 5,6 %. Pokles výnosu v roku 2014 je výsledkom vtedy platnej legislatívy⁴⁶, keď objem zaplateného OOF dosiahol zákonom stanovenú kumulatívnu hranicu a splátka OOF za štvrtý kvartál nebola povinná. Ďalší pokles výnosu v roku 2015 je výsledkom zníženia sadzby OOF o polovicu.

Graf 44: Výnos OOF, 2012 až 2017, (mil. eur)



Zdroj: UloziskoIFP

⁴⁵ Pôvodne bol OOB platený zo zisku, ktorý plynul zo všetkých aktivít firmy, teda aj z tých, ktoré nespádali medzi regulované činnosti. Aktuálne znenie zákona umožňuje firmám prenásobiť dosiahnutý zisk koeficientom regulované výnosy/celkové výnosy.

⁴⁶ Zákon č. 384/2011 Z. z., §8, odstavce 1 až 3. Znenie zákona platné od 1.9.2012 do 28.4.2015.

2.7 Daň z príjmu vyberaná zrážkou

Výnos zrážkovej dane je v čase nestabilný. S výnimkou roka 2008 neprekročil hranicu 200 mil. eur ročne. Na základe jednotlivých druhov príjmov, ktoré sa zdaňujú zrážkovou daňou, môžeme pre čo najlepší analytický pohľad rozdeliť výnos dane na dve časti - daň z vkladov a daň z ostatných zrážok. Na základe toho zvolíme dve makroekonomické základne a sledujeme dve efektívne daňové sadzby (EDS). V prípade zdaňovania vkladov je základňou objem úrokov, pri ostatných zrážkach ako aj celom výnose je základňou nominálny HDP.

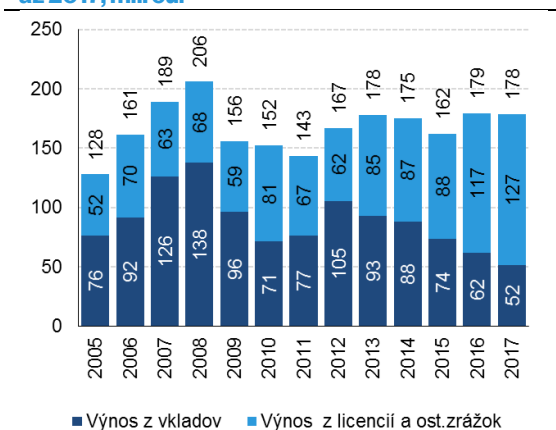
Tabuľka 7: Výnos dane z príjmu vyberanej zrážkou, 2005 až 2017 (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba
2005	128	-32,1	
2006	161	26,1	
2007	189	17,2	
2008	206	9,0	
2009	156	-24,4	
2010	152	-2,2	
2011	143	-6,0	
2012	167	16,7	
2013	178	6,4	
2014	175	-1,5	
2015	162	-7,5	
2016	179	10,6	
2017	178	-0,4	

Zdroj: IFP, UloziskoIFP

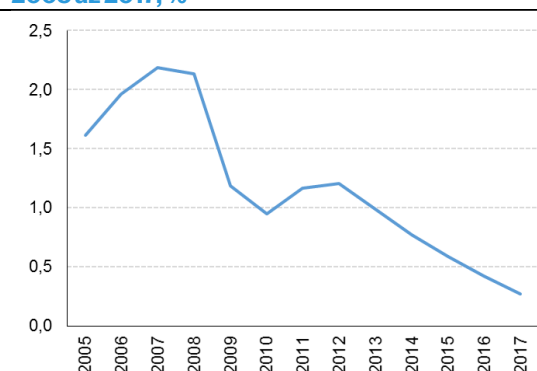
Medzi rokmi 2005 až 2017 sa výrazne zmenil podiel výnosu z vkladov a ostatných zrážok. Zatiaľ čo v roku 2005 výnosy z vkladov tvorili až 60 % z celkového výnosu, v súčasnosti je ich podiel necelých 30%. Tak ako klesá podiel dane z vkladov na celkovom výnose, klesá aj skutočný objem dane z vkladov (graf 45). Hlavným faktorom je vývoj úrokových sadziieb. Priemerná ročná úroková miera klesla z úrovne 2,2 % v roku 2007 na hodnotu 0,3 % v roku 2017 (graf 46).

Graf 45: Rozdelenie výnosu zrážkovej dane, 2005 až 2017, mil. eur



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 46: Vývoj priemernej ročnej úrokovvej miery, 2005 až 2017, %

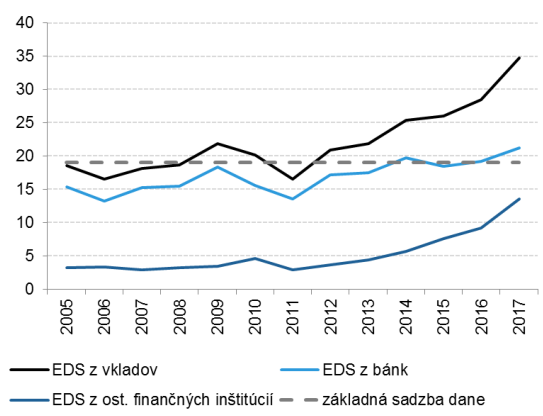


Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Efektívna daňová sadzba, ako podiel výnosu dane na celkovom objeme úrokov, by sa mala pohybovať veľmi blízko zákonnej sadzby dane (19 %). EDS z vkladov však od roku 2012 výrazne rastie nad túto úroveň (graf 47). Jednou z príčin je fakt, že priemerný objem vkladov úročený aktuálnou úrokovou sadzbou nedokáže ideálne zachytávať zmeny v štruktúre

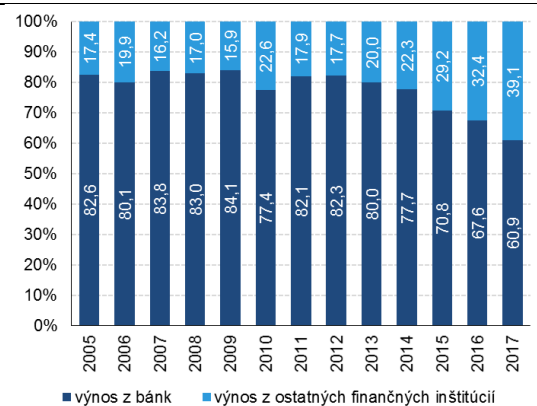
splatnosti vkladov a štruktúru vkladov podľa doby viazanosti. Ďalším dôvodom je aj štruktúra samotných vkladov, z ktorých sa daň platí zrážkou. Daň sa platí z úrokov z vkladov v bankách a iných finančných inštitúciách. Podiel výnosov z bánk od roku 2012 klesol z 82% na 61% (graf 48). Nárast EDS po roku 2012 je viditeľný najmä pri iných finančných inštitúciách, zatiaľ čo EDS samotných bánk rastie len mierne (graf 47).

Graf 47: Efektívna daňová sadzba z vkladov, 2005 až 2017, %



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 48: Zloženie dane z vkladov, 2005 až 2017, %



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Výnos dane z ostatných zrážok od roku 2005 výrazne vzrástol a taktiež stúpol aj podiel na celkovom výnose zrážkovej dane (graf 45). Výnos z ostatných zrážok je tvorený okrem pravidelných platieb, ako napr. príjmy z poistného plnenia, z výnosov z dlhopisov, pravidelných licenčných poplatkov, aj jednorazovými platbami. Väčšinou ide o jednorazovú platbu licenčných poplatkov jedného alebo dvoch subjektov, ktorá nesúvisí s ekonomickým vývojom a výnos dane ovplyvní len v jednom roku.

2.8 Miestne dane

Pod miestnymi daňami sa vo všeobecnosti rozumejú daňové príjmy obcí a vyšších územných celkov, okrem podielovej dane z príjmov fyzických osôb. V súčasnosti je jediným daňovým príjmom VÚC daň z príjmu fyzických osôb. Najvýznamnejšie daňové príjmy obcí sú dane z nehnuteľností a dane za špecifické služby. Daňovým príjmom obcí je aj 80 % podiel na dani z úhrad za dobývací priestor, čo však je zanedbateľný príjem.

Podľa metodiky ESA 2010 sa poplatok za miestny komunálny odpad, ktorý je súčasťou daní za špecifické služby, nepovažuje za daňový príjem, ide len o poplatok za službu.

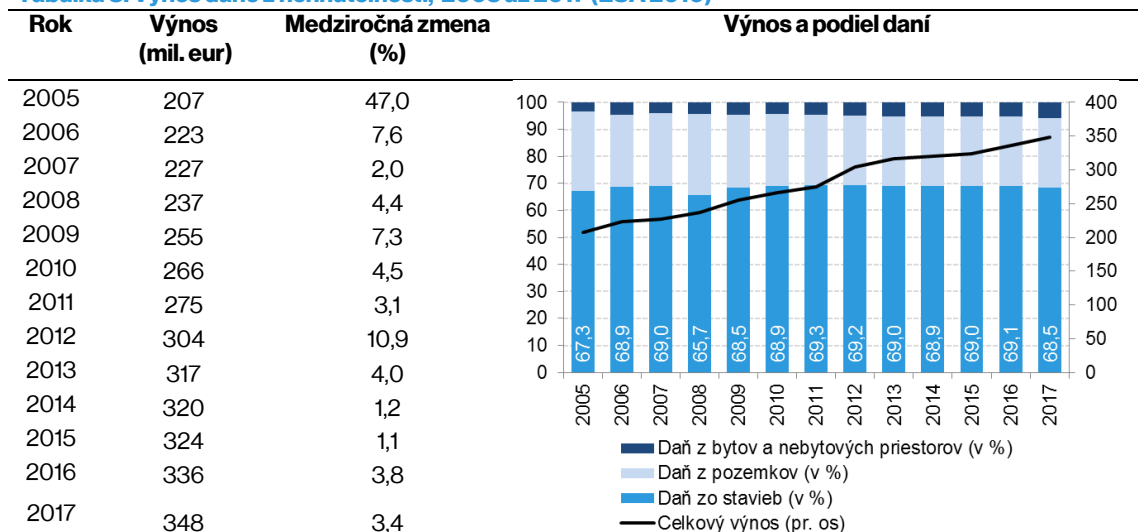
2.8.1 Daň z nehnuteľnosti

Daň z nehnuteľnosti je druhým najdôležitejším zdrojom príjmov obcí. Na rozdiel od zahraničnej praxe nepredstavuje majetkovú daň, keďže výška zdanenia nezávisí od hodnoty nehnuteľnosti. Najvyšší podiel na celkovom výnose prináša daň zo stavieb. Potom nasleduje daň z pozemkov a daň z bytov a nebytových priestorov predstavuje najmenší podiel (tabuľka 8). Vďaka rýchlemu rastu výnosu dane z bytov a nebytových priestorov jej príspevok k rastu celkového výnosu je nezanedbateľný a jej podiel na celkovom výnose pozvoľna rastie na úkor zvyšných dvoch daní (grafy 49 a 50). Vďaka svojej veľkosti daň zo stavieb predstavuje hlavný zdroj rastu celkového výnosu.

Priemerný ročný rast výnosu dane v období rokov 2005 až 2017 dosiahol 4,5 % (graf 49). Priemerný rast výnosu dane zo stavieb je totožný s rastom celkového výnosu. K rastu

celkového výnosu dane najmenej prispel výnos dane z pozemkov, keď v priemere dosiahol len 3,8 %. Naopak výnos dane z bytov a nebytových priestorov rástol v priemere až 8,5 % ročne.

Tabuľka 8: Výnos dane z nehnuteľností, 2005 až 2017 (ESA 2010)

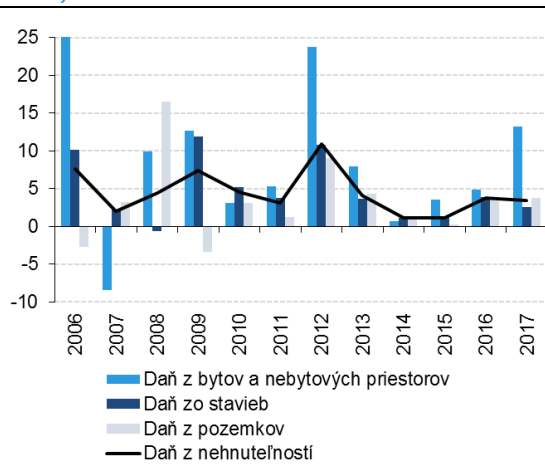


Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Na rozdiel od dane z pozemkov a dane zo stavieb, rast základu dane výrazne prispieva k rastu výnosu dane z bytov a nebytových priestorov. Celková výmera podlahovej plochy bytov a nebytových priestorov v priemere rástla 5,3 % ročne, zatiaľ čo výmera zastavenej plochy stavieb rástla v priemere len 0,6 % ročne a prírastok základu dane z pozemkov dosiahol 0,8 % ročne. Rast základu dane tak značne zaostáva za rastom výnosu pri všetkých daniach z nehnuteľností.

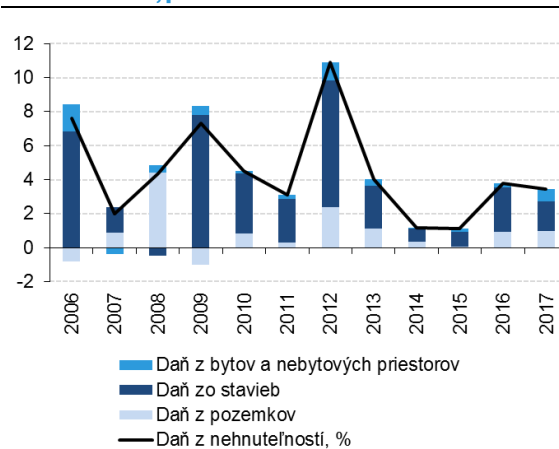
Rast príjmov z daní z nehnuteľností bol do veľkej miery dosiahnutý rastom sadziieb. Tým, že základ daní z nehnuteľností nie je nijak indexovaný na nominálnu veličinu, bez pravidelného zvyšovania sadziieb by postupne dochádzalo k znižovaniu podielu výnosu daní z nehnuteľností na celkových daňových príjmoch. Preto správcovia dane pravidelne aktualizujú výšku sadziieb pre jednotlivé typy zdaniteľných nehnuteľností.

Graf 49: Rast výnosu daní z nehnuteľností, 2006 až 2017, %



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 50: Príspevky k rastu daní z nehnuteľností, 2006 až 2017, p.b.



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

2.8.2 Dane za špecifické služby

Výnos daní za špecifické služby má v čase mierne stúpajúci stabilný trend. Efektívna daňová sadzba, počítaná ako podiel výnosu dane na nominálnom HDP, je najmä v posledných rokoch stabilná (tabuľka 9). Priemerný medziročný rast od roku 2005 je na úrovni 4,1 %.

Tabuľka 9: Výnos daní za špecifické služby, 2005 až 2017 (ESA2010)

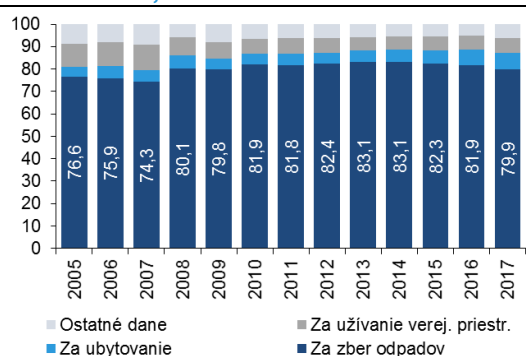
Rok	Výnos daní, (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba
2005	121	-1,4	
2006	129	6,5	
2007	138	7,1	
2008	155	12,2	
2009	158	1,9	
2010	160	1,1	
2011	165	3,0	
2012	172	4,5	
2013	178	3,2	
2014	176	-0,9	
2015	181	3,0	
2016	186	2,4	
2017	196	5,6	

Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Dane za špecifické služby tvorí 9 samostatných daní. Najväčší podiel má poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (80 %). Ďalšie významné dane sú daň za ubytovanie (7 %) a daň za užívanie verejného priestranstva (7 %). Zvyšných šesť daní tvorí spolu len 6 % na celkovom príjme (graf 51).

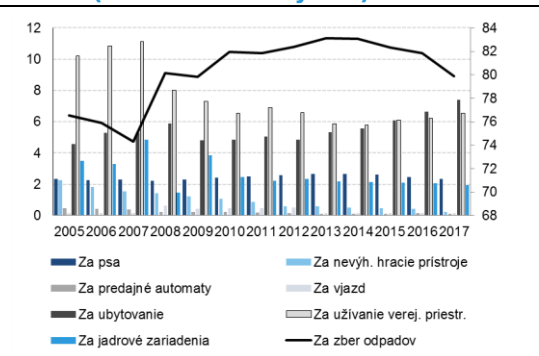
Vzhľadom na to, že až 80 % výnosu dane tvorí poplatok za komunálny odpad, tak aj vývoj celkových špecifických daní vo veľkej miere kopíruje práve vývoj tohto poplatku. Jeho priemerný medziročný rast je na úrovni 4,6 %. Významnejší nárast v posledných rokoch pozorujeme pri dani za ubytovanie, ktorej výnos oproti roku 2005 vzrástol najviac zo všetkých špecifických daní.

Graf 51: Podiel vybraných špecifických daní, 2005 až 2017, %



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 52: Výnos špecifických daní v rokoch 2005 až 2017 (v % na celkovom výnose)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

2.9 Daň z pridanej hodnoty

Celkový rast výnosu dane z pridanej hodnoty (DPH) rástol medzi rokmi 2005 a 2017 relatívne pomalšie ako iné väčšie dane. Od roku 2005 efektívna daňová sadzba⁴⁷ na DPH kontinuálne klesala, čo okrem iného súviselo aj so vstupom SR do EÚ a novými príležitosťami na daňové podvody v prostredí jednotného trhu. Negatívny vývoj EDS sa zastavil v roku 2012 a odvtedy plynule rastie, čo je späté aj s prijatými opatreniami na boj proti daňovým únikom⁴⁸. Rast výnosu dane v porovnaní s rastom daňovej základne sa v roku 2016 zdanlivo spomalil. Korektnější pohľad na vývoj výnosu DPH v tomto prípade poskytuje analyticky očistená EDS, kde výnos dane očisťujeme o zmeny sadzieb a ďalšie faktory⁴⁹. Podľa očistenej EDS úspešnosť výberu DPH pokračuje aj v rokoch 2016 a 2017 a prináša do rozpočtu každoročne v priemere 200 mil. eur navyše.

Tabuľka 10: Výnos dane z pridanej hodnoty, 2005 až 2017 (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba
2005	3 880	10,6	
2006	4 104	5,8	
2007	4 147	1,1	
2008	4 621	11,4	
2009	4 221	-8,7	
2010	4 182	-0,9	
2011	4 711	12,6	
2012	4 328	-8,1	
2013	4 696	8,5	
2014	5 021	6,9	
2015	5 420	7,9	
2016	5 419	0,0	
2017	5 958	9,9	

Zdroj: IFP, UloziskolFP

Na raste výnosu sa však nemalou mierou podieľa aj priaznivá ekonomická situácia. Rastúca spotreba domácností a pokračujúca investičná aktivita najmä zo strany štátu v rokoch po kríze prispeli k rastu výnosu. Slabší rok 2016 bol ovplyvnený viacerými faktormi. Jednak po bohatom eurofondovom roku 2015 prišla mierna korekcia, na druhej strane od roku 2017 začala platiť nová legislatíva, ktorá prikazuje FS SR platiť úroky na zadržaných nadmerných odpočtoch, pokiaľ ich kontrola trvá dlhšie ako 6 mesiacov.

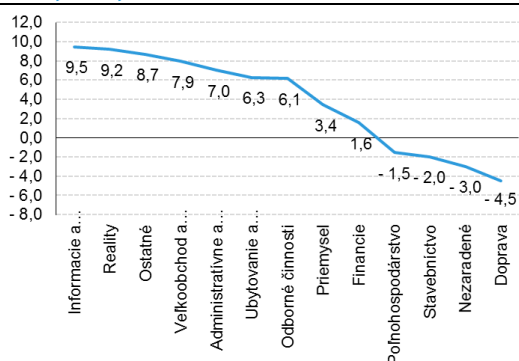
DPH nie je platená rovnako vo všetkých sektoroch (graf 53). Viac ako polovica príjmov z DPH pochádza z veľkoobchodu a maloobchodu (graf 54). Zaujímavosťou je sektor stavebníctva. Od roku 2016 je v sektore zavedené prenesenie daňovej povinnosti na konečného spotrebiteľa, tzv. reverse charge. Kým pred zavedením tohto opatrenia zaplatená DPH v sektore stavebníctva tvorila 8 % z celkovej DPH, v roku 2017 to bolo -1 %. Sektor stavebníctva teda nebol konečným užívateľom, preto si mohol odpočítať svoju daňovú povinnosť. Daň z pridanej hodnoty vytvorenej v sektore stavebníctva tak bola odvedená v inom sektore.

⁴⁷ $DZ = 0,76 \times KSD + 0,93 \times THFK + 0,82 \times MS$. Daňová základňa (DZ) je vážený súčet konečnej spotreby domácností (KSD), tvorby hrubého fixného kapitálu (THFK investície verejnej správy) a medzispotreby vlády (MS). Investície a medzispotreba sú upravované o vybrané subjekty verejnej správy, ktoré sú platiteľmi DPH. Koefficienty uvádzajú dlhodobý pomer danej spotreby podliehajúcej DPH.

⁴⁸ Viac v tretej kapitole.

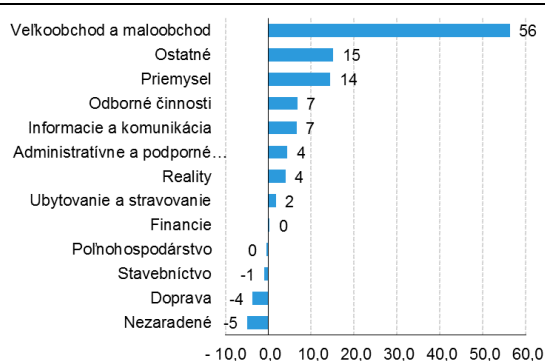
⁴⁹ Ide o jednorazové faktory, napríklad platba DPH z PPP projektov.

Graf 53: Podiel DPH na tržbách v sektorech podľa NACE, 2017, %



Zdroj: DP DPH, UloziskoIFP

Graf 54: Podiel sektorov na celkovej DPH, 2017, %



Zdroj: DP DPH, UloziskoIFP

Platby finálnej DPH sú úzko koncentrované v podnikoch s tržbami nad 1 mil. eur. V roku 2017 len 6 % podnikov zaplatilo takmer celý výnos DPH. Tridsať najväčších subjektov podľa priznanej dane odvieďlo 46 % celkovej vybranej dane z pridanej hodnoty a sto najväčších subjektov až 68 %.

Tabuľka 11: Vybrané agregáty z daňových priznaní DPH podľa veľkosti podnikov, 2017, mil. eur

	Celkom	Tržby do 50 tis. eur	Tržby do 100 tis. eur	Tržby do 500 tis. eur	Tržby do 1 mil. eur	Tržby nad 1 mil. eur	Top 100 podľa priznanej DPH	Top 30 podľa priznanej DPH
Priemerný počet DP/mesiac		106 168	27 725	43 217	9 596	12 073	100	30
Tržby	121 166	1 385	1 990	9 758	6 734	101 298	32 863	21 036
Daň na výstupe	40 983	2 114	733	3 059	2 067	33 010	10 167	6 694
Daň na vstupe	37 398	3 205	740	2 820	1 818	28 815	7 441	5 148
Daň na colniciach	2 620	100	12	61	41	2 406	1 368	1 197
Vlastná daňová povinnosť	9 579	149	171	791	546	7 922	3 057	1 858
Nadmerné odpočty	6 057	1 249	177	551	297	3 783	280	233
DPH	6 141	-1 000	6	301	290	6 545	4 146	2 822

Zdroj: FSSR, IFP, UloziskoIFP

2.10 Spotrebné dane

2.10.1 Spotrebná daň z minerálnych olejov

Spotrebná daň z minerálnych olejov je z pohľadu výnosu najvýznamnejšou spotrebnou daňou. Jej výnos dosiahol v roku 2017 hodnotu 1 230 mil. eur. Približne 70 % výnosu dane tvorí daň z motorovej nafty a 30 % daň z benzínu (graf 55). Zvyšok, do 1 %, predstavuje daň z kerozínu, LPG a CNG. Spotreba nafty rastie oveľa rýchlejšie ako spotreba benzínu a najviac prispieva k rastu celkového výnosu dane (graf 56).

Neindexovanie špecifickej sadzby⁵⁰ spotrebnej dane z minerálneho oleja spôsobuje pravidelný pokles efektívnej daňovej sadzby⁵¹. Pri abstrahovaní od daňových únikov, na pokles EDS pôsobí aj zmena štruktúry vozového parku v prospech dieselových motorov s nižšou daňou a obmieňajúci sa vozový park v prospech áut s nižšou spotrebou. Takto definovaný EDS ako indikátor úspešnosti výberu dane preto možno používať len veľmi zjednodušene a

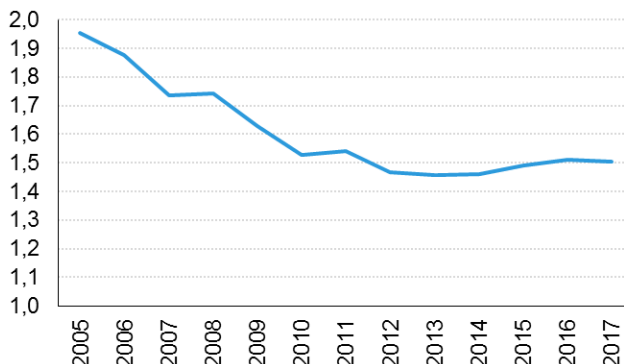
⁵⁰ Sadzba dane, ktorá závisí na objeme alebo množstve, nie na nominálnej hodnote.

⁵¹ Daňovou základňou pre SD z minerálneho oleja je HDP v stálych cenách.

len v krátkom časovom horizonte. Z tohto dôvodu v tretej kapitole prinášame odhad úspešnosti výberu tejto dane, ktorý je založený na odhade skutočnej výšky daňovej základne.

Tabuľka 12: Výnos spotrebnej dane z minerálneho oleja, 2005 až 2017 (ESA 2010)

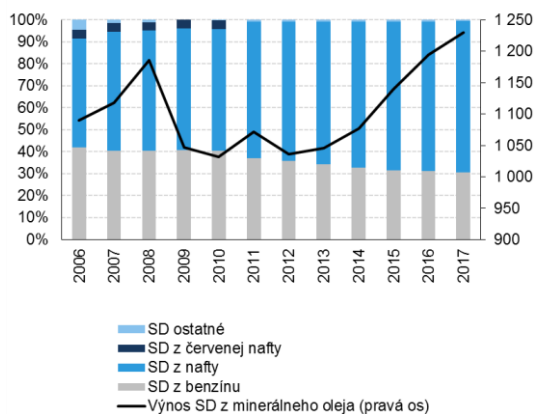
Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba (v % HDP, s.c.)
2005	1046	3,7	1,9
2006	1090	4,2	1,8
2007	1118	2,6	1,7
2008	1185	6,0	1,7
2009	1047	-11,7	1,6
2010	1032	-1,4	1,5
2011	1071	3,8	1,5
2012	1036	-3,2	1,4
2013	1045	0,9	1,4
2014	1077	3,0	1,4
2015	1139	5,8	1,4
2016	1194	4,8	1,5
2017	1230	3,0	1,5



Zdroj: IFP, UložiskoIFP

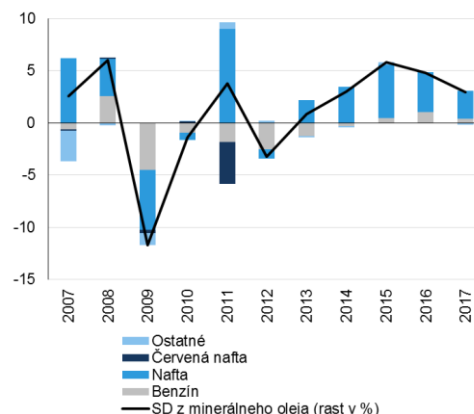
Od roku 2013 spotreba nafty neustále rastie a pri nezmenených sadzbach závislých od množstva paliva rastie aj výnos dane z nafty zhruba rovnakým tempom. Spotreba nafty od určitej miery súvisí s vývojom ekonomiky a cenovej konkurencieschopnosti v porovnaní s okolitými krajinami. Výnos dane z benzínu sa pomaly spamätáva z útlmu a posledné tri roky zaznamenáva aj jeho spotreba rast. Ten však v priemere predstavuje iba 40 % úrovne tempa rastu spotreby nafty.

Graf 55: Výnos a zloženie SD z minerálneho oleja, 2006 až 2017, mil. eur



Zdroj: FS SR, UložiskoIFP

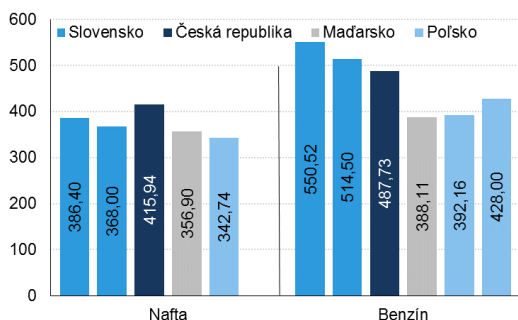
Graf 56: Príspevky k rastu SD z minerálneho oleja, 2007 až 2017, p. b.



Zdroj: FS SR, výpočty IFP, UložiskoIFP

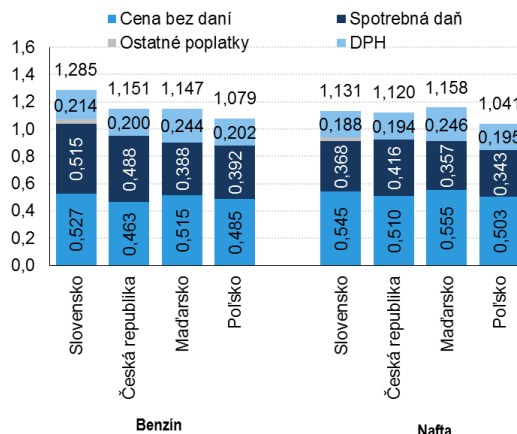
Spomedzi krajín V4 je zdanenie benzínu najvyššie práve na Slovensku (graf 57), čo však platí aj o cene benzínu bez dane a nafty bez dane (graf 58). Slovensko má najvyššiu cenu benzínu, lebo má najvyššiu sadzbu dane a aj cenu bez dane. Pri nafte sme konkurencieschopní, čo sa týka sadzby, ale cenu bez dane máme spolu s Maďarskom najvyššiu.

Graf 57: Porovnanie sadzby SD z MO z benzínu a nafty v krajinách V4, 2017, (v eur)⁵²



Zdroj: Oil Bulletin, UloziskoIFP

Graf 58: Porovnanie zaťaženia benzínu a nafty v krajinách V4, 2017, (v eur/l)⁵³



Zdroj: Oil Bulletin, UloziskoIFP

2.10.2 Spotrebná daň z tabakových výrobkov

Spotrebná daň z tabakových výrobkov je veľkosťou príjmov druhá najvýznamnejšia spotrebná daň. V roku 2017 dosiahla výnos 711 mil. eur (tabuľka 13) s najvyšším medziročným rastom za posledných sedem rokov. K tomu dopomohlo zvýšenie sadziieb dane z cigariet a z tabaku na začiatku roka. Najmä cigarety, ktorých podiel na celkovom výnose dane predstavuje vyše 98 %, podstatne navýšili daňové príjmy. Od roku 2010 je podiel výnosu dane z tabakových výrobkov na konečnej spotrebe domácností⁵⁴ značne stabilný s len mierne stúpajúcim trendom.

Tabuľka 13: Výnos spotrebnej dane z tabakových výrobkov, 2005 až 2017 (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba (v % KSD, s.c.)
2005	493	76,6	2,5
2006	262	-46,9	0,8
2007	783	198,9	2,1
2008	325	-58,5	0,8
2009	436	34,4	1,1
2010	602	37,9	1,5
2011	623	3,5	1,6
2012	640	2,8	1,6
2013	636	-0,6	1,6
2014	640	0,6	1,6
2015	665	3,9	1,6
2016	672	1,1	1,6
2017	711	5,7	1,7

Poznámka: KSD s.c. je konečná spotreba domácností v stálych cenách

Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Vývoj ceny najpredávanejšej cenovej kategórie cigariet bol do roku 2015 lineárny, cena spotrebiteľského balenia cigariet rástla každoročne zhruba o 10 centov (graf 59). Od 1. marca

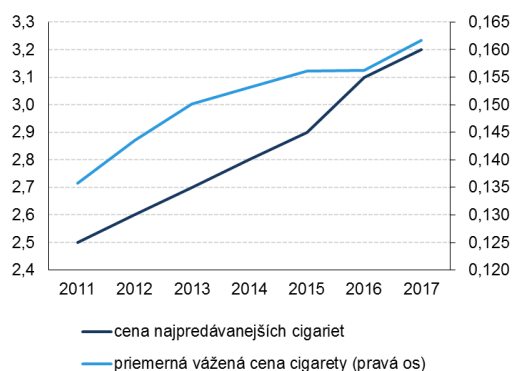
⁵² Prepočítané priemerným výmenným kurzom za rok 2017. Nižšia sadzba sa uplatňuje na palivá prekračujúce minimálnu zložku bioetanolu v prípade benzínu a bionafty v prípade nafty.

⁵³ Ostatný poplatok je poplatok za správu štátnych hmotných rezerv, ktorý vstupuje do cenotvorby spotrebiteľskej ceny benzínu a nafty.

⁵⁴ Pre účely efektívnej daňovej sadzby používame konečnú spotrebu domácností v stálych cenách ako daňovú základňu.

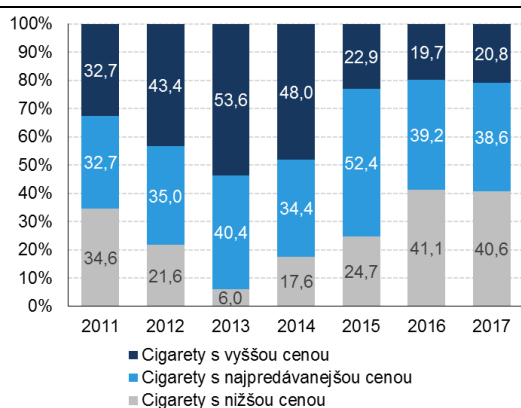
2016 podľa zákona spotrebiteľské balenie cigariet obsahuje 20 kusov cigariet⁵⁵, čím sa zvýšil počet cigariet v krabičke o 1 kus. Cena krabičky sa tak v priemere zvýšila o 20 centov. V posledných dvoch rokoch si cenové kategórie cigariet držia svoje podiely na stabilnej úrovni. Najpredávanejšia cenová kategória má 40 %-ný podiel, taký istý podiel majú aj lacnejšie cigarety a zvyšok (20 %) predstavujú drahšie cigarety (graf 60). Oproti minulosti sa vymenili podiely lacnejších a drahších cigariet. Teraz je na trhu viac tých lacnejších, v minulosti to boli drahšie cigarety. Terazšia priemerná cena lacných cigariet je na úrovni priemernej ceny drahších cigariet v roku 2014. Slovensko má podľa stavu k 1. januáru 2018 piate najlacnejšie cigarety v porovnaní s ostatnými krajinami EÚ⁵⁶.

Graf 59: Vážená priemerná cena cigarety a cena najpredávanejšieho balenia cigariet, 2011 až 2017, eur



Zdroj: FS SR, UložiskoIFP

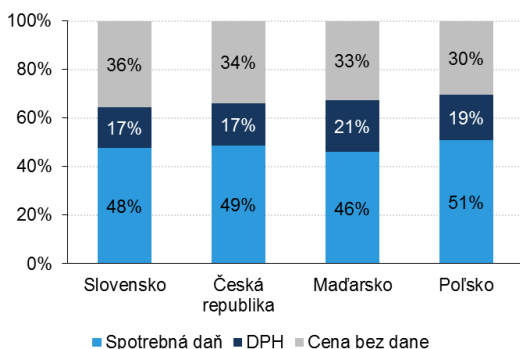
Graf 60: Množstvá cigariet uvoľnených do daňového voľného obehu, podiely 2011 – 2017, %



Zdroj: FS SR, výpočty IFP, UložiskoIFP

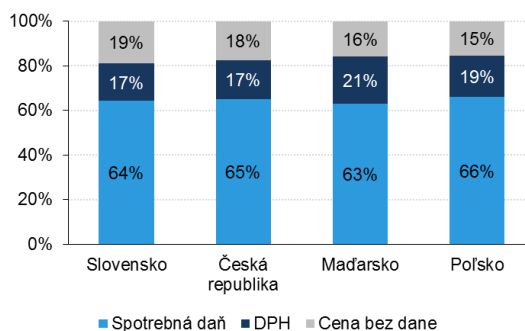
Miera daňového zaťaženia cigariet sa líši od finálnej ceny spotrebiteľského balenia cigariet. Čím viac rastie cena krabičky, tým viac klesá podiel špecifickej sadzby spotrebnej dane na celkovej cene (zároveň sa odbúrava akýkoľvek vplyv minimálnej dane), a tým väčšia časť zostáva výrobcem. Pre porovnania miery zdanenia v krajinách V4 sme náhodne zvolili 3 a 5 euróvú cenu krabičky 20 kusov cigariet (grafy 61 a 62).

Graf 61: Miera zdanenia spotrebiteľského balenia cigariet v cene 5 eur, 2017 (v % z celkovej ceny)



Zdroj: OECD Tax Database, prepočty IFP, UložiskoIFP

Graf 62: Miera zdanenia spotrebiteľského balenia cigariet v cene 3 eur, 2017 (v % z celkovej ceny)



Zdroj: OECD Tax Database, prepočty IFP, UložiskoIFP

⁵⁵ Zákon č. 89/2016 Z. z. o výrobe, označovaní a predaji tabakových výrobkov a súvisiacich výrobkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

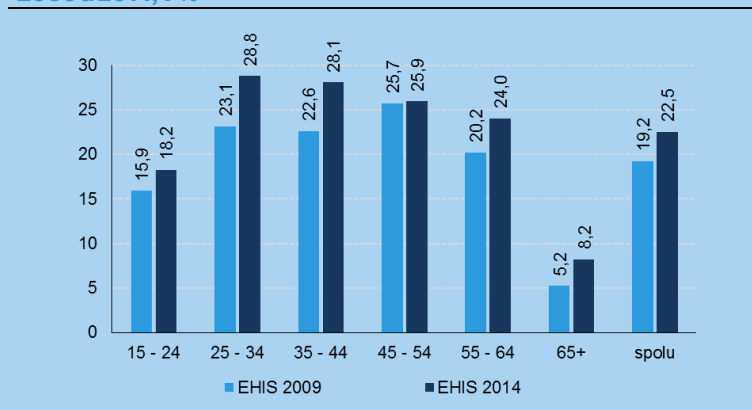
⁵⁶ Zdroj:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf, vlastné prepočty

Box 3: Slovensko fajčí stále viac

Podiel pravidelných fajčiarov sa medzi rokmi 2009 a 2014 zvýšil o 3,3 p. b.⁵⁷. V roku 2014 u nás denne fajčilo cigarety vyše 22 % ľudí vo veku 15 rokov a viac (graf 63). Podiel fajčiarov vzrástol v každej vekovej kategórii, najviac v kategórii mladých ľudí do 34 rokov.

Graf 63: Podiel denných fajčiarov cigariet podľa vekových skupín, 2009 a 2014, v %



Zdroj: ŠÚ SR, vlastné prepočty, UloziskoIFP

Rastie počet fajčiarov a zdá sa, že ich neodrádza od fajčenia ani zvyšujúca sa cena cigariet, ktorá sa zvyšuje z rôznych dôvodov (legislatívne zmeny ako rast sadzby spotrebnej dane, zvýšenie počtu cigariet v krabičke, zmena vzhľadu krabičky z titulu uvádzania odstrašujúcich obrázkov; zvyšovanie hrubých marží výrobcov). V posledných rokoch rastie aj počet cigariet, z ktorých bola odvedená spotrebná daň (priemer za roky 2015 až 2017 je 1,8 %-ný medziročný rast).

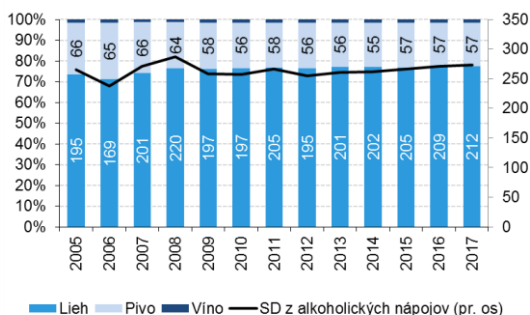
Ceny cigariet sú v drvivej väčšine zaokrúhlené na desiatky centov, zvyšok na 5 centov. Výrobcovia pri zdražovaní cigariet postupujú pravidelne v takýchto intenciách a zaokrúhľujú ceny na desiatky centov smerom hore.

2.10.3 Spotrebná daň z alkoholických nápojov

Spotrebná daň z alkoholických nápojov zahŕňa daň z liehu, piva a vína. V priemere tri štvrtiny výnosu tvorí spotrebná daň z liehu, pivo tvorí 22 % a len 2 % celkového výnosu prispieva víno (graf 64). **Sadzby daní sa naposledy menili v roku 2012, no vďaka rastu množstva alkoholických nápojov má celkový výnos v posledných piatich rokoch rastúci trend.** Hlavným zdrojom rastu celkového výnosu je daň z liehu (graf 65).

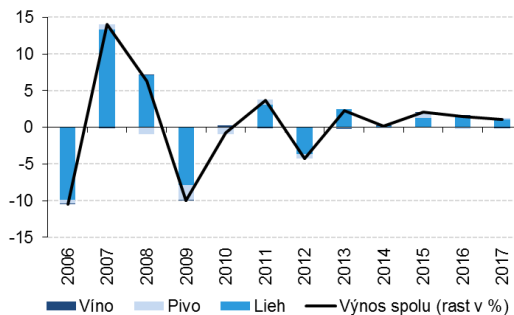
⁵⁷ Na základe výsledkov prieskumu EHIS (Európske zisťovanie o zdraví, ktoré na Slovensku už 2x uskutočnil ŠÚ SR, 2009 a 2014)

Graf 64: Výnos a zloženie SD z alkoholických nápojov, 2005 až 2017, mil. eur a %



Zdroj: FS SR, UloziskoIFP

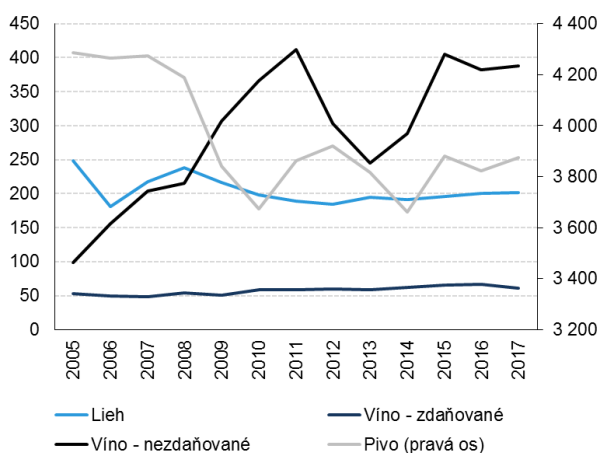
Graf 65: Príspevky krastu SD z alkoholických nápojov, 2006 až 2017, p. b.



Zdroj: FS SR, výpočty IFP, UloziskoIFP

Pri porovnaní množstiev jednotlivých zdanených druhov alkoholu je na prvom mieste pivo, za ktorým nasledujú lieh a šumivé víno. V porovnaní nie je zahrnuté tiché víno, ktoré je zdaňované nulovou sadzbou. Množstvo tichého vína vzrástlo v sledovanom období najmarkantnejšie a je hlavnou náhradou piva, ktorého spotreba výrazne poklesla (graf 66).

Graf 66: Zdanené množstvá alkoholických nápojov, 2005 až 2017, tis. hl



Zdroj: FS SR, UloziskoIFP

Lieh

Spotreba zdaneného liehu v pomere ku konečnej spotrebe domácností⁵⁸ je v posledných rokoch pomerne stabilná s mierne klesajúcim trendom (tabuľka 14). Množstvo alkoholu, z ktorého je platená spotrebná daň, medziročne rastie. Nedá sa však jednoznačne povedať, že ide o spotrebu, pretože táto daň sa neplatí pri spotrebúvaní alkoholu, ale pri jeho uvoľnení do daňového voľného obehu, t. j. do skladov, obchodov. Výnos dane bol v obdobiach, kedy sa menila sadzba, ovplyvnený predzásobeniami. Najvýraznejšie sa to prejavilo medzi rokmi 2005 a 2006, keď v súvislosti s januárovým zvýšením sadzieb dane v roku 2006 sa firmy koncom roka 2005 predzásobili alkoholom zdaneným nižšou sadzbou.

⁵⁸ Pre účely efektívnej daňovej sadzby používame konečnú spotrebu domácností v stálych cenách ako daňovú základňu.

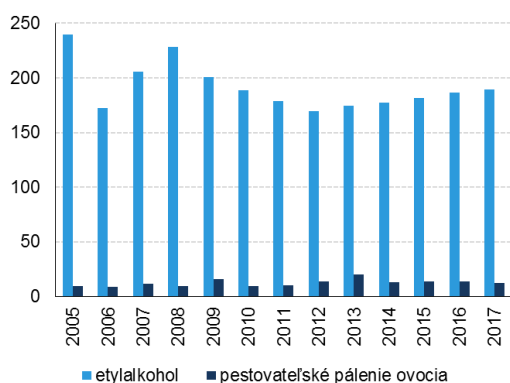
Tabuľka 14: Výnos spotrebnej dane z liehu, 2005 až 2017 (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba (v % KSD, s.c.)
2005	195	39,8	0,7
2006	169	-13,4	0,6
2007	201	18,7	0,5
2008	220	9,6	0,55
2009	197	-10,4	0,5
2010	197	-0,1	0,5
2011	205	4,0	0,52
2012	195	-4,8	0,5
2013	201	3,2	0,52
2014	202	0,3	0,52
2015	205	1,7	0,52
2016	209	2,1	0,52
2017	212	1,4	0,52

Zdroj: IFP, UložiskoIFP

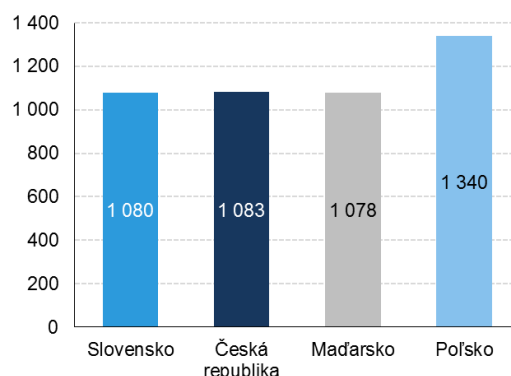
Zníženou (polovičnou) sadzbou dane sa zdaňuje lieh, ktorý je vyrobený v závode na pestovateľské pálenie ovocia. Jeden pestovateľ si môže uplatniť zníženú sadzbu na maximálne 43 l alkoholu za jedno výrobné obdobie. Objem tohto liehu sa v posledných rokoch ustálil na 7 % z celkového objemu zdaneného liehu (graf 67).

Graf 67: Množstvo zdaneného liehu, 2005 až 2017, tis. hl



Zdroj: FS SR, UložiskoIFP

Graf 68: Porovnanie sadzby dane z liehu v krajinách V4 k 1.1. v 2017 (v eur/hl. a)



Zdroj: FS SR, výpočty IFP, UložiskoIFP

Spotrebu liehu prostredníctvom prepočítanej zákonnej sadzby dane cez priemerný výmenný kurz v roku 2017 (bez vplyvu DPH) najvýraznejšie zdaňuje Poľsko. Vplyv na výsledné zdanenia liehu a zvyšných alkoholických nápojov má aj aplikovaná sadzba DPH v jednotlivých krajinách (Slovensko 20 %, Česká republika 21 %, Poľsko 23 %, Maďarsko 27 %). Zníženú sadzbu dane pre „malé liehovary“ v maximálnej možnej miere (50 % zníženie základnej sadzby⁵⁹) s výnimkou Poľska uplatňujú všetky krajiny V4⁶⁰. Oproti roku 2016 sa zdanenie liehu nemenilo ani v jednej z okolitých krajín, pričom medziročný rozdiel vyplýva zo zmeny výmenného kurzu (graf 68)⁶¹.

⁵⁹ EÚ stanovuje aj minimálnu základnú sadzbu pre zdanenie liehu na úrovni 550 eur (SR uplatňuje sadzbu 1 080 eur)

⁶⁰ Pod malým liehovarom sa rozumie malé množstvo liehu vypáleného na súkromnú spotrebu na pestovateľa, či domácnosť (Slovensko 43l/rok, Maďarsko 50l/rok a Česká republika 30l/rok)

⁶¹ Pre rok 2016 aj 2017 bol použitý priemerný výmenný kurz za celý rok

Pivo

Od roku 2005 neklesá len podiel výnosu dane na konečnej spotrebe domácností⁶², ale aj celkový výnos dane. To je spôsobené poklesom spotreby piva. Dôvodom klesajúcej spotreby je zmena preferencií zákazníkov či širšia ponuka alkoholických nápojov na trhu v porovnaní s minulosťou. Objem piva, z ktorého sa platí spotrebná daň, klesol medzi rokmi 2005 a 2017 o 10 % s najvýraznejším poklesom do roku 2009.

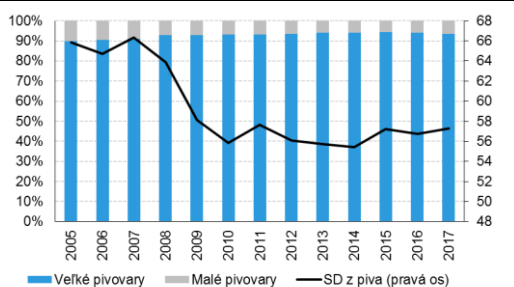
Tabuľka 15: Výnos spotrebnej dane z piva, 2005 až 2017 (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba (v % KSD, s.c.)
2005	66	-2,4	0,25
2006	65	-1,8	0,20
2007	66	2,5	0,18
2008	64	-3,7	0,15
2009	58	-9,0	0,14
2010	56	-4,0	0,15
2011	58	3,3	0,14
2012	56	-2,7	0,14
2013	56	-0,6	0,14
2014	55	-0,5	0,13
2015	57	3,3	0,13
2016	57	-0,9	0,13
2017	57	1,0	0,12

Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Zdanenie piva v krajinách V4⁶³ (graf 70) sa výrazne líši. Sadzba dane v Maďarsku, kde je sadzba najvyššia, viac než štvornásobne prevyšuje najnižšie zaťaženie v Českej republike. Oproti roku 2016 nedošlo k zmene zaťaženia spotrebnou daňou z piva ani v jednej zo sledovaných krajín. Každá z krajín daňovo zvýhodňuje produkciu v malých pivovaroch, pričom definícia malých pivovarov ako aj výška oslobodenia sa líši. V Českej republike a Poľsku je znížená sadzba dane odstupňovaná pre jednotlivé kategórie malých pivovarov, pričom najnižšia sadzba je v ČR v prepočte 0,61 eur/hl. a v Poľsku zvýhodnenie neprekračuje 50 % základnej sadzby. Na Slovensku sa jednotná znížená sadzba, rovnako ako v Maďarsku, vzťahuje na všetkých producentov do objemu 200 tis. hl. ročne. Malé pivovary na Slovensku v súčasnosti odvedú do rozpočtu ročne v priemere 6 % celkovej spotrebnej dane z piva, v rokoch 2005 až 2007 to bolo do 10 % z výnosu (graf 69).

Graf 69: Výnos a zloženie spotrebnej dane z piva, 2005 až 2017, mil. eur



Zdroj: OECD Tax Database, UloziskoIFP

Graf 70: Porovnanie sadzby dane z piva v krajinách V4 k 1.1. v 2017 (v eur/hl. a)⁶⁴



*najnižšia sadzba

Zdroj: OECD, UloziskoIFP

⁶² Pre účely efektívnej daňovej sadzby používame konečnú spotrebu domácností v stálych cenách ako daňovú základňu.

⁶³ Prepočítané priemerným výmenným kurzom

⁶⁴ Česká republika a Poľsko uplatňujú ako základ dane množstvo hektolitrov na stupeň Plato. Neexistuje jednoznačný mechanizmus prepočtu Plato na stopercentný alkohol pri teplote 20°C (a). Pre účely daňového porovnania v súlade metodikou OECD vychádzame z predpokladu, že 1% (a) zodpovedá približne 2,5 stupňom Plato

Víno

Spotrebná daň z vína má najmenší výnos z trojice alkoholových daní. **Je špecifická tým, že je uvalená len na šumivé víno, tiché víno má nulovú sadzbu.** Množstvo vína zdaňovaného nenulovou sadzbou sa z dlhodobého hľadiska drží na stabilnej úrovni, avšak množstvo tichého vína v čase rastie. Tiché víno tvorí 86 % z celého objemu vína (graf 71). Efektívna daňová sadzba⁶⁵ má mierne rastúci trend (tabuľka 16).

Tabuľka 16: Výnos spotrebnej dane z vína, 2005 až 2017 (ESA 2010)

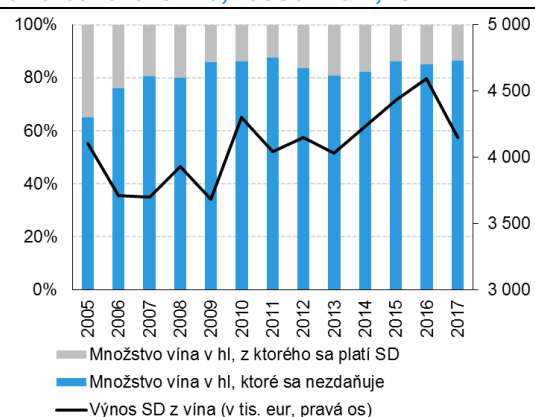
Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba (v % KSD, s.c.)
2005	4,1	-3,0	0,014
2006	3,7	-9,5	0,012
2007	3,7	-0,3	0,010
2008	3,9	6,2	0,010
2009	3,7	-6,4	0,009
2010	4,3	16,8	0,011
2011	4,0	-6,0	0,010
2012	4,2	2,7	0,010
2013	4,0	-2,8	0,010
2014	4,2	5,0	0,011
2015	4,4	4,6	0,011
2016	4,6	3,8	0,011
2017	4,1	-9,7	0,010

Poznámka: KSD s.c. je konečná spotreba domácností v stálych cenách

Zdroj: IFP, UloziskoIFP

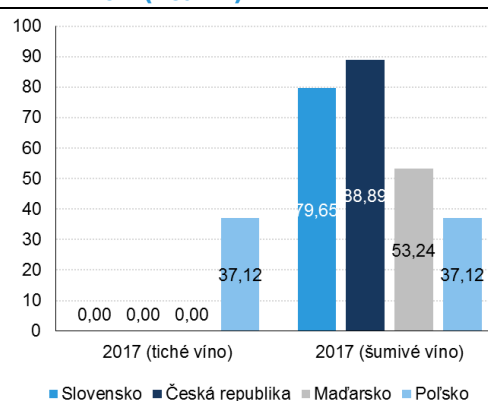
Porovnanie sadzieb dane z vína v krajinách V4 (graf 72) odhalí, že s výnimkou Poľska ani jedna z krajín nezdaňuje tiché víno. Poľsko ako jediné pristupuje k zdaneniu vína neutrálne, keď naši severní susedia uplatňujú jednotnú sadzbu dane na tiché aj šumivé víno.

Graf 71: Výnos SD z vína a množstvá zdaneného a nezdaneného vína, 2005 až 2017, tis. hl



Zdroj: FS SR, UloziskoIFP

Graf 72: Porovnanie sadzby dane z vína v krajinách V4 k 1.7. v 2017 (v eur/hl)



Zdroj: FS SR, výpočty IFP, UloziskoIFP

2.10.4 Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu

Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu dosiahla v roku 2017 úroveň 37 mil. eur a už štvrtý rok si drží stabilnú úroveň (tabuľka 17). Mení sa podiel jednotlivých energií na celkovom

⁶⁵ Pre účely efektívnej daňovej sadzby používame konečnú spotrebu domácností v stálych cenách ako daňovú základňu.

výnose. Výnos dane zo zemného plynu rastie a z elektriny klesá. Spotrebná daň z uhlia má zanedbateľný význam.

Tabuľka 17: Výnos spotrebnej dane z elektriny, uhlia a zemného plynu, 2008 až 2017 (ESA 2010)

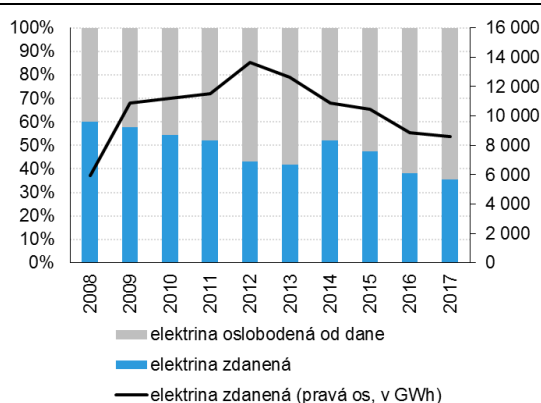
Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Výnos spotrebnej dane z elektriny, uhlia a zemného plynu
2008	12	-	
2009	19	68,1	
2010	40	105,0	
2011	38	-4,8	
2012	41	8,9	
2013	42	2,9	
2014	37	-13,5	
2015	37	0,6	
2016	37	-0,4	
2017	37	0,4	

Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Pri energetických daniach existuje množstvo oslobodení⁶⁶, či už fakultatívnych alebo obligatórných. Ich podiel je na celkovom dodanom množstve jednotlivých energií rôzny. Kým pri uhlí predstavuje takmer 100 %, pri elektrine sa podiel množstva oslobodeného od dane zvyšuje (65 % v roku 2017) a pri zemnom plyne je tento podiel stabilný na úrovni 68 %.

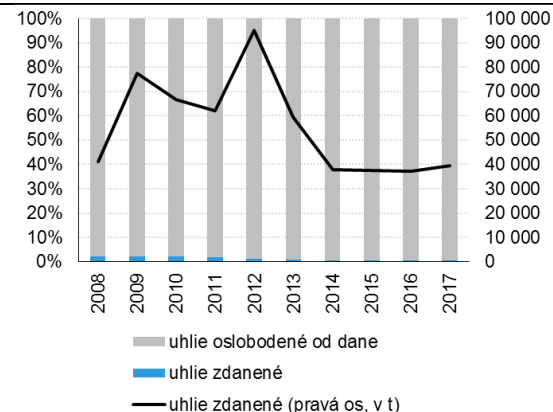
Každá z troch energetických spotrebných daní má iný priebeh. V posledných štyroch rokoch bol zaznamenaný stabilný rast pri zemnom plyne (graf 75). Množstvo zdaneného plynu rastie, pričom sa nezvyšuje podiel oslobodeného množstva zemného plynu. Inak je to pri elektrine (graf 73). Klesá množstvo elektriny, z ktorej sa platí spotrebná daň, a teda klesá medziročne aj výnos dane. Celkové množstvo dodanej elektriny však rastie. Uhlie je zaujímavé tým, že spotrebnou sadzbou je zaťažované minimálne množstvo dodaného uhlia (graf 74). Z dlhodobého hľadiska tento podiel dokonca klesá. V roku 2017 však po štyroch rokoch poklesu vzrástol.

Graf 73: Množstvo elektriny, 2008 až 2017, GWh



Zdroj: FS SR, UloziskoIFP

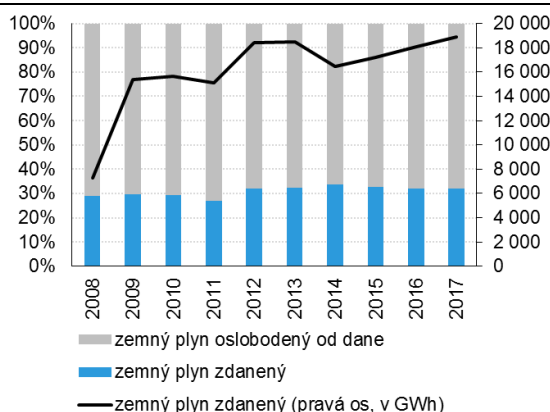
Graf 74: Množstvo uhlia, 2008 až 2017, tony



Zdroj: FS SR, výpočty IFP, UloziskoIFP

⁶⁶Spolu 27 oslobodení, z toho 14 obligatórných (povinných) a 13 fakultatívnych. Povinné oslobodenia sa týkajú energeticky náročných odvetví (napr. na účely chemickej redukcie, v metalurgických a mineralogických procesoch, na prevádzkové a technologické účely v podnikoch na ťažbu uhlia). Fakultatívne oslobodenia sú zamerané na sociálnu oblasť či ekológiu (napr. elektrina, uhlie a zemný plyn používané domácnosťami, na prepravu osôb a nákladov dopravnými prostriedkami ako vlakom, električkou, trolejbusom, loďou atď.).

Graf 75: Množstvo zemného plynu, 2008 až 2017, GWh

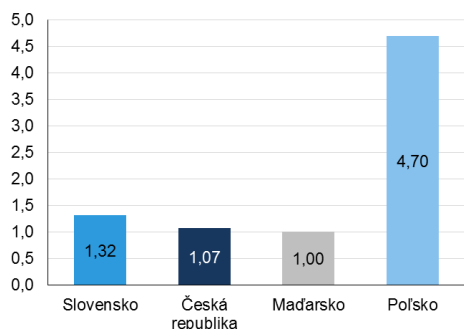


Zdroj: FS SR, UloziskoIFP

Spotrebu elektriny bezpochyby najviac (bez vplyvu DPH) zdaňuje Poľsko (graf 76). Sadzba dane tu viac než štvornásobne prevyšuje najnižšie zaťaženie v Maďarsku. Konečné zdanenie elektriny a ostatných energií závisí aj od použitej sadzby DPH v jednotlivých krajinách (Slovensko 20 %, Česká republika 21 %, Poľsko 23 %, Maďarsko 27 %). Oproti roku 2016 sa zdanenie elektriny nemenilo ani v jednej z okolitých krajín, medziročný rozdiel vznikol len zo zmeny výmenného kurzu⁶⁷.

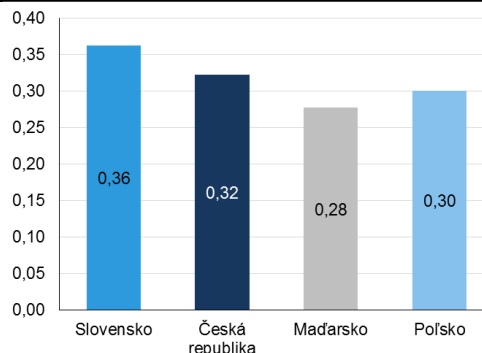
Zdanenie uhlia v krajinách V4⁶⁸ (graf 77) sa výrazne nelíši. **Slovensko má po prepočítaní na rovnakú mernú jednotku (eur/GJ) najvyššiu sadzbu.** Na druhej strane je Maďarsko, ktoré nedosahuje ani minimálnu úroveň sadzby určenej EÚ.

Graf 76: Porovnanie sadzby dane z elektriny v krajinách V4 k 1.1. v 2017 (v eur/MWh)



Zdroj: EK, UloziskoIFP

Graf 77: Porovnanie sadzby dane z uhlia v krajinách V4 k 1.1. v 2017 (v eur/GJ)⁶⁹



Zdroj: EK, UloziskoIFP

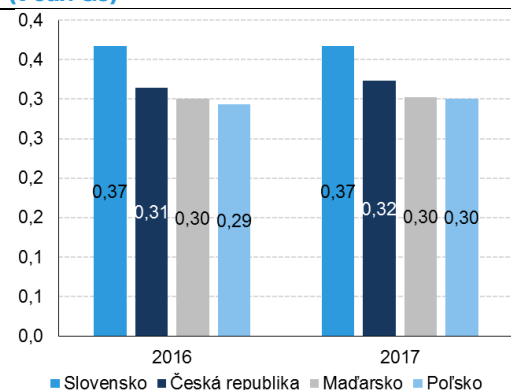
Zdanenie zemného plynu sa delí predovšetkým na zdanenie paliva pre výrobu tepla a na zdanenie pre výrobu CNG používaného ako pohonná látka. **Nižšou sadzbou sa zdaňuje zemný plyn na výrobu tepla, kde Slovensko v porovnaní s okolitými krajinami má najvyššiu sadzbu** (graf 78). Zemný plyn na výrobu pohonných látok najviac zdaňuje Česká republika (graf 79).

⁶⁷ Pre rok 2016 aj 2017 bol použitý priemerný výmenný kurz za celý rok

⁶⁸ Prepočítané priemerným výmenným kurzom

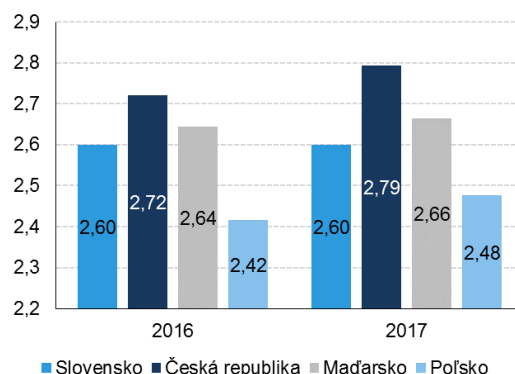
⁶⁹ Slovensko a Maďarsko uplatňujú ako základ dane množstvo uhlia v tonách. Prepočet bol urobený na základe 1 t = 29,3076 GJ (zdroj: www.unitjuggler.com)

Graf 78: Porovnanie sadzby dane zo zemného plynu (palivo) v krajinách V4 k 1.1. v 2016 a 2017 (v eur/GJ)



Zdroj: EK, UloziskoIFP

Graf 79: Porovnanie sadzby dane zo zemného plynu (pohonná látka) v krajinách V4 k 1.1. v 2016 a 2017 (v eur/GJ)



Zdroj: EK, UloziskoIFP

2.1 Daň z motorových vozidiel

Výnos dane z motorových vozidiel, ktorá je na Slovensku nastavená ako majetková daň, dosiahol v roku 2017 sumu takmer 152 mil. eur. Priemerný ročný rast výnosu dane v období rokov 2005 až 2017 dosiahol 4,3 %. K jeho rastu prispieva rozvoj ekonomiky, najmä podnikania, resp. využívanie vozidiel na podnikateľské účely. A to najmä osobných áut, ktorých z celkového počtu 655 438 registrovaných áut v roku 2015 bolo až 77,6 % (graf 80).

Tabuľka 18: Výnos dane z motorových vozidiel, 2005 až 2017 (ESA 2010)

Rok	Výnos (mil. eur)	Medziročná zmena (%)	Efektívna daňová sadzba
2005	93		
2006	102	10,6	
2007	116	13,4	
2008	120	3,6	
2009	118	-2,0	
2010	121	2,9	
2011	133	10,0	
2012	133	-0,6	
2013	146	9,9	
2014	151	3,4	
2015	142	-5,8	
2016	145	2,2	
2017	152	4,5	

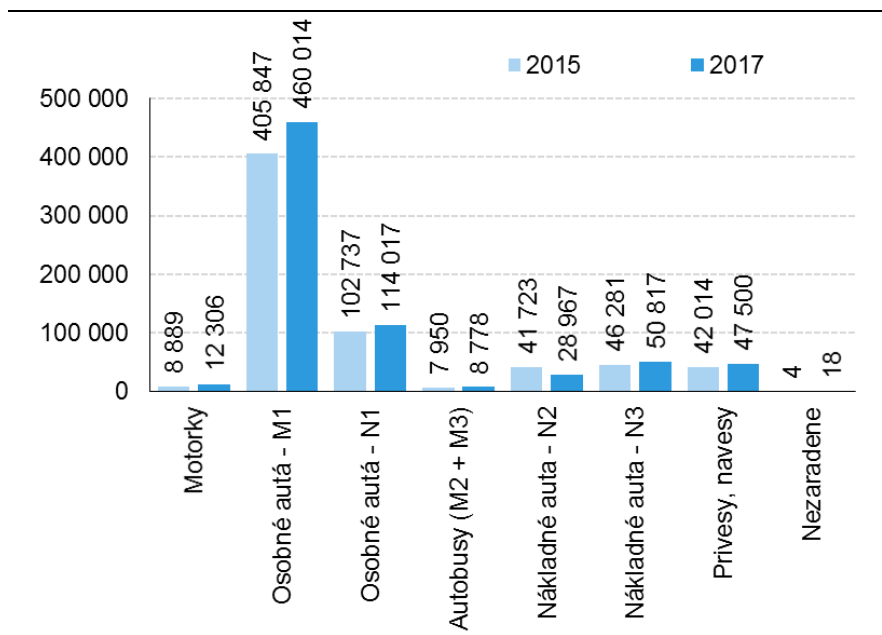
Zdroj: IFP, UloziskoIFP

V roku 2015 sa zmenila administrácia dane, keď jej správa prešla pod štát. Dovtedy si jednotlivé sadzby dane určoval každý vyšší územný celok (VÚC) samostatne. Pre niektoré VÚC sa sadzba dane z motorových vozidiel znížila, pre iné naopak zvýšila⁷⁰. Daná legislatívna zmena spôsobila prepád vo výnose dane, ktorý však nesúvisí s rastom ekonomiky v danom roku. Administrácia dane sa však vďaka zníženiu množstva nedostatkov vo vyplnených DP značne zlepšila⁷¹.

⁷⁰ viac v Daňovom reporte 2015, časť 8, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>

⁷¹ IFP analyzoval daňové priznania DzMV za rok 2013, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9971>

Graf 80: Štruktúra vozidiel, za ktoré boli podané daňové priznania, 2015, 2017



Zdroj: daňové priznania 2015, 2017, *UloziskoIFP*

2.12 Prehľad legislatívnych úprav v oblasti daní a odvodov

Popri makroekonomickej situácii majú na výnos daní zásadný vplyv aj prijímané legislatívne opatrenia. Tie majú značný vplyv na podiel výnosu dane k svojej makroekonomickej základni, ako dokumentuje väčšina efektívnych daňových sadzieb prezentovaných vyššie v texte. V tejto kapitole prinášame podrobný prehľad legislatívnych zmien v oblasti daní a odvodov prijatých v období od zverejnenia prvej edície Daňového reportu, v rokoch 2016 až 2018. Spolu s prehľadom opatrení zverejňujeme aj odhad ich vplyvu na výnos jednotlivých daní.

Legislatívne úpravy zavedené od roku 2016

- **Daň z príjmu fyzických osôb**
 - Oslobodenie príjmov vo forme sociálnej výpomoci z prostriedkov sociálneho fondu do výšky 2 000 eur.
 - Oslobodenie príjmov z prevodu cenných papierov obchodovaných na regulovanom trhu, podpora dlhodobého investičného sporenia u fyzických osôb, zavedenie osobitného základu dane pre príjmy z kapitálového majetku.
 - Zvýšenie podielu obcí na DPFO zo 68,5 % na 70,0 % a zvýšenie podielu VÚC na DPFO z 29,2 % na 30,0 %. Do štátneho rozpočtu už z DPFO nebudú plynúť žiadne príjmy (doteraz 2,3 %).
- **Daň z príjmu právnických osôb**
 - Technické rezervy poisťovní.

- **Daň z príjmu vyberaná zrážkou**
 - Zmena periodicity platenia zrážkovej dane z nepeňažného plnenia poskytovaného lekárom, z doterajšieho kvartálneho platenia dane sa prechádza na ročné platenie dane.
- **Daň z pridanej hodnoty**
 - Zavedenie systému úhrady DPH až po prijatí platby od odberateľa (tzv. cash accounting scheme - CAS) pre podnikateľské subjekty s ročným obratom do 100 tis. eur.
 - Zavedenie zníženej sadzby dane na vybrané potraviny vo výške 10 %.
- **Spotrebné dane**
 - Zjednotenie veľkosti spotrebiteľských balení cigariet na 20 kusov a zavedenie minimálnej hmotnosti tabaku v spotrebiteľskom balení na 30 gramov (s účinnosťou od 1.3.2016).
 - Zdaňovanie cigár a cigariet v závislosti od hmotnosti (do roku 2016 bola sadzba viazaná na počet výrobkov v kusoch).
- **Zdravotné odvody**
 - Zrušenie zdravotných odvodov z dividend z akcií spoločností obchodovaných na regulovaných trhoch.

Legislatívne úpravy zavedené od roku 2017

- **Daň z príjmu fyzických osôb**
 - Úprava paušálnych výdavkov pre fyzické osoby (zvýšenie uplatniteľnosti zo 40 % na 60 % z úhrnu príjmu) a zmena maximálnej výšky paušálnych výdavkov z 5 040 eur ročne na 20 000 eur ročne.
- **Daň z príjmu právnických osôb**
 - Zníženie sadzby z 22 % na 21 %.
 - Oslobodenie odvodov do rezolučného fondu od dane.
- **Daň z príjmu vyberaná zrážkou**
 - Zavedenie zrážkovej dane na distribuované zisky korporácií (dividendy) plynúce fyzickým osobám v tuzemsku za zdaňovacie obdobie 2017 so sadzbou 7 %.
- **Spotrebné dane**
 - Zmena sadzieb dane z tabakových výrobkov v rokoch 2017 a 2019 (zmena minimálnej sadzby dane z cigariet, zmena špecifickej časti kombinovanej sadzby z cigariet, zmena sadzby dane z tabaku).
 - Zavedenie zdaňovania bezdymových tabakových výrobkov.
- **Osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach**
 - Úprava výpočtu osobitného odvodu (odvodu budú podliehať len výnosy dosiahnuté z tuzemskej regulovanej činnosti), zrušenie odpočítateľnej položky, zvýšenie sadzby odvodu z 0,363 % na 0,726 % od roku 2017 a postupné znižovanie sadzieb od 1.1.2019 (0,5445 %) a od 1.1.2021 (0,363 %).

- **Osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií**
 - Ponechanie sadzby odvodu na úrovni 0,2 % v rokoch 2017 až 2020 a zníženie sadzby odvodu na 0 % od roku 2021.
- **Sociálne odvody**
 - Zvýšenie maximálneho vymeriavacieho základu pre sociálne odvody z 5 na 7 násobok priemernej mzdy za rok (t-2).
- **Zdravotné odvody**
 - Zrušenie zdravotných odvodov z dividend plynúcich fyzickým osobám za zdaňovacie obdobie 2017.
 - Zrušenie maximálnych vymeriavacích základov pre zdravotné odvody.

Legislatívne úpravy zavedené od roku 2018

- **Daň z príjmu fyzických osôb**
 - Zavedenie nezdaniteľnej časti dane na kúpeľníctvo vo výške 50 eur ročne na daňovníka (možnosť uplatniť 50 eur aj na manželku a každé dieťa).
 - Zavedenie daňového bonusu na hypotéky (50 % zo zaplatených úrokov, maximálne 400 eur ročne).
 - Oslobodenie príjmov z predaja akcií a obchodných podielov.
- **Daň z príjmu právnických osôb**
 - Zrušenie daňovej licencie.
 - Zmena pri uplatňovaní super-odpočtu výdavkov na vedu a výskum.
 - Zavedenie samostatného odpisovania technického zhodnotenia a opráv na budovách kúpeľov.
 - Oslobodenie príjmov z predaja akcií a obchodných podielov.
 - Skrátenie doby odpisovania zo 40 na 20 rokov.
 - Oslobodenie príjmov z reklám neziskových organizácií.
- **Spotrebné dane**
 - Zmena sadzieb spotrebnej dane z benzínu a nafty.
- **Sociálne odvody**
 - Zavedenie odvodovej odpočítateľnej položky na sociálne odvody pre dôchodcov (1.7.2018).
- **Zdravotné odvody**
 - Úprava odvodovej odpočítateľnej položky.
 - Zrušenie odvodovej odpočítateľnej položky na zdravotné odvody pre zamestnávateľa.
- **Iné dane**
 - Preklasifikovanie odvodu časti poistného z odvetví neživotného poistenia z nedaňového na daňový príjem.

- **Zmena Zákonníka práce**

- Zavedenie 13. a 14. platu (od 1.5.2018) formou príspevku pre zamestnancov, ktorý nebude podliehať zdravotným odvodom, dani z príjmu a sociálnym odvodom.

Tabuľka 19: Vplyv legislatívnych zmien zavedených od 1.1.2016 do 1.5.2018 na daňové príjmy VS (ESA2010, v mil. eur)

	2016	2017	2018
Daň z príjmu fyzických osôb	-5	-50	-10
Daň z príjmu právnických osôb	3	-183	-139
Daň z príjmu vyberaná zrážkou	-5	0	44
Daň z pridanej hodnoty	-65	7	0
Spotrebné dane	6	52	-1
Osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach	0	80	0
Osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií	0	64	0
Iné dane	0	0	20
Sociálne odvody	-2	90	-12
Zdravotné odvody	-2	119	153
Celkom	-70	179	55

Zdroj: *UložiskoIFP*

3 Daňové medzery a daňové výdavky

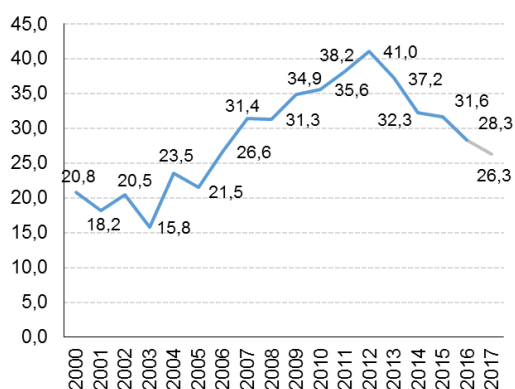
Daňové medzery predstavujú odhad objemu daňových príjmov, o ktoré verejná správa prichádza v dôsledku legálnych i nelegálnych aktivít. Príkladom legálneho úniku daní je cezhraničná nákupná turistika, pri ktorej štát prichádza primárne o príjmy z dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní pri nákupe pohonných hmôt, alkoholu, resp. tabakových produktov. Príkladom nelegálneho vyhýbania sa plateniu daní je podvod pri nadmerných odpočtoch DPH. Pre efektívnu správu daní tak ide o dôležitú analytickú informáciu, aby štát reagoval prijímaním vhodných opatrení na zlepšenie výberu daní, resp. vyhodnotenie účinnosti prijatých opatrení. Daňové príjmy verejnej správy sú ďalej znižované prostredníctvom selektívnych daňových úľav, daňových výdavkov. Daňovým výdavkom sú špeciálne daňové úľavy⁷², ktoré využíva vláda na podporu určitých aktivít alebo daňovníkov v špeciálnych situáciách.

3.1 Medzera na dani z pridanej hodnoty

Podľa aktuálneho odhadu⁷³ dosiahol objem nezaplatenej DPH v roku 2016 hodnotu 28,3 % z potenciálnej DPH v SR. V nominálnom vyjadrení je to 2,2 mld. eur, čo predstavuje 2,7 % HDP. Predbežný odhad na rok 2017 (26,3 %) potvrdzuje trend znižovania daňovej medzery. V porovnaní s rokom 2012, kedy medzera na DPH dosiahla svoj vrchol, sa ju podarilo znížiť o viac ako štvrtinu.

Hlavnú časť medzery na DPH prisudzujeme neidentifikovanej DPH, ktorá predstavuje rozdiel medzi daňovou povinnosťou podľa daňových priznaní⁷⁴ a potenciálnou DPH. Druhá časť pripadá na medzeru výberu dane⁷⁵, ktorá sa v rokoch 2008 až 2010 pohybovala na úrovni nad 9 % celkovej medzery DPH (okolo 4,0 % potenciálnej DPH). Vďaka zefektívneniu kontrolných procesov FS SR klesla v roku 2016 až na úroveň 1,2 % z potenciálnej DPH a v súčasnosti predstavuje už len mierne nad 4 % z celkovej medzery na DPH (graf 82).

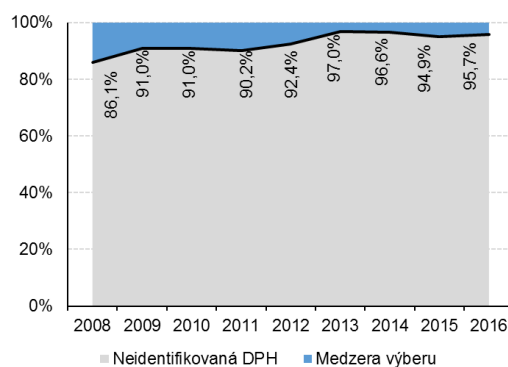
Graf 81: Odhad medzery DPH v rokoch 2000 až 2017, % z potenciálnej DPH



*šedou je aktuálny odhad na 2017

Zdroj: IFP, UložiskoIFP

Graf 82: Štruktúra medzery DPH v rokoch 2008 až 2016, % z medzery na DPH



Zdroj: IFP, UložiskoIFP

Pod zefektívnením kontrolných procesov rozumieme skutočnosť, že FS SR sa s postupom času začala viac zameriavať na kontrolu nadmerných odpočtov (NO). Tá je z pohľadu potenciálnych príjmov na dani dôležitejšia, pretože odhalenie podvodu s NO ešte pred jeho vyplatením znamená čistú úsporu. Naopak, dodatočne vymeraná vlastná daňová povinnosť vo

⁷² Manuál zverejňovania daňových výdavkov <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9761>.

⁷³ Viac detailov v prvej verzii Daňového reportu, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>

⁷⁴ Daňové priznania (DP) vrátane dodatočných DP a daňových priznaní po úprave vychádzajúcej z daňovej kontroly

⁷⁵ Rozdiel medzi daňovou povinnosťou podľa daňových priznaní a skutočne odvedenou daňou.

väčšine prípadov (napríklad, keď subjekt ukončí činnosť) neznamená zvýšenie daňových príjmov. Druhým efektom, ktorý môže ovplyvňovať výšku medzery výberu dane, je ubehnutý časový horizont. Za staršie roky, napríklad 2008, existuje predpoklad, že všetky daňové kontroly boli ukončené a dodatočne vymeraná daňová povinnosť, ktorú tieto subjekty neuhradili, spadla do medzery výberu dane. To však neplatí v prípade neukončených kontrol, ktoré výpočet medzery výberu dane neovplyvňujú. V rokoch, ktoré sú bližšie k prítomnosti, stále existujú neukončené kontroly, s uzatváraním ktorých sa ešte môže medzera výberu postupne zväčšovať a približovať predchádzajúcim rokom.

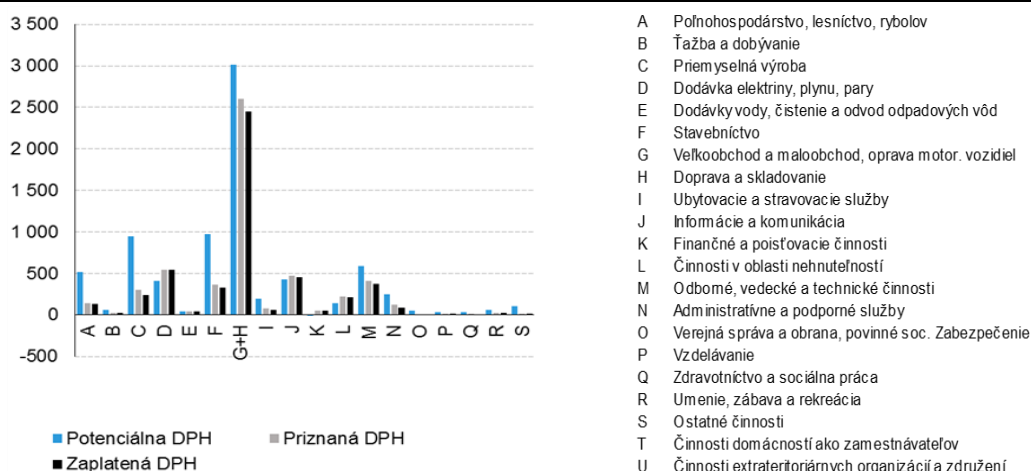
Na rastúcu úspešnosť výberu dane majú výrazný vplyv opatrenia prijaté na boj proti daňovým únikom. V roku 2012 (v čase najnižšej EDS, resp. najvyššej daňovej medzery) bol prijatý trojfázový akčný plán na zamedzenie podvodného správania sa subjektov a na zlepšenie výberu DPH, ktorý obsahoval približne 50 opatrení. Tento plán je každoročne aktualizovaný a už nie je primárne zameraný len na DPH. Okrem akčného plánu boli prijaté aj iné legislatívne opatrenia, ako napríklad kontrolný výkaz alebo samozdanenie v stavebníctve.

3.1.1 Sektorová medzera DPH

Sektorový prístup k daňovej medzere slúži na identifikáciu najrizikovejších sektorov z pohľadu daňových únikov. Z našej sektorovej analýzy boli z pohľadu daňovej medzery ako najrizikovejšie odvetvia identifikované: **velkoobchod a maloobchod a oprava motorových vozidiel, stavebníctvo, ubytovacie a stravovacie služby, poľnohospodárstvo a profesionálne služby, priemyselná výroba.**

Uvedené výsledky sú predbežné. Prístup k identifikovaniu sektorovej medzery je založený na viacerých predpokladoch, ktoré môžu ovplyvniť výšku odhadovanej medzery. Z tohto dôvodu je nevyhnutné dosiahnuté výsledky interpretovať s nutnou dávkou opatrnosti. V roku 2014 bolo v rámci boja proti daňovým únikom zavedené samozdanenie na tuzemské dodanie vybraných komodít⁷⁶. Rozšírenie samozdanenia ovplyvňuje výšku priznanej dane jednotlivých daňovníkov, a tým aj výšku priznanej dane v jednotlivých sektoroch (daňová povinnosť nevzniká dodávateľovi, ale odberateľovi). Preto bolo potrebné pristúpiť k úprave výnosu DPH v jednotlivých sektoroch na základe agregovaných sektorových údajov z kontrolného výkazu. Táto úprava mohla tak isto do určitej miery skresliť priznanú aj skutočne zaplatenú DPH v jednotlivých sektoroch, a tým aj výšku daňovej medzery.

Graf 83: Sektorová medzera na DPH v roku 2014 (v mil. eur)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

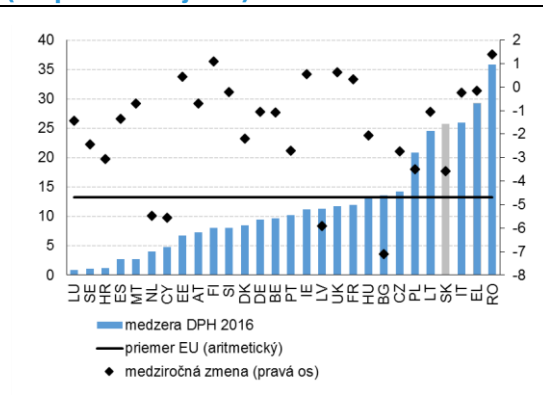
⁷⁶ Zákon 222/2004 o dani z pridanej hodnoty, §69, odst. 12, písm. f až i

3.1.2 Medzinárodné porovnanie odhadu medzery

Porovnanie voči priemernej úrovni v EÚ naďalej ukazuje na priestor na pokračovanie doterajšieho úspešného boja proti daňovým únikom (graf 84). Zníženie medzery DPH na priemernú úroveň v EÚ by v roku 2016 znamenalo dodatočné príjmy do štátneho rozpočtu vo výške 0,9 mld. eur (1,1% HDP). Samotná metodika odhadu medzery na DPH nie je harmonizovaná naprieč krajinami EÚ, a preto medzinárodné porovnanie jej odhadu môže byť skreslené.

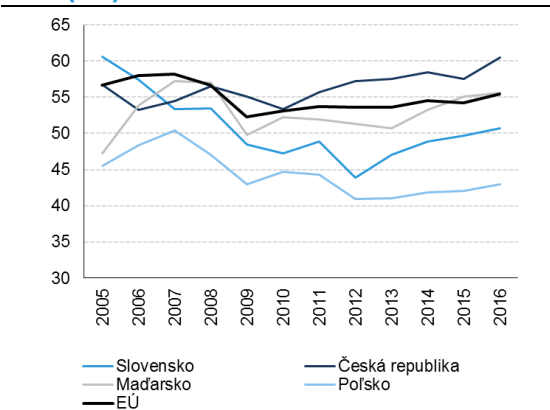
Indikátor efektivity výberu DPH⁷⁷ porovnáva skutočný výber DPH s potenciálnym výberom DPH za predpokladu zdanenia celej spotreby v ekonomike základnou sadzbou. Hoci koncepčne nepredstavuje náhradu za odhad medzery, je vhodnou alternatívou pre medzinárodné porovnanie úspešnosti výberu. Podobne ako odhad medzery, aj tento indikátor potvrdzuje zlepšený výber DPH od roku 2013. Oproti roku 2012, kedy efektivita dosiahla najnižšiu hodnotu, sa efektivita výberu DPH zvýšila o 6,8 p. b., čo je najviac spomedzi krajín V4 (graf 85). Najvyššiu efektivitu výberu DPH v rámci krajín V4 presahujúcu priemer EÚ dosahuje Česká republika.

Graf 84: Porovnanie medzery DPH v rámci EÚ (% z potenciálnej DPH)⁷⁸



Zdroj: EK, UloziskoIFP

Graf 85: Indikátor efektivity výberu DPH, 2005 až 2017 (v %)



Zdroj: EK, UloziskoIFP

3.2 Medzera na spotrebnej dani z minerálnych olejov

Medzeru na dani z minerálnych olejov definujeme ako rozdiel medzi výnosom dane z benzínu a nafty vybraného FS SR a odhadovaným potenciálnym výnosom z benzínu a nafty. Odhad potenciálneho výnosu realizujeme cez počet najazdených kilometrov osobnými a nákladnými automobilmi registrovanými v SR a nákladnými automobilmi a autobusmi registrovanými v zahraničí, ktoré prejazdili na území SR pokrytom mýtnym systémom⁷⁹.

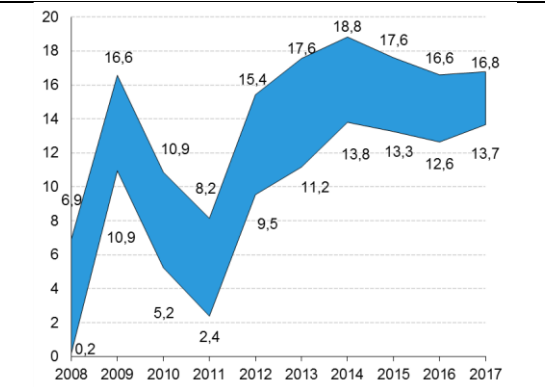
Trend vývoja daňovej medzery sa v posledných rokoch ustálil. V roku 2017 medzera mierne poklesla, kedy sa rozptyl jej odhadu pohyboval v pásme od 13,7 % do 16,8 % z potenciálneho výnosu na tejto dani. To zodpovedá ušlému daňovému príjmu v intervale 194 až 246 mil. eur. Uvedený objem zodpovedá súčtu troch položiek – cezhraničným nákupom, daňovým únikom a dorubom na dani. Daňová medzera je do veľkej miery ovplyvnená aktuálnym výmenným kurzom voči okolitým krajinám, s čím súvisí najmä veľkosť objemu cezhraničných nákupov (graf 87).

⁷⁷ Tzv. VAT-efficiency – predstavuje podiel vybranej DPH na nominálnej spotrebe vynásobenej základnou sadzbou DPH. Vyjadruje efektivitu výberu DPH v širokom slova zmysle, zahŕňajúcom aj veľkosť existujúcich výnimiek, úľav a znížených sadzieb v zdanení pridanej hodnoty v krajine (t. j. ovplyvnenú aj tzv. policy gapom).

⁷⁸ CASE and CPB (2015), "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States"

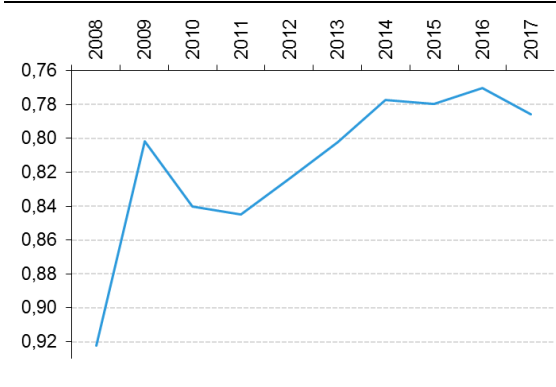
⁷⁹ Podrobný výpočet daňovej medzery z minerálneho oleja je uvedený v manuáli, <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10192>.

Graf 86: Odhad daňovej medzery v rokoch 2008 až 2017, % z potenciálneho výnosu pohonných látok



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

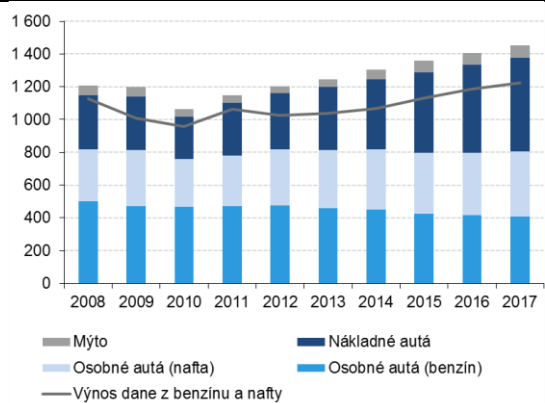
Graf 87: Efektívny nominálny výmenný kurz voči partnerom z V4 (nahor znamená posilnenie EUR)



Zdroj: IFP, UloziskoIFP

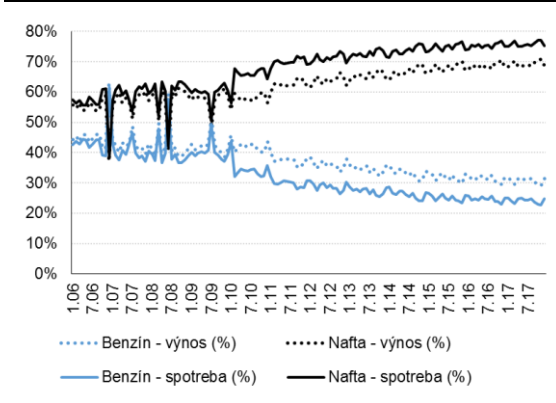
V prípade nafty identifikujeme vyšší ušlý výnos s výraznejšie rastúcim trendom v porovnaní s benzínom. Najväčší podiel na náraste potenciálnej spotreby má nárast prejazdených kilometrov nákladných áut registrovaných na Slovensku (graf 88). Práve nafta a nákladné vozidlá registrované na podnikanie predstavujú najrizikovejšiu skupinu z hľadiska daňových únikov.

Graf 88: Potenciálny výnos podľa kategórie vozidiel a výnos SD MO, mil. eur, horný interval



Zdroj: Databáza PZ SR, FSSR, údaje z TK a EK, UloziskoIFP

Graf 89: Podiel výnosu a spotreby zo SD z benzínu a nafty, % z výnosu a spotreby



Zdroj: FSSR, UloziskoIFP

3.3 Medzera na dani z príjmu právnických osôb

Daňová medzera na DPPO je rozdiel medzi potenciálnou daňou z aktivít korporátneho sektora podliehajúcich DPPO a skutočne odvedenou daňou podľa aktuálne platnej legislatívy.

Odhad daňovej medzery na DPPO je postavený na metodike Medzinárodného menového fondu⁸⁰. Tá aplikuje tzv. prístup zhora-nadol, ktorého východiskom je odhad potenciálnej daňovej bázy z makroekonomických štatistik v národných účtoch. Potenciálna daň je následne porovnaná s aktuálnym výnosom dane podľa daňových priznaní.⁸¹

Daňová medzera je odhadnutá len pre sektor nefinančných korporácií. Sektor finančných korporácií nie je zahrnutý, pretože hospodársky výsledok finančných inštitúcií môže byť významne ovplyvnený faktormi ako odpisy nesplatených dlhov, zmeny cien aktív respektíve zmena hodnoty rezerv a opravných položiek. Bez detailných dát nie je možné tieto faktory

⁸⁰ Ueda, J., 2018: Estimating the Corporate Income Tax Gap: The RA-GAP Methodology. International monetary fund technical notes and manuals. Aktuálne v publikačnom procese.

⁸¹ IFP zverejní metodiku odhadu v samostatnom komentári.

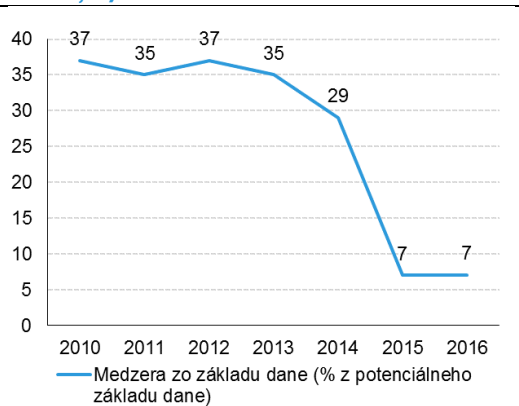
zapracovať v procese stanovenia potenciálnej dane a konečný odhad daňovej medzery by mohol byť významne vychýlený.

Vylúčenie finančných korporácií neznižuje kvalitu odhadu daňovej medzery. Z pohľadu zaplatenej dane, finančné korporácie tvoria približne 12 % objemu, kým nefinančné korporácie okolo 85 %⁸².

Okrem odhadu daňovej medzery je vhodné sledovať aj medzeru základu dane. Medzera základu dane poskytuje vernejší odhad vývoja rozdielu medzi priznanou a potenciálnou bázou. Základ dane nie je ovplyvnený odpočtom (umorovaním) daňových strát z minulých rokov a daňových kreditov, ktoré vstupujú do výpočtu konečnej dane a daňovej medzery. Pozorovaný vývoj daňovej medzery tak môže byť ovplyvnený týmito faktormi, ktoré nemajú nič spoločné s daňovými únikmi.

Výsledky⁸³ medzery základu dane (graf 90) a daňovej medzery (graf 91) indikujú dlhodobý klesajúci trend.

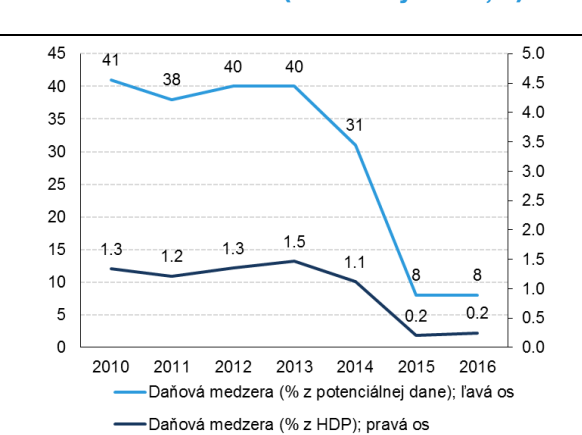
Graf 90: Medzera základu dane (nefinančný sektor, %)



Roky 2015 a 2016 sú odhad

Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Graf 91: Daňová medzera (nefinančný sektor, %)



Roky 2015 a 2016 sú odhad

Zdroj: IFP, UloziskoIFP

Významnú časť poklesu medzery však sledujeme až od roku 2014 (graf 90 a 91). Hlavným faktorom determinujúcim tento pokles sú zlepšujúce sa podmienky slovenskej ekonomiky. Z pohľadu daňovej medzery klesá objem strát a rastie objem zisku, z ktorého sa platí daň. Nad rámec ekonomických fundamentov, pokles strát pripisujeme aj legislatívnym opatreniam, ako zavedenie daňovej licencie a Registra účtovných závierok. Daňová licencia znížila motivácie subjektov optimalizovať aktivity s cieľom dosiahnuť hospodársku stratu alebo nulový základ dane, ktoré už neboli dôvodom na nezaplatenie dane. Podobné motivácie vykazovať skutočné informácie o hospodárskej situácii mohol priniesť Register účtovných závierok, ktorý umožňuje verejnú kontrolu finančných výkazov firmy.

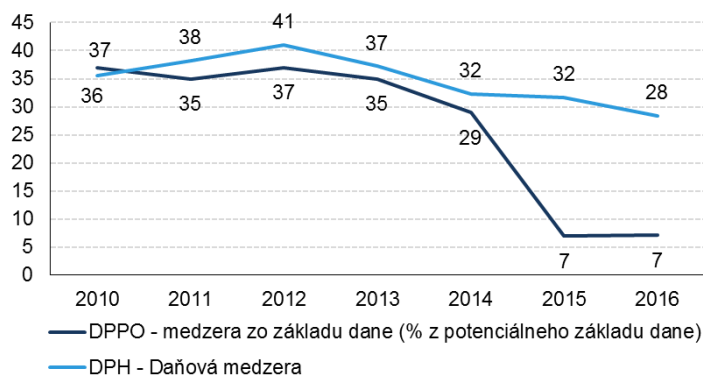
Významný pokles medzery v rokoch 2015 a 2016 je však stále potrebné interpretovať opatrne. Dáta národných účtov za oba roky vstupujúce do potenciálnej bázy môžu byť revidované Štatistickým úradom SR⁸⁴. Porovnaním vývoja medzier na DPPO a DPH pripisujeme časť poklesu medzery na DPPO v rokoch 2015 a 2016 podhodnotenej báze (graf 92). Vzájomný vývoj medzier je možné očakávať na základe prirodzeného postavenia väčšiny firiem ako platcov DPH. Z analytického pohľadu je odhad daňovej medzery na DPH presnejší, kým odhad medzery na DPPO môže byť v konkrétnom roku z dôvodu obmedzení na strane dát vychýlený.

⁸² Zvyšné 3 % zaplatenej dane generujú subjekty verejného a neziskového sektora.

⁸³ Z dôvodu kvality dát sú výsledky dostupné len od roku 2010

⁸⁴ Štatistický úrad môže revidovať dáta počas 3 rokov.

Graf 92: Medzera na DPPO a DPH (%)



Roky 2015 a 2016 sú odhad

Zdroj: IFP, UložiskoIFP

3.4 Daňové výdavky

Objem daňových výdavkov kolíše v čase a väčšinou dosahuje menej ako 5 % všetkých daňových a odvodových príjmov. Pravidelne však presahuje hodnotu jednej miliardy eur. Zhruba polovicu celej sumy predstavujú úľavy na zdanení práce (DPFO, zdravotné a sociálne odvody). Hlavnými nástrojmi sú podpora rodiny (daňový bonus na deti) a podpora trhu práce cez odvodovú úľavu pre dlhodobo nezamestnaných. Znížená sadzba dane zo spotreby je hlavným nástrojom pre podporu spotreby vybraných produktov. Znížená sadzba DPH sa aplikuje v oblasti zdravia, kníh a vybraných druhov základných potravín, zatiaľ čo znížená sadzby niektorých spotrebných daní cieľi podporu vybraných sektorov (znížená sadzba sa aplikuje napr. na víno, uhlie, elektrinu, minerálne oleje, zemný plyn). Investičná pomoc sa často realizuje prostredníctvom úľav na dani z príjmu právnických osôb. Výdavky na vedu a výskum sú taktiež podporované formou vyšších daňovo uznateľných nákladov pre výpočet dane z príjmu právnických osôb.

Tabuľka 18: Prehľad daňových výdavkov podľa typu dane alebo poistného (ESA 2010, mil. Eur)*

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Daň z príjmov fyzických osôb	364	365	364	365	376	381
Daň z príjmov právnických osôb	238	244	280	122	126	136
Daň z príjmov vyberaná zrážkou			24	45	49	54
Daň z pridanej hodnoty	121	122	127	133	210	225
Spotrebné dane	122	118	102	140	141	113
Sociálne poistenie	271	48	100	111	118	53
Zdravotné poistenie	158	35	105	194	325	226
<i>Negatívne daňové výdavky</i>			-118	-105	-101	-97
- z toho daň z príjmov právnických osôb			-118	-105	-100	-96
- z toho daň z príjmov fyzických osôb		-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,3
- z toho spotrebná daň z minerálneho oleja				-0,6	-0,8	-0,9
Orientačná výška daňových výdavkov*	1273	932	1102	1109	1343	1187
Orientačná výška DV v % daňových príjmov	6,2	4,2	4,7	4,4	5,1	4,3

* Súčet samostatne kvantifikovaných daňových výdavkov, čo môže byť spojené s chybou navzájom ovplyvňujúcich sa daňových výdavkov

Zdroj: IFP

Záver

Príjmy z daní a odvodov sú najdôležitejším zdrojom príjmov verejnej správy. Najväčší podiel daňových a odvodových príjmov pochádza zo zdanenia práce. Tento podiel v dlhodobom horizonte rastie. Spotreba je tiež významným zdrojom príjmu, ktorého podiel na celkových daňových a odvodových príjmoch postupne klesá. Zdanenie kapitálu prispieva do rozpočtu verejnej správy najmenej, jeho podiel však zostáva približne na rovnakej úrovni.

Daňové a odvodové príjmy verejnej správy závisia len na niekoľkých daniach, kým celá paleta daní je pomerne pestrá. Sociálne a zdravotné odvody, daň z pridanej hodnoty, dane z príjmu fyzických a právnických osôb predstavujú absolútnu väčšinu celkových príjmov. Príjmy štátneho rozpočtu sú pomerne diverzifikované medzi viac daní. Naopak, Sociálna poisťovňa, zdravotné poisťovne, obce a vyššie územné celky sú v plnej miere závislé od vývoja na trhu práce.

Odhady daňových medzier poukazujú na priestor na zvýšenie úspešnosti a efektivity výberu daní. Znížením medzery na dani z pridanej hodnoty, dani z príjmu právnických osôb ako aj spotrebnej dani z minerálnych olejov by si štátny rozpočet mohol prilepšiť o stovky miliónov eur bez zvyšovania daňových sadzieb.

Aj nižšia efektivita výberu daní prispieva k tomu, že v pomere k hrubému domácomu produktu vyberáme menej daní ako naši partneri vo V4, resp. priemer Európskej únie. K nižšiemu podielu daní a odvodov na HDP prispievajú najmä dane zo spotreby a majetku. To sú dane, ktoré sú menej škodlivé voči ekonomickému rastu ako napríklad dane z práce a zisku.

Medzinárodné inštitúcie (Európska komisia, OECD, MMF) Slovensku dlhodobo odporúčajú zmeniť daňový mix a presunúť relatívne vysoké daňové zaťaženie práce, najmä pre nízkopříjmových zamestnancov, na menej škodlivé dane ako napríklad daň z nehnuteľností, spotrebné dane na alkohol alebo environmentálne dane. Najjednoduchším zdrojom dodatočných príjmov je vyššia efektivita výberu daní. Napriek pokroku v posledných rokoch existuje priestor pre ďalšie znižovanie daňových medzier. Dlhodobou témou ostáva aj prechod na hodnotové zdanenie nehnuteľností, ktoré generujú v porovnaní s ostatnými štátmi EÚ len zanedbateľný príjem.