

Daňová medzera na dani z minerálnych olejov

Máj 2015

Manuál

Autori
Martina Alexová martina.alexova@mfsr.sk

Upozornenie

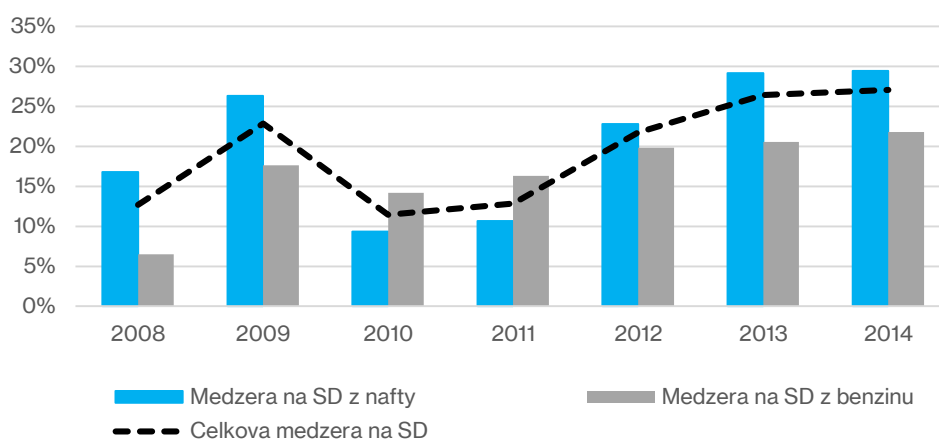
Materiál prezentuje názory autorov a Inštitútu finančnej politiky, ktoré nemusia nevyhnutne odzrkadľovať oficiálne názory Ministerstva financií SR. Cieľom publikovania analýz Inštitútu finančnej politiky (IFP) je podnecovať a zlepšovať odbornú a verejnú diskusiu na aktuálne ekonomické témy. Citácie textu by preto mali odkazovať na IFP (a nie MF SR) ako autora týchto názorov.

Zhrnutie

Vyhýbanie sa plateniu daní nespravodlivo zaťažuje ostatných daňovníkov a odčerpáva finančné prostriedky z verejných politík, kde sú potrebné. Aj vďaka analýze daňových únikov na DPH sa nám v ostatných rokoch podarilo zlepšiť úspešnosť výberu tejto dane¹. Našou ambíciou je pozrieť sa analytickou optikou aj na ostatné dane. **V tomto manuáli sa bližšie venujeme únikom na dani z minerálneho oleja.**

Daňovú medzeru na dani z minerálneho oleja sme odhadli na úrovni 397 mil. eur pre rok 2014, čo je 27 % z potenciálneho výnosu na tejto dani.

Graf 1: Odhad daňovej medzery na SD z benzínu a nafty v rokoch 2008 až 2014 (% z celkového výnosu pohonných látok)



zdroj: IFP

Ušlý výnos na dani sme identifikovali pomocou **prístupu** zhora nadol, ako rozdiel celkovej (potenciálnej) spotreby benzínu a nafty a skutočného výnosu dane vybraného Finančnou správou SR. Pod celkovou spotrebou rozumieme spotrebu pohonných látok, ktorá zodpovedá počtu najazdených kilometrov všetkými vozidlami na území SR a ich priemernej spotrebe. Zdrojom týchto údajov sú technické a emisné kontroly vozidiel registrovaných v SR, dáta z mýtného systému a údaje z registra vozidiel².

Informácie o skutočnom výnose pochádzajú z daňových priznaní od Finančnej správy SR. **V súčasnosti nie je daňová medzera štruktúrovaná**, resp. cezhraničné nákupy a doruby na dani sú súčasťou daňovej medzery.

Daňová medzera je vyčíslená osobitne pre benzín a osobitne pre naftu. Ušlý výnos z nafty je vyšší, navyše s výraznejšie rastúcim trendom ako v prípade benzínu. Tento manuál prezentuje **úvodný výpočet medzery, ktorý plánujeme každoročne revidovať** na základe najnovších dostupných informácií.

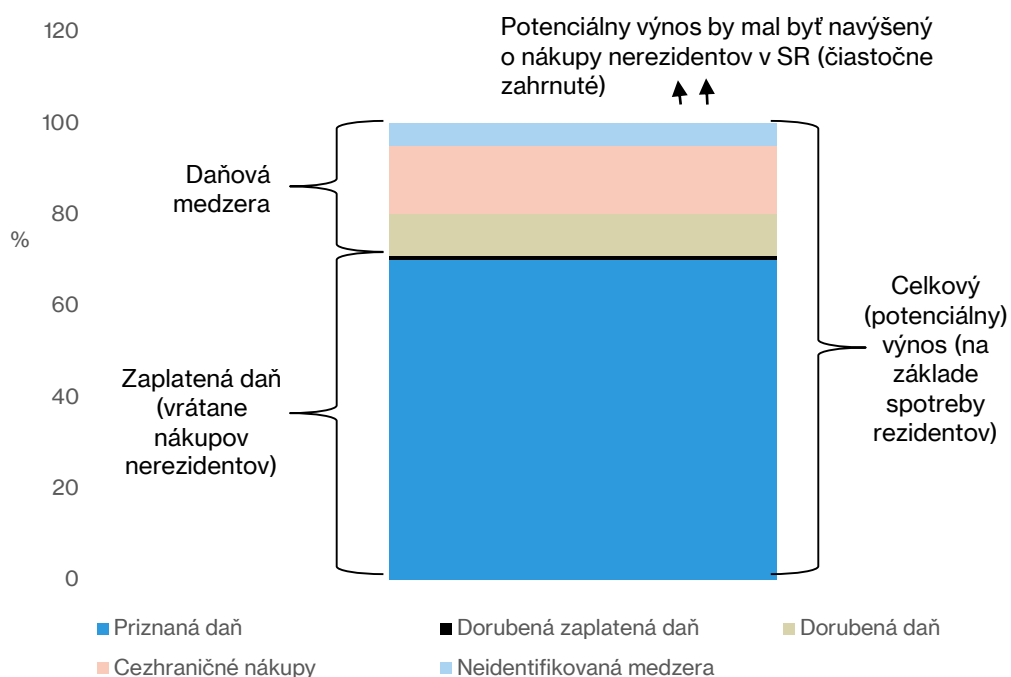
¹ Viac v komentári IFP: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9546>

² Zdroj údajov: Ministerstvo dopravy, výstavby a regionálneho rozvoja, Skytoll a Policajný zbor SR.

Definícia daňovej medzery

1. **Daňová medzera** na dani z minerálnych olejov je definovaná ako rozdiel medzi výnosom z benzínu a nafty vybraného Finančnou správou SR (FS SR) a odhadovaným potenciálnym výnosom z benzínu a nafty, ktorý zodpovedá kilometrom najazdeným osobnými a nákladnými automobilmi registrovanými v SR a nákladnými automobilmi a autobusmi registrovanými v zahraničí, ktoré prejazdili na území SR pokrytom mýtnym systémom. Celková medzera na dani z minerálnych olejov je súčtom odhadov medzier na výnose zo spotrebnej dane z benzínu a na výnose zo spotrebnej dane z nafty. Odhady sú založené na podobnom princípe a sú súčasťou tohto materiálu.
2. Cieľom pri určení daňovej medzery je poznať čo najpodrobnejšie jej štruktúru (Graf 2). Daňovú medzeru možno rozdeliť na **neidentifikovanú medzeru, dorubenú daň a cezhraničné nákupy (Box 1)**. V súčasnosti však nevieme presne určiť podrobnú štruktúru daňovej medzery. V budúcnosti by sme sa chceli dostať čo najbližšie k neidentifikovanej daňovej medzere.

Graf 2: Výpočet daňovej medzery



zdroj: IFP

3. Odhad daňovej medzery na spotrebnej dani z minerálneho oleja môže podliehať nepresnostiam. Hlavnými zdrojmi týchto nepresností sú náhodné chyby (nepresnosti v použitých databázach) a systematické chyby, ktoré vznikli ako dôsledok prijatých predpokladov. Na odstránení týchto nepresností sa pracuje, čo môže v budúcnosti viesť k revízií publikovaných odhadov.

Zdroje údajov

4. Zdrojom údajov o najjazdených kilometroch sú údaje z technických a emisných kontrol vozidiel. Údaje z kontrol poskytlo Ministerstvo dopravy, výstavby a regionálneho rozvoja (MDVaRV). Tieto údaje sa zbierajú od roku 2007. Obsahujú počty najjazdených kilometrov medzi jednotlivými kontrolami. Pre ich využitie bolo potrebné tieto údaje spojiť s databázou všetkých vozidiel registrovaných na území SR (databáza poskytnutá policajným zborom SR (PZ SR)), aby bolo možné určiť vek vozidla, priemernú spotrebu podľa technického preukazu a prvú registráciu vozidla na území SR.
5. Ďalším zdrojom údajov sú dáta poskytnuté od Národnej diaľničnej spoločnosti (NDS), resp. Skytollu o počte najjazdených kilometrov na území SR slovenskými ako aj zahraničnými nákladnými vozidlami a autobusmi – vozidlami registrovanými v inej krajine ako v SR. Tieto údaje sú od roku 2011, obsahujú kilometre najjazdené na diaľniciach a cestách 1. triedy. Pre roky 2008-2010 sú údaje aproximované priemerom najjazdených kilometrov za roky 2011-2014.
6. Výnos spotrebnej dane z benzínu a nafty vychádza z podkladov Finančnej správy SR a z daňových priznaní spotrebnej dane z minerálneho oleja.

BOX 1: Štruktúra daňovej medzery

Neidentifikovaná medzera (compliance gap) je časť medzery, ktorú daňové subjekty úmyselne alebo neúmyselne nepriznali a zároveň nebola identifikovaná Finančnou správou SR. Zjednodušene povedané je to rozdiel medzi celkovou (potenciálnou) a predpísanou daňou.

Predpísaná daň zahŕňa dobrovoľne priznanú daň platcami spotrebnej dane (SD) v daňových priznaniach a dodatočne vymeranú daň v rámci kontrolnej činnosti Finančnej správy SR³. **Medzera výberu dane (dorubená daň)** je rozdiel medzi predpísanou daňou a skutočne vybranou daňou.

Cezhraničné nákupy (cross-border shopping) predstavujú ušlý výnos dane z dôvodu nákupu pohonnej látky v zahraničí. Vznikajú ako dôsledok nielen vyššej ceny pohonných látok, ale aj vyššej cenovej hladiny na Slovensku ako v okolitých krajinách. Do cezhraničných nákupov patria nákupy dopravcov v zahraničí, ale aj spotreba pohonných látok vozidlami registrovanými na Slovensku, ale jazdiacimi mimo SR.

Celková spotreba benzínu a nafty

7. Medzeru na spotrebnej dani z benzínu a nafty možno počítať prístupom **zhora – nadol (top – down)** alebo prístupom **zdola – nahor (bottom – up)** (Box 2). Pre výpočet celkovej daňovej medzery na spotrebnej dani z benzínu a nafty bol

³ Pod dodatočne vymeranou daňou sa rozumie dorubená vlastná daňová povinnosť.

použitý prístup zhora – nadol, konkrétne **na základe odhadu celkovej spotreby benzínu a nafty a následného odpočítania reálne priznaného množstva pohonných látok**. Tento prístup bol zvolený vzhľadom na relatívne jednoduchý odhad daňovej medzery do minulosti a v aktuálnom roku a menšiu náročnosť na vstupné údaje. Väčšina vstupných údajov je dostupná, avšak v niekoľkých prípadoch je potrebné používať zjednodušujúce predpoklady.

BOX 2: Prístupy k výpočtu daňovej medzery

Prístup zhora – nadol (top – down)

V tomto prístupe je celková (potenciálna) spotreba odhadnutá pomocou dát, ktoré sú nezávislé na FS SR (v našom prípade odhad počtu najazdených kilometrov a priemernej spotreby pomocou údajov od MDVaRV, Skytoll a PZ SR). Následne je daňová medzera určená ako rozdiel celkovej spotreby a zaplatenej dane (zdrojom týchto údajov sú daňové priznania, resp. výkazy od FS SR). Táto metóda sa využíva na odhad daňových medzier pre nepriame dane ako DPH a spotrebné dane.

Prístup zdola – nahor (bottom – up)

V metóde zdola-nahor nie je možné jednoznačne určiť celkový (potenciálny) príjem a majetok (výnos dane), preto je odhad založený na interných údajoch FS SR pre jednotlivé skupiny platiteľov a typy majetku. Na odhad daňových medzier sa využívajú:

- Náhodné zisťovania – Výsledky z náhodne vybraných kontrol
- Register rizík – Analýza potenciálnych strát príjmu od vybraných firiem a osôb
- Spájanie dát – Identifikovanie nepriznaného príjmu/majetku pomocou spájania dát z rôznych zdrojov

Táto metóda sa využíva na odhad daňových medzier pre priame dane.

8. Odhad daňovej medzery zahŕňa:

- Odhad celkovej spotreby benzínu a nafty podľa počtu najazdených kilometrov na území SR a priemernej spotreby
- Priznanú spotrebu benzínu a nafty FS SR a výnos dane z pohonných látok
- Samotný výpočet daňovej medzery

$$\text{Daňová medzera} = \text{Celková spotreba (vypočítaná)} - \text{Priznaná spotreba (FSSR)}$$

9. Pri výpočte celkovej spotreby benzínu a nafty boli použité nasledovné predpoklady:

- Vozidlá v SR majú povinnosť prísť na technickú a emisnú kontrolu⁴. U bežných vozidiel (kategória M1, N1) a motoriek je prvá lehota na technickú kontrolu do štyroch rokov od prvého prihlásenia a potom každé dva roky. Malé motocykle a trojkolky podliehajú technickej kontrole v štvorročnej lehote (4 roky od prvého prihlásenia a potom pravidelne každé 4 roky), traktory majú túto lehodu 2 ročnú. Pre ostatné vozidlá je lehota jeden rok po prvom prihlásení vozidla do evidencie a potom

⁴ Legislatívny rámec technickej a emisnej kontroly ustanovuje zákon 725/2004 Z.z. o podmienkach prevádzky vozidiel v premávke na pozemných komunikáciách.

periodicky v jednoročných lehotách. Emisná kontrola sa nevzťahuje na motorky, trojkolky a pod.. U bežných áut so schváleným katalyzátorom je lehota štyri roky od prvého prihlásenia a potom každé dva roky. Pre staršie vozidlá s benzínovým motorom bez katalyzátora, alebo s neschváleným katalyzátorom, nákladné vozidlá a autobusy je lehota jeden rok (vykonanie do jedného roka od prihlásenia a potom pravidelne každý rok). Pre traktory je lehota dvojročná.

- Odhad najazdených kilometrov v jednotlivých rokoch bol daný ako priemerný počet kilometrov medzi jednotlivými kontrolami. V prípade, ak vozidlo malo len jednu kontrolu (t.j. len jeden záznam o počte najazdených kilometrov), priemerný počet kilometrov v jednotlivých rokoch bol vypočítaný ako počet kilometrov/vek vozidla. Ak vozidlo malo rozdielny dátum evidencie a dátum evidencie v SR, do počtu najazdených kilometrov sa rátali len kilometre, ktoré vozidlo najazdilo od dátumu evidencie v SR. Chýbajúce údaje od poslednej kontroly boli nahradené priemerným počtom kilometrov z roku poslednej kontroly vozidla. Z celkového počtu vozidiel v databáze (1,9 mil.) bolo získaných informácií v priemere o 36 % vozidiel (cca 0,7 mil.) ročne.
- Údaje o najazdených kilometroch boli upravené o kilometre najazdené vozidlami, ktoré zatiaľ nemali povinnosť zúčastniť sa emisnej a technickej kontroly (alebo sa jej z nejakého dôvodu nezúčastnili), ale jazdili na území SR (Tabuľka 1). Tieto vozidlá boli identifikované pomocou databázy PZ SR (jednalo sa prevažne o nové vozidlá). Prislúchajúci počet kilometrov bol vypočítaný ako súčin počtu vozidiel a priemerného počtu kilometrov najazdených danou kategóriou vozidla v danom roku (rozlíšené benzínové a naftové vozidlá).

Tabuľka 1: Počet vozidiel, ktoré neboli identifikované kontrolami (prevažne nové vozidlá)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Spolu	36 271	26 940	29 052	77 605	81 058	86 194	130 805
Benzínové vozidlá	18 306	14 823	13 884	39 128	38 175	39 950	50 593
Naftové vozidlá	17 965	12 117	15 168	38 477	42 883	46 244	80 212

Zdroj: PZ SR, MDVaRR

- K celkovým najazdeným kilometrom boli pripočítané kilometre najazdené zahraničnými vozidlami (nákladné vozidlá a autobusy) na území SR z údajov od Skytollu. Všetky tieto vozidlá boli brané ako naftové vozidlá (Tabuľka 2).

Tabuľka 2: Kilometre najazdené zahraničnými vozidlami

Najazdené km (mil.)	2011		2012		2013		2014	
Spolu	366	1,24*	376	1,23*	787	2,42*	520	1,54*
Autobusy	10	0,04*	11	0,04*	48	0,15*	14	0,04*
Nákladné vozidlá	355	1,21*	365	1,19*	739	2,28*	506	1,50*

Zdroj: Skytoll, NDS

*% zo všetkých najazdených km

- Priemerná spotreba vozidiel je určená ako priemerná spotreba všetkých vozidiel danej kategórie, ktoré sú uvedené v databáze PZ SR pre daný rok. K vozidlám z údajov od Skytollu bola priradená rovnaká priemerná spotreba ako k vozidlám z databázy PZ SR. Nevýhodou takého prístupu je, že uvedená spotreba sa nemusí zhodovať s reálnou spotrebou vozidiel. V budúcnosti by sme chceli pracovať, s čo najpresnejšou reálnou spotrebou vozidiel.

10. Celková spotreba benzínu a nafty je vypočítaná ako celkový počet kilometrov najazdený daným typom vozidla v danom roku a vynásobený priemernou spotrebou litrov pohonnej látky na kilometer pre daný typ vozidla v danom roku. Celková spotreba je vypočítaná osobitne pre benzínové vozidlá a osobitne pre naftové vozidlá.

$$\text{Celková spotreba v litroch (l)} = \text{Spotreba benzínu v l} + \text{Spotreba nafty v l}$$

11. U niektorých vozidiel nebolo možné určiť, či sa jedná o naftové alebo benzínové vozidlo, resp. táto informácia chýbala v databáze (Tabuľka 3). V takomto prípade bolo vozidlo určené ako benzínové, ak sa jednalo o osobné vozidlo (kategória M1) alebo motorové vozidlo s menej ako štyrmi kolesami (kategória L). V prípade ak vozidlo spadalo to kategórie N1, N2, N3 (motorové vozidlá na dopravu nákladov), M2, M3 (motorové vozidlá na prepravu osôb s viac ako 8 miestami) alebo T+C (kolesové a pásové traktory) bolo zaradené ako naftové vozidlo.

Tabuľka 3: Vozidlá, pri ktorých nebolo možné zistiť druh paliva

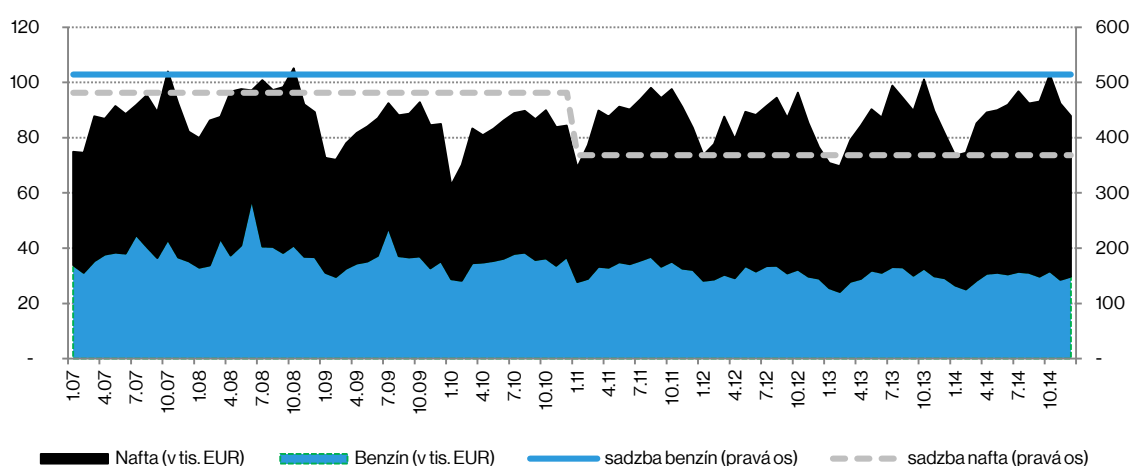
Kategória vozidla	L	M1	M2,M3	N1	N2	N3	T+C	Spolu
Počet nahradení	1 895	13 425	38	971	68	63	2	16 462
%	0.10%	0.68%	0.00%	0.05%	0.00%	0.00%	0.00%	0,84%

Zdroj: PZ SR

Výnos zo spotrebnej dane z benzínu a nafty

12. Do výnosu zo spotrebnej dane z benzínu a nafty sa započítava výnos zo SD priznaný a vybraný FS SR a doručená zaplatená daň.

Graf 3: Výnos SD z benzínu a nafty (tis. eur)



zdroj: FSSR, IFP

13. Spotrebované množstvo a teda aj výnos dane sa reportuje separátne pre benzín a naftu. Do roku 2010 existovala na Slovensku sadzba dane 514,50 Eur na 1 000 litrov pre benzín a 481,31 Eur na 1 000 litrov pre naftu. Od 1.2.2010 sa znížila spotrebná daň z nafty na 368 Eur na 1 000 litrov. Zároveň sa od 1.1.2011 zaviedla druhá sadzba dane pre benzín aj naftu vo výške 550,52 Eur/1000 litrov/benzín a 386,4 Eur/1 000 litrov/nafta v závislosti od prímiesi biogénnych zložiek. Pomer spotreby benzínu a nafty podľa jednotlivých sadzieb dane sa nachádza v Tabuľke 4.

Tabuľka 4: % spotreby pohonných hmôt v závislosti od sadzby

Benzín	2011	2012	2013	2014
Sadzba 550.52 Eur/1000l	1%	2%	1%	1%
Sadzba 514.5 Eur/1000l	99%	98%	99%	99%
Nafta				
Sadzba 386.4 Eur/1000l	1%	2%	1%	1%
Sadzba 368 Eur/1000l	99%	98%	99%	99%

Zdroj: FSSR

14. Od 1. januára 2011 sa zrušilo zvýhodnenie na tzv. červenú naftu. Jednalo sa o nižšiu sadzbu dane na naftu pre poľnohospodárov. Od roku 2011 je teda vyzbieraný výnos nafty zvýšený o spotrebu pohonných látok poľnohospodárskymi vozidlami, ktoré boli predtým oslobodené, resp. podbiehali inému daňovému režimu.

15. Cezhraničné nákupy sú v metodike výpočtu SR v rámci daňovej medzery. V literatúre⁵ je cross-border shopping súčasťou legitímnej spotreby, resp. vypočítaná daňová medzera je očistená o nákupy rezidentov v zahraničí. Avšak

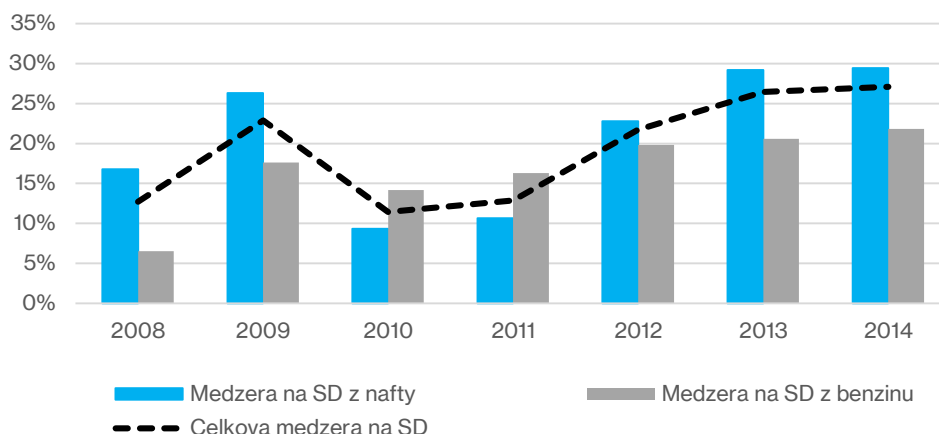
⁵ HM Revenue & Customs: Measuring tax gaps 2014 edition, Methodological annex

ani v metodike HMRC nie je odhad cross-border shoppingu ideálny. Závisí len od posunu ceny pohonných látok v UK oproti najbližšiemu štátu, čo je v tomto prípade Francúzsko a od počtu nákladných vozidiel a autobusov opúšťajúcich ostrovy. Navyše, prípad UK je veľmi špecifický nakoľko, UK je ostrovná krajina, kde je motivácia nakupovania mimo krajiny veľmi limitovaná. Po zistení primeraného postupu bude daňová medzera, podobne ako v štúdií UK, očistená o nákupy rezidentov z zahraničí. Zároveň bude daňová medzera očistená aj o vozidlá, ktoré sú síce registrované v SR (PZ SR, údaj o technickej a emisnej kontrole), ale svoju činnosť, resp. kilometre, najazdia v inom štáte.

Medzera na dani z minerálnych olejov

16. Medzera na SD je odhadovaná pre benzín a pre naftu osobitne, najskôr v litrovom vyjadrení, ktoré je prevedené do Eur podľa príslušných sadzieb dane (v prípade dvoch sadzieb dane, podľa % množstva spotrebovaného a priznaného FS SR). Graf 4 popisuje odhad daňovej medzery ako % z celkového výnosu zodpovedajúceho celkovej spotrebe pohonných látok na území SR. Ušlý výnos z nafty je vyšší, navyše s výrazne rastúcim trendom ako v prípade benzínu.

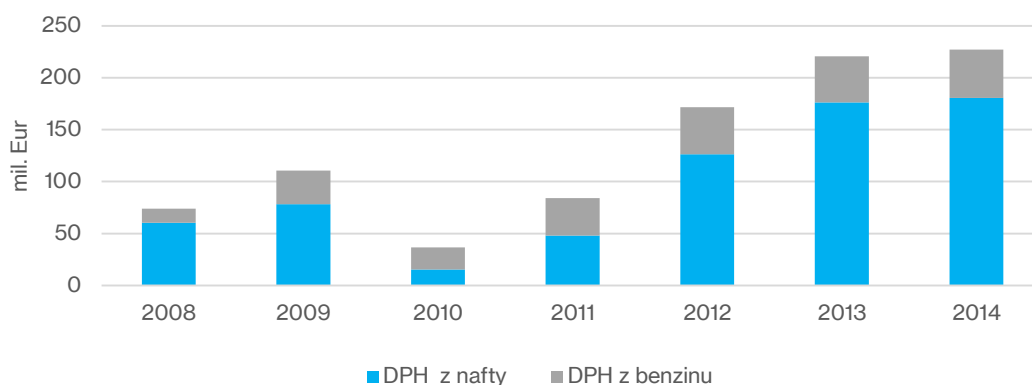
Graf 4: Odhad daňovej medzery na SD z benzínu a nafty v rokoch 2008 až 2014 (% z celkového výnosu pohonných látok)



zdroj: IFP

17. Ušlý zisk na dani z benzínu a nafty predstavuje aj potenciálnu stratu na DPH (nezodpovedá daňovej medzere na DPH) z dôsledku nižšej spotreby a teda nákupu pohonných látok, ktorých cena je okrem SD zaťažaná aj DPH. Dopad na DPH je určený pomocou daňovej medzery v litroch na benzíne a nafta a zaplatenej DPH z priemernej ročnej ceny danej pohonnej látky. Zistený únik pohonných látok v litroch nemusí nevyhnutne znamenať únik na DPH, preto treba Graf 5 interpretovať ako dodatočný potenciálny výnos na DPH.

Graf 5: Dodatočný potenciálny výnos na DPH súvisiaci s únikmi na SD z benzínu a nafty

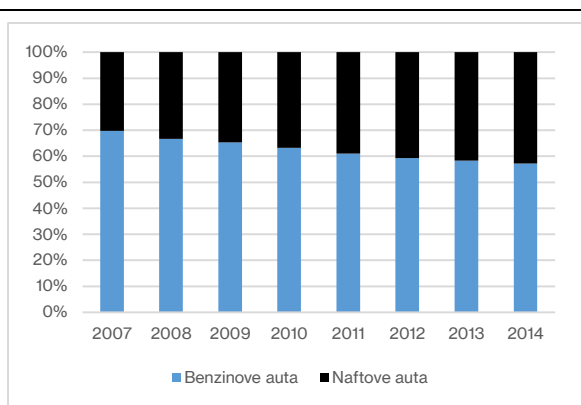


zdroj: IFP

Charakteristika vozového parku na Slovensku

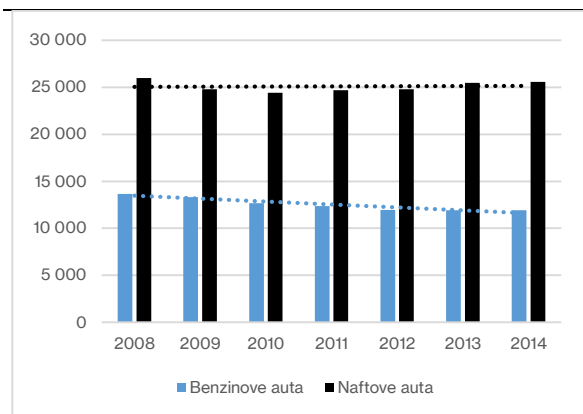
18. Charakteristika vozového parku slúži na lepšie pochopenie vývoja daňovej medzery ako aj trendov v spotrebe benzínu a nafty na Slovensku.
19. Počet benzínových vozidiel (v pomere ku všetkým vozidlám) kontinuálne klesá od roku 2007. Rovnako klesá počet kilometrov najazdených na jedno benzínové vozidlo. Naopak v prípade naftových vozidiel stúpa ich počet a aj počet kilometrov na jedno vozidlo.

Graf 6: Počet naftových a benzínových vozidiel (% celkového počtu)



zdroj: MDVsRR, IFP

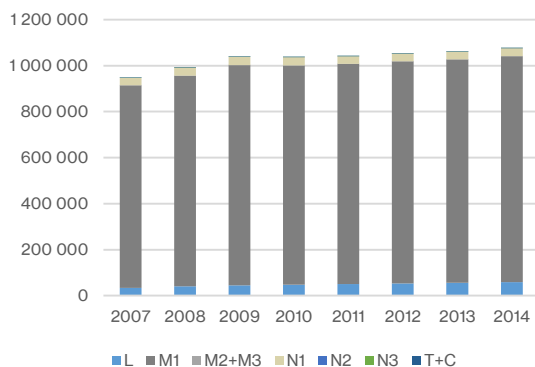
Graf 7: Priemerný počet kilometrov najazdený na jedno vozidlo v danom roku (všetky vozidlá spolu)



zdroj: MDVsRR, IFP

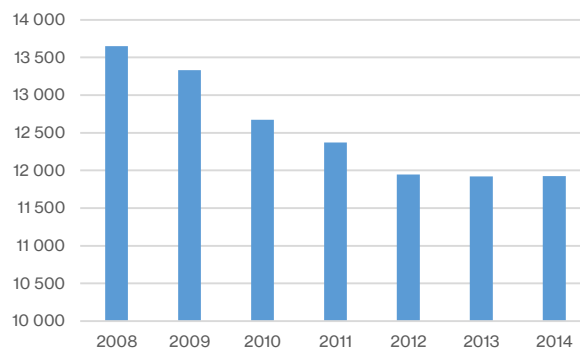
20. Benzínové vozidlá tvoria prevažne osobné autá (kategória M1) a vozidlá na dopravu nákladov s hmotnosťou nižšou ako 3,5 tony (kategória N1) (Graf 8). Počet benzínových vozidiel stúpa len veľmi mierne a zároveň klesá počet najazdených kilometrov na jedno vozidlo (Graf 9). Rovnako klesá aj priemerná spotreba týchto vozidiel, čo má vplyv na výnos zo SD z benzínu.

Graf 8: Štruktúra benzínových vozidiel (počet vozidiel)



zdroj: MDVsRR, IFP

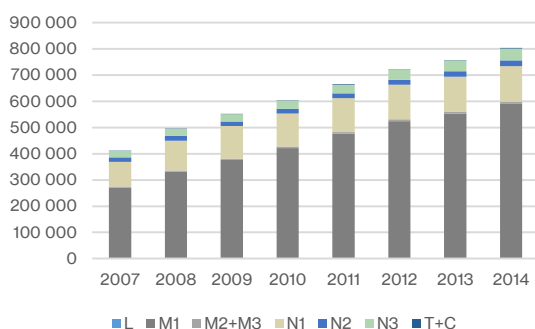
Graf 9: Priemerný počet kilometrov najazdený na jedno osobné vozidlo (ľavá os) vs. priemerný počet kilometrov najazdený všetkými vozidlami (pravá os)



zdroj: MDVsRR, IFP

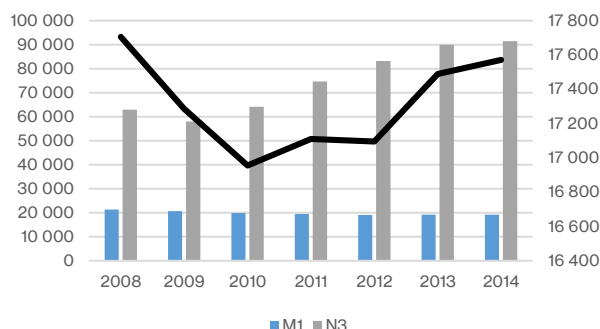
21. Naopak (ako možno vidieť z Grafu 11) od roku 2010 stúpa priemerný počet najazdených kilometrov na jedno vozidlo. Za týmto nárastom je predovšetkým vyšší počet najazdených kilometrov nákladnou dopravou a autobusmi (kategórie vozidiel N2, N3 a M2 a M3). Tieto typy vozidiel sú prevažne naftové, majú vyššiu priemernú spotrebu na kilometer ako osobné autá, preto ich vplyv na výnos SD z nafty je významný. Naopak, i keď počet naftových osobných vozidiel stúpa, počet kilometrov na jedno vozidlo je klesajúci ako aj ich priemerná spotreba.

Graf 10: Štruktúra naftových vozidiel (počet vozidiel)



zdroj: MDVsRR, IFP

Graf 11: Priemerný počet kilometrov najazdený na jedno osobné vozidlo a nákladné vozidlo (ľavá os) vs. priemerný počet kilometrov najazdený všetkými vozidlami (pravá os)



zdroj: MDVsRR, IFP