



# inštitút finančnej politiky

Ministerstvo financií SR / [www.finance.gov.sk/ifp](http://www.finance.gov.sk/ifp)



## **Odhad daňovej medzery na dani z príjmov právnických osôb**



Marec 2019



Manuál

**Autor**

Jaroslav Bukovina

[jaroslav.bukovina@mfsr.sk](mailto:jaroslav.bukovina@mfsr.sk)

**PodĎakovanie**

Za cenné rady a pripomienky autor ďakuje expertovi Medzinárodného menového fondu Junjimu Uedovi, ktorý viedol technickú misiu zameranú na odhad daňovej medzery na korporátnej dani v období august 2016 až marec 2017. Autor rovnako ďakuje Petrovi Harvanovi a Michalovi Havlátovi (obaja IFP). Odhad daňovej medzery na dani z príjmov právnických osôb by nebol možný bez dát poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky a Štatistickým úradom Slovenskej republiky.

**Upozornenie**

Materiál prezentuje názory autorov a Inštitútu finančnej politiky, ktoré nemusia nutne 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.

## Obsah

1. Koncept daňovej medzery .....	5
2. Proces odhadu daňovej medzery na korporátnej dani .....	6
2.1 Predpoklady odhadu daňovej medzery na korporátnej dani.....	7
3. Výsledky .....	7
3.1. Obmedzenia aplikovanej metodiky.....	8
4. Použitá literatúra .....	9
5. Prílohy.....	10

## Úvod

Odhad medzery na korporátnej dani na Slovensku je pilotným projektom Medzinárodného menového fondu (MMF) v spolupráci s Inštitútom finančnej politiky. Tento manuál sumarizuje aplikovanú metodiku odhadu daňovej medzery na korporátnej dani publikovanú na stránke MMF (Ueda, 2018) s predpokladmi odhadu v prostredí Slovenskej republiky.

Výsledky prezentujú odhad daňovej medzery s oneskorením 2 rokov. V momente publikácie tohto manuálu sú dáta korporátneho sektora potrebné pre odhad dostupné za rok 2017. Odhad daňovej medzery za posledné dva roky je potrebné vždy považovať za predbežný z dôvodu možných revízií dát národných účtov. Odhad daňovej medzery bude pravidelnou súčasťou publikácie Daňový report Slovenskej republiky.

**Odhady daňovej medzery za obdobie 2010 až 2017 indikujú klesajúci trend.** Významnú časť poklesu medzery sledujeme od roku 2014. 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. Časť poklesu daňovej medzery firemnej dane, najmä v období 2015 až 2017, však môžu skresľovať nedostatky na strane vstupných dát. Indikuje to najmä porovnanie vývoja daňovej medzery na korporátnej dani s medzerou na dani z pridanej hodnoty.

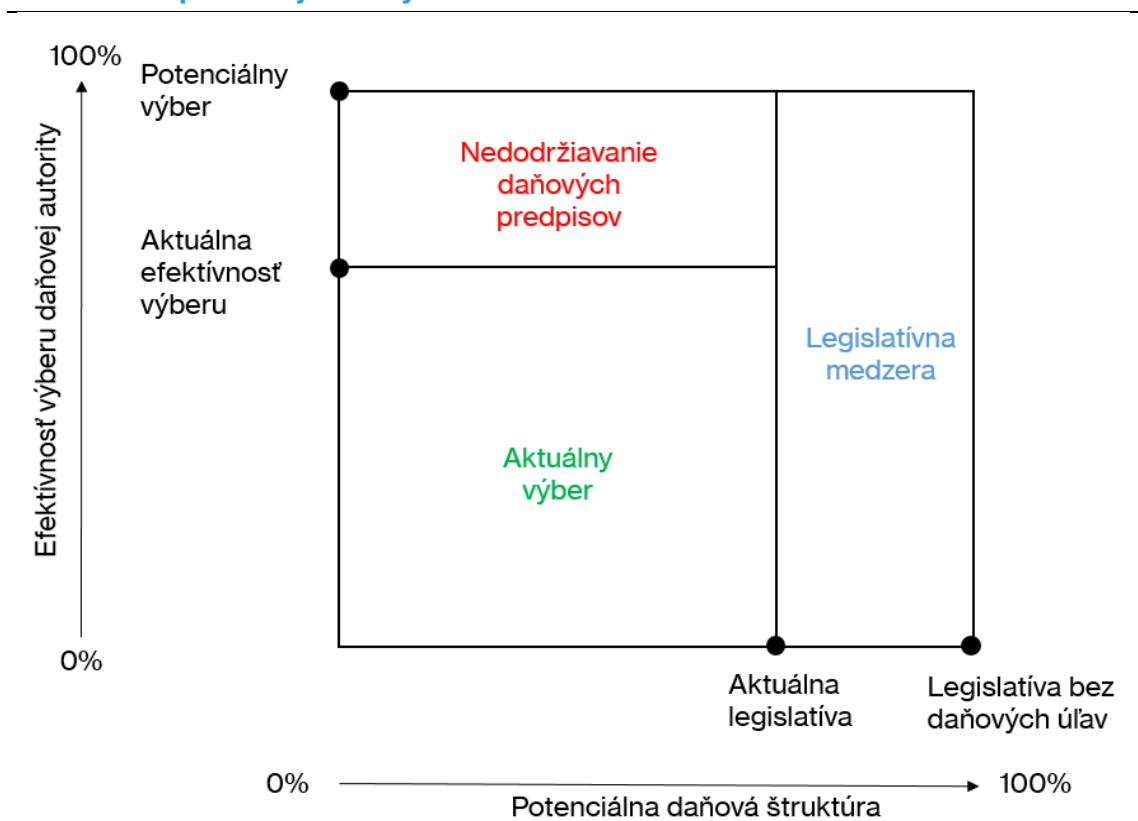
Aktuálny odhad daňovej medzery spracovaný metódou úpravy makroekonomických agregátov v národných účtoch na potenciálnu daňovú bázu je vhodné doplniť s odhadom medzery na korporátnej dani postavenej na individuálnych auditoch firiem.

Materiál je rozdelený na 3 kapitoly. Prvá kapitola vysvetľuje koncept daňovej medzery. V druhej kapitole je predstavený proces odhadu medzery na dani z príjmov právnických osôb (DPPO). V záverečnej kapitole sú predstavené odhady daňovej medzery na firemnej dani a obmedzenia aplikovanej metodiky v prostredí Slovenskej republiky.

## 1. Koncept daňovej medzery

**Daňová medzera je rozdiel medzi potenciálnymi výnosmi z konkrétnej aktivity a aktuálnym výberom dane.** Zdrojom medzery je nedodržiavanie daňových predpisov (compliance gap) a legislatívna medzera (policy gap) vo forme daňových zvýhodnení respektíve oslobodení v porovnaní s hypotetickou daňovou štruktúrou vo forme čo najširšieho daňového základu (Graf 1).

**Graf 1: Koncept daňovej medzery**



Zdroj: IFP

**Tento manuál poskytuje metodiku pre odhad medzery z titulu nedodržiavania daňových predpisov,** ktorá môže byť spôsobená viacerými faktormi:

1. neúmyselné chyby na strane daňovníka (napr. kvôli nedostatočnej znalosti alebo nesprávnej interpretácii daňovej legislatívy),
2. nezaplatenie dane u firiem v konkurznom konaní,
3. úmyselné aktivity daňovníka zamerané na zníženie daňovej povinnosti.

**Úmyselné aktivity cielené na zníženie daňovej povinnosti je ďalej vhodné rozdeliť na optimalizáciu daňovej povinnosti (tax avoidance) a daňový podvod (tax evasion).** Optimalizácia je v súlade so zákonom ale nie nevyhnutne so zámerom tvorcov zákona. Príkladom sú praktiky ako presun ziskov vytvorené primárne za účelom zníženia daňovej povinnosti. Naopak, daňové podvody sú ilegálne aktivity v podobe nepriznávania príjmov alebo nadhodnocovania nákladov (EC, 2018).

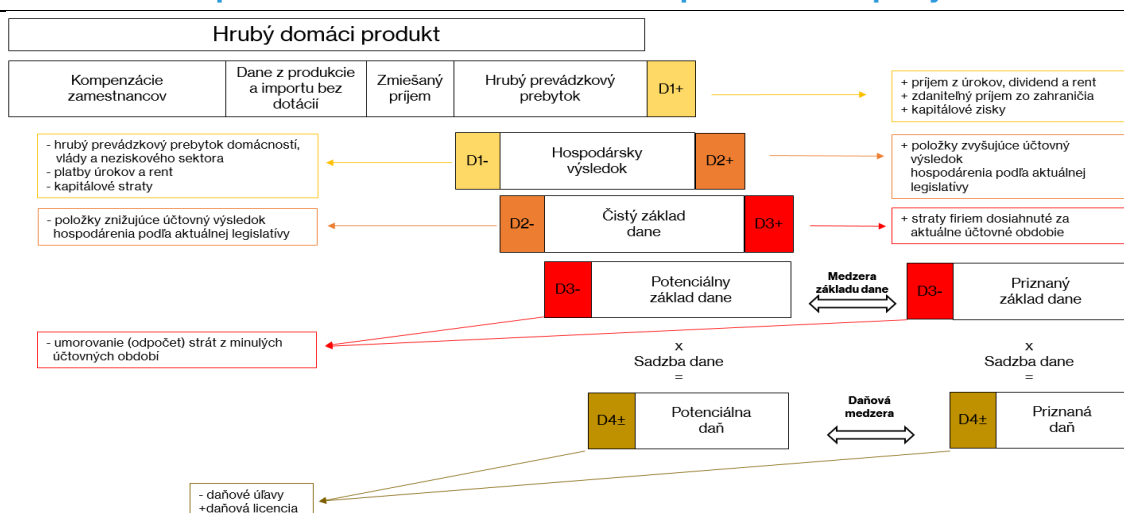
Odhad legislatívnej medzery nie je predmetom tohto manuálu pretože je uvedený v manuáli Daňové výdavky (IFP, 2014).

## 2. Proces odhadu daňovej medzery na korporátnej dani

**Metodika predstavená v tomto materiáli je postavená na tzv. princípe zhora-nadol (top down).** Potenciálne daňové príjmy sú odvodené z makroekonomickej bázy v národných účtoch. Východiskom pre odhad medzery v národných účtoch je hrubý prevádzkový prebytok. Ten reprezentuje podnikový ukazovateľ EBITDA (zisk firmy pred úpravou o úroky, dane, odpisy a amortizáciu). Jednotlivé úpravy hrubého prevádzkového prebytku na potenciálny základ dane a potenciálnu daňovú povinnosť je možné rozdeliť do nasledujúcich kategórií (Graf 2):

- **D1: úpravy hrubého prevádzkového prebytku na agregovaný potenciálny hospodársky výsledok firiem.** Cieľom je odstrániť rozdiely v zachytení novej pridanej hodnoty na úrovni národných účtov v porovnaní s finančným účtovníctvom. Transakcie, ako úroky alebo renty, nevytvárajú novú pridanú hodnotu, podobne ako kapitálové zisky a straty reprezentujúce najmä zmenu cien aktív. Z pohľadu finančného účtovníctva však tieto transakcie vstupujú do hospodárskeho výsledku. Zdrojom dát sú ročné sektorové účty za jednotlivé inštitucionálne sektory poskytované Štatistickým úradom Slovenskej republiky (ŠUSR).
- **D2: úpravy agregovaného potenciálneho hospodárskeho výsledku na potenciálny čistý základ dane podľa aktuálnej legislatívy korporátnej dane.** Zdrojom dát sú individuálne daňové priznania DPPO poskytované Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky (FRSR).
- **D3: úpravy potenciálneho čistého základu dane na potenciálny základ dane.** Čistý základ dane je navýšený o daňové straty aktuálneho obdobia (D3+). Hrubý prevádzkový prebytok, z ktorého je odvodený čistý základ dane, je súčtom ziskov a strát firiem v aktuálnom roku. Straty znižujú dostupný objem ziskov podliehajúcich zdaneniu, pretože straty aktuálneho roka si firmy môžu uplatniť k zníženiu daňového základu až v nasledujúcom zdaňovacom období. Následne sú odpočítané umorené straty z minulých období znižujúce daňovú povinnosť aktuálneho roka (D3-). Zdrojom dát sú individuálne daňové priznania DPPO poskytované FRSR.
- **D4: úpravy potenciálnej daňovej povinnosti o daňové úľavy a daň zaplatenú v zahraničí.** Vynásobením potenciálneho základu dane príslušnou sadzbou DPPO získame potenciálnu daňovú povinnosť. Jej porovnanie so skutočným výberom DPPO po očistení o daňové úľavy definuje daňovú medzeru. V období 2014-2017 je v tomto kroku doplnený vplyv daňovej licencie. Zdrojom dát sú individuálne daňové priznania DPPO poskytované FRSR.

**Graf 2: Odvodenie potenciálneho základu dane z hrubého prevádzkového prebytku**



Pozn: Objem úprav poskytuje príloha v Tabuľke č. 1 na [UloziskulIFP](#).

Zdroj: Ueda (2018); upravené autorom

## 2.1. Predpoklady odhadu daňovej medzery na korporátnej dani

**Daňová medzera na DPPO je odhadnutá len pre sektor nefinančných korporácií klasifikovaný ako S.11 v národných účtoch.** Sektor finančných korporácií S.12 nevstupuje do odhadu z dôvodu obmedzených dát pre očistenie rozdielov v tvorbe pridanej hodnoty finančného sektora na úrovni národných účtov v porovnaní s účtovníctvom. Príkladom sú najmä zmeny cien aktív, zmeny v hodnote rezerv alebo odpisy dlhov, ktoré významne ovplyvňujú hospodársky výsledok finančných korporácií ale priamo nevstupujú do hrubého prevádzkového prebytku v národných účtoch.

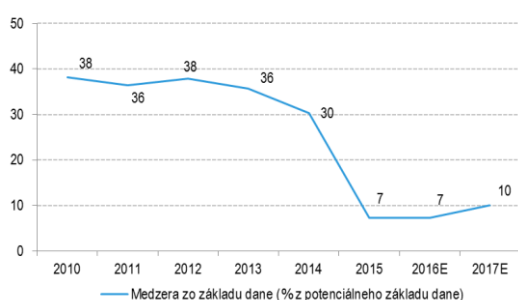
Daňová medzera nie je odhadnutá ani pre subjekty patriace do sektorov verejnej správy (S.13) a neziskového sektora (S.15). Pre tieto sektory nie je stanovený priamočiary vzťah medzi hrubým prevádzkovým prebytkom a základom dane ako v prípade nefinančných korporácií (Graf 2). Obmedzením v prípade verejného sektora S.13 je netrhová produkcia zachytená v národných účtoch v podobe spotreby fixného kapitálu, ktorá však nevstupuje do základu dane pre DPPO.

**Vylúčenie finančných korporácií a subjektov neziskového či verejného sektora neznižuje kvalitu odhadu daňovej medzery.** Z pohľadu zaplatenej korporátnej dane, nefinančné korporácie tvoria približne 85 % objemu zaplatenej dane, kým finančné korporácie prispievajú 12 % a verejný a neziskový sektor tvorí spolu 3 %.

## 3. Výsledky

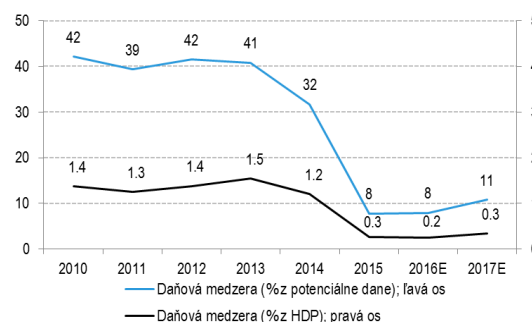
**Výsledky odhadu daňovej medzery prezentujú ukazovatele *medzera základu dane*** (Graf 3) **a *daňová medzera*** (Graf 4). Medzera základu dane poskytuje vernejší odhad vývoja rozdielu medzi priznanou a potenciálnou bázou. Základ dane totiž ešte nie je ovplyvnený odpočtom (umorovaním) daňových strát z minulých rokov a daňových kreditov, ktoré vstupujú do výpočtu konečnej dane a daňovej medzery. Kvôli týmto faktorom, ktoré nesúvisia s daňovými únikmi, môže byť pozorovaný vývoj daňovej medzery volatilnejší v porovnaní s medzerou základu dane.

**Graf 3: Medzera zo základu dane (%)**



Roky 2016 a 2017 sú odhad. Zdroj: IFP, UloziskoIFP

**Graf 4: Daňová medzera (%)**



Roky 2016 a 2017 sú odhad. Zdroj: IFP, UloziskoIFP

**Výsledky<sup>1</sup> medzery základu dane (Graf 3) a daňovej medzery (Graf 4) indikujú dlhodobý klesajúci trend.** Výnimkou je mierny nárast v poslednom roku. Významnú časť poklesu medzery sledujeme od roku 2014. Hlavným faktorom determinujúcim tento pokles sú zlepšujúce sa podmienky slovenskej ekonomiky. Z pohľadu daňovej medzery klesá objem strát a rastie

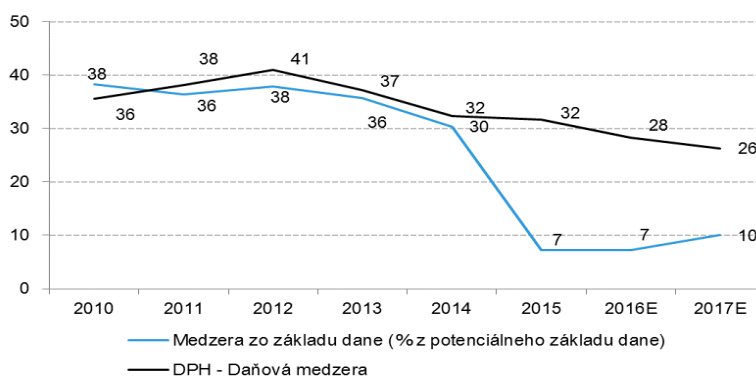
<sup>1</sup> Z dôvodu kvality dát sú výsledky dostupné len od roku 2010

objem zisku, z ktorého sa platí daň. Nad rámec ekonomických fundamentov pripisujeme pokles strát aj legislatívnym opatreniam, ako napr. zavedenie daňovej licencie a Registra účtovných závierok. Daňová licencia<sup>2</sup> znížila motivácie subjektov optimalizovať aktivity s cieľom dosiahnuť hospodársku stratu alebo nulový základ dane, ktoré už neboli dôvodom na nezaplatenie dane. Zvýšenú motiváciu vykazovať skutočné informácie o hospodárskej situácii mohol priniesť aj Register účtovných závierok, ktorý umožňuje verejnú kontrolu finančných výkazov firmy.

### 3.1. Obmedzenia aplikovanej metodiky

**Nad rámec ekonomických fundamentov je potrebné interpretovať významný pokles medzery v období 2015 až 2017 opatrne.** Odvodenie potenciálneho základu dane z hrubého prevádzkového prebytku vyžaduje viaceré úpravy (Graf 2), ktoré môžu skresľovať výsledky z dôvodu nedostatkov na strane dát. Indikuje to aj porovnanie vývoja medzier (Graf 5) na korporátnej dani a dani z pridanej hodnoty (DPH). V praxi je väčšina firiem platiacich DPPO zároveň aj platcom DPH<sup>3</sup>. Zároveň je odhad daňovej medzery na DPH v porovnaní s DPPO presnejší. Dôvodom je priamočiarý vzťah medzi makrozákladňou pre DPH, ktorá je odvodená z národných účtov, a výberom DPH v praxi, ktorý nevyžaduje tak rozsiahle očistenie prostredníctvom dodatočných dátových vstupov.

Graf 5: Medzera na DPPO a DPH (%)



Roky 2016 a 2017 sú odhad

Zdroj: IFP, UloziskoIFP

**Aplikovaná metodika neumožňuje odhad daňovej medzery z titulu aktivít, ako je erózia daňového základu a presun ziskov (BEPS - base erosion and profit shifting).** Pre dôveryhodný odhad domácich či nadnárodných aktivít v oblasti BEPS neexistujú údaje, respektíve odhad objemu týchto aktivít na úrovni národných účtov.

Z dôvodu dátových obmedzení zo strany národných účtov nie je daňová medzera na úrovni ekonomiky rozdelená na medzeru v jednotlivých sektoroch hospodárstva (NACE). Dôvodom je neexistencia aktuálnych údajov hrubého prevádzkového prebytku pre jednotlivé ekonomické aktivity. Tie sú aktuálne k dispozícii za rok 2010.

Odhad daňovej medzery spracovanej metódou zhora-nadol (top-down) vychádza z agregovaných daňových údajov, ktorý limituje využitie výsledkov pre zlepšenie kontrolnej činnosti Finančnej správy. Príkladom je identifikácia rizikových typov firiem. Aktuálny odhad je preto vhodné doplniť s odhadom medzery na korporátnej dani postavenej na individuálnych auditoch firiem (bottom-up).

<sup>2</sup> Daňová licencia fungovala v rokoch 2014 až 2017

<sup>3</sup> 80 % objemu korporátnej dane platia firmy, ktoré zároveň podliehajú dani z pridanej hodnoty



#### 4. Použitá literatúra

EC, 2018: The Concept Of Tax Gaps. Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies. *Working paper No.73-2018*. Dostupné z:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_papers\\_73\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_73_en.pdf)

IFP, 2014: Daňové výdavky. *Manuály*. Dostupné z:

<https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/manualy/>

Ueda, J., 2018: Estimating the Corporate Income Tax Gap: The RA-GAP Methodology. *Technical Notes and Manuals*. Dostupné z:

<https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2018/09/12/Estimating-the-Corporate-Income-Tax-Gap-The-RA-GAP-Methodology-45890>

## 5. Prílohy

**Tabuľka č. 1: Výpočet daňovej medzery dane z príjmov právnických osôb**

(mil. eur)	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016E	2017E
Hrubý domáci produkt	67 577	70 627	72 704	74 170	76 088	79 138	81 226	84 851
Hrubý prevádzkový prebytok (S11)	16 571	17 145	18 164	18 324	18 165	18 724	19 034	19 560
D1+	5 158	6 011	6 511	7 003	11 350	8 155	6 119	7 075
D1-	11 542	12 274	13 090	13 634	12 677	14 670	14 499	15 102
Potenciálny hospodársky výsledok	10 188	10 882	11 586	11 693	16 839	12 209	10 654	11 533
D2+	4 600	5 019	5 526	6 599	5 926	7 089	7 058	7 235
D2-	5 046	5 931	5 926	7 317	11 747	8 189	6 994	6 935
Potenciálny čistý základ dane	9 741	9 970	11 186	10 975	11 018	11 109	10 717	11 833
D3+	3 067	2 835	2 771	2 859	2 788	1 624	1 737	1 745
Potenciálny základ dane	12 807	12 806	13 957	13 834	13 806	12 733	12 454	13 578
Priznaný základ dane	7 910	8 146	8 675	8 899	9 617	11 812	11 549	12 219
Medzera zo základu dane	(mil. eur) -4 898	(mil. eur) -4 659	(mil. eur) -5 281	(mil. eur) -4 935	(mil. eur) -4 189	(mil. eur) -921	(mil. eur) -905	(mil. eur) -1 359
	(% z potenciálneho základu dane) 38%	(% z potenciálneho základu dane) 36%	(% z potenciálneho základu dane) 38%	(% z potenciálneho základu dane) 36%	(% z potenciálneho základu dane) 30%	(% z potenciálneho základu dane) 7%	(% z potenciálneho základu dane) 7%	(% z potenciálneho základu dane) 10%
D3-	958	944	994	1 421	821	859	956	981
Sadzba korporátnej dane	19%	19%	19%	23%	22%	22%	22%	21%
D4±	-42	-1	-47	-50	32	9	11	25
Potenciálna daň	2 209	2 253	2 416	2 805	2 888	2 621	2 541	2 671
Priznaná daň	1 278	1 367	1 413	1 660	1 972	2 416	2 338	2 383
Daňová medzera	(mil. eur) -931	(mil. eur) -886	(mil. eur) -1 003	(mil. eur) -1 145	(mil. eur) -916	(mil. eur) -205	(mil. eur) -203	(mil. eur) -288
	(% z potenciálnej dane) 42%	(% z potenciálnej dane) 39%	(% z potenciálnej dane) 42%	(% z potenciálnej dane) 41%	(% z potenciálnej dane) 32%	(% z potenciálnej dane) 8%	(% z potenciálnej dane) 8%	(% z potenciálnej dane) 11%
	(% z HDP) 1.4%	(% z HDP) 1.3%	(% z HDP) 1.4%	(% z HDP) 1.5%	(% z HDP) 1.2%	(% z HDP) 0.3%	(% z HDP) 0.2%	(% z HDP) 0.3%
Daňová medzera na dani z pridanej hodnoty	36%	38%	41%	37%	32%	32%	28%	26%

Roky 2016 a 2017 sú odhad

Zdroj: IFP, UložiskoIFP