

DAŇOVÉ LICENCIE - BIČ NA "SPIACE" FIRMY

Kamil Ščerba

ABSTRACT

The amendatory act on income tax adopted in December 2013 caused a number of changes for businessmen. The aim of the government was to improve a business background, increase business competitiveness and avoid the existence of speculative companies and loss of tax revenue. One of the measures was the tax licence establishment. This article is focused on the tax licence operation, conditions and exceptions that arise from them and their contribution for Slovak economics. The text describes tax licence establishment, establishment and dissolution of the companies, grouping of the companies around the licensing zones and the change of tax revenue after their abolishment.

KEY WORDS

Tax licence. Minimum tax. Companies. Clustering. Tax payer.

JEL CLASSIFICATION

H25, H26.

ÚVOD

Povinnosť platiť dane patrila a stále patrí medzi najmenej obľúbené povinnosti človeka. K tomu sa viaže snaha vyhnúť sa plateniu daní či už legálnou cestou, alebo v horšom prípade i spôsobom, ktorý nie je v súlade s právnymi predpismi. Úlohou hospodárskej politiky každého štátu je zabezpečiť ekonomický rast krajiny, stabilné a transparentné podnikateľské prostredie a rast životnej úrovne. Vinou daňových únikov Slovenská republika každoročne prichádza o významnú časť príjmov nevyhnutných k financovaniu sociálnej politiky, obrany, bezpečnosti, zdravotníctva, vzdelávania a ďalších úloh v oblasti pôsobenia štátu. K tomu, aby získali chýbajúce prostriedky musia štáty problém daňových únikov aktívne riešiť.

Obdobie najintenzívnejšieho boja proti daňovým únikom sa v Slovenskej republike začalo v roku 2012, keď vláda Slovenskej republiky prijala Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016 stanovujúci presný postup k zníženiu úrovne daňových únikov v troch etapách. Jedným z opatrení v boji proti daňovým únikom bola aj novelizácia

zákona o dani z príjmu a prijatie takých opatrení, ktoré prispeli k zániku neaktívnych, „spiacich“ firiem, ktoré nevykazovali dlhodobu zisk a slúžili len na špekulatívne transakcie. Najúčinnnejším opatrením, ktorý v tomto ohľade pomohlo bolo stanovenie tzv. minimálnej dane, inak nazývaná aj daňová licencia.

1 TEORETICKÉ VÝCHODISKÁ

Daňová licencia je svojím charakterom minimálnou daňou, ktorú daňovník – právnická osoba – zaplatí v prípade, že ním vypočítaná daňová povinnosť v daňovom priznaní je nižšia ako ustanovená výška daňovej licencie, a to aj v tom prípade, ak vykáže daňovú stratu, resp. nulovú daňovú povinnosť. Daňová licencia je teda charakterizovaná ako výška dane, ktorá sa musí ako najnižšia prípustná daň od daňovníka vybrať bez ohľadu na výšku daňového základu. (Babčák, 2010)

Povinnosť platenia daňovej licencie sa testuje na základe výšky daňovej povinnosti vykazanej po odpočítaní úľav na dani a po zápočte dane zaplatenej v zahraničí podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Výška daňovej licencie je závislá od dvoch kritérií, a to:

- od toho, či je daňovník platiteľom dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a
- od výšky dosiahnutého ročného obratu:

Tabuľka 1 Výška daňovej licencie (minimálnej dane)

Ustanovená suma daňovej licencie		
Ročný obrat	Platiteľ DPH k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia	
	Áno	Nie
Menej ako 500 000 €	960 €	480 €
Viac ako 500 000€	2 880 €	2 880 €

Prameň: Spracované podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Vidíme, že do hranice ročného obratu neprevyšujúceho 500 000 € je ďalším kritériom aj skutočnosť, či je daňovník – právnická osoba, platiteľom DPH. V prípade, že je aj platiteľom DPH, výška daňovej licencie sa zvyšuje na 960 € ročne (80 € mesačne). Pri ročnom obrate viac ako 500 000 € je výška daňovej licencie 2 880 € (240 € mesačne), a to bez ohľadu na to, či je daňovník platiteľom DPH. (Horniaček, 2016)

Tí podnikatelia, ktorí v priemere zamestnávajú zamestnancov so zdravotným postihnutím v pomere 30 % k celkovému priemernému počtu zamestnancov vo fyzických osobách (vychádzajúc z údajov Štatistického úradu Slovenskej republiky) sa daňová licencia znižuje na polovicu. Výnimky, na ktoré sa daňová licencia podľa § 46b ods. 1 zákona o dani z príjmov nevzťahuje:

- daňovú licenciu neplatí ten daňovník, ktorému vznikla povinnosť podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie v ktorom vznikol, okrem prípadu kedy je daňovník právnym nástupcom daňovníka zrušeného bez likvidácie,
- subjekty, ktoré vstúpili do likvidácie alebo bol na nich vyhlásený konkurz,
- spoločnosti, na ktoré bol vyhlásený konkurz, prípadne bol návrh na konkurz spoločnosti z dôvodu nedostatku majetku zamietnutý a takáto firma bola zrušená,
- subjekty, ktoré prevádzkujú chránenú dielňu alebo chránené pracovisko,
- verejné obchodné spoločnosti,
- subjekty, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účely podnikania.

2 CIEĽ A METÓDY

Cieľom príspevku je preskúmať vplyv prijatia daňových licencií (tzv. minimálnej dane), ako opatrenia na reguláciu daňových podvodov, na subjekty v podmienkach Slovenskej republiky a prognózu dopadu ich zrušenia v nasledujúcich rokoch.

Vplyv daňových licencií preskúmame na základe údajov Finstatu, Rady pre rozpočtovú zodpovednosť, ale i Inštitútu finančnej politiky. Na lepšie pochopenie skúmanej problematiky použijeme obsahovo-kauzálnu analýzu, na analýzu daňových licencií z teoretického hľadiska, indukciu a dedukciu, ale i deskripciu, ktoré využijeme vo výsledkoch a záveroch, ako postupy na preskúmanie vplyvu zavedenia daňových licencií na podniky fungujúce v slovenskom právnom prostredí.

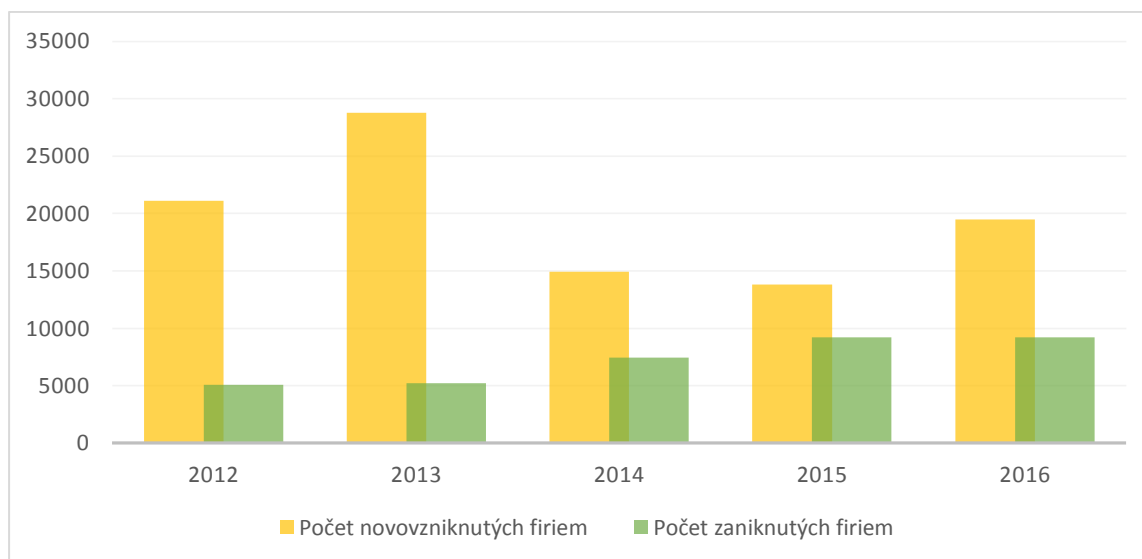
3 VÝSLEDKY A DISKUSIA

K opodstatnenosti minimálnej dane sa vyjadrovalo už veľa ekonómov, nájdu sa jej zástancovia, aj odporcovia. Argument za daňovú licenciu v podobe "vyčistenia" Obchodného registra od nefunkčných firiem je síce s ohľadom na počet a charakteristiku firiem, ktoré v rokoch 2014 až 2016 zanikli, opodstatnený, chýba mu však hlbší zmysel, preto sa naskytá otázka prečo odstraňovať tieto firmy z Obchodného registra. Mnoho firiem, ktoré v ňom boli a ktoré boli touto daňou "vyčistené" si podnikatelia založili aby podnikali, či už v roku 2014

alebo o pár rokov neskôr. Pre analytikov venujúcich sa podnikateľskému prostrediu toto vyčistenie takisto nezohráva veľkú rolu, nefunkčné firmy vedia ich znakmi (napr. dlhodobé nulové tržby) detekovať a zo svojich analýz vylúčiť.

Daňová licencia dopomohla k zániku veľkého množstva firiem. Najmä začínajúci podnikatelia doplatili na to, že túto daň museli zaplatiť, hoci boli prvé zdaňovacie obdobie od jej platenia oslobodení. V rámci nevýhod je nutné spomenúť, že nie všetky firmy si pri snahe znížiť daňovú povinnosť vyrábajú stratu, daňová licencia pôsobí aj na spoločnosti, ktoré sú v stratovej situácii legitímne, a tým ešte zhoršuje ich finančnú situáciu. Hlavne mladé a menšie firmy nemajú prostriedky na to, aby si zaplatili tímy kvalitných daniarov a dobrých účtovníkov, ktorí by im pomohli optimalizovať. V rámci boja proti daňovým únikom je jej zavedenie nesystémové a vzbudzuje dojem, že nikto sa dani vyhnúť nemôže, pretože platí aspoň minimálnu daň. Avšak skutočnosť, že firmy s obrovským tržbami platia iba minimálnu daň, sa toto opatrenie nevenuje, skôr ruína malé spoločnosti.

Daňová licencia mala významný vplyv na spoločnosti, predovšetkým na ich zánik. Do úvahy sme brali obdobie rokov 2012 – 2016, aby sme znázornili vplyv daňovej licencie (v analýze sú zahrnuté aj spoločnosti, ktoré daňovú licenciu neplatia, napr. verejné obchodné spoločnosti, spoločnosti v konkurze a reštrukturalizácii alebo spoločnosti v prvom zdaňovacom období).

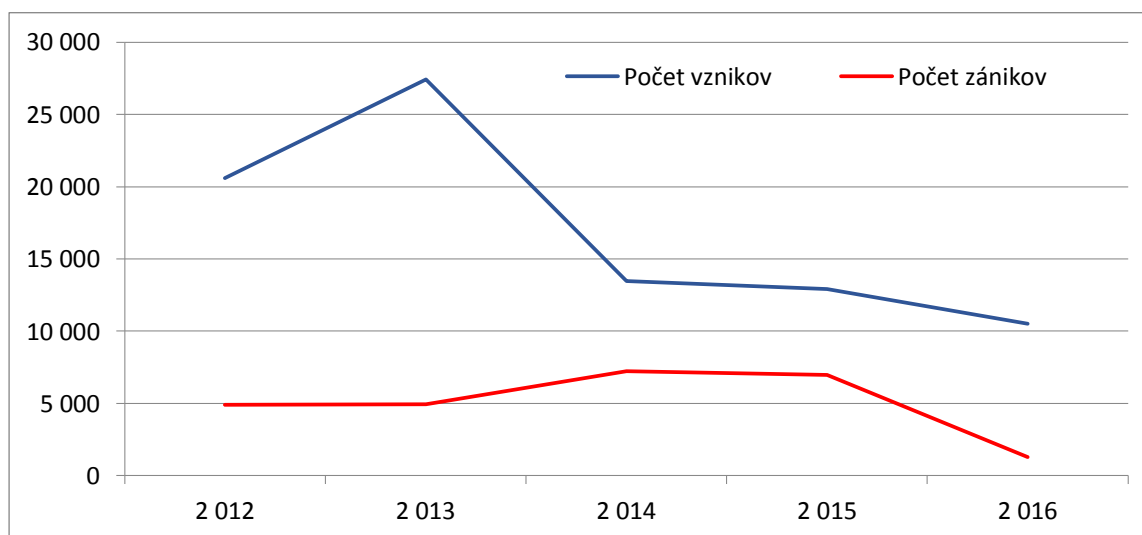


Graf 1 Počet novovzniknutých a zaniknutých firiem za sledované obdobie

Prameň: Spracované podľa údajov z Finstat-u

Už na prvý pohľad je jasné, že v rokoch 2014 až 2016 sa dramaticky zvýšil počet firiem, ktoré zanikli. V roku 2015 je to dokonca až 25% z celkového počtu zaniknutých za 5 rokov. Pre porovnanie a lepšie zhodnotenie podnikateľského prostredia sme sa rozhodli do grafu uviesť aj počet novovzniknutých spoločností. Najväčší nárast v ich vzniku bol zaznamenaný v roku 2013 (faktorom, ktorý tento nárast ovplyvnil je zmena legislatívy, pretože podnikatelia od decembra 2013 museli svoje základné imanie splatiť na účet v banke, takže do tohto dátumu si ešte mohli založiť spoločnosť napríklad fiktívnym vkladom v pokladnici, došlo tak k predzásobeniu sa neaktívnymi spoločnosťami, pre ich možné využitie v budúcnosti. Aktuálne už zase platí pôvodný stav prostého účtovného zápisu základného imania). Vzhľadom k tomu, že v roku 2015 bolo takmer 60% zaniknutých firiem mladších ako 10 rokov (oproti roku 2012 je to nárast zániku mladých firiem o viac ako 15%) má táto daň „zo straty“ rozhodne negatívny vplyv na začínajúcich, na trhu neetablovaných podnikateľov. (Bukovina, 2017)

Pre porovnanie, pri odstránení firiem, ktoré daňovú licenciu neplatia, čiže spoločnosti, ako verejné obchodné spoločnosti, spoločnosti v konkurze a reštrukturalizácii alebo spoločnosti v prvom zdaňovacom období vidíme, značný rozdiel oproti predchádzajúcemu grafu (graf 1) hlavne v počte zánikov a tendencii k ich poklesu v sledovanom období od zavedenia daňových licencií.



Graf 2 Počet vzniknutých a zaniknutých firiem po eliminácii za sledované obdobie

Prameň: Vlastné spracovanie na základe údajov z individuálnych výkazov

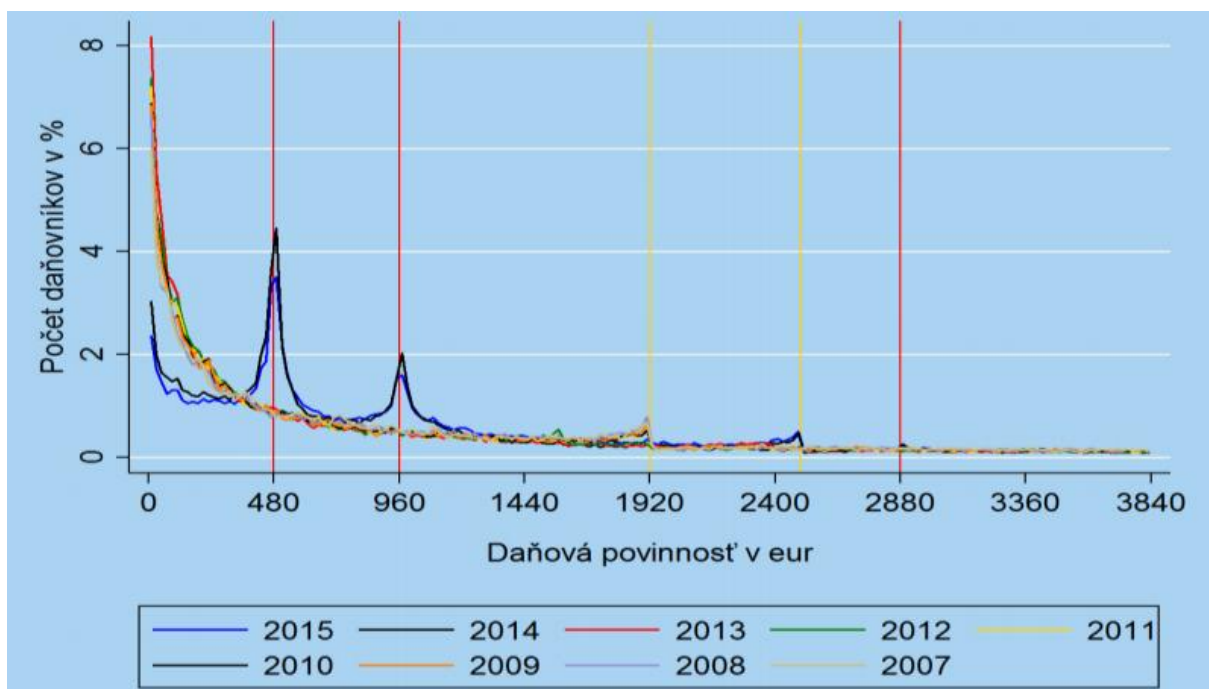
Odstránenie vyššie spomenutých firiem z analýzy priniesol nielen zníženie počtu zaniknutých firiem, ale aj zníženie novovzniknutých firiem práve vplyvom zavedenia daňovej licencie. Roky 2014 a 2015 priniesli skôr konštantné výsledky, no v roku 2016 už vidíme

značný pokles zaniknutých firiem hlavne z dôvodu, že už nevznikali nové spoločnosti so špekulatívnym motívom a spoločnosti, ktoré dlhodobo vykazovali stratu zanikli už v predošlých rokoch.

3.1 Prognóza budúceho vývoja

Pôvodný statický odhad vplyvu zrušenia minimálnej dani (daňovej licencií) predpokladal Inštitút finančnej politiky na úrovni -72 mil. eur. V priebehu minulého roka Rada pre rozpočtovú zodpovednosť upozornila, že kvôli zmene správania daňovníkov (t.j. po zohľadnení dynamických efektov) by sa celkový vplyv zo zrušenia licencie mohol pohybovať až na úrovni -110 mil. eur. Z uvedeného dôvodu Ministerstvo financií Slovenskej republiky a Inštitút finančnej politiky pristúpili k analýze individuálnych údajov daňových priznaní (DP) na korporátnej dani za roky 2014 a 2015. Na základe výsledkov analýzy sa upravil pôvodný odhad zníženia výnosu dane z príjmu právnických osôb o 11 mil. eur na úroveň -83 mil. eur. (Porubský, Šaling, 2016)

Analýza odhalila, že zavedenie daňovej licencie spôsobilo zhlukovanie daňovníkov v okolí licenčných pásem, ktoré nebolo možné pozorovať v distribúcii pred zavedením daňovej licencie. Tento vplyv sa odhadol na úrovni približne 30 mil. eur. Zároveň vo finálnom fiškálnom vplyve sa zohľadnila aj možnosť uplatnenia zápočtu daňovej licencie, ktorý v roku 2015 predstavoval 12 mil. eur.



Graf 3 Distribúcia daňovej povinnosti okrem daňovníkov s nulovou povinnosťou

Prameň: Prevzaté zo štúdie IFP; individuálne dáta DP FS SR

Vplyv zhlukovania ekonomických subjektov reprezentuje zmenu v správaní daňovníkov, ktorí v období pred zavedením daňovej licencie platili nízku, respektíve priznali nulovú daň. Po jej zavedení už neoptimalizovali hospodársku činnosť na úroveň nulového základu dane, ale priznali vyšší zisk na úrovni dane, ktorá zodpovedá alebo je blízko daňovej licencie. Uvedené motivácie daňovníkov sú zdrojom dynamického vplyvu zo zrušenia licencie, ktoré vedú k väčšiemu negatívnemu fiškálnemu vplyvu.

Druhým faktorom určujúcim fiškálny vplyv zrušenia je zápočet daňovej licencie. Podľa individuálnych údajov DP za rok 2015, objem zápočtu tvorí 20 % celkového objemu zaplatenej licencie z prechádzajúceho roku. Podľa očakávaní sa daňovníci racionálne snažia uplatniť maximálny možný zápočet hneď v nasledujúcom roku, čo potvrdzujú aj údaje z analýzy.

Tabuľka 2 Štruktúra vplyvu zrušenia daňovej licencie

	2014	2015	2016F	2017F	2018F
Výnos daňovej licencie	-82,5	-74,6	-70,8	-66,9	-62,9
Zhlukovanie subjektov	-26,2	-28,8	-30,3	-31,8	-33,4
Zápočet daňovej licencie		12,1	15,3	14,4	13,5
Vplyv zrušenia daňovej licencie	-108,7	-91,3	-85,8	-84,3	-82,8

Prameň: Spracované podľa údajov IFP

Inštitút finančnej politiky vo svojej štúdiu uvádza výpočet vplyvu daňovej licencie v súčasnosti, ale aj do ďalších rokov, ako môžeme vidieť v tabuľke 2. Je zjavné, že vplyv zrušenia daňovej licencie postupne klesá, keďže sa odhaduje postupné znižovanie výnosu z daňových licencií z dôvodu zániku neaktívnych a špekulatívnych firiem a zároveň zvyšovanie zhlukovania subjektov (v odhadovaných rokoch 2016 - 2018 medziročne o 5%).

ZÁVER

Prijatie daňových licencií ako jedno z opatrení v boji proti daňovým únikom sa po preskúmaní vplyvu javí ako dobrý nástroj, ktorý štátu priniesol nemalý objem dodatočných

finančných prostriedkov. Napomohol k odstráneniu "spiacich" firiem z trhu, no na druhej strane zhoršil podmienky malým a stredným podnikateľom, ktorí sa dlhodobo snažia svoje daňové výdavky držať na nule alebo na minimálnej možnej hladine.

Odborníci z radov daňových poradcov, ale i niektorí ekonómovia a účtovníci vo firmách sa zhodujú, že zavedenie daňových licencií bol neuváženým a nedomyšleným krokom vlády, ktorým chceli zabezpečiť len dodatočné príjmy do štátneho rozpočtu a nie systematické a správne riešenie na elimináciu nefunkčných firiem, firiem, ktoré neplatia dane a v konečnom dôsledku aj na zabránenie daňovým únikom. Druhá skupina, ku ktorej sa pripájame a ktorá sa zastáva tohto opatrenia, skôr odporúča ponechať daňové licencie, no prehodnotiť systém ich fungovania a inšpirovať sa rakúskym modelom, čiže platiť licenciu vo výške 5% zo základného imania spoločnosti (na Slovensku by sa začínala od 250 €).

No až ďalší vývoj, hlavne po roku 2018, kedy budú daňové licencie definitívne zrušené, ukáže, či krok zrušiť licencie bol správny a či daňové licencie mali zmysel, alebo to bol len politický krok, ako naplnenie predvolebných sľubov. Bude zaujímavé sledovať, k akým opatreniam pristúpi vláda, aby nahradila tento výpadok v daňových príjmoch a zabezpečila opätovné nevznikanie nových "spiacich" firiem.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

BABČÁK, V. Daňové právo Slovenskej republiky. Bratislava: EPOS, 2010. 638 s. ISBN 978-80-8057-851-0.

BUKOVINA, J. 2017. Prognóza daňových a odvodových príjmov na roky 2016 - 2020 [online]. Inštitút finančnej politiky [cit. 2017-02-15]. Dostupné na internete : <<http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=11357>>

Business Friendly Slovakia. 2014. Výška daňovej licencie [online]. Dostupné na internete : <<http://www.businessfriendly.sk/sk/node/237>>

FINSTAT. 2017. Štatistika počtu vzniknutých a zaniknutých firiem [online]. Dostupné na internete : <<http://finstat.sk/analyzy/statistika-poctu-vzniknutych-a-zaniknutych-firiem>>

HORNIAČEK, P. 2016. Daňová licencia v roku 2016 po prijatých zmenách v jej platení [online]. Danovecentrum.sk [cit. 2016-03-14]. Dostupné na internete : <<http://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/danova-licencia-v-roku-2016-po-prijatych-zmenach-v-jej-plateni-toptema-dc-3-2016.htm>>

Ministerstvo financií Slovenskej republiky. 2012. Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016 [online]. Dostupné na internete : <<http://www.rokovania.sk/Rokovanie.aspx/BodRokovaniaDetail?idMaterial=21072>>

PORUBSKÝ, M. ŠALING, M. 2016. Daňové licencie v akcii [online]. Rada pre rozpočtovú zodpovednosť. [cit. 2016-06-22]. Dostupné na internete : <http://www.rozpoctovarada.sk/download/20160622_rrz_komentar_danove_licencie_2016_final.pdf>

Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmu v znení neskorších predpisov.

KONTAKT

Ing. Kamil Ščerba

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici

Ekonomická fakulta

Tajovského 10, 975 90 Banská Bystrica, Slovensko

kamil.scerba@umb.sk