

## Umenie (ne)platiť dane

Marian Šaling, Marek Porubský

Dátum: 16.3.2017

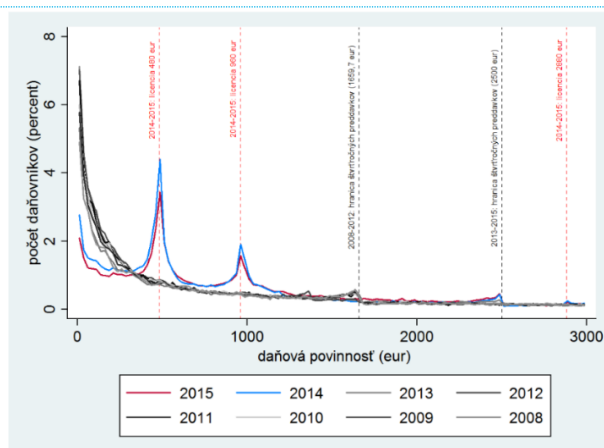
Téma: Umenie (ne)platiť dane

Autor: Marian Šaling, Marek Porubský

Zavedenie daňovej licencie v roku 2014 pomohlo prvýkrát ilustrovať (komentár 02/2016) „flexibilitu“ firiem pri priznávaní dane z príjmu. Rovnaké správanie ako v roku 2014 je možné pozorovať aj v daňových priznaniach za rok 2015. Firmy, ktoré v minulosti vykazovali nízku alebo nulovú daň, naďalej prispôbovali svoj hospodársky výsledok výške daňovej licencie a ich priznaná daň sa opäť koncentrovala v okolí rovnakých hodnôt ako v roku 2014. V roku 2015 bolo navyše po prvýkrát možné započítať zaplatenú daňovú licenciu za predchádzajúce obdobie voči daňovej povinnosti. Niektoré firmy na to reagovali zvýšením účtovného zisku a priznanej dane, ale často len do tej úrovne, ktorú bolo po zápočte možné opätovne znížiť na výšku licencie. V konečnom dôsledku tak niektoré subjekty pri optickom náraste zisku a priznanej dane v roku 2015 zaplatili za obidva roky efektívnu daň len na úrovni licencie. Vďaka účtovnej flexibilita niektorých firiem sa tak pri grafickom zobrazení daňových priznaní začínajú objavovať **obrazce** ponášajúce sa na **abstraktné umenie od Pieta Mondriana**<sup>1</sup>.

V súvislosti s plánovanou konsolidáciou verejných financií bola v roku 2014 pre právnické osoby zavedená minimálna daň, tzv. daňová licencia (DL). Pre firmy to znamená, že pokiaľ priznajú daň z príjmov (DPPO) nižšiu ako je daňová licencia, sú povinné tento rozdiel doplatiť. Daňová licencia je stanovená vo výške **480 eur, 960 eur a 2880<sup>2</sup> eur** v závislosti od veľkosti obratu<sup>3</sup> a od toho, či je firma platiť DPH.

Graf 1: Rozdelenie daňovej povinnosti\* 2008 až 2015 – okrem daňovníkov s nulovou daňou



Zdroj: FS SR - individuálne daňové priznania DPPO

\*riadok 800 daňových priznaní, t.j. pred uplatnením daň. licencie

Zavedenie licencií sa stalo zaujímavým ekonomickým experimentom, ktorý ilustruje schopnosť **optimalizovať** daň z príjmov právnických osôb. Hneď v prvom roku **došlo ku zásadnej zmene správania** daňových subjektov v porovnaní s predošlými rokmi. Časť firiem, ktoré v minulosti platili nízku alebo nulovú daň, zrazu zvýšila svoj zisk a ich daňová povinnosť (pred uplatnením licencie) sa začala koncentrovať v okolí hodnôt licencie (graf 1). Zjednodušene, **daň sami priznali vo výške, ktorú by nakoniec aj tak museli zaplatiť**. Údaje z daňových priznaní za rok 2015 potvrdili, že uvedená **zmena**

<sup>1</sup> Piet Mondrian (1872 – 1944): holandský maliar ([https://en.wikipedia.org/wiki/Piet\\_Mondrian](https://en.wikipedia.org/wiki/Piet_Mondrian))

<sup>2</sup> Daňová licencia je znížená na polovicu v prípade, ak daňovník zamestnáva 20% a viac zamestnancov so zdravotným postihnutím (takýchto daňovníkov je však veľmi malý počet). Daňovú licenciu neplatia vybrané skupiny daňovníkov: novovzniknutý daňovník, daňovník v likvidácii a v konkurze, ak prevádzkuje chránenú dielňu a daňovník nezriadený na podnikanie (napr. záujmové združenia, profesijné komory, politické hnutia, cirkvi, občianske združenia a pod.).

<sup>3</sup> Hranica obratu bola stanovená na 500 tis. eur.

**v správaní týchto firiem nebola jednorazová.** Pre RRZ je behaviorálny efekt vplyvu licencie zaujímavý najmä kvôli správne vyčísleniu výpadku daňových príjmov od roku 2018 v nadväznosti na jej parlamentom schválené zrušenie.

Podľa daňových priznaní za rok 2015 sa na prvý pohľad javí, že oproti roku 2014 sa firmám ekonomicky darilo a priznávali vyššiu daň. Inými slovami mierne klesol podiel firiem s daňovou povinnosťou na alebo pod úrovňou daňovej licencie, naopak podiel tých, čo priznali daň vyššiu ako licencia vzrástol. Pre firmy zobrazené<sup>4</sup> v grafe 2 tak priznaná daň medziročne vzrástla o takmer 16 %, zo 69 mil. eur v roku 2014 na 80 mil. eur v roku 2015. Bolo by dobrou správou, ak by tento vývoj v plnej miere vyplýval z lepšieho ekonomického výsledku firiem.

Zdaňovacie obdobie roku 2015 však bolo zároveň aj prvým obdobím, v ktorom bolo možné využiť tzv. zápočet daňovej licencie. Pokiaľ totiž daňová povinnosť subjektu nedosiahla v nejakom roku aspoň úroveň licencie, môže si daňovník v nasledujúcich 3 rokoch znížiť daň o rozdiel medzi priznanou daňou a licenciou (tabuľka 1).

**Tabuľka 1: Princíp uplatnenia zápočtu daňovej licencie**

výsledná daňová povinnosť (riadok 1050 DP)	=	daň pred zaplacením licencie (riadok 800 DP)	+	doplatok do daňovej licencie (riadok 820 DP)	-	zápočet zaplatenej DL z predch. obdobia (riadok 920 DP)
<b>Príklad:</b>						
Rok 2014:						
480 eur	=	120 eur	+	360 Eur	-	0
Rok 2015:						
480 eur	=	840 eur	+	0	-	360 eur

*Napríklad, firma povinná platiť licenciu vo výške 480 eur, ktorá v roku 2014 vykázala daň vo výške 120 eur, si môže znížiť daňovú povinnosť o maximálne 360 eur v nasledujúcom roku. Celý zápočet 360 eur sa však môže uplatniť len v prípade ak v ďalšom roku priznal daň aspoň vo výške 840 eur (480 + 360).*

Ak sa však na oba roky pozrieme spoločne<sup>5</sup>, t.j. po očistení vplyvu zápočtov zistíme, že:

- Nárast priznanej dane (graf 2) v roku 2015 je ovplyvnená spoločnosťami, ktoré priznali vyššiu daň, pretože existovala možnosť zápočtu licencie z predošlého roku. Po zohľadnení vplyvu zápočtov vidieť, že mnohé spoločnosti efektívne zaplatili v skutočnosti za oba roky daň na úrovni licencie (graf 3).
- Posudzovaním oboch rokov spoločne (očistenie o zápočty) je vidieť (viď šípky z grafu 2 do grafu 3), že firmám, ktoré efektívne priznávajú daň presne vo výške licencie, je viac ako sa pôvodne ukazovalo<sup>6</sup>.

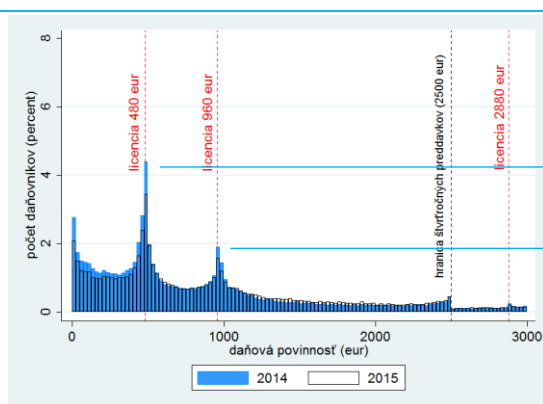
<sup>4</sup> Nenulová daňová povinnosť do 3 000 eur

<sup>5</sup> Údaje z grafu 2 upravíme tak, že sumu zápočtu odpočítame od priznanej dane v roku 2015 a pripočítame k dani v roku 2014. Pre firmu z príkladu, ktorá vykázala v roku 2014 daň 120 eur a v roku 2015 daň 840 eur bude efektívna daň z dôvodu uplatnenia maximálneho zápočtu v oboch rokoch na úrovni licencie (v tomto prípade 480 eur).

<sup>6</sup> Zaplatiť efektívnu daň za roky 2014 a 2015 presne v hodnote licencie, je podľa nášho názoru silným signálom optimalizácie (viď diagonálna čiara v grafe 6).



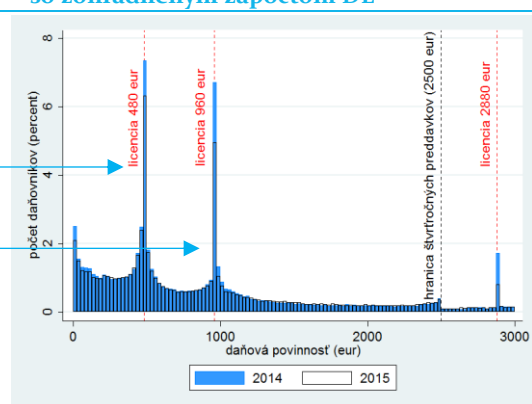
**Graf 2: Rozdelenie daňovej povinnosti\***



Zdroj: FS SR - individuálne daňové priznania

\*riadok 800 daňových priznaní bez DP s nulovou daňou

**Graf 3: Rozdelenie daňovej povinnosti\*  
- so zohľadneným zápočtom DL**

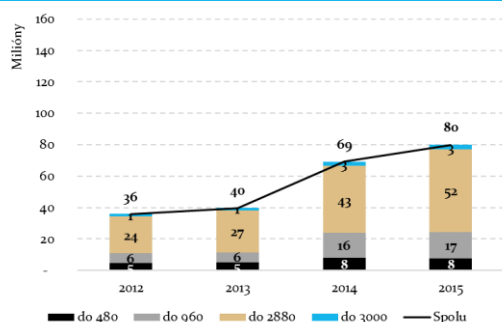


Zdroj: FS SR - individuálne daňové priznania

\*riadok 800 daňových priznaní bez DP s nulovou daňou

Optimalizáciu ilustruje aj pohľad na celkovú sumu odvedenej dane. Skutočnosť, že výrazný 16% nárast v priznanej dani (u firmách zobrazených v grafe) sa neprejavil na konečnej, zaplatenej daňovej povinnosti firmami (graf 5) naznačuje, že **za nárastom stoja prevažne subjekty, ktorých priznaná daň rástla len do úrovne licencie alebo využili možnosť zápočtu licencie.**

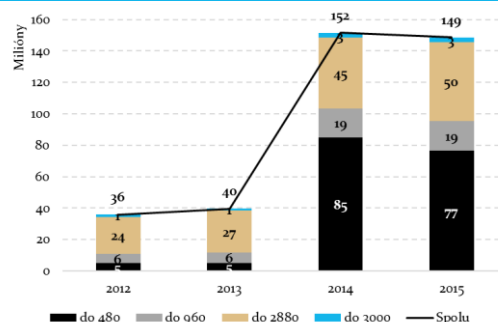
**Graf 4: Daňová povinnosť\* pred DL**



Zdroj: FS SR - individuálne daňové priznania

\*riadok 800 daňových priznaní (DP) do 3000 eur

**Graf 5: Výsledná daňová povinnosť\***



Zdroj: FS SR - individuálne daňové priznania

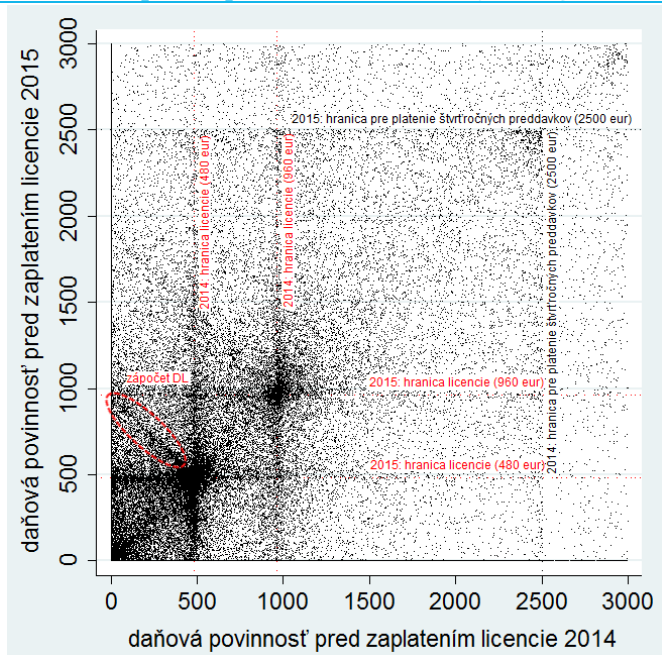
\*riadok 1050 daňových priznaní (DP) firmami s r800 do 3000 eur

Zavedenie licencie ako aj jej započítavanie medzi rokmi je sprevádzané nárastom účtovného zisku a priznanej dane, avšak zaplatená daň zostáva nezmenená (firmy zaplatia nakoniec efektívne sumu licencie). Zlepšenie hospodárskeho výsledku a zvýšenie priznanej dane firmami **na spodnom konci distribúcie zatiaľ nevnímame primárne ako dôsledok lepšej ekonomickej situácie.** Presnejší obraz nám však poskytnú až údaje za rok 2016, kde sa ukáže či za rastom zisku bol skutočne najmä vplyv zápočtu licencie alebo reálny hospodársky výsledok. Po zrušení daňovej licencie v roku 2018, ktoré parlament schválil minulý rok, predpokladáme, že dotknuté podniky **začnú daň z príjmu opätovne „optimalizovať smerom k nule“** (podobne ako pred rokom 2014). Z fiškálneho pohľadu to bude podľa nášho aktuálneho odhadu znamenať výpadok daňových príjmov vo výške približne 100 mil. eur v roku 2018.

Ponúka sa otázka, aká je motivácia zvyšovať priznanú daň, ak to nemení výslednú daňovú povinnosť. Jedným vysvetlením môže byť, že „hľadanie“ dodatočných výdavkov a vykazovanie nízkeho zisku je pre firmy nákladné a v princípe zbytočné, keďže aj tak zaplatia licenciu. Zároveň môže ísť aj o snahu znížiť pravdepodobnosť daňovej kontroly, ak firmy očakávajú, že optimalizácia „do nuly“ na nich viac upriamuje pozornosť daňového úradu. **Paradoxne, zmenou svojho správania sa de facto sami priznali.**

Vďaka účtovnej „flexibilite“ niektorých firiem tak pri pohľade do daňových priznaní prekvapivo dochádza ku presahom ekonomie do **abstraktného umenia**.

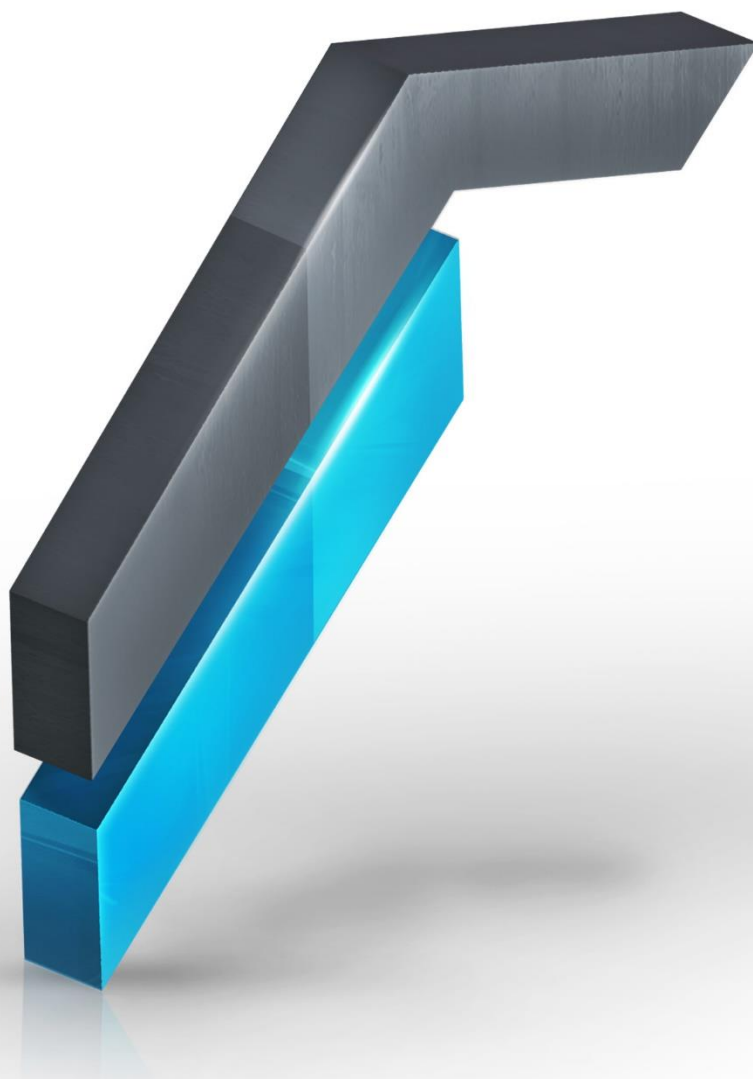
Graf 6: Daň pred zaplatením licencie\* 2014 vs. 2015



Zdroj: FS SR - individuálne daňové priznania  
\*riadok 800 daňových priznaní (DP)

Každý bod grafu 6 predstavuje priznanú daň jedného subjektu v rokoch 2014 a 2015. Firmy, ktoré v oboch rokoch priznali daň v okolí daňovej licencie zobrazujú dva výrazné body (zhluky bodov). **Horizontálne a vertikálne čiary** sú tvorené firmami, u ktorých bolo takéto správanie pozorované len v jednom roku. Z grafu možno zároveň vyčítať aj neochotu platiť priebežne preddavky, keďže vo štvorci **pod hranicou 2500 eur** pre platenie štvrtročných preddavkov je zjavne zvýšená koncentrácia firiem. Firmy, ktoré medziročne zvýšili daňovú povinnosť **práve do tej miery**, aby mohli využiť maximálny zápočet je možné vidieť ako **klesajúce diagonálne čiary**.





© Kancelária Rady pre rozpočtovú zodpovednosť, 2016

Imricha Karvaša 1  
Bratislava 1, 813 2f5  
Slovenská republika

[www.rozpoctovarada.sk](http://www.rozpoctovarada.sk)

*Pri reprodukcii časti textu je potrebné uviesť okrem organizácie aj názov materiálu.  
Text neprešiel jazykovou korektúrou.*