

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2018/36069194041284356

DAŇOVÁ STRATA AKO NÁSTROJ DAŇOVEJ OPTIMALIZÁCIE
V SR A VO VYBRANEJ KRAJINE EÚ

Diplomová práca

2018

Bc. Andrea Jámbořová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2018/36069194041284356

DAŇOVÁ STRATA AKO NÁSTROJ DAŇOVEJ OPTIMALIZÁCIE
V SR A VO VYBRANEJ KRAJINE EÚ

Diplomová práca

Študijný program: Daňovníctvo a daňové poradenstvo

Študijný odbor: Financie, bankovníctvo, investovanie

Školiace pracovisko: Katedra financií

Vedúci záverečnej práce: Ing. Jana Kušnírová, PhD.

Bratislava 2018

Bc. Andrea Jámborová

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....

Pod'akovanie

Ďakujem vedúcej diplomovej práce, Ing. Jane Kušnírovej, PhD. za všetky cenné rady a pripomienky, ktoré mi boli nápomocné pri písaní tejto diplomovej práce.

ABSTRAKT

JÁMBOROVÁ, Andrea: Daňová strata ako nástroj daňovej optimalizácie v SR a vo vybranej krajine EÚ. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; katedra financií. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Jana Kušnírová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2017, 52 s.

Cieľom záverečnej práce je charakteristika procesu využitia daňovej straty a jeho následná analýza s cieľom optimalizovať daňovú povinnosť právnickej osoby a zameranie sa na praktickú stránku využitia súladu odpočtu daňovej straty a iných možností optimalizácie daňovej povinnosti vybraných spoločností pre prijatie relevantných opatrení a návrhov vhodných pre akceleráciu podnikateľského prostredia Slovenskej republiky.

Záverečná práca je rozdelená do štyroch kapitol a obsahuje štyri grafy a 15 tabuliek. Prvá kapitola sa zaoberá teoretickou časťou skúmanej problematiky a obsahuje definíciu daňových nákladov a príjmov v pomienkach Slovenskej republiky potrebných pre správny výpočet daňovej straty. Táto kapitola obsahuje aj analýzu postavenia daňovej straty v podmienkach Slovenskej republiky a Nemecka a predostiera aj možnosti správnej optimalizácie daňovej povinnosti v oboch krajinách. V druhej a tretej kapitole sú obsiahnuté vytýčené ciele a metodika práce, ktoré boli potrebné pre správne spracovanie záverečnej práce. Posledná, štvrtá kapitola, obsahuje analýzu a syntézu získaných teoretických poznatkov prostredníctvom ich praktickej aplikácie a výpočtu daňovej povinnosti právnickej osoby.

Kľúčové slová: daň z príjmov právnickej osoby, daňová strata, odpočet daňovej straty, daňové náklady, optimalizácia daňovej povinnosti

ABSTRACT

JÁMBOROVÁ, Andrea: Tax loss as tax optimization tools in the Slovak Republic and selected EU country. – University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. – Supervisor: Ing. Jana Kušnírová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2018, 52 pages.

The aim of the final thesis is to describe the process of utilization of the tax loss and its subsequent analysis in order to optimize the tax liability of the legal person and to focus on the practical aspect of using compliance of the tax loss deduction and other possibilities of tax optimization of selected companies for adopting relevant measures and proposals suitable for accelerating the business environment of Slovak Republic.

The final thesis is divided into four chapters and contains four charts and 15 tables. The first chapter deals with the theoretical part of the examined issue and contains the definition of tax expenditures and income within the conditions of the Slovak Republic necessary for the correct calculation of the tax loss. This chapter also includes the analysis of the tax loss within the legal framework of the Slovak Republic and Germany, and it also outperforms the possibilities of correct tax optimization in both countries. The second and the third chapters contain objectives and work methodology that were necessary for the proper processing of the final work. The last, fourth chapter contains analysis and synthesis of acquired theoretical knowledge through their practical application and calculation of tax liability of a legal entity.

Key words: income tax of a legal entity, tax loss, tax loss deduction, tax expenditures, tax liability optimization

OBSAH

Úvod	8
1 Daňová strata ako forma optimalizácie daňovej povinnosti.....	9
1.1 Zdaniteľné príjmy a zdaniteľné náklady	10
1.1.1 Odpisy	13
1.2 Daňová strata v daňovom systéme Slovenska.....	16
1.2.1 História vývoja uplatňovania daňových strát v podmienkach SR	16
1.2.2 Špecifické druhy právnických osôb pre účely umorovania daňovej straty.....	20
1.3 Daňová strata v daňovom systéme Nemecka	22
1.3.1 Postavenie dane z príjmov právnických osôb v Nemecku.....	22
1.4 Optimalizácia daňovej povinnosti právnických osôb v Slovenskej republike a v Nemecku	25
2 Cieľ práce	30
3 Metodika práce.....	32
4 Optimalizácia daňovej povinnosti vybraných právnických osôb v SR a v Nemecku	33
4.1 Daň z príjmov právnických osôb vo vybraných krajinách Európskej únie	33
4.2 Aplikácia poznatkov výpočtu daňovej povinnosti právnickej osoby.....	36
4.2.1 Spoločnosť First, s. r. o.,	36
4.2.2 Spoločnosť Second, s. r. o.,.....	42
4.3 Komparácia odpočtu daňových strát vo vybraných zdaňovacích obdobiach	45
Záver	47
Zoznam použitej literatúry	50

Úvod

V záverečnej práci sa budeme venovať problematike odpočtu daňovej straty a jej uplatnenia ako nástroja pre optimalizáciu daňovej povinnosti právnickej osoby v Slovenskej republike a vo vybranej krajine Európskej únie. Pre komparáciu sme si zvolili Nemecko, v ktorom sú podmienky odpočtu daňovej straty odlišné od legislatívy platnej na Slovensku.

Zákon o dani z príjmov bol v oblasti daňovej straty mnohokrát novelizovaný a časté zmeny legislatívy predostierali daňovníkom možnosti ako svoju daňovú povinnosť optimalizovať, avšak na základe poslednej revízie legislatívy s účinnosťou od 1.1.2014 sa odpočet daňovej straty zaradil medzi konzervatívnejšie možnosti optimalizácie daňovej povinnosti a benevolentnosť sa zo zákona po prechodných opatreniach, ktoré mali slovenské podnikateľské prostredie po ekonomickej kríze oživiť postupne vytratila.

Ak berieme v úvahu ekonomickú vyspelosť porovnáwanej krajiny – Nemecka, vynára sa otázka, do akej miery sa tento daňový optimalizačný nástroj v jeho ekonomike využíva, a za akých podmienok?

V prvej kapitole záverečnej práce sa budeme venovať najmä súčasnému stavu skúmanej problematiky v oboch vybraných krajinách. V rámci slovenskej daňovej legislatívy sa zameriame na chronologickú históriu uplatňovania daňových strát a samotné vstupy, ktoré kreira základ dane právnickej osoby, či už sú to daňové príjmy alebo daňové náklady. Taktiež sa zameriame na podmienky odpočtu daňovej straty v Nemecku pre lepšiu komparáciu uplatňovaných podmienok pre tento nástroj optimalizácie daňovej povinnosti právnickej osoby. Umorenie daňovej straty však zákon o dani z príjmov povoľuje aj v rámci kombinácie s inými legislatívnymi možnosťami a jedným z nich je napríklad umožnenie prerušenia odpisovania majetku daňovníka.

V ďalšej, druhej kapitole, si definujeme cieľ práce a vo tretej kapitole si uvedieme zvolenú metodiku, ktorá bola potrebná pre dosiahnutie vytýčených cieľov a pre správne spracovanie záverečnej práce.

Štvrtá kapitola je zameraná na praktickú aplikáciu poznatkov obsiahnutých v prvej kapitole a obsahuje niekoľko grafov a tabuliek pre lepšiu prehľadnosť a ilustráciu uvedených dát a informácií. Táto posledná časť bude venovaná nielen praktickej aplikácii ale aj výslednej komparácii a syntéze zhrnutých poznatkov problematiky umorovania daňovej straty.

1 Daňová strata ako forma optimalizácie daňovej povinnosti

Problematiku daňovej straty a jej možnosti odpočítavania v podmienkach Slovenskej republiky upravuje zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p. (ďalej iba "ZDP") v ustanoveniach § 4 ods. 2 (len pre fyzické osoby podnikateľov) a v § 30, § 52 ods. 8, § 52 ods. 9 a § 52o ods. 3 (spoločné ustanovenia pre podnikateľské subjekty – právnické aj fyzické osoby).¹

V predloženej práci sa zameriame na možnosť umorovania daňovej straty a s tým súvisiacich postupov pri riešení optimalizácie daňovej povinnosti právnickej osoby. Je dôležité správne definovať právnickú osobu pre účely výpočtu dane z príjmu. V súlade s § 18 Občianskeho zákonníka sú právnickými osobami združenia fyzických a právnických osôb, účelové združenia majetku, jednotky územnej samosprávy a iné subjekty, o ktorých to ustanovuje zákon. Združeniami fyzických a právnických osôb sú najčastejšie obchodné spoločnosti a družstvá, pričom ich podrobnú úpravu obsahujú príslušné ustanovenia Obchodného zákonníka. Osobitnú skupinu právnických osôb z pohľadu zákona o dani z príjmov tvoria daňovníci, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie na základe definície v § 12 ods. 3 ZDP.²

Je dôležité poznamenať, že odpočet daňovej straty daňový zákon daňovníkovi neukladá za povinnosť, avšak umožňuje mu si takýto druh odpočtu uplatniť. Túto formu zníženia základu dane môžu využiť všetky druhy daňovníkov vrátane neziskových organizácií.³

Postup uplatňovania daňovej straty bol od daňovej reformy v roku 2004 viackrát modifikovaný, a keďže ide o nástroj ktorý výrazne prispieva k optimalizácii daňovej povinnosti, je pre daňové subjekty dôležité, aby mali prehľad o zákonných možnostiach zníženia svojej daňovej povinnosti v rámci aktuálne platnej legislatívy.

Samotná definícia daňovej straty podľa § 2 písm. k) ZDP ju prezentuje ako rozdiel, o ktorý daňové náklady prevyšujú zdaniteľné príjmy pri rešpektovaní vecnej a časovej

¹ DOBŠOVIČ, D. 2014. *Daňová strata a jej odpočítavanie*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 1, strana 56-61 [cit. 2017-09-10]. ISSN 1335-7034.

² Dostupné na internete [cit. 2017-09-11] <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby>

³ DOBŠOVIČ, D. 2014. *Daňová strata a jej odpočítavanie*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 1, strana 56-61 [cit. 2017-09-10]. ISSN 1335-7034.

súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových nákladov v príslušnom zdaňovacom období.⁴ Daňová strata za zdaňovacie obdobie sa zisťuje v daňovom priznaní prostredníctvom úpravy výsledku hospodárenia alebo rozdielu medzi príjmami a nákladmi o položky zvyšujúce alebo znižujúce základ dane.

1.1 Zdaniteľné príjmy a zdaniteľné náklady

Pre správne pochopenie skúmanej problematiky je dôležitým krokom vymedzenie základných termínov, ktoré úzko súvisia so samotným procesom umorovania daňovej straty. Medzi tieto termíny zaradíme daňový náklad a zdaniteľný príjem. Daňový náklad je podľa ZDP charakterizovaný ako náklad vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom a zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka (§ 2 písm. i ZDP). Navyše je potrebné zdôrazniť, že daňovo uznateľný náklad musí zároveň spĺňať štyri základné podmienky aby mohol byť za daňový náklad plnohodnotne kategorizovaný. Prvou z nich je podmienka vecnosti, ktorá definuje, že sa jedná o náklad ktorý súvisí len s predmetom podnikania daňovníka. Druhou zo základných podmienok je podmienka preukázateľnosti, ktorá vo svojej podstate určuje fyzickú podloženosť daného nákladu, z dôvodu, že správca dane na nepodložené doklady v daňovom konaní neprihliada. Treťou, predposlednou podmienkou je podmienka zaevidovania, ktorá vymedzuje, že náklad musí byť zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka v súlade s príslušnými účtovnými predpismi alebo evidovaný v evidencii daňovníka (pri fyzických osobách podnikateľoch). Posledná, štvrtá podmienka okliešťuje rozsah daňovo uznateľného nákladu, kde prízvukuje, že náklad je možné daňovo uplatniť len do výšky ustanovenej priamo v ZDP, alebo iným právnym predpisom do výšky ustanovenej týmto právnym predpisom.⁵

Naopak, pod pojmom zdaniteľný príjem je potrebné rozumieť taký druh príjmu, ktorý je predmetom dane a nie je od dane oslobodený podľa ZDP a ani podľa medzinárodnej zmluvy (§ 2 písm. h ZDP).⁶

⁴ Dostupné na internete *Zákon o dani z príjmov* § 2 písm. k) [cit. 2017-09-15] https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Sprievodca/Sprievodca_danami/2017.01.04_dan_z_prijmov.pdf

⁵ KUŠNÍROVÁ, J. 2016. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2016. strana 66 [cit. 2017-09-23] ISBN.

⁶ VANKOVÁ, L. *Odpočet daňovej straty právnickej osoby*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 7-8, strana 2-10 [cit. 2017-09-23]. ISSN 1335-7034.

Pre ďalší postup je potrebné jasné zadefinovanie pojmov účtovná a daňová strata. Pojem daňová strata je definovaný v § 2 písm. k) ZDP ako rozdiel, o ktorý daňové náklady prevyšujú daňové príjmy pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových nákladov v príslušnom zdaňovacom období. Táto definícia je odlišná od vysvetlenia pojmu účtovnej straty, ktorá sa zistí ako výsledok hospodárenia z riadne vedeného účtovníctva.⁷

Podľa ustanovenia § 30 ods. 5 ZDP na zistenie daňovej straty, ktorú možno odpočítať, platia ustanovenia uvedené v § 17 až § 29 ZDP, teda rovnaké, aké sa používajú pri výpočte základu dane.⁸

Daňová strata za zdaňovacie obdobie sa zisťuje v daňovom priznaní úpravou výsledku hospodárenia alebo rozdielu medzi príjmami a výdavkami o položky zvyšujúce alebo znižujúce výsledok hospodárenia alebo ako rozdiel medzi príjmami a výdavkami. Podľa § 17 ods. 2 ZDP ide o také sumy, ktoré nemožno podľa ZDP zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške. ZDP ďalej medzi tieto sumy zahŕňa položky, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa ZDP sú zahrňované do základu dane. Poslednou skupinou zvyšujúcich alebo znižujúcich výsledok hospodárenia daňovníka sú tie sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa ZDP sa nezahrnú do základu dane.⁹ Všeobecné ustanovenia využívané pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sú definované najmä v § 17 ZDP. Ako sme už spomenuli, u daňovníka, ktorý účtuje v sústave podvojného účtovníctva sa pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty vychádza z výsledku hospodárenia.

ZDP pri tomto postupe vymedzuje aj náklady, ktoré sa na účely výpočtu základu dane nemôžu za daňovo uznateľné považovať. Takýto druh nákladov je označovaný pojmom pripočítateľné položky a pri postupe zisťovania základu dane je potrebné ich od celkových nákladov odpočítať a to takým spôsobom, že sa pripočítajú k výsledku hospodárenia, ktorý sme zistili z účtovníctva (napríklad k účtovnej strate alebo účtovnému zisku).

⁷ MINTÁL, J. Daňová strata a jej odpočítavanie. V *Dane a účtovníctvo v praxi mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: IURA EDITION. 2007. ročník 12, číslo 5, strana 6-13 [cit. 2017-09-23] ISSN 1335-7034.

⁸ DOBŠOVIČ, D. 2014. *Daňová strata a jej odpočítavanie*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 1, strana 56-61 [cit. 2017-09-23]. ISSN 1335-7034.

⁹ VANKOVÁ, L. *Odpočet daňovej straty právnickej osoby*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 7-8, strana 2-10 [cit. 2017-09-23]. ISSN 1335-7034.

Pripočítaním, teda ich vylúčením z daňových nákladov, napr. k účtovnej strate môže dôjsť, že daňovník spoločnosť s ručením obmedzeným dosiahne účtovnú stratu, ale daňová povinnosť mu aj napriek tejto skutočnosti vznikne a na konci zdaňovacieho obdobia bude musieť správcovi dane príslušnú výšku dane odviezť. Z uvedeného vyplýva, že zvýšenie účtovnej straty o daňovo neuznané náklady môže spôsobiť vznik základu dane, t. j. kladnej sumy z ktorej sa počíta daň z príjmov.

Najčastejšie objavujúcimi sa takýmito druhmi pripočítateľných položiek k výsledku hospodárenia sú podľa ZDP napríklad:

- náklady na reprezentáciu (s výnimkou nákladov na reklamné predmety do limitu),
- dary (napr. peňažné dary, vecné dary),
- spotreba PHL nad limit (napr. spotreba benzínu pri prepočte podľa spotreby v technickom preukaze je nižšia ako reálna spotreba, a daňovníkovi vzniká nadspotreba),
- strata vzniknutá z predaja obchodného podielu,
- suma daňovej zostatkovej ceny presahujúca príjmy z predaja dlhodobého hmotného majetku (u vybraných druhov majetku),
- platby sankčného charakteru (napr. zmluvné a zákonné pokuty, úroky z omeškania, paušálne náhrady nákladov spojených s uplatnením pohľadávky),
- tvorba opravných položiek, ktoré nie sú daňovým nákladom (napr. opravná položka k zásobám, opravná položka k dlhodobému majetku),
- tvorba rezerv, ktoré nie sú daňovým nákladom (napr. rezerva na overenie účtovnej závierky, rezerva na zostavenie daňového priznania),
- suma účtovných odpisov dlhodobého hmotného majetku prevyšujúca daňové odpisy.

Pri takomto postupe zvyšovania základu dane je nutné rozlišovať pripočítateľné položky obmedzené na limit, ktoré môžu byť súčasťou základu dane až po ich zaplatení a sú uvedené v § 17 ods. 19 ZDP. Z hľadiska rozsahu ZDP si uvedieme len vybrané z nich:

- kompenzačné platby vyplácané podľa osobitného predpisu u ich dlžníka,
- ďalej sa s účinnosťou od 1. januára 2017 sem zahŕňajú náklady na nájomné za prenájom hnutelnej veci, odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie predmetu priemyselného vlastníctva, počítačových programov, návrhov modelov, plánov, výrobnotechnických a iných hospodársky využiteľných poznatkov a odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie autorského práva alebo práva príbuzného autorskému právu, pričom tieto náklady a odplaty zaplatené fyzickej osobe za príslušné zdaňovacie obdobie sa uznávajú najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy prislúchajúcej na zdaňovacie obdobie,

- náklady, ktoré sú viazané na úhradu (napr. nájomné, výdavky na prieskum trhu, marketingové štúdie, sprostredkovanie).

Avšak, z hľadiska výpočtu základu dane je dôležité, aby daňovník mal na pamäti aj vplyv položiek, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale nie sú súčasťou základu dane a nepodliehajú zdaneniu. Najčastejšie ide o také druhy príjmov, ktoré sú od dane oslobodené a ich vyňatím zo základu dane sa zamedzí ich dvojitému zdaneniu. Pri tomto postupe však daňovník musí brať do úvahy aj príjmy, ktoré sú zdaňované zrážkou a je možné ich považovať za preddavok na daň z príjmov. Odpočítateľnými položkami k výsledku hospodárenia sú napríklad:

- výnosy, ktoré sú zdaniteľné až po inkase (výnosy za realizáciu prieskumu trhu, marketingovej štúdie a inej štúdie),
- výnosy zdaňované zrážkou, ktoré nie sú považované za preddavok (napr. kreditné úroky z bežného účtu).

Navyše je dôležité pripomenúť, že niektoré náklady môžu byť súčasťou pripočítateľných a aj odpočítateľných položiek. Jedným z takýchto druhov nákladov je rozdiel daňových a účtovných odpisov. V tomto prípade pri kladnom rozdiel daňových a účtovných odpisov je výsledná suma odpočítateľnou položkou od základu dane, avšak v opačnom prípade ak účtovné odpisy prevyšujú daňové je táto suma pripočítateľnou položkou k základu dane. Keďže odpisy a taktiež opravné položky sú nástrojom, ktoré legislatíva umožňuje právnickej osobe uskutočniť na základe svojich finančných, investičných a sociálnych možností, v rámci daňového plánovania a následnej optimalizácie si v nasledujúcej časti bližšie uvedieme postup pri ich uplatňovaní v rámci legilatívnych možností.¹⁰

1.1.1 Odpisy

V nasledujúcej časti sa budeme venovať aktuálne platnej legislatíve zameranej na možnosti odpočtu daňovej straty v Slovenskej republike. Keďže v praktickej časti sa budeme venovať aj možnostiam optimalizácie daňovej povinnosti reprezentatívnych právnických osôb, nástroj odpočtu daňovej straty je možné využiť v kombinácii s odpisovou politikou spoločnosti. Podľa súčasného znenia zákona sú aj odpisy majetku klasifikované ako daňové náklady na základe § 22 až 29 ZDP okrem hmotného majetku

¹⁰ KUŠNÍROVÁ, J. 2016. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2016. strana 66 [cit. 2017-09-23] ISBN.

poskytnutého na prenájom pri ktorom sa do daňových nákladov prenajímateľa zahŕňajú odpisy najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy príjmov (výnosov) z prenájmu tohto majetku viažucich sa na príslušné zdaňovacie obdobie. V prípade ak je hmotný majetok poskytnutý na prenájom iba z časti alebo len časť zdaňovacieho obdobia, výška odpisov, ktoré sa môžu do daňových výdavkov prenajímateľa zahrnúť sa určí podľa rozsahu a doby prenájmu tohto majetku. Daňovník si neuplatnenú časť ročného odpisu prenajatého hmotného majetku uplatní počnúc rokom nasledujúcim po uplynutí doby odpisovania hmotného majetku podľa § 26 ods. 1 a to vo výške ročného odpisu vypočítaného ako pomer vstupnej ceny hmotného majetku a doby odpisovania ustanovenej pre príslušnú odpisovú skupinu v § 26 ods. 1. V prípade, že je hmotný majetok poskytnutý na prenájom, odpisovanie takéhoto majetku je možné len do výšky príjmov z tohto prenájmu.¹¹

Pravidlá daňového odpisovania majetku sú upravené v rozsiahlych ustanoveniach § 22 až 29 ZDP a taktiež v prílohe č. 1 ZDP, ktorá obsahuje zatriedenie majetku do jednotlivých odpisových skupín. Daňovo odpisovať je možné hmotný aj nehmotný majetok, ktorý je účtovaný v jednoduchom a podvojnóm účtovníctve alebo na základe daňovej evidencie a zároveň je používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Odpisovaným hmotným majetkom sa podľa ZDP rozumejú samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technickoekonomické určenie, ktorých vstupná cena je vyššia ako 1700 Eur a ktorých prevádzkovotechnické funkcie sú dlhšie ako jeden rok. Ďalej medzi tento hmotný odpisovaný majetok zaraďujeme budovy, iné stavby a pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky. Ďalej sú to zvieratá na základe prílohy č. 1 ZDP, otvárky nových lomov, pieskovní, hlinísk, skládok odpadov, v prípade ak sa nezahrňujú do vstupnej alebo zostatkovej ceny hmotného majetku a technické rekultivácie a technické zhodnotenie.

Technickým zhodnotením hmotného a nehmotného majetku sa rozumejú náklady na dokončené nadstavby, prístavby, stavebné úpravy, rekonštrukcie a modernizácie prevyšujúce pri jednotlivom hmotnom a nehmotnom majetku 1700 Eur v úhrne za zdaňovacie obdobie. Za technické zhodnotenie sa považuje aj technické zhodnotenie neprevyšujúce 1700 Eur v úhrne za zdaňovacie obdobie. Ak sa daňovník rozhodne takéto náklady považovať za náklady na technické zhodnotenie, v takom prípade sa môže rozhodnúť, či bude tieto náklady postupne odpisovať, alebo ich jednorázovo zhrnie do

¹¹ Dostupné na internete *Zákon o dani z príjmov* § 2 písm. k) [cit. 2017-10-20] https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Sprievodca/Sprievodca_danami/2017.01.04_dan_z_prijmov.pdf, str. 64

bežných daňových nákladov, čo môže taktiež do určitej miery optimalizovať daňovú povinnosť.

Pri nehmotnom majetku sa odpisuje len majetok dlhodobý, ktorého vstupná cena je vyššia ako 2400 Eur a jeho použiteľnosť a prevádzkovotechnické funkcie sú dlhšie ako jeden rok. Medzi najčastejšie druhy odpisovaného nehmotného majetku patria softvér, know-how, licencie, autorské práva, obchodné značky, ochranné známky, receptúry, predmety priemyselných práv a internetové stránky. V ZDP sa ustanovujú pravidlá odpisovania len pre hmotný majetok a pri nehmotnom majetku nie je presne uvedené ako dlho a akým spôsobom sa má takýto majetok daňovo odpisovať. Zákon o dani z príjmov jedine uvádza, že nehmotný majetok sa odpisuje v súlade s účtovnými predpismi najviac do výšky vstupnej ceny. Pri odpisovaní je potrebné brať do úvahy, že podľa ZDP má právo odpisovať hmotný alebo nehmotný majetok ten daňovník, ktorý má k tomuto majetku vlastnícke právo. Výnimočne, môže daňovník odpisovať aj taký majetok, ku ktorému vlastníckym právom nedisponuje. Táto možnosť existuje v prípade, ak daňovník o majetku účtuje alebo vedie daňovú evidenciu, pričom v praxi sa to týka najmä majetku, ktorý daňovník obstaral formou finančného prenájmu (finančný lízing). V tomto prípade vlastnícke právo prechádza na kupujúceho až úplným zaplatením kúpnej ceny, zatiaľ čo kupujúci ho do nadobudnutia vlastníckeho práva užíva a zároveň ho aj daňovo odpisuje. Ak daňovník obstará nehnuteľnosť na základe zmluvy, pri ktorej vlastnícke právo daňovník nadobúda až povolením vkladu do katastra nehnuteľností a túto nehnuteľnosť do samotného nadobudnutia vlastníckeho práva užíva, môže ju taktiež daňovo odpisovať. Podobný princíp platí aj pri hmotnom majetku pri prevode vlastníckeho práva z dôvodu zabezpečenia záväzku prevodom práva na veriteľa ak sa pôvodný vlastník, dlžník, písomne dohodne s veriteľom na výpožičke tohto majetku. Počas trvania zabezpečenia záväzku je možné ho daňovo odpisovať.¹²

Daňovník v prvom roku odpisovania zaradí konkrétny hmotný majetok do jednej zo šiestich odpisových skupín na základe prílohy č. 1 ZDP. Zvyčajne sa majetok odpisuje metódou rovnomerného odpisovania, avšak okrem tohto spôsobu existuje aj metóda zrýchleného odpisovania, pre ktorú sa ale môže daňovník rozhodnúť len pri hmotnom majetku zaradenom do druhej a tretej odpisovej skupiny. Nevýhodou je, že voľbu metódy odpisovania už neskôr nie je možné zmeniť a musí sa uplatňovať počas celej doby odpisovania majetku. Je dôležité poznamenať, že v prvom roku odpisovania majetku sa

¹² Dostupné na internete [cit. 2017-10-20] <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3220/category/odpisy/article/danove-odpisovanie-majetku.xhtml>

uplatní len pomerná časť z ročného odpisu v závislosti od počtu mesiacov, počnúc mesiacom zaradenia do užívania.¹³

1.2 Daňová strata v daňovom systéme Slovenska

Aj keď daňový zákon vymedzuje podmienky, na základe ktorých môžu daňovníci vzniknutú stratu odpočítavať, v dôsledku častej zmeny legislatívy si uvedieme len tri základné zovšeobecnené podmienky jej odpočtu, ktoré zákon umožňuje aplikovať po reforme v roku 2004:

- daňová strata každého zdaňovacieho obdobia sa posudzuje samostatne,
- lehota na odpočet straty začne plynúť počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová strata vykázaná,
- v prípade, že daňovník si už uplatňuje odpočet daňovej straty a v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach by mu vznikla ďalšia daňová strata, môže si uplatniť aj odpočet tejto ďalšej straty.¹⁴

1.2.1 História vývoja uplatňovania daňových strát v podmienkach SR

Rekapitulácia histórie vývoja daňových strát z obdobia pred a po reforme daňového systému je dôležitým faktorom pre vyvodenie záverov o efektivite takejto možnosti optimalizácie daňovej povinnosti daňovníka.

V dôsledku vyššie spomenutej reformy daňového systému, ktorá bola účinná od 1.1.2004 sa zmenila aj možnosť umorovania daňových strát oproti tej, ktorá platila pred jej zavedením. Daňovník si mohol umorovať stratu len raz, a to len za stratu vzniknutú najviac za tri bezprostredne predchádzajúce zdaňovacie obdobia, ktoré predchádzali obdobiu, za ktoré daňovník vykázal základ dane a možnosť umorovania trvala najviac päť po sebe nasledujúcich zdaňovacích období. Daňovník musel navyše splniť podmienku, že do skončenia tretieho roku umorovania musel sumu umorených daňových strát preinvestovať do obstarania hmotného investičného majetku a počnúc tretím rokom mohol k umorovaniu straty pristúpiť len ak jeho základ dane bol minimálne vo výške 150 000 Sk. Nevýhodou

¹³ Dostupné na internete [cit. 2017-10-24] <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3223/category/odpisy/article/odpisovanie-majetku-2017.xhtml>

¹⁴ DOBŠOVIČ, D. 2014. *Daňová strata a jej odpočítavanie*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 1, strana 56-61 [cit. 2017-09-23]. ISSN 1335-7034.

takéhoto spôsobu umorovania bolo aj to, že daňový subjekt, ktorý už odpočítaval daňovú stratu od základu dane a vznikla mu ďalšia strata v priebehu päťročného obdobia, danú novovzniknutú stratu si zároveň s už odpočítavanou stratou odpočítavať nemohol.¹⁵ Samozrejme, subjekty, ktoré už začali s umorovaním daňovej straty pred reformou, teda za účinnosti zákona č. 366/1999, museli pokračovať v jej umorovaní ešte podľa starého znenia zákona. Spomínaná reforma ZDP priniesla benevolentnejšiu možnosť optimalizácie, čo malo podnikateľskému prostrediu pomôcť a zároveň zvýšiť príjmy do štátneho rozpočtu. Taktiež netreba opomenúť ani skutočnosť, že od roku 2004 ZDP umožňuje odpočet daňovej straty pre všetkých daňovníkov vrátane neziskových organizácií, čo za znenia starého zákona možné nebolo. Na základe novej legislatívy si daňovník počnúc zdaňovacím obdobím 2004 umoroval stratu dosiahnutú v každom zdaňovacom období, nemusel dodržiavať rovnomernosť umorovania a navyše ju už nebol povinný ani preinvestovať.¹⁶

Negatívom reformy z roku 2004 bol nezastavujúci sa proces novelizácie mnohých častí už novoprijatej legislatívy, čo pôsobilo na podnikanie v Slovenskej republike do určitej miery “retardačne”. Právne prostredie neprospievalo pozitívne ani na plnenie štátneho rozpočtu, keďže daňové subjekty sa snažili vyhýbať daňovej povinnosti vo viacerých podmienkach optimalizácie. Dôležitý bol aj fakt, že podľa nového znenia zákona na základe § 58 ods. 8 ZDP sa nový spôsob umorovania mohol použiť aj na straty, ktoré daňovník mohol odpočítavať prvýkrát po nadobudnutí účinnosti zákona, teda od 1. januára 2004. Na základe týchto informácií si mohol teda daňovník súbežne umorovať stratu podľa § 34 ods. 2 zákona č. 366/1999 Z. z. ako sme si spomenuli vyššie a aj podľa § 30 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.¹⁷ Ak daňovník vykázal za zdaňovacie obdobie roku 2003 stratu, teda už v platnosti nového zákona, postupoval zreformovanými ustanoveniami a stratu mohol uplatniť najneskôr v roku 2008.

Keďže daňové straty vykázané za zdaňovacie obdobia pred rokom 2010 sa podľa

¹⁵ MINTÁL, J. Daňová strata a jej odpočítavanie. V *Dane a účtovníctvo v praxi mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: IURA EDITION. 2007. ročník 12, číslo 5, strana 6-13 [cit. 2017-09-23] ISSN 1335-7034.

¹⁶ LUKÁČOVÁ, A. Daňová optimalizácia u právnických osôb. V *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*. Žilina: Poradca podnikateľa. 2005. Číslo 15, strany 28-40 [cit. 2017-10-29] ISSN 1335-0897.

¹⁷ LUKÁČOVÁ, A. Daňová optimalizácia u právnických osôb. V *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*. Žilina: Poradca podnikateľa. 2005. Číslo 15, strany 28-40 [cit. 2017-10-29] ISSN 1335-0897.

§ 30 ZDP platného do konca roka 2009 mohli odpočítavať od základu dane iba počas najviac piatich zdaňovacích období, rok 2013 bol posledným rokom pre odpočet daňovej straty za zdaňovacie obdobie 2008.

Do konca roka 2013 sa daňové straty vykázané pred 1. januárom 2010 umorovali päť rokov a straty vykázané po 31. decembri 2009 sedem rokov, pričom výšku odpočtu si určoval sám daňovník, čo mu umožnilo variabilne narábať so stratou, a tak si znižovať svoj základ dane a daň, podľa toho, ako sa mu v podnikaní darilo. Dôležitým faktom bola aj skutočnosť, že ak daňovník neuplatnil odpočet daňovej straty v jednom zdaňovacom období, možnosť jej odpočtu sa prenášala do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia. Pri umorovaní straty v daňovom priznaní za rok 2013 bolo potrebné vychádzať z prechodného ustanovenia § 52za ods. 4 ZDP k úpravám účinným od 1. januára 2014, podľa ktorého sa neuplatnené straty v rokoch 2010 až 2013 odpočítajú od základu dane rovnakým spôsobom až od zdaňovacieho obdobia, ktoré začína najskôr 1. januára 2014. Avšak, ak daňovník vykáže dostatočný základ dane, za zdaňovacie obdobie roku 2013 si môže od základu dane odpočítať daňové straty vykázané za rok 2008, 2009, 2010, 2011 a 2012, a to jednorázovo až do výšky základu dane. V situácii ak daňovník za zdaňovacie obdobie roku 2013 nedosiahol dostatočný základ dane na to, aby odpočítal daňové straty v plnej výške, mal odpočítať v prvom rade stratu vykazanú v roku 2008, pretože po roku 2013 už stratil nárok na jej odpočet. Daňové straty za roky 2009 až 2012 mal možnosť odpočítať až po 1. januári 2014 s tým, že daňovú stratu za rok 2009 mohol odpočítať v plnej výške v roku 2014, keďže rok 2009 bol posledným rokom na umorenie straty z roku 2009 a úhrn daňových strát vykazaných od roku 2010 do roku 2012 mohol odpočítavať v novom režime rovnomerne a maximálne štyri roky.¹⁸

Ako sme už vyššie spomenuli, dôležitým medzníkom v umorovaní daňovej straty na Slovensku z hľadiska optimalizácie daňovej povinnosti daňovníka bola úprava legislatívy s platnosťou od 1. januára 2014, kedy sa zmenil počet období umorovania straty ako aj výška, ktorú daňovník mohol umoriť. Dovtedy benevolentné znenie zákona daňovníkom nielen zrušilo možnosť nerovnomerného umorovania daňovej straty, čo mnohým subjektom umožňovalo zvoliť si správny čas pre využitie takéhoto nástroja, ale

¹⁸ VANKOVÁ, L. *Odpočet daňovej straty právnickej osoby. V Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 7-8, strana 2-10 [cit. 2017-09-23]. ISSN 1335-7034.

taktiež sa skresala doba odpočítavania na štyri bezprostredne po sebe nasledujúce obdobia.¹⁹

Tabuľka 1 nižšie stručne sumarizuje možnosti umorovania strát za zdaňovacie obdobia od roku 2004.

Tabuľka 1

Rekapitulácia odpočtu daňových strát

Daňová strata vykázaná za zdaňovacie obdobie	Odpočet daňovej straty do 31. 12. 2013	Odpočet daňovej straty od 1. 1. 2014
2004 až 2008	V ľubovoľnej výške počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová strata vykázaná.	
2009	V ľubovoľnej výške počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová strata vykázaná.	V ľubovoľnej výške počas najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová strata vykázaná.
2010 až 2013	V ľubovoľnej výške počas najviac siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová strata vykázaná.	Súčet neuplatnených daňových strát za tieto zdaňovacie obdobia rovnomerne počas štyroch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, pričom prvým zdaňovacím obdobím je zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1. januára 2014.
2014 a nasledujúce		Rovnomerne počas najviac štyroch po sebe bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím, za ktoré bola daňová strata vykázaná.

Zdroj: VANKOVÁ, L. *Odpočet daňovej straty právnickej osoby*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 7-8, strana 8 [cit. 2017-09-23]. ISSN 1335-7034.

¹⁹ VANKOVÁ, L. *Odpočet daňovej straty právnickej osoby*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 7-8, strana 2-10 [cit. 2017-09-23]. ISSN 1335-7034.

1.2.2 Špecifické druhy právnických osôb pre účely umorovania daňovej straty

Niektoré daňové subjekty majú z hľadiska vybraných ekonomických situácií, respektíve na základe právnej formy podnikania odlišné možnosti umorovania daňovej straty. Aktuálne, podľa platnej legislatívy od januára 2014, je napríklad takýmto špecifickým subjektom daňovník, ktorý v zdaňovacom období vstúpi do konkurzu alebo likvidácie. Takémuto daňovému subjektu na základe § 30 ods. 1 ZDP, ku dňu vstupu do likvidácie, vyhlásenia konkurzu alebo povolenia vyrovnania nárok na odpočet daňovej straty odo dňa vstupu do likvidácie alebo dňa vyhlásenia konkurzu zaniká. Avšak, ak je zdaňovacie obdobie pred vstupom do likvidácie, resp. konkurzu kratšie ako rok, daňovník môže uplatniť celý ročný odpočet daňovej straty.²⁰

Druhým špecifickým subjektom je verejná obchodná spoločnosť, ktorá je v zmysle právnych predpisov právnickou osobou, avšak z pohľadu ZDP sa zdaňuje osobitným spôsobom. Zdaneniu podliehajú až jej jednotliví spoločníci v závislosti od toho, či sú fyzickými alebo právnickými osobami. Z uvedeného dôvodu sa postupuje tak, že najprv sa zistí základ dane za spoločnosť ako celok pri rešpektovaní § 17 až § 29 ZDP a tento základ dane sa potom delí medzi jednotlivých spoločníkov tak, ako sa rozdeľuje zisk podľa spoločenskej zmluvy. Ak rozdelenie zisku v spoločenskej zmluve nie je určené, základ dane sa delí medzi spoločníkov rovnakým dielom. Ak takémuto subjektu vznikne daňová strata, delí sa medzi spoločníkov rovanko ako kladný základ dane. Ak je spoločníkom fyzická osoba, podiel takéhoto spoločníka na strate verejnej obchodnej spoločnosti sa zahŕňa do jeho čiastkového základu dane z príjmov (§ 6 ods. 1 písm. d ZDP). Ak je naopak spoločníkom právnická osoba, tento podiel na strate verejnej obchodnej spoločnosti vchádza do samotného základu dane tejto spoločnosti vlastniacej podiel. Na základe uvedeného môžeme konštatovať, že verejná obchodná spoločnosť teda nerealizuje odpočet daňovej straty. Ak teda spoločník verejnej obchodnej spoločnosti dosiahne zo svojej činnosti daňovú stratu, táto sa mu zvýši aj o časť daňovej straty na neho pripadajúcej v zmysle účasti vo verejnej obchodnej spoločnosti. V opačnom prípade, ak spoločník verejnej obchodnej spoločnosti dosiahne kladný základ dane zo svojej činnosti

²⁰ DOBŠOVIČ, D. 2014. *Daňová strata a jej odpočítavanie*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 1, strana 56-61 [cit. 2017-11-10]. ISSN 1335-7034.

a vo verejnej obchodnej spoločnosti daňovú stratu, tento základ dane sa mu zníži o podiel daňovej straty vyplývajúcej z verejnej obchodnej spoločnosti.²¹

Tretím špecifickým daňovým subjektom pre účely umorovania daňovej straty je komanditná spoločnosť. Samotnou charakteristickou črtou tejto formy spoločnosti je jej zloženie, ktoré pozostáva z komanditistov a komplementárov, ktorí majú v spoločnosti odlišné právne postavenie. Z tohto rozdielneho postavenia oboch typov spoločníkov vyplýva osobitný prístup pri postupe zdaňovania tohto typu obchodnej spoločnosti. V zmysle ZDP rovnako ako u verejnej obchodnej spoločnosti aj u komanditnej spoločnosti sa zisťuje základ dane za spoločnosť ako celok podľa § 17 až § 29 ZDP. Od takto zisteného základu dane sa odpočíta podiel pripadajúci na komplementárov, ktorý sa určí v rovnakom pomere, v akom sa delí zisk pred zdanením medzi komanditistov a komplementárov. Zostávajúci základ dane je základom dane komanditnej spoločnosti. Ak komanditná spoločnosť dosiahne daňovú stratu, táto sa rozdelí v rovnakom pomere, v akom sa delí zisk pred zdanením medzi komanditistov a komplementárov. Ak je komplementárom fyzická osoba, podiel na časti straty komanditnej spoločnosti pripadajúcej na tohto komplementára sa zahŕňa do jeho čiastkového základu dane z príjmov (§ 6 ods. 1 písm. d) ZDP). Ak je komplementárom právnická osoba, podiel časti straty komanditnej spoločnosti pripadajúcej na tohto komplementára vchádza do základu dane danej právnickej osoby. Zostávajúca daňová strata po rozdelení na komplementárov tvorí podiel pripadajúci na komanditistov a je daňovou stratou komanditnej spoločnosti, ktorú táto spoločnosť môže odpočítavať v zmysle § 30 ZDP.²²

Všeobecne si môžeme zhrnúť hlavné dôvody, ktoré kategorizujú odpočítavanie straty za účinný nástroj optimalizácie. Daňový subjekt si môže znížiť daňovú povinnosť v ziskových rokoch a je možné si taktiež znížiť preddavky na daň z príjmov v nasledujúcich rokoch v prípade ak je daňový subjekt povinný preddavky platiť na základe znenia § 42 ods. 1 až 11 ZDP. Dôležité je ešte pripomenúť, že daňovník môže efektívne kombinovať umorovanie straty s prerušením odpisovania. Túto možnosť optimalizácie si priblížime nižšie v ďalšej časti záverečnej práce. Nevýhodou tohto nástroja je ale skutočnosť, že daňová strata sa nemôže odpočítavať ak pomôže znížiť daňovú povinnosť

²¹ DOBŠOVIČ, D. 2014. *Daňová strata a jej odpočítavanie*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 1, strana 56-61 [cit. 2017-11-12]. ISSN 1335-7034.

²² DOBŠOVIČ, D. 2014. *Daňová strata a jej odpočítavanie*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 1, strana 56-61 [cit. 2017-11-12]. ISSN 1335-7034.

pri prechode spoločnosti na inú spoločnosť (tzv. právneho nástupcu).²³

1.3 Daňová strata v daňovom systéme Nemecka

1.3.1 Postavenie dane z príjmov právnických osôb v Nemecku

V rámci decentralizácie nemeckého daňového systému sú dane vyberané federálnymi, štátnymi a lokálnymi vládami. K najdôležitejším daniam v Nemecku patria daň z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuer) a obchodná daň (Gewerbesteuer). Zaujímavosťou je, že podnikateľské subjekty v Nemecku sú zvyčajne zdaňované dvojúrovňovo. Na prvej úrovni sú zdaňované korporácie, akými sú napríklad akciová spoločnosť, európska spoločnosť a spoločnosť s ručením obmedzeným. Tieto spoločnosti sú z hľadiska prvej úrovne zdaňovania subjektami dane z príjmov právnických osôb. V rámci druhej úrovne, sú tieto spoločnosti subjektami dane z obchodu a sú zdaňované daňou, ktorú im ukladajú miestne samosprávy na základe územného hľadiska vykonávania podnikateľskej činnosti. Sadzba dane pri obchodnej dani je tvorená kombináciou jednotnej základnej daňovej sadzby vo výške 3,5 % a samosprávnej sadzby dane, závislej od sídla spoločnosti, pričom aktuálne samosprávy s počtom obyvateľov minimálne 80 000 odvádzajú daň pri daňovej sadzbe v rozpätí 12,6 % až 19,25 %.²⁴ Pri verejných obchodných spoločnostiach sú daňou z príjmu zdaňovaní samotní spoločníci prostredníctvom dane z príjmov fyzických osôb, rovnako ako v podmienkach SR. Neplatí to však v prípade obchodnej dane, kde bez ohľadu na štruktúru obchodnej transakcie, nemeckí správcovia dane patrične skúmajú konkrétne obchodné styky pre účely hodnotenia ich adekvátnosti pre platenie dane. Transakcie závislých osôb musia mať charakter transakcií medzi nezávislými osobami. Daňový audit sa vykonáva spravidla v cykle troch až piatich rokov, pričom väčšie spoločnosti sú kontrolované pravidelne.

V Nemecku podobne ako na Slovensku, je predmetom dane rezidentských spoločností ich celosvetový príjem. Za rezidentov na účely zdanenia daňou z príjmu sú považované spoločnosti, ktoré majú svoje sídlo vedenia, respektíve sídlo štatutára na území Nemecka a do tejto kategórie spadajú aj zahraničné spoločnosti, ktoré majú svoje sídlo definované podobne ako rezidenti. Zahraničné spoločnosti zdaňujú len príjmy, ktoré

²³ Dostupné na internete [cit. 2017-11-12] <https://www.investujeme.sk/clanky/danova-optimalizacia-danovu-stratu-je-mozne-odpocitat-od-zisku-v-lepsich-rokoch/>

²⁴ Dostupné na internete [cit. 2017-11-15] <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18.pdf>

majú svoj zdroj v Nemecku. Daň z príjmov je upravovaná Zákonom o dani z príjmov právnických osôb a príslušnými nariadeniami o dani z príjmov právnických osôb. Tento zákon upravuje najmä všeobecné príjmy spoločností, a to najmä akciovej a európskej spoločnosti a spoločnosti s ručením obmedzeným. Od roku 2008 je stanovená jednotná daňová sadzba vo výške 15 % zo zdaniteľného príjmu spoločnosti. Táto daň ešte podlieha solidárnemu príplatku vo výške 5,5 %, čo v konečnom dôsledku zvyšuje celkové daňové zaťaženie daňou z príjmov právnickej osoby na 15,825 %.²⁵

1.3.2 Podmienky odpočtu daňovej straty v Nemecku

Nemecká vláda schválila návrh zákona na boj proti škodlivým daňovým postupom, ktorého cieľom je zastaviť nadnárodné spoločnosti od používania platieb za autorské práva na presun svojich ziskov do krajín so špeciálnymi preferenčnými režimami akými sú napríklad patent box a IP box. Tento krok je považovaný za implementáciu bodu päť z pätnásťbodového akčného plánu OECD, ktorý prijali krajiny G20 s názvom BEPS. Cieľom projektu BEPS je prevencia daňovej súťaže medzi krajinami a zastavenie agresívneho daňového plánovania nadnárodných spoločností.²⁶

Podľa oddielu 8c Zákona o dani z príjmov právnických osôb niektorým spoločnostiam podnikajúcim v maloobchode, obchodujúcim s potravinami a nápojmi, ďalej poskytujúcimi hotelové a rekreačné služby, bežná alebo prenesená daňová strata čiastočne prepadá. Jedine akceptovateľné výnimky predstavujú transakcie v rámci kontrolovaných spoločností so stopercentným vlastníctvom a to v takom rozsahu, v akom sa zdaniteľné vnútorné výnosy z aktív rovnajú výške straty danej spoločnosti.²⁷

Základ dane z jedného zdroja príjmu môže byť ponížený o straty z iných zdrojov príjmov v rámci jednej spoločnosti (respektíve, z inej spoločnosti v rámci zdaňovanej skupiny spoločností). V Nemecku pre účely obchodnej dane nie je možné stratu spätne odpočítavať z minulého obdobia. Zvyšné, neuplatnené straty, je možné prenášať bez obmedzení času alebo výšky na neurčito, avšak využitie strát prostredníctvom umorovania je upravené prostredníctvom pravidiel minimálneho zdaňovania. Za predpokladu dostatočnej výšky strát, zisk (základ dane) do 1 milióna Eur je možné znížiť o výšku

²⁵ Dostupné na internete [cit. 2017-11-15] <http://www.praxity.com/client-service/Tax%20Guides/Tax%20Guide%20-%20Germany.pdf>

²⁶ Dostupné na internete [cit. 2017-11-20] <https://united-kingdom.taylorwessing.com/en/insights/international-tax-update-germany-june-2017>

²⁷ Dostupné na internete [cit. 2017-11-20] <http://consumerhub.eversheds-sutherland.com/hotel-and-leisure/new-german-tax-rules-regarding-tax-losses-and-ownership-change/>

prenesených strát, avšak zo sumy zisku presahujúcej 1 milión Eur môže byť odpočítaná strata len do výšky 60 % sumy prevyšujúcej 1 milión Eur, a teda zvyšných 40 % z tejto sumy presahujúcej 1 milión Eur je zdaňovaných bez ohľadu na existujúcu sumu ešte neumorených strát. Na takto nevyužitú stratu daňovník nárok nestráca, ale je možné ich preniesť do ďalšieho zdaňovacieho obdobia. Ďalším pravidlom je, že straty sa znižujú v závislosti od percentuálneho podielu prevedených akcií za obdobie posledných piatich rokov. Pri tomto pravidle sa prihliada aj na nepriame zmeny vo vlastníctve akcií. Dôležitým meradlom je miera, v akej sú dané akcie prevedené na kupujúceho v rámci uvedenej periódy. V prípade, že je transfer uskutočnený do 25 % akcií spoločnosti, doposiaľ neumorené straty bude daňovník môcť stále bezproblémovo umoriť na základe vyššie uvedených pravidiel. Pri transferoch v rozmedzí 25 % až 50 % akcií spoločnosti sú straty už proporcionálne znížené. V prípade, že sa uskutoční transfer akcií nad 50 %, daňovník stráca nárok na odpočet strát. Tieto pravidlá nie je možné obísť prostredníctvom dohody závislých spoločností, respektíve skupiny nákupcov s podobným záujmom. Vyššie uvedená zmena akcionára sa môže uskutočniť aj v priebehu roka a v prípade, že takýto prípad nastane a zároveň spoločnosť v danom roku dosiahne stratu, jej možnosť odpočtu tejto pomernej časti straty do dátumu zmeny akcionára taktiež zaniká. Podobným spôsobom sa postupuje aj pri zvýšení imania. Pravidlá sú aplikované nielen na daňové straty, ale taktiež na účtovné. Osobitné výluky sa môžu uplatňovať iba pri spoločnostiach s výlučným majetkovým vlastníctvom.²⁸

V dôsledku mnohých škodlivých postupov pri transfere akcií po 31. decembri 2015, je podľa novej daňovej legislatívy prijatej v decembri 2016 subjektu umožnené podať správcovi dane žiadosť, aby sa vyhol zániku možnosti daňovú stratu si odpočítať. Takáto forma odpustku je prístupná spoločnostiam len v prípade, ak počas obdobia pozorovania správcom dane vykonávali výhradne rovnakú podnikateľskú činnosť a počas tohto obdobia sa nedopustili žiadneho škodlivého postupu. Pod takýmito postupmi nemecký správca dane rozumie prerušenie podnikateľskej činnosti daňovníka, začatie ďalšieho podnikania alebo zmenu v oblasti podnikania daňovníka. Ak sú všetky podmienky zo strany daňovníka splnené a predmetná žiadosť bola vypracovaná, celková prenesená daňová strata na konci obdobia, v ktorom ku škodlivému transferu akcií došlo, bude klasifikovaná ako strata viazaná na pokračovanie. Ak by sa ale v zdaňovacom období nejaká škodlivá udalosť

²⁸ Dostupné na internete [cit. 2017-11-20] https://www.luther-lawfirm.com/fileadmin/user_upload/PDF/Broschueren/Produktinformationen/Profit_Taxation_in_Germany_EN.pdf

vyskytla, znamenalo by to pre daňovníka zánik tejto viazanej straty, a teda stratu možnosti túto stratu umoriť.²⁹

Dôležité je taktiež poznamenať, že v prípade zdaňovania skupiny podnikov sú podmienky odpočtu straty taktiež upravené. V prípade, ak materská spoločnosť vlastní viac ako 50 % hlasovacích práv vo svojej dcérskej spoločnosti, ktorej manažment sídli v Nemecku môže spolu s takouto dcérskou spoločnosťou uzavrieť formálnu oficiálne súdne odobrenú päťročnú dohodu ohľadom delenia zisku alebo prípadne vzniknutej straty. Po splnení určitých podmienok je takáto forma spolupráce považovaná za “Organshaft”, čo v praxi znamená, že ročné hospodárske výsledky v rámci “Organshaftu” sa združujú na úrovni materskej spoločnosti.

Ako sme už v predloženej časti záverečnej práce vyššie spomínali, v roku 2016 Nemecko upravilo svoje pravidlá pre transferovú dokumentáciu na základe odporúčaní Projektu BEPS podľa OECD. Počnúc hospodárskym rokom začínajúcim po 31. decembri 2016 musí daňovník pripraviť transferovú dokumentáciu špecifickú podľa konkrétnej krajiny v ktorej pôsobí a taktiež v závislosti od druhu podnikania v ktorom operuje (lokálny dokument) rovnako ako aj dokumentáciu, ktorá obsahuje informácie týkajúce sa spoločnosti ako skupiny na nadnárodnej úrovni.

1.4 Optimalizácia daňovej povinnosti právnických osôb v Slovenskej republike a v Nemecku

Daňový zákon prezentuje viacero možností, ktorými si môže daňový subjekt optimalizovať svoju daňovú povinnosť. Oslobodenie od platenia dane z príjmov, odpočet daňovej straty, spôsob odpisovania majetku (prípadné prerušenie odpisovania), daňové opravné položky a rezervy, započítavanie kurzových rozdielov, daňové náklady až po zaplatení, obstaranie DDM (kúpa, operatívny prenájom, lízing), alternatívne uplatnenie úrokov z úveru.

Tu je potrebné ale zdôrazniť, že odpisy sú dobrovoľným daňovým nákladom, ktorý má právo daňovník v rámci svojich daňových nákladov uplatniť. Avšak, v prípade, že sa rozhodne daňové odpisy neuplatniť, sankcionovaný za to nebude.³⁰

²⁹ Dostupné na internete [cit. 2017-11-20] <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Corporate-Deductions>

³⁰ Dostupné na internete [cit. 2017-11-21] <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Danova-optimalizacia-u-pravnicky-ch-osob.htm>

Aby sme v záverečnej práci previazali individuálne druhy optimalizácie, daňovník môže prerušiť uplatňovanie daňových odpisov hmotného majetku na jedno celé zdaňovacie obdobie alebo aj počas viacerých zdaňovacích období, pričom v ďalšom zdaňovacom období daňovník pokračuje v odpisovaní tak, ako keby nebolo prerušené, pričom doba odpisovania sa predlžuje o dobu prerušenia odpisovania. Dokonca ZDP daňovníkovi povoľuje možnosť prerušiť uplatňovanie daňových odpisov už v roku zaradenia majetku do užívania.³¹ Prerušenie odpisovania hmotného majetku majú zakázané daňovníci z titulu prijímania investičnej pomoci podľa znenia § 30a zákona o dani z príjmov a taktiež túto možnosť nemôžu využiť príjemcovia stimulov na základe § 30b zákona o dani z príjmov. Prerušenie odpisovania majetku je daňovník povinný vykonať aj v prípade, ak predmetný majetok v zdaňovacom období nevyužíva na podnikanie, respektíve často mení zdaňovacie obdobia. Účinným optimalizačným nástrojom na zníženie daňovej povinnosti je prerušenie odpisov najefektívnejšie v kombinácii s daňovou stratou, daňovou licenciou, respektíve pri zmenách sadzby dane z príjmov pri prechode do vyššieho pásma sadzby dane. V súvislosti s touto problematikou je dôležité poznamenať, že v nadväznosti na zmeny ZDP s účinnosťou od 1. januára 2018 sú daňové licencie za rok 2017 posledný zdaňovacím obdobím, za ktoré sa platia. Avšak, je potrebné nezabudnúť na fakt, že podľa prechodných ustanovení aj po 31. decembri 2017 bude možné v rokoch 2018 až 2020 započítavať kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou priznanou v daňovom priznaní podľa pôvodného ustanovenia § 46b ods. 5 ZDP na tú časť daňovej povinnosti, ktorá bude prevyšovať sumu potencionálne platenej daňovej licencie.³²

Keďže odpočet daňovej straty je aktuálne možné uplatniť len v štyroch zdaňovacích obdobiach, daňovník môže flexibilne pracovať s prerušovaním odpisovania hmotného majetku, v prípade zdaňovacieho obdobia, kedy odpočítať daňovú stratu nebude môcť a teda nárok na odpočet za dané obdobie stratí. Výhodou prerušenia odpisov, je presun výdavkov do neskorších zdaňovacích období.

Rovnako ako v podmienkach Slovenskej daňovej legislatívy aj v Nemecku tvoria odpisy významný zdroj optimalizácie základu dane. Odpisy dlhodobého hmotného majetku sú kalkulované lineárne na základe predpokladanej doby použiteľnosti daného aktíva. V prípade aktív, kde náklady na obstaranie sú menšie ako 410 Eur (od roku 2018

³¹ Dostupné na internete [cit. 2017-11-21] <https://podpora.financnasprava.sk/814703-Preru%C5%A1enie-odpisovania-hmotn%C3%A9ho-majetku>

³² Dostupné na internete [cit. 2017-11-21] <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3228/category/odpisy/article/preruschenie-danovych-odpisov.xhtml>

menšie ako 800 Eur) môžu byť zahrnuté v roku obstarania priamo do nákladov, respektíve môžu byť zaradené do užívania a odpisované ako ostatný majetok. V prípade aktív s obstarávacou cenou vyššou ako 150 Eur (od roku 2018 vyššou ako 250 Eur) musí daňovník účtovať osobitne. V prípade takýchto aktív do výšky obstarávacej ceny neprevyšujúcej 1000 Eur je možné pre účely odpisovania vytvoriť spoločnú položku. Podľa znenia § 6 ods. 2a EStG³³ je možné takéto aktíva odpisovať počas piatich rokov. Navyše, v tomto prípade životnosť individuálneho aktíva v rámci balíka spoločnej položky odpisovaných aktív nezohráva podľa § 6 ods. 2a vety 3 EStG žiadnu rolu, rovnako ako ani prípadný predaj alebo zníženie hodnoty individuálneho aktíva. Následné zvýšenie obstarávacích alebo produkčných nákladov pôsobí na zvýšenie hodnoty sumáru aktív počnúc rokom obstarania.

V rámci problematiky odpisovania v Nemecku nie je povolený okamžitý odpis niektorých nezávislých aktív s obstarávacou cenou do 410 Eur (počnúc zdaňovacím obdobím 2018 do 800 Eur) a zahrnutie iného majetku do skupiny odpisovaných aktív. V prípade ak daňovník v rámci odpisovania túto možnosť nevyužije, nezávislé aktíva s vyššie uvedenou obstarávacou cenou musia byť odpisované v závislosti od pravdepodobnej doby životnosti.³⁴

Budovy sú odpisované rovnomerne s možnou dobou odpisovania 25 až 50 rokov, v závislosti od pravdepodobného zníženia hodnoty budovy. V Nemecku záleží doba odpisovania nehnuteľného majetku aj od skutočnosti, či daňovník je prvým majiteľom príslušnej nehnuteľnosti. Navyše nad rámec klasického odpisovania je možné vo výnimočných prípadoch uplatiť aj špeciálne odpisy (nemecký zákon o dani z príjmov túto možnosť povoľuje napríklad pri malých podnikateľských subjektoch a budovách vo vybraných zrekonštruovaných mestských zónach).

Vo všeobecnosti je nehnuteľný majetok možné odpisovať rovnomerne v rámci predpokladanej doby životnosti. Pri nehmotnom majetku je goodwill možné odpisovať 15 rokov.

Nasledovným daňovo uznateľným nákladom sú náklady vynaložené na založenie a vznik podniku. Pri tomto druhu nákladov je daňová uznateľnosť efektívna pri jeho vzniku.

Ďalšími zdaniteľnými nákladmi sú úroky, avšak v obmedzenej miere. Ročné čisté náklady na úroky, teda suma zaplatených úrokov prevyšujúca prijaté úroky v rámci skupiny podnikov je odpočítateľná do 30 % EBITDA³⁵ pre účely dane z príjmu a dane

³³ Dostupné na internete [cit. 2017-02-05] <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>

³⁴ Dostupné na internete [cit. 2017-02-05] https://de.wikipedia.org/wiki/Geringwertiges_Wirtschaftsgut

z obchodu. Toto obmedzenie sa vzťahuje na všetky úroky, aj v prípade záruky akcionárom, závislou alebo nezávislou osobou.

Toto obmedzenie neplatí, ak celkový čistý úrokový náklad za daný rok je nižší ako 3 milióny Eur, alebo ak čistá suma vyplatená akémukoľvek akcionárovi vo výške viac ako 25 % (alebo spriaznenej osobe) nepresahuje 10 % celkovej sumy.

Táto posledná koncesia však závisí od preukázania, že pomer akciového a hrubého majetku spoločnosti nie je o viac ako o dva percentuálne body nižší ako podiel skupiny ako celku. Nevyužitý potenciál EBITDA môže byť prenesený do piatich rokov na pokrytie budúcich nadmerných úrokových nákladov. Tento prenos sa inak riadi rovnakými zásadami ako prenos straty vrátane obmedzenia na zmenu akcionára (akcionárov).

Nevymožiteľné pohľadávky voči nezávislým osobám vzniknuté z obchodného styku sú uznateľné za daňový náklad akonáhle je zrejmá ich nevymožiteľnosť, a všetky pokusy na jej vymozenie zlyhajú. Daňovník môže tvoriť rezervy na budúce nevymožiteľné pohľadávky, avšak vo všeobecnosti by tieto rezervy mali reflektovať stav na základe minulých skúseností s obchodným partnerom. Špecifické rezervy požadujú individuálne odôvodnenie pre svoju tvorbu založenú na konkrétnych okolnostiach. Úvery voči akcionárom vo výške presahujúcej 25 % alebo voči závislým osobám nesmú byť daňovo odpísané, pokiaľ nezávislý odberateľ neposkytne záruku na danú pôžičku, alebo mu neumožnil zostať neuhradenou za iných podobných okolností.

K ďalším daňovo uznateľným nákladom zaraďujeme peňažné a nepeňažné dary pre charitatívne organizácie. Tieto sú daňovo uznateľné až do výšky 20 % čistého zdaniteľného príjmu alebo 0,4 % celkových príjmov z predaja a miezd vyplatených počas roka daňovníkom. Dary pre organizácie registrované v inej krajine EÚ je taktiež možné uznať za daňový náklad ak príjemca spĺňa podmienky pre nemecké výkazníctvo na základe znenia EStG.

Medzi ďalšiu skupinu daňových nákladov sa zaraďujú pokuty a sankcie, dane a platby pre zahraničné pobočky daňového subjektu.

Pokuty a iné sankčné platby vydané na základe súdneho rozhodnutia alebo inej authority, s úmyslom pokutovať daňovníka nie sú daňovo uznateľným nákladom. Naopak, pokuty a sankčné platby uvalené s úmyslom zabavenia neoprávnene nadobudnutých ziskov, alebo zmierňovania škôd voči obetiam, respektíve pre verejný blahobyt sú daňovo uznateľné. Pokuty uvalené za pokus o daňový únik si daňovník odpočítať nemôže,

³⁵ anglicky “Earnings before Interest, Taxes, Depreciations and amortization Charges” – Zisk pred zdanením, úrokmi a odpismi

ale príplatky za oneskorené platby sú odpočítateľné v prípade ak je odpočítateľná samotná daň (napríklad DPH).

Pri daniach je zrejmé, že všetky zaplatené dane sú odpočítateľné s výnimkou dane z príjmov právnických osôb, obchodnej dane a DPH prislúchajúcej k neodpočítateľným nákladom.

Pri platbách pre zahraničné pobočky môže nemecká spoločnosť požadovať odpočet za odmenu, akou sú úrokové sadzby (v závislosti od obmedzenia úrokov), poplatky za služby a licenčné poplatky vyplácané zahraničným pridruženým spoločnostiam za predpokladu, že tieto sumy sú vyplatené na princípe nezávislosti.

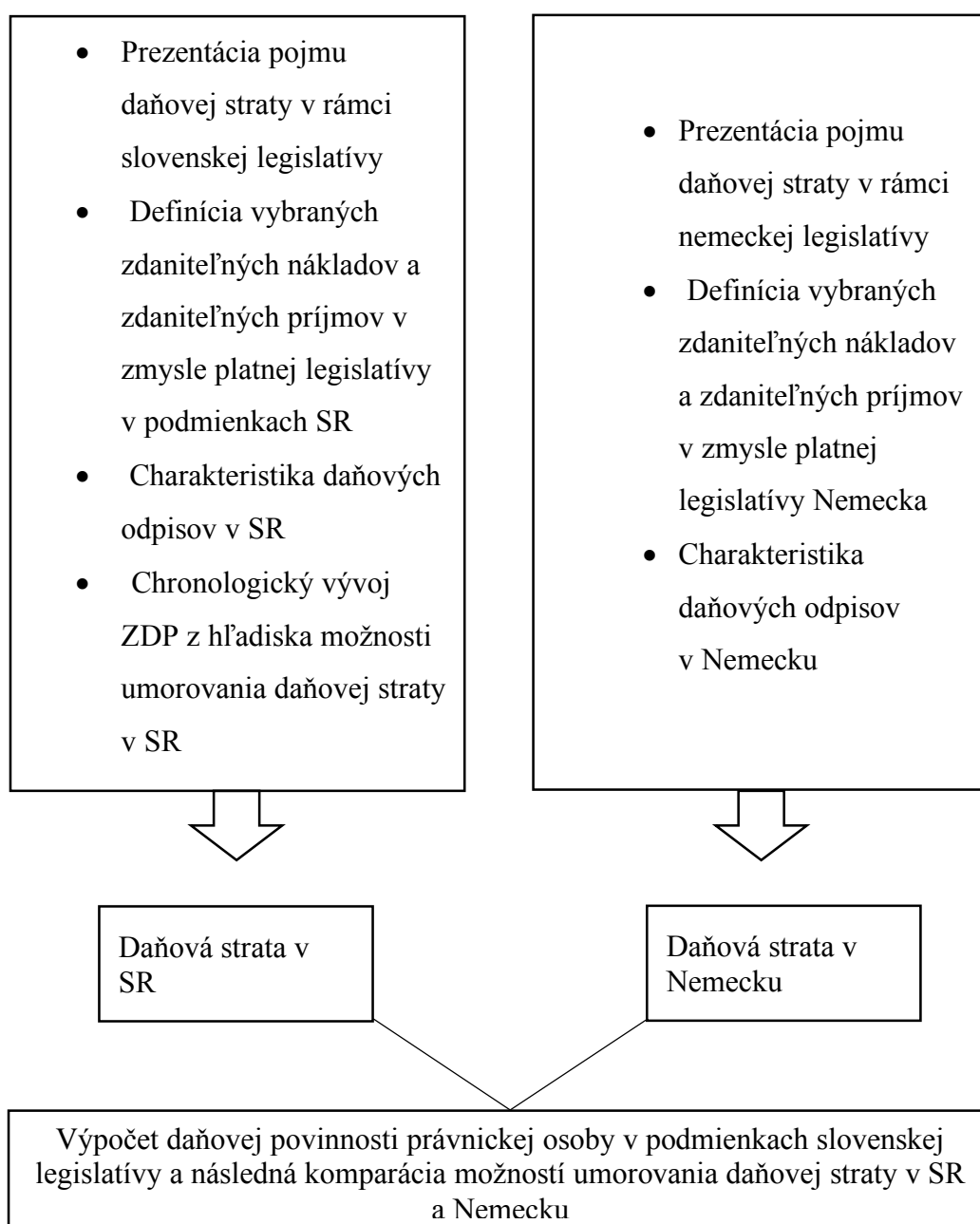
Najmä všetky služby musia byť predmetom predchádzajúcej písomnej dohody a je tiež potrebné písomne uzatvoriť dohody o kúpe a predaji tovaru, ak by to bolo zvyčajné medzi tretími stranami (napr. pri množstevných zľavách z predaja), pokiaľ ide o hodnotu za peniaze, ako aj o obchodné významy. Manažér nemeckej dcérskej spoločnosti musí byť schopný preukázať primeraný obchodný prospech z transakcie so spriaznenou osobou. Tieto a všetky ostatné aspekty obchodovania so spriaznenými osobami spadajú pod prísne a rozsiahle požiadavky na dokumentáciu, ktorých porušenie môže viesť k závažným trestom.³⁶

³⁶ Dostupné na internete [cit. 2017-02-09] <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Corporate-Deductions>

2 Cieľ práce

Hlavným cieľom záverečnej práce je charakteristika procesu využitia daňovej straty a jeho následná analýza s cieľom optimalizovať daňovú povinnosť právnickej osoby a zameranie sa na praktickú stránku využitia súladu odpočtu daňovej straty a iných možností optimalizácie daňovej povinnosti vybraných spoločností pre prijatie relevantných opatrení a návrhov vhodných pre akceleráciu podnikateľského prostredia Slovenskej republiky.

Pre naplnenie hlavného cieľa teoretickej časti práce bola stanovená postupnosť niekoľkých parciálnych cieľov, ktorá je nasledovná:



V prvej kapitole záverečnej práce je pozornosť venovaná vyššie uvedeným parciálnym cieľom, ktoré sú nevyhnutné pre ozrejenie informácií potrebných pre prípravu praktickej časti záverečnej práce a naplnenie vytýčeného hlavného cieľa. Charakteristika súčasného stavu z hľadiska možnosti optimalizácie daňovej povinnosti právnickej osoby v súlade s aktuálne platnou legislatívou na Slovensku a v Nemecku a chronologická prezentácia rozdielov z hľadiska historických možností odpočtu daňovej straty v podmienkach Slovenskej republiky predstavujú dôležité piliere pre správnu praktickú aplikáciu uvedených teoretických poznatkov na vybraných obchodných spoločnostiach.

V rámci praktickej časti záverečnej práce budeme aplikovať teoretické poznatky obsiahnuté v prvej kapitole na výpočet daňovej povinnosti dvoch právnických osôb v rámci slovenskej legislatívy. Pomocou tabuliek a grafov sa budeme snažiť predostrieť jasnú a prehľadnú postupnosť informácií pre dosiahnutie hlavného cieľa determinovanú cieľmi parciálnymi.

3 Metodika práce

V procese zhromažďovania dostupných dát pre prípravu predloženej záverečnej práce sme využili viacero vedeckých metód. Pre dosiahnutie čo najhodnotnejšieho naplnenia hlavného cieľa za pomoci parciálnych cieľov uvedených v druhej kapitole sme využili niekoľko vedeckých metód.

Ako prvú z metód, pre efektívne zozbieranie údajov potrebných pre spracovanie prvej kapitoly, sme využili metódu získavania empirických poznatkov, pričom našim zdrojom bola najmä vedecká literatúra a praktické publikácie odbornej verejnosti k skúmanej problematike.

Pre tvorbu viacerých grafov a získanie štatistických údajov sme ako zdroj využili informácie ponúkané najmä databázami Eurostatu a Štatistického úradu Slovenskej republiky a tiež údaje Ministerstva financií Slovenskej republiky. V rámci zberu teoretických poznatkov o skúmanej problematike sme taktiež čerpali informácie zo slovenskej a nemeckej legislatívy, a pre účely historického zberu informácií aj retrospektívne.

Pre ucelenejší prienik danou problematikou sme využili aj metódy akými sú analýza a syntéza, pričom využitie týchto metód bolo významné v teoretickej časti predloženej záverečnej práce, kde bolo skutočne potrebné skúmanú problematiku rozčleniť z hľadiska postupnosti pri samotnej definícii daňovej straty a analýze možností jej uplatnenia v rámci optimalizácie príjmov daňového subjektu.

Ďalej sme z existujúcich vedeckých metód využili metódu abstrakcie a konkretizácie, ktoré boli nevyhnutné pri spracovaní praktickej časti záverečnej práce v štvrtej kapitole, kde bolo nutné pre aplikáciu teoretických poznatkov a zreteľné zobrazenie rôznych možností využitia nástroja odpočtu daňovej straty abstrahovať napríklad od platenia preddavkov na daň z príjmov právnických osôb pre jednoduchšiu prezentáciu a konkretizáciu problematiky umorovania daňovej straty v súlade s naplnením hlavného cieľa záverečnej práce.

Na záver bola ako posledná z metód využitá metóda indukcie a dedukcie, ktorá bola nápomocná najmä pri sumarizácii praktickej časti záverečnej práce a prezentácii jej dosiahnutých výsledkov. Samozrejme v rámci zadania bola použitá aj komparácia, a to najmä v teoretickej časti, pri porovnávaní nástroja odpočtu daňovej straty v podmienkach Slovenskej republiky a Nemecka a taktiež v praktickej časti záverečnej práce pri komparácii súčasného a historického spôsobu umorenia daňovej straty.

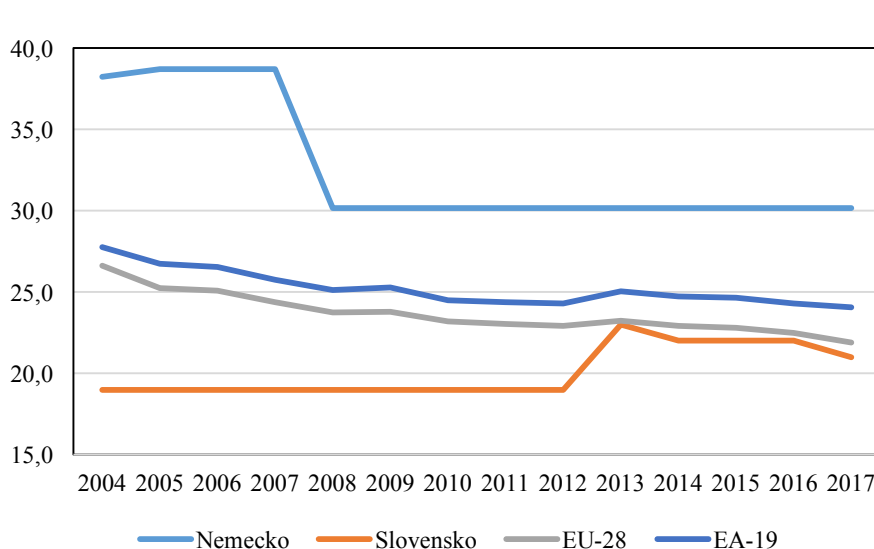
4 Optimalizácia daňovej povinnosti vybraných právnických osôb v SR a v Nemecku

4.1 Daň z príjmov právnických osôb vo vybraných krajinách Európskej únie

Na základe zhrnutých údajov, môžeme konštatovať, že historický vývoj sadzieb dane z príjmu sledovaných krajín je odlišný, aj keď postupné znižovanie sadzieb dane z príjmu bolo v oboch štátoch trendom. V roku 2007 Nemecko rapídne znížilo sadzbu dane z 38,9 % na 30,2 %. Túto sadzbu používa na vyčíslenie daňovej povinnosti právnických osôb aj v súčasnosti.³⁷ Aj po takomto výraznom poklese sa nemecká sadzba dane stále drží na štvrtej priečke v rámci EÚ.

Slovensko od daňovej reformy v roku 2004 až po koniec roka 2012 nemenilo sadzbu dane a takmer desaťrošie používalo sadzbu 19 %. Po novele ZDP sa s účinnosťou od 1.1.2013 sadzba dane z príjmov právnických osôb výrazne zvýšila až na 23 %. Neskôr, od 1.1.2014 bola účinná ďalšia novela ZDP, ktorá znížila sadzbu dane na 22 % a od 1.1.2017 je aktuálne účinná sadzba dane vo výške 21 %. Ako môžeme vidieť aj na grafe č. 1, Slovensko sa prostreníctvom zvýšenia sadzby dane dostalo na úroveň priemeru krajín EÚ, pričom naopak Nemecko priemer krajín signifikantne prevyšuje.

Graf č. 1: Vývoj sadzby dane z príjmov PO

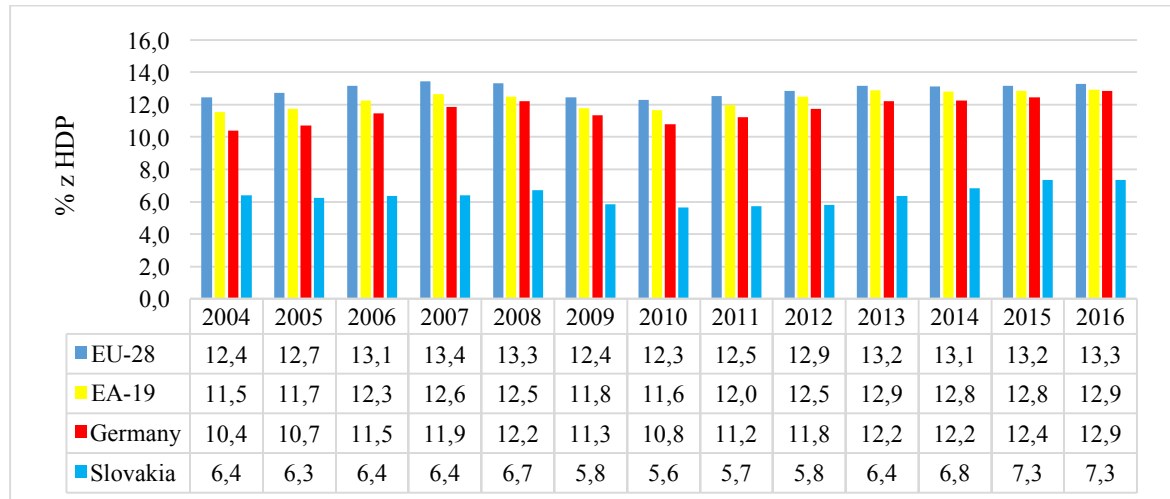


Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov z Eurostatu.

³⁷ Dostupné na internete [cit. 2017-02-15] <http://www.lse.ac.uk/fmg/assets/documents/papers/discussion-papers/DP764.pdf>

Na porovnanie, ak sa pozrieme na údaje vybraných krajín uvádzajúce percentuálny podiel priamych daní na HDP na grafe č. 2, môžeme vidieť, že v Nemecku je tento podiel takmer dvojnásobný a rovný priemeru EÚ. Naopak, podiel priamych daní na Slovensku je nižší oproti priemeru EÚ o 5,6 p. b.

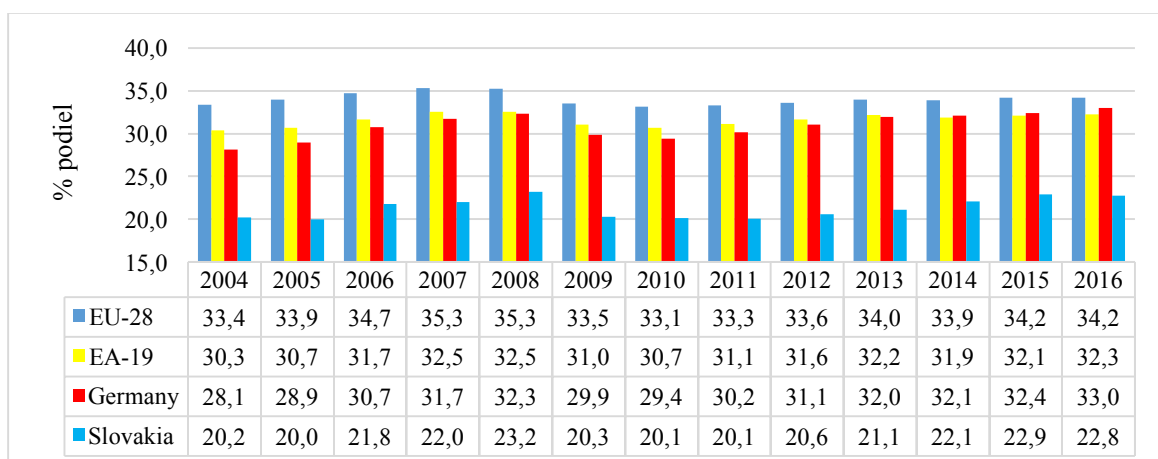
Graf č. 2: Percentuálny podiel priamych daní na HDP



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov z https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.

Z údajov na grafe č. 3 môžeme vidieť, že percentuálny podiel priamych daní na celkových daniach je opäť vyšší v Nemecku a takmer identický podielu priamych daní na celkových daniach priemeru EÚ a Eurozóny. Táto situácia je vo všeobecnosti vyvolaná najmä v dôsledku vyššieho podielu nepriamych daní na celkových daniach, keďže daňovníci kvôli distorzným efektom nevnímajú ich výber tak citlivo ako je tomu u priamych daní. Navyše priamočiara úprava sadzieb daní z príjmu zvyčajne pôsobí na výber daní veľmi volatilne.

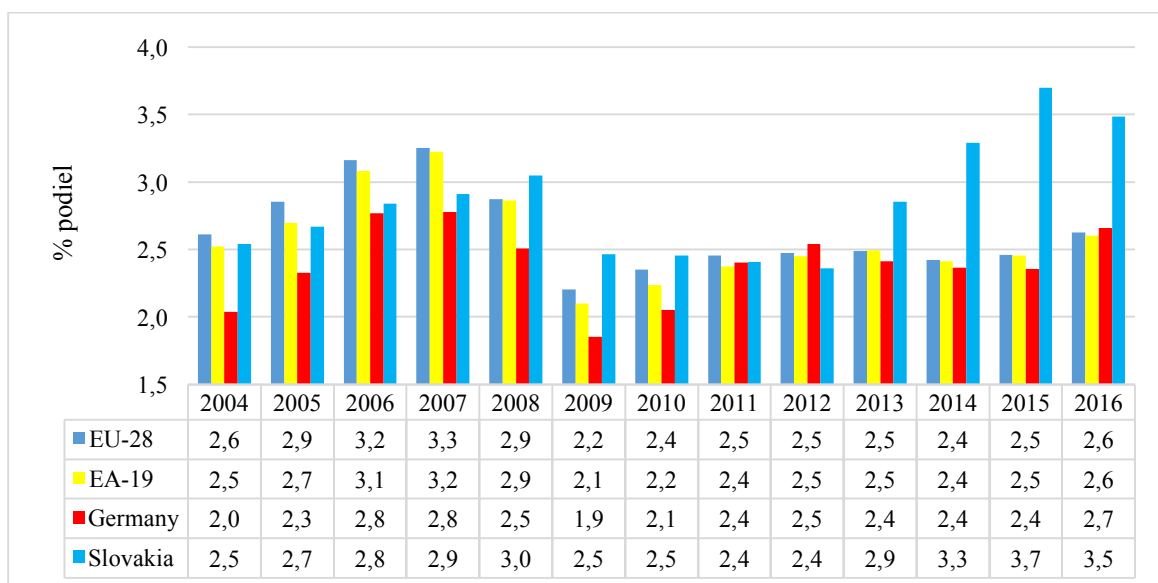
Graf. č. 3: Percentuálny podiel priamych daní na celkových daniach



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov z https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.

Ak berieme v úvahu údaje z grafu č. 4, ktorý hovorí o percentuálnom podiele dane z príjmov právnických osôb na HDP, situácia je opačná. Na Slovensku tvorí tento podiel 3,5 % a v Nemecku 2,7 %. Ak sa pozrieme na historický vývoj týchto podielov na Slovensku, výsledok je zrejme spôsobený zvyšovaním daňovo-odvodového zaťaženia fyzických osôb, z čoho pramení aktuálny trend, kedy sa daňovníci za účelom optimalizácie príjmov rozhodnú pre založenie obchodnej spoločnosti a zníženie daňového bremena.

Graf. č. 4: Percentuálny podiel dane z príjmov právnických osôb na HDP



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov z https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.

4.2 Aplikácia poznatkov výpočtu daňovej povinnosti právnickej osoby

V tejto časti predloženej záverečnej práce si uvedieme praktické príklady výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb s dôrazom na optimalizáciu daňovej povinnosti prostredníctvom umorovania daňovej straty. Získané poznatky z teoretickej časti budeme aplikovať na vybrané reprezentatívne právnické osoby, ktoré tvorí právna forma podnikania spoločnosť s ručením obmedzeným. Dôvodom pre výber tejto právnej formy je najmä fakt, že spoločnosť s ručením obmedzeným reprezentuje najpočetnejšiu skupinu právnických osôb v podnikateľskom prostredí Slovenskej republiky, keďže na základe údajov za rok 2017 vzniklo v Slovenskej republike 19 142³⁸ právnických osôb s touto právnou formou podnikania. Ako sme už uviedli, v súčasnosti mnoho subjektov v zmysle optimalizácie a zvyšovania daňovo-odvodového zaťaženia končí s výkonom SZČ a zakladá si obchodnú spoločnosť. Vzorku spoločností s ručením obmedzeným tvoria právnické obchodné spoločnosti First, s. r. o., a Second, s. r. o., pri výpočtoch sme abstrahovali od zakomponovania platenia preddavkov na daň z príjmov.

4.2.1 Spoločnosť First, s. r. o.

Spoločnosť vznikla 1.1.2009 zápisom do obchodného registra a vkladom dvoch spoločníkov v úhrnnej výške 5000 Eur. Hospodársky rok sa rovná kalendárnemu a teda aj zdaňovacie obdobie tejto firmy je identické a trvá od 1.1. do 31.12. kalendárneho roka. Hlavným predmetom činnosti tejto obchodnej spoločnosti je nákup a predaj polotovarov pre sieť hypermarketov, pričom treba podotknúť, že spoločnosť je platiteľom DPH. Spoločnosť je od 1.4.2010 mesačným platiteľom preddavkov na daň z príjmov, keďže za rok 2009 vypočítaná daňová povinnosť presiahla sumu stanovenú podľa § 42 ods. 1 ZDP. Spoločnosť dosiahla za uplynulé zdaňovacie obdobia nasledovné straty (Tabuľka 2):

Tabuľka 2 *Daňové straty spoločnosti First s. r. o. za uplynulé zdaňovacie obdobia*

Zdaňovacie obdobie	Výška neumorenej straty
2011-2013	7 200 Eur
2015	24 320 Eur (aliquótna časť vo výške 6 080)

³⁸ Dostupné na internete [cit. 2017-02-15] <https://finstat.sk/analyzy/statistika-poctu-vzniknutych-a-zaniknutych-firiem>

	Eur bola umorená v zdaňovacom období roka 2016)
--	---

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Pre daňové straty dosiahnuté za zdaňovacie obdobia v rozmedzí 2010 až 2013 je podľa prechodného ustanovenia § 52za ods. 4 ZDP zdaňovacie obdobie 2017 posledným, kedy tieto straty je možné umoriť. Celkový úhrn strát za uvedené zdaňovacie obdobia predstavoval 28 800 Eur, pričom suma 7 200 Eur predstavuje ostávajúcu 25 % neumorenú časť.

Spoločnosť má vo svojom majetku zaradené dve nehnuteľnosti, v ktorých prevádzkuje svoju ekonomickú činnosť. Obe nehnuteľnosti sú zaradené v odpisovej skupine 6 s dobou odpisovania stanovenou na 40 rokov s lineárnym spôsobom odpisovania. V druhej odpisovej skupine má spoločnosť zaradených 5 vozidiel. Ďalej je nutné poznamenať, že v zmysle § 17 ods. 34 účinného od 1.1.2015, boli jednotlivé obstarávacie ceny vozidiel vyššie než 48 000 Eur, čo znamená, že v prípade nižšieho základu dane, než je ročný odpis je nutné o tento rozdiel základ dane navýšiť prostredníctvom pripočítateľných položiek.³⁹ Je dôležité poznamenať, že spoločnosť pre všetok odpisovaný majetok vedie účtovné a daňové odpisy identicky, a teda nevzniká jej rozdiel daňových a účtovných odpisov, ktorý by bolo potrebné pri úprave základu dane posudzovať.

Keďže firma zaradila predmetný hmotný majetok (5 ks vozidiel) do svojho majetku k 1.1.2015 v danom zdaňovacom období si do daňových nákladov uplatnila celoročný odpis za 12 mesiacov.

Obstarávacia cena týchto vozidiel bola vo výške 100 000 Eur a majetok bol zaradený do druhej odpisovej skupiny s dobou odpisovania štyri roky. Na základe uvedených údajov predstavuje ročný odpis pre príslušné zdaňovacie obdobia 20 000 Eur ročne (Tabuľka 3).

Tabuľka 3 *Odpisový plán dlhodobého majetku spoločnosti First s. r. o.*

2015	20 000
2016	20 000
2017	20 000
2018	20 000

Zdroj: Vlastné spracovanie.

³⁹Dostupné na internete [cit. 2017-02-20]
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/Aktualne_informacie/dp/2015/2015_03_09_Uprava_ZD_pri_osobnych_automobiloch.pdf

Z dôvodu, že zdaňovacie obdobie roka 2017 je posledným zdaňovacím obdobím, v ktorom je možné poslednýkrát umoriť straty za obdobia rokov 2010 až 2013, firma môže využiť možnosť prerušenia odpisovania majetku podľa znenia § 22 ods. 9 ZDP. Túto možnosť môže daňovník využiť na ľubovoľný počet zdaňovacích období, avšak nie menej ako jedno zdaňovacie obdobie. V rámci optimalizácie príjmov daňovníkovi ZDP ponúka možnosť v zdaňovacom období roka 2017 prerušiť odpisovanie majetku pre umorenie ostávajúcej časti straty za obdobia rokov 2010 až 2013.

Za rok 2017 vykázala nasledovné údaje o svojej hospodárskej činnosti:

- prevádzkové výnosy v úhrnnej výške 820 000 Eur,
- prevádzkové náklady v úhrnnej výške 800 000 Eur.

Účtovný výsledok hospodárenia, teda výsledok hospodárenia pred zdanením, sa podľa § 17 ods. 1 ZDP zisťuje ako rozdiel výnosov a nákladov uskutočnených za príslušné zdaňovacie obdobie.

$$820\,000 - 800\,000 = 20\,000$$

Na základe uvedeného výpočtu je výsledkom hospodárenia zisk vo výške 20 000 Eur. Uvedená hodnota sa následne zaznamená na riadku 100 daňového priznania s kladným znamienkom. Keďže tento výsledok nereflektuje daňový aspekt nákladov je potrebné ho upraviť o pripočítateľné a odpočítateľné položky (Tabuľka 4).

Tabuľka 4 **Pripočítateľné položky k základu dane**

Rezerva na reklamácie	10 400 Eur
Rezerva na poradenské služby	4 000 Eur
Nájomné (voči fyzickej osobe) –neuhradené k 31.12.2017	2 000 Eur
Opravná položka k pohľadávke splatnej k 31.08.2016 (interval 360 – 720 dní po splatnosti – uplatniteľných 20 % menovitej hodnoty podľa ZDP)	900 Eur (nesprávne uplatnených 80 % z menovitej hodnoty 1 125 Eur)
Reklamné predmety v hodnote prevyšujúcej 17 Eur za jeden predmet a neobsiahnuté v § 21 ods. 1 písm. h) ZDP	1300 Eur (cestovné tašky s logom v jednotkovej cene 32,50 Eur s DPH)

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Spoločnosť vytvorila v priebehu zdaňovacieho obdobia rezervu na reklamácie

vo výške 10 400 Eur, avšak tvorba rezervy na tento účel nie je v súlade s § 20 ZDP a teda nie je daňovo uznateľná, čiže daňovník ju musí k základu dane pripočítať. Podobný výklad legislatívy platí aj pri rezervách na akékoľvek poradenské služby. Spoločnosti často využívajú možnosť tvorby rezerv na auditorské a daňové poradenstvo, avšak po korekcii ZDP a obmedzení uplatňovania vybraných rezerv do daňových nákladov už spoločnosti tvoria zväčša len rezervy daňovo uznateľné, medzi ktoré patrí najmä rezerva na nevyčerpané dovolenky. V prípade spoločnosti First, s. r. o., je teda nutné o sumu vytvorenej rezervy zvýšiť základ dane.

V prípade nájomného voči fyzickej osobe je na základe znenia § 17 ods.19 ZDP s účinnosťou od 1.1.2015 možné takýto druh nákladu zahrnúť do základu dane až po jeho úhrade. Spoločnosť však úhradu k 31.12.2017 nevykonala a je potrebné o túto čiastku opäť základ dane zvýšiť. Predposlednou pripočítateľou položkou bude nesprávne uplatnená výška opravnej položky k pohľadávke, ktorú spoločnosť eviduje po splatnosti viac ako 360 dní. Podľa § 20 ods.14 ZDP pri opravných položkách k nepremlčaným pohľadávkam oceneným v menovitej hodnote, pri ktorých uplynula doba od ich splatnosti viac ako 360 dní je možné takúto pohľadávku do daňových nákladov zahrnúť len do výšky 20 % jej menovitej hodnoty alebo jej nesplatennej časti. V prípade spoločnosti First, s. r. o., je v daňových nákladoch zahrnutých až 80 % menovitej hodnoty pohľadávky a teda je potrebné o príslušný rozdiel základ dane zvýšiť.

Poslednou pripočítateľnou položkou sú reklamné predmety – cestovné tašky s logom spoločnosti v jednotkovej cene 40 Eur s DPH za kus. V tomto prípade je potrebné aplikovať znenie podľa § 21 ods. 1 písm. h) ZDP, na základe ktorého náklady na reprezentáciu a na reklamné predmety v hodnote prevyšujúcej 17 Eur nie je možné uplatniť do daňových nákladov, a teda analogicky je nutné ich k základu dane pripočítať.

Tabuľka 5 *Odpočítateľné položky k základu dane*

Úroky z termínovaného vkladu	15 Eur
------------------------------	--------

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Opačná úprava základu dane je možná v prípade odpočítateľných položiek k základu dane. Spoločnosť First, s. r. o., má časť peňažných prostriedkov uloženú od 1.10.2017 na termínovanom vklade v komerčnej banke, kde sa jej vždy k ultimu mesiaca pripisujú kreditné úroky. Za obdobie od 1.10.2017 do 31.12.2017 predstavuje suma pripísaných úrokov, ktoré spoločnosť odpočíta od základu dane 15 Eur (Tabuľka 5).

Tabuľka 6 *Úprava základu dane o pripočítateľné a odpočítateľné položky*

Výsledok hospodárenia - zisk	20 000
Rezerva na reklamácie	+ 10 400
Rezerva na poradenské služby	+ 4 000
Nájomné (voči fyzickej osobe) – neuhradené k 31.12.2017	+ 2 000
Rozdiel nesprávne uplatnenej časti opravnej položky a uplatniteľnej časti v súlade so ZDP k pohľadávke splatnej k 31.08.2016.	+ 675 (900-225 ((900/80)*20))
Reklamné predmety	+ 1 300
Úroky z termínovaného vkladu	- 15
Základ dane	25 685

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Po legislatívnej úprave výsledku hospodárenia spoločnosť vykázala základ dane vo výške 25 685 Eur. Keďže zdaňovacie obdobie 2017 je posledným rokom, kedy si spoločnosť môže uplatniť neumorené straty z rokov 2010 až 2013, v príslušnom zdaňovacom období prerušila odpisovanie hmotného majetku aby mohla tieto straty umoriť a presunúť možnosť interného financovania podniku do ďalšieho zdaňovacieho obdobia.

Tabuľka 7 *Neprerušenie odpisovania majetku spoločnosti First s. r. o.*

Zdaňovacie obdobie	2017	2018	2019
Základ dane pred uplatnením daň. odpisov	25 685	30 000	30 000
Daňové odpisy	20 000	20 000	0
Základ dane po uplatnení daň. odpisov	5 685	10 000	30 000
Odpočet daňovej straty z minulých období	5 685	6 080	6 080
Základ dane po odpočte daňovej straty	0	3 920	23 920

Daňová povinnosť (21 % sadzba dane)	Daňová licencia	823,20	5 023,20
--	-----------------	--------	----------

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Súčet celkovej daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobia 2017 – 2019 predstavuje 5 846,40 Eur. Firma si v roku 2017 nemohla uplatniť celkovú výšku neumorenej straty za obdobie 2010 – 2013, ale len sumu do výšky základu dane. Navyše spoločnosť nesmie opomenúť ani skutočnosť, že zdaňovacie obdobie roka 2017 je podľa znenia § 52zk ZDP posledným, za ktoré sa platí daňová licencia. First, s. r. o. je teda aktuálne povinná za rok 2017 zaplatiť daňovú licenciu 920 Eur v dôsledku nulovej daňovej povinnosti.

Tabuľka 8 *Prerušenie odpisovania majetku spoločnosti First s. r. o.*

Zdaňovacie obdobie	2017	2018	2019
Základ dane pred uplatnením daň. odpisov	25 685	30 000	30 000
Daňové odpisy	0	20 000	20 000
Základ dane po uplatnení daň. odpisov	25 685	10 000	10 000
Odpočet daňovej straty z minulých období	7 200 6 080	6 080	6 080
Základ dane po odpočte daňovej straty	12 405	3 920	3 920
Daňová povinnosť (21 % sadzba dane)	2 605,05	823,20	823,20

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Na základe uvedených možností obsiahnutých v Tabuľke 7 a Tabuľke 8 môžeme konštatovať, že v prípade prerušenia odpisovania v zdaňovacom období 2017 by bola daňová povinnosť spoločnosti síce len vo výške daňovej licencie, ale spoločnosť by neprerúšením odpisovania nielen stratila možnosť odpočtu daňovej straty za roky 2010 až 2013, ale prišla by aj o možnosť odpočtu pomernej časti daňovej straty za rok 2015 prislúchajúcej k zdaňovaciemu obdobiu 2017. Z uvedeného vyplýva, že spoločnosť v rámci optimalizácie svojej daňovej povinnosti využitím legislatívnej možnosti prerušenia odpisovania a uprednostnenia umorenia daňovej straty môže efektívnejšie využiť interné zdroje financovania podniku.

4.2.2 Spoločnosť Second, s. r. o.

Spoločnosť Second s. r. o. vznikla 1.6.2013 zápisom do obchodného registra a vkladom piatich spoločníkov v úhrnej výške 7 500 Eur. Hospodársky rok spoločnosti sa rovná podobne ako pri spoločnosti First, s. r. o., kalendárnemu, a teda aj zdaňovacie obdobie tejto firmy je identické a trvá od 1.1. do 31.12. kalendárneho roka. Hlavným predmetom činnosti tejto obchodnej spoločnosti je poskytovanie automobilov na lízing. Spoločnosť je od 1.4.2014 mesačným platiteľom preddavkov na daň z príjmov, keďže za rok 2013 vypočítaná daňová povinnosť presiahla sumu stanovenú podľa § 42 ods. 1 ZDP. Spoločnosť dosiahla za uplynulé zdaňovacie obdobia nasledovné straty (Tabuľka 9):

Tabuľka 9 **Daňové straty spoločnosti Second s. r. o. za uplynulé zdaňovacie obdobia**

Zdaňovacie obdobie	Výška neumorenej straty
2014	20 000 Eur (pomerná časť vo výške 5 000 Eur bola umorená v zdaňovacom období 2015)
2016	10 000 Eur

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Priestory, v ktorých vykonáva svoju podnikateľskú činnosť má v prenájme. Medzi odpisovaný hmotný majetok patria tri automobily, ktoré využívajú zamestnanci spoločnosti, a sú zaradené v druhej odpisovej skupine. V Tabuľke 10 je uvedený odpisový plán dlhodobého hmotného majetku spoločnosti. Firma Second, s. r. o., sa v roku 2015 rozhodla odpisovanie majetku prerušiť, z dôvodu umorenia časti straty za zdaňovacie obdobie 2014.

Tabuľka 10 **Odpisový plán spoločnosti Second s. r. o.**

2013	12 500 (pomerná časť ročného odpisu)
2014	25 000
2015	prerušené odpisovanie dlhodobého majetku
2016	25 000
2017	25 000
2018	12 500 (doodpisovanie vozidiel)

Zdroj: Vlastné spracovanie.

V zdaňovacom období 2017 vykázala nasledovné údaje o svojej hospodárskej činnosti:

- prevádzkové výnosy v úhrnnej výške 650 000 Eur,
- prevádzkové náklady v úhrnnej výške 655 000 Eur.

Podľa § 17 ods. 1 ZDP predstavuje účtovný výsledok hospodárenia spoločnosti Second, s. r. o., za zdaňovacie obdobie 2017 stratu vo výške -5 000 Eur.

Tabuľka 11 *Pripočítateľné položky k základu dane*

Ročné členské vo zväze lízingových predajcov	7 000 Eur
Rezerva na zákaznicke bonusy	15 000 Eur
Opravná položka k pohľadávke splatnej k 30.09.2015 (interval 720 – 1 080 dní po splatnosti – uplatniteľných 50 % menovitej hodnoty podľa ZDP)	2 000 Eur (nesprávne uplatnených 80 % z menovitej hodnoty 2 500 Eur)
Rozdiel daňových a účtovných odpisov (účtovné prevyšujú daňové)	500 Eur

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Na základe údajov uvedených v Tabuľke 12 spoločnosť vytvorila v priebehu roka rezervu na zákaznicke bonusy, ktoré sa však podľa znenia § 20 ZDP nemôžu považovať za daňový náklad a je nutné ich k základu dane pripočítať prostredníctvom pripočítateľných položiek.

Spoločnosť taktiež vytvorila opravnú položku k pohľadávke, ktorá bola k 31.12.2017 po splatnosti viac ako 720 dní a teda firma si môže do daňových nákladov uplatniť podľa znenia § 12 ods. 14 ZDP 50 % menovitej hodnoty pohľadávky alebo jej časti bez príslušenstva. Daňovník si ale do daňových nákladov uplatnil opravnú položku až vo výške 80 % a teda o rozdiel týchto súm bude jeho základ dane navýšený.

V prípade členských príspevkov je potrebné uplatniť znenie § 19 ods. 2 písm. n) ZDP, kde je uvedené, že členské príspevky vyplývajúce z nepovinného členstva v právnickej osobe zriadenej na účel ochrany záujmov platiteľa sú tieto náklady daňovo uznateľné do výšky 5 % zo základu dane, najviac však do výšky 30 000 Eur ročne. V zmysle daného znenia ZDP si daňovník môže do základu dane uplatniť len sumu do výšky 5 % základu dane, čo predstavuje sumu 587,50 Eur. O rozdiel medzi členským, ktoré firma

uhradila v priebehu zdaňovacieho obdobia vo výške 7 000 Eur a sumou daňovo uznateľnou je nutné základ dane navýšiť. Pre spoločnosť Second, s. r. o, táto suma predstavuje 6 412,50 Eur.

Tabuľka 12 *Úprava základu dane o pripočítateľné položky*

Výsledok hospodárenia – strata	- 5 000
Rezerva na zákaznicke bonusy	+ 15 000
Rozdiel nesprávne uplatnenej časti opravnej položky a uplatniteľnej časti v súlade so ZDP k pohľadávke splatnej k 30.09.2015.	+ 750 (2000 – ((1 250(2 000/80)*50))
Rozdiel účtovných a daňových odpisov	+ 500
Základ dane	11 250
Ročné členské vo zväze lízingových predajcov – daňovo neuznateľný náklad	6 412,50
Upravený základ dane po pripočítaní nedaňového nákladu na členského	17 662,50

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Tabuľka 13 *Neprerušenie odpisovania majetku spoločnosti Second s. r. o.*

Zdaňovacie obdobie	2017	2018	2019
Základ dane pred uplatnením daň. odpisov	17 662,50	20 000	20 000
Daňové odpisy	25 000	25 000	12 500
Daňová strata alebo základ dane po uplatnení daň. odpisov	7 337,50 (daňová strata)	5 000 (daňová strata)	7 500 (základ dane)
Odpočet daňovej straty z minulých období	0	0	2 500
Základ dane po odpočte daňovej straty	0	0	5 000
Daňová povinnosť (21 % sadzba dane)	Daňová licencia	0	1 050

Zdroj: Vlastné spracovanie.

V Tabuľke 13 je uvedená situácia, kedy spoločnosť odpisovanie nepreruší a následne stráca nárok na odpočet daňovej straty v zdaňovacom období 2017. Na základe modelovej situácie, kedy by dosiahla opäť podobný výsledok hospodárenia aj v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach môžeme vidieť, že spoločnosť v zdaňovacích obdobiach 2017 a 2018 vykáže opäť daňovú stratu, z ktorej si daňové straty z minulých období odpočítať taktiež nemôže. Ak by za zdaňovacie obdobie roka 2019 ale vykázala základ dane, mohla by si umoriť pomernú časť straty z roku 2016, avšak strata z roku 2014 by jej prepadla, keďže posledným zdaňovacím obdobím pre jej odpočet je rok 2018 a na dani z príjmov pri nezmenenej sadzbe dane by odviedla do rozpočtu 1 050 Eur.

Tabuľka 14 *Prerušenie odpisovania majetku spoločnosti Second s. r. o.*

Zdaňovacie obdobie	2017	2018	2019
Základ dane pred uplatnením daň. odpisov	17 662,50	20 000	20 000
Daňové odpisy	0	25 000	25 000
Daňová strata alebo základ dane po uplatnení daň. odpisov	25 685 (základ dane)	5 000 (daňová strata)	5 000 (daňová strata)
Odpočet daňovej straty z minulých období	5 000 2 500	0	0
Základ dane po odpočte daňovej straty	18 185	0	0
Daňová povinnosť (21 % sadzba dane)	3 818,85	0	0

Zdroj: Vlastné spracovanie.

4.3 Komparácia odpočtu daňových strát vo vybraných zdaňovacích obdobiach

Ak by sme pri vyššie uvedených spoločnostiach umorovali daňovú stratu podľa znenia zákona platného do 31.12.2013, kedy si daňovník mohol daňovú stratu uplatňovať rovnomerne počas siedmich zdaňovacích období v ľubovoľnej výške, reprezentatívny príklad by bol nasledovný (Tabuľka 15):

Tabuľka 15 *Prerušenie odpisovania spoločnosti First s. r. o.*

Zdaňovacie obdobie	2017	2018	2019
Základ dane pred uplatnením daň. odpisov	25 685	30 000	30 000
Daňové odpisy	0	20 000	20 000
Základ dane po uplatnení daňových odpisov	25 685	10 000	10 000
Odpočet daňovej straty z minulých období	21 300 (7 200 14 100)	4 140	0
Základ dane po odpočte daňovej straty	4385	5 860	10 000
Daňová povinnosť (21 % sadzba dane)	920,85	1 230,60	2 100

Zdroj: Vlastné spracovanie.

V podmienkach aktuálne platnej legislatívy by bol súhrn základov dane spoločnosti First, s. r. o., za zdaňovacie obdobia 2017 až 2019 vo výške 20 245 Eur. Ak by spoločnosť mohla straty umorovať podľa legislatívy platnej do 31.12.2013, tento súhrn základov dane by predstavoval taktiež 20 245 Eur. Z uvedeného je možné dedukovať, že aj keď podmienky pre uplatnenie daňovej straty môžu na prvý pohľad pôsobiť konzervatívnejšie, daňový základ dokážu optimalizovať takmer v rovnakej miere ako za starého znenia zákona. Za výraznú nevýhodu však môžeme považovať kratší počet zdaňovacích období akceptovateľný pre umorenie straty a nemožnosť flexibilnej úpravy ročného odpočtu.

Ak by však firma za zdaňovacie obdobie vykázala daňovú povinnosť nižšiu než je výška daňovej licencie, mohla by si základ dane optimalizovať v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach prostredníctvom zápočtu daňovej licencie.

Záver

Záverečná práca sa zaoberala problematikou odpočtu daňovej straty v Slovenskej republike a vo vybranej krajine Európskej únie. Vzhľadom na cieľ práce, ktorý predstavoval popis procesu využitia daňovej straty s cieľom optimalizovať daňovú povinnosť právnickej osoby a zamerať sa na praktické využitie súladu odpočtu daňovej straty a iných možností optimalizácie daňovej povinnosti vybraných spoločností pre prijatie relevantných opatrení a návrhov vhodných pre akceleráciu podnikateľského prostredia Slovenskej republiky, sme dospeli k záveru, že možnosti optimalizácie daňového základu spĺňajú účel, na ktorý sú v legislatíve zakomponované, avšak nepôsobia dostatočne motivačne pre príslušné daňové subjekty, ktoré takúto možnosť na základe aktuálne platnej legislatívy využívať môžu.

Je nutné pripomenúť, že postupnými zmenami daňovej legislatívy sa na Slovensku všeobecne pristupuje k zdaňovaniu daňových subjektov prísnejšie ako v minulosti a každou novelizáciu ZDP sú právnické osoby čoraz viac nútené siahť po rôznych možnostiach optimalizácie svojej daňovej povinnosti. Súčasným trendom je uprednostňovanie fiškálnej funkcie štátneho rozpočtu pred snahou o akceleráciu malého a stredného podnikania v Slovenskej republike. Narozdiel od Nemecka sa stále viac a viac okresávajú akékoľvek zákonné možnosti pre optimalizáciu daňovej povinnosti a legislatíva pristupuje k daňovníkovi čoraz konzervatívnejšie. Ak sa zameriame na jadro skúmanej problematiky, nástroj uplatňovania odpočtu daňovej straty, v Nemecku, je zrejmé, že v porovnaní so slovenskou legislatívou je preferovaný liberálnejší prístup, ktorý pomáha najmä malým a stredným podnikateľom pracovať so svojím základom dane v širších kruhoch, čo pôsobí do určitej miery motivujúco. Opäť je zrejmé, že krajiny s vyšším ekonomickým rastom a rozvinutejším podnikateľským prostredím a hospodárstvom sa snažia o uplatňovanie menej konzervatívnych optimalizačných nástrojov, čím prispievajú ku kontinuálnemu rozvoju svojej ekonomiky. Dôležitým faktorom je však v súčasnosti aj skutočnosť, že nemecké podnikateľské prostredie je aktuálne výrazne ovplyvňované zapracovávaním akčných plánov OECD. Postupne aj slovenský ZDP implementuje viacero súčastí rôznych smerníc a akčných plánov s cieľom zamedziť presunu ziskov spoločností do ekonomík s nižšími sadzbami dane a s tým súvisiacou snahou minimalizovať svoju daňovú povinnosť. Tieto opatrenia svojím znením ovplyvňujú najmä podmienky odpočtu daňových strát v rámci konsolidovaných celkov a závislých osôb.

Ako sme si v prvej kapitole záverečnej práce teoreticky uviedli a prostredníctvom čiastkových cieľov aj rozpracovali, v rámci slovenskej legislatívy je pozitívom nástroja odpočtu daňovej straty ešte stále existencia možnosti kombinácie viacerých spôsobov optimalizácie daňovej povinnosti, na ktoré sme vo štvrtej kapitole v rámci výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb poukázali. Daňovník môže do určitej miery operovať so základom dane, avšak pre adekvátnu optimalizáciu daňovej povinnosti je potrebné efektívne daňové plánovanie, ktoré dokáže správne zosúladiť odpisovú politiku spoločnosti a umorenie historických strát spoločnosti. Taktiež je pre menšie podnikateľské subjekty podobné daňové plánovanie výhodné pre riešenie financovania podniku v priebehu zdaňovacieho obdobia prostredníctvom zníženia výšky platených preddavkov na daň z príjmov, ktoré sa odvíjajú od sumy vypočítanej dane za uplynulé zdaňovacie obdobie ako poslednej známej daňovej povinnosti daňovníka.

Nevýhodou súčasného znenia ZDP je krátka časová podmienenosť umorovania daňovej straty, ktorá núti daňovníka pre hľadanie krátkodobých optimalizačných riešení ktorá často vedie k samotnému vyhýbaniu sa plateniu daní. Na základe komparácie s vybranou krajinou – Nemeckom, môžeme dedukovať, že z hľadiska fiškálnej funkcie štátneho rozpočtu je percentuálny podiel výberu dane z príjmov právnických osôb na HDP vyšší v Slovenskej republike, avšak, z hľadiska podielu výberu dane z príjmov na celkových daňových príjmoch je situácia v oboch krajinách porovnateľná.

V praktickej časti záverečnej práce sme sa venovali najmä aplikácii teoretických poznatkov z prvej kapitoly. Pomocou čiastkových cieľov a definovaní podmienok pre výpočet výsledku hospodárenia a jeho následnú úpravu o odpočítateľné a pripočítateľné položky sme dospeli k záveru, že možnosť optimalizácie prostredníctvom prerušenia odpisovania dokáže vhodne samofinancovať daňový subjekt aj na niekoľko zdaňovacích období ako výsledok implementácie vhodného daňového plánovania. Taktiež sme mohli na príkladoch právnických osôb vidieť, že v prípade nedostatočného a neefektívneho daňového plánovania môže daňovník úplne prísť o možnosť umoriť daňové straty z minulých zdaňovacích období, pričom daňový zákon mu takto “prepadnutú” daňovú stratu už umoriť neumožní, keďže z pohľadu legislatívy už vyčerpal všetky možné zákonné podmienky, kedy si odpočet daňovej straty mohol uplatniť.

V poslednej podkapitole praktickej časti sme si navyše uviedli komparáciu umorenia daňovej straty na báze podmienok aktuálne platného ZDP a legislatívy platnej do 31.12.2013, pričom v uvedenom príklade boli výsledné základy dane v rámci oboch podmienok rovnaké. Môžeme konštatovať, že aj keď časový interval je z hľadiska

umorovania daňovej straty prísnejší, v prípade adekvátneho plánovania je možné daňovú stratu s uplatnením správnej odpisovej politiky spoločnosti a minimalizácii pripočítateľných položiek, ktoré v prípade nesúlady s aktuálne platnou legislatívou zbytočne zvyšujú základ dane daňovníkov správne a vhodne odpočítať od základu dane.

Aj keď výnos z výberu dane z príjmov právnických osôb na Slovensku má od roku 2014 rastúci trend, podnikateľské prostredie po mnohých novelách, ktoré sa snažia o maximalizáciu výnosu pre štátny rozpočet potrebuje podobne ako sme mohli vidieť na príklade Nemecka, benevolentnejší prístup v rámci ohraničovania podmienok pre optimalizáciu základu dane právnických osôb. Podpora malého a stredného podnikania na Slovensku je skôr pasívna a nedávne novely v rámci rozširovania predmetu dane z príjmov nepôsobia pre ekonomiku akcelerujúco a ani motivujúco, a to ani na samotný výber dane z príjmov. Zvýšenie počtu zdaňovacích období pre uplatnenie odpočtu daňovej straty by sme považovali za ústupčivý krok a pomocnú ruku pre malé a stredné podniky, ktoré tvoria majoritu podnikateľského prostredia Slovenskej republiky.

Zoznam použitej literatúry

1. Knihy

DOBŠOVIČ, D. 2014. *Daňová strata a jej odpočítavanie*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 1, strana 56-61 [cit. 2017-09-10]. ISSN 1335-7034.

KUŠNÍROVÁ, J. 2016. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2016. strana 66 [cit. 2017-09-23] ISBN.

LUKÁČOVÁ, A. Daňová optimalizácia u právnických osôb. V *Daňový a účtovný poradca podnikateľ'a*. Žilina: Poradca podnikateľ'a. 2005. Číslo 15, strany 28-40 [cit. 2017-10-29] ISSN 1335-0897.

MINTÁL, J. Daňová strata a jej odpočítavanie. V *Dane a účtovníctvo v praxi mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: IURA EDITION. 2007. ročník 12, číslo 5, strana 6-13 [cit. 2017-09-23] ISSN 1335-7034.

VANKOVÁ, L. *Odpočet daňovej straty právnickej osoby*. V *Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2014. ročník 19, číslo 7-8, strana 2-10 [cit. 2017-09-23]. ISSN 1335-7034.

2. Články v elektronických časopisoch a iné príspevky

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

Dostupné na internete *Zákon o dani z príjmov* § 2 písm. k) [cit. 2017-09-15]
https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Sprievodca/Sprievodca_danami/2017.01.04_dan_z_prijmov.pdf

Dostupné na internete [cit. 2017-09-11] <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby>

Dostupné na internete [cit. 2017-10-20] <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3220/category/odpisy/article/danove-odpisovanie-majetku.xhtml>

Dostupné na internete [cit. 2017-10-24] <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3223/category/odpisy/article/odpisovanie-majetku-2017.xhtml>

Dostupné na internete [cit. 2017-11-12] <https://www.investujeme.sk/clanky/danova-optimalizacia-danovu-stratu-je-mozne-odpocitat-od-zisku-v-lepsich-rokoch/>

Dostupné na internete [cit. 2017-11-15] <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18.pdf>

Dostupné na internete [cit. 2017-11-15] <http://www.praxity.com/client-service/Tax%20Guides/Tax%20Guide%20-%20Germany.pdf>

Dostupné na internete [cit. 2017-11-20] <https://united-kingdom.taylorwessing.com/en/insights/international-tax-update-germany-june-2017>

Dostupné na internete [cit. 2017-11-20] <http://consumerhub.eversheds-sutherland.com/hotel-and-leisure/new-german-tax-rules-regarding-tax-losses-and-ownership-change/>

Dostupné na internete [cit. 2017-11-20] https://www.luther-lawfirm.com/fileadmin/user_upload/PDF/Broschueren/Produktinformationen/Profit_Taxation_in_Germany_EN.pdf

Dostupné na internete [cit. 2017-11-20] <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Corporate-Deductions>

Dostupné na internete [cit. 2017-11-21] <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Danova-optimalizacia-u-pravnickyh-osob.htm>

Dostupné na internete [cit. 2017-11-21] <https://podpora.financnasprava.sk/814703-Preru%C5%A1enie-odpisovania-hmotn%C3%A9ho-majetku>

Dostupné na internete [cit. 2017-11-21] <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3228/category/odpisy/article/preruschenie-danovych-odpisov.xhtml>

Dostupné na internete [cit. 2017-02-05] <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>

Dostupné na internete [cit. 2017-02-05] https://de.wikipedia.org/wiki/Geringwertiges_Wirtschaftsgut

Dostupné na internete [cit. 2017-02-15] <http://www.lse.ac.uk/fmg/assets/documents/papers/discussion-papers/DP764.pdf>

Dostupné na internete [cit. 2017-02-15] <http://www.lse.ac.uk/fmg/assets/documents/papers/discussion-papers/DP764.pdf>

Dostupné na internete [cit. 2017-02-15] <https://finstat.sk/analyzy/statistika-poctu-vzniknutych-a-zaniknutych-firiem>

Dostupné na internete [cit. 2017-02-20] https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/Aktualne_informacie/dp/2015/2015_03_09_Uprava_ZD_pri_osobnych_automobiloch.pdf