

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2019/36086129633409796

NOMINÁLNA VERZUS EFEKTÍVNA DAŇOVÁ SADZBA
AKO NÁSTROJ DAŇOVEJ POLITIKY

Diplomová práca

2019

Bc. Hana Selická

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

NOMINÁLNA VERZUS EFEKTÍVNA DAŇOVÁ SADZBA
AKO NÁSTROJ DAŇOVEJ POLITIKY

Diplomová práca

Študijný program: Daňovníctvo a daňové poradenstvo

Študijný odbor: Financie, bankovníctvo a investovanie

Školiace pracovisko: Katedra financií

Vedúci záverečnej práce: Ing. Denisa Ihnatišinová, PhD.

Bratislava 2019

Bc. Hana Selická

Pod'akovanie

Rada by som pod'akovala vedúcej diplomovej práce Ing. Denise Ihnatišinovej, PhD.
za jej čas, cenné rady a odbornú pomoc, ktorú mi poskytla pri písaní diplomovej práce.

ABSTRAKT

SELICKÁ, Hana: *Nominálna verzus efektívna daňová sadzba ako nástroj daňovej politiky*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Denisa Ihnatišinová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2019, 81 s.

Hlavným cieľom záverečnej práce je poukázať na rozdiely medzi nominálnou a efektívnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb v Slovenskej republike vo vybranej spoločnosti. Práca je rozdelená do štyroch kapitol. Obsahuje 14 grafov, 5 schém a 4 tabuľky. Prvá kapitola obsahuje teoretické vymedzenie sadzieb dane, daňovej politiky a daňového bremena. Ďalšou súčasťou je zhodnotenie aktuálneho stavu daňovej sústavy Slovenskej republiky a medzinárodné porovnanie vybraných nominálnych sadzieb dane v Európskej únii. Druhá kapitola obsahuje hlavný cieľ práce a niekoľko parciálnych cieľov. V tretej kapitole sa nachádza metodika a metódy skúmania, ktoré boli použité pri písaní práce. Súčasťou štvrtej kapitoly sú výsledky práce, kde rozoberáme význam daní pre verejné financie a bližšie sa venujeme efektívnej sadzbe dani z príjmov právnických osôb. Zaoberáme sa vývojom nominálnych a efektívnych sadzieb dane z príjmov právnických osôb v Slovenskej republike. Vo vybranej spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o. skúmame skutočné daňové zaťaženie prostredníctvom efektívnej sadzby dane a posudzujeme náklady z pohľadu ich uznateľnosti za daňové výdavky podľa aktuálneho zákona o dani z príjmov. Výsledkom riešenia skúmanej problematiky je zistenie, že efektívna sadzba dane dosahovala vyššie hodnoty ako nominálna sadzba dane z príjmov právnických osôb vo vybranej spoločnosti.

Kľúčové slová: nominálna sadzba dane, efektívna sadzba dane, daňová politika, daňová reforma, daň z príjmov právnických osôb

ABSTRACT

SELICKÁ, Hana: *Nominal versus effective tax rate as an instrument of tax policy*. – The University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. – Supervisor: Ing. Denisa Ihnatišinová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2019, 81 p.

The main goal of the master's thesis is to point out the differences between nominal and effective corporate tax rate in Slovak Republic in the selected company. Work is divided into four chapters. It contains 14 charts, 5 schemes and 4 tables. The first chapter contains theoretical definition of tax rates, tax policy and tax burden. Another part is evaluation of the current state of the tax system of the Slovak Republic and the international comparison of selected nominal tax rates in the European Union. The second chapter form the aim of work and several partial goals. In the third chapter the methodology and methods of exploration used in the final thesis are explained. Part of the fourth chapter is the result of the work, where we discuss the importance of taxes for public finances and we focus more closely on the effective corporate income tax rate. We deal with development of nominal and effective corporate income tax rates in Slovak Republic. In the selected company Porsche Slovakia, ltd., we examine the real tax burden through an effective tax rate and we assess costs from the point of view of their eligibility for tax expenditure under the current Income Tax Act. The result of the examined issue is identification, that the effective tax rate was higher than the nominal corporate tax rate in the selected company.

Keywords: nominal tax rate, effective tax rate, tax policy, tax reform, corporate income tax

OBSAH

Zoznam grafov, schém a tabuliek.....	7
Úvod	8
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	11
1.1 Teoretické vymedzenie sadzieb dane	11
1.1.1 Sadzba dane ako nástroj daňovej politiky.....	12
1.1.2 Sadzba dane ako nástroj merania daňového zaťaženia.....	18
1.2 Súčasný stav v Slovenskej republike	24
1.2.1 Nominálne sadzby daňovej sústavy v roku 2019.....	24
1.2.2 Vývoj nominálnych sadzieb dane z príjmov právnických osôb v rokoch 1993 až 2019	28
1.3 Súčasný stav v zahraničí	32
1.3.1 Medzinárodné porovnanie nominálnych sadzieb v Európskej únii	32
2 Cieľ práce	36
3 Metodika práce a metódy skúmania	38
4 Výsledky práce a diskusia	39
4.1 Význam dane z príjmov právnických osôb pre verejné financie.....	39
4.2 Efektívna sadzba dane právnických osôb	43
4.2.1 Medzinárodné porovnanie efektívnych sadzieb dane	45
4.2.2 Faktory vplývajúce na efektívnu daňovú sadzbu.....	47
4.3 Analýza skutočného daňového zaťaženia vybranej spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o.	53
4.3.1 Efektívna sadzba dane spoločnosti	57
4.3.2 Náklady spoločnosti a ich posúdenie z pohľadu zákona o dani z príjmov	63
Diskusia.....	70
Záver	72
Zoznam použitej literatúry	76
PRÍLOHY	81

Zoznam grafov, schém a tabuliek

Graf 1: Vývoj základnej nominálnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v SR	32
Graf 2: Nominálne sadzby dane z príjmov právnických osôb v EÚ v roku 2018 (v %)	33
Graf 3: Najvyššie nominálne sadzby dane z príjmov fyzických osôb v EÚ v roku 2018 (v %)	34
Graf 4: Nominálne štandardné sadzby dane z pridanej hodnoty v EÚ v roku 2018 (v %) ..	35
Graf 5: Daňové príjmy verejnej správy SR v roku 2017	40
Graf 6: Podiel dane z príjmov právnických osôb na celkových daňových príjmoch verejnej správy SR (v €)	41
Graf 7: Efektívna sadzba dane z príjmov právnických osôb v OECD v roku 2017 (v %) ..	46
Graf 8: Vývoj efektívnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v SR (v %)	48
Graf 9: Vývoj nominálnej a efektívnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v SR (v %)	48
Graf 10: Prehľad vývoja tržieb Porsche Slovakia, spol. s r. o.	54
Graf 11: Prehľad vývoja ziskov Porsche Slovakia, spol. s r. o.	55
Graf 12: Vývoj dane z príjmov a splatnej dane Porsche Slovakia, spol. s r. o.	57
Graf 13: Vývoj nominálnej a efektívnej sadzby dane Porsche Slovakia, spol. s r. o.	59
Graf 14: Znázornenie rozdielov medzi teoretickou daňou a celkovou daňou z príjmov Porsche Slovakia, spol. s r. o.	60
Schéma 1: Ciele daňovej politiky	18
Schéma 2: Výpočet daňového bremena	19
Schéma 3: Priame dane a ich nominálne sadzby v SR pre rok 2019	25
Schéma 4: Nepriame dane a ich nominálne sadzby v SR pre rok 2019	27
Schéma 5: Vznik dane z príjmov právnických osôb v roku 1993 v SR	30
Tabuľka 1: Sadzba dane z príjmov v SR v roku 2019	28
Tabuľka 2: Vybrané druhy pripočítateľných a odpočítateľných položiek	51
Tabuľka 3: Výpočet základu dane z príjmov a daňovej povinnosti právnickej osoby	52
Tabuľka 4: Výpočet efektívnej sadzby dane z príjmov Porsche Slovakia, spol. s r. o.	58

Úvod

Daň môžeme považovať za všeobecný, bežne používaný výraz, ktorý patrí do každodenného života jednotlivca či už ako podnikateľa, zamestnanca alebo bežného človeka. Existencia daní, ale aj samotná výška sadzby dane výrazne ovplyvňuje ekonomické subjekty v správaní a rozhodovaní sa. Pri platení daní sa nedá vychádzať z dobrovoľnosti a preto štát podstupuje určité donucovacie kroky v podobe daňových zákonov, ktoré presne vymedzujú, kto je povinný platiť daň, ako a z čoho sa daň vymeriava, ale aj spôsob a miesto, kam je potrebné daň odvieť.

Daňová sústava Slovenskej republiky (SR) si prešla za uplynulé roky niekoľkými zmenami v oblasti daňových sadzieb. Práve sadzba dane predstavuje dôležitý nástroj daňovej politiky, prostredníctvom ktorého môžeme merať daňové zaťaženie. Výška sadzby dane nachádzajúca sa v zákone, nazývaná ako nominálna sadzba dane, však nehovorí o skutočnom daňovom zaťažení v krajine, a preto by nemala byť rozhodujúcim faktorom pri otázke, či je výhodné v danej krajine investovať. Ak chceme zistiť skutočné daňové zaťaženie je nevyhnutné použiť efektívne sadzby dane, ktoré zahŕňajú aj položky upravujúce základ dane, čo v konečnom dôsledku výrazne ovplyvňuje skutočné daňové zaťaženie daňových subjektov.

Hlavným cieľom diplomovej práce je poukázať na rozdiely medzi nominálnou a efektívnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb v SR vo vybranej spoločnosti. Prostredníctvom tohto porovnania analyzujeme jej skutočné daňové zaťaženie. Napriek skutočnosti, že slovenské daňové zákony v súčasnosti stanovujú nominálnu sadzbu dane z príjmov právnických osôb na úrovni 21 %, reálne daňové zaťaženie sa môže nachádzať na vyššej alebo nižšej úrovni v porovnaní so zákonnou sadzbou. Dôvodom je existencia špecifických opatrení nachádzajúcich sa v daňovej legislatíve, ktoré ovplyvňujú transformovaný výsledok hospodárenia pred zdanením na základ dane, z ktorého sa daň počíta.

Prvá kapitola je zameraná na teoretické vymedzenie sadzby dane, ktorú považujeme za významný nástroj daňovej politiky slúžiaci na výpočet daňovej povinnosti. Definujeme jej podstatu, funkcie a druhy sadzieb dane, ktoré bližšie charakterizujeme, aby sme pochopili ich hlavnú podstatu. Ďalšou súčasťou je samotné oboznámenie sa s pojmom daňová politika, ktorá predstavuje zásady a opatrenia, pomocou ktorých štát dosahuje stanovené ciele.

Vysvetľujeme fungovanie a ciele daňovej politiky. V nasledujúcej časti prvej kapitoly sa sústredíme na daňové bremeno a jeho výpočet v nadväznosti na daňové zaťaženie. Pri daňovom zaťažení sa venujeme základnej definícii a meraniu, ktoré je možné realizovať prostredníctvom viacerých ukazovateľov. Spomedzi nich sú pre nás najdôležitejšie tie, ktoré umožňujú merať daňové zaťaženie práve pomocou sadzieb dane. Presnejšie sú to nominálne, efektívne a hraničné sadzby dane. Zaoberáme sa podrobnou charakteristikou spomínaných sadzieb dane, aby sme pochopili existujúce teoretické rozdiely medzi nimi. Druhou časťou prvej kapitoly sú nominálne sadzby daňovej sústavy SR v roku 2019, kde sa zaoberáme priamymi a nepriamymi daňami, ich rozdeleniu a sadzbami podľa aktuálnej legislatívy. Bližšie si rozoberáme vývoj nominálnych sadzieb dane z príjmov právnických osôb v SR počas významných reforiem, ktoré nastali v našej krajine v období od roku 1993 až po súčasnosť. V ďalšej časti poukazujeme na percentuálne rozdiely vo výške nominálnych sadzieb v členských krajinách Európskej únie (EÚ), konkrétne pri sadzbách dane z príjmov právnických osôb, fyzických osôb a dane z pridanej hodnoty.

Druhá kapitola obsahuje hlavný cieľ práce a niekoľko čiastkových cieľov nevyhnutných pre dosiahnutie hlavného cieľa. V tretej kapitole sa nachádza metodika práce a metódy skúmania dôležité pre spracovanie získaných údajov vybranej spoločnosti, kde rozoberáme individuálne metódy použité pri písaní vzhľadom na skúmanú problematiku.

Za najdôležitejšiu a súčasne poslednú časť práce považujeme štvrtú kapitolu, ktorá obsahuje výsledky práce. V tejto časti rozoberáme význam daní ako dôležitý príjem verejných financií a podiel daní z príjmov právnických osôb na celkových daňových príjmoch štátneho rozpočtu a objasňujeme príčiny zmien týchto príjmov v jednotlivých rokoch. V ďalšom kroku sa venujeme efektívnej sadzbe dane z príjmov právnických osôb, jej výpočtu a medzinárodnému porovnaniu v rámci krajín OECD za rok 2017. Zaoberáme sa aj vývojom efektívnych sadzieb dane z príjmov na našom území v rokoch 2007 až 2016 a porovnávame ich výšku vzhľadom na vývoj nominálnych sadzieb za rovnaké obdobie. Následne si objasňujeme faktory vplývajúce na základ dane právnických osôb, ktorý sa ich vplyvom môže výrazne líšiť od výsledku hospodárenia spoločnosti pred zdanením. V ďalšej, veľmi podstatnej časti štvrtej kapitoly sa zameriavame na analýzu skutočného daňového zaťaženia vybranej právnickej osoby, konkrétne leasingovej spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o., kde počítame efektívnu sadzbu dane, ktorú porovnávame s nominálnou sadzbou za vybrané časové obdobie rokov 2013 - 2017. Znázorňujeme rozdiely medzi daňou z príjmov, odloženou daňou, splatnou daňou a transformujeme teoretickú daň na skutočne

vykázanú daň spoločnosti. V závere tejto kapitoly zhodnocujeme jednotlivé nákladové položky nachádzajúce sa v poznámkach účtovnej závierky skúmanej spoločnosti a posudzujeme ich uznateľnosť z pohľadu uplatňovania daňových výdavkov podľa aktuálneho zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Daňová politika každej krajiny pomocou rôznych opatrení výrazne pôsobí na ekonomický rast, zamestnanosť, verejné financie a taktiež zabezpečuje peňažné príjmy do štátneho rozpočtu. Zmeny týkajúce sa daňových systémov vplývajú na celkovú štruktúru a výšku daňových príjmov, čo sa môže prejaviť v zmene objemu vyberaných daní a v celkovej ekonomike danej krajiny.¹

Každá krajina, či už v rámci EÚ alebo tretích krajín má daňovú sústavu upravenú vlastnými daňovými zákonmi, ktorú tvoria rôzne typy daní a s tým spojené aj odlišné sadzby dane. Aj napriek spoločným princípom zdaňovania a snahe EÚ vytvoriť jednotné podnikateľské prostredie v oblasti zdaňovania subjektov, daňové sústavy týchto štátov sa vyznačujú viditeľnými odlišnosťami. Rozdiely sa netýkajú len daňových sadzieb, ale aj rôznej úpravy základu dane v súvislosti s pripočítateľnými a odpočítateľnými položkami, odpisovou politikou, umorovaním daňovej straty a podobne. V krajinách EÚ sú rozličné prístupy v oblasti uznávania daňových nákladov, ktoré súvisia s dosahovaním príjmu pri fyzických osobách, ako aj právnických. Spomenuté faktory majú v konečnom dôsledku rozhodujúci vplyv na výslednú daňovú povinnosť daňových subjektov.

1.1 Teoretické vymedzenie sadzieb dane

Všetky krajiny vo svete vrátane SR si prešli niekoľkými daňovými reformami, ktoré sa odzrkadlili v zmene výšky daňovej sadzby, ktorá bezprostredne vplýva na výšku reálneho daňového zaťaženia daňových subjektov. Daňové sadzby nachádzajúce sa v zákonoch, inak nazývané nominálne daňové sadzby, nezobrazujú skutočné daňové zaťaženie. Sú to sadzby, ktoré sa využívajú pre porovnanie rôznych daňových systémov vo svete v súvislosti s daňovým zaťažením, ktoré však nie je veľmi objektívne, keďže nominálne sadzby neposkytujú komplexnú vypovedaciu schopnosť. Nominálne sadzby dane vyjadrujú výšku sadzby v percentách alebo inou formou, ktorou sa zdaní príslušný základ dane podľa aktuálne platného zákona.

Na zobrazenie skutočného daňového zaťaženia slúžia efektívne sadzby dane, ktoré v porovnaní s nominálnymi, nemôžeme nájsť v žiadnom zákone. Túto sadzbu dokážeme

¹ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha : Wolters Kluwer, 2016, 198 s. ISBN 978-80-7552-490-4.

vypočítať prostredníctvom zistenia pomeru výslednej daňovej povinnosti k hrubému príjmu pri fyzických osobách, resp. k výsledku hospodárenia pred zdanením pri právnických osobách. Efektívne daňové sadzby na rozdiel od nominálnych sadzieb zohľadňujú rôzne prvky v súvislosti s daňovým zákonom, ktoré ovplyvňujú výsledný základ dane, z ktorého sa následne počíta daň. Tieto sadzby sú využívané pri posudzovaní konkurencieschopnosti krajín, kde záujmom každého štátu je poskytovať vhodné podmienky pre domáce daňové subjekty alebo ich účelom môže byť aj prilákanie zahraničného kapitálu do krajiny. Vysoké efektívne sadzby odrádzajú investorov od podnikania v danej krajine a naopak nižšie sú pre nich lákadlom. S efektívnou sadzbou dane sa môžeme stretnúť pri posúdení skutočného daňového zaťaženia za predchádzajúce obdobie alebo pri predpokladanej prognóze do budúcnosti.

1.1.1 Sadzba dane ako nástroj daňovej politiky

Daňové zaťaženie súvisí s viacerými faktormi, ktoré ovplyvňujú jeho výšku a práve sadzba dane je dôležitý ukazovateľ pri zdaňovaní príjmov právnických a fyzických osôb.

Sadzbu dane považujeme za veľmi významný nástroj daňovej politiky. Spolu s predmetom, subjektom a základom dane patrí do skupiny základných daňových náležitostí. Pomocou sadzby dane sa zo základu dane vypočíta veľkosť daňovej povinnosti pre každý daňový subjekt.² Sadzba dane je teda meradlo, ktoré určuje výšku dane, je dôležitý ukazovateľ pre daňové zaťaženie a priamo súvisí s daňovým základom.³

Výška sadzieb dane bezprostredne vplýva aj na výšku príjmov do štátneho rozpočtu. Práve z tohto dôvodu je záujmom štátu zvyšovať sadzbu dane, zatiaľ čo daňové subjekty majú protichodný názor a uprednostňujú minimálne sadzby z dôvodu, aby ich daňové zaťaženie dosahovalo čo najnižšiu úroveň. Vyššie sadzby vplývajú na jednotlivcov negatívne a klesá ich motivácia k vykonávaniu svojich ekonomických aktivít. Ich výška by mala byť pozitívna a mala by podnietiť zvýšenie ekonomickej činnosti daňových subjektov na takej úrovni, aby nemali záujem o obchádzanie daňového systému. Pri nižších sadzbách

² ZUBALOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

³ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo*. Bratislava : SÚVAHA, 2002, 263 s. ISBN 80-88727-53-7.

by dochádzalo k efektu zvýšenia disponibilného dôchodku, čo by sa bezprostredne prejavilo aj v zvýšenej spotrebe daňových subjektov.

So sadzbou dane sa spájajú aj jej funkcie, ktoré bezprostredne súvisia s jej existenciou. Zaraďujeme sem nasledujúce tri funkcie⁴:

- a) *Schopnosť vymedziť význam dane* – sadzba dane je rozhodujúca pri určení veľkosti daňovej povinnosti jednotlivých daňových subjektov.
- b) *Schopnosť kompenzovať výpadok daňového výnosu z jednej dane prostredníctvom inej* – touto funkciou sa stanovuje, do akej výšky by bol štát ochotný zrieknuť sa jedného typu dane, v prípade zavedenia potrebných opatrení prostredníctvom sadzby dane, ktoré by zvýšili výnos práve z iného typu dane.
- c) *Riadiaca funkcia* – výsledkom tejto funkcie je menšia alebo väčšia distorzia. Predošlé dve funkcie sa zaoberajú úrovňou zdanenia všetkých subjektov, zatiaľ čo riadiaca funkcia sa sústreďuje na sadzby dane, ktorými môžu byť daňové subjekty motivované či naopak demotivované. Zníženie podielu zdanenia vo vzťahu k príjmu môže pôsobiť motivačne a naopak, demotiváciu môže spôsobiť sadzba dane, ktorej výsledkom je vyrovnanie príjmovej nerovnosti.

Druhy sadzieb dane

Daňová sadzba môže mať rôznu podobu, ktorú možno vyjadriť v percentuálnej výške alebo ako určitú čiastku, ktorú je potrebné odviesť do štátneho rozpočtu, obce alebo vyššieho územného celku. Sadzba dane sa vypočíta zo základu dane a vyjadruje výšku daňovej povinnosti daňového subjektu. Existujú rôzne druhy sadzieb dane, ktoré majú presné využitie pre určité predmety dane podľa príslušného zákona.

Podľa Zubaľovej osobitné sadzby dane, ktoré majú využitie aj v SR delíme na štyri základné skupiny⁵:

- *pevná sadzba dane* – predstavuje pevne stanovenú sumu vyjadrenú v peňažnej jednotke na príslušné množstvo, používa sa napríklad pri selektívnych daniach zo spotreby alebo pri dani z nehnuteľnosti;

⁴ ZUBAĽOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

⁵ ZUBAĽOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

- *nulová sadzba dane* – jej využitie je ojedinelé, v daňovom zákone je uvedená ako nulová sadzba dane, ktorá sa vzťahuje na špecifické prípady, napr. pri neživotnom poistení pre povinné zmluvné poistenie motorového vozidla;
- *percentuálna, resp. pohyblivá sadzbu dane* – je vyjadrená ako percentuálny pomer k základu dane. Percentuálna daň sa ďalej člení na proporcionálnu, progresívnu a regresívnu sadzbu dane.
 - proporcionálna resp. lineárna sadzba - výška priemerného daňového zaťaženia je nemenná s rastúcim dôchodkom. Hraničné daňové zaťaženie je zhodné s priemerným zaťažením. V prípade, ak daňovníkovi rastie dôchodok výška jeho zdanenia zostáva nezmenená. Používa sa napríklad pri dani z príjmov právnických osôb vo výške 21 %.
 - vzorec: $\frac{\text{daň}}{\text{dôchodok}} = \text{konštanta}$
 - progresívna sadzba – s rastom dôchodku sa zvyšuje aj priemerná sadzba. Hraničná sadzba dosahuje väčšie hodnoty ako priemerná sadzba dane, a s rastúcim dôchodkom rastie aj miera zdanenia. V praxi sa vyskytuje pomerne často. Ide o prípady kedy daňový základ sa rozdelí na dve časti, kde jedna časť je zdanená pevnou sadzbou a druhá časť sa dostáva do vyššieho daňového pásma a z toho dôvodu musí byť zdanená príslušnou vyššou daňovou sadzbou. Používa sa pri dani z príjmov fyzických osôb.
 - vzorec: $\frac{\text{daň}}{\text{dôchodok}} = \text{rastúca funkcia dôchodku}$
 - regresívna sadzba – s rastúcim dôchodkom nastáva pokles priemerného daňového zaťaženia. Hraničná sadzba je v porovnaní s priemernou sadzbou dane nižšia. V prípade rastu dôchodku dochádza k poklesu miery zdanenia.
 - vzorec: $\frac{\text{daň}}{\text{dôchodok}} = \text{konštanta}$
- *kombinovaná sadzba dane* – predstavuje kombináciu dvoch prechádzajúcich sadzieb, konkrétne pevnej a percentuálnej sadzby dane. Jej využitie môžeme nájsť napríklad pri zdanení cigariet.

Základné vymedzenie daňovej politiky

Charakter daňovej politiky, jej cieľ ako aj nástroje závisia od uplatňovanej hospodárskej politiky v danom štáte. Z tohto dôvodu sa nemôžeme na daňovú politiku pozerat' osobitne. Daňová politika je cielene zameraná politika, ktorá je súčasťou

hospodárskej politiky a umožňuje štátu efektívne dosiahnutie jednotlivých vytýčených cieľov.⁶

V spojitosti s daňovou politikou súvisí reštriktívna alebo expanzívna hospodárska politika. Pri realizovaní reštriktívnej hospodárskej politiky pravdepodobne dôjde k zvýšeniu daňového zaťaženia subjektov, keďže sa im zvyšujú príjmy a podliehajú vyšším daňovým sadzbám, v súvislosti s ktorými sa zvyšuje aj časť zdaneného dôchodku. Taktiež môže dôjsť k zníženiu nezdaniteľného minima, obmedzeniu daňových úľav, daňových odpisov, k obmedzeniu daňových nákladov a podobne. Dôsledkom uplatňovania takejto politiky môže byť zníženie aktivity zo strany podnikateľov alebo zníženie agregátneho dopytu. Pri uskutočnení expanzívnej hospodárskej politiky dochádza k zníženiu daňového zaťaženia daňových subjektov, k zvýšeniu rozsahu daňových úľav alebo k zníženiu vypočítanej dane. Daňové subjekty dosahujú nižšie príjmy, s čím súvisia aj nižšie daňové sadzby a podiel dôchodku, ktorý je zdanený, klesá. Cieľom expanzívnej politiky je naopak podpora podnikateľských aktivít, zamestnanosti, spotreby, avšak môže mať aj neželaný efekt, ktorý sa môže prejaviť ako zvýšenie cenovej hladiny.⁷

Autori pristupujú k pojmu daňová politika rôzne a pre príklad si uvedieme viacero názorov vybraných autorov.

Podľa Lénartovej je daňová politika zoskupenie nástrojov a opatrení, pomocou ktorých sú daňové princípy implementované do daňovej praxe so zámerom na dosiahnutie určitého cieľa.⁸

Daňová politika podľa Beňovej predstavuje „*súhrn opatrení štátu, pomocou ktorých riadi daňovú sústavu v súlade so svojimi ekonomickými zámermi.*“⁹

Podľa Schultzovej daňová politika využíva dane a nástroje, ktoré ovplyvňujú procesy v ekonomike či už makroekonomické ako aj mikroekonomické. Charakter uplatňovanej daňovej politiky a jej nástrojov závisí od realizovanej hospodárskej politiky štátu.¹⁰

⁶ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Verejné financie: (vybrané otázky pre 3. stupeň vysokoškolského vzdelávania)*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2007, 320 s. ISBN 978-80-225-2326-4.

⁷ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I.* Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

⁸ LÉNARTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, 299 s. ISBN 978-80-225-4029-2.

⁹ BEŇOVÁ, Elena, *Financie a mena*. Bratislava : IURA EDITION, 2007, s. 118. ISBN 80-8078-031-5.

¹⁰ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo - daňová teória a politika*. Bratislava : Iura Edition, 2007, 198 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-161-3.

Môžeme zhrnúť, že pod pojmom daňová politika všeobecne chápeme zoskupenie zásad a opatrení, na základe ktorých štát prostredníctvom daní dosahuje ekonomické, politické aj sociálne ciele. Pri vymeriavaní a výbere daní je potrebné, aby sa štát riadil určitými daňovými zásadami, ktoré majú vplyv na hospodársku politiku štátu. Pri realizovaní konkrétnej daňovej politiky štát aplikuje daňové zásady s pozitívnym účinkom na hospodársku politiku. Uplatnenie určitej zásady ovplyvňuje aktuálna situácia daňového systému. Medzi daňové zásady, resp. princípy, ktoré by mal mať každý dobre fungujúci daňový systém, môžeme zaradiť nasledujúce princípy:

- princíp spravodlivosti,
- neutrálnosti,
- jednoznačnosti,
- účinnosti,
- efektívnosti,
- integrácie
- a princíp vylúčenia dvojitého zdanenia.¹¹

Podľa ekonómov, úlohou daní nie je len plynutie peňažných prostriedkov do verejných rozpočtov, ale aj pôsobenie daní na daňovníkov a celú ekonomiku. Dane sú nie len zdroj príjmov, ale aj nástroj hospodárskej politiky ovplyvňujúci správanie jednotlivých daňovníkov, ktorý by mal pôsobiť pozitívnym smerom.

Prostredníctvom priamych a nepriamych daní sa uskutočňuje aktívna daňová politika. Základom aktívnej daňovej politiky je úsilie vlády, ktoré spočíva v poskytovaní výhod pre určité skupiny daňovníkov. Aktívna daňová politika sa v priamych daniach môže aplikovať vo forme nižšej sadzby dane na vybrané druhy príjmov. Za ďalší spôsob môžeme považovať prijatie podmienených opatrení, ako napr. zdaňovanie manželov, ktoré je zvýhodnené oproti zdaneniu príjmu samostatne alebo umožnenie odpočítať si výdavky na sporenie. Najčastejšie používaný spôsob sa týka nákladov, ktoré dovoľujú použiť určité zvýšené percento výšky nákladov z celkových dosiahnutých príjmov. Hlavným účelom spomínaných opatrení je predovšetkým poskytnutie výhody pre daňovníkov, ktorí predstavujú podľa vlády vyšší prínos pre spoločnosť. Avšak na druhej strane existuje substitúcia. Tieto zvýhodnenia môžu ovplyvniť aj druhú skupinu ľudí, a to práve tých, ktorí

¹¹ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Verejné financie: (vybrané otázky pre 3. stupeň vysokoškolského vzdelávania)*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2007, 320 s. ISBN 978-80-225-2326-4.

si chcú znížiť daňové zaťaženie prostredníctvom spomínaných zvýhodnení. Daňovníci zmenia svoje správanie, napr. zmenou právnej formy podnikania z dôvodu získania spomínanej výhody. V skutočnosti tieto zmeny prinášajú dodatočné spoločenské náklady a spôsobujú narušenie efektívneho pôsobenia alokácie zdrojov. Aktívna daňová politika sa pri nepriamych daniach realizuje pomocou zmien sadzieb dane.¹²

Prostredníctvom daňových nástrojov dokáže štát ovplyvniť spomínané makroekonomické a mikroekonomické procesy, medzi ktoré patrí:

- regulácia a prílev zahraničného kapitálu,
- podpora zamestnanosti, podnikania, exportu,
- populačná politika štátu,
- podpora sociálnych a zdravotných programov,
- podpora ochrany životného prostredia a iné.

Osobitné daňové nástroje a opatrenia je potrebné správne skombinovať, aby sa nimi dosiahlo čo najviac vytýčených cieľov. Daňová politika má dva základné ciele týkajúce sa zdanenia, ktorými je fiškálny a nefiškálny cieľ. Podstatou fiškálneho cieľa je zabezpečenie dostatočného množstva financií na krytie štátnych výdavkov. Medzi nefiškálne ciele patrí napríklad podpora podnikania, výroby, podpora investovania, podpora regiónov alebo aj podpora životného prostredia, ktorú možno dosiahnuť pomocou distribučného a alokačného pôsobenia daní. Nefiškálny cieľ úmyselne využíva daň ako prostriedok hospodárskej či sociálnej politiky.¹³

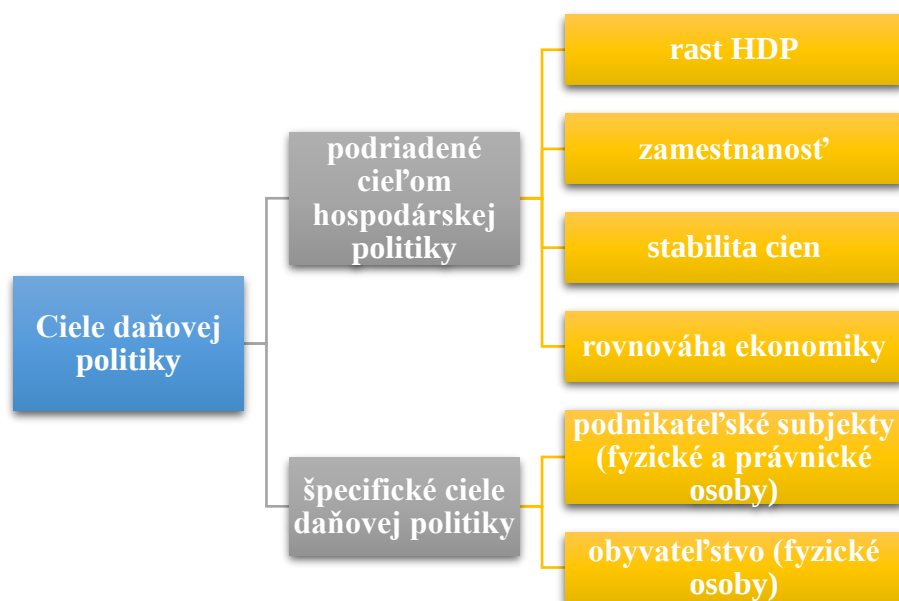
Za cieľ daňovej politiky môžeme pokladať uplatňovanie daňových zásad a opatrení a to takým spôsobom, ktorým pomocou daní sa budú dosahovať ciele politického, ekonomického a sociálneho charakteru.¹⁴ Spomínané ciele daňovej politiky sú znázornené v nasledujúcej schéme.

¹² ZUBAĽOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

¹³ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, 299 s. ISBN 978-80-225-4029-2.

¹⁴ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I*. Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

Schéma 1: Ciele daňovej politiky



Zdroj: vlastné spracovanie podľa SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I*. Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

Ciele daňovej politiky môžeme rozdeliť na dve základné skupiny a to ciele, ktoré sú podriadené cieľom hospodárskej politiky a špecifické ciele daňovej politiky. Do prvej skupiny patrí rast hrubého domáceho produktu, zamestnanosť, stabilita cien a taktiež celková rovnováha ekonomiky. V skupine špecifických cieľov daňovej politiky sa nachádzajú ciele zamerané na podnikateľské subjekty, ktorými sú právnické a fyzické osoby a v neposlednom rade ciele zamerané na obyvateľstvo.

1.1.2 Sadzba dane ako nástroj merania daňového zaťaženia

Daňové bremeno

S daňovým zaťažením priamo súvisí daňové bremeno, ktoré vyjadruje celkovú sumu daní platenú občanmi danej krajiny vo forme dane z príjmov fyzických osôb, dane z príjmov právnických osôb, dane z pridanej hodnoty a iných daní. Výsledná suma dane ako podiel na hrubom národnom produkte poskytuje informácie o celkovom daňovom zaťažení.¹⁵

Pod pojmom daňové bremeno si vo všeobecnosti môžeme predstaviť súčet jednotlivých daní, ktoré zaplatili daňové subjekty, avšak daňové bremeno môže dosahovať

¹⁵ FINANCIAL DICTIONARY. *Tax burden*. [online]. [cit. 2019-01-10]. Dostupné na: <https://financial-dictionary.thefreedictionary.com/tax+burden>

aj vyššie hodnoty ako súhrn týchto daňových príjmov. S výberom daní súvisí dodatočné daňové bremeno a dodatočné náklady, ktoré môžeme rozdeliť do skupín:

- náklady určené na správu daní, výber daní, daňovú kontrolu;
- náklady vznikajúce pri odvode daní do rozpočtov, ako napr. účtovné náklady, daňové poradenstvo alebo inak nazvané aj administratívne náklady;
- náklady nadmerného daňového bremena, resp. mŕtva strata, t. j. náklady vznikajúce ako dôsledok týkajúci sa skreslenia ekonomických veličín pri zavedení novej dane.¹⁶

Veľkosť daňového bremena môžeme vypočítať podľa nasledujúceho vzorca.

Schéma 2: Výpočet daňového bremena



Zdroj: vlastné spracovanie podľa SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I.* Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

Zo vzorca vyplýva, že daňové bremeno tvoria dve zložky, ktorými je dodatočné daňové bremeno a daň. Príčinou vzniku nadmerného (dodatočného) daňového bremena je skreslenie, resp. distorzia. Táto mŕtva strata sa prejavuje iba tam, kde existuje substitúcia, tzn. bez substitúcie a skreslenia nemôže dôjsť k jej vzniku. Nadmerné daňové bremeno predstavuje neefektívnosť daňového systému.¹⁷ Ľudia pri zavedení novej dane menia svoje správanie z dôvodu, že sa chcú vyhnúť vyššiemu daňovému zaťaženiu, a substituujú zdanený tovar alebo službu za iný. Ak by došlo k vyššiemu zdaneniu dôchodkov, môže nastať substitúcia práce za voľný čas, keďže pri nízkych dôchodkoch z dôvodu vyššieho zdanenia uprednostnia dávku v nezamestnanosti. Nadmerné daňové bremeno môžeme charakterizovať ako stratu daňových subjektov, ktoré neprinášajú žiadny príjem do štátneho rozpočtu.¹⁸

¹⁶ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I.* Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

¹⁷ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy.* Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, 299 s. ISBN 978-80-225-4029-2.

¹⁸ HARUMOVÁ, Anna a kol. *Dane podnikateľských subjektov.* Žilina : Poradca podnikateľa, 2006, 296 s. Ekonomické učebnice. ISBN 80-88931-55-X.

Daňové zaťaženie

Daňové zaťaženie predstavuje určité percento v podobe daní, ktoré odvádzame štátu z vyčísleného základu dane, resp. mieru zdanenia v danom štáte. Výška daňového zaťaženia je veľmi podstatný faktor, ktorý vplýva na vývoj ekonomiky a v záujme štátu by malo byť udržiavať daňové zaťaženie na nízkej úrovni. Pri znížení daňového zaťaženia by došlo k zvýšeniu ekonomických aktivít daňových subjektov, s čím sú spojené aj vyššie úspory a investície.¹⁹ Pri celkovom daňovom zaťažení sa však nemôžeme pozerat iba na percentuálnu výšku sadzby dane z príjmov, a preto sa na jeho vyjadrenie používajú viaceré ukazovatele, ktoré si nižšie zobrazíme a niektoré z nich podrobnejšie charakterizujeme.

Podľa Schultzovej „*daňovým zaťažením vyjadrujeme rozsah, v akom daňový systém alebo daň na základe uplatňovanej hospodárskej alebo daňovej politiky odčerpáva finančné zdroje z výnosu daňového subjektu.*“²⁰

Veľkosť daňového zaťaženia možno merať pomocou viacerých ukazovateľov, pričom každý z nich zobrazuje daňové zaťaženie v rôznych súvislostiach či už makroekonomických alebo mikroekonomických a rovnako ich vypovedacia schopnosť vychádza z použitej metódy pri výpočte. Veľkosť daňového zaťaženia môžeme merať prostredníctvom nasledujúcich ukazovateľov:

1. „*makroekonomické ukazovatele: daňová kvóta I, daňová kvóta II, zložená daňová kvóta,*
2. *daňové sadzby: nominálne, priemerné a efektívne daňové sadzby,*
3. *časový ukazovateľ: deň daňovej slobody, deň daňového oslobodenia,*
4. *parciálne ukazovatele:*
 - a. *daňové zaťaženie práce: daňový klin, marginálna efektívna daňová sadzba,*
 - b. *daňové zaťaženie kapitálu: efektívne daňové sadzby z úrokov, zo zisku a z dividend,*
 - c. *daňové zaťaženie podnikateľských subjektov: efektívne daňové sadzby korporátnych daní,*

¹⁹ HARUMOVÁ, Anna a kol. *Dane podnikateľských subjektov*. Žilina : Poradca podnikateľa, 2006, 296 s. Ekonomické učebnice. ISBN 80-88931-55-X.

²⁰ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo - daňová teória a politika*. Bratislava : Iura Edition, 2007, s. 22. Ekonomía. ISBN 978-80-8078-161-3.

d. *daňové zaťaženie spotreby: efektívne daňové sadzby DPH, spotrebných daní.*“²¹

Sadzba dane

Za najčastejšie používaný spôsob merania daňového zaťaženia sa používajú práve daňové sadzby. Ako sme už vyššie spomínali, na meranie daňového zaťaženia existujú viaceré ukazovatele a my sa budeme zaoberať práve sadzbami dane, prostredníctvom ktorých budeme v druhej časti diplomovej práce zisťovať daňové zaťaženie vybranej spoločnosti v SR. Najskôr je však potrebné si vymedziť aké typy sadzieb dane existujú na meranie daňového zaťaženia a následne ich charakterizovať, aby sme ich vedeli správne aplikovať vo výskume.

Medzi nástroje daňovej politiky, prostredníctvom ktorých je možné merať výšku daňového zaťaženia zaradíme nominálnu, efektívnu a marginálnu sadzbu dane.

Nominálna sadzba dane

Nominálna sadzba dane alebo inak nazývaná zákonná sadzba dane sa využíva ako predmet porovnania daňového zaťaženia v osobitných daňových systémoch vo svete. Táto sadzba je presnejším ukazovateľom pre skutočné daňové zaťaženie iba v prípade, ak by boli obmedzené možnosti daňovníkov na zníženie svojho základu dane.²² Nominálne sadzby dane sa nachádzajú v daňovom zákone a zahŕňajú sadzby dane, ktoré sa vzťahujú na všetky druhy daní.²³

Meranie daňového zaťaženia, ktoré vychádza z nominálnych daňových sadzieb môžeme považovať za najčastejší spôsob. Všetky potrebné informácie sú ľahko prístupné, avšak ich vypovedacia schopnosť nie je príliš vysoká, vzhľadom na to, že nezohľadňujú upravený základ dane o pripočítateľné a odpočítateľné položky alebo jednotlivé nezdaniateľné časti základu dane. Spomenuté položky, daňové úľavy a iné oslobodenia, ktoré upravujú základ dane, si štáty stanovujú individuálne a z daného dôvodu sa líši aj ich základ dane. Z uvedeného vyplýva, že skutočná výška daňového zaťaženia daňových subjektov sa nedá jednoznačne určiť prostredníctvom nominálnych sadzieb. Keďže nominálne sadzby nie

²¹ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, 299 s. 266. ISBN 978-80-225-4029-2.

²² ZUBAĽOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

²³ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I*. Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

sú vhodné na vyjadrenie skutočného daňového zaťaženia, môžeme ich považovať iba za akýsi marketingový daňový nástroj, ktorý má podnietiť zvýšenie ekonomickej aktivity daňových subjektov.²⁴

Efektívna sadzba dane

Efektívna sadzba dane predstavuje druhý spôsob merania daňového zaťaženia. Môžeme ju definovať ako percentuálny podiel z daňovej povinnosti voči hrubému príjmu, ak sa jedná o fyzické osoby. Daňová teória vytvára efektívnu daňovú sadzbu s účelom merania daňového bremena a nemožno ju nájsť v žiadnom zákone. Efektívna sadzba dane závisí od zákonnej hraničnej sadzby dane a jej výšky, od šírky daňového pásma a od konštrukcie daňového základu, ako napr. oslobodenie, rôzne odpočítateľné položky a daňové úľavy. Tento typ sadzby dane predstavuje časť, ktorú odvádzajú daňovníci do verejného sektora zo svojich osobných dôchodkov.²⁵

Efektívna sadzba dane sa spája so synergickým efektom. Synergický efekt predstavuje preukázanie rôznych efektov v ekonomických aktivitách daných subjektov dane vďaka sadzbe dane. Pri zdanení príjmov v súvislosti s daňovým bonusom môže nastať situácia, ktorá spôsobí zápornú efektívnu sadzbu dane. V prípade, ak by odpočítateľné položky znížili daňovú povinnosť na nulu, daňový bonus môže zapríčiniť zápornú efektívnu sadzbu, vzhľadom na to, že ide o rozdiel dane, ktorá má byť zaplatená a daňovým bonusom.²⁶

Podľa Zubalovej a kol. „*najväčšou prednosťou tejto sadzby je schopnosť nahradiť niekoľko sadzieb dane pri progresii zdanenia jedinou, čo má veľkú prednosť pri medzinárodnom porovnávaní.*“²⁷

Efektívna sadzba dane taktiež predstavuje sadzbu dane, ktorá je zaplatená z príjmov spoločnosti, tzn. pri právnických osobách je to pomer zaplatenej dane a výsledku hospodárenia pred zdanením. Tento ukazovateľ sa používa na určenie ziskovosti pre spoločnosť. Každým rokom môže efektívna sadzba dane dosahovať iné hodnoty, vzhľadom

²⁴ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, 299 s. ISBN 978-80-225-4029-2.

²⁵ ZUBALOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

²⁶ PETRENKA, Ján a kol. *Dane I.: učebnica 4*. Bratislava : SÚVAHA, 2003, 131 s. ISBN 80-88727-64-2.

²⁷ ZUBALOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, s. 31. ISBN 978-80-8078-228-3.

k dosiahnutému výsledku hospodárenia, ktorý je potrebné transformovať na základ dane. Ak firma dosiahne zisk 50 000 €, zaplatí daň vo výške 10 000 €, efektívnu daňovú sadzbu vyrátame ako pomer $10\,000\text{ €} : 50\,000\text{ €} = 0,20$. Táto hodnota vyjadruje priemernú sadzbu dane z príjmov vo výške 20 %.²⁸

Účinnosť efektívnej sadzby dane možno použiť v odlišných oblastiach, napr. aký vplyv má sadzba dane na nezamestnanosť, resp. zamestnanosť, na prílev kapitálu zo zahraničia a pod.²⁹ Táto daňová sadzba sa využíva najmä na meranie daňového zaťaženia pri právnických osobách a v podnikateľskom sektore. Zohľadňuje aj daňové úľavy a ich dopady, napr. daňové úvery, lepšie podmienky odpisovania a iné položky, ktoré upravujú základ dane a s ním spojenú aj daňovú povinnosť. Pomocou efektívnej daňovej sadzby sa pri meraní daňového zaťaženia dokážu odstrániť obmedzenia, ktoré by vznikli pri nominálnych daňových sadzbách.³⁰

Medzi nominálnou a efektívnou daňovou sadzbou existuje odlišnosť predovšetkým v uplatnení položiek upravujúcich základ dane.³¹

Hraničná sadzba dane

Posledný typ sadzby dane, ktorá sa používa na meranie daňového zaťaženia je hraničná sadzba dane slúžiaca na zdanenie každej dodatočne získanej jednotky príjmu daňovníka. Umožňuje vidieť, koľko, resp. akú výšku dane odvedie daňovník štátu z jeho dodatočne dosiahnutého dôchodku. Hraničná sadzba dane súvisí najmä s progresívnym zdanením a je prostriedkom proporcionality príjmov v osobitných príjmových skupinách.³²

Hraničná, resp. marginálna sadzba dane predstavuje sadzbu dane platnú pre poslednú jednotku daňového základu v určitom daňovom pásme. Pri prekročení hraničnej sadzby dane

²⁸ SEGAL, Troy. *How are effective tax rates calculated from income statements?*. [online]. 2018 [cit. 2019-02-05]. Dostupné na: <https://www.investopedia.com/ask/answers/102714/how-are-effective-tax-rates-calculated-income-statements.asp>

²⁹ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I*. Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

³⁰ ZUBAĽOVÁ, Alena. *Daňové teórie*. 1. časť. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2003, 223 s. ISBN 80-225-1789-5.

³¹ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, 299 s. ISBN 978-80-225-4029-2.

³² ZUBAĽOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

sa zvyšuje daňová sadzba, dôsledkom čoho môže dôjsť k presunu podnikateľských aktivít do odvetví s nižším zdanením alebo dokonca aj k zníženiu podnikateľských aktivít.³³

Meranie daňového zaťaženia pomocou daňových sadzieb patrí medzi veľmi jednoduché a mnohokrát používané spôsoby. Efektívnymi daňovými sadzbami sa vyjadruje predovšetkým daňové zaťaženie týkajúce sa dôchodkových a korporátnych daní.

1.2 Súčasný stav v Slovenskej republike

1.2.1 Nominálne sadzby daňovej sústavy v roku 2019

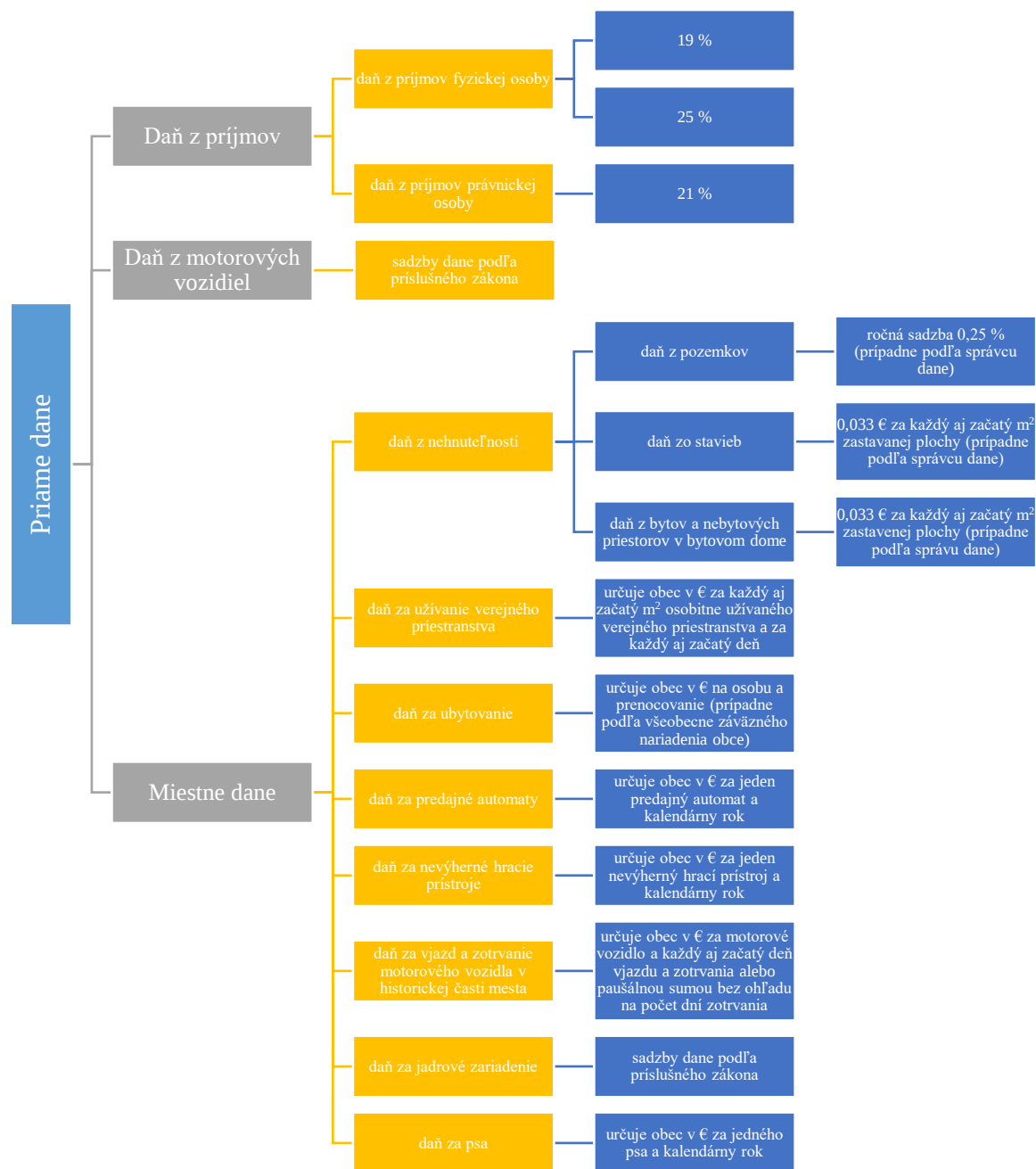
Daňová sústava SR je tvorená z priamych a nepriamych daní ďalej členiacich sa na skupiny, ktoré obsahujú konkrétne typy daní. Priame dane sa skladajú z troch skupín, ktorými je daň z príjmov, daň z motorových vozidiel a poslednú veľkú skupinu tvoria miestne dane. Do nepriamych daní zaraďujeme daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane. Okrem veľkého množstva typov daní máme aj nespočetné množstvo individuálnych nominálnych sadzieb, ktoré sú špecifické podľa presne vymedzených podmienok v zákone pre každú daň osobitne.

Všetky druhy daní nachádzajúcich sa v našej daňovej sústave a ich sadzby si nebudeme podrobne charakterizovať a opisovať, pretože by bolo veľmi náročné sa zaoberať každou jednou daňou a jej špecifickými podmienkami a postupmi zdanenia, ktoré majú veľké množstvo sadzieb v závislosti od predmetu dane, či dokonca sadzby dane môžu byť upravené a určené príslušným všeobecne záväzným nariadením mesta alebo obce.

Pre lepšie znázornenie a prehľad celej daňovej sústavy SR platnej od 1.1.2019 slúžia nasledujúce dve schémy, kde obsahom jednej z nich sú všetky priame dane a druhá schéma znázorňuje nepriame dane a ich rozdelenie na individuálne druhy a k nim pridelené príslušné nominálne, resp. zákonné sadzby.

³³ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I.* Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekológia. ISBN 978-80-8078-407-2.

Schéma 3: Priame dane a ich nominálne sadzby v SR pre rok 2019



Zdroj: vlastné spracovanie podľa príslušných zákonov

Zo schémy môžeme vidieť, že skupina daní vzťahujúca sa na daň z príjmov je tvorená daňou právnických a fyzických osôb, ktoré majú stanovené sadzby v percentuálnej výške. Daň z príjmov fyzických osôb má dve sadzby dane, ktoré sú vo výške 19 % a 25 %, tzn. ide o progresívne zdanenie podľa špecifických podmienok, ktoré si neskôr bližšie

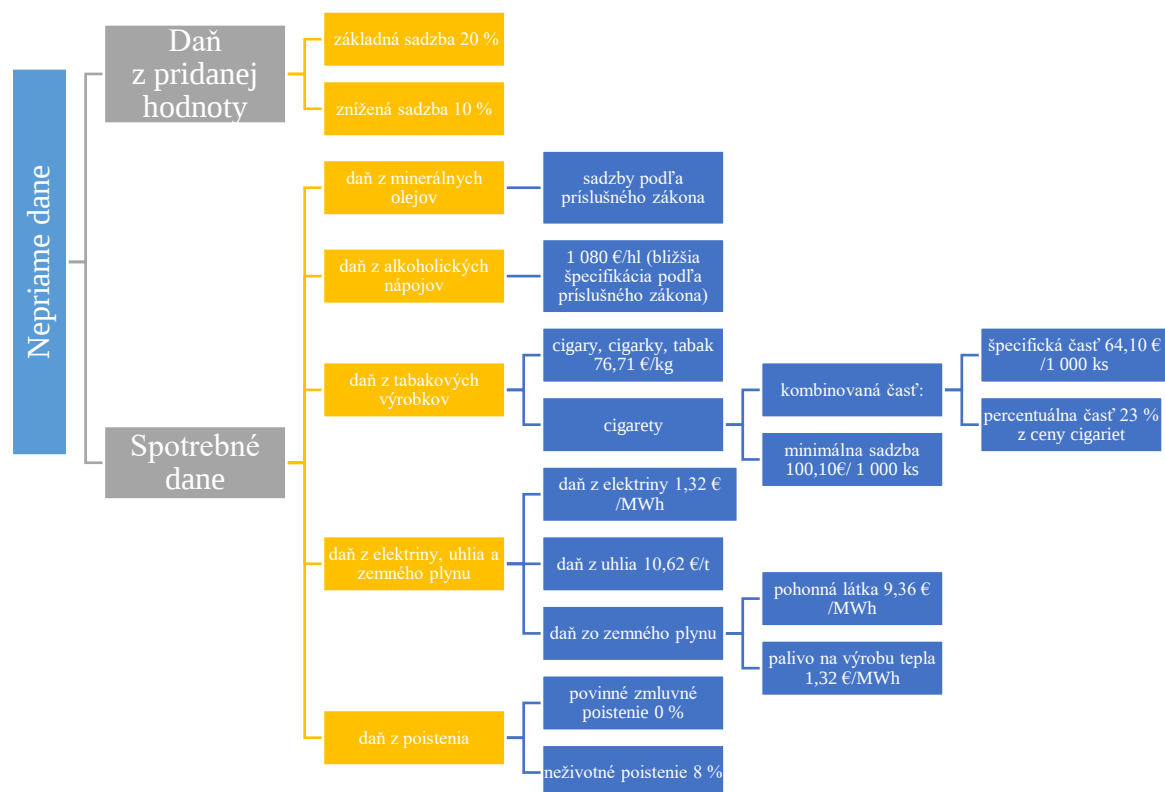
charakterizujeme. Príjem právnických osôb je zdaňovaný lineárnou sadzbou dane vo výške 21 %.

Ďalšou daňou je daň z motorových vozidiel, pre ktorú je špecifická odlišná sadzba dane, pričom jej výška závisí od typu vozidla, veku vozidla a viacerých faktorov presne predpísaných v zákone. Ročná sadzba dane v eurách pri osobných vozidlách sa odvíja od zdvihového objemu valcov motora v cm^3 a pohybuje sa v rozpätí od 50 € - 218 € ročne. Pri úžitkových vozidlách alebo autobusoch výška závisí od celkovej hmotnosti alebo od najvyššej dovolenej celkovej hmotnosti v tonách a môže dosahovať hodnoty od 74 € až 2 790 €, avšak dôležitý faktor je aj počet náprav pri tomto druhu motorových vozidiel. Vozidlá patriace do kategórie L, M a N, ktorých zdrojom energie je iba elektrina majú ročnú sadzbu dane vo výške 0 €.

Ak sa pozrieme na daň z nehnuteľností, môžeme vidieť že jej obsahom je daň z pozemkov, stavieb a bytov i nebytových priestorov v bytovom dome. Základná ročná sadzba dane z pozemkov je vo výške 0,25 %, zo stavieb 0,033 € za každý začatý m^2 a ročná sadzba z bytov je taktiež vo výške 0,033 € za každý začatý m^2 podlahovej plochy v byte alebo v nebytovom priestore. Každá z uvedených daní z nehnuteľností môže byť upravená správcom dane prostredníctvom všeobecne záväzného nariadenia príslušnej obce, ktorú je možné týmto nariadením znížiť alebo zvýšiť, avšak ich výška nemôže presiahnuť zákonom stanovenú hranicu.

Ostatné miestne dane a ich sadzby sú stanovené príslušnou obcou alebo mestom, prípadne môžu byť zvýšené či znížené taktiež cez všeobecne záväzné nariadenie podľa podmienok miestnej obce, ibaže zákon nestanovuje žiadnu maximálnu ani minimálnu hranicu týchto sadzieb. Ale existuje jedna výnimka, ktorou je daň za jadrové zariadenia, kde sadzba dane je určená podľa pásma ohrozenia územia jadrovým zariadením nachádzajúcim sa v oblasti Jaslovských Bohuníc a Mochoviec. Táto sadzba sa môže pohybovať v rozpätí od 0,0006 € - 0,0039 € za m^2 v závislosti od vzdialenosti v pásme ohrozenia jadrovým zariadením.

Schéma 4: Nepriame dane a ich nominálne sadzby v SR pre rok 2019



Zdroj: vlastné spracovanie podľa príslušných zákonov

Medzi najnovšiu daň spomedzi všetkých nachádzajúcich sa daní v schéme pri nepriamych daniach je práve daň z poistenia, ktorá patrí do spotrebných daní. Táto daň je zavedená v daňovej sústave SR od 1.1.2019 a vzťahuje sa na daň z neživotného poistenia vo výške 8 % a na povinné zmluvné poistenie pre motorové vozidlo s nulovou sadzbou dane. Okrem dane z poistenia, presne určenú percentuálnu sadzbu dane pre všetky tovary a služby určuje daň z pridanej hodnoty vo výške 20 %, ktorá zároveň tvorí najväčší daňový príjem štátneho rozpočtu SR. Na niektoré vybrané druhy tovarov a služieb, ako napríklad mlieko, maslo, chlieb, farmaceutické výrobky, knihy alebo ubytovacie služby sa uplatňuje znížená sadzba dane z pridanej hodnoty vo výške 10 %. Spotrebné dane, kde patrí daň z alkoholických nápojov, daň z elektriny, uhlia a zemného plynu, daň z tabakových výrobkov a minerálnych olejov majú presnejšie podmienky pre určenie sadzby dane upravené v príslušných zákonoch. Dani z alkoholických nápojov podlieha lieh, pivo, víno a medziprodukt, ktorých sadzba sa určuje na hektolitre taktiež podľa stanovených parametrov.

Ako sme mohli vidieť v schéme vzťahujúcej sa na priame dane, v SR sa uplatňuje progresívne zdanenie v oblasti dani z príjmov iba pri fyzických osobách, ktoré závisí od výšky príjmu daňovníka. Sadzby dane z príjmov pre právnické osoby spolu s podmienkami pre progresiu zdanenia fyzických osôb znázorňuje nasledujúca tabuľka.

Tabuľka 1: Sadzba dane z príjmov v SR v roku 2019

Subjekt dane	Sadzba dane
Fyzické osoby	19 % zo základu dane nepresahujúceho 176,8-násobok sumy platného životného minima (do výšky 36 256,38 € a vrátane)
	25 % zo základu dane presahujúceho 176,8-násobok sumy platného životného minima (nad výšku 36 256,38 €)
Právnické osoby	21 % zo základu dane zníženého o daňovú stratu

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

Progresívne zdanenie príjmov fyzických osôb sa vzťahuje na hranicu dosiahnutých príjmov vo výške viac ako 176,8-násobok sumy životného minima platného k 1.1.2019, ktoré predstavuje hodnotu príjmu 36 256,38 € (mesačná výška životného minima je v hodnote 205,07 €). Ak je príjem daňovníka do tejto spomínanej výšky a vrátane, bude takto dosiahnutý príjem zdanený len základnou sadzbou vo výške 19 %. Naopak, ak príjem bude vyšší ako 36 256,38 € nastane situácia, že časť príjmu prekračujúca túto hranicu bude zdanená progresívne, t.j. na úrovni 25 %. Pri právnických osobách máme u nás lineárnu sadzbu dane, tzn. bez ohľadu na výšku príjmu sadzba dane z príjmu právnických osôb bude vždy vo výške 21 %.

1.2.2 Vývoj nominálnych sadzieb dane z príjmov právnických osôb v rokoch 1993 až 2019

Daňové zákony určujú podiel, akým majú jednotlivé daňové subjekty prispieť do štátneho rozpočtu. V záujme štátu je získať čo najväčšie finančné zdroje, zatiaľ čo daňovníci majú protichodný postoj. Neustále zmeny v daňových zákonoch a vylepšenia daňovej sústavy spojené s efektívnejším výberom daní pre štát sú výsledkom daňovej reformy.

Prostredníctvom rôznych opatrení a úprav v oblasti zdaňovania je možné ovplyvniť verejné financie, verejný dlh, podporiť zamestnanosť, zahraničné investície alebo spotrebu.³⁴

Pod pojmom daňová reforma si môžeme predstaviť súbor zmien v súčasnom daňovom systéme, prípadne tvorbu kompletne nového systému v oblasti daní, ktorého cieľom je rast ekonomiky. Daňová reforma má presne zadefinovaný cieľ, ktorý sa realizuje vzhľadom na politické a ekonomické rozhodnutia zakomponované do legislatívnych noriem kompetentného štátu s pôsobnosťou od presne stanoveného dátumu. Teória optimálneho zdanenia obsahuje rovnaké hlavné myšlienky ako daňová reforma. Jej cieľom je prísť na to, či daná zmena dokáže zvýšiť spoločenský blahobyť, avšak v optimálnom systéme zdanenia ďalšie zmeny, úpravy a nápravy reforiem nevedú k zvýšeniu blahobytu v spoločnosti.³⁵

„Daňová reforma nehladá najlepší daňový systém, ale len lepší, ako bol predchádzajúci.“³⁶

Výška štátneho rozpočtu úzko závisí s daňami. V prípade, ak dôjde k poklesu daňových príjmov do štátneho rozpočtu, je potrebné riešiť tento problém zmenou daňovej politiky, ktorá je prepojená s fiškálnou politikou. SR má každoročne nedostatok finančných prostriedkov plynúcich do štátneho rozpočtu, čo je dôvodom na zmenu daňovej legislatívy, s čím súvisí aj daňová reforma.

Vzhľadom na to, že v praktickej časti budeme analyzovať nominálnu a efektívnu sadzbu dane z príjmov právnických osôb, v tejto časti sa budeme venovať daňovým reformám v SR zameraným práve na právnické osoby.

Daň z príjmov právnických osôb bola na u nás zavedená zákonom č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v roku 1993. Pred týmto obdobím boli daňové sadzby odlišné, avšak od roku 1993 bola používaná iba jedna sadzba dane z príjmov, okrem niektorých výnimiek. Daň z príjmov právnických osôb vznikla spojením troch samostatných daní zobrazených v nasledujúcej schéme.³⁷

³⁴ SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové reformy a opatrenia v oblasti daní v štátoch Vyšehradskej štvorky - výber*. Medunarodni naučni zbornik III. Bački Petrovac : Srpsko razvojno udruženje, 2016, s. 186-194. ISBN 978-86-80394-05-3.

³⁵ ZUBAĽOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

³⁶ HEADY, CH. *Optimal taxation as a Guide to Tax Policy: A. Survey*. In: Fiscal Studies, 1993, č.1, s.18. [online]. [cit. 2018-12-29]. Dostupné na: www.ifs.org.uk/publications/fiscalstudies/heady-feb93.pdf

³⁷ KUŠNÍROVÁ, Jana a kol. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty*. Praha : Wolters Kluwer, 2017, 352 s. ISBN 978-80-7552-900-8.

Schéma 5: Vznik dane z príjmov právnických osôb v roku 1993 v SR



Zdroj: vlastné spracovanie podľa KUŠNÍROVÁ, Jana a kol. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty*. Praha : Wolters Kluwer, 2017, 352 s. ISBN 978-80-7552-900-8.

Dôchodková daň, odvody a poľnohospodárska daň predstavujú dane, ktoré boli zavedené počas existencie Českej a Slovenskej Federatívnej republiky. Počas tohto obdobia, v roku 1993, kedy v SR došlo k zmene daňovej sústavy, bolo hlavným cieľom daňovej politiky zabezpečiť dostatočné množstvo daňových príjmov z dôvodu zmeny ekonomiky z centrálne plánovanej na charakter trhového hospodárstva. Nevyhnutným krokom bolo zavedenie nových daní. Daňová reforma mala tri fázy, pričom za prvú fázu môžeme považovať rok 1991, kedy sa začalo spracovanie návrhov ministerstva financií za obe republiky, ktoré obsahovali moderné prvky daňového systému. Druhá fáza reformy nastala v období 1992 prijatím zákona č. 212/1992 Zb. o sústave daní. V tejto fáze boli bližšie špecifikované osobitné druhy daní, ktoré boli súčasťou novej daňovej sústavy a došlo k rozdeleniu daní na priame a nepriame. V roku 1992 poslednou, treťou fázou bolo reálne prijatie spomínanej daňovej sústavy.³⁸

Sadzba dane z príjmov PO bola na začiatku roka 1993 určená v obdobnej podobe ako v štátoch EÚ, konkrétne vo výške 45 %. S ďalším rokom prišli ďalšie zmeny, kedy došlo v roku 1994 zníženie sadzby z pôvodných 45 % na 40 %. Od roku 2000 nastalo opätovné zníženie nominálnej sadzby dane z príjmov právnických osôb zo 40 % na 29 %, pričom účelom tohto zníženia bolo obmedzenie daňových únikov a presun daňového bremena na nepriame dane. Zníženie sadzby dane malo pozitívny vplyv na príjmy štátneho rozpočtu, ktoré dosiahli vyššie hodnoty ako bolo očakávané. V roku 2002 nastalo opätovné zníženie sadzby na 25 %, čo sa prejavilo vo zvyšovaní priznaných ziskov na účely zdanenia v roku

³⁸ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I*. Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekónómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

2003. Tento rok predstavoval pripravenie sa na tretiu daňovú reformu SR. Cieľom bola zmena daňovej politiky, ktorá bola kompenzovaná celoplošnou daňovou politikou s priaznivými podmienkami pre podnikanie a investovanie bez daňových zvýhodnení iba pre vybrané právnické osoby ako to bolo pred touto reformou.³⁹

Neustála zmena daňovej legislatívy mala aj svoje následky, ktoré sa prejavovali vo vydávaní nových usmernení k daňovému zákonu a v komplikácii uplatňovania rôznych sadzieb dane z príjmov právnických osôb pre konkrétne typy príjmov. Jednotlivci mali v záujme vykonávať akúsi „optimalizáciu“ svojej daňovej povinnosti alebo zaraďovať svoje príjmy do iných kategórií z dôvodu, aby sa vyhli vyššiemu zdaneniu.⁴⁰

Od roku 2004, kedy nastala výrazná daňová reforma došlo opätovne k zníženiu dane z príjmov právnických osôb na úroveň 19 %, čo predstavovalo zjednodušenie fungovania daňového systému. Táto sadzba bola v rovnakej výške pre právnické ako aj fyzické osoby. Znížením sadzby dane sa dosiahlo zvýšenie priznaných príjmov až o 70 % a súčasne došlo k poklesu daňového zaťaženia pre právnické osoby. K tejto pozitívnej zmene prispela celková daňová reforma a v neposlednom rade aj vstup SR do EÚ. Okrem zmeny sadzby reforma spôsobila odstránenie rôznych oslobodení a výnimiek pre právnické osoby. Daňové príjmy predstavovali najväčší podiel štátneho rozpočtu. Daňová reforma nespôsobila iba vyšší výber daní, ale aj výsledný nárast ekonomiky krajiny a preto ju môžeme považovať za úspešnú.⁴¹

Posledným rokom, v ktorom bola sadzba dane z príjmov právnických osôb vo výške 19 % bol rok 2012. V roku 2012 nastala novelizácia zákona s účinnosťou od januára 2013, ktorá doplnila zákon č.595/2003 Z. z. o dani z príjmov a spôsobila zvýšenie sadzby dane o 4 percentuálne body, t. j. na úroveň 23 %. Toto zvýšenie predstavovalo prvý nárast od roku 2004. Od roku 2014 boli právnické osoby zdaňované 22 %-tnou sadzbou dane z príjmov, ktorá platila až do roku 2016. Od roku 2017 až po súčasnosť, t. j. rok 2019 je sadzba dane z príjmov pre právnické osoby na úrovni 21 %.⁴²

³⁹ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I.* Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

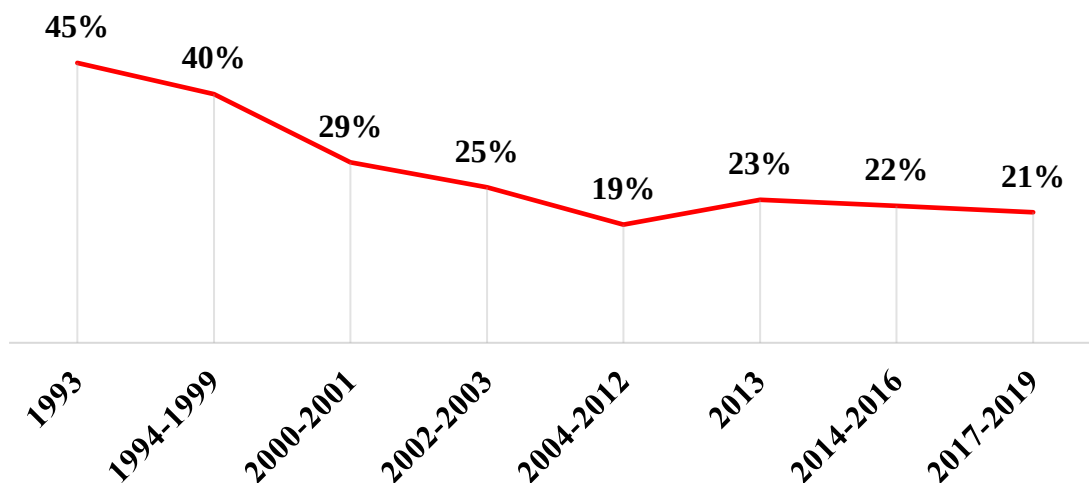
⁴⁰ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike.* Praha : Wolters Kluwer, 2016, s. 20. ISBN 978-80-7552-490-4.

⁴¹ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I.* Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.

⁴² KUŠNÍROVÁ, Jana a kol. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty.* Praha : Wolters Kluwer, 2017, 352 s. ISBN 978-80-7552-900-8.

Lepší prehľad zmien týkajúcich sa sadzieb dane počas sledovaného obdobia nám zobrazuje nasledujúci graf.

Graf 1: Vývoj základnej nominálnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v SR



Zdroj: vlastné spracovanie

Vývoj nominálnej sadzby dane v SR od roku 1993 po rok 2012 bol obdobím, kedy dochádzalo k neustálemu znižovaniu sadzby dane z príjmov právnických osôb zo 45 % v roku 1993 na 19 % v roku 2004, ktoré pretrvávalo až do roku 2012. Zlomovým bodom bol práve rok 2013, kedy po dlhých rokoch došlo prvýkrát k zvýšeniu sadzby na 23 %. Následne od tohto roku opäť nastalo zníženie, ktoré v súčasnosti predstavuje zdanenie príjmov právnických osôb vo výške 21 %.

1.3 Súčasný stav v zahraničí

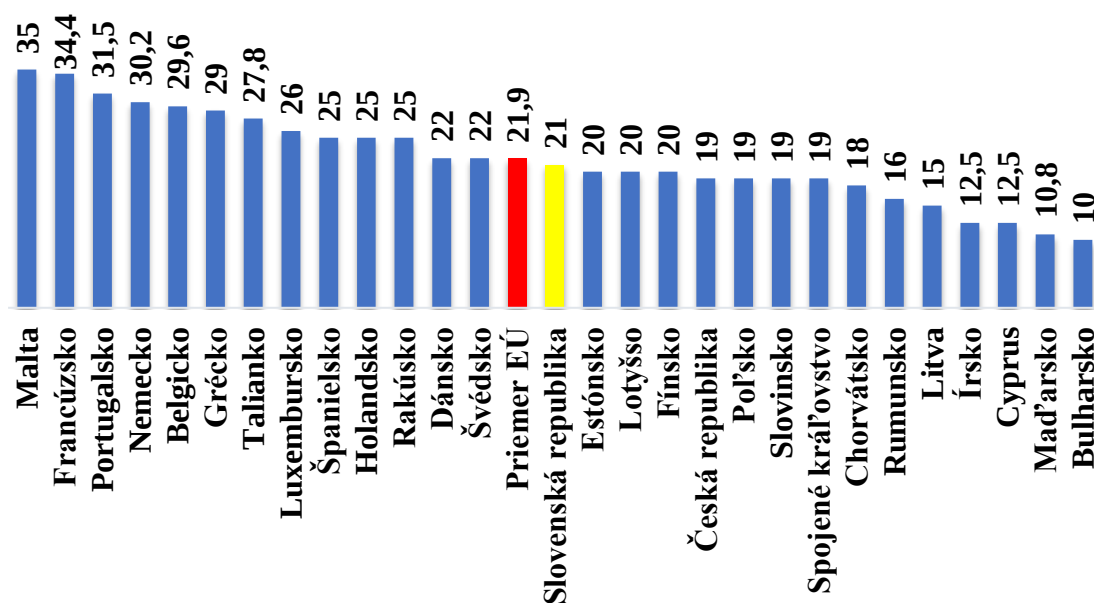
1.3.1 Medzinárodné porovnanie nominálnych sadzieb v Európskej únii

Vzhľadom na problematiku týkajúcu sa harmonizácie v rámci krajín EÚ existujú výrazné odlišnosti v oblasti priamych, ale aj nepriamych daní. Jednotlivé štáty nemajú záujem o zosúladenie spoločných daňových sústav v rámci priamych daní, ktoré by ich pripravili o svoje zaužívané postupy zdaňovania a s nimi spojený aj o predpokladaný príjem do verejných rozpočtov. Odlišné štáty uplatňujú nástroje daňovej politiky rôznym spôsobom, ktorý im vyhovuje. Štáty EÚ majú rozdielne prístupy zdaňovania a spôsoby výpočtu odpočítateľných a pripočítateľných položiek, uplatňovanie daňových výdavkov či zaobchádzanie s daňovou stratou. V neposlednom rade sú rozdiely aj vo výške sadzieb pri fyzických a právnických osobách alebo dani z pridanej hodnoty. Avšak v oblasti

harmonizácie nepriamych daní všetky členské štáty uplatňujú spoločný mechanizmus výpočtu dane z pridanej hodnoty a využívajú spoločné postupy týkajúce sa daňových únikov a podvodov.⁴³ Existujúce rozdiely z pohľadu nominálnych sadzieb vybraných typov daní v štátoch EÚ si zobrazíme v grafoch.

Nasledujúci graf nám opisuje nominálne sadzby dane z príjmov právnických osôb v krajinách EÚ.

Graf 2: Nominálne sadzby dane z príjmov právnických osôb v EÚ v roku 2018 (v %)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa EUROPEAN COMMISSION. *Taxation Trends in the European Union*. [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2018. 302 s. [cit. 2019-01-15]. ISBN 978-92-79-79839-9. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf

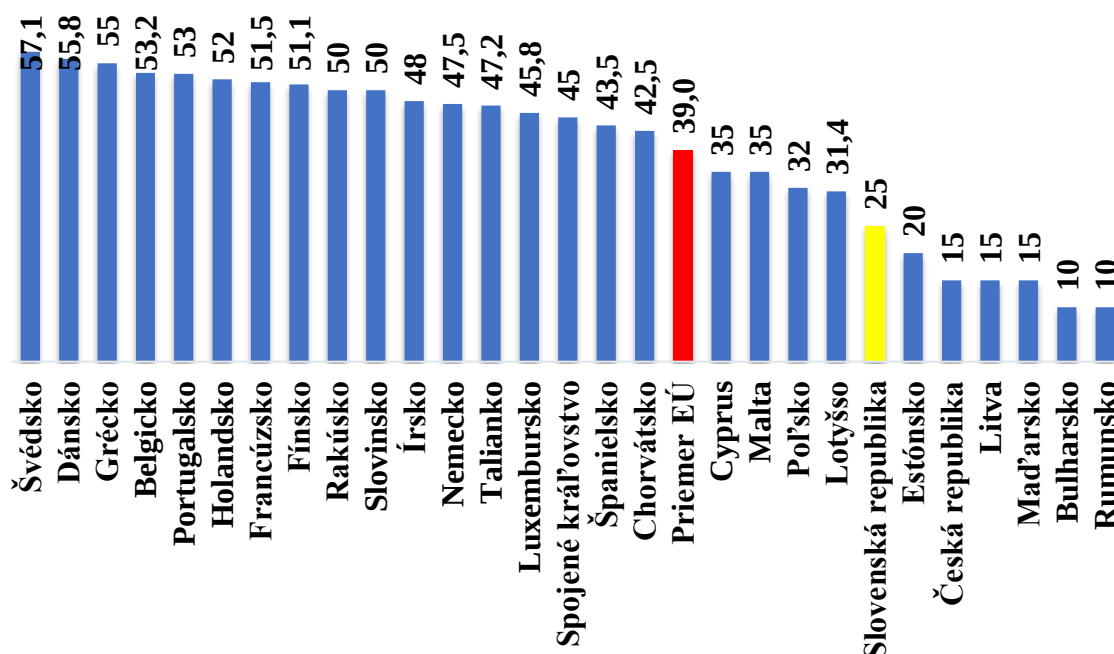
Z grafu môžeme vidieť, že sadzba dane z príjmov právnických osôb v SR je na úrovni rovných 21 % (platí aj pre rok 2019), zatiaľ čo priemer krajín EÚ je o niečo vyšší, v hodnote 21,9 %. Najvyššiu sadzbu dane z príjmov právnických osôb má Malta vo výške 35 %, za ktorou nasleduje Francúzsko na úrovni 34,4 %. Na druhej strane, najnižšiu sadzbu dane môžeme vidieť v Maďarsku na úrovni 10,8 % a v Bulharsku 10 %.

Ďalší graf nám znázorňuje situáciu za rok 2018 v oblasti sadzby dane z príjmov fyzických osôb. Rovnako ako v predošlom grafe, aj tu môžeme vidieť ukazovateľ, ktorý

⁴³ SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové systémy štátov Európskej únie*. 3. vydanie. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2018, 193 s. ISBN 978-80-225-4505-1.

zobrazuje najvyššie zákonné, resp. nominálne sadzby dane z príjmov fyzických osôb v štátoch EÚ.

Graf 3: Najvyššie nominálne sadzby dane z príjmov fyzických osôb v EÚ v roku 2018 (v %)



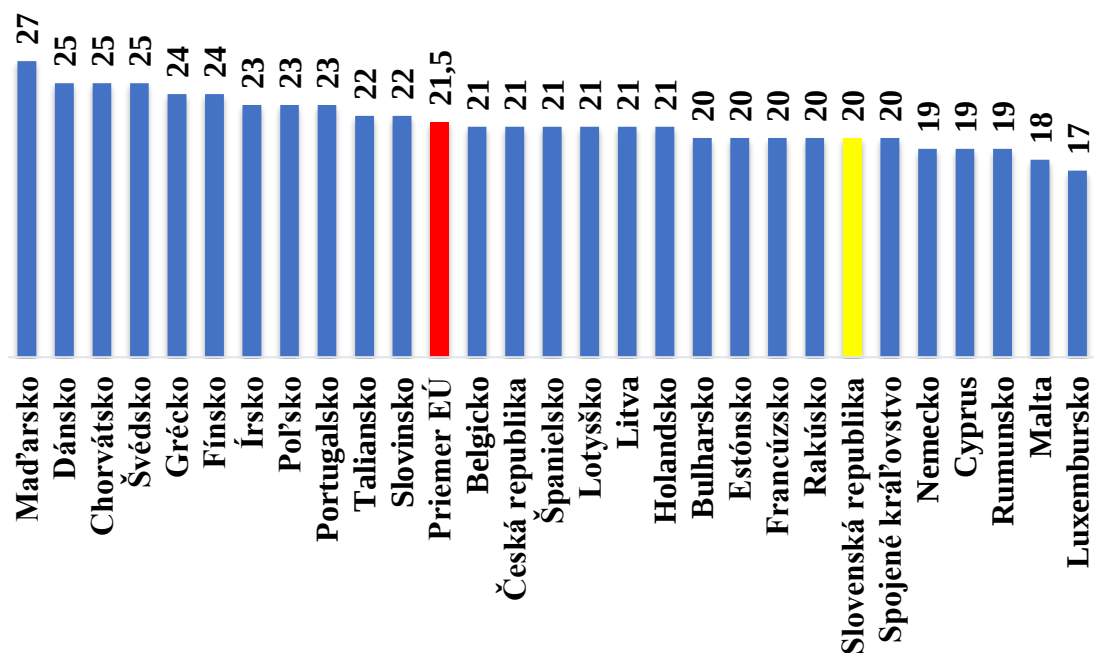
Zdroj: vlastné spracovanie podľa EUROPEAN COMMISSION. *Taxation Trends in the European Union*. [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2018. 302 s. [cit. 2019-01-15]. ISBN 978-92-79-79839-9. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf

Najvyššia sadzba dane z príjmov fyzických osôb v SR je na úrovni 25 %, čo je vysoko podpriemerom EÚ, ktorý je až vo výške 39 %. V súčasnosti u nás aj naďalej platí rovnaká výška sadzby aj pre rok 2019. Najvyššie daňové sadzby z príjmov fyzických osôb má Švédsko až vo výške 57,1 %, tesne za ním sa nachádza Dánsko na úrovni 55,8 % a Grécko s 55 %-tnou sadzbou dane. Na druhej strane najnižšie sadzby dane z príjmov fyzických osôb v rámci EÚ má Bulharsko a Rumunsko na úrovni rovných 10 %.

Posledným grafom pre porovnanie sadzieb dane v EÚ je graf týkajúci sa nominálnych štandardných sadzieb dane z pridanej hodnoty za rok 2018. Krajiny EÚ majú rôzne sadzby pre daň z pridanej hodnoty ako: základná sadzba, znížená sadzba alebo osobitná sadzba dane. Výšku sadzby dane si stanovuje každý štát individuálne, avšak uplatňujú štandardné pravidlá, ktoré môžu mať krajiny upravené osobitne. Stanovená je štandardná sadzba dane, ktorá nemôže byť nižšia ako 15 % a zároveň znížená sadzba nemôže byť nižšia ako 5 % a je možné ju uplatniť len na obmedzené množstvo tovarov a služieb,

pričom štát nemôže mať viac ako 2 znížené sadzby pre daň z pridanej hodnoty. Pravidlá sadzieb upravujú aj osobitné sadzby, do ktorých patrí super znížená sadzba, nulová sadzba alebo prechodná sadzba, ktoré môžu uplatňovať iba niektoré krajiny na tovary a služby.⁴⁴

Graf 4: Nominálne štandardné sadzby dane z pridanej hodnoty v EÚ v roku 2018 (v %)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa EUROPEAN COMMISSION. *Taxation Trends in the European Union*. [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2018. 302 s. [cit. 2019-01-15]. ISBN 978-92-79-79839-9. Dostupné na:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf

Priemer krajín EÚ pri sadzbe dani z pridanej hodnoty sa nachádza na úrovni 21,5 %. SR a štáty ako Spojené kráľovstvo, Rakúsko, Francúzsko, Estónsko a Bulharsko uplatňujú sadzbu dane z pridanej hodnoty vo výške 20 %. Najvyššiu sadzbu má Maďarsko s výškou až 27 %, čo je o 5,5 percentuálneho bodu viac ako priemer EÚ a naopak najnižšiu sadzbu dane z pridanej hodnoty má Luxembursko na úrovni len 17 %.

⁴⁴ EUROPA. *Pravidlá a sadzby DPH*. [online]. [cit. 2019-03-15]. Dostupné na: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_sk.htm

2 Cieľ práce

Za hlavný cieľ diplomovej práce sme si stanovili poukázanie na rozdiely vznikajúce medzi nominálnou sadzbou dane a efektívnou sadzbou dane z príjmov na vybranej spoločnosti, konkrétne Porsche Slovakia, spol. s r. o. so sídlom v Slovenskej republike. Porsche Slovakia, spol. s r. o. je spoločnosť, v ktorej budeme analyzovať vybrané ukazovatele pre zistenie skutočného daňového zaťaženia. Hoci daňové zaťaženie merané prostredníctvom nominálnych sadzieb dane z príjmov právnických osôb je pre každú spoločnosť v rovnakej percentuálnej výške, tieto sadzby dane nie sú adekvátne preukázateľným ukazovateľom skutočného daňového zaťaženia. Naopak, efektívna sadzba dane z príjmov právnických osôb je relevantný indikátor skutočného daňového zaťaženia, ktoré okrem štatutárnej sadzby dane je ovplyvnené aj položkami znižujúcimi alebo zvyšujúcimi základ dane. Pri porovnaní týchto sadzieb môže dôjsť k výrazným odlišnostiam v ich výške, ktorými sa budeme zaoberať v štvrtej kapitole. Na zistenie rozdielov vzťahujúcich sa na spomínané ukazovatele sme sa rozhodli zvoliť časové obdobie 5 rokov, resp. rok 2013 - 2017. Počas tohto obdobia nastali v SR legislatívne zmeny v sadzbách dane kedy došlo dvakrát k ich zníženiu, čo v konečnom dôsledku tiež vplývalo na skutočné daňové zaťaženie vybranej spoločnosti.

Okrem už vyššie spomenutého hlavného cieľa bolo potrebné si stanoviť jednotlivé čiastkové ciele na jeho dosiahnutie.

Prvý čiastkový cieľ, ktorý sme si zvolili, je vysvetlenie sadzby dane ako nástroja daňovej politiky, ktorý meria daňové zaťaženie. V súvislosti so sadzbami dane sme sa bližšie zamerali na nominálne, efektívne a hraničné sadzby dane, pri ktorých sme vysvetlili ich podstatu.

Druhým čiastkovým cieľom je zmapovanie daňovej sústavy SR, ktorú tvoria priame a nepriame dane a zameranie sa na vývoj nominálnych sadzieb dane z príjmov právnických osôb v období rokov 1993 až 2019. Súčasťou tohto čiastkového cieľa je aj medzinárodné porovnanie nominálnych sadzieb dane v krajinách EÚ, zamerané na daň z príjmov právnických osôb, fyzických osôb a daň z pridanej hodnoty.

Za tretí čiastkový cieľ sme si zvolili všeobecné vysvetlenie významu daní ako príjem do štátneho rozpočtu, presnejšie zamerané na daňové príjmy a vývoj dane z príjmov právnických osôb za obdobie rokov 2007 až 2017.

Predposledným čiastkovým cieľom je upriamenie sa na daňové zaťaženie a jeho meranie pomocou efektívnej sadzby dane, pri ktorej teoretické poznatky aplikujeme do praxe. Obsahom tohto cieľa je taktiež zobrazenie a porovnanie výšky efektívnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v krajinách OECD za rok 2017 a vysvetlenie faktorov, ktoré vplývajú na výšku efektívnej sadzby dane v SR pri transformácii výsledku hospodárenia pred zdanením na základ dane.

Posledným, piatym čiastkovým cieľom je zhodnotenie každého sledovaného roka počas piatich rokov vo vybranej spoločnosti. Za toto sledované obdobie skúmame tržby a zisk spoločnosti, daň z príjmov, splatnú daň a následne pomocou údajov o výsledku hospodárenia pred zdanením a daňou zo zisku sa dopracujeme k efektívnej sadzbe dani a zistíme rozdiely medzi teoretickou a skutočne zaplatenou daňou. Súčasťou posledného čiastkového cieľa je aj zhodnotenie nákladov spoločnosti, ktoré sa nachádzajú v poznámkach účtovnej závierky a ich posúdenie za daňové výdavky podľa zákona o dani z príjmov.

3 Metodika práce a metody skúmania

Počas písania tejto práce bolo nevyhnuté aplikovať niekoľko druhov metód, ktoré nám dopomohli spracovať získané informácie. Pre začiatok bolo kľúčové preštudovanie si potrebnej odbornej literatúry týkajúcej sa témy. Okrem knižných publikácií sme použili aj elektronické zdroje v podobe rôznych odborných článkov a štúdií, a v neposlednom rade sme aplikovali aj informácie, ktoré poskytujú daňové zákony. Na preskúmanie všeobecných poznatkov o nominálnej a efektívnej sadzbe dani sme využívali prevažne knižné zdroje.

Medzi základnú metódu patrí metóda abstrakcie, ktorú sme použili na vysvetlenie a pochopenie súvislostí medzi pojmami skúmanej problematiky. Pomocou tejto metódy sme sa dopracovali ku všetkým potrebným informáciám vysvetľujúcim pojmy ako daňová politika, sadzba dane, daňové zaťaženie, nominálna a efektívna sadzba dane.

Ďalšou metódou bola komparácia, ktorá nám pomohla pri hľadaní rovnakých, podobných či naopak rozdielnych vlastností daňových sadzieb. Aplikovali sme ju pri posudzovaní výšky nominálnych a efektívnych sadzieb dane vo vybranej spoločnosti a taktiež pri sledovaní vývoja daňových sadzieb v období daňových reforiem v SR až po súčasnosť, kde sme porovnávali zmeny, ktoré nastali v jednotlivých rokoch.

Nasledujúcou použitou metódou bola analýza, prostredníctvom ktorej sme skúmali výšku sadzieb medzi nominálnou a efektívnou sadzbou dane a ich podstatu. Analýza nám pomohla získať bližšie poznatky o vlastnostiach sledovaných ukazovateľov.

Poslednou metódou, ktorú sme použili v diplomovej práci je metóda indukcie. Táto metóda sa používa na všeobecné vyvodenie záverov vyplývajúcich z danej problematiky, ku ktorým sme sa dostali na základe získaných informácií a dát, s ktorými sme pracovali.⁴⁵

Všetky potrebné informácie a údaje za sledované obdobie pre analýzu ukazovateľov sme čerpali zo štatistík a dostupných výročných správ, ktorých obsahom boli výkazy ziskov a strát a poznámky vybranej spoločnosti. Získané údaje sme spracovali do tabuliek, schém a grafov v absolútnom alebo percentuálnom vyjadrení.

⁴⁵ RISTVEJ, Jozef. *Vedecké metódy*. [online]. 2010. [cit. 2019-03-06]. Dostupné na: <http://trilobit.fai.utb.cz/vedecke-metody>

4 Výsledky práce a diskusia

V tejto časti práce sa budeme zaoberať daňou z príjmov, presnejšie daňou z príjmov právnických osôb v SR, pomocou ktorej budeme porovnávať daňové zaťaženie vybranej spoločnosti skúmaním nominálnej a efektívnej sadzby dane z príjmov. Dôvod prečo sme si vybrali pre analýzu týchto ukazovateľov práve daň z príjmov je, že sme sa chceli zamerať a poukázať na skutočné daňové zaťaženie, ktoré môžeme bližšie analyzovať na základe verejne dostupných získaných údajov z minulých období vo vybranej spoločnosti. Pri výpočte ukazovateľov, ktoré budú vychádzať z údajov o skutočne zaplatenej dani v minulosti, môžeme takto dosiahnuté výsledky použiť v praxi a porovnať údaje s hodnotami dosiahnutými za predchádzajúce roky, prípadne s inými spoločnosťami či krajinami a poukázať tak na skutočné daňové zaťaženie a existujúce rozdiely medzi nimi.

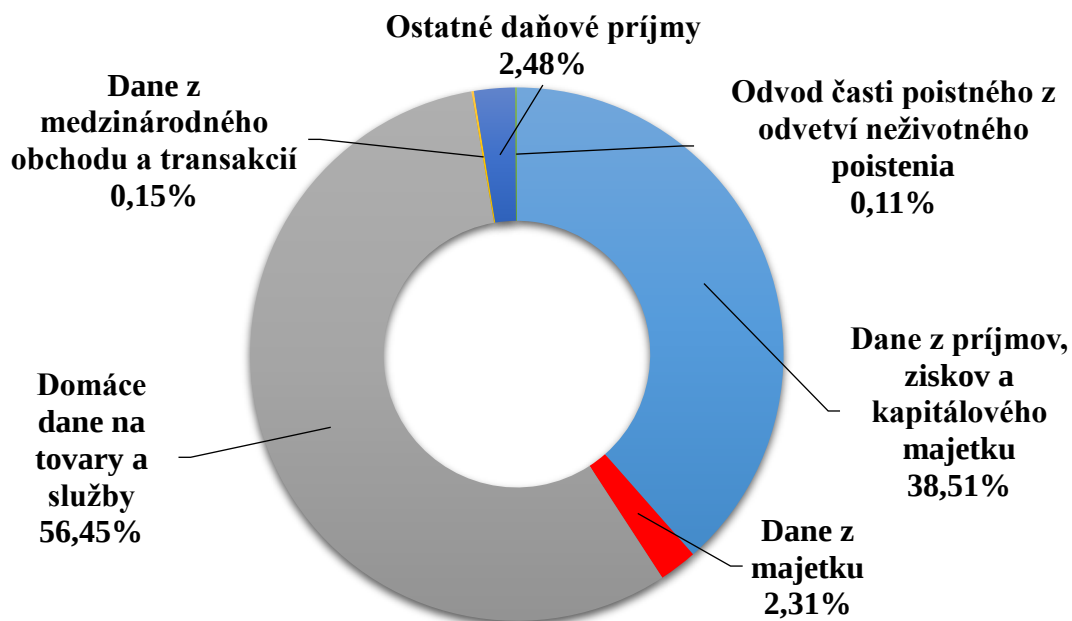
Pre porovnanie ukazovateľov nominálnej a efektívnej daňovej sadzby sme si vybrali právnickú osobu, spoločnosť s ručením obmedzeným, na ktorej sme skúmali vývoj spomínaných veličín za časové obdobie piatich rokov. Hlavným zdrojom odkiaľ sme získavali všetky informácie o firme a potrebné údaje na analýzu sadzieb dane je webový portál FinStat, ktorý poskytuje rozsiahle množstvo dát o slovenských firmách. Dáta sme čerpali najmä z výročných správ spoločnosti, ktoré poskytovali údaje o účtovnej závierke spolu s poznámkami.

4.1 Význam dane z príjmov právnických osôb pre verejné financie

Štátny rozpočet je hlavnou zložkou rozpočtu verejnej správy, v ktorom sa sústreďuje najväčšia časť príjmov. Štátny rozpočet môžeme definovať ako centralizovaný fond tvorený z peňažných prostriedkov využívaný prostredníctvom štátnych orgánov. Predstavuje bilanciu príjmov a výdavkov, kde najväčšou zložkou príjmov sú práve daňové príjmy, ktoré tvoria priame a nepriame dane. Okrem daňových príjmov sú príjmami štátneho rozpočtu aj nedaňové príjmy, granty a transfery.

Budeme sa zameriavať iba na daňové príjmy štátneho rozpočtu, ktoré nám znázorňuje nasledujúci graf ako percentuálne zastúpenie konkrétnych druhov daňových príjmov v roku 2017.

Graf 5: Daňové príjmy verejnej správy SR v roku 2017



Zdroj: vlastné spracovanie podľa MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Daňové príjmy*. [elektronický zdroj]. Bratislava, 2018. [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/ekonomicke-statistiky/danove-prijmy/>

Z uvedeného grafu je zrejmé, že najväčší podiel daňových príjmov štátneho rozpočtu predstavujú domáce dane na tovary a služby v zastúpení až 56,45 %. Túto zložku okrem dane z pridanej hodnoty tvoria aj spotrebné dane, dane za špecifické služby a dane z používania tovarov a z povolenia na výkon činnosti. Z toho vyplýva, že najväčší podiel štátneho rozpočtu SR tvoria práve nepriame dane.

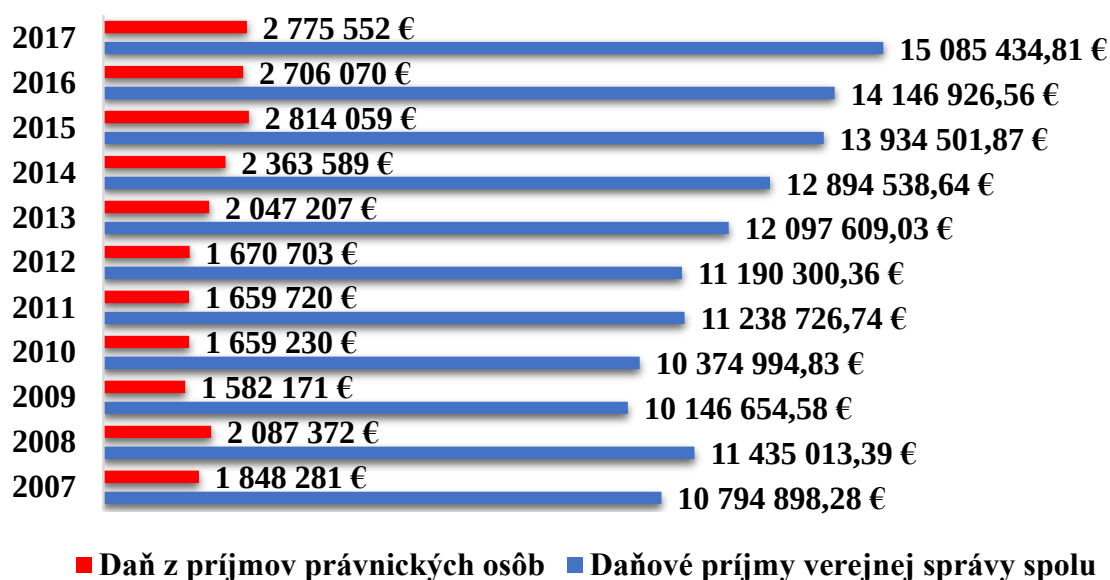
Druhým najväčším príjmom sú dane z príjmov, ziskov a kapitálového majetku v objeme 38,51 %. V tejto skupine sa nachádza daň z príjmov fyzických osôb (zo závislej činnosti a funkčných požitkov, z podnikania a inej samostatne zárobkovej činnosti), daň z príjmov právnických osôb a daň vyberaná zrážkou z príjmov.

Medzi ostatné daňové príjmy v objeme 2,48 % patria služby verejnosti poskytované Rozhlasom a televíziou Slovenska, daň z emisných kvót, osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií a osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach. Dane z majetku tvoria 2,31 % z daňových príjmov štátneho rozpočtu, kde zaraďujeme daň z nehnuteľností, dedičstva, darovania, z prevodu a prechodu nehnuteľností a ďalšie dane v súvislosti s majetkom. Ďalšou časťou daňových príjmov štátneho rozpočtu v zastúpení 0,15 % sú dane z medzinárodného obchodu a transakcií ako napr. dovozná clo, dovozná prirážka, ostatné colné príjmy a podiel na vybraných finančných prostriedkoch. Najmenšiu

časť tvorí odvod z neživotného poistenia, platný od 1.1.2017, ktorý predstavuje 0,11 % na celkových daňových príjmoch štátneho rozpočtu. V súčasnosti tento odvod existuje pod názvom daň z poistenia s platnosťou od 1.1.2019.

Skutočnosť, že skupina daňových príjmov, ktorej súčasťou sú aj príjmy právnických osôb na celkových daňových príjmoch štátneho rozpočtu SR je druhým najvýznamnejším zdrojom už vieme, ale ich vývoj za časové obdobie 2007 až 2017 nám podrobnejšie znázorňuje nasledujúci graf.

Graf 6: Podiel dane z príjmov právnických osôb na celkových daňových príjmoch verejnej správy SR (v €)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Daňové príjmy*. [elektronický zdroj]. Bratislava, 2018. [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/ekonomicke-statistiky/danove-prijmy/>

Z grafu môžeme vidieť, že celkový vývoj príjmov do štátneho rozpočtu plynúcich z dane z príjmov právnických osôb má rastúci trend s miernymi výkyvmi. Výrazný pokles bol v roku 2009, kedy nastalo zníženie príjmov z tejto dane vplyvom hospodárskej krízy z 2,08 mil. € na 1,5 mil. €, pričom tento pokles bol aj pri celkových príjmoch verejnej správy.

Pri porovnaní prvého a posledného roka môžeme vidieť, že v roku 2007 boli príjmy dane z príjmov právnických osôb vo výške viac ako 1,8 mil. € pri celkových daňových príjmoch viac ako 10 mil. € a v poslednom roku 2017 boli tieto príjmy z dane právnických osôb viac ako 2,7 mil. € z celkových 15 mil. € daňových príjmov štátneho rozpočtu.

Výnos tejto dane bol v sledovaných rokoch ovplyvnený viacerými faktormi a zmenami daňovej legislatívy. V roku 2007 bol výnos dane právnických osôb v štátnom rozpočte prejavom predovšetkým priaznivého vývoja makroekonomického prostredia, čo možno priradiť zvýšeným ziskom spoločností. Hospodárska a finančná kríza v roku 2008 sa prejavila v nižšom výnose dane v nasledujúcom roku, avšak v roku 2008 výnosy prevyšovali 2 mil. €, čoho dôsledkom bola aj predčasná úhrada preddavkov v poslednom mesiaci spojená so zmenou meny. Rok 2009 môžeme považovať za veľmi významný rok vo výnose dane z príjmov právnických osôb, kedy bol skutočný výnos tejto dane o 1,97 % vyšší ako plánovaný. Došlo k viacerým zmenám v odpisovaní majetku, ako napr. zavedenie komponentného odpisovania alebo zvýšenie vstupných cien. V roku 2010 na výnosy dane pôsobilo umorovanie daňových strát z predchádzajúceho obdobia a nepriaznivý vývoj položiek ovplyvňujúcich základ dane. Rast výnosu dane z príjmov právnických osôb v roku 2011 bol zapríčinený ziskovosťou podnikateľského odvetvia. V roku 2013 došlo prvýkrát od roku 2004 k zvýšeniu dane z príjmov z 19 % na 23 % a okrem tejto zmeny právnické osoby podliehali rôznym odvodom, ktorých výška predstavovala daňovo uznaný náklad. Výnosy v roku 2013 ovplyvnili vysoké doplatky na daňovej povinnosti a vyššie preddavky, ktoré spôsobila vyššia sadzba dane.⁴⁶

Od 1.1.2014 právnické osoby boli zdaňované sadzbou vo výške 22 %. Bola zavedená daňová licencia, ktorá slúžila na elimináciu tých podnikateľských subjektov, ktoré neplatili dane. Za ďalšiu zmenu v tomto roku môžeme považovať úpravu základu dane o neuhradené záväzky a daňovú stratu, ktorá sa mohla umorovať v rovnomernej výške najviac štyri po sebe idúce zdaňovacie obdobia. Daňová strata sa v predošlých obdobiach mohla umorovať najviac počas siedmich po sebe idúcich zdaňovacích období, avšak výška straty v týchto obdobiach nebola stanovená. Významné zmeny, ktoré vplývali na právnické osoby boli zmeny v oblasti odpisov, uplatňovania daňových výdavkov a v oblasti transferového oceňovania. Bola možnosť použitia zrýchleného odpisovania v druhej a tretej odpisovej skupine a došlo k zvýšeniu odpisových skupín z pôvodných 4 na 6. Ďalšou zmenou bolo zavedenie odpočtu nákladov, ktoré slúžili na výskum a vývoj.⁴⁷ V roku 2017 došlo

⁴⁶ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha : Wolters Kluwer, 2016, 198 s. ISBN 978-80-7552-490-4.

⁴⁷ KUŠNÍROVÁ, Jana a kol. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty*. Praha : Wolters Kluwer, 2017, 352 s. ISBN 978-80-7552-900-8.

k zníženiu sadzby dane z 22 % na 21 %, pričom cieľom tohto zníženia bolo predovšetkým zvýšiť motiváciu daňových subjektov v platení daní.

4.2 Efektívna sadzba dane právnických osôb

V tejto časti sa budeme detailne venovať efektívnej sadzbe dane z príjmov právnických osôb a jej výpočtu. Zameriame sa na jej využitie v praxi a porovnávame túto sadzbu s nominálnou sadzbou, ktorá nie je vhodným ukazovateľom pre zobrazenie skutočného daňového zaťaženia. Ďalej si zobrazíme a porovnáme dosahované hodnoty efektívnej sadzby dane v rámci krajín OECD za jeden vybraný rok a faktory, ktoré vplyvajú na efektívnu daňovú sadzbu z príjmov právnických osôb na Slovensku. Pre porovnanie našej legislatívy s Českou republikou si znázorníme vybrané pripočítateľné a odpočítateľné položky základu dane a ich nominálnu sadzbu v súčasnosti podľa aktuálnej legislatívy. V poslednej časti tejto podkapitoly si zobrazíme vývoj daňového zaťaženia na Slovensku prostredníctvom porovnania efektívnej a nominálnej sadzby dane z príjmov právnických osôb za časové obdobie rokov 2007 - 2016 a faktory, ktoré v sledovanom období vplývali na ich výšku.

Efektívne daňové sadzby zohľadňujú účinok daňového systému ako napríklad účtovanie odpisov, daňové úľavy či iné daňové stimuly. Je to vlastne akési spätné zobrazenie sadzby dane vypočítanej z údajov získaných z účtovníctva alebo pomocou daňových priznaní. Ide o peňažné toky spojené s minulým obdobím jednotlivých investičných projektov, ktoré momentálne v skúmanej firme prebiehajú.⁴⁸

Využitie efektívnej sadzby dane je predovšetkým v možnosti porovnania daňového zaťaženia medzi ekonomikami. Vysoká efektívna sadzba dane môže pôsobiť negatívne na zahraničných investorov, ktorí sa rozhodujú a hľadajú najlepšiu cestu na presunutie svojich investícií. Štát sa snaží vytvoriť lákavé podmienky pre prilákanie kapitálu do krajiny, napr. prostredníctvom opatrení ako sú daňové prázdnyiny alebo rôzne úľavy na dani. Ekonómovia používajú efektívne sadzby na zhodnotenie situácie v minulosti, či naopak na prognózu

⁴⁸ Hanappi, T. *Corporate Effective Tax Rates*. OECD Taxation Working Papers, No. 38, [elektronický zdroj]. OECD Publishing, Paris. 2018. 65 s. [cit. 2019-02-01]. Dostupné na: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/a07f9958-en.pdf?expires=1551510916&id=id&accname=guest&checksum=995458F75DB6A11274CCACE882A94285>

možného prejavu sadzieb dane v budúcnosti v spojení so správaním daňových subjektov, ktoré závisí aj od výšky sadzby dane.⁴⁹

Štát zavedením zákonnej nominálnej sadzby dane očakáva, že získa príjem do štátneho rozpočtu, ktorý zodpovedá výške tejto sadzby, avšak v skutočnosti to tak nie je. Niektoré spoločnosti dosahujú značné rozdiely nominálnej sadzby v porovnaní s efektívnou sadzbou. Pri vysokých nominálnych sadzbách sa spoločnosť snaží zvýšiť svoje daňové úspory, výsledkom čoho môžu byť aj nižšie efektívne sadzby dane.⁵⁰

Zatiaľ, čo nominálne sadzby dane z príjmov právnických osôb môžeme nájsť v zákone o dani z príjmov, na výpočet efektívnej sadzby dane je potrebný nasledujúci vzorec:

Efektívna sadzba dane = daň / výsledok hospodárenia pred zdanením

Zo vzorca vyplýva, že pre výpočet efektívnej sadzby dane potrebujeme vedieť daň, ktorú má spoločnosť zaplatiť, resp. zaplatila z vypočítaného základu dane a rovnako dôležitý je aj výsledok hospodárenia pred daňou, ktorý predstavuje menovateľ a v tomto vzorci. Výpočtom dostaneme efektívnu sadzbu dane, ktorá vyjadrí reálne daňové zaťaženie vybraného podniku. Efektívna sadzba dane môže byť vyššia alebo nižšia ako nominálna sadzba dane, pretože ju ovplyvňujú položky, ktoré sú súčasťou základu dane.

V prípade, ak efektívna daňová sadzba dosahuje vyššie hodnoty ako nominálna sadzba dane, výsledkom je, že daňový subjekt dosiahol vyšší daňový základ v porovnaní s výsledkom hospodárenia pred zdanením. Na druhej strane, ak nominálna daňová sadzba je vyššia ako efektívna daňová sadzba, výsledkom je nižší daňový základ oproti výsledku hospodárenia. Efektívna daňová sadzba zobrazuje reálnejšie daňové zaťaženie právnických osôb za predchádzajúce zdaňovacie obdobie.⁵¹

⁴⁹ SEKEREŠOVÁ, Zuzana. *Vývoj rozdielov medzi efektívnou a nominálnou sadzbou dane korporácií na Slovensku*: diplomová práca. [online]. PRAHA: Fakulta financií a účtovníctva VŠE. 2013. 75 s. [cit. 2019-02-20]. Dostupné na: https://vskp.vse.cz/65025_vyvoj_rozdielov_medzi_efektivnou_a_nominalnou_sadzbou_dane_korporacii_na_slovensku.

⁵⁰ Paulo Jorge Varela Lopes Dias and Pedro Miguel Gomes Reis. *The relationship between the effective tax rate and the nominal rate*. [elektronický zdroj]. Portugal: ISCTE-Instituto Universitário de Lisboa, 2018. 21 s. [cit. 2019-02-02]. Dostupné na: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6453064.pdf>

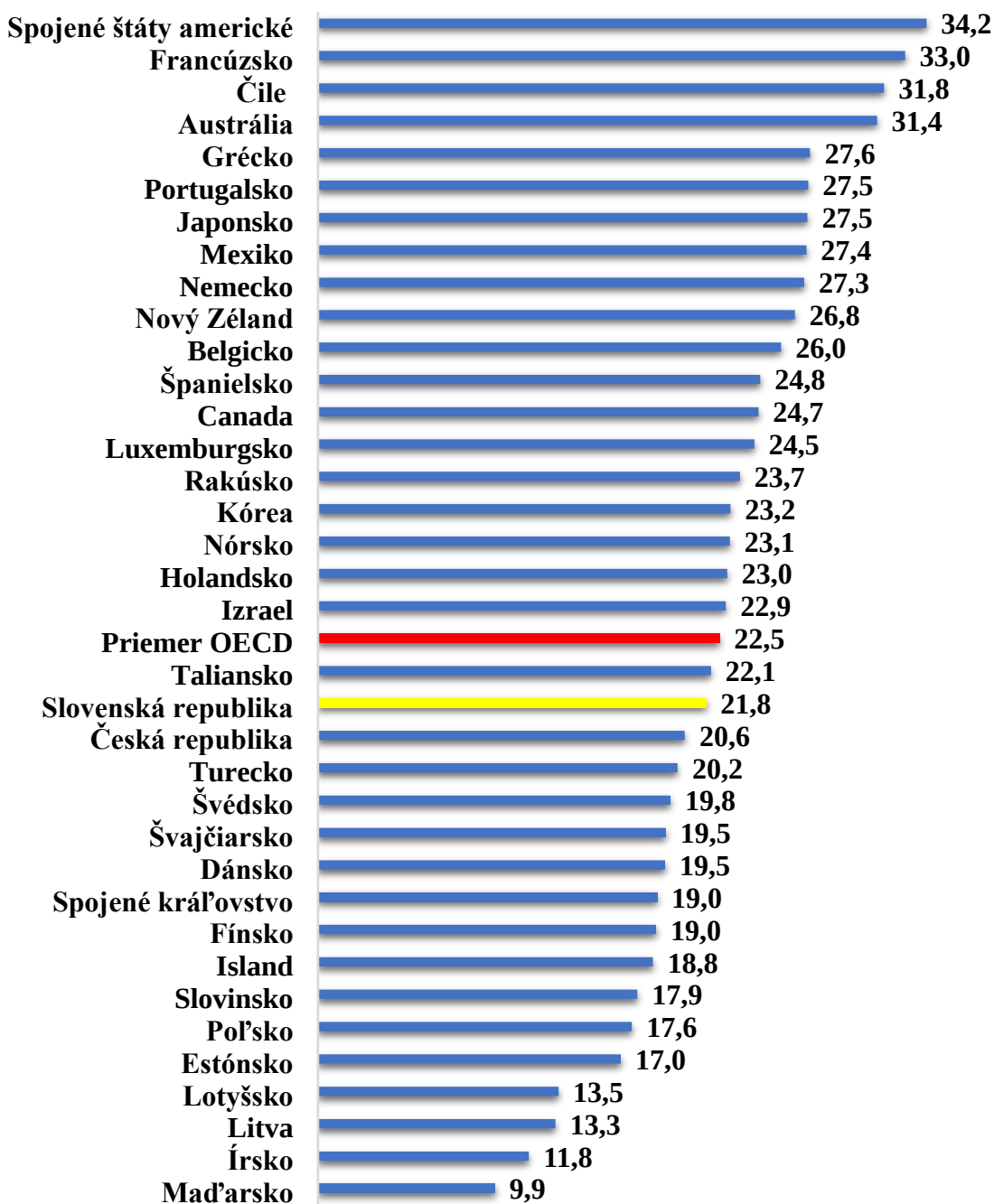
⁵¹ SCHULTZOVÁ, Anna – ŠEPELOVÁ, Jaroslava. *Vplyv vybraných aspektov na efektívnu sadzbu malých a stredných podnikov v SR* [elektronický zdroj]. Bratislava, 2017, 7 s. [cit. 2019-01-12]. Dostupné na: https://www.ef.umb.sk/konferencie/kfu_2017/prispevky%20a%20prezentacie/prispevky/Schultzov%C3%A1,%20C5%A0epe%C4%BEov%C3%A1.pdf

4.2.1 Medzinárodné porovnanie efektívnych sadzieb dane

Daňové zaťaženie a teda aj samotná výška efektívnych sadzieb dane sa v rôznych krajinách líši v závislosti od ukazovateľov, ktoré ovplyvňujú základ dane a taktiež od daňových zákonov každej krajiny. Pre porovnanie ukazovateľa efektívnej sadzby dane sme si vybrali štatistiky, ktoré poskytuje OECD, vzhľadom na to, že pre EÚ neboli dostupné údaje za celú ekonomiku, ale iba za nefinančné inštitúcie, čo pre nás nebol vhodný ukazovateľ na porovnanie.

Na základe posledných dostupných nájdených štatistík týkajúcich sa efektívnej sadzby dane z príjmov právnických osôb sa zameriame na skúmanie tejto veličiny v krajinách Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) za rok 2017. Na nasledujúcom grafe sú znázornené štáty nachádzajúce sa v OECD a taktiež efektívna sadzba dane z príjmov právnických osôb v každej z týchto krajín.

Graf 7: Efektívna sadzba dane z príjmov právnických osôb v OECD v roku 2017 (v %)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa OECD. *Effective Tax Rates*. [elektronický zdroj]. [cit. 2019-02-25]. Dostupné na: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR

Z grafu môžeme vidieť, že najvyššiu efektívnu sadzbu dane majú Spojené štáty americké na úrovni 34,2 %, pričom ich zákonná sadzba dane právnických osôb v rovnakom roku bola vo výške 35 %. Francúzsko dosahuje efektívnu sadzbu 33 % pri zákonnej sadze až 44,43 %, čo je zároveň najvyššia zákonná nominálna sadzba dane z príjmov právnických osôb v rámci krajín OECD v sledovanom roku. Za Francúzskom nasleduje Čile s hodnotou

efektívnej sadzby z grafu vo výške 31,8 % a Austrália, ktorej efektívna sadzba dane je vo výške 31,4 %. V SR dosahuje efektívna sadzba hodnoty podľa OECD 21,8 %, čo je podpriemer týchto krajín, ktorý je 22,5 %. Najnižšie efektívne sadzby dane z príjmov právnických osôb má Írsko na úrovni 11,8 % a Maďarsko malo v roku 2017 efektívnu sadzbu dane len 9,9 %, čo je menej ako jedna tretina v porovnaní s najvyššou efektívnou sadzbou dane v Spojených štátoch amerických.

4.2.2 Faktory vplývajúce na efektívnu daňovú sadzbu

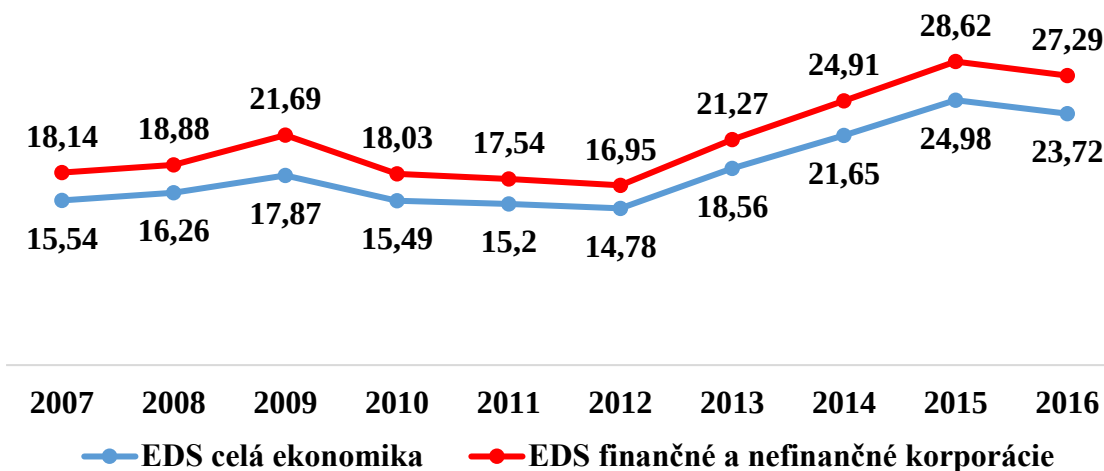
V Slovenskej republike hodnoty efektívnej daňovej sadzby z príjmov právnických osôb neustále rastú, čo sa prejavuje aj vďaka úspešnému výberu dane z pridanej hodnoty. Opatrenia v oblasti boja proti únikom pri dani z pridanej hodnoty sa odzrkadlili aj na vývoji efektívnej sadzby dane. Tieto opatrenia boli zamerané na falošne uplatnené znižovanie dane z pridanej hodnoty na vstupe prostredníctvom falošných faktúr a na zníženie dodávok, ktoré neboli zaznamenané odberateľom. V konečnom dôsledku sa to preukázalo v náraste daňovej povinnosti dane z pridanej hodnoty, ale aj vo vyšších ziskoch spoločností s čím súvisí aj vyššia daňová povinnosť dane z príjmov právnických osôb.⁵²

Na základe údajov získaných z Ministerstva financií Slovenskej republiky sme sa dopracovali k vývoju efektívnej sadzby dane z príjmov právnických osôb za dlhšie časové obdobie, t. j. od roku 2007 – 2016, ktoré zobrazuje graf 8. Tento graf zachytáva vývoj efektívnej sadzby dane príjmov právnických osôb celej ekonomiky na jednej krivke a osobitne krivku efektívnej sadzby dane pre finančné a nefinančné korporácie.

Vývoj efektívnej sadzby dane v spojitosti s nominálnymi zákonnými sadzbami si porovnáme v grafe 9, ktorý zobrazuje vývoj spomínaných ukazovateľov za rovnaké časové obdobie. Zmeny, ktoré nastali za posledné roky v našej legislatíve sa týkajú hlavne zmien nominálnych sadzieb dane, ktoré bezprostredne súvisia aj so zmenami v celkovom daňovom zaťažení právnických osôb v SR, resp. efektívnej sadzby dane.

⁵² MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Program stability Slovenskej republiky na roky 2018 až 2021*. [elektronický zdroj]. Bratislava, 2018. [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: https://www.finance.gov.sk/files/sk/financie/institut-financnej-politiky/strategicke-materialy/program-stability/program-stability/PS_2018_FINAL.pdf

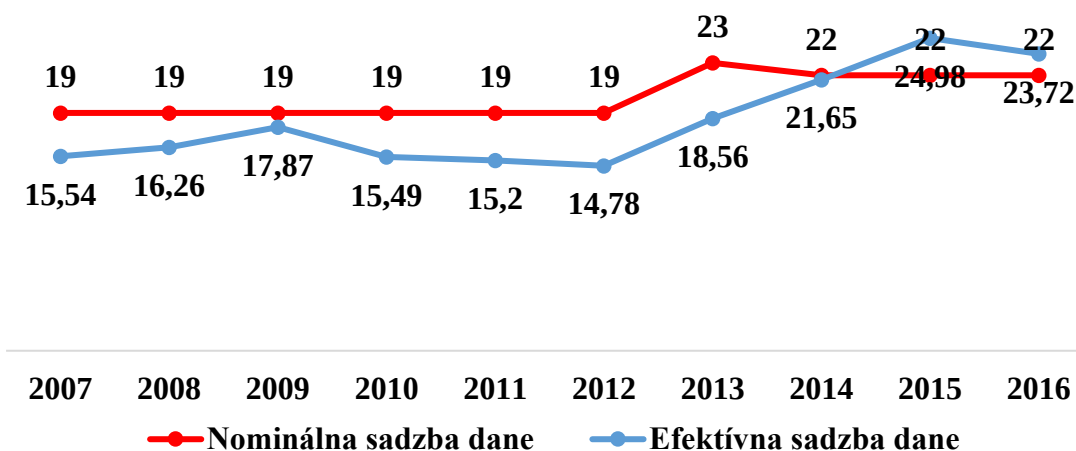
Graf 8: Vývoj efektívnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v SR (v %)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Program stability Slovenskej republiky na roky 2018 až 2021*. [elektronický zdroj]. Bratislava, 2018. [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: https://www.finance.gov.sk/files/sk/finance/institut-financej-politiky/strategicke-materialy/program-stability/program-stability/PS_2018_FINAL.pdf

Spočiatku sledovaného obdobia rástla efektívna sadzba dane celej ekonomiky, avšak vždy sa nachádzala pod úrovňou efektívnej sadzby finančných a nefinančných korporácií. V roku 2010 došlo k jej poklesu za celú ekonomiku 17,87 % na 15,49 %. Toto zníženie pretrvávalo až do roku 2012 a od tohto roku došlo opäť k jej nárastu z 14,78 % na 21,27 % za finančné a nefinančné korporácie. V roku 2016 nastal pokles efektívnej sadzby dane z hodnoty 24,98 % na 23,72 %, kde príčinou bol pokles ziskovosti právnických osôb spojený s nárastom objemu daňových strát spoločností.

Graf 9: Vývoj nominálnej a efektívnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v SR (v %)



Zdroj: vlastné spracovanie

Do grafu sme vložili údaje z grafu týkajúce sa efektívnej sadzby dane celej ekonomiky a základnej nominálnej sadzby dane nachádzajúcej sa v zákonoch za príslušné sledované obdobie. Nominálna základná sadzba dane sa pohybovala tempom, ktoré sme si bližšie opísali ešte v prvej časti pri riešení daňových reforiem. Od roku 2007 po rok 2012 bola zákonná sadzba dane na úrovni 19 %, v ďalšom roku stúpila o 4 percentuálne body na 23 %.

V prvom sledovanom roku, t. j. 2007 efektívna sadzba bola vo výške 15,54 % pri nominálnej sadzbe 19 %. V ďalších rokoch, aj napriek nemennej sa nominálnej sadzbe, dochádzalo k zmenám v efektívnej sadzbe, čo mohlo byť spôsobené zmenami legislatívy, ktoré nesúviseli práve so zmenou sadzieb, ale naopak táto zmena mohla súvisieť s daňovými výdavkami alebo odpismi. Nominálna sadzba klesla v roku 2014 na hodnotu 22 % a táto zmena trvala až do roku 2016.

Počas celého sledovaného obdobia môžeme vidieť, že efektívna sadzba dane kopírovala akýmsi spôsobom vývoj nominálnej sadzby dane, avšak až do roku 2014 sa vždy nachádzala pod jej úrovňou. Práve v tomto roku nastalo zníženie nominálnej sadzby dane z 23 % na 22 % a súčasne došlo k zvýšeniu efektívnej sadzby dane z pôvodných 18,56 % až na 21,65 %. Efektívna sadzba dane rástla aj v nasledujúcom roku, kedy dosahovala hodnoty až do výšky necelých 25 %, pričom v roku 2015 bola nominálna sadzba na úrovni 22 %. V poslednom sledovanom roku tohto vývoja nedošlo k žiadnej zmene nominálnej sadzby dane, ale naopak došlo k zníženiu efektívnej sadzby na 23,72 %.

Jedným z dôvodov prečo v SR máme nízke skutočné daňové zaťaženie je existencia veľkého množstva možností ako znížiť základ dane a teda aj celkovú efektívnu sadzbu. Ako ďalší dôvod môžeme označiť fakt, že existujú spoločnosti s nízkymi výsledkami hospodárenia, prípadne spoločnosti vykazujúce stratu, čo tiež prispieva k zníženiu tohto sledovaného ukazovateľa.

Príčinou, prečo sú nominálne sadzby dane odlišné od efektívnych je nezhodnosť základu dane s výsledkom hospodárenia pred zdanením. Ak chceme zistiť základ dane právnickej osoby potrebujeme poznať výsledok hospodárenia zistený v účtovníctve, ktorý sa následne transformuje na základ dane. Výsledná výška dane z príjmov právnických osôb okrem samotnej výšky sadzby dane závisí aj od zložitého výpočtu základu dane, z ktorého sa počíta daň. Ukazovateľ efektívnej sadzby zohľadňuje všetky prvky vplývajúce na výpočet základu dane.

Na výšku základu dane pri právnických osobách pôsobia rôzne prvky ako daňovo uznateľné výdavky, príjmy oslobodené od dane, daňové stimuly, úľavy na dani alebo daňové prázdny. Výšku základu dane môže zmeniť daňová strana, ktorá bola vykázaná v minulých obdobiach a možno ju rovnomerne odpočítať od základu dane počas štyroch po sebe idúcich zdaňovacích období. Taktiež sem patrí príjem, ktorý nie je predmetom dane, napr. príjem získaný darovaním, prípadne je od dane oslobodený ako napríklad príjmy právnických osôb nezriadených na podnikanie. Ďalšou významnou položkou, ktorá výrazne ovplyvňuje základ dane právnických osôb sú daňové a nedaňové náklady, resp. odpočítateľné a pripočítateľné položky a v neposlednom rade aj aktuálne platná daňová legislatíva.⁵³

Pripočítateľné a odpočítateľné položky sú položky, ktoré upravujú základ dane. Pripočítateľné položky zvyšujú základ dane a nemôžeme ich zahrnúť do daňových výdavkov. Vzťahujú sa na predchádzajúce zdaňovacie obdobia s dopadom na základ dane v súčasnom období. Naopak, odpočítateľné položky sú súčasťou výsledku hospodárenia, a v niektorých prípadoch nie sú súčasťou základu dane. Patria sem predovšetkým príjmy, ktoré sú oslobodené od dane z príjmov alebo príjmy, ktoré nie sú súčasťou základu dane právnickej osoby. Výnos z týchto odpočítateľných položiek sa dodatočne nezdaňuje. Čo sa týka rozdielu medzi účtovnými a daňovými odpismi, ten zaraďujeme tiež medzi pripočítateľné alebo odpočítateľné položky. Ak je výška účtovných odpisov vyššia ako daňových, rozdiel tvorí pripočítateľnú položku k základu dane. Na druhej strane je tento rozdiel odpočítateľnou položkou základu dane právnických osôb.⁵⁴

V nasledujúcej schéme môžeme vidieť niektoré vybrané druhy odpočítateľných a pripočítateľných položiek.

⁵³ SENEŠI, Norbert. *Efektívna sadzba dane z príjmov*. [online]. 2014. [cit. 2019-01-26]. Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/efektivna-sadzba-dane-z-prijmov>

⁵⁴ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha : Wolters Kluwer, 2016, 198 s. ISBN 978-80-7552-490-4.

Tabuľka 2: Vybrané druhy pripočítateľných a odpočítateľných položiek

Pripočítateľné položky	Odpočítateľné položky
• úplatky alebo neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe • náklady súvisiace s zvýšením základného imania • náklady na technické zhodnotenie • poskytnuté peňažné/nepeňažné dary • náklady na osobnú spotrebu • zmluvné/nezmluvné pokuty a penále • chyby a opravy z predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia • reprezentačné alebo propagačné predmety	• kreditné úroky • príjmy z darovania alebo dedičstva • opravy chýb nákladov v minulom období • príjmy, pri ktorých je daň vyberaná zrážkou • príjmy súvisiace s výdavkami, ktoré neboli uznané za daňový náklad • použitie a zrušenie rezerv • použitie a zrušenie opravných položiek • podiel na zisku inej právnickej osoby

Zdroj: vlastné spracovanie podľa KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha : Wolters Kluwer, 2016, 198 s. ISBN 978-80-7552-490-4.

Medzi výškou pripočítateľných a odpočítateľných položiek existuje vzťah, ktorý ovplyvňuje výsledok hospodárenia. Môže nastať situácia kedy pripočítateľné položky budú vyššie ako odpočítateľné, a v tom prípade dôjde k zvýšeniu výsledku hospodárenia pred zdanením. Zvýšenie výsledku hospodárenia spôsobí zvýšenie základu dane, čím sa zvyšuje aj výška zaplatenej dane a rovnako dôjde k zvýšeniu efektívnej sadzby dane nad zákonnú sadzbu. V opačnej situácii dôjde k zníženiu výsledku hospodárenia, čo spôsobí zníženie základu dane a zníženie celkovej zaplatenej dane. Zníženie zaplatenej dane sa prejaví v poklese efektívnej sadzby dane v porovnaní s nominálnou sadzbou. Tretia situácia môže nastať keď výška odpočítateľných položiek je rovná výške pripočítateľných. V tomto prípade základ dane bude totožný s výsledkom hospodárenia a efektívna sadzba dane bude na rovnakej úrovni ako nominálna sadzba dane.

Pre porovnanie položiek, ktoré zvyšujú alebo znižujú výsledok hospodárenia, resp. aj výslednú efektívnu sadzbu dane z príjmov právnických osôb v Českej republike si predstavíme niektoré z nich.

Sadzba dane z príjmov právnických osôb v Českej republike (ČR) je v roku 2019 vo výške 19 %. V ČR sa rovnako ako u nás pre zistenie základu dane vychádza z výsledku hospodárenia, ktorý je možné znížiť alebo zvýšiť o určité zákonom stanovené položky, čo v konečnom dôsledku vplýva aj na efektívnu sadzbu dane. Medzi položky zvyšujúce základ dane v ČR môžeme zaradiť napríklad čiastky, ktoré neoprávnene skracujú príjmy alebo ktoré nemožno zahrnúť do nákladov, prijaté zmluvné pokuty, úroky a poplatky z omeškania,

penále a iné sankcie vznikajúce zo záväzkových vzťahov u veriteľa. Ďalej sem patria čiastky zrušenej rezervy podľa právneho predpisu, čiastky poistného na sociálne zabezpečenie, príspevky na štátnu politiku zamestnanosti, poistné na verejné zdravotné poistenie, ktoré boli zrazené, ale neodvedené do konca mesiaca nasledujúceho po uplynutí zdaňovacieho obdobia a iné. Položkami, ktoré znižujú základ dane sú napríklad čiastky, ktoré určovali nesprávnu výšku príjmov, rozdiel vzniknutý pri oceňovaní majetku získaného iným spôsobom než kúpou, čiastky poistného na sociálne zabezpečenie, príspevky na štátnu politiku zamestnanosti, poistné na verejné zdravotné poistenie keď príde k ich odvedeniu. Taktiež sem môžeme zaradiť hodnotu odvolaného daru, bezodplatného príjmu alebo rezervy vytvorené na nakladanie s elektroodpadom solárnych panelov.⁵⁵ Všetky vyššie spomenuté položky a mnoho ďalších, ich špecifikáciu, kritéria a spôsob uplatňovania bližšie upravuje príslušný zákon.

Daň z príjmov právnických osôb v SR závisí od výsledku hospodárenia, ktorý predstavuje rozdiel medzi dosiahnutými príjmami a nákladmi. V prípade ak príjmy sú vyššie ako náklady vzniká zisk, v opačnom prípade ide o stratu. Aby sme dostali základ dane je potrebné výsledok hospodárenia upraviť o položky, ktoré znižujú alebo zvyšujú základ dane, tzn. o už spomínané pripočítateľné a odpočítateľné položky. Zo základu dane možno odpočítať daňovú stratu, a následne vyrátať daňovú povinnosť daňovníka. Pre lepšie a prehľadnejšie znázornenie výpočtu slúži nasledujúca tabuľka.

Tabuľka 3: Výpočet základu dane z príjmov a daňovej povinnosti právnickej osoby

Výsledok hospodárenia
+ pripočítateľné položky
- odpočítateľné položky
= základ dane
- daňová strata
= upravený základ dane
Upravený základ dane x sadzba dane
= daňová povinnosť
- preddavky na daň z príjmu právnickej osoby
= daňový nedoplatok/preplatok

Zdroj: vlastné spracovanie

⁵⁵ Zákon č. 586/1992 Sb. zákon České národní rady o daních z příjmů.

4.3 Analýza skutočného daňového zaťaženia vybranej spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o.

Porsche Slovakia, spol. s r. o. je podľa Slovenskej klasifikácie ekonomických činností SK NACE Rev. 2 kategorizovaná ako spoločnosť zaoberajúca sa predajom automobilov a ľahkých motorových vozidiel. Spoločnosť je platiteľ dane z príjmov právnických osôb so sídlom a miestom podnikania v SR, ktorá má neobmedzenú daňovú povinnosť. Vznikla 2. decembra 1993 a predmetom jej činnosti podľa výpisu z obchodného registra sú nasledované činnosti:

- *„kúpa a predaj motorových vozidiel, náhradných dielov a príslušenstva;*
- *nákup a predaj za účelom predaja konečnému spotrebiteľovi;*
- *nákup a predaj za účelom predaja iným prevádzkovateľom;*
- *automatizované spracovanie dát;*
- *výroba a oprava prístrojov a zariadení spotrebnej elektroniky;*
- *prenájom nehnuteľností a poskytovanie iných než základných služieb;*
- *prenájom strojov a prístrojov bez obslužného materiálu;*
- *prenájom meracej a regulačnej techniky a malej mechanizácie;*
- *sprostredkovanie obchodu a služieb;*
- *prenájom motorových vozidiel;*
- *poskytovanie softwaru;*
- *vedenie účtovníctva;*
- *počítačové služby;*
- *služby súvisiace s počítačovým spracovaním údajov;*
- *administratívne služby;*
- *vykonávanie mimoškolskej vzdelávacej činnosti;*
- *činnosť podnikateľských, organizačných a ekonomických poradcov;*
- *reklamné a marketingové služby;*
- *vydavateľská činnosť.*“⁵⁶

Porsche Slovakia poskytuje predaj nových, ale aj ojazdených vozidiel výrobcov značiek Volkswagen, Audi a SEAT. Prostredníctvom značky Volkswagen ponúkajú nielen

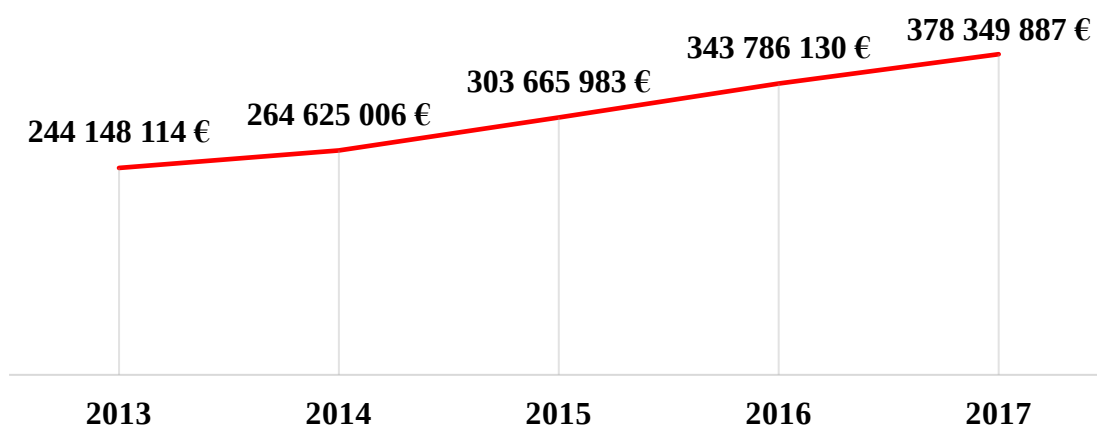
⁵⁶ FINSTAT. *Porsche Slovakia spol. s r. o., Výročná správa 2017*. [online]. 2017 [cit. 2019-03-02]. Dostupné na: https://www.finstat.sk/31362788/obchodny_register

osobné, ale aj úžitkové vozidlá. Okrem predaja vozidiel ich úlohou je aj poskytovanie kompletného servisu automobilov pre svojich zákazníkov. Služby, ktoré poskytujú nie sú len opravy vozidiel, predaj osobitných náhradných dielov, ale zameriavajú sa aj na poradenstvo a poskytovanie financovania pri kúpe vozidla, poistenie a prihlásenie vozidla, či dokonca poskytovanie náhradných vozidiel v prípade poruchy. V súčasnosti majú na našom území 50 maloobchodných predajcov spomínaných značiek automobilov a nachádzajú sa na prvom mieste v oblasti zásobovania servisov s náhradnými dielmi. Ku dňu 31.12.2017 mala spoločnosť 97 zamestnancov.⁵⁷

Za sledované obdobie firmy sme si zvolili časový interval 5 rokov, resp. zdaňovacie obdobie od roku 2013 až po 2017, počas ktorého budeme sledovať a porovnávať viaceré ukazovatele vrátane nominálnych a efektívnych sadzieb dane z príjmov právnických osôb, ktoré sú pre náš výskum najdôležitejšie.

Na začiatok si zobrazíme v grafoch finančné ukazovatele, ktorými sú tržby a zisk spoločnosti za rovnaké sledované obdobie, aby sme si lepšie priblížili a predstavili fungovanie a chod spoločnosti ako celku. Aké prvé si znázorníme tržby spoločnosti na nasledujúcom grafe.

Graf 10: Prehľad vývoja tržieb Porsche Slovakia, spol. s r. o.



Zdroj: vlastné spracovanie podľa FINSTAT. *Porsche Slovakia, spol. s r.o.* [elektronický zdroj]. [cit. 2019-02-27]. Dostupné na: <https://finstat.sk/31362788>

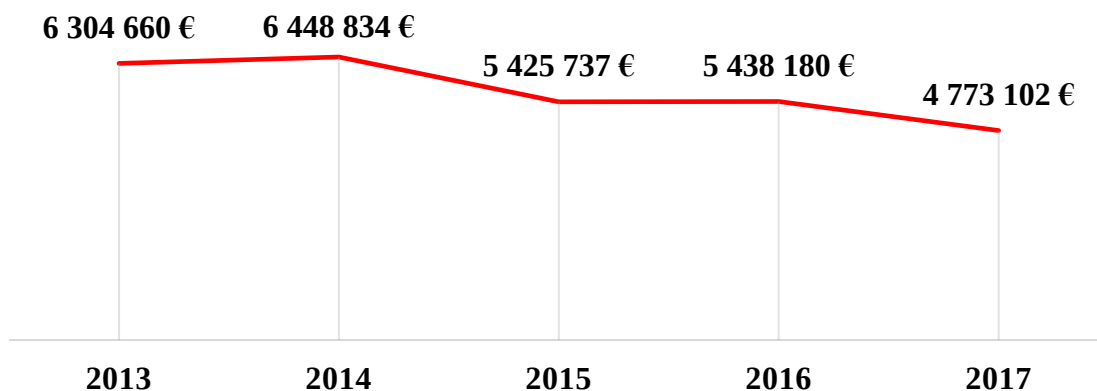
V zobrazenom grafe môžeme vidieť, že zisky spoločnosti sa pohybujú v niekoľko stámiliónoch ročne a každým rokom od začiatku po koniec sledovaného obdobia mali tržby tendenciu rásť. Zatiaľ čo v roku 2013 spoločnosť mala tržby vo výške viac ako 244 mil. €,

⁵⁷ SOHK. *Porsche Slovakia, spol. s r. o.* [online]. [cit. 2019-03-04]. Dostupné na: <http://www.sohk.sk/MemberDetail.aspx?companyid=22629>

v poslednom roku 2017 táto hodnota bola vyššia ako 378 mil. €, čo je viac ako o polovicu v porovnaní s prvým rokom. Spoločnosť za rok 2013 predala celkovo 11 864 kusov vozidiel, pričom v roku 2017 predala až 17 130 kusov, o čom naozaj svedčí aj neustále narastajúci záujem o kúpu motorových vozidiel v Slovenskej republike.

Nasledujúci graf nám poskytuje informácie o vývoji ziskov za sledované obdobie.

Graf 11: Prehľad vývoja ziskov Porsche Slovakia, spol. s r. o.



Zdroj: vlastné spracovanie podľa FINSTAT. *Porsche Slovakia, spol. s r.o.* [elektronický zdroj]. [cit. 2019-02-27]. Dostupné na: <https://finstat.sk/31362788>

V prípade ziskov spoločnosti môžeme vidieť kolísavý priebeh. V roku 2014 vzrástli zisky spoločnosti z viac ako 6,3 mil. € na 6,4 mil. € a v roku 2015 došlo k výraznému zníženiu až na 5,4 mil. €. V poslednom roku, t. j. 2017 zisky opätovne klesli v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím 2016 z hodnoty 5,4 mil. € na 4,7 mil. €.

Pri skúmaní výslednej dane z príjmov, ktorú má spoločnosť zaplatiť musíme vedieť, že sa účtuje osobitne a je tvorená splatnou daňou z príjmov a odloženou daňou z príjmov. Vzhľadom na rôzne účtovné a daňové pravidlá dochádza k rozdielom medzi účtovným výsledkom hospodárenia a základom dane. Aby bol výsledok hospodárenia objektívny, je potrebné vykazovať odloženú daň. Povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov majú spoločnosti, na ktoré sa vzťahuje povinnosť preverenia účtovnej závierky prostredníctvom audítora, prípadne môže ísť o dobrovoľné rozhodnutie účtovnej jednotky účtovať o odloženej dani, avšak táto možnosť sa neumožňuje pre mikro účtovné jednotky.⁵⁸

Splatná daň z príjmov a jej výška sa určuje mimo účtovníctva. Pri splatnej dani sa vychádza z výsledku hospodárenia zisteného v účtovníctve, ktorý je následne upravený na

⁵⁸ HN ONLINE. *Prečo vzniká odložená daň.* [online]. 2006 [cit. 2019-04-08]. Dostupné na: <https://hnonline.sk/expert/105333-preco-vznika-odlozena-dan>

základ dane. Výška splatnej dane sa vypočíta podľa aktuálnej daňovej legislatívy zo základu dane. Splatnú daň možno vypočítať ako súčin základu dane so zákonnou sadzbou dane.⁵⁹ Výsledok hospodárenia po zdanení je ovplyvnený práve splatnou daňou a jej výška musí byť súčasťou účtovnej závierky.

Odložená daň je typ dane, ktorá predstavuje hodnotu dane z príjmov zvyšujúcu alebo znižujúcu náklady z dôvodu, že niektoré vybrané druhy nákladov a výnosov budú zohľadnené v základe dane z príjmov iného zdaňovacieho obdobia. Odložená daň z príjmov dopĺňa splatnú daň a presúva sa do budúcich účtovných a zdaňovacích období.⁶⁰ Môžeme ju chápať ako náklad súvisiaci so znížením výsledku hospodárenia, kedy sa účtuje o odloženom daňovom záväzku alebo ako výnos, ktorý naopak zvyšuje výsledok hospodárenia, čo predstavuje v účtovníctve odloženú daňovú pohľadávku. Podstatou odloženej dane je vyrovnanie výšky splatnej dane počas bežného účtovného obdobia o pripadajúcu daň výslednej hodnoty dočasných rozdielov. Sú to položky, ktoré dočasne znižujú či zvyšujú základ splatnej dani v zdaňovacom období, za ktoré sa aktuálne podáva daňové priznanie a následne sa vysporiadajú v budúcich zdaňovacích obdobiach, kedy ich účinok na základ dane bude opačný ako ich prvotný dosah.⁶¹

Úlohou odloženej dane je odstránenie nesúladu medzi efektívnou sadzbou dane vypočítanej zo zisku a skutočnou sadzbou, vzhľadom na to, že táto nerovnosť vzniká existenciou rozdielov vo výške účtovných a daňových hodnôt vykázaných položiek. Zreálnuje výsledok hospodárenia po zdanení a jej vznik je podnietený odlišnosťami v daňových a účtovných predpisoch.⁶²

Z toho vyplýva, že splatná daň je daň, ktorá sa má za príslušné zdaňovacie obdobie zaplatiť, avšak z dôvodu existencie odloženej dane sa v skutočnosti zaplatí hodnota rozdielu medzi splatnou daňou a odloženou daňou, čoho výsledkom je daň z príjmov, ktorá sa odvedie príslušnému daňovému úradu.

⁵⁹ GAŠPÁROVÁ, Eva. *Splatná a odložená daň z príjmov*. [online]. 2014 [cit. 2019-03-01]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/splatna-a-odlozena-dan-z-prijmov-7-2014.htm>

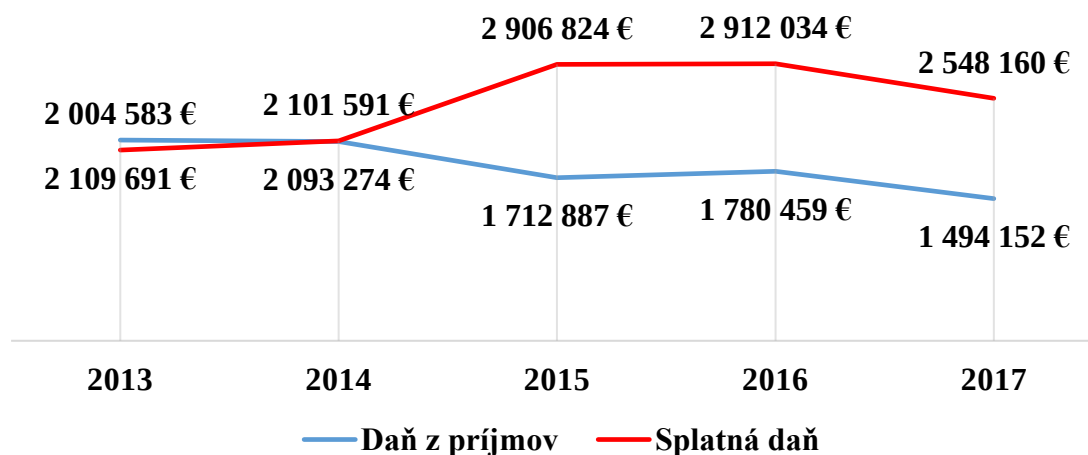
⁶⁰ GAŠPÁROVÁ, Eva. *Odložená a splatná daň z príjmov za účtovné obdobie 2013*. [online]. 2013 [cit. 2019-02-01]. Dostupné na: <http://www.danovecentrum.sk/aktuality/Odlozena-a-splatna-dan-z-prijmov-za-uctovne-obdobie-2013.htm>

⁶¹ Mintál, Ján. *Základné zásady účtovania o odloženej dani v roku 2019*. [online]. 2019 [cit. 2019-04-08]. Dostupné na: <https://podnikam.sk/zakladne-zasady-uctovovania-o-odlozenej-dani-v-roku-2019/>

⁶² KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha : Wolters Kluwer, 2016, 198 s. ISBN 978-80-7552-490-4.

Spomínanú splatnú daň a odloženú daň za sledované obdobie si načrtujeme v grafe, ktorý zobrazuje značné rozdiely medzi týmito skúmanými veličinami.

Graf 12: Vývoj dane z príjmov a splatnej dane Porsche Slovakia, spol. s r. o.



Zdroj: vlastné spracovanie podľa FINSTAT. *Porsche Slovakia, spol. s r. o.* [elektronický zdroj]. [cit. 2019-02-27]. Dostupné na: <<https://finstat.sk/31362788>>.

V grafe môžeme vidieť odchýlky týkajúce sa výšky dane z príjmov a splatnej dane, ktoré spôsobuje práve spomínaná odložená daň predstavujúca rozdiel medzi nimi. V roku 2013 bola daň z príjmov vo výške viac ako 2,1 mil. €, zatiaľ čo splatná daň bola iba niečo cez 2 mil. €. Dôvodom prečo v roku 2013 bola daň z príjmov vyššia ako splatná daň môže byť odložená daň, ktorá bola do tohto roku presunutá z minulých zdaňovacích období. V nasledujúcich rokoch môžeme vidieť, že splatná daň dosahovala za zvyšné sledované obdobia vyššie hodnoty počas celej doby. V poslednom roku 2017 mala spoločnosť splatnú daň vo výške viac ako 2,5 mil. €, avšak v skutočnosti zaplatila iba necelých 1,5 mil. €, z dôvodu odloženej dane, ktorá sa pravdepodobne presunula do nasledujúcich období so splatnosťou v budúcnosti.

4.3.1 Efektívna sadzba dane spoločnosti

Pre výpočet efektívnej sadzby dane z príjmov vybranej spoločnosti sú potrebné dva ukazovatele, ktorými je výsledok hospodárenia pred zdanením a daň z príjmov za každý skúmaný rok, ktoré môžeme vidieť v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 4: Výpočet efektívnej sadzby dane z príjmov Porsche Slovakia, spol. s r. o.

Rok	2013	2014	2015	2016	2017
Výsledok hospodárenia pred zdanením	8 414 351 €	8 542 108 €	7 138 624 €	7 218 639 €	6 267 254 €
Daň z príjmov	2 109 691 €	2 093 274 €	1 712 887 €	1 780 459 €	1 494 152 €
Daň z príjmov splatná	2 004 583 €	2 101 591 €	2 906 824 €	2 912 034 €	2 548 160 €
Daň z príjmov odložená	105 108 €	-8 317 €	-1 193 937 €	-1 131 575 €	-1 054 008 €
Výsledok hospodárenia po zdanení	6 304 660 €	6 448 834 €	5 425 737 €	5 438 180 €	4 773 102 €
Efektívna sadzba dane	25,07 %	24,51 %	23,99 %	24,66 %	23,84 %

Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov získaných z výročných správ dostupných na: <https://finstat.sk/>

Z uvedenej tabuľky vyplýva, že od roku 2013 až 2017 sa znížil výsledok hospodárenia pred zdanením z viac ako 8,4 mil. € iba na hodnotu niečo cez 6,2 mil. €, s čím súvisí aj daň z príjmov, ktorá sa tiež znížila v poslednom roku v porovnaní so všetkými predchádzajúcimi zdaňovacími obdobiami.

Tak ako sme si už vyššie spomínali, riadok daň z príjmov predstavuje daň, ktorú spoločnosť reálne zaplatila. Je to rozdiel medzi splatnou daňou, ktorú spoločnosť mala zaplatiť, ale z dôvodu existencie odloženej dane, ktorá súvisí s presunom určitej časti nákladov do budúceho zdaňovacieho obdobia táto daň nemohla byť ešte zaplatená.

Ďalší údaj nachádzajúci sa v tabuľke predstavuje výsledok hospodárenia po zdanení, ktorý je v každom zo sledovaných rokov znížený o daň z príjmov vypočítanú podľa aktuálnych nominálnych sadzieb dane z príjmov nachádzajúcich sa v zákone prislúchajúcich k danému zdaňovaciemu obdobiu.

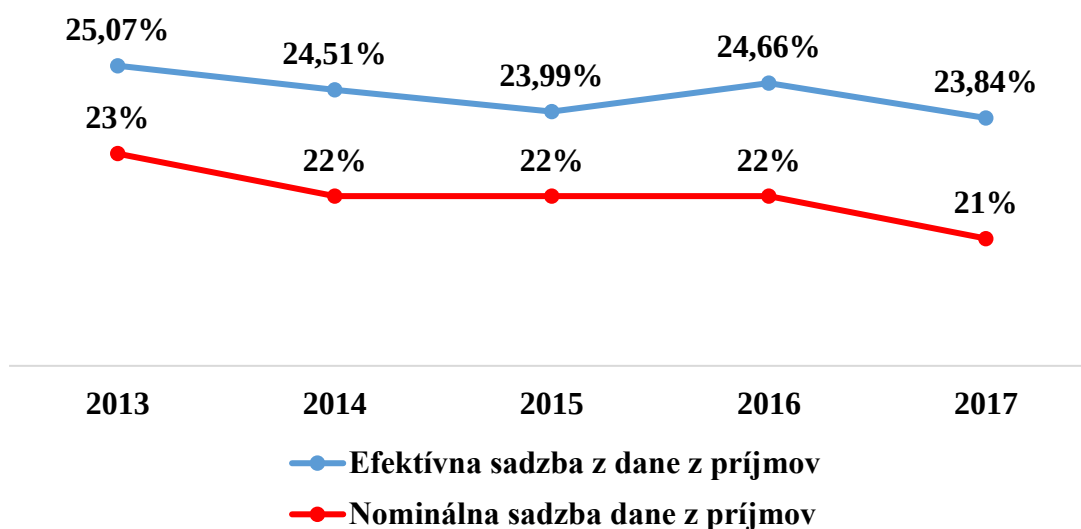
Vyššie sme si už vysvetlili vzorec na výpočet efektívnej sadzby, ktorú získame tak, že dáme do pomeru daň z príjmov a výsledok hospodárenia pred zdanením. Z takto dosadených údajov do vzorca sme získali efektívnu sadzbu dane, ktorá sa nachádza na

poslednom riadku tabuľky. Hodnotu efektívnej sadzby dane sme zaokrúhlili na dve desatinné miesta, aby bolo vidieť detailné zmeny medzi skúmanými rokmi. Ako môžeme vidieť, medzi sledovanými rokmi nie sú výrazné výkyvy v efektívnej sadzbe.

V prvom sledovanom období v roku 2013 bola táto sadzba 25,07 % a až do roku 2015 sa postupne znižovala po úroveň 23,99 %. V roku 2016 dosahovala o pár percentuálnych bodov vyššie hodnoty, presnejšie 24,66 % a v roku 2017 nastalo jej opätovné zníženie, kedy efektívna sadzba dane bola vo výške 23,84 %.

Pre lepšie znázornenie vypočítanej efektívnej sadzby dane za sledované obdobie v porovnaní s nominálnou (zákonnou) sadzbou dane sme vytvorili graf.

Graf 13: Vývoj nominálnej a efektívnej sadzby dane Porsche Slovakia, spol. s r. o.



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov získaných z výročných správ dostupných na: <https://finstat.sk/>

Zo znázornených hodnôt efektívnej sadzby dane z príjmov v skúmanej spoločnosti Porsche Slovakia sme zistili, že počas celého sledovaného obdobia od roku 2013 po rok 2017 bola efektívna sadzba dane nad úrovňou nominálnej sadzby dane, čoho výsledkom bolo väčšie skutočné daňové zaťaženie.

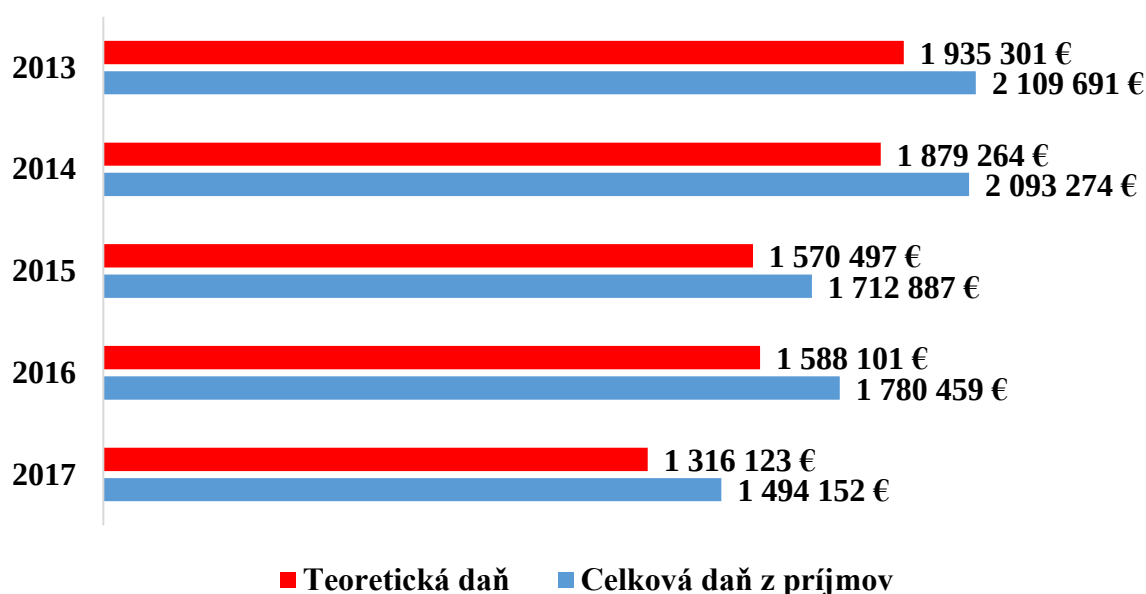
V prvom sledovanom období 2013 bola nominálna sadzba dane 23 % pričom skutočné daňové zaťaženie prostredníctvom efektívnej sadzby predstavovalo najvyššiu hodnotu až 25,07 %, čo je viac ako o dva percentuálne body. Najmenší rozdiel medzi týmito sadzbami bol v roku 2015, kedy rozdiel predstavoval necelé dva percentuálne body. Naopak, najvyšší rozdiel medzi efektívnou a nominálnou sadzbou bol v poslednom roku, t. j. v roku

2017 vo výške až 2,84 percentuálne bodu. Zároveň v roku 2017 efektívna sadzba dane vybranej spoločnosti dosiahla najnižšiu hodnotu vo výške 23,84 %.

Výpočtom efektívnej sadzby dane z príjmov, ktorá zobrazuje skutočné daňové zaťaženie v roku 2017 na úrovni 23,84 % sme sa presvedčili, že ukazovateľ nominálnej sadzby dane z príjmov vo výške 21 % za rovnaké zdaňovacie obdobie nám zobrazuje iba teoretickú výšku dane, ktorú by zaplatila spoločnosť Porsche Slovakia, spol. s r. o. z dosiahnutého zisku, resp. z výsledku hospodárenia pred zdanením. Keďže vieme, že daň z príjmov právnických osôb je potrebné vypočítať zo základu dane a nie z výsledku hospodárenia, výpočet efektívnej sadzby dane spolu s celkovou daňou z príjmov nám vypovedá o hodnote skutočne zaplatenej dane.

Skutočné peňažné rozdiely vyjadrené v eurách medzi teoretickou daňou, ktorá je zistená z výsledku hospodárenia a celkovou daňou z príjmov vypočítanou zo základu dane, ktorá predstavuje skutočne zaplatenú daň zachytáva ďalší graf.

Graf 14: Znázornenie rozdielov medzi teoretickou daňou a celkovou daňou z príjmov Porsche Slovakia, spol. s r. o.



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov získaných z výročných správ dostupných na: <https://finstat.sk/>

Z grafu môžeme vidieť, že naozaj počas každého roka došlo k zvýšeniu daňovej povinnosti, čoho dôsledkom bola transformácia výsledku hospodárenia pred zdanením na základ dane, z ktorého sa následne vypočítala celková daň z príjmov spoločnosti. Skutočné daňové zaťaženie je v každom sledovanom roku vyššie o niekoľko stotisíc eur, z čoho môžeme usúdiť, že spoločnosť Porsche Slovakia, spol. s r. o. mala v každom roku vyššie

položky zvyšujúce základ dane v porovnaní s položkami, ktoré znižovali základ dane. Taktiež z grafu jasne vidieť, že každým rokom dochádzalo k zníženiu celkovej daňovej povinnosti spoločnosti, pričom dôvodom môže byť aj postupné znižovanie nominálnych sadzieb za celé sledované obdobie z 23 % v roku 2013 až na 21 % v poslednom roku 2017.

Z údajov nachádzajúcich sa v poznámkach spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o. sme použili položky upravujúce základ dane za celé nami zvolené sledované obdobie. Získané údaje sme spracovali do prehľadnej tabuľky s názvom prechod od teoretickej dani k vykázanej dani, ktorá sa nachádza v prílohe č. 1 a znázorňuje všetky verejne prístupné položky na analyzovanie skutočne zaplatenej dane z príjmov právnických osôb v spojitosti so základom dane. Hodnoty nachádzajúce sa v tejto tabuľke boli zaokrúhlené na celé čísla spoločnosťou zostavujúcou výročnú správu, preto môžu nastať minimálne odchýlky pri sčítavaní a porovnávaní jednotlivých hodnôt z tejto účtovnej závierky a taktiež v porovnaní s nami vypočítanými ukazovateľmi.

Tabuľka nám zachytáva obdobie rokov 2013 až 2017, počas ktorých došlo k zmenám legislatívy, ktoré sa prejavili zmenou výšky nominálnej sadzby dane z príjmov právnických osôb, čo malo konečný vplyv aj na výslednú efektívnu sadzbu dane. V každom sledovanom roku môžeme vidieť v prvých riadkoch údaje týkajúce sa výsledku hospodárenia pred zdanením, z ktorého je následne podľa zákona vypočítaná teoretická daň, ktorá by platila v prípade, ak by sme použili zákonnú sadzbu dane a neupravovali výsledok hospodárenia o žiadne položky, tzn. že výsledok hospodárenia by bol rovný základu dane.

Tabuľka obsahuje daňovo neuznané náklady, výnosy nepodliehajúce dani, zmeny týkajúce sa daňovej sadzby, iné položky, ktoré ovplyvňujú výšku daňovej povinnosti a v posledných riadkoch položky znázorňujúce výšku splatnej, odloženej a celkovej dane z príjmov spoločnosti. V stĺpcoch týkajúcich sa dane sú v percentách uvedené efektívne sadzby dane pre príslušné ukazovatele ako podiel na teoretickej dani, splatnej, odloženej a celkovej dani, ktoré boli taktiež súčasťou poznámok nachádzajúcich sa vo výročných správach. V spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o. v žiadnom roku počas sledovaného obdobia nedošlo k umorovaniu daňovej straty.

V zdaňovacom období 2013 nominálna sadzba dane bola na úrovni 23 %, čo je najvyššia zákonná sadzba spomedzi celého sledovaného obdobia. Spoločnosť dosiahla výsledok hospodárenia pred zdanením vo výške 8 414 351 €, z čoho teoretická daň vo výške spomínaných 23 % bola 1 935 301 €. Daňovo neuznané náklady, ktoré sa následne

pripočítali k výsledku hospodárenia boli 701 770 € s výškou dane 161 407 €. Položka s názvom zmena sadzby dane vo výške 12 983 € bola taktiež pripočítateľná položka. Skladá sa z dvoch prvkov tvoriacich odloženú daň, ktorými je suma odloženej daňovej pohľadávky, zaúčtovanej ako náklad alebo výnos a súvisí so zmenou sadzby dane z príjmov vo výške 12 502 €. Druhou položkou je suma odloženého daňového záväzku účtovaného ako náklad alebo výnos vyplývajúci so zmeny sadzby dane z príjmov vo výške 481 €. Sčítaním týchto hodnôt sme dostali celkovú daň z príjmov vo výške 2 109 691 €, pričom odložená daň z príjmov bola vo výške 105 108 €. Odložená daň predstavuje rozdiel medzi položkami účtovná hodnota majetku a účtovná hodnota záväzkov v súvahe a ich príslušnou daňovou základňou. Pri výpočte položky odložená daň z príjmov sa vždy používa predpokladaná sadzba dane, ktorá bude platiť v tom čase, kedy dôjde k vyrovnaniu odloženej dane. Splatná daň z príjmov dosahovala hodnotu 2 004 583 €, čo je rozdiel medzi celkovou daňou a odloženou daňou. Efektívna sadzba dane v tomto roku bola na úrovni 25 %.

V roku 2016 nastalo zníženie zákonnej sadzby dane z príjmov právnických osôb na 22 %. V tomto roku spoločnosť vykázala výsledok hospodárenia pred zdanením vo výške 7 218 639 €, z čoho teoretická daň bola 1 588 101 €. Daňovo neuznané boli 611 821 € a daň z nich predstavovala 134 601 €, čo je pripočítateľná položka zvyšujúca základ dane. Okrem toho mala počas roku 2016 výnosy nepodliehajúce dani vo výške 10 €, ktoré znižujú základ dane o túto hodnotu, z čoho daň bola 2 €. Počas tohto roka ani v žiadnom inom spomedzi všetkých sledovaných rokov si spoločnosť neumorovala daňovú stratu. V riadku s názvom Zmena sadzby dane môžeme vidieť sumu 119 295 €, ktorá súvisí s odloženou daňou a zmenou sadzby dane z príjmov, ktorá sa zmenila z 22 % na 21 % s účinnosťou od 1.1.2017. Považujeme ju za položku zvyšujúcu daňovú povinnosť spoločnosti. V riadku s názvom Iné sú položky, kde patrí daň vyberaná zrážkou alebo daňová licencia. Sú to položky, ktoré znižujú základ dane v sume 279 705 €, z toho daň vo výške 61 535 €. Súčet dane zo všetkých spomenutých položiek predstavuje sumu 1 780 459 €, čo je zároveň aj celková daň z príjmov zaplatená spoločnosťou. Ak dáme do pomeru celkovú daň k výsledku hospodárenia pred zdanením, ukazovateľ efektívnej sadzby dane bude na úrovni 25 %, čo je o 3 percentuálne body viac ako zákonná sadzba. V tomto období bola výška odloženej dane - 1 131 575 € a výška splatnej dane z príjmov až vo výške 2 912 034 €.

V poslednom sledovanom roku 2017 dosiahla firma výsledok hospodárenia pred zdanením vo výške 6 267 254 €, z ktorého výška teoretickej dane podľa zákona so sadzbou 21 % predstavovala 1 316 123 €. To by bola výsledná daň, ktorá by platila v prípade, ak by

sa výsledok hospodárenia netransformoval na základ dane. Spoločnosť mala daňovo neuznané náklady vo výške 847 757 €, z ktorých výška teoretickej dane dosahovala hodnotu 178 029 €. Tieto výnosy predstavovali pripočítateľnú položku k výsledku hospodárenia pred zdanením, tzn. zvyšovali základ dane spoločnosti. Riadok splatná daň z príjmov vykazuje hodnotu 1 494 152 €, avšak musíme zdôrazniť, že existuje aj odložená daň z príjmov, ktorá znížila splatnú daň z príjmov na celkovú daň z príjmov, ktorú v konečnom dôsledku spoločnosť zaplatila. Pri splatnej dani z príjmov by bola efektívna sadzba dane až vo výške 41 %, ale keďže odložená daň z príjmov znížila túto sadzbu o 17 %, výsledná a pre nás je najdôležitejšia efektívna sadzba dane z príjmov právnických osôb vo výške 24 %. Z uvedeného vyplýva, že celkové skutočné zaťaženie je o 3 percentuálne body vyššie ako sadzba dane právnických osôb stanovená v zákone o dani z príjmov.

4.3.2 Náklady spoločnosti a ich posúdenie z pohľadu zákona o dani z príjmov

Ak hovoríme o daňových nákladoch, resp. výdavkoch musíme si uvedomiť, že nie každý náklad je automaticky aj daňovým výdavkom pre danú spoločnosť. Uplatňovanie daňových výdavkov je veľmi úzko spojené s predmetom podnikania spoločnosti a preto to, čo môže byť pre jednu spoločnosť uznateľným daňovým výdavkom, pre druhú spoločnosť naopak nemusí byť.

Daňový výdavok slúži na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, musí byť preukázateľne vynaložený daňovníkom. Daňový výdavok musí byť zaevidovaný v účtovníctve, prípadne v evidencii daňovníka. V prípade, ak by mal charakter osobnej potreby, tak výdavky vznikajúce v súvislosti s ním môžu predstavovať daňovo uznaný výdavok len do takej výšky, s ktorou súvisia podmienky daňového výdavku a dosahovania zdaniteľných príjmov.⁶³

Zákon o dani z príjmov zahŕňa rôzne podmienky, ktoré limitujú a obmedzujú náklady nachádzajúce sa v účtovníctve a ich uznateľnosť za daňové náklady. Ich výška môže byť limitovaná zákonom alebo osobitným predpisom. Podľa zákona o dani z príjmov existuje rozdielnosť vo výške zahrnutých nákladov v účtovníctve a daňových nákladov, ktoré možno uznať len v určitom rozsahu a za podmienok nachádzajúcich sa v tomto zákone. Každý daňový výdavok je potrebné vecne a časovo rozlíšiť a zaradiť do toho zdaňovacieho

⁶³ Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov

obdobia, s ktorým súvisí. Členenie výdavkov na daňovo uznateľné a neuznateľné veľmi podstatne ovplyvňuje výpočet základu dane a v konečnom dôsledku aj daňovú povinnosť spoločnosti. V praxi za daňový výdavok môžeme považovať taký náklad, ktorý pri daňovej kontrole dokáže daňový subjekt plnohodnotne a efektívne obhájiť. Keďže záujmom každej spoločnosti je vykazovať čo najnižšiu daňovú povinnosť, je dôležité sledovať výšku týchto nákladov a eliminovať čo najviac nedaňových nákladov spoločnosti, ktoré môžu zvýšiť základ dane a aj celkovú daňovú povinnosť.⁶⁴

V tejto časti sme sa rozhodli urobiť analýzu nákladov spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o. nachádzajúcich sa v poznámkach, ktoré sú povinnou súčasťou účtovnej závierky. Náklady, ktoré budeme analyzovať, sa vzťahujú k účtovnému obdobiu roka 2017. Avšak, čo všetko sa presne skrýva za týmito nákladmi a podstata všetkých typov nákladov nachádzajúcich sa vo výročnej správe neposkytujú pre nás podrobné informácie. Údaje z výročnej správy neobsahujú bližšiu špecifikáciu o konkrétnych typoch odpočítateľných a pripočítateľných položiek a taktiež ani informácie o daňových priznaniach spoločnosti za jednotlivé roky. Z tohto dôvodu budeme pracovať iba s nákladmi, resp. výdavkami, ktoré dokážeme posúdiť a zhodnotiť podmienky ich uznateľnosti či neuznateľnosti za daňové výdavky v súlade s aktuálne platným Zákonom č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Daňové výdavky upravuje § 17 a § 19 - § 31 tohto zákona.

Podrobná tabuľka nákladov spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o. a ich peňažné vyjadrenie sa nachádza v prílohe č.2, ktorá sa nachádza na konci práce, kde môžeme vidieť celkový prehľad nákladov za rok 2017.

Porsche Slovakia, spol. s r. o. je spoločnosť, ktorej hlavný predmet podnikania, ako sme si už vyššie povedali, je predaj automobilov a ľahkých motorových vozidiel. Z tohto dôvodu môžeme považovať za uznateľné daňové výdavky práve tie, ktoré bezprostredne súvisia s predmetom podnikania tejto spoločnosti.

Osobné náklady

Mzdové náklady a ostatné náklady na závislú činnosť (§ 19 ods. 2 písm. c)) zákon definuje ako daňový výdavok, ktorý sa uplatňuje v rozsahu za stanovených podmienok

⁶⁴ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha : Wolters Kluwer, 2016, 198 s. ISBN 978-80-7552-490-4.

v zákone, pričom ide o náklad, resp. výdavok určený na pracovné a sociálne podmienky patriaci do kategórie mzdových a ostatných pracovnoprávných nárokov zamestnancov.

Náklady na sociálne poistenie, zdravotné poistenie a sociálne zabezpečenie (§ 19 ods. 3 písm. i)) sú daňové výdavky súvisiace s poistným a príspevkami platené daňovníkom, ktorý dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 1 a 2 alebo sa vzťahujú na poistné a príspevky, ktoré má povinnosť platiť zamestnávateľ za zamestnanca.

Náklady na hospodársku a finančnú činnosť

Do tejto skupiny patria náklady za poskytnuté služby ako napríklad *náklady voči audítorovi a audítorskej spoločnosti, náklady na overenie individuálnej účtovnej závierky, náklady spojené s audítorskými službami, poradenské služby zamerané na analýzu trhu, právne a daňové poradenstvo, poradenstvo v oblasti ubytovania a ďalšie náklady súvisiace s poradenskými službami (§17 ods. 19 písm. f))*, ktoré môžeme zaradiť do daňových výdavkov po zaplatení, tzn. za uznateľný daňový výdavok ich možno považovať v zdaňovacom období, kedy bolo za tieto služby zaplatené. Ide o náklady vynaložené na právne služby a poradenské služby patriace do kódu klasifikácie 69.1 a 69.2.

Náklady na reklamu, podujatia - novinári, image a sponzoring (§ 19 ods. 2 písm. k)) sú daňovými výdavkami po ich zaplatení, pričom ide o náklady vynaložené na reklamu, ktorej cieľom je prezentovanie podnikateľskej činnosti, tovarov, služieb, nehnuteľností alebo prezentovanie ochrannej známky, obchodného mena a iných zákonom vymedzených foriem, ktorých účelom je dosiahnutie, zabezpečenie, udržanie alebo zvýšenie príjmu.

Náklady na opravu a údržbu software, budov a zariadení, opravu a udržiavanie prevádzkových vozidiel (§ 19 ods. 2 písm. t)) môžeme zaradiť do výdavkov slúžiacich na rôzne obstaranie, technické zhodnotenie, opravy majetku a jeho udržiavanie či prevádzkovanie majetku, pričom náklady na osobnú potrebu nie sú ich súčasťou. Výdavky možno uplatniť v dvoch formách:

- paušálnou formou do výšky 80 % v prípade, ak majetok slúži aj na súkromné využitie,
- preukázateľnou formou, pri ktorej je dôležitý pomer využitia majetku na dosiahnutie zdaniteľných príjmov.

Náklady na školenia predajcov a zamestnancov (§ 19 ods. 2 písm. c) 3)) možno považovať za daňový výdavok súvisiaci so vzdelávaním a rekvalifikáciou zamestnancov spoločnosti alebo s vlastnými vzdelávacími zariadeniami spoločnosti.

Náklady na nájomné (§ 17 ods. 19 písm. b)) sú daňové výdavky uznateľné za podmienky zaplatenia príslušného nájomného, ktoré sa vzťahuje na hnutelnú vec, nehnuteľnosť, priemyselné vlastníctvo, softvér, autorské práva a iné predmety vymedzené v zákone, ktoré sú uznateľné maximálne do výšky hodnoty za náležité zdaňovacie obdobie na základe časového rozlíšenia.

Náklady na provízie (§ 17 ods. 19 písm. d; § 19 ods. 2 písm. c) 4)) nie sú špecifikované s akým typom provízie súvisia. Môžu sa vzťahovať na sprostredkovanie služieb maximálne do výšky 20 % z ceny sprostredkovania a podľa bližšie určených podmienok v zákone. Taktiež by mohlo ísť o provízie súvisiace s vymáhaním pohľadávok nanajvýš do výšky 50 % z hodnoty vymoženej pohľadávky. Ak by išlo o provízie súvisiace so zvýšenou pracovnou produktivitou zamestnanca, mohli by sme ich považovať za daňový výdavok maximálne do 100 % z výšky minimálnej hodinovej mzdy.

Náklady na likvidáciu odpadu (§ 19 ods. 2 písm. b)) patria do skupiny daňových výdavkov, ktoré sú limitované zákonom a bližšie súvisia s ochranou životného prostredia pri prevádzke vlastného zariadenia.

Náklady na cestovné (§19 ods. 2 písm. d), e)) sú daňové výdavky spojené s cestovnými náhradami obmedzené do určitej nárokovateľnej výšky a vreckové pri zahraničných pracovných cestách podľa osobitných predpisov. Tento náklad môže ďalej súvisieť s cestovným prostredníctvom dopravných prostriedkov a s nimi spojenými nevyhnutnými výdavkami počas pobytu mimo miesta pravidelného vykonávania pracovnej činnosti, v prípade ak zamestnanec využíva vlastný automobil, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku. Výdavky sa môžu určiť dvomi spôsobmi. Jedným z nich je stanovenie výdavkov do výšky spotrebovaných pohonných látok podľa ceny pohonných látok v čase ich nákupu za každý kilometer jazdy podľa osobitných predpisov. Druhý spôsob predstavuje paušálne výdavky maximálne do výšky 50 % zo všetkých preukázateľných dokladov o nákupoch pohonných látok v príslušnom zdaňovacom období a podľa počtu najazdených kilometrov vypočítaných pomocou tachometra v danom zdaňovacom období, ktoré sa určuje osobitne pre každé jedno motorové vozidlo. Náklady na cestovné bližšie upravuje zákon č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách.

Náklady súvisiace so zostatkovou cenou predaného dlhodobého hmotného a nehmotného majetku (§ 19 ods. 3 písm. b)) zaraďujeme medzi daňové výdavky, kde zostatkovú cenu možno určiť vyradením prostredníctvom predaja, avšak s výnimkou zostatkovej ceny vybraných automobilov a motorových vozidiel bližšie špecifikovaných podľa zákona, kedy táto zostatková cena je zahrnutá medzi príjmami z predaja v základe dane. V prípade ak by nastalo vyradenie likvidáciou, zostatková cena súvisiaca s likvidovaným objektom, jeho časťou alebo výstavbou nového objektu alebo uskutočneným technickým zhodnotením by bola zahrnutá v obstarávacej cene.

Náklady na tvorbu a zúčtovanie opravných položiek k pohľadávkam, na postúpenie pohľadávok a faktoring (§19 ods. 3 písm. h)) možno považovať za daňové výdavky. Pri postúpení pohľadávky jej menovitá hodnota, nesplatená časť pohľadávky do výšky príjmu z tohto postúpenia alebo hodnota vytvorenej opravnej položky je uznaným daňovým výdavkom do hodnoty príjmy z tohto postúpenia.

Kurzové straty (§ 17 ods. 17) a s nimi spojené náklady, ktoré vznikajú pri zostavovaní účtovnej závierky z dôvodu neuskutočneného inkasa pohľadávky alebo nezaplatených platieb spojených so záväzkami sa nachádzajú v základe dane za zdaňovacie obdobie, v ktorom je o nich účtované za podmienky ak sa spoločnosť rozhodne, že tieto kurzové rozdiely nezahrnie do základu dane v období kedy nastalo inkaso alebo odpis takejto pohľadávky, platby alebo záväzku. V období, v ktorom budú kurzové rozdiely súčasťou základu dane, je daňovník povinný zahrnúť do tohto základu dane hodnotu kurzových rozdielov za prechádzajúce zdaňovacie obdobie, kedy nedošlo k ich zahrnutiu do základu dane.

Nákladové úroky (§ 21 ods. 2 písm. m); § 19, ods. 3 písm. s), u)) môžu byť spojené s viacerými situáciami. Ak by išlo o úroky vznikajúce z úverov pri obstaraní dlhodobého hmotného majetku alebo pri pôžičkách na získanie obchodného podielu v s. r. o. a pri splnení bližšie stanovených podmienok v zákone ich môžeme považovať za daňový výdavok. Na druhej strane, ak by išlo o úroky súvisiace s odkladom zaplatenia daní či cla, nemožno ich považovať za daňový výdavok. Rovnako daňovým výdavkom nie sú ani úroky z omeškania vzťahujúce sa na dlžníka.

Medzi určité druhy nákladov nachádzajúcich sa v spoločnosti za rok 2017, ktoré nie sú upravené zákonom a považujeme ich za daňový výdavok z dôvodu nadväznosti týchto nákladov s hlavným predmetom podnikania, môžeme zaradiť nasledujúce náklady:

- prepravné náklady,
- garančný servis,
- skladné,
- preklady a tlmočenie,
- parkovné a umývanie vozidiel,
- služby licencie, adaptácia,
- telefón,
- poštovné poplatky,
- upratovanie a čistenie,
- správa informačných technológií (poplatky za internet, server),
- strážna služba,
- náklady na transportné poškodenie a udržiavanie,
- servis (predĺžená záruka),
- náklady na COC (certifikát konformity),
- a ostatné náklady.

Spomedzi všetkých nákladov nachádzajúcich sa v poznámkach účtovnej závierky sme našli aj náklady, resp. výdavky, ktoré vymedzuje zákon ako nedaňové výdavky. Patria sem náklady na:

- pokuty a penále;
- dary (s výnimkou ak by išlo o dary poskytované za účelom materiálnej humanitárnej pomoci mimo SR v spolupráci s Ministerstvom vnútra Slovenskej republiky);
- náklady na reprezentáciu, pričom výdavky na reklamné predmety, ktorých cena nie je viac ako 17 € za kus sú považované za daňový výdavok, okrem darčkových poukážok, tabakových výrobkov (ak takáto výroba nie je hlavnou podnikateľskou činnosťou) a vybraných alkoholických nápojov maximálne do výšky 5 % základu dane (ak výroba alkoholických nápojov nie je hlavnou podnikateľskou činnosťou);
- poistenie, ak ide o prirážku poistného na zdravotné poistenie (§ 21 ods. 2 písm. a) (avšak v prípade, ak by išlo o poistenie zodpovednosti za škodu, prípadne príspevok

určený na životné poistenie zamestnancov, ktoré by predstavovali súčasť ich zdaniteľnej mzdy, môžeme toto poistenie považovať za daňový výdavok);⁶⁵

- podpora predaja a rezerva na výpadok predajcu (výnimkou je tvorba zákonných rezerv, kedy tieto rezervy môžeme považovať za daňový výdavok).

Na základe všetkých hore uvedených nákladov, ktoré sme vedeli kategorizovať podľa zákona o dani z príjmov môžeme zhodnotiť, že tento zákon obsahuje veľké množstvo kritérií pre uzateľnosť či neuzateľnosť týchto nákladov za daňový výdavok. Podmienok pre daňové alebo nedaňové výdavky nachádzajúce sa v zákone je oveľa viac, keďže pre každý druh nákladu je potrebné individuálne posúdenie, avšak my sme sa zaoberali iba tými nákladmi, resp. výdavkami, ktoré priamo súvisia s nákladmi skúmanej spoločnosti za rok 2017 nachádzajúcimi sa v poznámkach účtovnej závierky.

⁶⁵ FINANČNÁ SPRÁVA. *Výdavky na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie*. [online]. [cit. 2019-03-30]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/944564-V%C3%BDdavky-na-pracovn%C3%A9-a-soci%C3%A1lne-podmienky-a-starostlivost%C5%A5-o-zdravie-->

Diskusia

Keď sa pozeráme pri zdanení príjmov iba na percentuálne vyjadrenie daňovej sadzby, môžeme povedať, že samotná jej výška nie je príliš kľúčová, ak nedochádza k veľmi výrazným medziročným zmenám. Ak by sa situácia v oblasti príjmov verejných rozpočtov vyvíjala pozitívne, zníženie daňových sadzieb by sa mohlo prejaviť v lepšej pozícii SR v komparácii s inými krajinami a v prilákaní zahraničných investorov na naše územie. Zníženie daňových sadzieb sa môže prejavíť aj vo výbere daní pozitívnym smerom, ktoré sa odzrkadlí v správaní daňových subjektov tým, že zvýšia ochotu platiť daň a znížia potrebu optimalizovať svoje príjmy.⁶⁶

Sadzbu dane z príjmov právnických osôb môžeme považovať za najčastejšie meniacu sa sadzbu dane v daňovej sústave SR, ktorá prešla niekoľkonásobnými zmenami. Jej veľkosť dokáže výrazne ovplyvniť výsledný zisk každej právnickej osoby. Štát chce maximalizovať príjem, aby zabezpečil dostatok prostriedkov vo verejnom rozpočte, ale na druhej strane takéto zmeny pre podnikateľský sektor nie sú príliš lákavé. Prijateľnejšie pre nich by bolo práve zníženie sadzieb. Každý daňový subjekt má záujem maximalizovať svoje výnosy a minimalizovať náklady a tak podliehať čo najnižšej miere zdanenia. Zníženie daňových sadzieb môže na prvý pohľad vyzeráť lákavo a znamenať tak zlepšenie podnikateľského prostredia pre spoločnosti, či zvýšenie ochoty zahraničných investorov prichádzať na naše územie s cieľom investovať pri nízkych daňových sadzbách. Ale je tu otázka, či vypovedá nominálna sadzba dane uvedená v zákone o skutočnom daňovom zaťažení. Je postačujúce sledovať zmeny v legislatíve týkajúce sa iba výšky jej sadzby? Nominálnou sadzbou dane môžeme sledovať výšku teoretickej dane, ktorú však v konečnom dôsledku právnická osoba nezaplatí. Napriek tomu, že sa na prvý pohľad môže zdať táto sadzba nízka, skutočné daňové zaťaženie sa ňou nedá určiť. Výška skutočne zaplatenej dane môže byť vyššia alebo nižšia ako teoretická daň, s čím súvisí aj skutočné daňové zaťaženie, ktoré pri nominálnej sadzbe 21 % môže v konečnom dôsledku vzrásť až na 25 %.

Podľa zákona o dani z príjmov musí účtovná jednotka upraviť výsledok hospodárenia pred zdanením na základ dane, pretože daň možno vypočítať iba z takto

⁶⁶ SLOVAK BUSINESS AGENCY. *Analýza finančného zaťaženia podnikania*. [elektronický zdroj]. 2017 [cit. 2019-03-25]. Dostupné na: http://www.sbagency.sk/sites/default/files/file/sba_analyza_financneho_zatazenia-fin.pdf

vyčísleného základu dane. Dôvodom tejto úpravy je, že niektoré z nákladov nachádzajúcich sa vo výsledku hospodárenia môžu byť uznateľné za daňové výdavky ovplyvňujúce daňovú povinnosť až po zaplatení, prípadne boli započítané v limitovanej výške a je ich potrebné upraviť. Vzhľadom na to je nevyhnutné zohľadniť daňovú legislatívu a s ňou súvisiace podmienky o uplatňovaní daňových výdavkov a ostatných prvkov, ktoré upravujú výšku základu dane. Následne sa z takto upraveného základu dane vyčíslia a odvedie daň, ktorá predstavuje výšku skutočne zaplatenej dane, ktorú možno vyjadriť v pomere s výsledkom hospodárenia pred zdanením ako hodnotu efektívnej sadzby dane zobrazujúcu skutočné daňové zaťaženie. Pomocou efektívnej daňovej sadzby dokážeme posúdiť aké veľké rozdiely nastali v odchýlke medzi výsledkom hospodárenia pred zdanením a základom dane. Ak investor, resp. spoločnosť pozná efektívnu daňovú sadzbu v krajine, v ktorej má záujem investovať, môže túto efektívnu sadzbu dane považovať za rozhodujúci faktor.

Vzhľadom na to, že jedným zo záujmov každej spoločnosti je zníženie daňovej povinnosti, ktoré sa odzrkadľuje aj v znížení daňového základu o pripočítateľné a odpočítateľné položky, každá spoločnosť by mala sledovať a upraviť ich výšku spôsobom, ktorý bude pre ňu najviac vyhovujúci. V tomto prípade môžeme hovoriť o spôsobe daňovej optimalizácie, ktorá predstavuje legálne kroky na zníženie daňovej povinnosti v súlade so zákonom, pričom snahou daňového subjektu je znížiť svoj základ dane spôsobom uplatnenia rôznych daňových výdavkov.

Zníženie daňového zaťaženia na určitú prijateľnú mieru je sprevádzané využitím výnimiek a legislatívnych „nedostatkov“, ktoré môžu podnietiť úsporu na dani. Môžeme sem zaradiť využívanie rôznych oslobodení od dane, odpisovej politiky, umorovanie daňovej straty, uplatňovanie daňových výdavkov a iné. V neposlednom rade sem patria aj krajiny s nižším či dokonca nulovým daňovým zaťažením, prostredníctvom ktorých je možné úplné vyhnutie sa zdaneniu dosiahnutých príjmov. S daňovou optimalizáciou súvisia aj nevýhody ako zvýšenie nákladov na daňového poradcu, účtovníctvo alebo neuznanie niektorých krokov z pohľadu daňového úradu, ktoré môže byť následne spojené s rôznymi sankciami. V praxi je však známe, že uplatnené postupy alebo daňové náklady sú daňovo uznateľné vtedy, ak sú obhájené odborným a efektívnym spôsobom.⁶⁷

⁶⁷ FURMANIK, Peter. *Daňová optimalizácia: Legálna cesta ako si zvýšiť čistý príjem*. [online]. 2009 [cit. 2019-04-08]. Dostupné na: <https://www.investujeme.sk/clanky/danova-optimalizacia-legalna-cesta-ako-si-zvysit-cisty-prijem/#comments>

Záver

Hlavným cieľom diplomovej práce bolo zistiť rozdiely vznikajúce medzi nominálnou a efektívnou sadzbou dane z príjmov na vybranej právnickej osobe sídliacej na území Slovenskej republiky. Pre toto porovnanie sme si vybrali leasingovú spoločnosť Porsche Slovakia, spol. s r. o., ktorej hlavnou činnosťou je predaj automobilov a ľahkých motorových vozidiel.

V prvej časti práce sme sa zaoberali teoretickým vymedzením sadzieb dane. Sadzba dane a jej výška má významné postavenie v celej daňovej politike a môžeme ju zaradiť medzi dôležitý nástroj daňovej politiky, ktorý umožňuje zobrazenie daňového zaťaženia. Zistili sme, že jej samotná výška, ktorú upravuje zákon, nie je postačujúca na vyčíslenie skutočného daňového zaťaženia daňových subjektov. S daňovým zaťažením je úzko späté aj daňové bremeno, ktoré predstavuje súhrnnú výšku daní zaplatenú občanmi a vyjadruje celkové daňové zaťaženie krajiny.

Usúdili sme, že na zobrazenie daňového zaťaženia sa používajú viaceré ukazovatele, medzi ktoré zaradíme práve sadzby dane v podobe nominálnych a efektívnych sadzieb, na ktoré sme sa bližšie zamerali. Nominálne sadzby sa nachádzajú v zákone a predstavujú rýchly spôsob merania daňového zaťaženia. Napriek tomu nezohľadňujú upravený základ dane transformovaný z výsledku hospodárenia pred zdanením o položky, ktoré tento základ dane znižujú alebo zvyšujú. Z tohto dôvodu je vhodnejšie použiť na výpočet skutočného daňového zaťaženia práve efektívne sadzby dane. Efektívna sadzba dane zohľadňuje všetky položky upravujúce základ dane a odstraňuje obmedzenia, ktoré vznikajú pri nominálnych sadzbách.

Pri skúmaní dani z príjmov právnických osôb v súvislosti s daňovými reformami, ktoré boli na území SR od rokov 1993 až po súčasnosť, sme sa presvedčili, že jej vývoj bol sprevádzaný zmenami v legislatíve. Prejavili sa aj v zmene sadzby z pôvodnej výšky 45 % pri jej vzniku, ktorá sa neustále znižovala, až po súčasných 21 % platných aj v roku 2019. Ďalej sme sa zamerali na nominálne sadzby v krajinách EÚ, kde sme zmapovali za rok 2018 nominálne sadzby dane z príjmov právnických, fyzických osôb, daň z pridanej hodnoty a poukázali na rozdiely vo výške ich sadzieb medzi krajinami. Nominálne sadzby dane z príjmov právnických osôb sa pohybujú v rozmedzí od 35 % (Malta) až 10 % (Bulharsko). SR má sadzbu na úrovni 21 %, pričom priemer krajín EÚ je 21,9 %. Pomerne veľké

rozdiely sú v nominálnych sadzbách pri dani z príjmov fyzických osôb, kde najvyššia sadzba je 57,1 % (Švédsko) a naopak najnižšia 10 % (Rumunsko a Bulharsko), pričom na Slovensku máme najvyššiu sadzbu vo výške 25 %. Pri dani z pridanej hodnoty sa v rámci krajín EÚ uplatňujú normované pravidlá a rozdiely medzi najvyššou sadzbou 27 % (Maďarsko) a najnižšou 17 % (Luxembursko) nie sú príliš vysoké v porovnaní s predošlými sadzbami.

Vo výsledkoch práce sme sa ďalej upriamili na daň z príjmov právnických osôb a skúmanie efektívnej a nominálnej sadzby dane. Zistili sme, že daň z príjmov, ziskov a kapitálového majetku v roku 2017 tvorila na celkových daňových príjmoch verejnej správy až 38,51 % zo všetkých daňových príjmov. Výnos dane z príjmov právnických osôb za vybrané obdobie rokov 2007 – 2017 sme graficky znázornili a zistili sme, že zmeny vo výnosoch boli ovplyvnené viacerými faktormi, na ktoré nadväzuje aj samotná výška sadzby tejto dane. V roku 2008 boli jej výnosy ovplyvnené hospodárskou krízou, v iných rokoch na zvýšenie výnosov vplývali zmeny v odpisovaní majetku, ziskovosť podnikateľského prostredia, rôzne daňovo uznateľné náklady, daňová licencia a strata či umožnenie odpočtu nákladov slúžiacich na výskum a vývoj.

Získané teoretické poznatky o efektívnej sadzbe sme následne aplikovali do druhej časti práce, kde sme bližšie popísali jej výpočet. Presvedčili sme sa, že efektívna sadzba dane prostredníctvom pomeru zaplatenej dane a výsledku hospodárenia pred zdanením zobrazuje skutočné daňové zaťaženie. Jej využitie je dôležité pri rozhodovaní sa investorov či investovať v danej krajine alebo pre medzinárodné porovnanie daňového zaťaženia. Efektívne sadzby dane z medzinárodného hľadiska sme si porovnali pri právnických osobách v krajinách OECD v roku 2017. Dospeli sme k tomu, že v rámci tohto zoskupenia existujú výrazné rozdiely v skutočnom daňovom zaťažení medzi krajinami. Zatiaľ čo v SR boli efektívne sadzby dane z príjmov právnických osôb na úrovni 21,8 %, priemer krajín OECD bol iba o niečo vyšší, konkrétne 22,5 %. Za krajinu s najvyšším daňovým zaťažením môžeme považovať Spojené štáty americké so sadzbou až 34,2 % a naopak, najnižšie zaťaženie právnických osôb bolo v Maďarsku iba 9,9 %, čo môže byť lákavé pre investorov.

Ako sme už spomínali, na efektívnu sadzbu dane, resp. na skutočné daňové zaťaženie pôsobia viaceré faktory. My sme sa zamerali na vývoj efektívnych sadzieb dane právnických osôb v porovnaní s nominálnymi sadzbami v SR počas obdobia 2007 – 2016. Zistili sme, že od roku 2007 až 2014 bola efektívna sadzba pod úrovňou nominálnej. V roku 2013 pri nominálnej sadzbe vo výške 23 % bola hodnota efektívnej iba 18,56 %. V období rokov

2015 a 2016 boli efektívne sadzby dane vyššie ako nominálne, pri nominálnej sadzbe 22 % v roku 2016 bola efektívna sadzba až vo výške 23,72 %. Môžeme zhodnotiť, že na našom území máme celkovo nízke skutočné daňové zaťaženie z dôvodu existencie veľkého množstva rôznych možností ako znížiť základ dane alebo spoločností s nízkymi výsledkami hospodárenia. Príčinou rozdielov medzi efektívnymi a nominálnymi sadzbami je nerovnosť výsledku hospodárenia pred zdanením, ktorý je nutné transformovať na základ dane.

V poslednej kapitole sme sa venovali charakteristike vybranej spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o., kde sme si za pomoci grafov zobrazili ukazovatele týkajúce sa tržieb, ziskov, odloženej a splatnej dane z príjmov za sledované obdobie piatich rokov od roku 2013 až po rok 2017. Následne sme prešli k zobrazeniu efektívnej sadzby dane. Všetky potrebné údaje na analýzu, s ktorými sme pracovali, sme získali z portálu FinStat, ktorý obsahuje databázy finančných ukazovateľov firiem. Za toto sledované obdobie sme spozorovali, že výsledok hospodárenia pred zdanením transformovaný na základ dane bol ovplyvnený viacerými faktormi. Či to už bola skupina daňovo neuznaných nákladov, výnosov nepodliehajúcich dani, zmenenou sadzbou dane alebo inými položkami ako daň vyberaná zrážkou alebo daňová licencia. Všetky spomenuté položky výrazným spôsobom ovplyvnili celkový základ dane, ktorý bol v konečnom dôsledku vždy vyšší ako výsledok hospodárenia pred zdanením, čo zároveň vysvetľuje aj vyššia efektívna sadzba v porovnaní s nominálnou. Za zdaňovacie obdobie 2017 bola nominálna sadzba dane z príjmov 21 %. V tomto roku vykázala spoločnosť výsledok hospodárenia pred zdanením 6 267 254 € s teoretickou výškou dane 1 316 123 €. Položky, ktoré ovplyvnili efektívnu sadzbu, boli v tomto prípade daňovo neuznané náklady v hodnote 847 757 € s daňou 178 039 €, okrem týchto položiek neboli v tomto roku zverejnené v poznámkach účtovnej závierky žiadne ďalšie. Celková daň z príjmov, ktorú zaplatila spoločnosť v roku 2017 bola vo výške 1 494 152 €. Pri teoretickej sadzbe dani 21 % bolo skutočné daňové zaťaženie vyjadrené efektívnou sadzbou dane na úrovni 23,84 %. Počas celého sledovaného obdobia, vrátane roka 2017, efektívna sadzba dane z príjmov v tejto spoločnosti dosahovala vyššie hodnoty v porovnaní s nominálnou sadzbou dane.

Okrem už spomenutej časti sme sa v závere kapitoly venovali posúdeniu nákladov vzniknutých v spoločnosti Porsche Slovakia, spol. s r. o. za rok 2017. Pri týchto nákladoch sme posudzovali ich uznateľnosť alebo neuznateľnosť za daňové výdavky podľa aktuálne platného Zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Jednotlivé náklady sme si opísali

vzhľadom na paragraf, ktorý ich upravuje v spomenutom zákone a posúdili sme za akých podmienok ich možno považovať za daňový výdavok. Zistili sme, že je potrebné podrobne poznať do hĺbky čo všetko sa skrýva za uvedenými nákladmi, avšak poznámky účtovnej závierky ani výročné správy, ktoré by poskytovali ich bližšiu špecifikáciu nie sú verejne dostupné.

Z výskumu môžeme vyvodiť záver, ktorý hovorí o tom, že existujúce rozdiely v efektívnej sadzbe dani z príjmov skúmanej právnickej osoby sú v porovnaní s nominálnou sadzbou výrazné. Avšak to, či efektívna sadzba dane v každej spoločnosti podnikajúcej v podmienkach daňovej legislatívy Slovenskej republiky je vyššia ako nominálna sadzba, nemusí byť vždy pravda. Všetko závisí od daňových výdavkov spoločnosti, pripočítateľných položiek a rôznych iných faktorov ovplyvňujúcich základ dane a výslednú daňovú povinnosť. V neposlednom rade je dôležitým ukazovateľom aj samotná výška nominálnej sadzby dane nachádzajúcej sa v zákone.

Zoznam použitej literatúry

Knižné a časopisecké zdroje:

1. BEŇOVÁ, Elena, *Financie a mena*. Bratislava : IURA EDITION, 2007, s. 118. ISBN 80-8078-031-5.
2. HARUMOVÁ, Anna a kol. *Dane podnikateľských subjektov*. Žilina : Poradca podnikateľa, 2006, 296 s. Ekonomické učebnice. ISBN 80-88931-55-X.
3. KUŠNÍROVÁ, Jana a kol. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty*. Praha : Wolters Kluwer, 2017, 352 s. ISBN 978-80-7552-900-8.
4. KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. Praha : Wolters Kluwer, 2016, 198 s. ISBN 978-80-7552-490-4.
5. LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, 299 s. ISBN 978-80-225-4029-2.
6. PETRENKA, Ján a kol. *Dane I.: učebnica 4*. Bratislava : SÚVAHA, 2003, 131 s. ISBN 80-88727-64-2.
7. SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo*. Bratislava : SÚVAHA, 2002, 263 s. ISBN 80-88727-53-7.
8. SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo - daňová teória a politika*. Bratislava : Iura Edition, 2007, 198 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-161-3.
9. SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I*. Bratislava : Iura Edition, 2011, 260 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-407-2.
10. SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové systémy štátov Európskej únie*. 3. vydanie. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2018, 193 s. ISBN 978-80-225-4505-1.
11. SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové reformy a opatrenia v oblasti daní v štátoch Vyšehradskej štvorky - výber*. Medunarodni naučni zbornik III. Bački Petrovac : Srpsko razvojno udruženje, 2016, s. 186-194. ISBN 978-86-80394-05-3.

12. SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Verejné financie: (vybrané otázky pre 3. stupeň vysokoškolského vzdelávania)*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2007, 320 s. ISBN 978-80-225-2326-4.
13. ZUBAĽOVÁ, Alena. *Daňové teórie*. 1. časť. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2003, 223 s. ISBN 80-225-1789-5.
14. ZUBAĽOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2008, 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

Legislatíva:

15. Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov
16. Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkoch
17. Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty
18. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov
19. Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a poplatkoch za komunálne odpady a drobné stavebné odpady
20. Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu
21. Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojoch
22. Zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel
23. Zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia
24. Zákon č. 586/1992 Sb. zákon České národní rady o daních z příjmů

Internetové zdroje:

25. EUROPA. *Pravidlá a sadzby DPH*. [online]. [cit. 2019-03-15]. Dostupné na: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_sk.htm
26. EUROPEAN COMMISSION. *Taxation Trends in the European Union*. [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2018. 302 s. [cit. 2019-01-15]. ISBN 978-92-79-79839-9. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf
27. FINANCIAL DICTIONARY. *Tax burden*. [online]. [cit. 2019-01-10]. Dostupné na: <https://financial-dictionary.thefreedictionary.com/tax+burden>.

28. FINANČNÁ SPRÁVA. *Výdavky na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie*. [online]. [cit. 2019-03-30]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/944564-V%C3%BDdavky-na-pracovn%C3%A9-a-soci%C3%A1lne-podmienky-a-starostlivost%C5%A5-o-zdravie>—
29. FINSTAT. *Porsche Slovakia spol. s r. o., Výročná správa 2017*. [online]. 2017 [cit. 2019-03-02]. Dostupné na: https://www.finstat.sk/31362788/obchodny_register
30. FINSTAT. *Porsche Slovakia, spol. s r.o.* [elektronický zdroj]. [cit. 2019-02-27]. Dostupné na: <https://finstat.sk/31362788>
31. FURMANIK, Peter. *Daňová optimalizácia: Legálna cesta ako si zvýšiť čistý príjem*. [online]. 2009 [cit. 2019-04-08]. Dostupné na: <https://www.investujeme.sk/clanky/danova-optimalizacia-legalna-cesta-ako-si-zvysit-cisty-prijem/#comments>
32. GAŠPÁROVÁ, Eva. *Odložená a splatná daň z príjmov za účtovné obdobie 2013*. [online]. 2013 [cit. 2019-02-01]. Dostupné na: <http://www.danovecentrum.sk/aktuality/Odlozena-a-splatna-dan-z-prijmov-za-uctovne-obdobie-2013.htm>
33. GAŠPÁROVÁ, Eva. *Splatná a odložená daň z príjmov*. [online]. 2014 [cit. 2019-03-01]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/splatna-a-odlozena-dan-z-prijmov-7-2014.htm>
34. Hanappi, T. *Corporate Effective Tax Rates*. OECD Taxation Working Papers, No. 38, [elektronický zdroj]. OECD Publishing, Paris. 2018. 65 s. [cit. 2019-02-01]. Dostupné na: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/a07f9958-en.pdf?expires=1551510916&id=id&accname=guest&checksum=995458F75DB6A11274CCACE882A94285>
35. HEADY, CH. *Optimal taxation as a Guide to Tax Policy: A. Survey*. In: Fiscal Studies, 1993, č.1, s.18. [online]. [cit. 2018-12-29]. Dostupné na: www.ifs.org.uk/publications/fiscalstudies/heady-feb93.pdf.
36. HN ONLINE. *Prečo vzniká odložená daň*. [online]. 2006 [cit. 2019-04-08]. Dostupné na: <https://hnonline.sk/expert/105333-precu-vznika-odlozena-dan>

37. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Daňové príjmy*. [elektronický zdroj]. Bratislava, 2018. [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/ekonomicke-statistiky/danove-prijmy/>
38. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Program stability Slovenskej republiky na roky 2018 až 2021*. [elektronický zdroj]. Bratislava, 2018. [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: https://www.finance.gov.sk/files/sk/financie/institut-financnej-politiky/strategicke-materialy/program-stability/program-stability/PS_2018_FINAL.pdf
39. MINTÁL, Ján. *Základné zásady účtovania o odloženej dani v roku 2019*. [online]. 2019 [cit. 2019-04-08]. Dostupné na: <https://podnikam.sk/zakladne-zasady-uctovania-o-odloženej-dani-v-roku-2019/>
40. OECD. *Effective Tax Rates*. [elektronický zdroj]. [cit. 2019-02-25]. Dostupné na: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR
41. Paulo Jorge Varela Lopes Dias and Pedro Miguel Gomes Reis. *The relationship between the effective tax rate and the nominal rate*. [elektronický zdroj]. Portugal: ISCTE-Instituto Universitário de Lisboa, 2018. 21 s. [cit. 2019-02-02]. Dostupné na: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6453064.pdf>
42. Porsche Slovakia, spol. s r. o.. *Výročná správa k 31. decembru 2014*. [online]. 2014 [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: <http://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/attachment/5591009>
43. Porsche Slovakia, spol. s r. o.. *Poznámky k účtovnej závierke zostavenej k 31. decembru 2015*. [online]. 2015 [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: <http://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/attachment/4773367>
44. Porsche Slovakia, spol. s r. o.. *Výročná správa k 31. decembru 2016*. [online]. 2016 [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: <http://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/attachment/5591009>
45. Porsche Slovakia, spol. s r. o.. *Výročná správa k 31. decembru 2017*. [online]. 2017 [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: <http://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/attachment/6536379>
46. RISTVEJ, Jozef. *Vedecké metódy*. [online]. 2010. [cit. 2019-03-06]. Dostupné na: <http://trilobit.fai.utb.cz/vedecke-metody>

47. SCHULTZOVÁ, Anna – ŠEPELOVÁ, Jaroslava. *Vplyv vybraných aspektov na efektívnu sadzbu malých a stredných podnikov v SR* [elektronický zdroj]. Bratislava, 2017, 7 s. [cit. 2019-01-12]. Dostupné na: https://www.ef.umb.sk/konferencie/kfu_2017/prispevky%20a%20prezentacie/prispevky/Schultzov%C3%A1,%20%C5%A0epe%C4%BEOv%C3%A1.pdf
48. SEGAL, Troy. *How are effective tax rates calculated from income statements?*. [online]. 2018 [cit. 2019-02-05]. Dostupné na: <https://www.investopedia.com/ask/answers/102714/how-are-effective-tax-rates-calculated-income-statements.asp>
49. SEKEREŠOVÁ, Zuzana. *Vývoj rozdielov medzi efektívnou a nominálnou sadzbou dane korporácií na Slovensku*: diplomová práca. [online]. PRAHA: Fakulta financií a účtovníctva VŠE. 2013. 75 s. [cit. 2019-02-20]. Dostupné na: https://vskp.vse.cz/65025_vyvoj_rozdielov_medzi_efektivnou_a_nominalnou_sadz_bou_dane_korporacii_na_slovensku
50. SENEŠI, Norbert. *Efektívna sadzba dane z príjmov*. [online]. 2014. [cit. 2019-01-26]. Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/efektivna-sadzba-dane-z-prijmov>
51. SLOVAK BUSINESS AGENCY. *Analýza finančného zaťaženia podnikania*. [elektronický zdroj]. 2017 [cit. 2019-03-25]. Dostupné na: http://www.sbagency.sk/sites/default/files/file/sba_analyza_financneho_zatazenia-fin.pdf
52. SOHK. *Porsche Slovakia, spol. s r. o.* [online]. [cit. 2019-03-04]. Dostupné na: <http://www.sohk.sk/MemberDetail.aspx?companyid=22629>

PRÍLOHY

Príloha č. 1

Prechod od teoretickej dani k vykázanej dani Porsche Slovakia, spol. s r. o.

POLOŽKA (v €)/ROK	2013			2014			2015			2016			2017		
	Základ dane	Daň		Základ dane	Daň		Základ dane	Daň		Základ dane	Daň		Základ dane	Daň	
VH pred zdanením	8 414 351	-	-	8 542 108	-	-	7 138 624	-	-	7 218 639	-	-	6 267 254	-	-
Teoretická daň	-	1 935 301	23%	-	1 879 264	22%	-	1 570 497	22%	-	1 588 101	22%	-	1 316 123	21%
Daňovo neuznané náklady	701 770	161 407	-	1 097 277	241 401	-	695 356	152 978	-	611 821	134 601	-	847 757	178 029	-
Výnosy, ktoré nepodliehajú dani	-	-	-	-124 504	-27 391	-	-19	-4	-	-10	-2	-	-	-	-
Zmena sadzby dane	-	12 983	-	-	-	-	-	-	-	-	119 295	-	-	-	-
Iné	-	-	-	-	-	-	-48 109	-10 584	-	-279 705	-61 535	-	-	-	-
Spolu	-	2 109 691	25%	-	2 093 274	25%	-	1 712 887	24%	-	1 780 459	25%	-	1 494 152	23%
Splatná daň z príjmov	-	2 004 583	24%	-	2 101 591	25%	-	2 906 824	41%	-	2 912 034	40%	-	2 548 160	41%
Odložená daň z príjmov	-	105 108	1%	-	-8 317	0%	-	-1 193 937	-17%	-	-1 131 575	-16%	-	-1 054 008	-17%
Celková daň z príjmov	-	2 109 691	25%	-	2 093 274	25%	-	1 712 887	24%	-	1 780 459	25%	-	1 494 152	24%

Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov získaných z výročných správ dostupných na: <https://finstat.sk>

Príloha č. 2

Náklady Porsche Slovakia, spol. s r. o.

Náklady z hospodárskej a finančnej činnosti	rok 2017
Náklady za poskytnuté služby, z toho:	17 277 669,00 €
Náklady voči audítorovi, audítorskej spoločnosti, z toho:	29 283,00 €
overenie individuálnej účtovnej závierky	22 783,00 €
iné uisťovacie audítorské služby	0,00 €
súvisiace audítorské služby	6 500,00 €
daňové poradenstvo	0,00 €
ostatné neaudítorské služby	0,00 €
Ostatné významné položky nákladov za poskytnuté služby, z toho:	17 248 444,00 €
Garancie	4 166 537,00 €
Náklady na reklamu	4 374 385,00 €
Garančný servis	1 048 359,00 €
Prepravné náklady	1 988 943,00 €
Opravy a údržba software	567 255,00 €
Náklady na školenie - predajcovia	365 444,00 €
Nájomné	682 579,00 €
Provízie	798 960,00 €
Poradenské služby - analýza trhu	384 928,00 €
Náklady na reprezentáciu	302 454,00 €
Cestovné	204 909,00 €
Opravy a udržiavanie prevádzkových vozidiel	176 091,00 €
Skladné	167 870,00 €
Preklady a tlmočenie	267 579,00 €
Náklady na podujatia - novinári	61 104,00 €
Služby - licencie, adaptácia	207 552,00 €
Parkovné a umývanie vozidiel	62 386,00 €
Náklady na školenie - zamestnanci	47 261,00 €
Poradenstvo - právne	178 771,00 €
Poradenské služby Salzburg	41 788,00 €
Telefón	37 148,00 €
Upratovanie, čistenie	36 059,00 €
Správa IT - poplatky za server, internet	48 281,00 €
Daňové poradenstvo	14 228,00 €
Strážna služba	41 369,00 €
Opravy a údržba budov a zariadení	62 583,00 €
Ostatné náklady	308,00 €
Poštovné poplatky	26 470,00 €
Likvidácia odpadu	11 373,00 €
Náklady na transportné poškodenie a udržiavanie	155 112,00 €
Poradenské služby - ubytovanie	60,00 €

Servis - predĺžená záruka	10 424,00 €
Poradenské služby - POKG	106 177,00 €
Náklady na COC	603 697,00 €
Ostatné významné položky náklady z hospodárskej činnosti, z toho:	58 087 536,00 €
Zostatková cena predaného dlhodobého hmotného a nehmotného majetku	2 689 179,00 €
Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k pohľadávkam	1 522 227,00 €
Dary	7 290,00 €
Pokuty a penále	51 617 671,00 €
Postúpenie pohľadávok, faktoring	226 093,00 €
Poistenie	166 345,00 €
Ostatné náklady na image - sponzoring	1 734 014,00 €
Podpora predaja a rezerva na výpadok predajcu	124 716,00 €
Ostatné	2 689 179,00 €
Finančné náklady, z toho:	105 527,00 €
Kurzové straty, z toho:	6 716,00 €
Kurzové straty ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka	6 716,00 €
Ostatné významné položky finančných nákladov, z toho:	98 811,00 €
Nákladové úroky	27 378,00 €
Ostatné finančné náklady	71 433,00 €
Osobné náklady, z toho:	3 947 433,00 €
Mzdy	2 782 803,00 €
Ostatné náklady na závislú činnosť	108 996,00 €
Sociálne poistenie	597 468,00 €
Zdravotné poistenie	382 419,00 €
Sociálne zabezpečenie	75 748,00 €

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Porsche Slovakia, spol. s r. o.. *Výročná správa k 31. decembru 2017*. [online]. 2017 [cit. 2019-02-12]. Dostupné na: <http://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/attachment/6536379>