

POROVNANIE ZISŤOVANIA ZÁKLADU DANE PODĽA NÁVRHU SMERNICE RADY K SPOLOČNÉMU KONSOLIDOVANÉMU ZÁKLADU DANE PRÁVNICKÝCH OSÔB (CCCTB) A PODĽA PRAVNEJ ÚPRAVY V SR

Mária Duračinská

Právnická fakulta, Univerzita Komenského v Bratislave,
Slovenská republika

Abstrakt

Autorka sa vo svojom príspevku venuje analýze návrhu smernice Rady EÚ k spoločnému konsolidovanému základu dane právnických osôb (Common Consolidated Corporate Tax Base, ďalej len „CCCTB“). Vychádzajúc z návrhu je zrejmé, že sa dosiahla určitá zhoda pri určení obchodných spoločností, ktoré by mohli CCCTB v rámci Európskej Únie používať. Bol zadefinovaný základ dane a v tejto súvislosti navrhnuté druhy príjmov, ktoré nebudú predmetom dane z príjmu právnických osôb, a ktoré výdavky sa nebudú považovať za daňové. Ďalšími daňovo-právnymi inštitútmi, ktoré sú definované v nadväznosti na CCCTB sú najmä: odpisovanie dlhodobého majetku, princípy oceňovania, nakladanie so stratami, predaj aktív a podielov a mechanizmus alokácie CCCTB medzi jednotlivé členské štáty. V smernici navrhnutý kľúč rozdelenia základu dane pravdepodobne zníži v SR príjem z tejto dane do štátneho rozpočtu a následne do rozpočtov územných samospráv.

Kľúčové slová

spoločný konsolidovaný základ dane právnických osôb, harmonizácia, základ dane, daňová sadzba, daňová konkurencia, odpisy, princípy oceňovania, nakladanie so stratami, predaj aktív a podielov.

Abstract

In her article, the author deals with the analysis of the Draft Directive on the Common Consolidated Corporate Tax Base („CCCTB“). Based on this draft, it is obvious that some agreement was reached in determining the companies in which CCCTB could be used within the European Union. Corporate tax base has been defined, and in this context also the types of tax exempt income and deductible expenses have been proposed. Other tax matters defined in relation to CCCTB include, in particular, depreciation of long-term assets, valuation principles, handling the losses, sale of assets and shares, or the mechanisms of CCCTB apportionment among individual Member States. As proposed by the Directive, the formula for

common consolidated corporate tax base apportionment will, most probably, reduce the state budget revenues, and consequently also regional self government budget revenues.

Key words

common consolidated corporate tax base, harmonization, tax base, tax rate, tax competition, depreciation, valuation principles, handling the losses, sale of assets and shares.

1. ÚVOD

Neustále rozvíjanie a prehĺbovanie integrácie vnútorného trhu v rámci Európskej únie (ďalej aj „EÚ“) si vyžiadalo, aby sa spolupráca rozširovala aj do oblasti priamych daní. Sprvu išlo o spoluprácu a pomoc medzi príslušnými úradmi členských štátov a neskôr sa objektívny proces harmonizácie daní¹ preniesol aj do oblasti zdaňovania podnikov daňou z príjmov právnických osôb. Základy harmonizačných opatrení boli položené ešte v 80. rokoch minulého storočia v podobe odporúčaní Komisie.² Prvé harmonizačné smernice boli prijaté v roku 1990, ktoré vzhľadom na ich postupné doplnenia a zmeny boli nahradené novým znením. Ide o smernicu Rady 90/434/EHS v kodifikovanom znení smernice Rady 2009/133/ES o spoločnom systéme zdaňovania pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií týkajúce sa spoločností z rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla európskej spoločnosti (SE) alebo európskej družstevnej spoločnosti (SCE) medzi členskými štátmi, smernicu Rady 90/435/EHS o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, ktorá bola nahradená smernicou Rady 2011/96/EÚ, smernicu Rady 90/436/EHS obsahujúca konvenciu o zmierovacom konaní, smernicu Rady 2003/49/ES o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov v znení smernice Rady

¹ NERUDOVA, D.: *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. Praha : ASPI, 2008, s. 19; ŠIROKÝ J. a kol.: *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha : C. H. Beck, 2008, s. 26; KUBÁTOVÁ K.: *Harmonizace daní v Evropské Unii*. *Daně*, 1998, č. 7 - 8; KUBÁTOVÁ K.: *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006 s. 2; Tax Policy in the European Union. Luxemburg: European Commission, 2000; RUUD, A. M., GAËTAN N.: *Corporate tax policy and incorporation in the EU*. European Commission. *Taxation papers*. Working paper, NO 11/2007; BLECHOVÁ, B.: *Teoretické a praktické aspekty daňové konkurence a daňové harmonizace v oblasti korporátní daně z příjmů v Evropské unii*. *Acta Academica Karviniensia 2008*. Karviná : SU OPF Karviná, 2008; ELSCHNER, CH., VANBORREN, W.: *Corporate effective tax rates in an enlarged European Union*. European Commission. *Taxation papers*, NO 14/2009.

² Proposal for a Directive of the Council on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating to Tax Arrangements for the Carry-Over of Losses of Undertaking. COM/84/404 Final, 51984PCO404.

2004/66/ES, smernice Rady 2004/76/ES a smernice Rady 2006/98/ES, o zmene ktorej prebieha odborná diskusia. Významná je aj smernica Rady 2011/16/EÚ týkajúca sa vzájomnej pomoci správcov dane v členských štátoch ohľadne priamych daní, pravidiel zdaňovania ovládaných zahraničných spoločností a zdaňovania poisťných prémieí.

Základy kvalitatívne vyššej úrovne harmonizácie dane z príjmu právnických osôb (ďalej len "PO") boli položené, keď sa začali presadzovať práce na spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmu PO. V decembri 1997 bol prijatý politického dokument Rady ECOFIN Code of conduct for business taxation³, ktorý zadefinoval pravidlá správania sa pre zdaňovanie podnikov a zameral sa na odstránenie nežiaducej daňovej konkurencie. Ďalší posun nastal prijatím v máji 2001 dokumentu Daňová politika v EÚ Kom(2001)260⁴, ktorá obsahuje prílohu Zdanenie spoločností na vnútornom trhu, v ktorej boli popísané štyri varianty zdanenia podnikov vykonávajúcich cezhraničnú činnosť⁵. Rozhodujúci prelom nastal, keď bola vytvorená pracovná skupina, ktorá začala pracovať na spoločnom konsolidovanom základe dane (ďalej len "CCCTB") a analyzovala skúsenosti z Kanady a USA ako základného východiska pre prípravu návrhu CCCTB.

2. CHARAKTERISTIKA PODSTATY CCCTB

Podstata CCCTB spočíva v zisťovaní základu dane v rámci spoločností s kvalifikovanou majetkovou účasťou, ktoré pôsobia vo viacerých členských štátoch, prípadne aj v tretích štátoch, pričom ide o skupinu spoločností, ktorá je tvorená materskou spoločnosťou, jej dcérskymi spoločnosťami a ich prevádzkarňami. Základ dane je zisťovaný podľa pravidiel určených v smernici, pričom sa zisťuje hospodársky výsledok každej spoločnosti vytvárajúcej skupinu, následne dôjde ku konsolidácii ziskov a strát medzi členmi skupiny a takto zistený základ dane, ak je kladný, sa rozdeľuje medzi členské štáty podľa stanoveného kľúča. Rastový efekt má priniesť najmä pravidlo, podľa ktorého náklady na výskum a vývoj vstupujú celé do daňových výdavkov a v rámci skupiny sa započítavajú (konsolidujú) zisky a straty. Zistený základ dane sa rozdelí medzi členské štáty na základe zásady zdaňovania v štáte zdroja príjmov podľa kritérií, ktoré by mali byť objektívne a spravodlivé, a preto faktory práca(mzdy a počet zamestnancov), aktíva a obrat majú rovnakú váhu. Takto rozdelený základ dane sa zdaní v jednotlivých členských štátoch platnou sadzbou dane z príjmu právnických osôb a zaplatená daň je príjmom štátneho rozpočtu príslušného členského štátu. V prípade, že je konsolidovaný základ dane záporný, strata sa odpočítava od

³

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/eucodeofconduct040106.pdf>.

⁴ [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=Com:2001:0582:FIN:EN:pdf)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=Com:2001:0582:FIN:EN:pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=Com:2001:0582:FIN:EN:pdf)

⁵ DURAČINSKÁ, M.: Harmonizácia dane z príjmu v európskej únii, ACTA FACULTATIS IURIDICAE XXIX, Bratislava : Vydavateľstvo UK, 2011, s.282 -283, ISBN 978-80-223-3132-6.

konsolidovaného kladného daňového základu v budúcom daňovom období. Konsolidácia ziskov a strát je možná v rámci skupiny, ktorú tvoria spoločnosti majetkovo prepojené, pričom materská spoločnosť má v dcérskej spoločnosti právo vykonávať viac ako 50 hlasovacích práv a vlastnícke právo, ktoré zodpovedá viac ako 75 % kapitálu spoločnosti alebo viac ako 75% práv, na základe ktorých má nárok na zisk (tzv. dcérska spoločnosť s kvalifikovanou podielovou účasťou).

3. PRÁVNE VÝCHODISKÁ CCCTB

Zmluva o založení EÚ vymedzuje právomoci EÚ na základe zásady prenesenia právomocí⁶, t. j. na základe právomocí, ktoré členské štáty preniesli na EÚ v zmluvách, aby sa dosiahli ciele v nich zakotvené. V právomoci členských štátov zostávajú právomoci, ktoré štáty nepreniesli na EÚ v zmluvách. Podľa zásady subsidiarity EÚ vyvíja činnosť v oblastiach, ktoré nepatria do jej výlučnej právomoci vtedy, ak nie je možné dosiahnuť ciele stanovené v zmluvách EÚ a sú súčasne splnené dve podmienky:

1. ciele navrhované touto činnosťou nemôžu byť uspokojivo dosiahnuté na ústrednej úrovni alebo na regionálnej a miestnej úrovni jednotlivých štátov,
2. tieto ciele možno lepšie dosiahnuť na úrovni EÚ vzhľadom na rozsah alebo účinky tejto činnosti.

V prípade činností, ktoré nesúvisia s výlučnou právomocou EÚ, je nevyhnutné, aby pri dosiahnutí cieľov zmlúv sa využívala forma a obsah činností, ktorými sa dá cieľ zmlúv naplniť, čo je v súlade so zásadou proporcionality.

V tejto súvislosti niektoré národné parlamenty (Bulharska, Írsko, Malty, Poľsko, Rumunsko, Švédsko, Holandsko, Spojeného kráľovstva) medzi, ktoré patrí aj Národná rada SR, zaslali Európskemu parlamentu stanovisko k návrhu smernice CCCTB, podľa ktorého nie je návrh v súlade so zásadou subsidiarity vzhľadom na to, že ide o obmedzenie národnej suverenity tým, že sa zužujú možnosti rozhodovania v oblasti priamych daní, čo môže mať za následok pokles daňových príjmov a zvýšenie nákladov štátu na administratívne zabezpečenie fungovania systému CCCTB.⁷ Táto obava je na mieste vzhľadom na to, že neexistujú relevantné výpočty, ktoré by vyčíslili dopad CCCTB na verejné financie v jednotlivých členských štátoch.

Návrh smernice v svojom úvode uvádza, že jej právnym východiskom je článok 115 Zmluvy o fungovaní EÚ (ďalej len "ZFEÚ")⁸, podľa ktorého Rada vydáva na základe jednomyseľného

⁶ Článok 5 Zmluvy o založení EÚ, Protokol (č. 2) o uplatňovaní zásad subsidiarity a proporcionality.

⁷ Oznámenie poslancom (42/2011) zo dňa 26.5.2011: Odôvodnené stanovisko NR SR k návrhu smernice Rady o CCCTB, Uznesenie č. 106 Výboru NR SR pre európske záležitosti z 12.mája 2011.

⁸ Článok 115 ZFEÚ: „Bez toho, aby bol dotknutý článok 114, Rada jednomyseľne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom vydá smernice na aproximáciu zákonov, iných

súhlasu smernice na aproximáciu práva, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie vnútorného trhu. Harmonizácia priamych daní spadá práve pod tento článok.

Súčasný stav vo verejných financiách poznamenaný dlhovou krízou spôsobuje, že niektoré členské štáty odmietajú prijatie smernice o CCCTB a majú negatívne stanovisko k harmonizácii priamych daní. Z tohto dôvodu sa hľadajú možnosti, aby návrh CCCTB bol prijatý v rámci užšej skupiny štátov, a to s využitím inštitútu “posilnená spolupráca” v súlade so Zmluvou o založení EÚ⁹ a ZFEÚ¹⁰, v rámci ktorej sa musí zúčastniť najmenej deväť štátov. Druhá možnosť je prijatie osobitných opatrení pre tie členské štáty, ktorých menou je euro podľa čl. 136 ZFEÚ¹¹. Vzhľadom na to, že čl. 136 ZFEÚ sa týka zabezpečenia riadneho fungovania hospodárskej a menovej únie a zahŕňa len štáty eurozóny, jeho použitie je vylúčené, pretože návrh smernice CCCTB neobsahuje žiadne opatrenia alebo ustanovenia, ktoré by sa týkali menovej únie. Z tohto dôvodu prichádza do úvahy začať postup rozhodovania Rady, ktorým sa povolí posilnená spolupráca v oblasti CCCTB. Iniciatívu by mali mať členské štáty, ktorých menou je euro.¹²

4. HODNOTENIE NÁVRHU SMERNICE RADY O SPOLOČNOM KONSOLIDOVANOM ZÁKLADE DANE PO

Základným cieľom návrhu CCCTB je posilniť vnútorný trh EÚ, zvýšiť konkurencieschopnosť a byť jedným z prvkov zabezpečujúcim zamestnanosť a podporu stratégie na zabezpečenie inteligentného,

právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie vnútorného trhu.“

⁹ Článok 20 Zmluvy o založení EÚ: „1. Posilnená spolupráca je zameraná na podporu dosiahnutia cieľov Únie, ochranu jej záujmov a posilňovanie jej integračného procesu. Je vždy otvorená pre všetky členské štáty v súlade s článkom 328 Zmluvy o fungovaní Európskej únie. 2. Rozhodnutie, ktorým sa povoľuje posilnená spolupráca, prijme Rada ako poslednú možnosť, keď sa zistí, že ciele takejto spolupráce nemôže Únia ako celok dosiahnuť v primeranom čase, a za predpokladu, že sa na nej zúčastní najmenej deväť členských štátov. Rada sa uznáva v súlade s postupom ustanoveným v článku 329 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.“

¹⁰ Články 326 až 334 ZFEÚ.

¹¹ Článok 136 ZFEÚ: “1. S cieľom prispieť k riadnemu fungovaniu hospodárskej a menovej únie a v súlade s príslušnými

ustanoveniami zmlúv Rada prijíma v súlade s príslušným postupom spomedzi tých, ktoré sú uvedené v článkoch 121 a 126, s výnimkou postupu ustanoveného v článku 126 ods. 14, osobitné opatrenia pre tie členské štáty, ktorých menou je euro:

a) na posilnenie koordinácie a dohľadu nad ich rozpočtovou disciplínou;
b) na vypracovanie usmernení pre hospodársku politiku pre tieto štáty, pričom zabezpečí, aby boli

zlučiteľné s tými, ktoré boli prijaté pre celú Úniu, a aby sa zabezpečil dohľad nad nimi. 2. Na hlasovaní o opatreniach uvedených v odseku 1 sa zúčastňujú len členovia Rady zastupujúci členské štáty, ktorých menou je euro. Kvalifikovaná väčšina uvedených členov je vymedzená v súlade s článkom 238 ods. 3 písm. a).“

¹² Legislatívne uznesenie Európskeho parlamentu z 19.4.2012 o návrhu smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB) [COM(2011)0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)], pozmeňujúci a doplňujúci návrh 6, nové (4a).

udržateľného a inkluzívneho rastu¹³ tým, že sa zjednodušia podmienky fungovania podnikov vykonávajúcich cezhraničné činnosti. Iniciatíva spojená so zavedením CCCTB je považovaná za prioritu číslo jedna aj podľa ďalších dokumentov prijatých Komisiou¹⁴.

Pozitívne stránky návrhu CCCTB sú v tom, že:

1. zavádza jedno kontaktné miesto vykonávajúce daňovú správu (hlavný daňový orgán), s ktorým podnik používajúci CCCTB komunikuje ohľadne zisťovania základu dane a riešenia problémových otázok,

2. znižuje náklady na administratívu nielen používaním jednej daňovej správy, ale aj odpadnutím nutnosti využívania transferového oceňovania pri celoeurópskych transakciách v rámci skupiny, ktorú tvoria podniky a prevádzkarne stanovené návrhom smernice za člena skupiny,

3. znižuje náklady spojené s dodržiavaním právnych predpisov týkajúcich sa dane z príjmov nielen pre nadnárodné spoločnosti, ale aj pre malé a stredné podniky vykonávajúce podnikateľské činnosti vo viacerých členských štátoch EÚ,

4. prijatie CCCTB odstráni problémy dvojitého zdanenia, ktoré sú doteraz riešené na dvojstrannom základe prostredníctvom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a tým vytvorí predpoklady na to, aby sa daňové subjekty nevyhýbali plateniu dane z príjmu,

5. vyrovná sa hospodársku súťaž v rámci EÚ, ktorú narúšali rôzne pravidlá zdaňovania právnických osôb v jednotlivých členských štátoch,

6. zachová sa daňová konkurencia ponechaním rozhodovania o výške daňovej sadzby na jednotlivé členské štáty.

Na druhej strane v rámci diskusií o CCCTB sa poukazuje aj na možné negatívne účinky spojené so schválením CCCTB.

1. Vzhľadom na to, že členské štáty zápasia s dlhovou krízou, ktorá má všeobecný charakter, pretože postihuje nie len súkromné ale hlavne verejné financie, je nepredvídateľné, či sa prijatím CCCTB neznížia príjmy do verejných rozpočtov, najmä do štátneho rozpočtu a rozpočtov samospráv¹⁵. Nemusí k tomu dôjsť u všetkých členských štátov vzhľadom na to, že základ dane podľa CCCTB je koncipovaný širšie v porovnaní s právne zakotveným výpočtom základu dane vo väčšine členských štátov. Na druhej strane možnosť cezhraničnej kompenzácie strát v rámci skupiny podnikov CCCTB bude znižovať základ dane a tým aj výšku dane. Návrh CCCTB umožňuje úbytok príjmov z daní kompenzovať prostredníctvom vlastnej vnútroštátnej

¹³ Oznámenie Komisie „Európa 2020 – Stratégia na zabezpečenie inteligentného, udržateľného a inkluzívneho rastu, KOM(2010) 2020 z 3.3.2010.

¹⁴ Oznámenie Komisie „Na ceste k Aktu o jednotnom trhu pre vysoko konkurencieschopné sociálne trhové hospodárstvo – 50 návrhov, ako lepšie spoločne pracovať, podnikateľ a obchodovať, KOM(2010) 608 zo dňa 27.10.2010, Oznámenie Komisie „Ročný prieskum rastu: ďalší pokrok v rámci komplexnej reakcie EÚ na krízu“, KOM(2011) 11 z 12.1.2010.

¹⁵ Stanovisko Výboru regiónov „Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb (CCCTB)“, 2012/C 54/10 zo 14.12.2011.

daňovej politiky dotýkajúcej sa rozhodovania o výške sadzby dane. Stanovenie sadzby dane zostáva vo výlučnej právomoci členských štátov aj pre zdaňovanie príjmov skupiny podnikov, ktoré sa budú riadiť systémom CCCTB.

2. Jednoznačne je nutné konštatovať, že dôjde k zásahom do daňovej suverenity členských štátov v oblasti priamych daní, vzhľadom na to, že sa budú môcť prijímať rozhodnutia týkajúce sa daňových otázok v rámci CCCTB len na európskej úrovni, čo môže viesť k nepružnému rozhodovaniu, keďže sa vyžaduje konsenzus členských štátov a v konečnom dôsledku to môže spôsobiť zníženie konkurencieschopnosti.

3. Objektívne dané a v súčasnosti platné konsenzuálne rozhodovanie v rámci EÚ pri zmenách už prijatého CCCTB môže mať aj ďalší následok spočívajúci v spomalenom reagovaní na potreby aktuálnej hospodárskej politiky, čo môže spôsobiť nezáujem investorov o investovanie v rámci EÚ.

4. Rôzna ekonomická úroveň členských štátov objektívne vytvára predpoklady na to, že hospodársky a sociálny dosah pôsobenia CCCTB bude rôzny v jednotlivých členských štátoch. Návrh predpokladá, že po piatich rokoch po nadobudnutí účinnosti smernice Komisia predloží Rade správu o jej fungovaní¹⁶, v ktorej vyhodnotí najmä spôsob rozdelenia základu dane medzi členské štáty a jeho vplyv na verejné financie v jednotlivých členských štátoch. Z tohto dôvodu návrh je založený na princípe dobrovoľnosti a stanovuje len podmienky, ktoré musia byť splnené, aby sa daňovník stal členom skupiny, ktorá môže využívať systém CCCTB.¹⁷ Na druhej strane však paralelné uplatňovanie CCCTB a vnútroštátneho zisťovania základu dane podľa platnej legislatívy v jednotlivých členských štátoch vedie k zaťaženiu daňovej správy a v konečnom dôsledku nemusí to mať pozitívny vplyv na verejné financie. Napriek tomu menším rizikom sa zdá byť, aby sa ponechal princíp dobrovoľnosti a až na základe pozitívnych skúseností fungovania CCCTB by sa prijalo povinné zavedenie CCCTB. Kladne však treba hodnotiť skutočnosť, že odpadne nevyhnutnosť koordinácie (pravdepodobne v sporných prípadoch nie úplne) medzi daňovými správami jednotlivých členských štátov vzhľadom na to, že v systéme CCCTB bude pôsobiť jeden hlavný daňovník skupiny a jedna hlavná daňová správa.

5. Zavedenie CCCTB môže narušiť hospodársku súťaž medzi štátmi EÚ, pretože národné authority budú používať daňovú sadzbu ako investičný stimul.¹⁸

Obdobne ako doteraz prijaté smernice k zdaňovaniu daňou z príjmov aj návrh obsahuje v prílohe č. 1 k smernici zoznam foriem

¹⁶ Článok 131 návrhu smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB), KOM(2011) 121 v konečnom znení, 2011/0058 (CNS) (ďalej len „návrh smernice“).

¹⁷ Článok 54 a 55 návrhu smernice.

¹⁸ DOMONKOS, T., DOLINAJCOVÁ, M.: Spoločný konsolidovaný daňový základ pre podniky – analýza dopadu na príjmy štátneho rozpočtu SR, Ekonomické modelovania a analýzy – EÚ SAV, vystúpenie na Euro - fóre dňa 5. mája 2012 organizované EÚ SAV.

spoločností v jednotlivých členských štátoch, na ktoré sa CCCTB má vzťahovať a v prílohe č. 2 sú uvedené dane jednotlivých členských štátov, ktoré sa používajú na uvedené spoločnosti. Smernica sa môže vzťahovať aj na spoločnosti – nerezidentov, ak sa takto rozhodnú. Ide o spoločnosti založené v súlade s legislatívou tretej krajiny, ktoré majú podobnú formu spoločností uvedených v prílohe č. 1 a na ktoré sa vzťahuje jedna z daní z príjmov právnických osôb uvedených v prílohe č. 2.

5. SPÔSOB STANOVENIA ZÁKLADU DANE

Stanovenie základu dane podľa návrhu CCCTB sa vypočítava¹⁹ ako príjmy mínus príjmy oslobodené od dane, odpočítateľné výdavky a ostatné odpočítateľné položky. Príjem je široko definovaný²⁰, a to ako peňažný alebo nepeňažný, nielen z obchodného styku ale aj z predaja majetku a práv bez dane z pridanej hodnoty a iných daní a poplatkov, ďalej sú to úroky, dividendy a iné rozdelenie ziskov, výnosy z likvidácie a licenčných poplatkov, dotácie a granty, prijaté dary (peňažné aj nepeňažné), náhrady škody a ex-gratia (dobrovoľné) platby. Na účely zdanenia je navrhnuté vyňať z príjmov dotácie priamo spojené s obstaraním, vytvorením alebo zhodnotením odpisovaného majetku, ktorý sa využíva na podnikanie, výnos z predaja súboru majetku vo výške zostatkovej hodnoty, prijaté prisúdené zisky, výnosy z predaja majetkovej účasti v spoločnostiach podľa pravidla participation exemption, t. j. oslobodenie kapitálových ziskov vzniknutých predajom majetkovej účasti v spoločnostiach a príjem stálej prevádzkarne v tretej krajine.

Ako odpočítateľné, resp. daňové výdavky sú definované všetky náklady spoločnosti vzniknuté v súvislosti s podnikaním, s udrжанím a zaistením príjmov, vrátane nákladov na výskum a vývoj v plnej výške 100% a nákladov vzniknutých pri získaní vlastného imania alebo dlhového kapitálu na účely podnikania. Odpočítateľné výdavky tvoria aj dary vo výške 0,5 % príjmu v daňovom roku poskytnuté charitatívnym organizáciám²¹, ktoré pôsobia v EÚ alebo v tretích krajinách za podmienky, že je s nimi uzavretá dohoda o výmene informácií.

Za ostatné odpočítateľné položky sa podľa návrhu považujú odpisy dlhodobého majetku podľa článku 32 až 42 návrhu smernice.

Medzi výdavky, ktoré nie je možné uznať ako daňové²², sú zahrnuté rozdelený zisk, splácanie vlastného kapitálu (imania) alebo

¹⁹ Článok 9 až 16 návrhu smernice.

²⁰ Článok 4 ods. 8 návrhu smernice.

²¹ Podľa čl. 16 návrhu smernice sa za charitatívne organizácie považujú právnické osoby a štát, kde je usadená za podmienky, že ju za charitatívnu organizáciu považuje právny predpis príslušného štátu, jej jediným alebo hlavným účelom a činnosťou je verejný prospech vo všeobecnom záujme, vzdelávací, sociálny, lekársky, kultúrny, vedecký, dobročinný, náboženský, environmentálny alebo športový účel, jej majetok je neodvolateľne určený na podporu jej účelu, je povinná poskytovať informácie o účtovníctve a o jej činnosti a nie je politickou stranou.

²² Článok 14 návrhu smernice.

dlhu, úveru, 50 % nákladov na reprezentáciu, nerozdelený zisk predchádzajúcich období, ktorý je súčasťou vlastného imania spoločnosti, daň z príjmu právnických osôb, úplatky, pokuty a penále platené štátnym orgánom v súvislosti s porušením všeobecne záväzných právnych predpisov, peňažné dary s výnimkou darov určených charitatívnym združeniam, náklady súvisiace s obstaraním, výrobou a technickým zhodnotením dlhodobého majetku. Daňovými výdavkami nie sú ani náklady, ktoré vznikli pri dosahovaní príjmu oslobodeného od dane podľa článku 11. Takéto náklady sa stanovujú v paušálnej výške 5 % z tohto príjmu, pokiaľ daňovník nedokáže preukázať, že mu vznikli nižšie náklady. Medzi neodpočítateľné výdavky patria tiež dane uvedené v prílohe č.3 návrhu smernice s výnimkou spotrebných daní uvalených na energetické výrobky, alkohol a alkoholické nápoje a spracovaný tabak. Výdavky vzniknuté v prospech akcionárov a ich blízkych osôb²³ sa považujú za odpočítateľné vtedy, keď by sa poskytli aj nezávislým tretím osobám.

Všetky náklady na zamestnancov, vrátane vedúcich zamestnancov sa považujú za prevádzkové náklady. Návrh smernice upravuje časové rozlíšenie príjmov a nákladov²⁴ ako aj zahrnutie zásob a nedokončenej výroby do odpočítateľných výdavkov, pričom sa zvyšujú o ich hodnotu na začiatku daňového roka a znižujú o ich hodnotu na konci daňového roka. Tiež je možný odpočet nevyhnutných pohľadávok za podmienok stanovených v návrhu smernice.²⁵

Výnosy sú bez DPH a ďalších daní. Základ dane sa bude rátať za ročné obdobie, t. j. za 12 mesačné účtovné obdobie. Návrh smernice obsahuje aj pravidlá pre stanovenie daňového roka²⁶, pre prípad vstúpenia do existujúcej skupiny, ako aj vystúpenia z nej. Chýbajú však pravidlá pre jeho otvorenie a uzavretie.

Dlhodobý majetok²⁷ je definovaný ako hmotný a nehmotný majetok, ktorý sa nadobudol v súvislosti s dosiahnutím, udrжанím a zabezpečením príjmu z podnikania a ktorý možno jednotlivo oceniť a používať po dobu dlhšiu ako 12 mesiacov. Hodnota dlhodobého majetku je 1000 € a viac. Majetok s nižšou hodnotou ako 1000 € sa neodpisuje a vynaložené náklady na obstaranie alebo technické zhodnotenie s nižšou hodnotou ako 1000 € vstupuje okamžite do nákladov. Patria sem aj finančné aktíva²⁸, ktorými sú podiely v prepojených podnikoch, pôžičky prepojených podnikov, podielové účasti, pôžičky podnikom, s ktorými je spoločnosť spojená prostredníctvom podielových účastí, investície v držbe ako dlhodobý majetok, vlastné akcie.

Dlhodobý hmotný majetok s dlhou životnosťou²⁹ je majetok s dobou použiteľnosti aspoň 15 rokov (budovy, lietadlá, lode). Spočiatku sa v návrhoch pracovnej skupiny CCCTB za dlhodobý hmotný majetok

²³ Článok 15 návrhu smernice.

²⁴ Článok 17 až 19 návrhu smernice.

²⁵ Článok 27 návrhu smernice.

²⁶ Článok 108 návrhu smernice.

²⁷ Článok 4 ods. 14 návrhu smernice.

²⁸ Článok 4 ods. 15 návrhu smernice.

²⁹ Článok 4 ods. 16 návrhu smernice.

považoval majetok, ktorý má životnosť dlhšiu ako 25 rokov alebo náklady na jeho obstaranie, výrobu alebo technické zhodnotenie sú vyššie ako 5 mil. €. ³⁰

Zásoby a nedokončená výroba sa nepovažujú za fixné aktíva a neodpisujú sa vzhľadom na to, že sa spotrebujú vo výrobnom procese alebo pri poskytovaní služieb³¹. Hmotný majetok, ktorý sa neopotrebováva (ako sú pozemky, výtvarné umenie, starožitnosti, šperky a finančné aktíva), sa neodpisuje³².

Oceňovanie³³ výnosov a nákladov bude robené v cenách tovaru alebo služby v čase, keď sa uskutočňuje transakcia. Ak ide o nepeňažnú transakciu, robí sa oceňovanie podľa trhových cien aktuálnych v čase transakcie a ak ide o transakciu medzi závislými osobami, použije sa metóda porovnávania, resp. pravidlo ceny obvyklej. Kurzové zisky a straty, ktoré vzniknú pri prevode na euro sa budú zahrňovať do základu dane v tom zdaňovacom období, keď vznikli.

Oceňovanie zásob zahrňuje všetky náklady spojené s ich obstaraním, nakladaním a s ich manipuláciou. Oceňovanie nepeňažných darov bude vychádzať z trhovej hodnoty daru, pričom náklady na jeho výrobu by neboli odpočítateľnou položkou. Výnimkou sú dary na charitatívne účely, keď sa vychádza z peňažnej hodnoty daru, ktorá je daná nákladmi na jeho výrobu, pričom sa tieto náklady odpočítajú.

Návrh smernice obsahuje aj pravidlá pre určenie rezerv, ktoré je možno pri splnení stanovených podmienok odpočítať.³⁴ Platná právna úprava dane z príjmu právnických osôb v SR (ďalej len „právna úprava v SR“) má presnú úpravu tvorby rezerv v poisťovníctve³⁵, vytváranie rezerv zdravotnými poisťovňami³⁶ ako aj explicitný výpočet účtovaných nákladov, ktoré sa považujú za rezervu a sú daňovými výdavkami³⁷.

Odpisovanie³⁸ je navrhnuté tak, aby sa individuálne odpisovali len budovy a dlhodobé hmotné aktíva. Ostatný hmotný majetok by sa za účelom odpisovania združoval do skupín a odpisoval sa ako súbor.

Odpisovať majetok bude môcť ten, kto ho skutočne využíva na podnikanie, tzv. ekonomický vlastník, ktorý je nositeľom podstatných práv, povinností a rizík spojených s odpisovaným majetkom. Nie je rozhodujúci skutočný právny vlastník.³⁹

Do základu pre odpisovanie majú byť zaradené všetky obstarávacíe náklady, náklady na zhotovenie, na technické zhodnotenie

³⁰ CCCTB: možné prvky technickej osnovy, stretnutie 27. a 28. 9. 2007, CCCTB/WP/057/doc/SK, s. 14-19.

³¹ Článok 4 ods. 19 návrhu smernice

³² Článok 40 návrhu smernice

³³ Článok 22 a 94 návrhu smernice.

³⁴ Článok 25 návrhu smernice.

³⁵ Paragraf 20 ods. 16 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmu“).

³⁶ Paragraf 20 ods. 18 zákona o dani z príjmu.

³⁷ paragraf 20 ods. 9 zákona o dani z príjmu.

³⁸ Článok 24 návrhu smernice.

³⁹ Článok 34 návrhu smernice.

a s tým súvisiace vedľajšie náklady, ako sú najmä náklady na dopravu a inštaláciu a právne poplatky. Od základu na odpisovanie budú odrátané dotácie priamo spojené s obstaraním majetku, s jeho zhotovením alebo technickým zhodnotením⁴⁰. Navrhuje sa, aby sa za technické zhodnotenie považovali náklady na zlepšenie funkčnosti alebo zvýšenie výkonnosti, ktoré sa majú odpisovať v súlade s pravidlami o dlhodobom majetku⁴¹.

Individuálne odpisovanie budov by sa robilo rovnomerne vo výške 2,5 % ročne zo základu na odpisovanie, t. j. 40 rokov. Odpisovanie dlhodobého hmotného majetku s dlhou životnosťou sa má robiť rovnomerne počas doby použiteľnosti, ktorá je stanovená na 15 rokov (v pôvodnom návrhu bola doba odpisovania 25 rokov⁴²). Náklady na obstaranie dlhodobého nehmotného majetku by sa odpisovali tiež individuálne a rovnomerne počas obdobia, keď sú chránené právami alebo počas doby, na ktorú sa udelili práva. Ak nie je možno takto stanoviť dobu odpisovania, budú odpisované 15 rokov. Odpisovanie združeného majetku do skupín, t. j. odpisovanie súboru majetku má sa uskutočňovať 25 % (pôvodne bola navrhnutá 20 % ročná sadzba⁴³) ročnou sadzbou zo základu na odpisovanie⁴⁴.

Majetok je možné začať odpisovať v plnej výške ročného odpisu v roku obstarania alebo začatia používania na podnikanie, a to tým dátumom, ktorý nastane neskoršie. V roku, keď sa majetok predáva nie je možné uplatniť odpis⁴⁵. Pri predaji individuálne odpisovaného majetku daňová zostatková hodnota sa odpočíta od daňového základu príslušného zdaňovacieho obdobia.

6. ROZDELENIE CCCTB MEDZI ČLENOV SKUPINY PODĽA VZORCA⁴⁶ NA PRISÚDENIE ZÁKLADU DANE A JEHO MOŽNÝ VPLYV NA VEREJNÉ FINANČIE

Konsolidovaný základ dane stanovený za príslušný daňový rok sa rozdelí medzi členov skupiny podľa vzorca postavenom na faktore obrat, práca, aktíva, ktoré majú podľa návrhu smernice rovnakú váhu:

{Podiel A = $1/3$ obrat A/obrat skupina + $1/3(1/2$ objem miezd A/objem miezd skupina + $1/2$ počet zamestnancov A/počet zamestnancov skupina) + $1/3$ aktíva A/ aktíva skupina)} *CCCTB

Rovnaká váha týchto faktorov má zabezpečiť, že zisky budú zdaňované tam, kde sú vytvorené. Faktorom obrat sa má zabezpečiť primeraná účasť štátu určenia. Faktor práca je stanovený podľa objemu miezd a počtu zamestnancov, ktoré sú v rovnováhe. Faktor aktív zahŕňa len dlhodobý hmotný majetok. Nehmotný majetok a finančné aktíva sa

⁴⁰ Návrh smernice používa termín „náklady na zlepšenie“.

⁴¹ Článok 35 návrhu smernice.

⁴² CCCTB: možné prvky technickej osnovy, stretnutie 27. a 28. 9. 2007, CCCTB/WP/057/doc/SK, s. 14-19.

⁴³ Tamtiež.

⁴⁴ Článok 39 návrhu smernice.

⁴⁵ Článok 37 návrhu smernice.

⁴⁶ Články 86 až 103 návrhu smernice.

do faktora aktív nezahŕňajú pre svoju pohyblivú povahu. Na druhej strane je tento prístup kritizovaný, že neodráža potreby rozvoja EÚ, keď v rámci faktora aktíva nie je zahrnuté duševné vlastníctvo. Sme toho názoru, že vzhľadom na súčasný stav by zahrnutie duševného vlastníctva do faktora aktív, mohlo spôsobiť spory medzi členskými štátmi.

Legislatívne uznesenie Európskeho parlamentu zo dňa 19.4.2012⁴⁷ obsahuje pozmeňujúci návrh, ktorý už nedáva rovnakú váhu medzi faktormi obrat, práca a aktíva. Podľa navrhovanej zmeny má práca a aktíva spolu tvoriť 90% a 10% je obrat:

{Podiel A = $1/10$ obrat A/obrat skupina + $9/20(1/2$ objem miezd A/objem miezd skupina + $1/2$ počet zamestnancov A/počet zamestnancov skupina) + $9/20$ aktíva A/aktíva skupina)}* CCCTB

Táto zmena vychádza z toho, že obrat je rôzny v jednotlivých členských štátoch a je daný ekonomickou úrovňou a životnou úrovňou v príslušnom členskom štáte. Faktor obratu zvyhodňuje štáty s vyššou spotrebou, t.j. veľké hospodársky rozvinuté štáty. Pre Slovenskú republiku, ktorej ekonomika je proexportne zameraná, by faktor obratu pravdepodobne neznižoval daňové príjmy štátneho rozpočtu.

Podľa analýzy a prepočtov Ekonomického ústavu SAV SR⁴⁸ je pravdepodobné, že sa krajinám s nízkou priemernou mzdou použitím vzorca podľa návrhu smernice zníži príjem z dane z príjmov právnických osôb do štátneho rozpočtu. Výpočty vychádzali zo zverejnených údajov 11 nadnárodných spoločností za roky 2009 a 2010 a simulovali situáciu rozdelenia základu dane podľa vzorca obsiahnutého v návrhu smernice. Záver bol, že podľa systému CCCTB a jeho kľúča rozdelenia konsolidovaného základu dane by sa od týchto spoločností pravdepodobne dosiahli nižšie daňové príjmy v priemere o 40,4 mil. €, čo by bolo spôsobené faktorom vyplatené mzdy.

Zníženie daňových príjmov z dane z príjmov právnických osôb by malo aj negatívny dopad na municipality, ktoré podstatnú časť svojich príjmov majú z výnosu z dane z príjmov na základe zákona č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve. Od roku 2012 je 65,4 % z výnosu dane z príjmov určený obciam (predtým to bolo 70,3 %) a 21,9 % výnosu dostávajú VÚC (predtým to bolo 23,5 %).

7. POROVNANIE FAKTOROV OVPLYVNÚJÚCICH ZÁKLAD DANE V SR S NÁVRHOM CCCTB

Pri porovnaní faktorov ovplyvňujúcich základ dane z príjmov právnických osôb v SR a v návrhu CCCTB vychádzame z toho, že

⁴⁷ Legislatívne uznesenie Európskeho parlamentu zo dňa 19.4.2012 o návrhu smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB)“, COM(2011) 121 – C7-00/92/2011 -, 2011/0058 (CNS), P7_TA-PROV(2012)0135, pozmeňujúci a doplňujúci návrh 31.

⁴⁸ DOMONKOS, T., DOLINAJCOVÁ, M.: Spoločný konsolidovaný daňový základ pre podniky – analýza dopadu na príjmy štátneho rozpočtu SR, Ekonomické modelovania a analýzy – EÚ SAV, vystúpenie na Euro - fóre dňa 5. mája 2012 organizované EÚ SAV.

pohyb tovarov, služieb a kapitálu vo vnútri skupiny spoločností CCCTB pôsobí z hľadiska daňového neutrálne a že v rámci skupiny subjektov CCCTB je možná konsolidácia ziskov a strát. Podľa právnej úpravy v SR je možné od roku 2010 tiež započítať stratu dosiahnutú stálou prevádzkarňou zriadenou daňovníkom z neobmedzenou daňovou povinnosťou v zahraničí⁴⁹, a to bez ohľadu na to, či príslušný štát, kde je umiestnená prevádzkareň, umožňuje túto stratu umorovať. Súčasťou základu dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou je nie len strata, ale aj základ dane stálej prevádzkarne umiestnenej v zahraničí.

Metodologické východiská platnej právnej úpravy v SR sú iné ako v návrhu CCCTB vzhľadom na to, že návrh CCCTB upravuje zisťovanie základu dane len u právnických osôb vykonávajúcich podnikateľskú činnosť a právna úprava v SR zahŕňa zisťovanie základu dane u všetkých právnických osôb, t.j. aj u osôb nezriadených za účelom podnikania. Z tohto dôvodu právna úprava v SR používa daňovoprávne inštitúty predmet dane, príjem, zdaniteľný príjem, daňový výdavok⁵⁰, ktoré sú všeobecne vymedzené pre fyzické a pre právnické osoby, ako aj ustanovenia o výdavkoch, ktoré nie sú daňovými výdavkami. Tiež vymedzuje, čo je predmetom dane právnickej osoby, keď ide o správcovské spoločnosti, daňovníkov založených alebo zriadených nie na účely podnikania a o transparentné spoločnosti⁵¹. Právna úprava v SR používa aj negatívne vymedzenie v súvislosti s použitím daňovoprávneho inštitútu predmet dane, keď vymedzuje, ktorý príjem nie je predmetom dane právnických osôb.⁵² Podobne ako návrh CCCTB sa v SR používa aj daňovoprávny inštitút oslobodenie od dane, ktoré sa pri podnikateľských subjektov dotýka len príjmov z grantov na základe medzinárodných zmlúv a príjmov v podobe úrokov a licenčných poplatkov, ak zdroj príjmov je v SR a vyplácajú sa konečnému príjemcovi, pričom majetková účasť medzi subjektmi týchto transakcií je najmenej 25 % v súlade so smernicou Rady 2003/49/ES.

⁴⁹ Všeobecné ustanovenia o zisťovaní základu dane podľa § 17 ods. 14 zákona o dani z príjmu.

⁵⁰ Základné pojmy podľa § 2 písm. b), c), h) a j) zákona o dani z príjmu. Predmet dane je príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane PO podľa § 12 - § 2 písm. b). Príjmom je peňažné alebo nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality a prípadne miery opotrebenia – § 2 písm. c). Zdaniteľný príjem je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa zákona alebo medzinárodnej zmluvy - § 2 písm. h). Daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka - § 2 písm. j).

⁵¹ Predmet dane právnických osôb vymedzený v § 12 ods. 1, 2 a 4 až 6 zákona o dani z príjmu.

⁵² Podľa § 12 ods. 7 predmetom dane z príjmov právnickej osoby nie je príjem získaný darovaním alebo dedením, podiel na zisku, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku alebo podiel na výsledku podnikania, ak sú vyplácané právnickej osobe a nie sú predmetom dane ani u fyzickej osoby, ďalej príjem plynúci z dôvodu nadobudnutia nových akcií a podielov ako aj príjem plynúci z dôvodu ich výmeny pri zrušení daňovníka bez likvidácie, a to aj vtedy, ak súčasťou splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti je aj majetok spoločnosti so sídlom v členskom štáte EÚ.

Návrh CCCTB používa daňovoprávny inštitút príjmy⁵³, príjmy oslobodené od dane,⁵⁴ odpočítateľné výdavky⁵⁵, ostatné odpočítateľné položky⁵⁶, neodpočítateľné výdavky⁵⁷. Taktiež je umožnené v rámci transakcií medzi skupinou a inými subjektmi, ktoré nie sú členom skupiny, aby daňovník mal možnosť odpočítať z daňovej povinnosti príjem z úrokov a licenčných poplatkov, ktorý zdanil v inom členskom štáte alebo v tretej krajine, pričom sa odpočet rozdelí medzi členov skupiny podľa vzorca na rozdelenie základu dane skupiny.⁵⁸

Vzhľadom na rôzne metodologické východiská pri stanovení relevantných daňovoprávnych inštitútov na účely porovnania šírky základu dane podľa návrhu CCCTB a podľa právnej úpravy SR budeme porovnávať všetky odpočítateľné položky znižujúce základ dane a tým zistíme, či v SR je stanovený základ dane z príjmov širšie ako podľa návrhu CCCTB alebo naopak.

Porovnaním uvedených položiek, ktoré znižujú základ dane je zrejmé, že v právnej úprave v SR je základ dane stanovený užšie vzhľadom na to, že viac položiek je možné odpočítať alebo nezahrnúť do základu dane, a to príjem získaný dedením, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku alebo podiel na výsledku podnikania, ak sú vyplácané právnickej osobe, ktorá je členom štatutárneho orgánu alebo

⁵³ Podľa čl. 4 ods. 8 návrhu smernice sú „príjmy“ peňažné alebo nepeňažné výnosy z predaja alebo akýchkoľvek iných transakcií bez dane z pridanej hodnoty a iných daní a poplatkov, ktoré sa vyberajú v mene štátnych orgánov vrátane výnosov z odpredaja majetku a práv, ako aj úrokov, dividend a iných druhov rozdelenia ziskov, výnosov z likvidácie, licenčných poplatkov, subvencií a grantov, prijatých darov, odškodnení a dobrovoľných platieb. Príjmy zahŕňajú aj nepeňažné dary od daňovníkov. Príjmy nezahŕňajú vlastné imanie, ktoré daňovník nadobudol, ani dlhy, ktoré sa mu vrátili.

⁵⁴ Podľa čl. 11 návrhu smernice sú „príjmy oslobodené od dane“: dotácie priamo spojené s obstaraním, vytvorením alebo zhodnotením odpisovaného majetku, ktorý sa využíva na podnikanie, výnosy z predaja súboru majetku uvedených v článku 39 ods. 2 vrátane trhovej hodnoty nepeňažných darov, prijaté rozdelené zisky, výnosy z predaja majetkovej účasti v spoločnostiach a príjem stálej prevádzkarne v tretej krajine.

⁵⁵ Podľa čl. 12 návrhu smernice „odpočítateľné výdavky“ zahŕňajú všetky náklady na predaj a výdavky bez odpočítateľnej dane z pridanej hodnoty, ktoré daňovníkovi vznikli v súvislosti so získaním alebo zabezpečením príjmu, vrátane nákladov na výskum a vývoj a nákladov vzniknutých pri získaní vlastného imania alebo dlhového kapitálu na účely podnikania, aj dary charitatívnym organizáciám.

⁵⁶ Článok 13 návrhu smernice ustanovuje, že primeraný odpočet sa môže vykonať vzhľadom na odpis dlhodobého majetku v súlade s článkami 31 až 42.

⁵⁷ Podľa článku 14 návrhu smernice sa za neodpočítateľné výdavky považujú rozdelený zisk, splácanie vlastného kapitálu (imania) alebo dlhu, úveru, 50 % nákladov na reprezentáciu, nerozdelený zisk predchádzajúcich období, ktorý je súčasťou vlastného imania spoločnosti, daň z príjmu právnických osôb, úplatky, pokuty a penále platené štátnym orgánom v súvislosti s porušením všeobecne záväzných právnych predpisov, peňažné dary s výnimkou darov určených charitatívnym združeniam, náklady súvisiace s obstaraním, výrobou a technickým zhodnotením dlhodobého majetku okrem nákladov na výskum a vývoj, ktoré podľa návrhu budú vstupovať do nákladov vo výške 100 %, náklady, ktoré vznikli pri dosahovaní príjmu oslobodeného od dane podľa článku 11, a to v paušálnej výške 5 % z tohto príjmu, pokiaľ daňovník nepreukáže, že mu vznikli nižšie náklady, dane uvedené v prílohe č.3 návrhu smernice s výnimkou spotrebných daní uvalených na energetické výrobky, alkohol a alkoholické nápoje a spracovaný tabak. Výdavky vzniknuté v prospech akcionárov a ich blízkych osôb sa považujú za odpočítateľné len keby sa poskytli aj nezávislým osobám.

⁵⁸ Článok 76 návrhu smernice.

tichým spoločníkom. Výdavky, ktoré sa môžu považovať za daňové sú explicitne uvedené v právnej úprave SR⁵⁹ a ich široká škála podstatne znižuje základ dane. Tak isto sú explicitne uvedené výdavky, ktoré nie sú daňovými výdavkami.⁶⁰ Naproti tomu pri zisťovaní základu dane podľa návrhu smernice CCCTB môžu vzniknúť nejasnosti, ktoré výdavky je možné považovať za daňové, pretože ich vymedzenie je založené na všeobecnej charakteristike, a to ako všetky náklady na predaj a výdavky bez odpočítateľnej DPH, ktoré daňovníkovi vznikli v súvislosti so získaním alebo zabezpečením príjmu. Tiež nie sú vyšpecifikované náklady na výskum a vývoj, ktoré vstupujú do daňových výdavkov v plnej výške. Z ustanovení návrhu CCCTB vyplýva, že daňovými výdavkami sú v podstate všetky výdavky, ktoré nie sú uvedené ako neodpočítateľné. Použitie negatívne vymedzenie, čo nie je daňovým výdavkom sa v podstate zhoduje s právnou úpravou v SR.

Platná právna úprava SR má upravené odpisovanie dlhodobého majetku v štyroch odpisových skupinách s dobou odpisovania 4, 6, 12 a 20 rokov pre budovy a inžinierske stavby. Odpisuje sa hmotný majetok so vstupnou cenou vyššou ako 1700 eur. Pri nehmotnom majetku je to cena vyššia ako 2 400 eur⁶¹, pričom náklady na vývoj sa odpíšu najskôr do 5 rokov a v ostatných prípadoch je rozhodujúca doba použiteľnosti v nadväznosti na technické a morálne opotrebenie.⁶² CCCTB umožňuje odpisovanie súboru dlhodobého majetku 4 roky, dlhodobého majetku s dlhou životnosťou (aspoň 15 rokov použiteľnosť) 15 rokov a budovy 40 rokov. V prípade, keď náklady na získanie, vytvorenie alebo zlepšenie dlhodobého majetku sú nižšie ako 1000 eur, tak sa neodpisujú. Nehmotný majetok s dlhou životnosťou sa odpisuje počas doby právnej ochrany alebo udelenia práv, ak sa takto doba nedá určiť, je to 15 rokov. Hoci náklady na výskum a vývoj podľa CCCTB vstupujú vo výške 100 % do daňových výdavkov, predsa z porovnania príslušných ustanovení o zisťovaní základu dane prichádzame k záveru, že odpisovanie hmotného aj nehmotného majetku je výhodnejšie podľa právnej úpravy v SR, a to z hľadiska doby odpisovania, resp. vytvárania vlastných zdrojov financovania a z hľadiska stanovenia vstupnej ceny, resp. hodnoty rozhodujúcej na to, aby hmotný majetok musel byť odpisovaný.

8. ZÁVER

Porovnaním základných faktorov, ktoré ovplyvňujú základ dane podľa návrhu CCCTB a podľa právnej úpravy v SR, môžeme zovšeobecniť, že zisťovanie základu dane podľa zákona o dani z príjmu je koncipované výhodnejšie pre podnikateľské subjekty, a to z hľadiska užšieho vymedzenia predmetu dane a jeho zdanenia, resp. nezdanenia ako aj z pohľadu právnej úpravy odpisovania. Ďalej je možné si uplatniť širšiu škálu daňových výdavkov a tiež je možné započítať daňovú stratu prevádzkarne umiestnenej v zahraničí alebo zostávajúcej v zahraničí pri zmene sídla spoločnosti zo zahraničia na územie SR. Vzhľadom na to,

⁵⁹ Paragraf 19 zákona o dani z príjmu.

⁶⁰ Paragraf 21 zákona o dani z príjmu.

⁶¹ Paragraf 22 ods. 7 zákona o dani z príjmu.

⁶² Paragraf 28 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

že právna úprava v SR nezužuje zahraničie len na priestor EÚ, v konečnom dôsledku sa vytvárajú výhodnejšie daňové podmienok pre zhodnotenie kapitálu všeobecne a podporuje sa globálny voľný pohyb tovaru, služieb a kapitálu, ktorý prekračuje rámec EÚ.

Z hľadiska posúdenia vplyvu dane z príjmu právnických osôb v SR na podnikateľskú sféru a na zahraničné investície je zrejmé, že rozhodujúcimi faktormi nie je len rovná daň vo výške 19 % (od roku 2013 sa má u PO zmeniť na 23 %), ale aj štruktúra základu dane, ktorá umožňuje efektívne a účinné zhodnotenie kapitálu. Z tohto pohľadu návrh CCCTB obsahuje veľmi pozitívnu úpravu, podľa ktorej náklady na výskum a vývoj sú daňovými výdavkami vo výške 100% v čase uskutočnenia investície.

Podľa analýzy a prepočtov Ekonomického ústavu SAV je pravdepodobné, že sa krajinám s nízkou priemernou mzdou použitím vzorca podľa návrhu smernice zníži príjem z dane z príjmov právnických osôb do štátneho rozpočtu a následne do rozpočtov územnej samosprávy.

Legislatívne uznesenie Európskeho parlamentu zo dňa 19.4.2012 obsahujúce pozmeňujúci návrh, na základe ktorého sa odporúča zmeniť vzorec pre rozdelenie konsolidovaného základu dane, ktorý bol v návrhu smernice postavený na rovnakej váhe medzi faktormi obrat, práca a aktíva. Podľa pozmeňujúceho návrhu má tento vzorec zvýšiť faktory práca a aktíva, ktoré majú spolu tvoriť 90% a obrat má byť zastúpený len 10%, čo môže ešte viac znížiť príjmovú časť štátneho rozpočtu v SR ako predpokladá analýza EÚ SAV.

Literature:

BLECHOVÁ, B.: Posouzení vztahu mezi statutárními a efektivními sazbami daně z příjmů právnických osob (korporací) v členských státech EÚ. Příspěvek na Mezinárodní vědecké konferenci „Ekonomické znalosti pro tržní praxi“. Univerzita Palackého v Olomouci. Sborník příspěvků. Olomouc 11.9.2008.

BLECHOVÁ, B.: Teoretické a praktické aspekty daňové konkurence a daňové harmonizace v oblasti korporátní daně z příjmu v Evropské unii. Acta academica karviniesia 2008. Karviná: SU OPF Karviná, 2008. ISSN 1212-415X.

DOMONKOS, T., DOLINAJCOVÁ, M.: Spoločný konsolidovaný daňový základ pre podniky – analýza dopadu na príjmy štátneho rozpočtu SR, Ekonomické modelovania a analýzy – EÚ SAV, vystúpenie na Euro - fóre dňa 5. mája 2012 organizované EÚ SAV.

DURAČINSKÁ, M.: Harmonizácia dane z príjmu v európskej únii, ACTA FACULTATIS IURIDICAE XXIX, Bratislava : Vydavateľstvo UK, 2011, s.282 -283, ISBN 978-80-223-3132-6.

KUBÁTOVÁ, K.: Daňová teorie a politika, Praha: ASPI, 2006, s.279, ISBN 80-7357-205-2. KUBÁTOVÁ, K.: Daňová teorie: úvod do problematiky. 2.vyd.Brno:Masarykova univerzita, 2009. ISBN 978-80-7357-239-78.

NERUDOVÁ, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2.vydání. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

ŠIROKÝ, J.: Daňe v Evropské unii, 3.aktualizované a přeprac. vyd. Linde Praha, 2009. s. 354, ISBN 978-80-7201-746-1.

RUUD, A. M., GAËTAN N.: Corporate tax policy and incorporation in the EU. European Commission. *Taxation papers*. Working paper, NO 11/2007.

ELSCHNER, CH., VANBORREN, W.: Corporate effective tax rates in an enlarged European Union. European Commission. *Taxation papers*, NO 14/2009.

Dokumenty EÚ

Zmluva o založení EÚ, Zmluva o fungovaní EÚ.

CCCTB: možné prvky technickej osnovy, stretnutie 27. a 28. 9. 2007, CCCTB/WP/057/doc/SK.

Súhrnná správa zo schôdze pracovnej skupiny Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov –CCCTB/WP/055/en konanej 13. 3. 2007 v Bruseli.

Správa a prehľad hlavných problémov, ktoré vyplynuli počas diskusie o mechanizme rozdelenia SG6 na druhom stretnutí 11. 6. 2007.

CCCTB/WP/056/doc/SK; CCCTB: možné prvky technickej osnovy, stretnutie 27. a 28. 9. 2007, CCCTB/WP/057/doc/SK; Vstup z vnútroštátnych daňových správ na hodnotenie vplyvu reforiem na úrovni EÚ systémov daní zo zisku, stretnutie 27. a 28. 9. 2007.

CCCTB/WP/058/doc/SK; Súhrnná správa zo schôdze 27. a 28. 9. 2007.

CCCTBWP/059/draft/en; Spoločný konsolidovaný základ dane CCCTB: možné prvky mechanizmu jeho rozdeľovania, CCCTB/WP/060/doc/SK;

Oznámenie Komisie „Európa 2020 – Stratégia na zabezpečenie inteligentného, udržateľného a inkluzívneho rastu, KOM(2010) 2020 z 3.3.2010.

Oznámenie Komisie „Na ceste k Aktu o jednotnom trhu pre vysoko konkurencieschopné sociálne trhové hospodárstvo – 50 návrhov, ako lepšie spoločne pracovať, podnikáť a obchodovať, KOM(2010) 608 zo dňa 27.10.2010, Oznámenie Komisie „Ročný prieskum rastu: ďalší pokrok v rámci komplexnej reakcie EÚ na krízu“, KOM(2011) 11 z 12.1.2010.

Stanovisko Výboru regiónov zo dňa 14.12.2011 „ Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb (CCCTB)“, Úradný vestník EÚ 2012/C 54/10.

Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru z 26. Októbra 2011 na tému „Návrh smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB), KOM(2011) 121 v konečnom znení, 2011/0058 (CNS), Úradný vestník EÚ 2012/C 24/12.

Legislatívne uznesenie Európskeho parlamentu zo dňa 19.4.2012 o návrhu smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB)“, COM(2011) 121 – C7-00/92/2011 -, 2011/0058 (CNS), P7_TA-PROV(2012)0135.

Návrh Smernica Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB), KOM(2011) 121 v konečnom znení, 2011/0058 (CNS).

Contact – email:

maria.duracinska@flaw.uniba.sk