

Daňová licencia právnickej osoby¹

Tax License of Legal Person

Matúš Filo

Abstract: Enacting of tax license means an important change in taxation of incomes of legal persons, because determination of minimum tax partially eliminates the possibility to avoid paying of income tax. The obligation to pay tax license differs according to conditions determined by law and the legal regulation also includes exemptions from this obligation. By enacting of the legislation of tax license of legal person the incomes of state budget increased; on the other hand, determination of minimum tax in the form of tax license influenced the establishment of business companies and resulted in cancellation of business companies which did not develop economic activities. In the paper the author analyses legislation of tax license and points out the opinions of the professional public on its amendment. The author also points out the proceeding before the Constitutional Court of the Slovak Republic in the case of compliance of the provisions of the Income Tax Act which regulate the issue of tax license with the Constitution of the Slovak Republic and the Charter of Fundamental Rights and Freedoms.

Key Words: Tax; Tax License; Tax Evasions; Income Tax Act; Legal Person; the Slovak Republic.

Abstrakt: Zakotvenie inštitútu daňovej licencie znamená zásadnú zmenu v zdaňovaní príjmov právnických osôb, pretože určenie minimálnej výšky dane čiastočne eliminuje možnosť vyhýbať sa plateniu dane z príjmov. Povinnosť platiť daňovú licenciu sa pritom diferencuje na základe zákonom stanovených kritérií a právna úprava zakotvuje aj výnimky z tejto povinnosti. Prijatím právnej úpravy daňovej licencie právnickej osoby sa zvýšili príjmy štátneho rozpočtu, na druhej strane stanovenie minimálnej výšky dane formou daňovej licencie ovplyvnilo zakladanie obchodných spoločností a malo za následok aj početné rušenie najmä tých obchodných spoločností, ktoré nevyvíjali ekonomickú činnosť. V príspevku autor analyzuje právnu úpravu daňových licencií a poukazuje na názory odbornej verejnosti na jej

¹ Predložený príspevok podporila Agentúra na podporu výskumu a vývoja na základe zmluvy č. APVV-0024-12: „Verejná správa a ochrana základných práv a slobôd v právnej teórii a praxi“, zodpovedný riešiteľ prof. JUDr. Soňa Košičiarová, PhD.

prijatie. Pritom neopomína konanie pred Ústavným súdom Slovenskej republiky vo veci súladu ustanovení zákona o dani z príjmov, ktoré upravujú problematiku daňových licencií, s Ústavou Slovenskej republiky, ako aj Listinou základných práv a slobôd.

Kľúčové slová: *Daň; daňová licencia; daňové úniky; zákon o dani z príjmov; právnická osoba; Slovenská republika.*

Úvod

Právna úprava daňovej licencie je obsiahnutá v zákone č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“, „zákon“). Daňovú licenciu možno v podstate považovať za *jednu z prostriedkov na elimináciu daňových únikov*, ktorý bol do zákona o dani z príjmov zakotvený zákonom č. 463/2013 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej len „zákon č. 463/2013 Z.z.“) s účinnosťou od 1. januára 2014. Podľa dôvodovej správy je daňová licencia novým inštitútom, ktorý sa dopĺňa do zákona o dani z príjmov *pre vymedzené právnické osoby*.² V § 46b zákona o dani z príjmov sú upravené sadzby daňovej licencie, ako aj zákonné limity jej zníženia, oslobodenie od jej platenia, splatnosť a možnosť zápočtu. *Daňová licencia* je zákonodarcom definovaná ako *minimálna daň*. Minimálnou daňou sa v teórii daňového práva rozumie výška dane, ktorá sa musí ako najnižšie prípustná od daňovníka vybrať, bez ohľadu na výšku daňového základu či zaradenie daňovníka do skupín pre výpočet dane.³ Táto daň sa vyberá aj v prípade daňovej straty.⁴

Cieľom príspevku je poukázať na diskutabilnú povahu daňovej licencie, pokiaľ ide o jej podstatu, pretože povinnosť platenia daňovej licencie sa vzťahuje na všetky právnické osoby, až na zákonom stanovené výnimky, a to bez ohľadu na ich hospodársky výsledok, t.j. aj v prípade, keď vykážu daňovú stratu. Podľa zákonodarcu účelom právnej úpravy bolo eli-

² Bližšie pozri *Dôvodová správa k zákonu č. 463/2013 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony*.

³ BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. 1. vyd. Bratislava: EPOS, 2012, s. 155. ISBN 978-80-8057-971-5.

⁴ JANKOVSKÁ, A., A. MAJTÁNOVÁ, J. PETRENKA, O. SOBEK a K. VLACHYNSKÝ. *Finančný slovník výkladový*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2012, s. 267-268. ISBN 978-80-8078-469-0.

minovať daňové úniky a zabezpečiť stály príjem do štátneho rozpočtu. V kontexte zachovania práva daňových subjektov na podnikanie bez ohľadu na ich právnu formu poukazujeme na právnu konštrukciu uvedeneho nástroja, ktorý sa nevzťahuje na fyzické osoby – podnikateľov, a dávame do pozornosti nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, podľa ktorého zásah do práva na podnikanie uskutočnený uzákonením daňových licencií je zásahom v súlade s princípom legality.

Daňovníci povinní platiť daňovú licenciu a výška daňovej licencie

Podľa § 46b ods. 1 zákona o dani z príjmov je daňová licencia minimálnou daňou, po odpočítaní úľav na dani podľa § 30a alebo § 30b alebo § 52 ods. 3 a 4 a po zápočte dane zaplatenej v zahraničí podľa § 45, ktorú platí daňovník za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia ako výška daňovej licencie ustanovenej pre jednotlivého daňovníka zákonom o dani z príjmov, alebo daňovník, ktorý vykázal daňovú stratu.⁵ Výška samotnej daňovej licencie závisí od faktorov, medzi ktoré zaraďujeme *výšku ročného obratu daňovníka – právnickej osoby, skutočnosť, či daňovník je k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia platiteľom dane z pridanej hodnoty, a skutočnosť, či táto právnická osoba zamestnáva osoby so zdravotným postihnutím.*

Na základe uvedeného rozlišujeme *tri kategórie daňovníkov – právnických osôb*, ktoré sú povinné platiť daňovú licenciu. Do prvej kategórie zaraďujeme daňovníka, ktorý k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty a má ročný obrat neprevyšujúci 500 000 EUR. Tento daňovník je povinný zaplatiť *daňovú licenciu vo výške 480 EUR*. Do druhej kategórie patrí daňovník, ktorý je k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia platiteľom dane z pridanej hodnoty a jeho ročný obrat neprevyšuje 500 000 EUR. V § 46b ods. 2 zákona o dani z príjmov zákonodarca tomuto daňovníkovi určuje daňovú licenciu vo výške *960 EUR*. Do tretej kategórie zaraďujeme daňovníka, ktorý za zdaňovacie obdobie dosiahol ročný obrat viac ako 500 000 EUR. Uvedený daňovník je podľa zákona o dani z príjmov povinný platiť daňovú licenciu vo výške *2 880 EUR*. Napriek tomu, že výška daňovej licencie závisí od

⁵ Zákon o dani z príjmov upravuje v § 30a úľavu na dani pre príjemcov investičnej pomoci a v § 30b úľavu na dani pre prijímateľa stimulov. V § 52 ods. 3 a 4 zákona o dani z príjmov je zakotvená úľava na dani v nadväznosti na zákon č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov a v § 45 zákon o dani z príjmov vymedzuje metódu zápočtu dane v kontexte zamedzenia dvojitého zdanenia. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

ročného obratu daňovníka, zákon o dani z príjmov ročný obrat nedefinuje, ale odvoláva sa na § 6 ods. 4 zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, podľa ktorého *ročným obratom* sa pri daňovom subjekte účtujúcom v sústave podvojného účtovníctva rozumie súhrn výnosov zo všetkých ním vykonávaných činností za príslušné zdaňovacie obdobie a pri daňovom subjekte účtujúcom v sústave jednoduchého účtovníctva súhrn príjmov zo všetkých ním vykonávaných činností za príslušné zdaňovacie obdobie.

Výška daňovej licencie sa podľa § 46b ods. 3 zákona o dani z príjmov znižuje na polovicu ak ide o daňovníka, ktorého priemerný evidenčný počet zamestnancov vo fyzických osobách so zdravotným postihnutím za zdaňovacie obdobie je najmenej 20 % z celkového priemerného evidenčného počtu zamestnancov vo fyzických osobách podľa osobitného predpisu, ktorým je Vyhláška Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 291/2014 Z.z., ktorou sa vydáva Program štátnych štatistických zisťovaní na roky 2015 až 2017 v znení neskorších predpisov. Do evidenčného počtu zamestnancov sa zahŕňajú všetci stáli aj dočasní zamestnanci, ktorí sú v pracovnom, služobnom, štátnozamestnaneckom alebo členskom pomere k organizácii, ako aj volení funkcionári, ktorí nevykonávajú činnosť v pracovnom pomere.⁶

Výnimky z povinnosti platiť daňovú licenciu

Povinnosť platiť daňovú licenciu neplatí bezvýnimočne. Zákonodarca v § 46b ods. 7 zákona o dani z príjmov vymedzuje daňovníkov, ktorí daňovú licenciu neplatia. Ide o novovzniknutého daňovníka, ktorému vznik-

⁶ Zákon o dani z príjmov sa odvoláva na vyhlášku Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 358/2011 Z.z., ktorou sa vydáva Program štátnych štatistických zisťovaní na roky 2012 až 2014 v znení neskorších predpisov, ktorá však bola nahradená vyhláškou Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 291/2014 Z.z., ktorou sa vydáva Program štátnych štatistických zisťovaní na roky 2015 až 2017 (ďalej len „vyhláška č. 291/2014“). Vyhláška č. 291/2014 Z.z., ktorá sa zmenila vyhláškou Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 317/2014 Z.z., nadobudla účinnosť 1. januára 2015, okrem § 3, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2016. Podľa § 3 sa zrušuje vyhláška Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 358/2011 Z.z., ktorou sa vydáva Program štátnych štatistických zisťovaní na roky 2012 až 2014 v znení vyhlášky č. 378/2012 Z.z. a vyhlášky č. 410/2013 Z.z. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov; Vyhláška Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 291/2014 Z.z., ktorou sa vydáva Program štátnych štatistických zisťovaní na roky 2015 až 2017; a Vyhláška Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 317/2014 Z.z., ktorou sa mení vyhláška Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 291/2014 Z.z., ktorou sa vydáva Program štátnych štatistických zisťovaní na roky 2015 až 2017.

la prvýkrát povinnosť podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikol, okrem daňovníka, ktorý je právnym nástupcom daňovníka zrušeného bez likvidácie, o daňovníka, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie, o daňovníka s právnou formou verejnej obchodnej spoločnosti, Národnú banku Slovenska, a medzi daňovníkov oslobodených od povinnosti platenia daňovej licencie sa zaraďuje aj daňovník, ktorý prevádzkuje chránenú dielňu alebo chránené pracovisko podľa osobitného predpisu, ako aj daňovník v likvidácii a konkurze.⁷ Zákonom č. 253/2015 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, bola s účinnosťou od 1. januára 2016 rozšírená skupina osôb, ktoré neplatia daňovú licenciu, o pozemkové spoločenstvá, ktoré dosahujú len príjmy z činnosti podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 97/2013 Z.z. o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov s ročným obratom neprevyšujúcim 10 000 EUR,⁸ a o daňovníkov, ktorí podali návrh na zrušenie bez likvidácie podľa § 68 ods. 6 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, okrem situácie, keď imanie prechádza na právneho nástupcu, a to počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom podali tento návrh. Ak daňovník vezme späť návrh na

⁷ Ustanovenie § 46b zákona o dani z príjmov sa prvýkrát použije za zdaňovacie obdobie, ktoré sa začína najskôr 1. januára 2014. Daňovú licenciu však neplatí daňovník, ktorý sa zrušuje s likvidáciou alebo na ktorého bol vyhlásený konkurz v priebehu kalendárneho roka 2014, a to za zdaňovacie obdobie, ktoré končí dňom predchádzajúcim dňu jeho vstupu do likvidácie alebo dňom predchádzajúcim dňu vyhlásenia konkurzu. To znamená, že ak bol konkurz vyhlásený k 1. októbru 2014, daňovník za zdaňovacie obdobie od 1. januára 2014 do 30. septembra 2014 daňovú licenciu neplatí. V tejto súvislosti je dôležité poznamenať, že daňovník nebude platiť daňovú licenciu ani od vyhlásenia konkurzu, t.j. od 1. októbra 2014, do jeho skončenia, pretože sa na tento prípad vzťahuje zákonom ustanovená výnimka z povinnosti platiť daňovú licenciu. K oslobodeniu od povinnosti platenia daňovej licencie pre daňovníka v konkurze a likvidácii považujeme za potrebné uviesť, že za zdaňovacie obdobie, ktoré sa končí dňom predchádzajúcim dňu vstupu daňovníka do likvidácie alebo dňu vyhlásenia konkurzu, sú daňovníci povinní platiť daňovú licenciu. Výnimkou je iba zdaňovacie obdobie, ktoré bezprostredne predchádza zdaňovaciemu obdobiu začínajúcemu v priebehu roka 2014, v ktorom daňovník vstúpil do likvidácie alebo v ktorom bol na daňovníka vyhlásený konkurz. K tomu bližšie pozri *Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov*; a BRNOVÁ, M., M. VIDOVÁ a Z. VINCÚROVÁ. *Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov s komentárom. Poradca*. 2015, roč. 20, č. 6-7, s. 385. ISSN 1335-1583.

⁸ Pri ročnom obrate neprevyšujúcom 10 000 EUR zákonodarca odkazuje na § 6 ods. 4 zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorý vymedzuje výšku obratu. *Zákon č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*.

zrušenie bez likvidácie alebo ak súd pred vydaním rozhodnutia o zrušení spoločnosti zistí, že spoločnosť má obchodný majetok a nariadi jej likvidáciu, je daňovník povinný podať dodatočné daňové priznanie alebo daňové priznanie. Takýto daňovník je povinný podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobia, za ktoré neplatil daňovú licenciu, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom podal návrh na zrušenie bez likvidácie, do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom došlo ku späťvzatiu návrhu na zrušenie bez likvidácie alebo súd nariadil likvidáciu spoločnosti. V tejto lehote je priznaná daňová licencia splatná. Daňovník je povinný podať daňové priznanie podľa § 41 ods. 3 zákona o dani z príjmov, ak súd nariadil likvidáciu spoločnosti, a platí daňovú licenciu. Daňové priznanie podľa § 41 ods. 1 zákona o dani z príjmov je daňovník povinný podať za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo ku späťvzatiu návrhu na zrušenie bez likvidácie, a platí daňovú licenciu. *Daňovníkov, ktorí nie sú zriadení alebo založení na podnikanie* vymedzuje zákon o dani z príjmov v § 12 ods. 3. Do tejto skupiny daňovníkov zaraďujeme napríklad profesijné komory, občianske združenia vrátane odborových organizácií, politické strany a politické hnutia, štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti, obce, ako aj vyššie územné celky. Za daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, sa na účely zákona o dani z príjmov nepovažujú obchodné spoločnosti nezaložené na účel podnikania. *Oslobodenie daňovníkov s právnu formou verejnej obchodnej spoločnosti a Národnej banky Slovenska* vyplýva z osobitného vymedzenia predmetu dane. Predmetom dane týchto daňovníkov sú iba príjmy zdaňované daňou vyberanou zrážkou podľa § 43 zákona o dani z príjmov. Pri oslobodení *daňovníkov, ktorí prevádzkujú chránenú dielňu alebo chránené pracovisko*, zákon o dani z príjmov odkazuje na § 55 zákona č. 5/2004 Z.z. o službách zamestnanosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o službách zamestnanosti“).⁹

⁹ Chránenou dielňou a chráneným pracoviskom sú pracoviská zriadené právnickou osobou alebo fyzickou osobou, na ktorých sú zamestnaní občania so zdravotným postihnutím v pracovnom pomere, ktorí nie sú schopní nájsť si zamestnanie na otvorenom trhu práce, alebo pracoviská, na ktorých sa občania so zdravotným postihnutím zaškoľujú alebo pripravujú na prácu. Pracovné podmienky vrátane nárokov na pracovný výkon sú na týchto pracoviskách prispôbené zdravotnému stavu občanov so zdravotným postihnutím. Chránená dielňa je pracovisko, na ktorom právnická osoba alebo fyzická osoba zriadi viac ako jedno pracovné miesto pre občana so zdravotným postihnutím a na ktorom pracuje najmenej 50 % občanov so zdravotným postihnutím. Naproti tomu, za chránené pracovisko sa považuje pracovisko, na ktorom právnická osoba alebo fyzická osoba zriadi pra-

V súvislosti s výnimkou z povinnosti platiť daňovú licenciu pre daňovníka, ktorý prevádzkuje chránenú dielňu alebo chránené pracovisko, sa z praktického hľadiska naskytá otázka, či výnimka z platenia daňovej licencie sa bude vzťahovať aj na daňovníka, ktorý prevádzkoval chránenú dielňu alebo chránené pracovisko iba časť zdaňovacieho obdobia. Zákon o dani z príjmov v § 46b bližšie nešpecifikuje dĺžku obdobia prevádzkovania chránenej dielne alebo chráneného pracoviska na účely oslobodenia od platenia daňovej licencie a nedefinuje ani výpočet pomernej časti daňovej licencie v prípade, ak daňovník prevádzkuje chránenú dielňu alebo chránené pracovisko len časť zdaňovacieho obdobia. Predmetné ustanovenie nešpecifikuje ani dátum, ku ktorému majú byť chránená dielňa alebo chránené pracovisko prevádzkované, aby daňovník bol oprávnený uplatniť oslobodenie od platenia daňovej licencie. Z uvedeného vyplýva, že povinnosti platenia daňovej licencie nepodlieha ani daňovník, ktorý chránenú dielňu alebo chránené pracovisko prevádzkuje len časť zdaňovacieho obdobia. Pre uplatnenie oslobodenia taktiež nie je rozhodujúce, aby sa chránená dielňa alebo chránené pracovisko prevádzkovali k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia.¹⁰

V nadväznosti na oslobodenie novovzniknutého daňovníka od povinnosti platiť daňovú licenciu, ktorému vznikla prvýkrát povinnosť podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikol, okrem daňovníka, ktorý je právnym nástupcom daňovníka zrušeného bez likvidácie, je nevyhnutné dať do pozornosti, že uvedené zdaňovacie obdobie môže byť aj kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov. Ide o prípad, keď účtovným rokom daňovníka je kalendárny rok a daňovník vznikol v priebehu kalendárneho roka. Z toho dôvodu daňovník využije zákonom priznané oslobodenie v podstate iba čiastočne. Ak by však účtovným rokom tohto daňovníka bol hospodársky rok, oslobodenie od povinnosti platiť daňovú licenciu by uvedený daňovník využil v celom rozsahu, pretože prvý hospodársky rok daňovníka začína dňom jeho vzniku, t.j. zápisom

covné miesto pre občana so zdravotným postihnutím a pracovné miesto sa nevytvára v chránenej dielni.

¹⁰ Metodický pokyn k daňovej licencií právnickej osoby podľa § 46b zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. In: *Finančná správa* [online]. Banská Bystrica: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Odbor daňovej metodiky, 2015, s. 5 [cit. 2016-03-14]. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Priame_dane/2015.02.20_MP_danova_licencie.pdf.

do obchodného registra, a trvá 12 po sebe idúcich kalendárnych mesiacov.¹¹

Splatnosť daňovej licencie

Daňová licencia je *splatná* v lehote na podanie daňového priznania podľa § 49 zákona. To znamená, že daňová licencia je splatná do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia, avšak iba v prípade, že daňovník nemá predĺženú lehotu na podanie daňového priznania. Ak daňovník podá oznámenie do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, táto lehota sa predlžuje najviac o tri celé kalendárne mesiace, pričom v tejto novej lehote je splatná nielen daň, ale aj daňová licencia. V prípade daňovníka, ktorého súčasťou príjmov sú tiež príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí, s výnimkou daňovníka v konkurze alebo likvidácii, sa na základe oznámenia podaného príslušnému správcovi dane v lehote na podanie daňového priznania predlžuje lehota na podanie daňového priznania, a tým i splatnosť dane, ako aj daňovej licencie najviac o šesť celých kalendárnych mesiacov. Odlišná situácia nastáva, ak ide o daňovníka v konkurze alebo likvidácii, pretože takýto daňovník podáva žiadosť o predĺženie lehoty na podanie daňového priznania, a to najneskôr 15 dní pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania. V uvedenom prípade správca dane môže rozhodnutím predĺžiť lehotu na podanie daňového priznania najviac o tri kalendárne mesiace, pričom v tejto predĺženej lehote je splatná aj daňová licencia.¹²

¹¹ Účtovným rokom môže byť kalendárny rok alebo hospodársky rok. Hospodárskym rokom je obdobie nepretržite po sebe idúcich 12 kalendárnych mesiacov, ktoré nie je zhodné s kalendárnym rokom. K tomu bližšie pozri BRNOVÁ, M., M. VIDOVÁ a Z. VINCÚROVÁ. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov s komentárom. *Poradca*. 2015, roč. 20, č. 6-7, s. 337-342. ISSN 1335-1583.

¹² Výnimkou je podľa § 52za ods. 9 zákona o dani z príjmov daňovník, ktorý v kalendárnom roku 2014 mení zdaňovacie obdobie z kalendárneho roka na hospodársky rok. Tento daňovník platí daňovú licenciu za zdaňovacie obdobie ukončené dňom predchádzajúcim dňu zmeny spolu s daňovou licenciou za bezprostredne nasledujúce zdaňovacie obdobie. Uvedené ustanovenie je možné z praktického hľadiska vykladať tak, že v prípade zmeny účtovného a zdaňovacieho obdobia z kalendárneho roka na hospodársky rok, napríklad k 1. máju 2014, daňovník – platiteľ dane z pridanej hodnoty s obratom k 30. aprílu 2014 vo výške 510 000 EUR a vyčíslenou daňovou povinnosťou vo výške 800 EUR je povinný zaplatiť za zdaňovacie obdobie od 1. januára 2014 do 30. apríla 2014 daňovú licenciu v pomernej časti, t.j. vo výške 960 EUR. V nadväznosti na § 52za ods. 9 zákona o dani z príjmov je daňovník v lehote na podanie daňového priznania do 31. júla 2014 povinný zaplatiť daň vo výške 800 EUR. Kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňovou povinnosťou vo výške 160 EUR daňovník uhradí až spolu s daňovou povinnosťou za bezprostredne nasledujúce zdaňovacie obdobie od 1. mája 2014 do 30. apríla 2015. Bližšie

Platenie daňovej licencie za zdaňovacie obdobie kratšie ako 12 bezprostredne po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov

V záujme predchádzania nadmernému daňovému zaťaženiu a zachovania princípu daňovej spravodlivosti daňovník platí za zdaňovacie obdobie kratšie ako 12 bezprostredne po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov *daňovú licenciu* iba v *pomernej výške*, v závislosti od počtu kalendárnych mesiacov zdaňovacieho obdobia. To znamená, že daňová licencia sa vypočíta vo výške súčinu $1/12$ daňovej licencie podľa § 46b ods. 2 zákona o dani z príjmov a počtu kalendárnych mesiacov zdaňovacieho obdobia. Ide napríklad o zdaňovacie obdobie, ktoré končí dňom predchádzajúcim dňu vstupu daňovníka do likvidácie, zdaňovacie obdobie, ktoré končí dňom predchádzajúcim dňu vyhlásenia konkurzu na daňovníka, ako aj o zmenu zdaňovacieho obdobia z kalendárneho roka na hospodársky rok alebo naopak, alebo o zmenu zdaňovacieho obdobia z hospodárskeho roka na iný hospodársky rok.¹³

Nárok na zápočet daňovej licencie

Kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní je možné *započítať* na daňovú povinnosť pred uplatnením predavkov na daň *najviac v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach*, nasledujúcich po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová licencia zaplatená, a to len na tú časť daňovej povinnosti, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie. Zákon o dani z príjmov v § 46b ods. 8 upravuje *zánik nároku na zápočet* daňovej licencie alebo kladného rozdielu medzi daňou vypočítanou v daňovom priznaní a daňovou licenciou (ďalej len „zápočet“). Uvedené prichádza do úvahy, ak daňovníkovi počas troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, nasledujúcich po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová licencia zaplatená, nevznikne možnosť odpočítať daňovú licenciu alebo kladný rozdiel medzi daňovou povinnosťou vypočítanou v daňovom priznaní a zaplatenou daňovou licenciou, a to z dôvodu vykázania nedostatočnej výšky daňovej

pozri Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov; a BRNOVÁ, M., M. VIDOVÁ a Z. VINCÚROVÁ. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov s komentárom. *Poradca*. 2015, roč. 20, č. 6-7, s. 380-381. ISSN 1335-1583.

¹³ V tejto súvislosti je potrebné poukázať na výnimku z povinnosti platenia daňovej licencie upravenú v § 52za ods. 8 zákona o dani z príjmov, a to za zdaňovacie obdobie, ktoré končí dňom predchádzajúcim dňu vstupu daňovníka do likvidácie alebo dňom predchádzajúcim dňu vyhlásenia konkurzu, za podmienky, že daňovník sa zrušuje s likvidáciou alebo je naňho vyhlásený konkurz v priebehu kalendárneho roka 2014. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

povinnosti počas týchto troch zdaňovacích období.¹⁴ Nárok na zápočet zaniká tiež *ku dňu zrušenia daňovníka bez likvidácie, ku dňu vstupu daňovníka do konkurzu, ako aj ku dňu vstupu daňovníka do likvidácie.*

Z dôvodu zakotvenia zániku zápočtu ku dňu zrušenia daňovníka bez likvidácie nemá právny nástupca spoločnosti zanikajúcej zlúčením, splynutím alebo rozdelením nárok na započítanie daňovej licencie, ktorú zaplatila spoločnosť zrušená bez likvidácie. Zánik nároku na zápočet ku dňu vstupu daňovníka do konkurzu alebo ku dňu vstupu daňovníka do likvidácie je upravený v § 46b ods. 8 písm. b) zákona o dani z príjmov z dôvodu, že daňovníci za zdaňovacie obdobie, ktoré začína dňom vstupu do likvidácie alebo dňom vyhlásenia konkurzu, až do skončenia likvidácie alebo konkurzu nie sú povinní platiť daňovú licenciu.¹⁵

V praxi dochádza k uvedenej situácii napríklad v prípade, ak daňovník, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty s ročným obratom neprevyšujúcim 500 000 EUR, vykáže za zdaňovacie obdobie daňovú stratu. Vzhľadom na tento hospodársky výsledok je daňovník povinný zaplatiť daňovú licenciu vo výške 960 EUR. V priebehu nasledujúceho zdaňovacieho obdobia daňovník vstúpi do likvidácie. Za zdaňovacie obdobie, ktoré predchádza dňu vstupu daňovníka do likvidácie, daňovník vykáže daňovú povinnosť, ktorá je však nižšia ako daňová licencia. Daňová licencia sa vypočíta vo výške súčinu $1/12$ daňovej licencie a počtu kalendárnych mesiacov tohto zdaňovacieho obdobia. Z uvedeného dôvodu je daňovník povinný zaplatiť daňovú licenciu. S prihliadnutím na právnu úpravu daňovníkovi ku dňu vstupu do likvidácie zaniká nárok na zápočet daňovej licencie vo výške 960 EUR, ako aj nárok na zápočet daňovej licencie vo výške súčinu $1/12$ daňovej licencie a počtu kalendárnych mesiacov zdaňovacieho obdobia, ktoré predchádzalo dňu vstupu daňovníka do likvidácie.

Praktické príklady zápočtu daňovej licencie

Možnosť zápočtu kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní na daňovú povinnosť pred uplatnením preddavkov na daň, a to len na tú časť daňovej povinnosti, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie, ako aj zánik nároku na zápočet daňovej licencie alebo kladného rozdielu medzi daňou vypočítanou v daňovom priznaní

¹⁴ BIELENÁ, J. Daňová licencia. *Verejná správa*. 2015, roč. 9, č. 2-3, s. 36. ISSN 1337-0448.

¹⁵ BIELENÁ, J. Daňová licencia. *Verejná správa*. 2015, roč. 9, č. 2-3, s. 36. ISSN 1337-0448.

a daňovou licenciou možno prakticky vysvetliť na nasledujúcom príklade.

Daňovník, ktorý ku koncu žiadneho z ďalej uvedených zdaňovacích období nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty, má ročný obrat nepresahujúci 500 000 EUR. Za zdaňovacie obdobia rokov 2015 až 2019 vykáže tento daňovník daňovú povinnosť, prípadne daňovú stratu. V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2015 daňovník vykáže daňovú povinnosť vo výške 300 EUR. Uvedená daňová povinnosť je nižšia ako výška daňovej licencie, ktorú by mal daňovník platiť, a preto je povinný platiť daňovú licenciou vo výške 480 EUR. Kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou vykázanou v daňovom priznaní vo výške 180 EUR môže daňovník započítať na daňovú povinnosť, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie, v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, t.j. v zdaňovacích obdobiach rokov 2016 až 2018.

Uvedený daňovník vykáže v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2016 daňovú stratu vo výške 700 EUR, a preto je povinný zaplatiť daňovú licenciou vo výške 480 EUR. Daňovník si môže započítať daňovú licenciou vo výške 480 EUR na daňovú povinnosť v zdaňovacích obdobiach rokov 2017 až 2019. Kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou vypočítanou v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2015 si daňovník nemôže započítať, pretože za zdaňovacie obdobie roka 2016 vykáže daňovú stratu.

V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2017 daňovník vykáže daňovú povinnosť vo výške 230 EUR. Vzhľadom na to, že daňová povinnosť je nižšia ako výška daňovej licencie, daňovník je povinný zaplatiť daňovú licenciou vo výške 480 EUR. Kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou vykázanou v daňovom priznaní vo výške 250 EUR môže daňovník započítať na daňovú povinnosť, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie, v zdaňovacích obdobiach rokov 2018 až 2020.

Daňovník v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2018 vykáže daňovú povinnosť vo výške 600 EUR, ktorá je vyššia ako ustanovená výška daňovej licencie, a preto daňovník nie je povinný platiť daňovú licenciou. Súčasne má možnosť započítať si časť z kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou vykázanou v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2015. Vzhľadom na to, že zdaňovacie obdobie roka 2018 je posledným rokom, kedy si daňovník môže

započítat kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou vykázanou v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2015, daňovník si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2018, s prihliadnutím na daňovú povinnosť vo výške 600 EUR, môže započítať sumu 120 EUR. Preto za zdaňovacie obdobie roka 2018 platí daň vo výške 480 EUR. Daňovník však prichádza o možnosť zápočtu vo výške 60 EUR, pretože v zdaňovacom období roka 2018 si poslednýkrát mohol uplatniť kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou z roka 2015.

V zdaňovacom období roka 2019 daňovník vykáže v daňovom priznaní daňovú povinnosť vo výške 1 200 EUR. Vzhľadom na skutočnosť, že daňová povinnosť je vyššia ako ustanovená výška daňovej licencie, daňovník nie je povinný platiť daňovú licenciu. Daňovník má možnosť započítať si kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou vykázanou v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2016 vo výške 480 EUR a časť z kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou vykázanou v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2017 vo výške 240 EUR. Za zdaňovacie obdobie roka 2019 tak daňovník zaplatí daň vo výške 480 EUR, pretože zo sumy 1 200 EUR odpočíta sumu 480 EUR a 240 EUR. Zostatok daňovej licencie zaplatenej za zdaňovacie obdobie roka 2017 vo výške 10 EUR môže daňovník započítať na daňovú povinnosť v zdaňovacom období roka 2020. Ak by však daňovník v zdaňovacom období roka 2020 nevykázal daňovú povinnosť, ktorá je vyššia ako ustanovená výška daňovej licencie, nárok na zápočet kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou vykázanou v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2017 by daňovníkovi zanikol.¹⁶

Preddavky na daň a daňová licencia

V súvislosti so zaplatenými preddavkami na daň z príjmov rozlišujeme dve situácie, a to, ak sú zaplatené *preddavky na daň* za príslušné zdaňovacie obdobie podľa § 42 zákona o dani z príjmov *vyššie ako daň* vypočít-

¹⁶ Ďalšie praktické príklady bližšie pozri BRNOVÁ, M., M. VIDOVÁ a Z. VINCÚROVÁ. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov s komentárom. *Poradca*. 2015, roč. 20, č. 6-7, s. 381-388. ISSN 1335-1583; a Metodický pokyn k daňovej licencií právnickej osoby podľa § 46b zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. In: *Finančná správa* [online]. Banská Bystrica: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Odbor daňovej metodiky, 2015, s. 5-7 [cit. 2016-03-14]. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Priame_dane/2015.02.20_MP_danova_licencie.pdf.

taná v *podanom daňovom priznaní* za príslušné zdaňovacie obdobie a súčasne táto daň je vyššia alebo nižšia ako daňová licencia.¹⁷ Ak je táto daň vyššia ako daňová licencia, kladný rozdiel medzi zaplatenými preddavkami a daňou po zápočte daňovej licencie sa použije na budúce preddavky alebo sa na základe žiadosti daňovníkovi vráti.¹⁸ Ak je táto daň nižšia ako daňová licencia, daňovník je povinný platiť daňovú licenciu a kladný rozdiel medzi zaplatenými preddavkami a minimálnou výškou dane, t.j. daňovou licenciou, sa použije na budúce preddavky alebo sa na základe žiadosti daňovníkovi vráti a súčasne kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou bude možné započítať na daňovú povinnosť v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

Vzťah medzi zaplatenými preddavkami na daň a daňou vypočítanou v daňovom priznaní, ktorá je vyššia alebo nižšia ako daňová licencia, možno vysvetliť na nasledovnom príklade. Ak daňovníkovi s ročným obratom prevyšujúcim 500 000 EUR vznikla na základe daňovej povinnosti uvedenej v daňovom priznaní za predchádzajúci kalendárny rok povinnosť platiť štvrťročné preddavky na daň vo výške 2 000 EUR a tento daňovník vykáže za zdaňovacie obdobie daňovú povinnosť vo výške 2 600 EUR, bude povinný za uvedené zdaňovacie obdobie zaplatiť daňovú licenciu vo výške 2 880 EUR. Vzhľadom na skutočnosť, že daňovník zaplatil preddavky na daň spolu za zdaňovacie obdobie vo výške 8 000 EUR, je oprávnený započítať si rozdiel vo výške 5 120 EUR medzi zaplatenými preddavkami na daň a daňovou licenciou na budúce preddavky na daň alebo požiadať správcu dane o jeho vrátenie. Súčasne je uvedený daňovník oprávnený započítať si kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a skutočnou daňovou povinnosťou vykázanou v daňovom priznaní vo výške 280 EUR na daňovú povinnosť, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie, v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. Na druhej strane, ak tento daňovník vykáže za uvedené zdaňovacie obdobie

¹⁷ Zákon o dani z príjmov v § 42 ustanovuje, že ak daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie presiahla 16 600 EUR, daňovník je povinný platiť počnúc prvým mesiacom nasledujúceho zdaňovacieho obdobia mesačné preddavky na daň vo výške 1/12 dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, a to vždy do konca príslušného mesiaca. Ak však daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie presiahla 2 500 EUR a nepresiahla 16 600 EUR, daňovník platí štvrťročné preddavky na daň na bežné zdaňovacie obdobie, a to vo výške 1/4 dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie. Štvrťročné preddavky na daň sú splatné do konca príslušného kalendárneho štvrťroka a ak ide o daňovníka, ktorého zdaňovacím obdobím je hospodársky rok, do konca príslušného štvrťroka hospodárskeho roka. *Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.*

¹⁸ Vzhľadom na to, že v tomto prípade je daň vyššia ako daňová licencia, daňovník nie je povinný platiť daňovú licenciu.

daňovú povinnosť vo výške 3 000 EUR, nemá povinnosť platiť daňovú licenciu, pretože jeho daňová povinnosť je vyššia ako ustanovená výška daňovej licencie. S prihliadnutím na zaplatené preddavky na daň spolu za zdaňovacie obdobie vo výške 8 000 EUR je daňovník oprávnený započítať si kladný rozdiel medzi zaplatenými preddavkami na daň a daňovou povinnosťou vo výške 5 000 EUR na budúce preddavky na daň alebo požiadať správcu dane o jeho vrátenie.

Podiel zaplatenej dane a daňová licencia

Daňovník, ktorý bol povinný zaplatiť daňovú licenciu, je oprávnený vyhlásiť v lehote na podanie daňového priznania, že podiel zaplatenej dane sa má poukázať ním určeným prijímateľom podľa § 50 ods. 4 zákona o dani z príjmov.¹⁹ Podmienky na poukávanie podielu zaplatenej dane sú upravené v § 50 zákona o dani z príjmov. Daňovník – právnická osoba je oprávnený vyhlásiť v daňovom priznaní v lehote na podanie daňového priznania, že podiel z celej výšky zaplatenej daňovej licencie do výšky 2 % sa má poukázať ním určeným prijímateľom, ak v zdaňovacom období, ktorého sa vyhlásenie týka, alebo najneskôr v lehote na podanie tohto daňového priznania daroval finančné prostriedky najmenej vo výške zodpovedajúcej 0,5 % zaplatenej daňovej licencie ním určeným daňovníkom, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, na zákonom vymedzené účely.²⁰ Ak by však uvedený daňovník neposkytol finančné prostriedky ako dar najmenej vo výške 0,5 % zaplatenej daňovej licencie, je oprávnený vyhlásiť v daňovom priznaní v lehote na podanie daňového priznania, že podiel z celej výšky zaplatenej daňovej licencie sa má poukázať ním určeným prijímateľom len do výšky 1 % zaplatenej daňovej licencie.

Z praktického hľadiska to znamená, že ak daňovník – právnická osoba, ktorý je k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia platiteľom dane

¹⁹ Podiel zaplatenej dane možno poskytnúť prijímateľovi, ktorým je napríklad občianske združenie, nadácia, nezisková organizácia poskytujúca všeobecne prospešné služby, ako aj Slovenský Červený kríž.

²⁰ Podľa § 50 ods. 5 zákona o dani z príjmov podiel zaplatenej dane možno poskytnúť prijímateľovi a použiť len na účely, ktoré sú predmetom jeho činnosti, ak predmetom jeho činnosti sú ochrana a podpora zdravia, prevencia, liečba, resocializácia drogovu závislých v oblasti zdravotníctva a sociálnych služieb, podpora a rozvoj športu, poskytovanie sociálnej pomoci, zachovanie kultúrnych hodnôt, podpora vzdelávania, ochrana ľudských práv, ochrana a tvorba životného prostredia, veda a výskum, organizovanie a sprostredkovanie dobrovoľníckej činnosti. *Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.*

z pridanej hodnoty s ročným obratom neprevyšujúcim 500 000 EUR, vykáže v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie daňovú stratu, v dôsledku čoho je povinný zaplatiť daňovú licenciu vo výške 960 EUR, a daruje daňovníkom, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, v zdaňovacom období, ktorého sa vyhlásenie týka, alebo najneskôr v lehote na podanie tohto daňového priznania na zákonom vymedzený účel finančné prostriedky najmenej vo výške 0,5 % zaplatenej dane, t.j. najmenej vo výške 4,80 EUR, tak tento daňovník je oprávnený vyhlásiť v daňovom priznaní v lehote na podanie daňového priznania, že podiel z celej výšky zaplatenej daňovej licencie do výšky 2 %, t.j. do výšky 19,20 EUR, sa má poukázať ním určeným prijímateľom. V prípade, ak daňovník neposkytol finančné prostriedky ako dar najmenej vo výške 0,5 % zaplatenej daňovej licencie, t.j. najmenej vo výške 4,80 EUR, je oprávnený vyhlásiť v daňovom priznaní v lehote na podanie daňového priznania, že podiel z celej výšky zaplatenej daňovej licencie sa má poukázať ním určeným prijímateľom len do výšky 1 % zaplatenej daňovej licencie, t.j. do výšky 9,60 EUR.²¹

Daňová licencia – názory na jej právnu úpravu

Vo všeobecnosti možno konštatovať, že prijatie právnej úpravy zakotvujúcej platenie daňovej licencie právnickej osoby vyvolalo pozitívne, ako aj negatívne reakcie v spoločnosti. Z vyjadrení predkladateľa – Ministerstva financií Slovenskej republiky vyplýva, že zámerom prijatia predmetnej právnej úpravy bolo eliminovať daňové úniky a zabezpečiť stály príjem do štátneho rozpočtu, a to určením minimálnej dane, ktorú budú povinné platiť, až na zákonom stanovené výnimky, všetky právnické osoby bez ohľadu na ich hospodársky výsledok, to znamená i v prípade, ak vykážu daňovú stratu. Povinnosť platenia daňovej licencie by sa tak mala vzťahovať aj na právnické osoby dlhodobo sa vyhýbajúce plateniu daní. Prija-

²¹ Do 31. decembra 2015 bol podľa § 50 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov daňovník oprávnený vyhlásiť v daňovom priznaní v lehote na podanie daňového priznania, že podiel zaplatenej dane sa má poukázať ním určeným prijímateľom len do výšky 1,5 %, a to v prípade, ak tento daňovník v zdaňovacom období, ktorého sa vyhlásenie týka, alebo najneskôr v lehote na podanie daňového priznania neposkytol finančné prostriedky ako dar najmenej vo výške zodpovedajúcej 0,5 % zaplatenej dane ním určeným daňovníkom, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, na účely vymedzené v odseku 5 tohto ustanovenia. Zákonom č. 253/2015 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, sa s účinnosťou od 1. januára 2016 zmenila v uvedenom prípade výška poukazovaného percentuálneho podielu zaplatenej dane, a to z 1,5 % na 1 %. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

tie právnej úpravy daňovej licencie zasahuje takmer všetky právnické osoby. Na druhej strane, povinnosť platenia daňových licencií sa nevzťahuje na fyzické osoby – podnikateľov. V uvedenej súvislosti sú v aplikačnej praxi rozporné názory na spôsob, akým sa zákonodarca rozhodol eliminovať daňové úniky.

Zavedenie daňovej licencie vyvoláva aj otázky ohľadne uplatnenia práva na odpočet daňovej straty, nakoľko, napriek tomu, že daňový subjekt má zákonom priznanú možnosť odpočítať daňovú stratu, zakotvením povinnosti platiť daňovú licenciu je toto právo daňového subjektu do značnej miery obmedzené.²² Obmedzenie spočíva v tom, že daňový subjekt je povinný uhradiť daňovú licenciu a až následne môže odpočítať daňovú stratu zo základu dane prevyšujúceho výšku daňovej licencie. Z uvedených dôvodov zastáva časť odbornej verejnosti názor, že daňové licencie značne obmedzujú právo podnikateľ. Súčasne má časť odbornej verejnosti za to, že prijatie právnej úpravy daňovej licencie malo za následok zrušenie mnohých obchodných spoločností, ktoré nevyvíjali ekonomickú činnosť, pretože platenie daňovej licencie za takéto spoločnosti by bolo neefektívne, a domnieva sa, že predmetná právna úprava mala taktiež vplyv na zníženie počtu novozaložených obchodných spoločností.

Daňová licencia a konanie pred Ústavným súdom Slovenskej republiky

V súvislosti s prijatím zákona č. 463/2013 Z.z., ktorým boli do zákona o dani z príjmov doplnené okrem iného i ustanovenia § 46b a § 52za ods. 7, 8 a 9 upravujúce daňovú licenciu právnickej osoby, je potrebné dať do pozornosti návrh na začatie konania o súlade ustanovenia § 46b a ustanovenia § 52za ods. 8 a 9 zákona o dani z príjmov v znení zákona č. 463/2013 Z.z. s ustanoveniami článku 35 ods. 1 v spojitosti s článkom 13 ods. 3 a 4 a článkom 55 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a s ustanoveniami článku 26 ods. 1 v spojitosti s článkom 4 ods. 3 a 4 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „Listina“), ktorý bol podaný skupinou 35 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky (ďalej len „navr-

²² Podľa § 30 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno odpočítať daňovú stratu od základu dane daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, rovnomerne počas štyroch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to počnúc zdaňovacím obdobím bezprostredne nasledujúcim po zdaňovacom období, za ktoré bola táto daňová strata vykázaná. *Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.*

hovatelia“) na Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd SR“). Navrhovatelia v rozsahu napádaných častí zákona o dani z príjmov nesúhlasia s novozavedenou daňovou licenciou právnických osôb, ktorú žiadajú vyhlásiť za nesúladnú s uvedenými ustanoveniami Ústavy Slovenskej republiky a Listiny. V podanom návrhu namietajú neústavnosť legislatívneho procesu pri schválení daňovej licencie, pretože právna úprava bola do návrhu zákona vnesená poslancami až v druhom čítaní v Národnej rade Slovenskej republiky. Vládna predloha návrhu zákona predloženého do Národnej rady Slovenskej republiky totiž nezahŕňala daňovú licenciou, a tak nebola ani predmetom predchádzajúceho pripomienkového konania. Navrhovatelia súčasne namietajú porušenie princípov rovnosti a proporcionality v súvislosti s právom podnikat' a ochranou hospodárskej súťaže. Poukazujú na skutočnosť, že v prípade daňových licencií ide skôr o správny poplatok ako o daň, ktorý musia podnikatelia zaplatiť aj v prípade, ak by im inak nevznikla daňová povinnosť alebo dokonca vykázali daňovú stratu. Novozaložené právnické osoby pritom nemajú povinnosť zaplatiť daňovú licenciou iba za prvé zdaňovacie obdobie, napriek tomu, že títo podnikatelia vykazujú daňovú stratu, a nie zisk vo veľkej väčšine prípadov dlhší čas ako jeden rok, čím ich zotrvanie na trhu môže byť ohrozené. Navrhovatelia poukazujú tiež na nerovnosť medzi podnikateľmi (právnickými osobami), ktorí sú povinní daňovú licenciou zaplatiť, a podnikateľmi (fyzickými osobami), ktorí takúto povinnosť nemajú. Pri teste proporcionality navrhovatelia dospeli k záveru, že daňové licencie neriešia problém vyhýbania sa plateniu daní zo strany konkrétnych subjektov a zasahujú plošne všetky právnické osoby, teda nielen tie, ktorých úmyslom je vyhýbanie sa plateniu daní. Porušenie princípov rovnosti a proporcionality pritom navrhovatelia vnímajú nielen cez právo podnikat', ale tiež cez ochranu hospodárskej súťaže.²³

Uvedený návrh skupiny poslancov Národnej rady Slovenskej republiky Ústavný súd SR prijal uznesením sp. zn. PL. ÚS 14/2014-17 zo dňa 04. 06. 2014 na ďalšie konanie, nakoľko na základe predbežného prerokovania dospel k záveru, že návrh spĺňa všetky Ústavou Slovenskej re-

²³ V predmetnom návrhu na začatie konania o súlade § 46b a § 52za ods. 8 a 9 zákona o dani z príjmov s uvedenými článkami Ústavy Slovenskej republiky a Listiny základných práv a slobôd sa navrhovatelia odvolávajú na *Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 29/05* [2008-09-03]; *Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 3/00* [2001-04-24]; *Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 70/97* [1998-06-16]; a *Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 13/09* [2010-05-18]. *Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.*

publiky a zákonom o Ústavnom súde SR predpísané predpoklady na jeho prijatie na ďalšie konanie.²⁴

O návrhu skupiny 35 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky rozhodol Ústavný súd Slovenskej republiky nálezom zo dňa 04. 11. 2015 sp. zn. PL. ÚS 14/2014-72. Týmto nálezom Ústavný súd SR rozhodol, že návrhu skupiny poslancov nevyhovuje. Uvedené rozhodnutie odôvodnil tým, že „daňové licencie nepredstavujú opatrenie, ktoré je očividne iracionálne, svojvoľné alebo z hľadiska stanoveného rozpätia konfiškačné či neprímerane škrtiace.“ Má za to, že „v prijatí daňových licencií je potenciál spôsobilý prispieť k ochrane hospodárskej súťaže, a konštatuje, že protiústavným by sa toto opatrenie stalo až vtedy, keď by obmedzovalo hospodársku súťaž, nie za predpokladu, že zásadne neprispieje k zvýšeniu hospodárskej súťaže.“ Ústavný súd SR sa vyjadril aj k účelu daňových licencií a vo svojom náleze uviedol, že „účelom daňových licencií je reakcia zákonodarcu na všeobecne známu skutočnosť, ktorou je, že časť podnikateľských subjektov sa pri platení daní správa účelovo, neplatí dane vo výške ustanovenej daňovými zákonmi, ale namiesto toho dane kráti, resp. neplatí vôbec. Účel zavedenia daňových licencií pritom spočíva v znížení počtu a výšky jednotlivých daňových únikov. Tento zámer bol celkom jasne prítomný pri schvaľovaní právnej úpravy daňových licencií.“ O účele prijatia, resp. schválenia daňových licencií preto Ústavný súd SR nemal žiadne pochybnosti. Ústavný súd SR argumentuje tiež radom opatrení, ktorými sa zohľadňuje postavenie novovzniknutého daňovníka, keď takýto daňovník za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikol, daňovú licenciu neplatí, a možnosťou odpočítat' zaplatený kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní od daňovej povinnosti najviac v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach nasledujúcich po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová licencia zaplatená. Podľa názoru Ústavného súdu SR má reálny základ i rozpätie daňovej licencie, pretože priemerná priznaná suma dane v daňových priznaniach k dani z príjmov právnických osôb na daňovníka je niekoľkonásobne vyššia ako zákonom stanovená výška daňovej licencie v jednotlivých pásmach. Zároveň ide o opatrenie, ktoré má charakter minimálnej dane, ktorej rôzne formy sa uplatňujú vo viacerých krajinách, ako sú napríklad Rakúsko, Francúzsko, Belgicko, Maďarsko, USA, Kanada a podobne. Ústavný súd SR pritom zdôrazňuje, že subjekty, u ktorých zisk nemožno očakávať, sú od platenia daňovej licencie oslo-

²⁴ K tomu bližšie pozri *Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 14/2014-17* [2014-06-04].

bodené, a konštatuje, že zápočet kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní od daňovej povinnosti predstavuje primerané ochranné opatrenie pre poctivých podnikateľov, aby neplatili obsahom totožnú daň dvakrát. Ústavný súd SR vo svojom náleze deklaruje, že ústavné záruky základného práva podnikateľ zaťažujú štát sú vymedzené účelom ústavnej ochrany. Účelom ústavou chráneného podnikania nie je sústavné dosahovanie straty a v dôsledku toho sústavné vykazovanie nulovej, respektíve minimálnej daňovej povinnosti. Preto Ústave Slovenskej republiky neodporuje, keď daňové licencie zákon nastavil tak, aby sa zákonná ochrana neposkytla aj právnickým osobám – podnikateľom, ktorí kvôli zlým výsledkom svojej podnikateľskej činnosti nebudú môcť kompenzovať platbu za daňovú licenciu prostredníctvom nižšej platby daňovej povinnosti v budúcnosti.

Záverom Ústavný súd SR konštatuje, že zásah, aký sa do práva podnikateľ uskutočnil uzákonením daňových licencií, je zásahom uskutočneným pri rešpektovaní princípu legality. Tento zásah sleduje legitímny cieľ s racionálnym základom a pre podnikateľov nepredstavuje zjavne neprimeranú záťaž. Nie je ani extrémne disproportčný v porovnaní so sledovaným verejným záujmom na zvýšení platobnej disciplíny právnických osôb – podnikateľov pri odvádzaní prostriedkov zo svojho podnikania do štátneho rozpočtu. Z uvedeného dôvodu zavedenie daňových licencií predstavuje opatrenie zlučiteľné so základným právom podnikateľ priznaným v čl. 35 ods. 1 v spojitosti s čl. 35 ods. 2 a čl. 51 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Ústavný súd SR sa súčasne vyjadril aj k rozdielu v postavení podnikateľov, t.j. podnikateľov – právnických osôb a podnikateľov – fyzických osôb, ktorý je daný skutkovo. Najväčšiu skupinu podnikateľov – fyzických osôb tvoria živnostníci, ktorí sú ekonomicky výrazne zraniteľnejší ako podnikatelia – právnické osoby. Z uvedeného dôvodu toto rozlíšenie nie je očividne svojvoľné ani neodôvodnené, a preto nemá povahu diskriminačného rozlíšenia. V okolnostiach prípadu preto ustanovenia § 46b, ako aj § 52za ods. 8 a 9 zákona o dani z príjmov neodporujú Ústave Slovenskej republiky, a ani Listine.²⁵

Záver

Na základe analýzy inštitútu daňovej licencie môžeme považovať za špecifickú právnej úpravy najmä tri sadzby daňovej licencie, zakotvenie oslo-

²⁵ Bližšie pozri *Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 14/2014-72* [2015-11-04].

bodenia od povinnosti platenia daňovej licencie pre vymedzené daňové subjekty, zníženie daňovej licencie na polovicu u daňovníkov, ktorí zamestnávajú zákonom stanovený počet osôb so zdravotným postihnutím, v prípade predĺženej lehoty na podanie daňového priznania predĺženie, respektíve posunutie splatnosti daňovej licencie, možnosť zápočtu daňovej licencie v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, ktoré nasledujú po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová licencia zaplatená, a to len na tú časť daňovej povinnosti, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie, platenie daňovej licencie podľa počtu kalendárnych mesiacov zdaňovacieho obdobia v prípade zdaňovacieho obdobia kratšieho ako 12 bezprostredne po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, ako aj oprávnenie daňovníka, ktorý bol povinný zaplatiť daňovú licenciu, vyhlásiť v lehote na podanie daňového priznania, že podiel zaplatenej dane sa má poukázať ním určeným prijímateľom.

Napriek tomu, že právna úprava daňovej licencie má byť jedným z prostriedkov na elimináciu daňových únikov, okolnosti, za ktorých bola prijatá, ako aj jej koncepcia vyvolávajú rôznorodé reakcie a názory odbornej verejnosti a súčasne návrhy na jej zmenu, prípadne zrušenie. V rámci návrhov *de lege ferenda* odborná verejnosť navrhuje napríklad rozšírenie počtu sadzieb daňovej licencie, ktoré by vo väčšej miere zohľadňovali výšku obratu daňovníka, ako aj zvýšenie počtu zdaňovacích období, počas ktorých by bol daňovník oslobodený od povinnosti platiť daňovú licenciu po tom, ako začal vykonávať podnikateľskú činnosť. Podľa nášho názoru by bolo vhodné v uvedenej súvislosti zvážiť i možnosť zápočtu kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní na daňovú povinnosť pred uplatnením predavkov na daň vo viac ako troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach nasledujúcich po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová licencia zaplatená, a to len na tú časť daňovej povinnosti, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie. Uvedenou zmenou by sa tak daňovníkovi z časového hľadiska rozšírila možnosť zápočtu už zaplatenej daňovej licencie.

Vzhľadom na skutočnosť, že odborná verejnosť poukazuje na viaceré nedostatky právnej úpravy daňovej licencie, považujeme za potrebné, aj napriek rozhodnutiu Ústavného súdu SR v predmetnej veci, predložené vecné a logicky zdôvodnené návrhy zohľadniť a v naznačenom smere právnu úpravu novelizovať.

Zoznam bibliografických odkazov

BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. 1. vyd. Bratislava: EPOS, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5.

BIELENÁ, J. Daňová licencia. *Verejná správa*. 2015, roč. 9, č. 2-3, s. 35-36. ISSN 1337-0448.

BRNOVÁ, M., M. VIDOVÁ a Z. VINCÚROVÁ. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov s komentárom. *Poradca*. 2015, roč. 20, č. 6-7, s. 4-446. ISSN 1335-1583.

Dôvodová správa k zákonu č. 463/2013 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

JANKOVSKÁ, A., A. MAJTÁNOVÁ, J. PETRENKA, O. SOBEK a K. VLACHYNSKÝ. *Finančný slovník výkladový*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2012. 502 s. ISBN 978-80-8078-469-0.

Metodický pokyn k daňovej licencií právnickej osoby podľa § 46b zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. In: *Finančná správa* [online]. Banská Bystrica: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Odbor daňovej metodiky, 2015. 12 s. [cit. 2016-03-14]. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Priame_dane/2015.02.20_MP_danova_licencie.pdf.

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 70/97 [1998-06-16].

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 13/09 [2010-05-18].

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 14/2014-72 [2015-11-04].

Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 29/05 [2008-09-03].

Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 3/00 [2001-04-24].

Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 14/2014-17 [2014-06-04].

Vyhláška Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 291/2014 Z.z., ktorou sa vydáva Program štátnych štatistických zisťovaní na roky 2015 až 2017.

Vyhláška Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 317/2014 Z.z., ktorou sa mení vyhláška Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 291/2014 Z.z., ktorou sa vydáva Program štátnych štatistických zisťovaní na roky 2015 až 2017.

Zákon č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

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

JUDr. Matúš Filo, PhD.

Právnická fakulta
Trnavská univerzita v Trnave
Kollárova 10
917 01 Trnava
Slovenská republika
matus.filo@truni.sk