

# VPLYV VYBRANÝCH ASPEKTOV NA EFEKTÍVNU DAŇOVÚ SADZBU MALÝCH A STREDNÝCH PODNIKOV V SR<sup>1</sup>

## **THE IMPACT OF SPECIAL CATEGORIES ON THE EFFECTIVE TAX RATE OF SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES IN SR**

**ANNA SCHULTZOVÁ**

Prof. Ing. Anna Schultzová, PhD., Katedra financií, Národohospodárska fakulta, Ekonomická univerzita v Bratislave, tel.: +421 27 291 374, e-mail: anna.schultzova@euba.sk

**JAROSLAVA ŠEPELOVÁ**

Ing Jaroslava Šepeľová, Katedra financií, Národohospodárska fakulta, Ekonomická univerzita v Bratislave, tel.: +421 267 291 381, e-mail: jaroslava.sepelova@euba.sk

### **Abstract**

*Nominal tax rates do not indicate the real tax burden which is loaded up on taxpayers. So, there is a necessity to focus on evaluation of this real tax burden. In case of corporate income tax, there is a problem that the taxable income is usually misidentified with tax base. This paper is aimed to detect effective tax burden loaded up on small and medium enterprises, which are very important for Slovak economy with a detailed focus on the separation of these enterprises according to various criteria. We have empirically highlighted the importance of small and medium-sized enterprises in the Slovak Republic and also the special approaches have been applied to the mentioned area of companies*

**Key words:** *Effective tax rate. Legal form. Small and medium enterprises. Tax burden. Tax policy,*

## **1. Úvod**

Pri tvorbe a vyhodnocovaní účinnosti daňovej politiky je potrebné zohľadniť reálne daňové zaťaženie. Nižšia vypovedacia schopnosť nominálnych daňových sadzieb pri dani z príjmov právnickej osoby vyplýva zo skutočnosti, že výsledok hospodárenia firiem je vyčíslený na základe vedeného podvojného účtovníctva. Následne sa však upravuje na základ dane, z ktorého sa daň odvádza. Dochádza k jeho zvyšovaniu, resp. znižovaniu zohľadnením špecifických opatrení daňovej legislatívy. Meranie a správne nastavenie daňového zaťaženia subjektov je jednou z kľúčových úloh daňovej politiky. Príspevok je zameraný na určenie efektívnej daňovej sadzby malých a stredných podnikov, ktoré sa významnou mierou podieľajú na tvorbe hrubého domáceho produktu ako aj politike zamestnanosti SR.

## **2. Meranie daňového zaťaženia právnických osôb**

Daňová politika využíva rôzne formy merania daňového zaťaženia. Najjednoduchší spôsob vyjadrenia daňového zaťaženia vychádza z nominálnych daňových sadzieb. Avšak objektívnejšie daňové zaťaženie možno určiť aj inými spôsobmi - napríklad vyčíslením priemernej sadzby dane alebo podielom objemu vybraných daní k HDP.

Významným ukazovateľom merajúcim výšku daňového zaťaženia je efektívna daňová sadzba. Pri dani z príjmov právnickej osoby je určená pomerom zaplatenej dane k výsledku hospodárenia pred zdanením. Jeho odlišnosť od nominálnej daňovej sadzby dane je spôsobená predovšetkým osobitosťami určenia základu dane z príjmov právnickej osoby.

---

<sup>1</sup> Príspevok je výstupom projektu VEGA 1/0443/15 „Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov“.

Základ dane a výsledok hospodárenia je potrebné vnímať ako odlišné ekonomické kategórie. Pokiaľ výsledok hospodárenia je účtovnou kategóriou vyjadrujúcou kladný alebo záporný rozdiel medzi výnosmi a nákladmi subjektu, tak základ dane je daňovou kategóriou, ktorého veľkosť ovplyvňujú pripočítateľné a odpočítateľné položky.

Najväčšiu vypovedaciu schopnosť poukazujúcu na rozdielne prístupy vykazovania výsledku hospodárenia a základu dane z príjmov právnických osôb má práve efektívna daňová sadzba. Ak je výsledná efektívna daňová sadzba vyššia ako nominálna sadzba dane, potom je zrejmé, že daňový subjekt vykázal vyšší základ dane ako výsledok hospodárenia. Naopak, ak je efektívna daňová sadzba nižšia ako nominálna sadzba dane, potom daňový subjekt vykázal nižší základ dane ako výsledok hospodárenia.

Efektívna daňová sadzba je vhodná na reálnejšie vyjadrenie daňového zaťaženia právnických osôb v predchádzajúcich obdobiach ako aj na predikciu hypotetického efektívneho daňového zaťaženia subjektov.

### 3. Malé a stredné podniky v SR

Malé a stredné podniky patria vo všeobecnosti k najdôležitejším podnikateľským subjektom v ekonomike. V Európskej únii tvoria až 99% z celkového počtu podnikateľských subjektov a vytvárajú dve tretiny pracovných miest<sup>2</sup>. Sú to spoločnosti, so základnými charakteristickými znakmi, týkajúcimi sa počtu zamestnancov, ročného obratu, prípadne bilancie majetku (vedľajšie kritérium).

Na dôležitosť segmentu malých a stredných podnikov poukazujú údaje týkajúce sa počtu mikro, malých a stredných podnikov na Slovensku z celkového počtu podnikov, ktoré sme sledovali za roky 2013 - 2016. Základným zdrojom informácií boli účtovné závierky spoločností doplnené o informácie o počte zamestnancov.

Tabuľka 1 Počet mikro, malých a stredných podnikov (MSP) v SR (2013 – 2016).<sup>3</sup>

| <i>Rok</i>  | <i>Počet MSP</i> | <i>Celkový počet spoločností</i> | <i>Podiel MSP na celkovom počte spoločností</i> |
|-------------|------------------|----------------------------------|-------------------------------------------------|
| <b>2013</b> | 165 373          | 166 138                          | 99,54%                                          |
| <b>2014</b> | 183 306          | 184 299                          | 99,46%                                          |
| <b>2015</b> | 185 593          | 186 443                          | 99,54%                                          |
| <b>2016</b> | 192 238          | 193 113                          | 99,55%                                          |

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa informácií dostupných na [www.finstat.sk](http://www.finstat.sk).

Spoločnosti spĺňajúce kritéria na zaradenie do skupiny mikro, malých a stredných predstavujú viac ako 99 % všetkých podnikov v slovenskom hospodárstve. Nárast ich počtu počas sledovaného obdobia korešponduje s celkovým rastom počtu podnikateľských subjektov.

Význam malých a stredných podnikov možno sledovať nielen na základe ich počtu, ale aj dosiahnutých finančných výsledkov (tržieb a výsledku hospodárenia).

<sup>2</sup>Citované podľa údajov Európskeho parlamentu, dostupné na: [http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/sk/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.9.2.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/sk/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.9.2.html) (cit. 25.9.2017)

<sup>3</sup>V tabuľke sa nachádzajú počty mikro, malých a stredných podnikov v porovnaní so všetkými spoločnosťami, ktoré v danom roku podali účtovnú závierku. Do úvahy sme nebrali informácie z účtovných závierok finančných inštitúcií (banky, poisťovne, obchodníci s cennými papiermi, zaistovne) pre ich osobitú štruktúru.

Tabuľka 2 Podiel tržieb a výsledku hospodárenia malých a stredných podnikov na celkových dosiahnutých tržbách a výsledkoch hospodárenia podnikov na Slovensku za roky 2013-2016

| <i>Rok</i>  | <i>Podiel tržieb MSP na celkových tržbách všetkých spoločností</i> | <i>Podiel zisku MSP na celkovom zisku všetkých spoločností</i> |
|-------------|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| <b>2013</b> | 42,44%                                                             | 29,36%                                                         |
| <b>2014</b> | 41,49%                                                             | 34,12%                                                         |
| <b>2015</b> | 43,25%                                                             | 40,51%                                                         |
| <b>2016</b> | 43,55%                                                             | 35,75%                                                         |

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa informácií dostupných na [www.finstat.sk](http://www.finstat.sk).

V segmente podielu tržieb MSP na celkových tržbách spoločnosti možno sledovať ich každoročný nárast. V dosiahnutom výsledku hospodárenia je situácia odlišná v poslednom sledovanom roku. V roku 2015 na rok 2016 bol zaznamenaný pokles podielu malých a stredných podnikov na celkovom výsledku hospodárenia všetkých podnikateľských subjektov. Jedným z možných dôvodov tohto stavu je nárast ziskovosti veľkých podnikov, ktorý mohol spôsobiť zníženie podielu malých a stredných podnikov na celkovom zisku.<sup>4</sup>

#### **4. Prístupy k meraniu skutočného daňového zaťaženia malých a stredných podnikov**

Efektívnu daňovú sadzbu malých a stredných podnikov sme sledovali v časovom období rokoch 2013 – 2016.<sup>5</sup> Malé a stredné podniky sme účelovo rozdelili podľa právnych foriem ako aj miestnej príslušnosti a ich odvetvového zaradenia. Tento prístup umožňuje objektívnejší pohľad na ich reálnejšie daňové zaťaženie.<sup>6</sup>

Tabuľka 3 Nominálna daňová sadzba právnických osôb a priemerné efektívne daňové sadzby malých a stredných podnikov v SR (2013-2016)

<sup>4</sup>Pri podiele malých a stredných podnikov (viac ako 99,55% zo všetkých podnikov v roku 2016) by sa 43,55% podiel na celkových tržbách mohol zdať nízky, je potrebné brať do úvahy vysokú hospodársku výkonnosť veľkých slovenských podnikov. V roku 2016 desať najväčších spoločností na Slovensku vykázalo viac ako 17,3% tržieb všetkých podnikov. Z uvedeného zistenia vyplýva, že podiel malých a stredných podnikov na tržbách a výsledku hospodárenia všetkých podnikov na Slovensku je vysoký.

<sup>5</sup> V záujme lepšej vypovedacej schopnosti zistených údajov bolo potrebné odstrániť niektoré extrémne hodnoty, ktoré mohli výsledok výrazne skresliť. Jedná sa predovšetkým o situácie súvisiace s chybným podaním prázdnej účtovnej závierky alebo jej čiastkovým vyplnením.

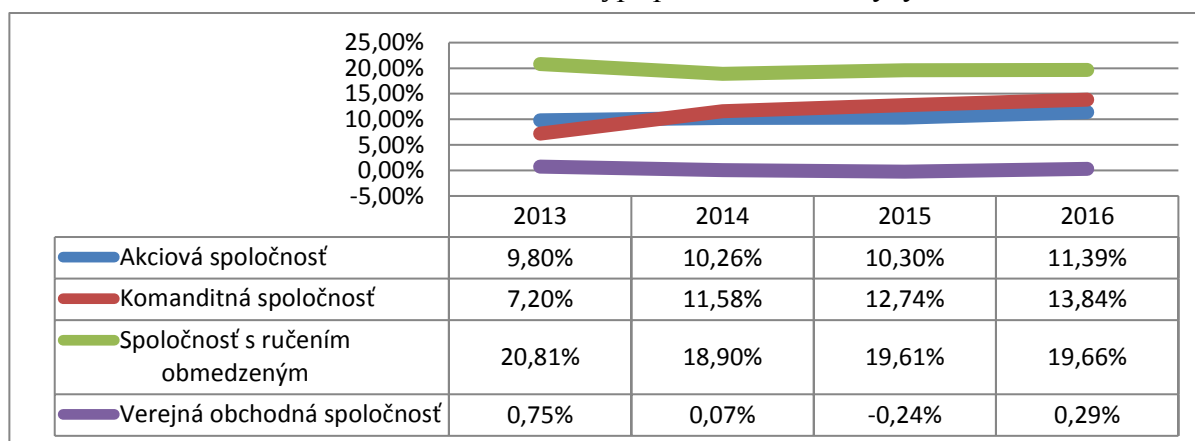
<sup>6</sup> Nominálna daňová sadzba v sledovanom období sa menila iba z roku 2013 na rok 2014 z 23% na 22%. Je však potrebné brať do úvahy skutočnosť, že od roku 2014 sa do slovenskej daňovej legislatívy začlenil inštitút minimálnej dane. Daňová licencia spôsobila, že aj spoločnosti, ktoré boli v strate, respektíve spoločnosti vykazujúce nulový výsledok hospodárenia museli zaplatiť daň vo výške 480 €, 960 € alebo 2 880 €. Vzhľadom na túto skutočnosť sa celková priemerná efektívna daňová sadzba výrazne znížila. Túto situáciu vyvolali najmä spoločnosti, ktoré vykazovali stratu, avšak odvieďli daň vo výške daňovej licencie. Z tohto dôvodu bola ich efektívna daňová sadzba záporná. Spoločnosti, ktoré vykázali záporný výsledok hospodárenia a súčasne platili daňovú licenciu v zákonom stanovenej výške sme zo sledovanej vzorky vylúčili, vzhľadom na to, že celkovú priemernú efektívnu daňovú sadzbu výrazne skreslili.

| Rok  | Nominálna daňová sadzba v % | Priemerná efektívna daňová sadzba (vybrané spoločnosti) <sup>7</sup> | Priemerná efektívna daňová sadzba (všetky spoločnosti) |
|------|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| 2013 | 23 %                        | 20,18%                                                               | -                                                      |
| 2014 | 22 %                        | 18,54%                                                               | 7,52%                                                  |
| 2015 | 22 %                        | 19,25%                                                               | 6,71%                                                  |
| 2016 | 22 %                        | 19,35%                                                               | 8,09%                                                  |

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa informácií dostupných na [www.finstat.sk](http://www.finstat.sk).

V každom zo sledovaných rokov bola priemerná efektívna daňová sadzba malých a stredných podnikov nižšia ako nominálna daňová sadzba. Na túto skutočnosť mala vplyv najmä úprava výsledku hospodárenia na základ dane. Môžno konštatovať, že priemerný základ dane týchto spoločností bol nižší ako ich priemerný výsledok hospodárenia v celkom skúmanom období.

Sledovanie efektívnej daňovej sadzby je dôležité aj z hľadiska členenia spoločností na základe rôznych kritérií. Uvedený prístup umožňuje sledovanie daňového zaťaženia malých a stredných podnikov podľa ich právnej formy. Okrem štyroch základných právnych foriem (akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným, komanditná spoločnosť, verejná obchodná spoločnosť) môžu subjekty od 1. 1. 2017 založiť aj jednoduchú spoločnosť na akcie. Vzhľadom na nami skúmané obdobie sme tento typ spoločnosti do analýzy nezačlenili.



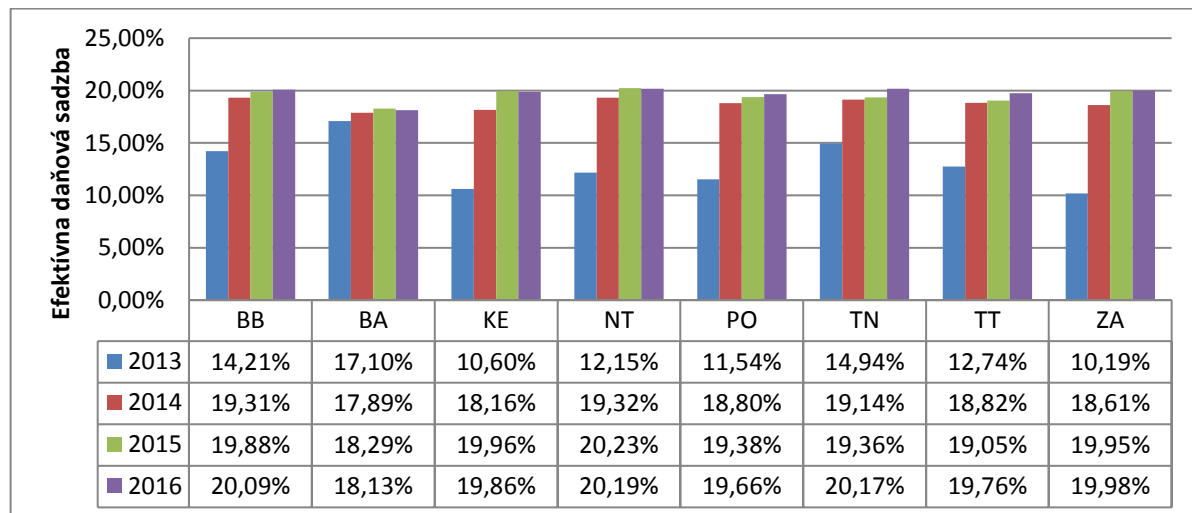
Graf 1 Vývoj priemernej efektívnej sadzby dane v príjmu právnickej osoby malých a stredných podnikov v období rokov 2013 - 2016 z hľadiska právnych foriem.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa informácií dostupných na [www.finstat.sk](http://www.finstat.sk).

<sup>6</sup> Vylúčenie spoločnosti, ktoré dosiahli stratu alebo nulový výsledok hospodárenia, avšak odvedli daň vo výške daňovej licencie

Vzhľadom na rôzny prístup zdaňovania príjmov právnych foriem je dôležité poukázať aj na rozdiel v ich efektívnej daňovej sadzbe.<sup>8</sup>

Ďalším aspektom sledovania efektívnej daňovej sadzby môže byť sledovanie priemernej efektívnej sadzby dane z príjmov právnickej osoby malých a stredných podnikov, a to z aspektu ich pôsobenia na území jednotlivých krajov.



Graf 2 Vývoj priemernej efektívnej sadzby dane z príjmu právnickej osoby malých a stredných podnikov v období rokov 2013 - 2016 z hľadiska krajov.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa informácií dostupných na [www.finstat.sk](http://www.finstat.sk).

Najnižšia priemerná efektívna daňová sadzba malých a stredných podnikov bola v roku 2013 v Žilinskom samosprávnom kraji. Jej zvýšenie nastalo predovšetkým v roku 2014, a to vo všetkých skúmaných krajoch. Najstabilnejší vývoj tohto ukazovateľa je v Trenčianskom kraji. Od roku 2014 dochádza vo vývoji priemernej efektívnej sadzby dane z príjmov právnickej osoby v malých a stredných podnikoch iba k malým zmenám. Rovnako ako pri malých a stredných podnikoch na Slovensku, efektívna daňová sadzba mierne rástla. Po započítaní spoločností, ktoré dosahovali nulový alebo záporný výsledok hospodárenia a platili daň vo výške daňovej licencie by došlo v jednotlivých krajoch k výraznému zníženiu efektívnej daňovej sadzby, v priemere až o 8-10%.

<sup>8</sup> Vzhľadom na skutočnosť, že príjmy spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti a komplementárov komantitnej spoločnosti sú zdaňované daňou z príjmov fyzickej osoby, tieto spoločnosti majú nízku efektívnu daňovú sadzbu z príjmu právnickej osoby. Najvyššiu efektívnu daňovú sadzbu vykazuje spoločnosť s ručením obmedzeným. Jej vývoj takmer kopíruje vývoj celkovej efektívnej daňovej sadzby. Spôsobuje to fakt, že spoločnosti s ručením obmedzeným sú v našich podmienkach najrozšírenejšou právnou formou. Do určitej miery prekvapivým je vývoj efektívnej daňovej sadzby akciových spoločností. Ich priemerná efektívna daňová sadzba sa v sledovanom období pohybovala na úrovni 9,8 až 11,4%. Spoločnosti, ktoré vykazovali nulový alebo záporný výsledok hospodárenia a súčasne platili daň vo forme daňovej licencie sme nezaraďovali do výberu skúmaných spoločností. Ak by sme ich v analýze ponechali, priemerná efektívna daňová sadzba by sa výrazne znížila vzhľadom na záporný výsledok tohto ukazovateľa. Pri spoločnostiach s ručením obmedzeným by bol tento ukazovateľ približne na úrovni 7-8% a pri akciových spoločnostiach na úrovni 1,8 – 2,7%. Pri osobných typoch obchodných spoločností by dosahoval až záporné hodnoty.

Okrem členenia subjektov z hľadiska ich právnych foriem a pôsobenia v jednotlivých krajoch uvádzame aj všeobecné informácie o efektívnej daňovej sadzbe v jednotlivých odvetviach slovenského hospodárstva.<sup>9</sup>

Tabuľka 4 Odvetvia s najvyššou a najnižšou priemernou efektívnou daňovou sadzbou dane z príjmov právnickej osoby v malých a stredných podnikoch.

| <i><b>Odvetvia s najvyššou priemernou efektívnou daňovou sadzbou</b></i> | <i><b>Odvetvia s najnižšou priemernou efektívnou daňovou sadzbou</b></i> |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| <b>Elektrotechnika</b>                                                   | Energie a ťažba                                                          |
| <b>Zdravotníctvo</b>                                                     | Nehnutelnosti                                                            |
| <b>Informačné technológie</b>                                            | Potravinárstvo                                                           |
| <b>Kovovýroba a hutníctvo</b>                                            | Cestovný ruch, gastro a voľný čas                                        |
| <b>Školstvo a vzdelávanie</b>                                            | Sprostredkovanie                                                         |

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa informácií dostupných na [www.finstat.sk](http://www.finstat.sk).

Najvyššia priemerná efektívna daňová sadzba bola v odvetví Elektrotechnika, a to na úrovni 21,15%, čo je sadzba, ktorá sa približuje k nominálnej daňovej sadzbe. Podobná priemerná efektívna daňová sadzba bola vykázaná v odvetviach Zdravotníctvo, Informačné technológie, Kovovýroba a Hutníctvo. Odvetvie Školstva a vzdelávania dosiahlo úroveň 19,09%. Naopak, najnižšia priemerná efektívna sadzba bola dosiahnutá v odvetviach Energie a ťažba, Nehnutelnosti, Potravinárstvo, Sprostredkovanie a Cestovný ruch. Pohybovala sa na úrovni od 10,95% (odvetvie Energie a ťažba) až po 14,51% v odvetví Sprostredkovania.

## **Záver**

Meranie skutočného daňového zaťaženia sme realizovali na časti podnikov, ktoré spĺňajú kritéria zaradenia do skupiny malých a stredných podnikov. Tie tvorili v roku 2016 až 99,55% zo všetkých podnikov na Slovensku. Malé a stredné podniky vytvárajú až 43,55% podielu tržieb na všetkých tržbách podnikoch v ekonomike.

Efektívnu daňovú sadzbu malých a stredných podnikov sme sledovali v období rokov 2013 – 2016. V roku 2013 bola jej hodnota vo výške 20,12% pri nominálnej daňovej sadzbe vo výške 23%. V rokoch 2014 -2016 sa výška efektívnej daňovej sadzby znížila a pohybovala sa v rozpätí 18,54% až 19,35%. Nominálna daňová sadzba bola v tomto období na úrovni 22%. Po zavedení daňovej licencie, spoločnosti, ktoré vykazovali nulový alebo záporný výsledok hospodárenia a súčasne zaplatili daň vo výške daňovej licencie výrazne skresľovali hodnotu celkovej efektívnej daňovej sadzby. Táto skutočnosť nás viedla k tomu, že sme výstupy interpretovali z aspektu dvoch prístupov. V prípade zaradenia do výpočtu efektívnej daňovej sadzby aj tých spoločností, ktoré napriek nulovému, resp. zápornému hospodáreniu zaplatili minimálnu daň došlo k zníženiu efektívnej sadzby dane až na úroveň 7,52 %. Túto skutočnosť spôsobil postup výpočtu efektívnej daňovej sadzby, keď pri záporných hodnotách

<sup>9</sup> Spoločnosti na Slovensku uvádzajú Štatistickému úradu ich SK NACE označenie. Ide o označenie činnosti, ktorú v prevažnej miere vykonávajú. SK NACE kód uvádzajú aj do účtovnej závierky spoločnosti, ktorá je povinnou prílohou daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby. SK NACE kódy boli pre potrebu zjednodušenia a agregovania našich zdrojových dátach rozčlenené do tridsiatich odvetví. Do tabuľky č.4 sme zaradili odvetvia, ktorých priemerná efektívna daňová sadzba je najvyššia, a tiež najnižšia za sledované obdobie.

výsledku hospodárenia a kladného výsledku daňovej povinnosti boli výsledné hodnoty priemernej efektívnej sadzby pri dani z príjmov právnickej osoby záporné. V prípade nezariadenia týchto spoločností boli priemerné efektívne daňové sadzby na úrovni 18,54% až 19,35%.

Skúmanie priemernej efektívnej daňovej sadzby dane z príjmov právnickej osoby v malých a stredných podnikoch sme realizovali podľa právnych foriem, krajov a odvetví, v ktorých pôsobia. Z hľadiska právnych foriem najviac s celkovou efektívnou daňovou sadzbou korešponduje efektívna daňová sadzba spoločností s ručením obmedzeným. Z aspektu pôsobenia spoločnosti v jednotlivých krajoch je veľkosť efektívnej daňovej sadzby približne rovnaká. Najvýraznejšie rozdiely v skutočnom daňovom zaťažení sme pozorovali v efektívnej daňovej sadzbe sledovanej z hľadiska odvetví. Efektívna daňová sadzba odvetví nám umožňuje zhodnotiť, v ktorých odvetviach sú najvyššie a najnižšie odchýlky výsledku hospodárenia a základu dane. Odvetvie s najvyšším skutočným daňovým zaťažením bolo odvetvie Elektrotechniky, ktorého priemerná efektívna daňová sadzba bola na úrovni 21,15%. Naopak, odvetvím s najnižším daňovým zaťažením bolo odvetvie Energie a ťažba s priemernou efektívnou daňovou sadzbou na úrovni 10,95% - to znamená, že základ dane v tomto odvetví je výrazne nižší ako vykázaný výsledok hospodárenia.

## Literatúra

- [1] FETISOVOVÁ, E., NAGY, L. Postavenie malých a stredných podnikov v Európskej únii a na Slovensku: Position of small and medium-sized enterprises in European Union and in Slovakia. *Podnikové financie vo vede a praxi - 2016 : zborník vedeckých statí Katedry podnikových financií*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2016, s. 162-169.
- [2] KUŠNÍROVÁ, J. Corporate income tax and its status in the tax system of the Slovak Republic. *LE&M : Journal on Law, Economy and Management*. [London]: STS Science Centre, 2015, 5, 24-29. ISSN 2048-4186.
- [3] SCHULTZOVÁ, A. Impact of tax incentives on the competitiveness of SMEs in Slovakia and in selected countries. *New challenges in public finances 2016 : collection of scientific writings on tax policy*. Bratislava: EKONÓM publishing, 2016, [1-16].
- [4] SCHULTZOVÁ, A. Ukazovatele ovplyvňujúce daňové a odvodové zaťaženie subjektov - výber: Indicators affecting tax and social security burden of taxpayers - selection. *Sociálny rozvoj a kvalita života v kontexte makroekonomickej nerovnováhy : elektronický zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie : 17. a 18. mája 2012, Veľký Meder*. Bratislava: [Vydavateľstvo EKONÓM], 2012, , 618-627.
- [5] [www.finstat.sk](http://www.finstat.sk)
- [6] Odporúčanie Európskej komisie 2003/361/EC. Dostupné na internete: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:en:PDF>>
- [7] Informácie zverejňované Európskou komisiou. Dostupné na internete: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en)>