2/MZ/2019/I - Informácia o novele zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v oblasti cezhraničných daňových vzťahov

Národná rada Slovenskej republiky dňa 11. septembra 2019 schválila zákon č. 301/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“).

Zámerom a predmetom schválenej novely zákona v oblasti cezhraničných daňových vzťahov je zavedenie ďalších opatrení v oblasti boja proti daňovým únikom a zvyšovania efektivity výberu a vymáhania dane z príjmov, a tiež osobitných opatrení a pravidiel, ktorých cieľom je zamedzenie využívania hybridných prvkov v dôsledku odlišných daňových posúdení finančných nástrojov a daňových subjektov predovšetkým v cezhraničnom kontexte, vedúcich k znižovaniu daňovej povinnosti na území Slovenskej republiky.

Navrhované protiúnikové opatrenia a nástroje vyplývajú najmä z ďalších opatrení odporúčaných Akčným plánom OECD „BEPS“ a z povinnosti zapracovania Smernice Rady (EÚ) 2017/952 („ATAD 2“), ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami.

V schválenom zákone sú vykonané nasledovné úpravy:

1. **Zavedenie pojmu „daňovník nespolupracujúceho štátu“** (úprava znenia § 2 písm. x) zákona)

Upravuje sa znenie ustanovenia § 2 písm. x) zákona a pojem „daňovník nezmluvného štátu“ sa nahrádza pojmom „daňovník nespolupracujúceho štátu“. Slová „daňovník nezmluvného štátu“ sa vo všetkých tvaroch v celom texte zákona nahrádzajú slovami „daňovník nespolupracujúceho štátu“. Na účely zavedenia pojmu „daňovník nespolupracujúceho štátu“ sa zavádza zoznam spolupracujúcich štátov a existujúci zoznam zmluvných štátov sa upravuje s ohľadom na EÚ zoznam štátov a jurisdikcií, ktoré nespolupracujú v daňovej oblasti („čierny zoznam EÚ“). Ministerstvo financií Slovenskej republiky sa zaväzuje aktualizovať a uverejňovať na svojom webovom sídle zoznam „spolupracujúcich“ štátov, ktoré spĺňajú kritériá uvedené v predmetnom ustanovení zákona. Upravené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2020.

2. **Úprava podmienok oslobodenia úrokov a licenčných poplatkov** (doplnenie § 13 ods. 3 a § 43 ods. 21 zákona)

V predmetných ustanoveniach zákona sa zavádza možnosť prospektívneho splnenia podmienky časového obdobia držby podielu na základnom imaní (po dni výplaty príjmu) pre oslobodenie úrokov a licenčných poplatkov podľa § 13 ods. 2 písm. f) a písm. h) zákona a možnosť vrátenia dane zrazenej daňovníkovi na základe jeho žiadosti. Pri vrátení dane sa postupuje ako pri vrátení daňového preplatku podľa § 79 Daňového poriadku. Vzor tlačiva žiadosti daňovníka o vrátenie dane určí a uverejní na svojom webovom sídle Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. Doplnené ustanovenia zákona nadobúdajú účinnosť 01.01.2020.

3. **Ustanovenie príjmov stálej prevádzkarne** (úprava znenia § 16 ods. 1 písm. a) zákona)

V súvislosti so zdanením pri presune majetku a činnosti stálej prevádzkarne podľa § 17f ods.1 písm. b) a § 17f ods. 2 písm. b) zákona sa v predmetnom ustanovení zákona spresňuje ustanovenie príjmov nerezidenta plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky v súvislosti s výkonom činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne. Príjmy z nakladania s majetkom, ktorý je súčasťou prevádzkového majetku stálej prevádzkarne, t.j. akékoľvek príjmy z externého alebo interného „prevodu“ majetku stálej prevádzkarne (napr. príjmy z „predaja“ stálej prevádzkarne ako podniku, resp. jeho časti), sú súčasťou príjmov plynúcich prostredníctvom stálej prevádzkarne umiestnenej na území Slovenskej republiky a sú súčasťou základu dane stálej prevádzkarne vyčísleného podľa § 17 ods. 7 zákona. Spresnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2020.

4. **Rozšírenie pojmu a zdaniteľnosti „dividend“** (úprava znenia § 16 ods. 1 písm. e) deviaty bod zákona)

V súvislosti so spresnením a úpravou pojmu „dividenda“ v ustanovení § 3 ods. 1 písm. e) zákona sa spresňuje aj ustanovenie rovnakých príjmov nerezidenta plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky. Za podiel na zisku (dividendu) na účely § 16 ods. 1 písm. e) deviaty bod zákona sa považuje aj príjem zo zníženia základného imania alebo rezervného fondu spoločnosti v časti, v akej boli predtým zvýšené zo zisku po zdanení, a tiež použitie nerozdeleného zisku po zdanení na splatenie príspevkov do kapitálového fondu z príspevkov. Podmienkou zdrojovosti a zdaniteľnosti týchto príjmov je ich „vyplatenie“ osobou daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou alebo daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou so stálou prevádzkarňou umiestnenou na území Slovenskej republiky. Daň z predmetných príjmov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky vyberá zákonom ustanovený platiteľ dane zrážkou podľa § 43 zákona. Spresnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2020.

5. **Zúženie zdaniteľnosti príjmov zo služieb** (úprava znenia § 16 ods. 1 písm. e) desiaty bod zákona)

Prostredníctvom úpravy predmetného ustanovenia zákona sa zužuje zdrojovosť a zdaniteľnosť príjmov z marketingových služieb a služieb sprostredkovania, ktoré sú preukázateľne spojené s dodaním tovaru príjemcom týchto služieb do štátu, v ktorom sú tieto služby poskytnuté. Aj po úprave predmetného ustanovenia zákona je zdrojovosť a zdaniteľnosť ostatných príjmov zo služieb uvedených v tomto ustanovení podmienená ich „uplatnením (nie uznaním) v daňových výdavkoch podľa § 19 zákona“. Podmienkou zdrojovosti a zdaniteľnosti ostatných príjmov zo služieb uvedených v predmetnom ustanovení zákona naďalej nebude poskytnutie týchto služieb na území Slovenskej republiky, ale ich „vyplatenie“ ustanovenou „tuzemskou“ osobou platiteľa týchto príjmov. Daň z príjmov z ustanovených druhov služieb sa bude vyberať zrážkou podľa § 43 zákona, s možnosťou ich zahrnutia do základu dane zisteného podľa § 17 až 29 zákona a konečného vysporiadania v daňovom priznaní. Upravené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2020.

6. **Rozšírenie zdaniteľnosti príjmov nerezidenta** (doplnenie § 16 ods. 1 písm. e) dvanásty bod a úprava znenia § 43 ods. 2, 5 a 6 písm. b) zákona)

Prostredníctvom doplnenia predmetného ustanovenia zákona sa ustanovuje zdrojovosť a zdaniteľnosť príjmov z prerozdelenia kapitálového fondu z príspevkov (KFP) vrátane príjmov zo zníženia základného imania obchodnej spoločnosti v časti, v akej bolo predtým zvýšené zo splatených príspevkov do KFP. Podmienkou zdrojovosti a zdaniteľnosti týchto príjmov nerezidenta je ustanovená osoba platiteľa týchto príjmov. Daň z predmetných príjmov sa vyberá zrážkou podľa § 43 zákona, pričom predmetný príjem je možné znížiť o hodnotu príspevku do KFP splateného priamo nerezidentom [§ 2 písm. ac) zákona]. Daň z predmetných príjmov vybranú zrážkou je možné podľa § 43 ods. 6 zákona považovať za preddavok na daň a vysporiadať v daňovom priznaní. Doplnené a upravené ustanovenia zákona nadobúdajú účinnosť 01.01.2020.

7. **Rozšírenie zdaniteľnosti príjmov z nepeňažných vkladov** (úprava znenia § 16 ods. 1 písm. i) zákona)

V súvislosti s ustanovením pojmu „vklad“ v § 2 písm. ac) zákona sa upravuje (rozširuje) ustanovenie príjmov nerezidenta plynúcich zo zdrojov na území SR v prípade nepeňažných vkladov. Za predmetné príjmy sa považuje rozdiel medzi vyššou hodnotou nepeňažného vkladu do obchodnej spoločnosti alebo družstva so sídlom na území SR započítanou na vklad spoločníka a hodnotou vkladaného majetku alebo hodnotou nepeňažného vkladu zistenou v účtovníctve, a to aj v prípade ak sa tento majetok nevkladá do základného imania, ale sa použije na splatenie iných fondov. Upravené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2020.

8. **Rozšírenie zdaniteľnosti príjmov nerezidenta** (doplnenie § 16 ods. 1 písm. k) a úprava znenia § 43 ods. 2 zákona)

Prostredníctvom doplnenia predmetného ustanovenia zákona sa rozširuje zdrojovosť a zdaniteľnosť príjmov nerezidenta o príjem z vyplatenia oceňovacích rozdielov z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev v sume prevyšujúcej podiel podľa § 17e ods. 14 zákona. Daň z predmetných príjmov sa vyberá zrážkou podľa § 43 zákona. Doplnené a upravené ustanovenia zákona nadobúdajú účinnosť 01.01.2020.

9. **Ustanovenie obsahu oznámenia korešpondujúcej úpravy** (úprava znenia § 17 ods. 6 zákona)

Na účely zavádzania štruktúrovaných tlačív a elektronickej komunikácie sa v zákone ustanovuje obsah oznámenia tuzemskej korešpondujúcej úpravy základu dane podľa § 17 ods. 6 tretej až piatej vety zákona. Daňovník je povinný predložiť toto oznámenie v lehote na podanie daňového priznania alebo dodatočného daňového priznania správcovi dane na tlačive, ktorého vzor určí a uverejní na svojom webovom sídle Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. Doplnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2020.

10. **Zavedenie opatrení pre zamedzenie hybridných nesúladov** (doplnenie § 17i a § 45 ods. 5 zákona a zrušenie § 21 ods. 2 písm. o) zákona)

Prostredníctvom doplnených ustanovení zákona sa zavádzajú opatrenia pre zamedzenie hybridných nesúladov ustanovené Smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29.05.2017, ktorou sa mení smernica rady (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami (Smernica ATAD 2).

V jednotlivých ustanoveniach § 17i zákona sa definujú daňovníci a prípady, v ktorých sa uplatňujú pravidlá pre zamedzenie hybridných nesúladov a pojem štruktúrovaná schéma. Zavedené opatrenia sa uplatňujú iba u daňovníka, ktorý je právnickou osobou a iba v prípade vzniku hybridného nesúladu medzi závislými osobami, ak tento nesúlad vedie k odpočtu výdavku bez zahrnutia do príjmu alebo k viacnásobnému odpočtu toho istého výdavku bez viacnásobného zahrnutia do príjmu medzi nezávislými osobami v rámci štruktúrovanej schémy. Hybridný nesúlad sa definuje ako nesúlad, ktorý vzniká v dôsledku využitia hybridného finančného nástroja, hybridného subjektu (entity), hybridnej stálej prevádzkarne, vloženého nesúladu alebo štruktúrovanej schémy, a výsledkom ktorého je odpočet výdavku bez zahrnutia do príjmu alebo viacnásobný odpočet toho istého výdavku bez viacnásobného zahrnutia do príjmu. Na účely zavedených opatrení pre zamedzenie hybridných nesúladov sa definujú nové pojmy relevantné pre ich uplatňovanie a tiež výnimky z týchto opatrení. Ustanovujú sa pravidlá pre zamedzenie hybridným nesúladom prostredníctvom úpravy (zvýšenia) základu dane daňovníka, ktorý je právnickou osobou, a to primárne prostredníctvom zamietnutia výdavku (nákladu) tohto daňovníka, resp. sekundárne prostredníctvom zahrnutia do príjmu (výnosu) tohto daňovníka, podľa jednotlivých prípadov hybridných nesúladov. Súčasťou prijatých opatrení je tiež ustanovenie možnosti odpočítavať zamietnutý výdavok (náklad) v ďalších zdaňovacích obdobiach, resp. neuplatňovať zahrnutie do príjmu (výnosu) daňovníka, ak toto zahrnutie je v rozpore s príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, definovanie prípadov, v ktorých sa príjem (výnos) považuje v definovanom rozsahu za nezahrnutý do základu dane daňovníka, či definovanie osôb, u ktorých sa posudzuje závislosť v prípade subjektov kolektívneho investovania.

V doplnenom ustanovení § 45 ods. 5 zákona sa zavádza osobitný spôsob zamedzenia dvojitého zdanenia zápočtom dane zaplatenej v zahraničí v prípade ak pri „hybridnom prevode“ dochádza k viacnásobnému uplatneniu tej istej zrazenej dane viacerými závislými osobami. Predmetné ustanovenie zákona umožňuje v takomto prípade samostatne započítať zrazenú daň iba v sume dane pripadajúcej na čistý príjem (výnos) z tohto prevodu zahrnutý do základu dane.

Súčasne s doplnením nových ustanovení § 17i zákona sa ruší ustanovenie § 21 ods. 2 písm. o) zákona účinné od 01.01.2018, ktorým sa implementoval článok 9 Smernice Rady (EÚ) 2016/1164 (Smernica ATAD 1).

Doplnené ustanovenia zákona a zrušenie predmetného ustanovenia zákona nadobúdajú účinnosť 01.01.2020.

11. Zrušenie zápočtu osobitnej „EÚ dane“ (zrušenie ustanovenia § 45 ods. 4 zákona)

Zrušeným ustanovením § 45 ods. 4 zákona sa implementovala Smernica Rady 2003/48/ES, ktorá, okrem iného, tiež ustanovovala osobitnú zrážkovú daň z úrokových príjmov vo vzťahu k štátom, ktoré v prechodnom období automatickým spôsobom neposkytovali informácie o finančných účtoch a súvisiacich príjmoch rezidentov iných zmluvných štátov. Z dôvodu skončenia platnosti predmetnej smernice a prechodu všetkých dotknutých štátov na automatickú výmenu informácií o finančných účtoch je uvedené ustanovenie v zákone bezpredmetné a vypúšťa sa zo zákona. Zrušenie predmetného ustanovenia zákona nadobúda účinnosť 01.01.2020.

12. Ustanovenie formy a obsahu oznamovacích povinností (úprava znení § 49a ods. 4 a 5 zákona)

Na účely zavádzania štruktúrovaných tlačív a elektronickej komunikácie sa v zákone ustanovuje forma a obsah „Oznámenia o vzniku stálej prevádzkarne nerezidenta“ a „Oznámenia o uzatvorení zmluvy, na základe ktorej môže vzniknúť stála prevádzkareň nerezidenta alebo daňová povinnosť zamestnancov na území Slovenskej republiky“. Daňovník je povinný predložiť tieto oznámenia v lehote ustanovenej zákonom na tlačive, ktorého vzor určí a uverejní na svojom webovom sídle Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. Upravené ustanovenia zákona nadobúdajú účinnosť 01.01.2021.

Vypracoval:
Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
December 2019