



Finančné riaditeľstvo SR

1/MZ/2022/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 06. decembra 2022 schválila zákon č. 496/2022 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 najmä zavedenie opatrenia proti daňovému plánovaniu a narušaniu základu dane prostredníctvom dlhového financovania, spresnenie, doplnenie a úprava pravidiel v oblasti tuzemského a cezhraničného transferového oceňovania a pri určovaní základu dane stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou a rozšírenie predmetu dane daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou v prípade výnosov z dlhopisov.

Novelou zákona sa najmä obmedzujú čisté úrokové náklady u právnických osôb s cieľom zabrániť umelému znižovaniu základu dane z príjmov právnických osôb prostredníctvom dlhového financovania, a tiež spresňujú, dopĺňajú a upravujú pravidlá v oblasti transferového oceňovania a určovania základu dane stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou s cieľom zvýšenia právnej istoty a zníženia administratívnej záťaže.

Zavedené protiúnikové opatrenie a úpravy zákona vyplývajú najmä z aplikačnej praxe a z povinnosti zapracovania a transpozície článku 4 Smernice Rady (EÚ) 2016/1164 do zákona, pokiaľ ide o limitovanie dlhového financovania.

V schválenom zákone sú v oblasti cezhraničných daňových vzťahov vykonané najmä nasledovné zmeny a doplnenia:

1. Doplnenie spočítavania podielov blízkych osôb na účely určenia ekonomického prepojenia (doplnenie § 2 písm. o) zákona)

Znenie predmetného ustanovenia sa dopĺňa o spočítavanie podielov blízkych osôb na účely určenia ekonomického prepojenia. Ide o situácie, ak má napríklad manžel podiel 100% v spoločnosti A, 15% v spoločnosti B a manželka má podiel 15% v spoločnosti B. Podľa doterajšieho znenia ustanovenia spoločnosti A a B neboli prepojené, na základe nového ustanovenia sa už považujú za prepojené spoločnosti. Doplnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023.

2. Vypustenie pojmu zahraničnej závislej osoby (úprava a doplnenie § 2 písm. r) zákona)

V predmetnom ustanovení zákona sa definuje ekonomické prepojenie v prípade stálych prevádzkarní, ktoré absentuje v aktuálnom znení zákona a zároveň sa vypúšťa pojem zahraničnej závislej osoby. Upravené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023.

3. Doplnenie negatívneho vymedzenia kontrolovanej transakcie (doplnenie a úprava § 2 písm. ab) zákona)

Do ustanovenia sa dopĺňa negatívne vymedzenie kontrolovanej transakcie. Za kontrolovanú transakciu sa všeobecne nepovažuje závislá činnosť, z ktorej príjmy spadajú pod § 5 zákona, a to bez ohľadu na to, či je vykonávaná zamestnancom závislej osoby, spoločníkom alebo konateľom. Zároveň sa ustanovenie technicky upravuje v nadväznosti na zmenu § 2 písm. r), pričom za kontrolovanú transakciu sa naďalej považuje aj vzťah medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí, ako aj vzťah medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami na území Slovenskej republiky a vzťah medzi stálymi prevádzkarňami daňovníkov, ktorí sú vzájomne prepojení podľa písmena n) a vzájomný vzťah medzi týmito stálymi prevádzkarňami a týmito daňovníkmi. Doplnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023.

4. Rozšírenie predmetu dane nerezidenta o výnosy z neštátnych dlhopisov (doplnenie § 16 ods. 1 písm. e) tretí bod, § 43 ods. 2 a § 43 ods. 6 zákona)

V predmetnom ustanovení zákona sa upravuje (rozširuje) rozsah príjmov daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorých zdroj je na území Slovenskej republiky. Do rámca príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. e) tretí bod zákona spadá tiež výnos z dlhopisov okrem výnosov zo štátnych dlhopisov a štátnych pokladničných poukážok emitovaných na území Slovenskej republiky. Predmetom dane z príjmov takéhoto daňovníka na území Slovenskej republiky je tiež výnos z neštátnych dlhopisov, ak plyní z úhrad od daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou alebo od stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnenej na tomto území. Zdaniteľnosť predmetného príjmu môže byť limitovaná oslobodením tohto príjmu od dane podľa § 13 ods. 2 písm. f) zákona alebo príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia. Daň z predmetného príjmu sa vyberá zrážkou podľa § 43 ods. 2, resp. § 43 ods. 3 písm. n) zákona, pričom takto vybranú daň je možné považovať za preddavok na daň a vysporiadať podľa § 43 ods. 6 až 8 zákona. Doplnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023.

5. Úprava základne pre zisťovanie základu dane alebo daňovej straty daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou (úprava a doplnenie znenia § 17 ods. 1 písm. d) a e) zákona)

Zmena a doplnenie predmetných ustanovení zákona umožňuje u daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý na území Slovenskej republiky vykonáva činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, a ktorý nemá na tomto území povinnosť viesť účtovníctvo a nerozhodne sa dobrovoľne pri vyčíslení základu dane vychádzať z takto vedeného účtovníctva, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty vychádzať nielen z rozdielu medzi príjmami a výdavkami (zdanenie založené na „hotovostnom prístupe“), ale aj z rozdielu medzi výnosmi a nákladmi (zdanenie založené na „akruálnom prístupe“) priraditeľnými tejto stálej prevádzkarni, zistenými z účtovnej alebo inej obdobnej evidencie tohto daňovníka. V prípade rovnakého daňovníka, ktorý na území Slovenskej republiky nevykonáva činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, sa pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty postupuje rovnako,

s výnimkou príjmov, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 zákona (zdanenie založené na „hotovostnom prístupe“), a u ktorých sa základ dane zisťuje osobitne. Upravené a doplnené ustanovenia zákona nadobúdajú účinnosť 01.01.2023.

6. Spresnenie a úprava pravidiel pri úprave základu dane v prípade nedodržania princípu nezávislého vzťahu a pravidiel pri úprave zahŕňania nákladov vynaložených inou závislou osobou do základu dane daňovníka (úprava a doplnenie znenia § 17 ods. 5 zákona)

Úpravou predmetného ustanovenia sa spresňujú pravidlá pri úprave základu dane v prípade nedodržania princípu nezávislého vzťahu a pravidiel pri úprave zahŕňania nákladov vynaložených inou závislou osobou do základu dane daňovníka. Rozdelením ustanovenia do dvoch samostatných bodov sa odstránia problémy pri daňových kontrolách, napríklad zámena významu týchto dvoch pravidiel, nejednoznačné označenie titulu dorubenia dodatočnej dane pri službách prijatých od závislých osôb a pod.

Uvedenou úpravou § 17 ods. 5 sa ďalej dopĺňa definícia významnej kontrolovanej transakcie (alebo skupiny kontrolovaných transakcií) - zavedenie tzv. „bezpečného prístavu“. Za významnú kontrolovanú transakciu sa nepovažuje právny vzťah alebo iný obdobný vzťah, na základe ktorého ani jedna závislá osoba nedosiahne zdaniteľný príjem (výnos), ani daňový výdavok v príslušnom zdaňovacom období v hodnote prevyšujúcej 10 000 eur (to neplatí, ak ide o úver alebo pôžičku s istinou nad 50 000 eur). Pod skupinou kontrolovaných transakcií sa rozumie viacero kontrolovaných transakcií, ktoré sú rovnakého druhu a sú uzatvorené za porovnateľných podmienok, sú vzájomne úzko prepojené a vzájomne podmienené, alebo porovnateľné z hľadiska využívaného majetku, funkcií a rizík.

Účelom tejto úpravy je zníženie administratívnej záťaže malých podnikateľov pri transakciách s nízkou hodnotou.

Úpravou časti ustanovenia § 17 ods. 5 zákona v prípadoch zahŕňania nákladov vynaložených inou osobou v prospech daňovníka do základu dane dochádza k zosúladieniu pôvodného znenia ustanovenia s metodikou uvedenou v kapitole VII (aktualizovanou v roku 2017) Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej len „Smernica OECD“). Upravené ustanovenia zákona nadobúdajú účinnosť 01.01.2023.

7. Doplnenie nároku na korešpondujúcu úpravu základu dane stálej prevádzkarne nerezidenta (doplnenie § 17 ods. 6 zákona)

Doplnenie predmetného ustanovenia prináša nárok na korešpondujúcu úpravu základu dane v prípadoch, keď primárna úprava je vykonaná v slovenskej právnickej osobe a protistranou transakcie je slovenská stála prevádzkareň nerezidenta. Doplnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023.

8. Spresnenie a úprava osobitných pravidiel pre zistenie základu dane alebo daňovej straty stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou (spresnenie a doplnenie znenia § 17 ods. 7 zákona)

V predmetnom ustanovení zákona sa doplňujú osobitné pravidlá pre zisťovanie základu dane alebo daňovej straty stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou v prípade príjmov (výnosov) a výdavkov (nákladov), ktoré vznikli v období pred vznikom tejto stálej prevádzkarne alebo po zdaňovacom období, v ktorom táto stála prevádzkareň zanikla. V predmetnom ustanovení zákona sa tiež dopĺňa dokumentačná povinnosť týkajúca sa určenia základu dane stálej prevádzkarne, pričom obsah a rozsah dokumentácie o použitej metóde

určenia tohto základu dane určí Ministerstvo financií Slovenskej republiky. Spresnené a doplnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023.

9. Zavedenie pravidla o obmedzení čistých úrokových nákladov (úprava znenia a doplnenie ustanovení § 17 ods. 38, § 17k, § 21a ods. 1 a ods. 4, § 52zzr zákona)

V predmetných ustanoveniach zákona sa zavádza nové pravidlo o obmedzení čistých úrokových nákladov závislej alebo nezávislej právnickej osoby, ktoré sa vzťahuje na daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou a daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou so stálou prevádzkarňou umiestnenou na území Slovenskej republiky, ktorý zisťuje základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. b) alebo c) zákona. Nové pravidlo sa uplatňuje prednostne pred „pravidlami nízkej kapitalizácie“ podľa § 21a zákona. Z pôsobnosti nového pravidla limitácie sú vyňaté ustanovené finančné inštitúcie, a tiež právnické osoby, ktorých závislými osobami sú výlučne fyzické osoby. Limitácia sa uplatní iba u daňovníkov, ktorých suma čistých úrokových nákladov presiahne 3 000 000 eur. Ak čisté úrokové náklady sú záporné (zdaniteľné úrokové výnosy sú vyššie ako daňovo uznateľné úrokové náklady), limitácia sa neuplatní a úrokové náklady sú daňovými výdavkami, ak nie sú limitované podľa § 21a zákona. Ak suma čistých úrokových nákladov presiahne 3 000 000 eur, daňovník zvýši základ dane o sumu, o ktorú čisté úrokové náklady presiahnu 30 % tzv. daňovej EBITDA daňovníka (úhrn základov dane zvýšený o čisté úrokové náklady a odpisy zahrnuté do základu dane). Na účely zavedenia nového „limitujúceho“ pravidla sa ustanovuje spôsob výpočtu čistých úrokových nákladov, jednotlivé položky úrokových nákladov a pojem „úrokové výnosy“ a „úhrn základov dane“ daňovníka. Čisté úrokové náklady nezahrnuté do základu dane v príslušnom zdaňovacom období je možné odpočítať od základu dane (umoriť) v najviac piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

Upravené ustanovenie § 21a ods. 1 zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023. V predmetnom ustanovení sa v nadväznosti na aplikačnú prax spresňuje, že § 21a sa neaplikuje ani na úrokové náklady kapitalizované do majetku v ocenení vlastnými nákladmi.

Novo zavedené a upravené ustanovenia § 17 ods. 38, § 17k, § 21a ods. 4, § 52zzr zákona nadobúdajú účinnosť 01.01.2024.

10. Doplnenie použitia metodiky OECD o transferovom oceňovaní (doplnenie § 18 ods. 1 zákona)

Doplnením predmetného ustanovenia sa v záujme právnej istoty pri určovaní základu dane podľa § 17 ods. 5 do zákona dopĺňa použitie metodiky OECD o transferovom oceňovaní, t. j. Smernice OECD, ktorá sa všeobecne využíva ako výkladová pomôcka v oblasti transferového oceňovania. Vláda Slovenskej republiky na svojom zasadnutí dňa 10. júna 1997 uznesením č. 428 súhlasila s prijatím Odporúčania Rady OECD pre vymedzenie ocenenia transferu medzi prepojenými spoločnosťami z 13. júla 1995 - C(95)126/Final. Navrhovaná úprava nemá zámer vytvoriť zo Smernice OECD priamo záväzný prameň práva v SR, čo vyplýva priamo z jej charakteru, nakoľko nepredstavuje normatívny text. Na účely oboznámenia sa s obsahom Smernice OECD bude príslušný hypertextový odkaz dostupný na webovom sídle Ministerstva financií Slovenskej republiky.

Do ustanovenia sa zároveň z dôvodu právnej istoty dopĺňa postup správcu dane v situáciách, kedy ceny použité daňovým subjektom v transakcii so závislou osobou nezodpovedajú princípu nezávislého vzťahu podľa § 17 ods. 5 písm. a), zvlášť keď ceny zodpovedajúce princípu nezávislého vzťahu sa zisťujú ako interval pozorovaných nezávislých hodnôt a hodnota použitá daňovým subjektom je mimo nezávislého intervalu. Pokiaľ daňovník preukáže, že vzhľadom na okolnosti prípadu je vhodnejšia úprava na inú hodnotu v rámci rozpätia nezávislých hodnôt, základ dane sa upraví podľa tejto hodnoty. Doplnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023.

11. Spresnenie a úprava za účelom zosúladenia znenia zákona s aktuálnou metodikou OECD (úprava § 18 ods. 2 a 3 zákona)

V predmetnom ustanovení ide o legislatívno-technickú úpravu v súvislosti so zmenou definície v § 17 ods. 5 zákona, v rámci ktorej sa pojem „obchodný vzťah“ nahradil pojmom „právny vzťah alebo iný obdobný vzťah“.

Ustanovenia § 18 ods. 2 a 3 zákona sa upravujú vzhľadom na potrebu zosúladenia znenia s aktuálnou metodikou Smernice OECD. V § 18 ods. 2 písm. b) a c) sa uvedené pojmy nahrádzajú novými, z dôvodu vhodnejšieho odlišovania metódy následného predaja a metódy zvýšených nákladov od metódy čistého obchodného rozpätia podľa § 18 ods. 3 písm. b) zákona. Upravené ustanovenia zákona nadobúdajú účinnosť 01.01.2023.

12. Doplnenie možnosti vydať rozhodnutie o použití metódy ocenenia (doplnenie ustanovenia § 18 ods. 5 zákona)

Predmetné ustanovenie je upravené za účelom odstránenia problémov pri vydávaní rozhodnutí o bilaterálnych a multilaterálnych odsúhlaseniach použitia metódy ocenenia. V prípade, ak sa príslušné orgány dohodli na použití metódy ocenenia aj za zdaňovacie obdobia pred podaním žiadosti (tzv. „rollback“) dopĺňa sa možnosť vydať rozhodnutie aj na viac ako päť zdaňovacích období. Doplnené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023.

13. Zmena pravidiel predkladania transferovej dokumentácie (úprava § 18 ods. 11 zákona)

Úprava predmetného ustanovenia slúži na odstránenie pretrvávajúcich problémov, ktoré v praxi spôsobuje jeho aktuálne znenie v súvislosti s postupom predkladania dokumentácie. Úprava zavádza možnosť predložiť transferovú dokumentáciu najskôr v cudzom jazyku a následne, ak by správca dane požadoval dokumentáciu aj v štátnom jazyku, tak má možnosť vyzvať daňovníka a ten bude povinný v lehote do 15 dní odo dňa doručenia výzvy predložiť dokumentáciu v štátnom jazyku.

Uvedenou zmenou sa vyrieši problém pri predkladaní dokumentácie ako na strane daňovníka tak aj na strane správcu dane, alebo finančného riaditeľstva.

Zároveň sa vypúšťa slovné spojenie „v odôvodnených prípadoch“. Správca dane alebo finančné riaditeľstvo vydáva výzvu na predloženie dokumentácie na základe vlastnej úvahy, spravidla po predbežnom vyhodnotení miery rizika nesprávneho nastavenia transferových cien u daňového subjektu. Upravené ustanovenie zákona nadobúda účinnosť 01.01.2023.

Vypracoval: *Odbor daňovej metodiky FR SR*
12/2022