

Aktuálny stav implementácie akcií BEPS v Slovenskej republike

VGD SLOVAKIA s.r.o.
Mag. Branislav Kováč
partner
audítor a daňový poradca

15 OECD AKCIÍ BEPS

1. Adresovať daňové výzvy v oblasti digitálnej ekonomiky
2. Neutralizácia hybridných nezhodných štruktúr
3. Posilnenie pravidiel kontrolovaných zahraničných spoločností (CFC)
4. Znížiť eróziu základov dane prostredníctvom úrokových nákladov
5. Škodlivé daňové praktiky (zamerané na výmenu informácií)
6. Predchádzanie zneužívaniu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia
7. Štatút stálej prevádzkarne
8. – 10. Transferové oceňovanie a nehmotný majetok (3 akcie BEPS)
11. Analýza údajov BEPS (opatrenia na riešenia možných problémov)
12. Povinné pravidlá zverejňovania transakcií v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním
13. Country-by-Country Reporting – skúmanie pravidiel dokumentácie transferového oceňovania
14. Postup vzájomnej dohody – zefektívnenie mechanizmov pre riešenie sporov
15. Mnohostranný nástroj MLI

Výsledky OECD akcií BEPS

1. Zatiaľ neexistuje globálna dohoda o zdaňovaní digitálnej ekonomiky
2. Hybridné nezahody sú riešené prostredníctvom ATAD a ATAD 2
3. Pravidlá CFC sú riešené prostredníctvom ATAD
4. Obmedzenie odpočtu úrokov je riešené pomocou ATAD
5. Pravidlá na výmenu informácií ešte nie sú zjednotené
6. Zneužívanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je riešené prijatím MLI nástroja
7. Štatút stálej prevádzkarne je riešený v rámci MLI nástroja
8. Smernica OECD o transferovom oceňovaní bola zmenená a doplnená
9. Bola prijatá smernica DAC 6 v EÚ o pravidlách povinného zverejňovania informácií
10. Zaviedol sa Country-by-Country Reporting
11. Bola prijatá nová smernica v EÚ o postupe vzájomnej dohody a rozhodcovskom konaní
12. MLI nástroj bol podpísaný v Paríži

Slovenské opatrenia na zamedzenie presunu ziskov pred BEPS

1. Od roku 2014:

- Zvýšenie zrážkovej dane na 35 % na platby do krajín, ktoré nie sú na white list
- Zavedenie oznámenie o zrazenej zrážkovej dani pri platba do krajín, ktoré nie sú na white list
- Rozšírenie definície stálej prevádzkarne

2. Od roku 2015:

- Zavedenie limitácie uznateľnosti úrokov
- Povinnosť viesť transfer pricing dokumentáciu aj na tuzemské transakcie

Zdaňovanie digitálnej ekonomiky v SR (BEPS 1)

- **Unilaterálne zdaňovanie digitálnych platforiem v oblasti ubytovania a prepravy od 1.1.2018 sa ukázalo byť neúčinné**
- **Bolo v rozpore so zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia**
- **Protesty digitálnych platforiem**
- **Možné mutual agreement procedures (MAP) a súdne spory**
- **Momentálna pozícia Ministerstva financií a Finančného riaditeľstva SR je, že je potreba počkať na multilaterálne unifikované riešenie zdaňovania digitálnej ekonomiky na úrovni OECD, príp. počkať na iniciatívy EÚ v tejto oblasti**

Odpočítateľnosť úrokov (INTEREST LIMITATION)

- Reakcia na akciu 4 BEPS Plánu pomocou smernice ATAD – obmedzenie zneužívania úverového financovania
- Podľa ATADu - Úroky na ktoré má daňovník nárok na odpočet je limitovaný hranicou 30% EBITDA alebo do výšky 3 000 000€
- Slovenské pravidlo od roku 2015: §21a ZDP – **pravidlá nízkej kapitalizácie**
- **Daňovými výdavkami** nie sú úroky platené z úverov/pôžičiek a súvisiace výdavky na prijaté úvery a pôžičky, ak je veriteľ závislou osobou vo vzťahu k dlžníkovi
- Do stavu úverov/pôžičiek sa nezahŕňajú úvery/pôžičky z ktorých úroky sú súčasťou obstarávacej ceny majetku a presahujú **25 % hodnoty ukazovateľa (EBITDA)**
- **výpočet ukazovateľa:** súčet výsledku hospodárenia pred zdanením (podľa účtovných noriem alebo osobitného predpisu) a v ňom zahrnutých odpisov a nákladových úrokov
- Slovenské pravidlo sa nevzťahuje na úroky voči tretím osobám
- Aj keď zatiaľ nie je plne v súlade s ATAD, zostane v platnosti približne do 1.1.2024, kedy musí byť harmonizované

Historický exkurz – Thin cap/interest limitation rule v Slovenskej republike

- **1993 – 2003**
 1. Iba medzi spriaznenými osobami (1 rok dokonca iba v cezhraničných transakciách)
 2. Pomer cudzích zdrojov a vlastného imania 4:1 (6:1 pri bankách a poisťovniach)
- **2004 – 2014**
 1. Žiadne špeciálne thin cap pravidlo
 2. Aplikovali sa pravidlá transfer pricingu
- **2015 – dodnes**
 1. Iba spriaznené osoby
 2. 25 % EBITDA (výpočet EBITDA stanovený v zákone o dani z príjmov)
 3. Náklady na úroky sa nenetujú s výnosmi
 4. Neuplatňuje sa na banky a poisťovne
- **ATAD**
 1. Spriaznená osoby, ale aj tretie osoby
 2. Max. 30 % EBITDA (daňová)
 3. Úrokový náklad sa netuje s úrokovým výnosom
 4. Niekoľko výnimiek možných

DAC 6

- Nadväzuje na akciu 12 BEPS Plánu
- Výmena informácií v oblasti daní patrí medzi efektívne nástroje v súvislosti s bojom proti daňovým únikom a proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam
- Smernica DAC bola už 5x novelizovaná (DAC 1 – DAC 6) – jednotlivé smernice boli implementované do vnútroštátnych predpisov SR
- Pomocou DAC 6 sa zabezpečuje automatická výmena ucelených a relevantných informácií o opatreniach potenciálne agresívneho daňového plánovania, t.j. **o cezhraničných opatreniach**
- DAC 6 bola transponovaná do vnútroštátneho právneho poriadku SR zákonom č. 305/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa **zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní**, ktorý nadobudne účinnosť **1.júla 2020**
- **Daňoví poradcovia a advokáti si zachovávajú zákonnú mlčanlivosť, majú povinnosť notifikovať svojich klientov**
- **Pokuty do 30.000 EUR, a to aj opakovane**

GAAR (ČI. 6 – ATAD)

- Vyplnenie medzier medzi špecifickými pravidlami
- Od 1. 1. 2014 došlo k zmene a doplneniu slovenského zákona o GAAR v zákone o správe daní č. 563/ 2009 Z.z. (daňový poriadok)
- Judikatúra spojená so zneužívaním práva je na SR veľmi zriedkavá
- Umožňuje správcovi dane, aby pre daňové účely nebrali do úvahy transakcie, ktoré nie sú skutočné
- Transakcie považované za neskutočné:
 - jedným z hlavných účelov je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom daňových ustanovení,
 - nesledujú podnikateľské účely a nezohľadňujú ekonomickú realitu.
- Neustále otázky ohľadom formulácie „**jeden z účelov**“ a „**hlavný účel**“

GAAR – Implementácia smernice ATAD v SR

➤ Pravidlo proti zneužívaniu

- §50a ZDP – dividendy
- **Zisk** daňovníka podlieha **zdaneniu**, ak získal podiel na zisku na základe opatrenia:
 - ktoré nemožno považovať za skutočné,
 - jeho hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody,
 - daná výhoda je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona.
- Opatrenie nie je skutočné, ak nie je uskutočnené na základe **riadnych podnikateľských dôvodov** zodpovedajúcich **ekonomickej realite**

GAAR – Implementácia smernice ATAD v SR

➤ Pravidlo proti zneužívaniu

- §3 ods. 6 DP
- Pri správe daní sa berie do úvahy **skutočný obsah právneho úkonu**
- Pri správe daní sa **neprihliada na skutočnosti**:
 - uskutočnené **bez riadneho podnikateľského dôvodu**,
 - ktoré **neodrážajú ekonomickú realitu**,
 - a ktorých najmenej jedným z **účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený.**

Porovnanie ATAD GAAR a SK GAAR

ATAD GAAR:

1. For the purposes of calculating the corporate tax liability, a Member State shall ignore **an arrangement or a series of arrangements** which, having been put into place for **the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage** that defeats the object or purpose of the applicable tax law, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances. An arrangement may comprise more than one step or part.
2. For the purposes of paragraph 1, an arrangement or a series thereof shall be regarded as non-genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.
3. Where arrangements or a series thereof are ignored in accordance with paragraph 1, the tax liability shall be calculated in accordance with national law.

SK GAAR:

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. **Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu**, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých **najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia**, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

CFC – Controlled foreign companies

- pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC) a výpočet ich príjmov (CFC RULES – ATAD ČI. 7-8)
- CFC pravidlá nariaďujú zdaňovanie určitých nedistribovaných príjmov CFC spoločností **metódou zápočtu dane** na úrovni daňovníka (akcionára /vedenia spoločnosti)
- **CFC spoločnosti** sú považované spoločnosti, ktoré:
 - majú priamo alebo nepriamo viac než **50 % hlasovacích práv**,
 - vlastní viac než **50 % kapitálu**,
 - majú nárok na viac než **50 % zisku** príslušného subjektu,
 - ak ich skutočne zaplatená daň z príjmu PO je nižšia ako rozdiel medzi daňou z príjmu PO, ktorú by zaplatili v členskom štáte daňovníka a skutočnou daňou z príjmu PO spoločnosti alebo SP.

CFC rules – implementácia smernice ATAD v SR

- Pravidlo pre kontrolované zahraničné spoločnosti (CFC rules) od 1.1.2019
- §17h ZDP
- Kontrolovanou **zahraničnou spoločnosťou sa rozumie** ak daňovník:
 - má priamy alebo nepriamy podiel na základnom imaní viac ako 50 % alebo,
 - má priamy alebo nepriamy podiel na hlasovacích právach viac ako 50 % alebo,
 - má nárok na podiel na zisku tejto právnickej osoby alebo subjektu viac ako 50 % **a**,
 - daň platená CFC spoločnosťou v zahraničí je nižšia ako rozdiel medzi daňou CFC spoločnosti vypočítanou podľa § 17 až 29 a daňou, ktorú by platila kontrolovaná zahraničná spoločnosť v zahraničí.
- **Následok:** priradenie príjmov nízko zdaňovanej kontrolovanej dcérskej spoločnosti jej materskej spoločnosti
- Tieto pravidlá sa uplatňujú aj na príjmy stálych prevádzkarní, ktoré by na území Slovenska neboli predmetom dane alebo by boli od dane oslobodené

EXIT TAX (ČI. 6 – ATAD)

- Zdaňovanie pri odchode (EXIT TAX) zabraňuje narúšaniu základu dane v krajine pôvodu prostredníctvom:
 - presúvania aktív z jednej krajiny do druhej
 - zmeny rezidencie
 - presunu stálej prevádzkarne
- Na základe §17f ZDP je súčasťou základu dane **rozdiel medzi reálnou hodnotou presunutého majetku** v čase odchodu **a daňovými výdavkami a hodnotou zásob v zdaňovacom období**, v ktorom:
 - daňovník presúva majetok z ústredia na území Slovenskej republiky do stálej prevádzkarne v zahraničí, alebo
 - daňovník presúva majetok zo stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky do svojho ústredia v zahraničí alebo do svojej stálej prevádzkarne v zahraničí.
- Na základe §17g ZDP v prípade presunu v rámci EÚ a štátov s ktorými EÚ uzavrela dohodu o vzájomnej pomoci pri vymáhaní daňových pohľadávok je **možné zaplatiť daň**:
 - jednorazovo alebo,
 - v splátkach po dobu 5 rokov (otázka preukázateľného rizika - záložné právo).

Transfer Pricing Dokumentácia

- **Usmernenie Ministerstva financií č. MF/019153/2018-724**
 - Postup: úplná – základná – skrátaná – DPPO
- Lehota na predloženie je 15 dní od doručenia výzvy.
- Pravidlá transferového oceňovania sa od roka 2009 do konca roka 2014 vzťahovali len na zahraničné závislé osoby.
- S účinnosťou od 1.1.2015 bola povinnosť rozšírená aj pre tuzemské závislé osoby.
- Správca dane alebo finančné riaditeľstvo je oprávnené **vyzvať** daňový subjekt **na predloženie dokumentácie** kedykoľvek, avšak túto **výzvu** za príslušné zdaňovacie obdobie **možno zaslať najskôr prvý deň nasledujúci po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania.**
- Sankcia do výšky až 3 000 EUR, a to aj opakovane

Úplná dokumentácia od roku 2018

- Musí byť pripravená ak daňovník uskutočňuje nasledovné:
 - významné cezhraničné kontrolované transakcie a je daňovník je povinný zostaviť účtovnú závierku podľa IFRS,
 - cezhraničnú kontrolovanú transakciu alebo skupinu cezhraničných transakcií presahujúcich za zdaňovacie obdobie 10 mil. EUR,
 - významné kontrolované transakcie vykonávané so spriaznenými osobami, ktorí sú daňovníkmi nezmluvných štátov,
 - kontrolované transakcie, pri ktorých daňovník žiada o schválenie metódy (APA),
 - kontrolované transakcie pri ktorých daňovník žiada o korešpondujúcu úpravu základu dane,
 - kontrolované transakcie, pri ktorých bola podaná žiadosť o začatie mechanizmu riešenia sporov,
 - významné cezhraničné kontrolované transakcie daňovníka, ktorý si uplatňuje úľavu na dani.

Hybridné nesúlady – ATAD, ATAD 2

- Smernica ATAD je aplikovateľná len pri členských štátoch (ak vznikne nárok na dvojité odpočet dane - odpočet má byť priznaný v členskom štáte zdroja príjmu)
- Smernica ATAD 2 je zameraná na hybridné nesúlady medzi členskými štátmi s tretími krajinami (rozšírenie definície hybridných nesúládov)
- **Implementácia v SR:**
 - Zrušenie ustanovenia § 21/2/o
 - Doplnenie nových ustanovení § 17i a § 45/5
 - Nové ustanovenia nadobudli účinnosť od 01.01.2020
 - Od 01.01.2021 resp. 2022 sa plánuje transponovať aj čl. 9a smernice (ATAD 2) – predchádzanie vzniku hybridných nesúládov vymedzením transparentného subjektu ako daňovníka, ak ho za daňovníka považuje jeho zriaďovateľ

Hybridné nesúlady

- Definovanie daňovníkov a prípadov, v ktorých sa uplatňujú pravidlá pre zamedzenie hybridných nesúládov (§ 17i odsek 1/a/ a b/ ZDP)
- Úprava základu dane iba u daňovníka, ktorý je PO (rezident a nerezydent)
- Úprava základu dane 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
- Definícia **štruktúrovanej schémy** podľa §17 odsek 2 ZDP ako:
 - opatrenie alebo viaceré opatrenia vedúce k hybridnému nesúladu, ktorého výsledok je zohľadnený v cenách alebo podmienkach týchto opatrení
 - opatrenie alebo viaceré opatrenia, ktoré boli nastavené na vytvorenie hybridného nesúladu
- §17i odsek 4 ZDP definuje výnimky, kedy nedochádza ku hybridným nesúladom (ak je jedna zo strán FO alebo nezisková organizácia, finančné operácie OCP v rámci hybridného prevodu)

Hybridné nesúlady

- V §17i odsek 2 ZDP sú definované jednotlivé druhy hybridných nesúladov:
 - Hybridný finančný nástroj
 - Hybridný subjekt
 - Odklonená platba SP
 - Nerozpoznaná platba SP
 - Nerozpoznaná hybridná platba
 - Pomyselná platba SP
 - Viacnásobný odpočet
 - Vložený nesúlad

- V §17i odsek 3 ZDP sú definované jednotlivé pojmy:
 - odpočet výdavku (nákladu) bez zahrnutia do príjmu (výnosu)
 - hybridný subjekt
 - finančný nástroj
 - príjem (výnos) zahrnutý v primeranej lehote do základu dane
 - účasť na majetku alebo kontrole
 - hybridný nesúlad
 - viacnásobný odpočet výdavku (nákladu)
 - viacnásobné zahrnutie príjmu (výnosu)

Hybridné nesúlady

- Doplnenie nového ustanovenia § 45/5
- Ustanovenie rieši osobitný spôsob zamedzenia dvojitého zdanenia zápočtom dane zaplatenej v zahraničí v prípade vzniku „hybridného prevodu“
- Pri „hybridnom prevode“ dochádza k viacnásobnému uplatneniu tej istej zrazenej dane viacerými závislými osobami
- Možnosť v takýchto prípadoch samostatne započítať zrazenú daň iba v sume dane, ktorá pripadá na čistý príjem (výnos) z tohto prevodu, ktorý je zahrnutý do základu dane

MLI nástroj

- Mnohostranný MLI nástroj bol podpísaný 7. júna 2016 v Paríži
- Je súčasťou Opatrenia č. 15 OECD BEPS Akčného plánu G20/OECD v boji proti narúšaniu (erózii) daňového základu a presunu ziskov („BEPS“)
- Efektívna a rýchla implikácia akcií BEPS do bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (bez zdĺhavých dvojstranných rokovaní)
- SR sa zaviazala k zmene **64 bilaterálnych daňových zmlúv** z celkového počtu 66 (neznamená to automatickú zmenu ZZDZ - zvolené ustanovenia na úpravu zo strany SR sa musia stretnúť s finálnou pozíciou druhého zmluvného štátu)
- MLI v SR nadobudol platnosť v **januári 2019**

- Okruhy zmien vyplývajúce z MLI:
 - Neutralizácia efektov **hybridných schém** (Čl. 3-5 – Opatrenie 2 BEPS)
 - **Zneužívanie zmlúv** (Čl. 6-11 – Opatrenie 6 BEPS)
 - **Vyhýbanie sa statusu stálej prevádzkarne** (Čl. 12-15 – Opatrenie 7 BEPS)
 - Vylepšenie **systemu riešenia sporov** (Čl. 16-17 – Opatrenie 14 BEPS)

Ktoré časti MLI sa týkajú Slovenska?

- Preamble – MLI Article 6
- PPT/LOB – MLI Article 7
- Mutual Agreement Procedure – MLI Article 16
- „Savings Clause“ – MLI Article 11
- PE – Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies – MLI Article 12
- PE – Specific Activities Exemption, New anti-fragmentation rule – MLI Article 13
- PE – Splitting-up of Contracts – MLI Article 14
- PE – Definition of a Person Closely Related to an Enterprise- MLI Article 15
- Corresponding Adjustments – MLI Article 17
- Transparent Entities – MLI Article 3
- Dual Resident Entities – MLI Article 4
- Time Limit Test – Dividend Transfer – MLI Article 8
- Time Limit Test – Capital Gains – MLI Article 9
- Application of Methods – MLI Article 5
- Anti-Abuse Rule for PE situated in Third Countries – MLI Article 10

Aktuálny zoznam štátov, s ktorými SR modifikovalo relevantné ZZDZ

• Austrália	od 01.01.2019
• Belgicko	od 01.10.2019
• Dánsko	od 01.01.2020
• Fínsko	od 01.12.2019
• Francúzsko	od 01.01.2019
• Gruzínsko	od 01.01.2020
• Holandsko	od 01.07.2019
• India	od 01.01.2020
• Island	od 01.01.2020
• Izrael	od 01.01.2019
• Írsko	od 01.11.2019
• Japonsko	od 01.01.2019
• Kanada	od 01.12.2019
• Litva	od 01.01.2019
• Lotyšsko	od 01.08.2020
• Luxembursko	od 01.01.2020
• Malta	od 01.10.2019
• Poľsko	od 01.01.2019
• Rakúsko	od 01.01.2019
• Singapur	od 01.10.2019
• Slovinsko	od 01.01.2019
• Spojené kráľovstvo	od 01.01.2019
• Srbsko	od 01.01.2019
• Ukrajina	od 01.12.2019



ZÁVER

- Slovensko dosiahlo významné úspechy pri implementácii niekoľkých akcií BEPS do svojej národnej legislatívy (daňových zákonov)
- Slovensko transponuje / implementuje sekundárne právo EÚ (ATAD, ATAD 2) v súlade s predpísanými lehotami
- Nové pravidlá týkajúce sa hybridných nesúládov platia od 1. 1. 2020 v zákone o dani z príjmov
- Úplná transpozícia ATAD 2 sa očakáva od 1. 1. 2021 – závisí to od situácie s COVID 19
- Pre zdaňovanie digitálnej ekonomiky je mimoriadne dôležité nájsť globálne riešenie tejto problematiky

Ďakujem za pozornosť 😊

Mag. Branislav Kováč
partner
audítor a daňový poradca
T +421 2 6720 22 35
M +421 903 314 307
e-mail: Branislav.Kovac@vgd.eu

