

NEWSLETTER 3/2017

V najnovšom vydaní Newslettera Vám prinášame nasledujúce témy:

1.	Implementácia Smernice ATAD do novely zákona o dani z príjmov.....	1
2.	Zdanenie príjmov „daňou pri odchode“ už aj na Slovensku.....	1
3.	Nové pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti, tzv. „CFC Rules“	2
4.	Hybridné nesúlady.....	2
5.	Zmeny v uplatňovaní pôvodných cien pre daňové účely pri podnikových kombináciách.....	2
6.	Oslobodenie licenčných poplatkov plynúcich z nehmotných aktív, tzv. patent box	3
7.	Zvýšenie odpočtu na výskum a vývoj na 100 %.....	3
8.	Ďalšie pripravované zmeny v oblasti dane z príjmov	4
9.	Zmena úpravy zdaňovania prirážky pri poskytovaní služieb cestovného ruchu.....	4
10.	Zmena podmienok trojstranného obchodu a ďalšie zmeny v oblasti DPH	5
11.	Reforma inštitútu daňového tajomstva a ďalšie zmeny v oblasti správy daní	5
12.	Sprísnenie sankcií v transferovom oceňovaní od roku 2017 a zmeny v transferovom oceňovaní od roku 2018.....	6
13.	Návrh novely zákona o účtovníctve.....	6

1. Implementácia Smernice ATAD do novely zákona o dani z príjmov

Jednou z najväčších priorít na poli medzinárodného zdaňovania naďalej zostáva boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Členské štáty EÚ sú povinné postupne implementovať do svojich legislatív schválenú smernicu Rady EÚ, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (smernica známa ako „ATAD“).

Smernica ATAD má zabezpečiť, aby bola daň platená tam, kde sa vytvárajú zisky a hodnoty. Obsahuje záväzné opatrenia, ktoré musí Slovenská republika implementovať za účelom zamedzenia agresívneho daňového plánovania.

Cieľom tejto smernice je zároveň uľahčiť výmenu informácií medzi finančnými spravodajskými jednotkami pri identifikácii a sledovaní podozrivých transakcií.

2. Zdanenie príjmov „daňou pri odchode“ už aj na Slovensku

Na odporúčanie Rady EÚ uvedené v smernici ATAD má novela zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1.1.2018 zaviesť tzv. daň pri odchode (známu ako „exit tax“). Cieľom navrhovanej úpravy je zabezpečiť, aby daňovník pri presune majetku alebo zmene svojej daňovej rezidencie mimo územia SR, zdanil na území Slovenska hodnotu všetkých kapitálových ziskov vytvorených na území SR, aj keď tento zisk ešte nebol v čase odchodu realizovaný.

Zdanenie pri odchode bude vyčíslené v osobitnom základe dane a zdanené sadzbou dane 21 %.

3. Nové pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti, tzv. „CFC Rules“

Cieľom nových pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti s účinnosťou od 1.1.2019 je zabrániť narúšaniam základu dane na území SR a presunu ziskov mimo územia SR. Tieto pravidlá majú za následok priradenie príjmov nízko zdaňovanej kontrolovanej dcérskej spoločnosti jej materskej spoločnosti. Ide teda o príjmy, ktoré boli umelo presunuté na zahraničnú dcérsku spoločnosť. Zároveň sa tieto pravidlá uplatňujú aj na príjmy stálych prevádzkarní, ktoré by na území Slovenska neboli predmetom dane alebo by boli od dane oslobodené.

Zákon určuje podmienky, za splnenia ktorých sa zahraničná právnická osoba, subjekt alebo stála prevádzkareň považujú za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť. Prvou podmienkou je, že ide o spoločnosť (subjekt), v ktorej má daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou na území SR majetkovú účasť, podiel na hlasovacích právach alebo na zisku viac ako 50%. Druhou podmienkou je, že daň z príjmov platená kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou v zahraničí je nižšia ako rozdiel medzi daňou z príjmov kontrolovanej zahraničnej spoločnosti vypočítanou podľa slovenského zákona a daňou z príjmov, ktorú zaplatila kontrolovaná zahraničná spoločnosť v zahraničí.

4. Hybridné nesúlady

Jednotlivé štáty zaobchádzajú s tým istým príjmom alebo subjektom nejednotne a tým vznikajú hybridné nesúlady v daňovej oblasti. Z dôvodu implementácie smernice ATAD sa do zákona o dani z príjmov zavádza pravidlo tzv. zamedzenia dvojitého odpočtu výdavkov. Cieľom tejto úpravy je zamedziť situáciám, ktoré vznikajú alebo môžu vzniknúť medzi závislými osobami. Ide o prípady, kedy môže dôjsť k uplatneniu toho istého daňového výdavku podľa slovenského zákona ako aj podľa právneho predpisu v inom štáte (dvojitý odpočet toho istého výdavku) alebo k uplatneniu daňového výdavku na území SR, ktorý nie je zdaniteľným príjmom zahrnutým do základu dane v inom štáte.

V súvislosti s implementáciou smernice ATAD sa do zákona dostáva aj definícia subjektu, ktorým sa rozumie právne usporiadanie majetku (trust) alebo právne usporiadanie osôb, ktoré nemá právnu subjektivitu (napr. partnership - združenie) alebo iné právne usporiadanie, ktoré vlastní majetok alebo spravuje majetok.

5. Zmeny v uplatňovaní pôvodných cien pre daňové účely pri podnikových kombináciách

Navrhovaná novela zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1.1.2018 so sebou prináša významné zmeny aj pre podnikové kombinácie a striktné prikazuje realizovať nepeňažné vklady a zlúčená, splynutia a rozdelenia pre daňové účely iba v reálnych hodnotách, s výnimkou tzv. cezhraničných podnikových kombinácií.

Z navrhovanej novely zákona vyplýva, že nepeňažné vklady v rámci slovenských transakcií, ale aj individuálne vklady resp. vklady podniku alebo jeho časti mimo územia SR vrátane zlúčení, splynutí a rozdelení obchodných spoločností bude možné realizovať pre daňové účely len v reálnych hodnotách.

O cezhraničné nepeňažné vklady, zlúčenía, splynutia a rozdelenia ide v prípadoch, ak

- vkladateľom resp. daňovníkom zrušeným bez likvidácie je daňovník so sídlom na území SR, a zároveň
- prijímateľom nepeňažného vkladu resp. právnym nástupcom je daňovník so sídlom v inom členskom štáte EÚ, pričom majetok a záväzky prijímateľa nepeňažného vkladu resp. právneho nástupcu zostanú súčasťou stálej prevádzkarne týchto daňovníkov umiestnenej na území SR a zároveň legislatíva štátu prijímateľa nepeňažného vkladu resp. právneho nástupcu neumožňuje prevzatie majetku a záväzkov týchto daňovníkov v reálnych hodnotách.

Po splnení týchto podmienok bude teda možné na daňové účely naďalej uplatňovať metódu pôvodných cien, t. j. metódu, ktorá nebude mať vplyv na základ dane.

6. Oslobodenie licenčných poplatkov plynúcich z nehmotných aktív, tzv. patent box

Novelou zákona o dani z príjmov, ktorá je v súčasnosti v legislatívnom procese, sa má s účinnosťou od 1.1.2018 zaviesť nový nástroj na podporu výskumu a vývoja, tzv. patent box. Ide o špeciálny daňový režim, ktorý umožňuje oslobodiť časť výnosov z licenčných poplatkov plynúcich z poskytnutia nehmotných aktív (vynález chránený patentom, technické riešenie chránené úžitkovým vzorom, softvér), a to vo výške 50% z týchto výnosov. Oslobodenie však bude možné uplatniť iba počas doby daňového odpisovania aktivovaných nákladov na vývoj vynálezu chráneného patentom, technického riešenia chráneného úžitkovým vzorom alebo softvéru.

Zároveň bude zavedený osobitný daňový režim pre komerčné využívanie tzv. vnorených nehmotných aktív (embedded royalties), t. j. vynálezov chránených patentom alebo technických riešení chránených úžitkovým vzorom využívaných pri výrobe výrobkov. Uvedené bude mať za následok, že časť výnosov z predaja výrobkov, pri ktorých výrobe sa využíva vynález chránený patentom alebo technické riešenie chránené úžitkovým vzorom, sa oslobodí od dane z príjmov.

Podmienkou uplatnenia týchto foriem oslobodenia je, že predmety duševného vlastníctva sú výsledkami vlastnej činnosti daňovníka vykonávanej na území SR.

7. Zvýšenie odpočtu na výskum a vývoj na 100 %

Navrhovaná novela zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1.1.2018 mení spôsob výpočtu odpočtu nákladov na výskum a vývoj, v dôsledku čoho prichádza k zvýšeniu tzv. super odpočtu nákladov až na 100 % zaúčtovaných výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj. Mení sa aj samotný spôsob výpočtu, do výpočtu napr. už nebudú mzdy zamestnancov zúčastňujúcich sa na výskume a vývoji vstupovať ako samostatná položka, ale iba ako súčasť celkových nákladov na výskum a vývoj. V úhrne však navrhovaná úprava výrazne zvýši daňovú podporu v oblasti výskumu a vývoja.

8. Ďalšie pripravované zmeny v oblasti dane z príjmov

K ďalším dôležitým pripravovaným zmenám v zákone o dani z príjmov s účinnosťou od 1.1.2018 patria:

- Rozšírenie vzniku stálej prevádzkarne aj na podnikanie prostredníctvom **digitálnych platforiem**. Za týmto účelom bola do novely zákona zavedená definícia digitálnej platformy. Cieľom tohto ustanovenia je zabezpečiť, aby aj podnikatelia poskytujúci svoje služby v SR aj bez ich fyzickej prítomnosti zdaňovali svoje príjmy na území SR, a teda odstrániť diskrimináciu podnikateľov, ktorí svoje príjmy na území SR riadne zdaňujú.
- V nadväznosti na povinnosti vyplývajúce z projektu BEPS dochádza k úprave podmienok vzniku **stavebnej a montážnej stálej prevádzkarne**. Cieľom tejto úpravy je zamedziť úmyselnému rozdeľovaniu činností navzájom prepojených daňovníkov do niekoľkých kratších činností, z ktorých ani jedna nepresiahne 6 mesiacov. Činnosti vykonávané daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho závislými osobami sa budú považovať za jeden celok, ak tieto činnosti spolu súvisia a na sebe nadväzujú, t. j. pri posúdení vzniku stavebnej stálej prevádzkarne sa bude zohľadňovať celkový časový úsek realizácie stavby, stavebných a montážnych projektov.
- Rovnako v nadväznosti na BEPS dochádza k spresneniu podmienky vzniku stálej prevádzkarne z titulu „závislého zástupcu“ s cieľom zamedziť zneužívaniu komisionárskych zmlúv za účelom vyhnutiu sa vzniku stálej prevádzkarne.
- Dochádza k spresneniu zdanenia podielov na zisku, podielov na likvidačnom zostatku a vyrovnacích podielov spoločníkov v.o.s. a komplementárov k.s. v prípadoch, ak im tieto príjmy plynú z dôvodu, že v.o.s. a k.s. majú majetkovú účasť na inej obchodnej spoločnosti alebo družstve. Z dôvodu iného spôsobu zdaňovania v.o.s. a k.s. by hrozilo zdanenie vyššie menovaných príjmov u spoločníkov v.o.s. a komplementárov k.s. sadzbou dane vo výške 19 % alebo 25 %. Následkom toho by bolo nerovnaké daňové zaobchádzanie s podielmi na zisku, ktoré sú vyplácané napr. spoločníkom s.r.o. a spoločníkom verejnej obchodnej spoločnosti. Účelom tejto úpravy je preto zabezpečiť rovnaké zdanenie dividend na úrovni spoločníkov v.o.s. a komplementárov k.s., ako je to u spoločníkov s.r.o. alebo a.s.

9. Zmena úpravy zdaňovania prirážky pri poskytovaní služieb cestovného ruchu

V pripravovanej novele zákona o DPH s navrhovanou účinnosťou od 1.1.2018 sa v nadväznosti na judikatúru Súdneho dvora EÚ mení úprava osobitného zdaňovania prirážky pri poskytovaní služieb cestovného ruchu. Podľa súčasnej právnej úpravy sa osobitná úprava zdaňovania prirážky môže uplatňovať len v prípade, ak príjemcom služieb cestovného ruchu je spotrebiteľ – cestujúci.

Navrhovaná právna úprava rozširuje uplatňovanie osobitného zdaňovania prirážky na každý predaj služieb cestovného ruchu bez ohľadu na skutočnosť, kto je príjemcom týchto služieb (či cestujúci alebo podnikateľ, ktorý kupuje balík služieb cestovného ruchu na účely svojho podnikania, na účely jeho ďalšieho predaja alebo na účely pracovnej cesty).

V nadväznosti na túto zmenu už cestovná kancelária alebo agentúra nebude môcť zdaňovať jednotlivé služby cestovného ruchu, a kupujúci, platiteľ dane, si nebude môcť uplatniť odpočítanie dane z týchto služieb.

10. Zmena podmienok trojstranného obchodu a ďalšie zmeny v oblasti DPH

Novela zákona o DPH s navrhovanou účinnosťou od 1.1.2018 prináša okrem iného aj nasledovné zmeny:

- Mení sa jedna z podmienok pre uplatnenie **trojstranného obchodu**. Aby sa v súčasnosti mohlo uplatniť zjednodušenie pre trojstranný obchod, nesmie byť prvý odberateľ registrovaný pre DPH v členskom štáte druhého odberateľa. Podľa navrhovanej novely bude postačovať, ak prvý odberateľ nebude mať v členskom štáte druhého odberateľa sídlo ani prevádzkareň.
- **Dochádza k obmedzeniu ručenia odberateľa za DPH z predchádzajúceho stupňa**. Vypúšťa sa jedna zo zákonných domniek pre takéto ručenie, a síce, že odberateľ uskutočnil zdaniteľný obchod s platiteľom počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený v zozname platiteľov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie.
- Povinnosť **zložiť zábezpeku na daň** sa rozširuje aj na prípady, ak je žiadateľom fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá má ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň nedoplatok na DPH vo výške 1 000 EUR a viac alebo ktorej bola zrušená registrácia pre DPH.
- Vymedzenie **investičného majetku** sa pre účely úpravy odpočítanej dane navrhuje rozšíriť z budov na všetky stavby.
- **Vyhotovenie súhrnnej faktúry** má byť možné aj v prípadoch, ak príjemcom plnenia je zahraničná zdaniteľná osoba.
- Prenesenie daňovej povinnosti na odberateľa pri vybraných komoditách (poľnohospodárske plodiny, kovy, oceľ, železo a polotovary z kovov) sa má uplatňovať bez obmedzenia, na rozdiel od súčasnej úpravy, keď sa takýto postup uplatňuje iba pri základe dane 5 000 EUR a viac.
- Ak sa osoby registrované pre DPH z titulu prijatia tovaru alebo služby podľa § 7 a § 7a zúčastňujú na trojstrannom obchode ako prvý odberateľ, budú povinné podávať súhrnný výkaz.

11. Reforma inštitútu daňového tajomstva a ďalšie zmeny v oblasti správy daní

Novela zákona o správe daní (daňového poriadku) s navrhovanou účinnosťou od 1.1.2018 prináša okrem iného aj nasledovné zmeny:

- Zavedenie tzv. „**Indexu daňovej spoľahlivosti**“ – ide o hodnotenie spoľahlivosti daňového subjektu, ktoré mu umožní využívať osobitné daňové režimy (výhody v rámci zákonných povinností pre daňové subjekty s najvyššou spoľahlivosťou)
- V rámci boja proti daňovým únikom a reformy daňového tajomstva bude Finančné riaditeľstvo SR štvrtročne zverejňovať zoznam daňových subjektov s výškou ich vyrubenej dane z príjmov právnických osôb vrátane dodatočne vyrubenej dane alebo daňovej straty a zoznam daňových subjektov s výškou

ich uplatneného nadmerného odpočtu alebo dodatočne uplatneného nadmerného odpočtu.

- Reforma inštitútu daňového tajomstva - za daňové tajomstvo sa napríklad nebude považovať informácia, či a u konkrétneho subjektu prebiehala alebo prebieha daňová kontrola alebo daňové exekučné konanie, zverejnenie dátumu registrácie pre DPH alebo spotrebné dane, prípadne druh registrácie.
- Zníženie ceny za vypracovanie záväzného stanoviska na polovicu

12. Sprísnenie sankcií v transferovom oceňovaní od roku 2017 a zmeny v transferovom oceňovaní od roku 2018

V prípade, že na základe daňovej kontroly začatej počínajúc rokom 2017 bude daňovníkovi dorubená daň z dôvodu, že daňovník si prostredníctvom transferového oceňovania úmyselne znížil základ dane alebo zvýšil daňovú stratu, bude podliehať prísnejším sankciám. Sankcie budú v takomto prípade dvojnásobné (namiesto pokuty 10% ročne zo sumy dorubenej rozdielu dane sa uplatní pokuta 20% ročne). V tejto súvislosti upozorňujeme navyše na skutočnosť, že v prípade úmyselného zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty hrozí daňovníkovi tiež trestné stíhanie.

Legislatívne zmeny v transferovom oceňovaní, ktoré majú byť v platnosti od roku 2018, sa budú týkať primárne ďalšieho rozšírenia okruhu závislých osôb.

13. Návrh novely zákona o účtovníctve

Návrh novely zákona o účtovníctve prichádza s predĺžením doby uchovávania účtovných dokladov z 5 na 10 rokov, čím by došlo k zosúladeniu doby archivácie účtovnej závierky a podkladov k jej zostaveniu.

Ak daňový úrad odhalí opakované spáchanie správneho deliktu nevedenia účtovníctva, nezostavenia účtovnej závierky, účtovania mimo účtovných kníh, účtovania o fiktívnych účtovných prípadoch, zatajovania a neúčtovania o vzniknutých skutočnostiach, môže daňový úrad podať podnet na zrušenie živnostenského oprávnenia.

Návrh novely zároveň prináša možnosť ukladať účtovné závierky zanikajúcich účtovných jednotiek do Registra účtovných závierok ich nástupníckymi účtovnými jednotkami.

Z dôvodu zjednodušenia podnikania v rámci Európskej únie návrh novely určuje, že účtovnú závierku zostavenú podľa IAS/IFRS môžu zostavovať aj európske spoločnosti a európske družstvá so sídlom na území Slovenskej republiky, ktoré pred premiestnením sídla na územie SR takúto účtovnú závierku zostavovali. Návrh novely taktiež umožňuje, že európska spoločnosť a európske družstvo nebudú musieť prehodnocovať svoje ocenenie majetku a záväzkov, vrátane odpisov a opravných položiek.



Tento Newsletter je produktom TPA
S pozdravom
Váš TPA tím

Kontakt:

TPA Slovensko
Pribinova 25/4195
811 09 Bratislava
Letná 27
040 01 Košice

Tel.: +421 (02) 57 351 111

www.tpa-group.sk

www.tpa-group.com

Ak si želáte pravidelné informácie, môžete sa zaregistrovať pre zasielanie nášho [newslettera](#).

IMPRESSUM Informácie obsiahnuté v tomto dokumente slúžia iba na všeobecné informačné účely. Ak sa rozhodnete použiť ich v praxi, odporúčame tak urobiť až na základe odbornej konzultácie v rámci ktorej je možné posúdiť všetky aspekty konkrétneho prípadu. Tento dokument nenahrádza odborné poradenstvo, a preto TPA nemôže niesť zodpovednosť za prípadné škody vzniknuté v dôsledku použitia tu uvedených informácií.

Copyright © 2017 TPA, Pribinova 25/4195, 811 09 Bratislava

Všetky práva vyhradené.