

Zahraničné osoby a Stála prevádzkareň

Zmeny od roku 2014 za oblasť medzinárodných daňových vzťahov:

1. Rozšírenie definície zahraničnej závislej osoby - § 2 písm. r) ZDP

S účinnosťou od 01.01.2014 sa rozšírila definícia pojmu „zahraničná závislá osoba“. Ako vzťah medzi zahraničnými závislými osobami sa bude posudzovať aj vzájomný vzťah stálych prevádzkarní ekonomicky alebo personálne prepojených daňovníkov, alebo vzťahy stálej prevádzkarne daňovníka s iným daňovníkom, ktorý je prepojený s týmto daňovníkom.

2. Zavedenie prísnejšieho režimu zdaňovania príjmov daňovníkov nezmluvných štátov - § 2 písm. x), § 21 ods. 2 písm. m), § 43 ods. 1, § 43 ods. 11, § 44 ods. 2, § 44 ods. 3 ZDP

S účinnosťou od 01.03.2014 sa na účely zavedenia prísnejšieho režimu zdaňovania príjmov daňovníkov z nezmluvných štátov (napr. tzv. „daňových rajov“) ustanovuje osoba „daňovníka nezmluvného štátu“, voči ktorému sa uplatňuje zvýšená sadzba zrážkovej dane, resp. zabezpečenej dane vo výške 35 %. Ide o fyzickú osobu, ktorá má trvalý pobyt alebo právnickú osobu, ktorá má sídlo v štáte, ktorý sa nenachádza na zozname zmluvných štátov uverejnenom MF SR na svojom webovom sídle. Zoznam zmluvných štátov tvoria štáty, s ktorými má SR uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní a štáty, ktoré sú zmluvnými štátmi medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií na daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorou sú tieto štáty a SR viazané.

Na platby plynúce daňovníkom nezmluvných štátov platiteľ dane uplatňuje zvýšenú sadzbu zrážkovej dane, resp. zvýšenú sadzbu zabezpečenej dane vo výške 35 % a je povinný tieto platby oznamovať správcovi dane na tlačive, ktorého vzor je zverejnený na webovom sídle FR SR. Daňová uznateľnosť výdavku platiteľa dane pri platbe príjmu daňovníkovi nezmluvného štátu je navyše podmienená splnením tejto jeho oznamovacej povinnosti.

3. Spresnenie vo vymedzení osoby „ekonomického“ zamestnávateľa - § 5 ods. 4 ZDP

S účinnosťou od 01.01.2014 sa spresňuje ustanovenie vymedzujúce osobu „ekonomického“ zamestnávateľa v prípadoch osôb s príjmami zo závislej činnosti (zamestnancov), ktoré nie sú povinné pri výkone práce pre platiteľa týchto príjmov (zamestnávateľa) dodržiavať jeho pokyny a príkazy (napr. spoločníci, konatelia, komanditisti, či členovia orgánov spoločností).

Úprava predmetného ustanovenia je v súlade s už v súčasnosti uplatňovaným prístupom k vymedzeniu osoby skutočného („ekonomického“) zamestnávateľa najmä v prípadoch zneužívania ustanovenia § 5 ods. 7 písm. g) zákona o dani z príjmov a článku 15 ods. 2 medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a obchádzania daňovej povinnosti nominovaných a vysielaných „štatutárov“ obchodných spoločností na území SR.

4. Úprava podmienok zdaniteľnosti a spôsobu zdaňovania príjmov nerezidentov zo služieb - § 16 ods. 1 písm. c), § 43 ods. 2 ZDP

S účinnosťou od 01.01.2014 zdrojovosť a zdaniteľnosť príjmov daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerezidentov) zo služieb nie je podmienená ich poskytovaním na území SR.

Zdroj príjmov nerezidentov zo služieb je na území SR, ak tieto príjmy plynú od daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou, resp. daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou so stálou prevádzkarňou, na ťarchu ktorej vyplácané príjmy idú, t. j. ich zdroj je na území SR aj v prípade, ak služby generujúce príjmy nie sú poskytnuté na území SR

V prípade zmluvných štátov môže byť zdaniteľnosť príjmov nerezidentov zo služieb modifikovaná medzinárodnou zmluvou.

Zo zdaniteľných príjmov nerezidentov zo služieb nie je daň vyberaná zrážkou. Príjem (s výnimkou daňovníkov z členských štátov EÚ) je predmetom zabezpečenia dane platiteľom dane a konečného vysporiadania prostredníctvom daňového priznania podaného daňovníkom.

5. Zmena rozsahu zdaniteľnosti príjmov nerezidentov z prevodu účasti alebo podielu na obchodnej spoločnosti alebo členského práva v družstve so sídlom na území SR - § 16 ods. 1 písm. e), § 16 ods. 1 písm. g) ZDP

S účinnosťou od 01.01.2014 zdrojovosť a zdaniteľnosť príjmov z prevodu účasti alebo podielu na obchodnej spoločnosti alebo členského práva v družstve so sídlom na území SR nie je limitovaná osobou platiteľa týchto príjmov, t. j. ich úhradou daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou alebo daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou so stálou prevádzkarňou, na ťarchu ktorej vyplácané príjmy idú. Príjem je zo zdrojov na území SR bez ohľadu na skutočnosť, kto tento príjem daňovníkovi uhradza.

Uvedené však neplatí v prípade, ak tieto príjmy plynú daňovníkovi členského štátu EÚ.

6. Zmeny v rozsahu zdaniteľných niektorých druhov príjmov nerezidentov- § 16 ods. 1 písm. e), § 16 ods. 1 písm. h) § 16 ods. 1 písm. i) ZDP

S účinnosťou od 01.01.2014 sa za príjem zo zdrojov na území SR sa nepovažuje príjem plynúci daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou z prevodu štátnych dlhopisov a štátnych pokladničných poukážok.

Naopak SR vzniká právo na zdanenie príjmov z prevodu podielov na spoločnosti alebo členského práva v družstve bez ohľadu na ich sídlo, ak spoločnosť alebo družstvo vlastní nehnuteľnosť na území SR, ktorej účtovná hodnota podľa účtovnej závierky zostavenej za účtovné obdobie predchádzajúce účtovnému obdobiu, v ktorom došlo k prevodu, je viac ako 50 % hodnoty vlastného imania tejto spoločnosti alebo tohto družstva.

Osobitne sa za príjem plynúci zo zdrojov na území SR považuje tiež rozdiel medzi vyššou hodnotou nepeňažného vkladu započítaného na vklad spoločníka a hodnotou vkladaného majetku do základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva so sídlom na území SR.

7. Zavedenie konceptu „službovej“ stálej prevádzkarne - § 16 ods. 2 ZDP

S účinnosťou od 01.01.2014 sa za činnosť vykonávanú prostredníctvom stálej prevádzkarne považuje aj činnosť vykonávaná na území SR pri poskytovaní služieb daňovníkom alebo osobami pre neho pracujúcimi, ak doba výkonu tejto činnosti presiahne šesť mesiacov, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov.

Ide o alternatívny/samostatný koncept stálej prevádzkarne, ktorý rozširuje definíciu stálej prevádzkarne aj na prípady poskytovania služieb, v ktorých by stála prevádzkareň nevznikla z dôvodu absencie „stáleho miesta na výkon činností“, t. j. na prípady jednorazových, resp. príležitostných služieb (aj stavebných alebo montážnych) poskytovaných na rôznych miestach na území SR.

V prípade zmluvných štátov môže byť vznik takejto stálej prevádzkarne daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnenej na území SR modifikovaný medzinárodnou zmluvou. Príslušné medzinárodné zmluvy môžu vzniku takejto „službovej“ stálej prevádzkarne zamedziť (ak takýto koncept neobsahujú, napr. zmluvy s Rakúskom, Poľskom, Ukrajinou), resp. môžu ho môžu obmedziť (ak takýto koncept obsahujú, ale v inej („užšej“) podobe, napr. zmluva s Maďarskom).

8. Aplikácia princípu nezávislého vzťahu aj v prípade daňovej straty stálej prevádzkarne - § 17 ods. 7 ZPD

S účinnosťou od 1.1.2014 sa spresňuje doterajšie znenie úpravy základu dane daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý vykonáva činnosť na území Slovenskej republiky prostredníctvom stálej prevádzkarne. Na základe predmetného ustanovenia sa upravuje nielen základ dane, ale aj daňová strata stálej prevádzkarne umiestnenej na území Slovenskej republiky, pričom táto nesmie byť vyššia ako by ju dosiahla nezávislá osoba pri vykonávaní podobných činností za porovnateľných podmienok. Ďalej sa spresňuje, že základ dane alebo daňová strata stálej prevádzkarne sa zisťuje podľa § 17 až 29 zákona.

9. Odstránenie dovtedy používanej hierarchie v aplikácii metód transferového oceňovania - § 18 ods. 1 ZDP

S účinnosťou od 1.1.2014 sa upúšťa od preferovania použitia metód transferového oceňovania, ktoré vychádzajú z porovnávania ceny, pred metódami, ktoré vychádzajú z porovnávania zisku. Všetky metódy transferového oceňovania sa dávajú na rovnakú úroveň. Pri úprave základu dane zahraničných závislých osôb sa použije taká metóda, ktorá najvhodnejším spôsobom zabezpečí aplikáciu princípu nezávislého vzťahu. Táto zmena vyplýva z aktualizovaného znenia Smernice OECD pre nadnárodné spoločnosti a správu daní vydanú Radou OECD v júli 2010 (ďalej len „Smernica OECD z roku 2010“), ktorým sa mení prístup k výberu metódy transferového oceňovania, a to zo striktnej hierarchie na prístup výberu najlepšej metódy podľa okolností každého jednotlivého prípadu.

10. Úprava podmienok porovnateľnosti - § 18 ods. 1 ZDP

S účinnosťou od 1.1.2014 dochádza k zmene pri hľadaní a analýze porovnateľných podmienok a údajov. Predchádzajúce znenie zákona definovalo, že podmienky sú vzájomne porovnateľné, len ak neexistuje medzi nimi žiaden rozdiel alebo ak možno vplyv týchto rozdielov upraviť. Slovo „žaden“ sa mení na slovo „zásadný“.

Táto zmena vychádza z toho, že v praxi je veľmi obtiažne nájsť úplne identické porovnateľné podmienky a transakcie u porovnateľných nezávislých subjektov. Ustanovenie umožní pri analýze porovnateľnosti použiť aj také transakcie, pri ktorých síce existujú rozdiely, tieto však nemajú zásadný vplyv na porovnateľné podmienky. Uvedená zmena korešponduje so znením odseku 1.33 Smernice OECD z roku 2010, podľa ktorého byť „porovnateľný“ znamená, že

žiaden z rozdielov medzi porovnávanými situáciami (pokiaľ nejaký existuje) by nemal významne ovplyvniť podmienku, ktorá sa preveruje (napr. cena alebo rozpätie), alebo že sa môžu vykonať primerané presné úpravy v záujme vylúčenia dopadov takýchto rozdielov.

11. Zmena v procese odsúhlasovania metód transferového oceňovania - § 18 ods. 4 ZDP

S účinnosťou od 1.1.2014 sa ustanovuje lehota na podanie žiadosti o odsúhlasenie metódy transferového oceňovania – daňovník musí podať žiadosť najmenej 60 dní pred začiatkom obdobia, na ktoré žiada odsúhlasiť príslušnú metódu transferového oceňovania.

Ak správca dane vydá rozhodnutie o odsúhlasení metódy, nie je možné proti nemu podať odvolanie. O nevyhovení žiadosti sa rozhodnutie nevydáva. Daňovníkovi sa zašle písomné oznámenie.

S účinnosťou od 1.9.2014 bude proces odsúhlasenia metódy transferového oceňovania spoplatnený, pričom sa rozlišuje, či ide o jednostranné, dvojstranné alebo viacstranné odsúhlasenie. Po tomto termíne je daňovník povinný spolu so žiadosťou o vydanie rozhodnutia o jednostrannom odsúhlasení metódy ocenenia zaplatiť úhradu podľa § 53c ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení zákona č. 435/2013 Z.z. (t.j. 1% zo sumy predpokladaného obchodného prípadu, najmenej však 4 000 Eur, najviac 30 000 Eur) a pri dvojstrannom alebo viacstrannom odsúhlasení metódy ocenenia poplatok podľa § 53c ods. 1 písm. b) citovaného zákona (t.j. 2% zo sumy predpokladaného obchodného prípadu, najmenej však 5 000 Eur, najviac 30 000 Eur).

12. Zmena v predkladaní dokumentácie k transferovému oceňovaniu - § 18 ods. 6 ZDP

S účinnosťou od 1.1.2014 správca dane alebo FR SR môže požiadať daňovníka o predloženie dokumentácie k transferovému oceňovaniu nielen v priebehu výkonu daňovej kontroly, ale aj mimo daňovej kontroly. Daňovník je povinný na výzvu predložiť dokumentáciu v lehote do 15 dní odo dňa doručenia výzvy.

Ustanovenie umožní správcovi dane dostať sa k dokumentácii daňovníka aj mimo daňovej kontroly, čo doteraz nebolo možné. Ak chcel správca dane analyzovať rizikové indikátory v oblasti transferového oceňovania (napr. transakcie do jurisdikcií so zvýhodneným daňovým režimom), ktoré vedel získať iba z dokumentácie k transferovému oceňovaniu vedenej daňovníkom, mal len možnosť uložiť daňovníkovi záznamovú povinnosť. Analýza rizikových ukazovateľov je jedným z podkladov pre výber subjektov na kontrolu transferového oceňovania.

13. Zrušenie osobitného režimu platenia preddavkov na daň z príjmov právnických osôb v prípade „stavebnej“ stálej prevádzkarne - § 42 ods. 3 písm. c), § 42 ods. 10 ZDP

S účinnosťou od 01.01.2014 bol zmenený režim platenia preddavkov na daň daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý vykonáva činnosť na území SR prostredníctvom „stavebnej“ stálej prevádzkarne. Takýto daňovník, rovnako ako každý iný daňovník, platí preddavky na daň v závislosti od výšky dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, ak budú splnené všeobecné zákonné podmienky pre platenie týchto preddavkov na daň – teda už nie na základe rozhodnutia správcu dane.

14. Úprava osobitnej lehoty na podanie daňového priznania pri vzniku a zániku stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou - § 49 ods. 7, § 49 ods. 8 ZDP

S účinnosťou od 01.01.2014 sa predlžuje osobitná lehota na podanie daňového priznania daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou v prípadoch „neskoršieho zistenia“ vzniku jeho stálej prevádzkarne na území SR.

Súčasne sa limituje uplatňovanie osobitnej lehoty na podanie daňového priznania takéhoto daňovníka pri vzniku a zániku jeho stálej prevádzkarne na území SR v prípadoch existencie organizačnej zložky tohto daňovníka na tomto území.

Daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou s organizačnou zložkou podniku umiestnenou na území SR podáva daňové priznanie bez ohľadu na existenciu stálej prevádzkarne, a to v „štandardnej“ lehote do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia.