

## Stanovisko Republikovej únie zamestnávateľov

- Návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony
  - Materiál na rokovaní HSR SR dňa 24.08.2020

### Stručný popis podstaty materiálu najmä jeho relevancie z pohľadu RÚZ

Materiál bol predložený na rokovanie HSR SR Ministerstvom financií SR s cieľom transpozície čl. 9a Smernice Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017 ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164 pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami.

#### Cieľom a obsahom materiálu je najmä:

V čl. I sa mení a dopĺňa zákon o dani z príjmov, ktorý už v súčasnosti obsahuje určité opatrenia na ochranu proti daňovým podvodom, pričom v zmysle dôvodovej správy, je predmetom návrhu zákona, okrem iného, aj stanovenie pravidiel pre zdaňovanie príjmov kontrolovaných zahraničných spoločností (tzv. CFC) aj u fyzických osôb, ako aj úprava pravidiel, ktoré predchádzajú vzniku hybridných nesúládov vymedzením transparentného subjektu ako daňovníka, ak ho za daňovníka považuje jeho zriaďovateľ v rozsahu príjmov, ktoré by neboli zdanené ani v SR ani v zahraničí. Navrhované opatrenia vyplývajú z povinnosti transpozície Smernice Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami (ďalej len „**Smernica ATAD 2**“). Okrem toho sa rozširujú benefity poskytované finančnou správou daňovníkom a to o oznámenie o výške a splatnosti preddavkov na daň z príjmov s cieľom zjednodušiť podnikanie na Slovensku. Návrhom zákona sa ďalej na základe poznatkov z uskutočnených konzultácií a z aplikačnej praxe upravujú, spresňujú a zjednocujú z dôvodu zvýšenia právnej istoty daňovníkov niektoré ustanovenia zákona o dani z príjmov. V čl. II sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), kde sa vzhľadom na súčasnú mimoriadnu situáciu, ktorá ovplyvnila aj fungovanie systémov finančnej správy, navrhuje posunutie registrácie z úradnej moci na, a to od 1. januára 2022. V čl. III sa mení a dopĺňa zákon č. 359/2015 Z. z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 300/2016 Z. z. a zákona č. 305/2019 Z. z. S cieľom zabezpečiť súlad s globálnym štandardom OECD pre výmenu informácií o finančných účtoch sa upravuje sankcia pre držiteľov finančných účtov a ovládajúce osoby v prípade, ak predložia finančnej inštitúcii nepravdivé čestné vyhlásenie o rezidencii na daňové účely.

**Návrh zákona má nadobudnúť účinnosť dňa 01.01.2021, okrem vymedzených bodov, ktoré nadobudnú účinnosť neskôr.**

#### Postoj RÚZ k materiálu

Materiál bol predložený na rokovanie HSR SR Ministerstvom financií SR s cieľom transpozície čl. 9a Smernice ATAD 2. RÚZ materiál v medzirezortnom pripomienkovom konaní pripomienkovala, pričom pri niektorých kľúčových otázkach zostali zachované rozpory.

#### Pripomienky RÚZ k predkladanému materiálu

## **Zásadná pripomienka k spôsobu implementácie Smernice ATAD 2:**

RÚZ ako najvýznamnejšia a najreprezentatívnejšia organizácia zastupujúca záujmy svojich členov a zamestnávateľov na Slovensku bojovala a v budúcnosti vždy bude bojovať za nastavenie transparentného a spravodlivého legislatívneho prostredia, ktoré prostredníctvom zvolenia primeraných a účelných nástrojov úspešne zamedzí obchádzaniu, zneužívaniu či porušovaniu zákonných pravidiel. Aj v prípade predmetného návrhu zákona podotýkame, že RÚZ v plnej miere podporuje boj proti daňovým únikom, zvýšenie právnej istoty daňovníkov, ako aj zatraktívnenie podmienok podnikania na území SR. Zároveň však nemôžeme opomenúť fakt, že medzi strategické priority RÚZ patrí, okrem iného, dodržiavanie zásad právneho štátu, zamedzenie goldplatingu (t.j. prijatie prísnejšej národnej legislatívy ako vyplýva z EU požiadaviek), ako aj boj za znižovanie byrokracie a administratívnej záťaže podnikateľských subjektov. Upriamujeme pozornosť na skutočnosť, že Vláda SR vo svojom Programovom vyhlásení deklarovala cieľ predchádzať nadpráci pri preberaní EU legislatívy, pričom predložený návrh zákona, ktorý implementuje Smernicu ATAD 2 je v niektorých jeho častiach typickým príkladom goldplatingu a vykazuje známky protiústavnosti a diskriminácie.

Smernica ATAD 2 zaväzuje členské štáty zaviesť CFC pravidlá iba vo vzťahu k právnickým osobám, pričom navrhované znenie zákona zavádza zmieňované pravidlá aj pre fyzické osoby. V tejto súvislosti uvádzame, že ani Smernica ATAD 2 a ani žiadna iná EÚ legislatíva nevyžaduje uplatnenie CFC pravidiel na fyzické osoby. Túto skutočnosť potvrdzuje aj porovnanie predloženého návrhu zákona s právnymi úpravami ostatných krajín V4 (ČR, HU, PL), ako aj niektorých väčších a ekonomicky rozvinutejších krajín ako FR, Veľká Británia či Holandsko, ktoré taktiež nemajú zavedené tieto pravidlá vo vzťahu k fyzickým osobám.

Návrh zákona, okrem nespochybniteľného goldplatingu, je v rozpore s ustálenou judikatúrou, nakoľko požaduje od slovenských daňovníkov (fyzických osôb) platenie dane ešte predtým, ako títo reálne dosiahnu príjem (ak vôbec), pričom uvedená požiadavka je ústavne neprípustná a navyše v zjavnom rozpore so zásadou „ability to pay tax“. Okrem tejto protiústavnosti, budú slovenskí daňovníci – fyzické osoby, v prípade prijatia navrhovanej právnej úpravy, zaťažení novými a zjavne neprímeranými administratívnymi povinnosťami v podobe vykazovania výsledku hospodárenia kontrolovaných zahraničných spoločností podľa slovenských účtovných predpisov a vedenia ďalšej podpornej evidencie. Podotýkame, že medzi deklarované a viackrát opakované ciele Programového vyhlásenia Vlády SR patrí aj znižovanie administratívnej záťaže a podpora podnikateľského prostredia. Navrhovaná úprava je však v priamom rozpore s týmito ambíciami Vlády SR, nakoľko kladie nové a zjavne neprímerané administratívne bremeno na daňovníkov.

**Rozpor návrhu zákona s ústavnými princípmi, a to hneď v niekoľkých aspektoch:**

- a. zdaňuje sa „príjem“, ktorý daňovník – fyzická osoba ešte reálne nedosiahol, čo v zmysle ustálenej judikatúry nie je prípustné;
- b. keďže rozhodný podiel na kontrolované zahraničné spoločnosti je stanovený vo výške 10% (a viac), minoritný spoločník v kontrolovanej zahraničnej spoločnosti nemusí príjem nikdy dosiahnuť, keďže sám objektívne nemôže rozhodnúť o rozdelení zisku; majoritní spoločníci môžu napríklad dlhodobo preferovať reinvestovanie zisku do ďalšieho rozvoja biznisu kontrolovanej zahraničnej spoločnosti; domnievame sa, že práve z dôvodu zabezpečenia práva rozhodnúť o výplate zisku stanovuje Smernica ATAD kritický podiel účasti na kontrolovanej zahraničnej spoločnosti na viac ako 50%;
- c. návrh zákona nepripúšťa pre účely zistenia príjmu daňovníka – fyzickej osoby odpočítavať od výsledku hospodárenia kontrolovanej zahraničnej spoločnosti jej akékoľvek historicky vykázané straty; daňovník – fyzická osoba tak zaplatí daň z „príjmu“, ktorý nikdy nezrealizuje; v tomto kontexte upozorňujeme aj na zjavnú diskrimináciu, keďže spoločník slovenskej spoločnosti v porovnateľnej situácii zaplatí daň iba z reálne prijatej dividendy, t.j. dividendy vyplatenej z výsledku hospodárenia zníženého o straty minulých rokov;
- d. príjem daňovníka – fyzickej osoby sa má zisťovať z výsledku hospodárenia kontrolovanej zahraničnej spoločnosti vykázaného podľa slovenských účtovných predpisov, čo zjavne spôsobí neprímerané administratívne zaťaženie a navyše minoritný spoločník ani nemusí mať prístup

k účtovným záznamom kontrolovanej zahraničnej spoločnosti; teda od daňovníka sa vyžaduje povinnosť, ktorú sám objektívne nemôže splniť.

Ďalej upozorňujeme na fakt, že návrh zákona nebude postihovať len zákonodarcom deklarované umelé daňové štruktúry, ale aj legitímne podnikateľské projekty a zároveň navrhované obmedzenie zahraničných investícií (napr. nadobudnutie 10% podielu na spoločnosti v treťom štáte) vykazuje znaky rozporu so základnou slobodou voľného pohybu kapitálu, ktorá zakazuje diskrimináciu nielen vo vzťahu k EÚ/ EHP, ale aj vo vzťahu k tretím štátom.

RÚZ si dovoľuje uviesť, že ani pri sledovaní legitímneho cieľa boja proti daňovým únikom **nemôže resignovať na potrebu toho, aby aj daňová legislatíva posilňovala konkurencieschopnosť slovenských podnikateľských subjektov na európskom trhu.**

### **1. Zásadná pripomienka k čl. I bodom 7, 15, 16 a 48**

V návrhu novely navrhujeme **body 7, 15, 16 a bod 48** ustanovenia § 51h a §51i, podľa ktorých sa majú zaviesť pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti vo vzťahu k fyzickým osobám **upraviť a preformulovať nasledovne:**

Navrhujeme **upraviť znenie ust. § 3 ods. 1 písm. h) návrhu zákona nasledovne:**

„(3) Postup podľa odseku 1 sa neuplatní, ak

a) úhrnná suma príjmu priraditeľného z kontrolovaných zahraničných spoločností nepresiahne sumu 500 000 eur; ak úhrnná suma príjmu priraditeľného z kontrolovaných zahraničných spoločností presahuje sumu 500 000 eur, do základu dane (čiastkového základu dane) podľa odseku 1 sa zahrnie celá suma tohto príjmu,“

### **Odôvodnenie k navrhovanej úprave § 3 odsek 1 písm. h)**

Zvýšenie hranice príjmu priraditeľného z kontrolovaných zahraničných spoločností zo súčasne navrhovaných 100 000 EUR na 500 000 EUR navrhujeme za účelom zníženia administratívnej záťaže daňovníkov – fyzických osôb. V súčasnosti sú slovenskí daňovníci zaťažení veľkým množstvom oznamovacích a reportovacích povinností, ktoré im vyplývajú z rôznych daňových ako i nedaňových zákonov a iných právnych predpisov. Z praxe vyplýva, že slovenskí daňovníci častokrát vlastnia podiely v rôznych zahraničných spoločnostiach. Pri navrhovanej hranici priraditeľného príjmu vo výške 100 000 EUR by tak bolo značné množstvo slovenských daňovníkov vystavených potrebe ďalšej evidencie a reportovania týchto priraditeľných príjmov v prípade, ak by spoločnosti, v ktorých vlastnia podiely spadali pod definíciu kontrolovaných zahraničných spoločností v zmysle návrhu zákona. Hranica priraditeľného príjmu vo výške 100 000 EUR sa nám javí ako nízka. Pri takto stanovenej hranici príjmu budú podľa nášho názoru náklady spojené s evidenciou a reportovaním týchto príjmov ako na strane daňovníkov tak aj na strane správcu dane prevyšovať prípadný výnos štátneho rozpočtu z týchto príjmov (či už vo forme dane z príjmov alebo prípadných pokút v prípade nesprávneho vykazovania či nevykazovania vôbec).

### **Navrhujeme upraviť znenie ust. § 51h ods. 2 písm. a) návrhu zákona nasledovne:**

„(2) Kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou sa rozumie právnická osoba alebo subjekt so sídlom v zahraničí, ak

a) daňovník podľa § 2 písm. d) prvého bodu sám alebo spolu so závislými osobami podľa § 2 písm. n) až r) vykonáva skutočnú kontrolu nad kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou alebo má účasť na kontrolovanej zahraničnej spoločnosti; skutočnou kontrolou sa rozumie aj právo rozhodovať o nakladaní s majetkom spoločnosti alebo subjektu a s výnosom z tohto majetku a účasťou sa rozumie priamy podiel, nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel na základnom imaní viac ako 50 %, priamy podiel, nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel na hlasovacích právach

viac ako 50 % alebo nárok na podiel na zisku tejto právnickej osoby alebo subjektu viac ako 50 %  
a“

### **Odôvodnenie k navrhovanej úprave § 51 odsek 2 písm. a)**

Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti daňovníkov (právnických osôb) upravuje ust. § 17h ZDP. V zmysle ust. § 17h ods. 1 písm. a) ZDP sa kontrolovanou zahraničnou spoločnosťou daňovníka (právnickej osoby, ktorá má na území SR sídlo alebo miesto skutočného vedenia) rozumie právnická osoba alebo subjekt so sídlom v zahraničí, ak tento daňovník sám alebo spolu so závislými osobami podľa § 2 písm. n) až r) ZDP má **priamy podiel alebo nepriamy podiel na základnom imaní viac ako 50 %**, má **priamy podiel alebo nepriamy podiel na hlasovacích právach viac ako 50 %** alebo má **nárok na podiel na zisku tejto právnickej osoby alebo subjektu viac ako 50 %**. Vyššie uvedené ustanovenie ZDP predstavuje transpozíciu Článku 7 ods.1 písm. a) Smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie trhu (ďalej len „**Smernica ATAD**“) v zmysle ktorej sa za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť považuje subjekt alebo stála prevádzkareň, ak daňovník samotný alebo spolu so svojimi prepojenými podnikmi má priamo alebo nepriamo **viac než 50 % hlasovacích práv** alebo priamo či nepriamo vlastní **viac než 50 % kapitálu** alebo má nárok na **viac než 50 % zisku** dotknutého subjektu. Navrhovaná výška priameho, nepriameho alebo nepriameho odvodeného podielu na základnom imaní alebo hlasovacích právach vo výške 10 % **významne prevyšuje legislatívny rámec stanovený Smernicou ATAD**. Podľa nášho názoru a interpretácie Európskej Komisie v danom prípade ide o **rozširovanie požiadaviek kladených európskou legislatívou**. Navrhujeme zosúladiť výšku priameho alebo nepriameho podielu v kontrolovanej zahraničnej spoločnosti daňovníka (fyzickej osoby) s výškou takéhoto priameho alebo nepriameho podielu daňovníka (právnickej osoby) stanoveného ZDP a Smernicou ATAD. **Rozdielny prístup k posudzovaniu daňovníkov** (fyzických a právnických osôb) pre účely reportovania priraditeľných príjmov od kontrolovaných zahraničných spoločností je podľa nášho názoru v rozpore s programovým vyhlásením vlády a vedie k zvýšenej administratívnej záťaži daňových subjektov. Dôvodom je potreba viesť dve samostatné evidencie podielov v kontrolovaných zahraničných spoločnostiach – 10 % pri fyzických osobách a 50 % pri právnických osobách. Následne tento rozdielny prístup môže viesť k chybám a omylom pri reportovaní ich priraditeľných príjmov z dôvodu rozdielov pri posudzovaní ich podielov v týchto kontrolovaných zahraničných spoločnostiach (s vplyvom na podanie prípadného dodatočného daňového priznania). Zároveň, minoritný spoločník s podielom 10% nemusí reálny príjem nikdy dosiahnuť, keďže sám objektívne nemôže rozhodnúť o rozdelení zisku kontrolovaného zahraničného subjektu (najmä, ak je cieľom majoritných vlastníkov reinvestovanie zisku do ďalšieho rozvoja podnikania).

### **Navrhujeme upraviť znenie ust. § 51h ods. 2 písm. c) návrhu zákona nasledovne:**

Slovné spojenie „pomer medzi preukázateľne zaplatenou daňou z príjmov alebo obdobnou daňou nahrádzajúcou daň z príjmov“ navrhujeme nahradiť slovným spojením „pomer medzi preukázateľne zaplatenou daňou z príjmov vrátane obdobnej dane nahrádzajúcej daň z príjmov“. Zodpovedajúcu úpravu je následne potrebné vykonať aj v príslušných ustanoveniach § 51i návrhu zákona.

### **Odôvodnenie k navrhovanej úprave § 51h odsek 2, písm. c):**

Technické spresnenie. Daň z príjmov právnických osôb sa vo viacerých jurisdikciách stanovuje kombinovane, napr. ako súčet federálnej a kantónnej/miestnej dane. Uvedené spresnenie má za cieľ pri výpočte pomeru zohľadniť nie len federálnu výšku dane z príjmov právnickej osoby, ale aj jej súčet spolu s miestnymi ekvivalentami.

### **Navrhujeme upraviť znenie ust. § 51h ods. 3 písm. a) a § 51i návrhu zákona nasledovne:**

- Slovné spojenie „kladný výsledok hospodárenia“ navrhujeme nahradiť vhodnou alternatívou, ktorá bude vhodným základom pre určenie príjmu daňovníka vrátane zohľadnenia prípadných strát, ktoré daňovník vykázal v minulosti. Minimálne sa tam nebudú zahŕňať príjmy, ktoré sú v SR na úrovni PO oslobodené, alebo nie sú predmetom dane. Pravidlá zároveň navrhujeme limitovať len na pasívne príjmy (dividendy, úroky, licenčné poplatky), napr. podľa aktuálne platnej legislatívy v Nemecku. Je potrebné doplniť ustanovenia, ktoré zamedzia dvoj a viacnásobnému zdaneniu v prípade, ak fyzická osoba vlastní súčasne priame aj nepriame podiely na reťazci viacerých zahraničných kontrolovaných spoločnosti.

#### **Odôvodnenie k navrhovanej úprave § 51h odsek 3, písm. a):**

Návrh nepovoľuje pre účely zistenia príjmu daňovníka odpočítavať od výsledku hospodárenia kontrolovanej zahraničnej spoločnosti jej akékoľvek historicky vykázané straty; daňovník tak zaplatí daň z „príjmu“, ktorý nikdy nezrealizuje. Zároveň navrhované znenie je diskriminačné a protiústavné, keďže spoločník slovenskej spoločnosti v porovnateľnej situácii zaplatí daň iba z reálne prijatej dividendy, t.j. dividendy vyplatené z výsledku hospodárenia zníženého o straty minulých rokov. Príjem daňovníka sa má zisťovať z výsledku hospodárenia kontrolovanej zahraničnej spoločnosti vykazaného podľa slovenských účtovných predpisov, čo zjavne spôsobí neprimerané administratívne zaťaženie a navyše minoritný spoločník ani nemusí mať prístup k účtovným záznamom kontrolovanej zahraničnej spoločnosti; teda vyžaduje sa od neho povinnosť, ktorú sám objektívne nemôže splniť.

#### **Navrhujeme upraviť znenie ust. § 51i ods. 1 návrhu zákona nasledovne:**

Z návrhu zákona navrhujeme na konci ods. 1 odstrániť znenie „najneskôr do uplynutia lehoty pre zánik práva vyrubiť daň podľa osobitného predpisu<sup>34)</sup>.“

#### **Odôvodnenie k navrhovanej úprave § 51i odsek 1:**

V praxi sa bežne stáva, že podiely na zisku sú distribuované po uplynutí dlhšieho obdobia ako je obdobie 5 resp. 10 rokov, po ktorých zaniká právo vyrubiť daň. Pri súčasnom znení návrhu zákona by tak dochádzalo k dvojitému zdaneniu príjmov (podielov na zisku), ktoré by boli FO vyplatené po tejto lehote.

## **2. Zásadná pripomienka k čl. I. – vloženie novelizačných bodov – pravidlá nízkej kapitalizácie §21a**

V odseku 1 tohto ustanovenia navrhujeme znenie „[...] daňovými výdavkami nie sú úroky platené z úverov a pôžičiek a súvisiace výdavky (náklady) na prijaté úvery a pôžičky“ nahradiť znením „daňovými výdavkami nie sú presahujúce náklady (úroky a súvisiace náklady) platené z úverov a pôžičiek“.

Navrhujeme doplnenie nového odseku 4 v znení:

„(4) Presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky predstavujú sumu, o ktorú odpočítateľné náklady daňovníka na prijaté úvery a pôžičky prevyšujú zdaniteľné výnosy z poskytnutých úrokov a pôžičiek“.

#### **Odôvodnenie:**

Táto zmena reflektuje na znenie smernice proti zneužívaniu daní (tzv. ATAD), ktorá posudzuje úroky v netto hodnote. Zároveň táto zmena prispeje k podpore podnikateľského prostredia a odstráni sa nespravodlivosť v prípade, keď úrokové náklady spadajú v celej sume pod test daňovej uznateľnosti a na druhej strane sú úrokové výnosy v celej výške predmetom zdanenia. Daňovníkovi tak bude umožnené, aby úrokové výnosy znížil o úrokové náklady a posudzoval v rámci nízkej kapitalizácie len netto hodnotu úrokov.

**Zdroj: RÚZ**