

ZDAŇOVANIE PODIELOV NA ZISKU V ČLENSKÝCH ŠTÁTOCH EÚ

Taxation of profit sharing in Member states of EU

Milada Kuceková

Úvod

Každý štát má výhradné právo prijímať vlastné pravidlá zdanenia, daňové zákony, ukladať, vyberať a vymáhať dane. Rozširovaním podnikateľských aktivít na územia iných štátov vzniká, z dôvodu odlišných daňových systémov, riziko dvojitého zdanenia príjmov z cezhraničných transakcií v štáte zdroja príjmu a v štáte rezidencie daňovníka. Opačným dôsledkom existencie rozdielov, medzi daňovými systémami štátov, je riziko vzniku neúmyselného, ale aj úmyselného dvojitého nezdanenia príjmov.

Medzinárodné dvojité zdanenie

Dvojité zdanenie príjmov znevýhodňuje podmienky podnikania zahraničných subjektov v porovnaní s tuzemskými podnikateľmi, ovplyvňuje aktivitu ekonomických subjektov na území iných štátov, môže viesť k poklesu zahraničných investícií alebo k daňovým únikom. Tieto skutočnosti majú priamy vplyv na úroveň daňových príjmov štátov, preto prijímanie opatrení na ich zamedzenie je dôležitým prvkom medzinárodného zdaňovania. V súvislosti s daňovou jurisdikciou má každý štát právo prijímať vlastné opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia, bez ohľadu na legislatívu iných štátov. S prijímaním jednostranných zákonných opatrení je spojené riziko vzniku dvojitého nezdanenia, ak štáty v snahe predísť dvojitému zdaneniu, nezávisle od seba, oslobodia určitý príjem od daňovej povinnosti, čím nebude zdanený ani v jednom z nich.

Dôležitým nástrojom eliminácie a zmierňovania dopadov dvojitého zdanenia príjmov, na bilaterálnej úrovni, sú medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Zmluvy stanovujú kritériá, podľa ktorých sa právo na zdanenie príjmu určí len jednému zo zmluvných štátov, prípadne sa štáty dohodnú na rozdelení daňového výnosu v určitom pomere. V EÚ neexistuje jednotný model podľa ktorého by členské štáty uzatvárali bilaterálne dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, preto sa využíva štruktúra medzinárodne dohodnutých modelov, konkrétne modelovej zmluvy OECD a modelovej zmluvy OSN. Modelová zmluva predstavuje vzor riešenia zdanenia príjmov a majetku medzi zmluvnými štátmi, ale konečné znenie vybraných ustanovení je výsledkom dohody zmluvných strán.

Prijatie a uplatňovanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia poskytuje riešenie pre zdanenie príjmov medzi konkrétnymi štátmi, nevytvára rovnaké podmienky zdanenia na jednotnom trhu EÚ. Napriek prvotnému cieľu celkovej harmonizácie základu dane aj daňových sadzieb priamych daní, sa v EÚ podarilo presadiť len čiastkové zosúladienie zdaňovania vybraných druhov pasívnych príjmov, najmä podielov na zisku, úrokov a licenčných poplatkov. Dôvodom je obava členských štátov z obmedzenia národnej daňovej suverenity a nevyhnutnosť jednomyselného súhlasu pri prijímaní smerníc ako základného nástroja harmonizácie daní. So zvyšovaním objemu cezhraničných transakcií sa objavujú nové problémy, riešenie ktorých si vyžaduje spoluprácu všetkých členských štátov EÚ.

Zdaňovanie podielov na zisku v členských štátoch EÚ

Daňová jurisdikcia oprávňuje členské štáty EÚ stanoviť individuálne pravidlá zdaňovania podielov na zisku.¹ Čiastočné zosúladienie vnútroštátnych predpisov členských štátov EÚ v oblasti zdaňovania podielov na zisku zabezpečila smernica o spoločnom systéme

¹ Napríklad v Slovenskej republike nie je od roku 2004 zdaňovanie podielov na zisku predmetom dane z príjmov.

zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (ďalej len „smernica“).²

V znení smernice sa za materskú spoločnosť považuje spoločnosť, ktorá má minimálne 10 % podiel na kapitáli alebo hlasovacích právach v spoločnosti v inom členskom štáte ako aj spoločnosť, ktorá má minimálne 10 % podiel na kapitáli alebo hlasovacích právach spoločnosti toho istého členského štátu, pričom tento podiel je vlastnený ako celok alebo čiastkovo stálou prevádzkarňou prvej spoločnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte. Členské štáty majú možnosť neuplatniť ustanovenia smernice na spoločnosti, ktoré nespĺňajú vyššie uvedené podmienky súvisle najmenej po dobu dvoch rokov.

Hlavným cieľom smernice bolo vytvorenie rovnakých podmienok podnikania, medzi skupinami materských a dcérskych spoločností z rozličných členských štátov oproti skupinám spoločností z toho istého členského štátu, odstránením dvojitého zdanenia podielov na zisku v členskom štáte materskej a dcérskej spoločnosti.

Prevzatím uznesení smernice do vnútroštátnych predpisov sa členský štát EÚ zaviazal nezdaňovať podiel na zisku prijatý materskou spoločnosťou od dcérskej spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte EÚ, alebo v prípade jeho zdanenia, umožniť materskej spoločnosti, znížiť si daňovú povinnosť o časť dane z príjmov vzťahujúcej sa na tieto zisky, uhradenú dcérskou spoločnosťou v inom členskom štáte. Smernica zároveň zabránila zdaňovaniu zisku vyplateného dcérskou spoločnosťou zrážkovou daňou.

Po implementovaní ustanovení smernice do národnej legislatívy členských štátov EÚ, existujúce rozdiely daňovej klasifikácie platieb v rámci cezhraničných hybridných úverov viedli k vzniku dvojitého nezdanenia podielov na zisku.

„Výraz *hybridný finančný nástroj sa používa na označenie tých finančných inštrumentov, ktoré nie sú vo svojej podstate ani úverom ani majetkom, ale kombinujú jednu alebo viac právnych a ekonomických vlastností.*“³ Z dôvodu odlišnej daňovej klasifikácie, môže byť platba v rámci cezhraničného hybridného úveru posudzovaná v členskom štáte dcérskej spoločnosti ako daňovo odpočítateľný výdavok a v členskom štáte materskej spoločnosti ako rozdelenie zisku oslobodené od dane. Aby sa v tomto prípade zabránilo vzniku dvojitého nezdanenia, prijala Rada EÚ v roku 2014 novelizáciu smernice, podľa ktorej členský štát materskej spoločnosti oslobodí od zdanenia len tie zisky, ktoré v členskom štáte dcérskej spoločnosti neboli uznané za daňový výdavok.

Súčasťou návrhu revízie smernice bolo aj zavedenie všeobecného pravidla proti zneužívaniu rozdielov v daňových systémoch jednotlivých štátov. Keďže sa členské štáty nezhodli na konečnom znení tohto ustanovenia, Rada EÚ sa rozhodla rozdeliť novelizáciu smernice na dve časti. Druhá novelizácia bola prijatá v roku 2015.⁴ Podstatou pravidla proti zneužívaniu je nepriznanie výhod oslobodenia podielov na zisku od dane z príjmov v prípade opatrení alebo súboru opatrení neodrážajúcich ekonomickú realitu, zavedených len za účelom získania daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom smernice.

Smernica zabezpečila zavedenie rovnakých pravidiel zdaňovania podielov na zisku v EÚ len medzi spoločnosťami, ktoré sa v znení smernice považujú za materské a dcérske spoločnosti. V prípadoch, ktoré nie sú jednotne upravené, musia členské štáty EÚ postupovať v súlade s medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia. Pri uzatváraní dohôd

² Smernica Rady 90/435/EHS o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch bola prijatá v roku 1990. Z dôvodu vstupu nových členských štátov do EÚ a nevyhnutnosti rozšírenia pôsobnosti smernice na nové typy spoločností a stále prevádzkarne bola v roku 2011 prijatá nová prepracovaná verzia, a to Smernica Rady 2011/96/EÚ.

³ KUBICOVÁ, J. 2010. Medzinárodné zdanenie. 1 vyd. Bratislava : EKONÓM, 2010. s.165. ISBN 978-80-970491-6-4.

⁴ Členské štáty sú povinné implementovať do vnútroštátnych predpisov obe novelizácie v termíne do 31. decembra 2015.

o zamedzení dvojitého zdanenia využívajú členské štáty EÚ najmä modelovú zmluvu OECD, v ktorej zdaňovanie podielov na zisku upravuje samostatný článok Dividendy.

Modelová zmluva OECD prisudzuje všeobecné právo na zdanenie podielov na zisku štátu rezidencie skutočného vlastníka podielov na zisku. Zároveň umožňuje zdanenie podielov na zisku aj v štáte zdroja príjmu v limitovanej výške 5 % hrubej sumy podielu na zisku, ak spoločnosť, ktorej sa príjem vypláca, vlastní najmenej 25 % majetku spoločnosti z ktorej príjem plynie. V ostatných prípadoch môže výška zdanenia podielov na zisku v štáte zdroja príjmu dosiahnuť až 15 % ich hrubej sumy.

Záver

Rozličná národná úprava zdaňovania podielov na zisku predstavuje riziko vzniku ekonomického dvojitého zdanenia v štáte zdroja príjmu a v štáte rezidencie daňovníka.

Prijatím smernice o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, sa v EÚ dosiahla čiastočná harmonizácia zdaňovania podielov na zisku. Smernica nerieši zdaňovanie podielov na zisku komplexne, zameriava sa len na vybrané daňové subjekty.

Dôležitým nástrojom eliminácie dvojitého zdanenia podielov na zisku sú medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré členský štát EÚ uzavrel s inými členskými štátmi EÚ a tretími krajinami. Existujúce zmluvy sú výsledkom individuálnych dôhod medzi zmluvnými štátmi, preto nevytvárajú podmienky pre spoločný systém zdanenia podielov na zisku v EÚ.

Abstrakt

Každý štát má výhradné právo prijímať vlastné pravidlá zdanenia, daňové zákony, ukladať, vyberať a vymáhať dane. Rozširovaním podnikateľských aktivít na územia iných štátov vzniká, z dôvodu odlišných daňových systémov, riziko dvojitého zdanenia podielov na zisku v štáte zdroja príjmu a v štáte rezidencie daňovníka. V záujme zamedzenia dvojitého zdanenia podielov na zisku spoločností pôsobiacich vo viacerých členských štátoch EÚ a podpory investičných a podnikateľských aktivít na území EÚ, bola prijatá smernica o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch. Prijatím smernice sa dosiahla čiastočná harmonizácia systému zdaňovania podielov na zisku v členských štátoch EÚ. Dôležitým nástrojom eliminácie a zmierňovania dopadov dvojitého zdanenia podielov na zisku v EÚ sú aj medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Obsahom príspevku je vymedzenie vplyvu ustanovení smernice a zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia príjmov na systém zdaňovania podielov na zisku v členských štátoch EÚ.

Kľúčové slová: Európska únia, príjem, podiel na zisku, dvojité zdanenie, daň

Summary

Every country has a privilege to adopt the rules of taxation, tax acts, impose, collect and request taxes. There is a risk of double taxation from profit sharing by expanding of business activities to other countries in the country of income source and in the country of tax payer residency. In order to avoid of double taxation of profit sharing for companies working in more member countries of EU and to support investment and business activities in EU, there was adopted directive on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. There was achieved partial

harmonization of taxation system for profit sharing by adopting of the directive. International treaties for avoidance of double taxation are important tool for elimination of double taxation in profit sharing in EU. Content of article is a definition of impact of the directive and these treaties on system of taxation in profit sharing in member states EU.

Key words: European Union, income, profit sharing, double taxation, tax

JEL klasifikácia: M40

Použitá literatúra

- [1] KUBICOVÁ, J. : Medzinárodné zdanenie. Prvé vydanie. Bratislava : EKONÓM, 2010. 234 s. ISBN 978-80-970491-6-4.
- [2] Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch
- [3] Smernica Rady 2014/86/EÚ z 8. júla 2014, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch
- [4] Smernica Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015, ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch
- [5] Modelová daňová zmluva o príjmoch a majetku OECD

Kontakt

Milada Kuceková, Ing., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, m.kucekova@gmail.com