

# NEWSLETTER

NOVELA PRAVIDIEL NÍZKEJ  
KAPITALIZÁCIE A NÁVRHY  
SMERNÍC DEBRA A ATAD 3

## 1. Novela pravidiel nízkej kapitalizácie

- ▶ Navrhovanou novelou Zákona o dani z príjmov (č. 595 / 2003 Z. z. v znení neskorších predpisov), sa plánujú s účinnosťou od 1.1.2024 rozšíriť pravidlá nízkej kapitalizácie. Daňová uznateľnosť úrokových nákladov plynúcich so zmlúv uzatvorených po 31.12.2023, respektíve dodatkov k starším zmluvám sa podľa navrhovanej úpravy bude testovať dvojkrokovovo.
- ▶ Pre účely testu v prvom kroku bude rozhodujúcim faktorom podiel sumy čistých úrokových nákladov na základ dane zvýšený o čisté úrokové náklady a daňové odpisy majetku (daňová EBITDA). Pojem čisté úrokové náklady je definovaný ako rozdiel medzi úrokovými nákladmi a úrokovými výnosmi v príslušnom zdaňovacom období, pričom pod úrokovými nákladmi sa rozumejú výdavky súvisiace s akýmkoľvek dlhovými nástrojmi, či už so spriaznenými ako aj tretími stranami, vrátane tých kapitalizovaných do obstarávacej ceny majetku, a všetkých nákladov s nimi súvisiacich ako sú napr. kurzové rozdiely, bankové poplatky a pod. Úrokové náklady prevyšujúce 30% zo spomínaného ukazovateľa budú daňovo neuznateľné.
- ▶ Nová úprava obsahuje aj de minimis pravidlá, t. j. pomer čistých úrokových nákladov k daňovej EBITDA nie je nutné testovať ak ich suma neprekročí 3m Eur. Zároveň sú z povinnosti takéhoto testovania vyňaté niektoré typy spoločností, a to napr. banky, poisťovne a zaist'ovne, ako aj spoločnosti, ktorých spriaznenými osobami sú len fyzické osoby.
- ▶ Úroky nezahrnuté do základu dane podľa vyššie uvedeného pravidla, bude možné od základu dane odpočítať v najbližších piatich zdaňovacích obdobiach. V relevantom zdaňovacom období ich však bude pri zohľadnení čistých úrokových nákladov za dané obdobie možné uplatniť len do výšky 30% daňovej EBITDA.
- ▶ Ak budú nejaké úroky posúdené v danom zdaňovacom období ako nedaňové na základe vyššie uvedených zavádzaných pravidiel, nie je nutné ich ďalej testovať. V opačnom prípade budú daňovníci daňovú uznateľnosť úrokov testovať aj podľa doposiaľ platných pravidiel nízkej kapitalizácie, t. j. limit daňovej uznateľnosti nákladov na prijaté úvery a pôžičky od spriaznených osôb (nezahrňa náklady kapitalizované do obstarávacej ceny majetku) do výšky 25% z výsledku hospodárenia zvýšeného o odpisy a úrokové náklady (úctovná EBITDA).
- ▶ Záverom, navrhovaná úprava rozširuje pôsobnosť pravidiel nízkej kapitalizácie na všetky dlhové nástroje, na dlh prijatý od tretích osôb, ako aj na úroky kapitalizované do obstarávacej ceny majetku.

## 2. Návrh Smernice Rady o stanovení pravidiel týkajúcich sa úľavy na zníženie zvýhodňovania dlhu voči vlastnému imaniu a obmedzenia odpočítateľnosti úrokov na účely dane z príjmov právnických osôb („DEBRA“ - The Debt Equity Bias Reduction Allowance)

- ▶ Návrh Smernice DEBRA obsahuje:
  - i. zvýhodnený režim pre financovanie prostredníctvom vlastného imania v podobe možného odpočtu hypotetických úrokov zo zvýšenia vlastného imania pri zdaňovaní

všetkých spoločností v členských štátoch EÚ (s výnimkou špecificky vymedzených finančných spoločností ako napr. banky, poisťovne a pod.) a

- i. ďalšie pravidlo obmedzujúce odpočítanie úrokov nad rámec pravidiel vyplývajúcich už zo smernice ATAD I.
- ▶ Výška odpočítateľnej položky (i) sa vypočíta vynásobením základu (medziročné zvýšenie čistého vlastného kapitálu) a hypotetickej úrokovej miery (bezriziková miera pri splatnosti desať rokov navýšená o rizikovú prirážku vo výške 1% resp. 1,5% v prípade malých a stredných podnikov).
  - ▶ Tento odpočet sa bude poskytovať až na obdobie 10 rokov (v prípade nedostatočného základu dane možnosť prenosu do ďalších rokov bez časového obmedzenia) a jeho výška bude obmedzená maximálne na 30% EBITDA spoločnosti za každé zdaňovacie obdobie.
  - ▶ Zároveň budú stanovené viaceré opatrenia proti zneužívaniu (napr. vylúčenie špecifických prípadov zvýšenia vlastného imania v rámci obchodných činností skupiny resp. reorganizácii skupiny, osobitné podmienky pri nepeňažných vkladoch alebo investíciách do aktív a pod.).
  - ▶ Smernica zároveň obmedzí možnosť daňovej uznateľnosti úrokov (ii) na 85% čistých úrokových nákladov na prijaté úvery a pôžičky (prebytok zaplatených úrokov voči prijatým úrokom). Toto pravidlo sa bude uplatňovať paralelne s pravidlami nízkej kapitalizácie (vid'. bod 1. vyššie a existujúce pravidlá nízkej kapitalizácie).
  - ▶ V prípade implementácie Smernice spolu s vyššie spomínanou Novelou budú úroky podliehať trom testom obmedzujúcim ich daňovú uznateľnosť.
  - ▶ Navrhovaná účinnosť: od 1.1.2024, termín implementácie do 31.12.2023.

### **3. Návrh Smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá na zabránenie zneužívaniu schránkových subjektov na daňové účely a mení smernica 2011/16/EÚ (tzv. „ATAD 3“ alebo „Smernica“)**

- ▶ Cieľom návrhu Smernice je identifikácia spoločností, ktoré môžu predstavovať podniky bez ekonomickej podstaty založené, resp. zapojené do štruktúry len pre účely dosiahnutia daňovej výhody; a následné zdanenie výnosov týchto spoločností v krajine akcionára spĺňajúceho požiadavky minimálnej ekonomickej podstaty. Spoločnostiam bez ekonomickej podstaty zároveň môžu byť odopreté výhody zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia zo smernice EÚ o úrokoch a licenčných poplatkoch a Smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.
- ▶ V prvom kroku bude potrebné skúmať, či predmetná Spoločnosť spadá do pôsobnosti Smernice na základe ne/splnenia troch vstupných kritérií:
  - i. v prípade nesplnenia troch vstupných kritérií nebude potrebné realizovať žiadne ďalšie kroky, avšak
  - ii. v prípade splnenia troch vstupných kritérií sa budú na Spoločnosť vzťahovať reportovacie povinnosti a možné daňové dôsledky (vid'. nižšie).

- ▶ 3 vstupné kritériá sú nasledovné a testujú sa kumulatívne za dve predchádzajúce zdaňovacie obdobia:
- i. viac ako 80 % výnosov dosiahnutých Spoločnosťou je relevantným príjmom (ide najmä pasívne príjmy ako dividendy, úroky, licenčné poplatky, atď.),
  - ii. Spoločnosť je zapojená do cezhraničnej činnosti nasledovným spôsobom:
    - viac ako 55 % účtovnej hodnoty aktív (nehnutelný majetok a hnutelný majetok nad 1 mil. EUR - napr. jachta, okrem cenných papierov, akcií a hotovosti) sa nachádza mimo členského štátu daňovej rezidencie Spoločnosti,
    - aspoň 65 % relevantného príjmu sa získava alebo vypláca prostredníctvom z cezhraničných transakcií, pričom
    - kritérium je splnené aj vtedy, ak Spoločnosti fakticky neplynie príjem v bode i), ale drží aktíva (nehnutelný majetok, hnutelný majetok nad 1 mil. EUR, finančné investície, z ktorých plynú dividendy/príjem z prevodu podielov) schopné generovať relevantný príjem a tieto aktíva tvoria viac ako 75% celkovej účtovnej hodnoty aktív spoločnosti,
  - iii. Vykonávanie každodenných činností a rozhodovanie o dôležitých funkciách má Spoločnosť zabezpečené externe (outsourcované) spoločnosťou, ktorá nie je prepojenou spoločnosťou v rovnakom štáte ako Spoločnosť.
- ▶ V prípade splnenia troch vstupných kritérií sa spoločnosť považuje za rizikovú a bude mať povinnosť uviesť vo svojom daňovom priznaní (okrem iných) nasledovné informácie (ukazovatele minimálnej ekonomickej podstaty) a priložiť relevantné dôkazy:
- Existenciu vlastných priestorov, aspoň jeden bankový účet v EÚ, údaje o daňovej rezidencií a kvalifikácií manažmentu (konateľov) a zamestnancov (jeden konateľ a väčšina zamestnancov na plný úväzok musia byť daňoví rezidenti v rovnakom štáte ako spoločnosť) a ďalšie údaje.
- ▶ V prípade ak spoločnosť nepreukáže existenciu minimálnej ekonomickej podstaty, daňové dôsledky sú nasledovné:
- i. Na existenciu Spoločnosti sa z daňového hľadiska nebude prihliadať, t.j.:
    - Akcionár Spoločnosti (rezident členského štátu EÚ) bude mať povinnosť zdaňovať relevantný príjem (napr. z dividend), ako keby vznikol priamo akcionárovi.
    - Entita vyplácajúca relevantný príjem Spoločnosti bude uplatňovať spôsob zdanenia tak, ako keby príjem vyplácala priamo akcionárovi Spoločnosti.
    - Daň zaplatenú Spoločnosti si však bude môcť akcionár Spoločnosti započítať.
  - ii. Členský štát daňovej rezidencie nevydá Spoločnosti potvrdenie o daňovej rezidencií (pre účely uplatnenia zmlúv o zamedzené dvojitého zdanenia a smerníc EÚ).
- Sankcie:** min. 2,5% obratu Spoločnosti ročne za nesplnenie oznamovacej povinnosti (uviedenie kritérií minimálnej ekonomickej podstaty vo svojom daňovom priznaní).

**Výnimky:** mimo pôsobnosti Smernice sú napr. regulované spoločnosti (banky, poisťovne, atď.), spoločnosti s min. 5 vlastnými zamestnancami na plný úväzok.

**Navrhovaná účinnosť:** od 1.1.2025 (termín implementácie do 30.6.2022), avšak, požadované kritériá bude nutné testovať za dva roky spätne, t.j. od 1.1.2023.

O ďalších krokoch a zmenách v legislatívnom procese Vás budeme informovať. Ak by ste mali záujem dozvedieť sa o niektorej téme viac, prípadne mali k poskytnutým informáciám dodatočné otázky, neváhajte kontaktovať autorov článku.

## Autori článku



### HANA HLAVÁČKOVÁ

#### TAX MANAGER

Direct +421 2 5710 6648

Mobile +421 911 665 322

[hlavackova@bdoslovakia.com](mailto:hlavackova@bdoslovakia.com)



### JANA DEVEROVÁ

#### TAX MANAGER

Direct +421 2 5710 6647

Mobile +421 911 934 927

[deverova@bdoslovakia.com](mailto:deverova@bdoslovakia.com)



## NAŠE KANCELÁRIE

### BRATISLAVA

BDO Tax, spol. s r.o.  
Pribinova 10, 811 09 Bratislava,  
Slovak Republic

### KOŠICE

BDO Tax, spol. s r.o.  
DUETT Business Residence 3B,  
Námestie osloboditeľov 3B,  
040 01 Košice, Slovak Republic

IČO: 46 396 381

DIČ: SK 7020 000 031

BDO Tax, spol. s r.o. je zapísaná do Obchodného registra  
Okresného súdu Bratislava I, vložka číslo: 155291/B