



DAC 6 – oznamovanie cezhraničných opatrení daňovému úradu

28. október 2020

DAC 6: **Nové pravidlá**

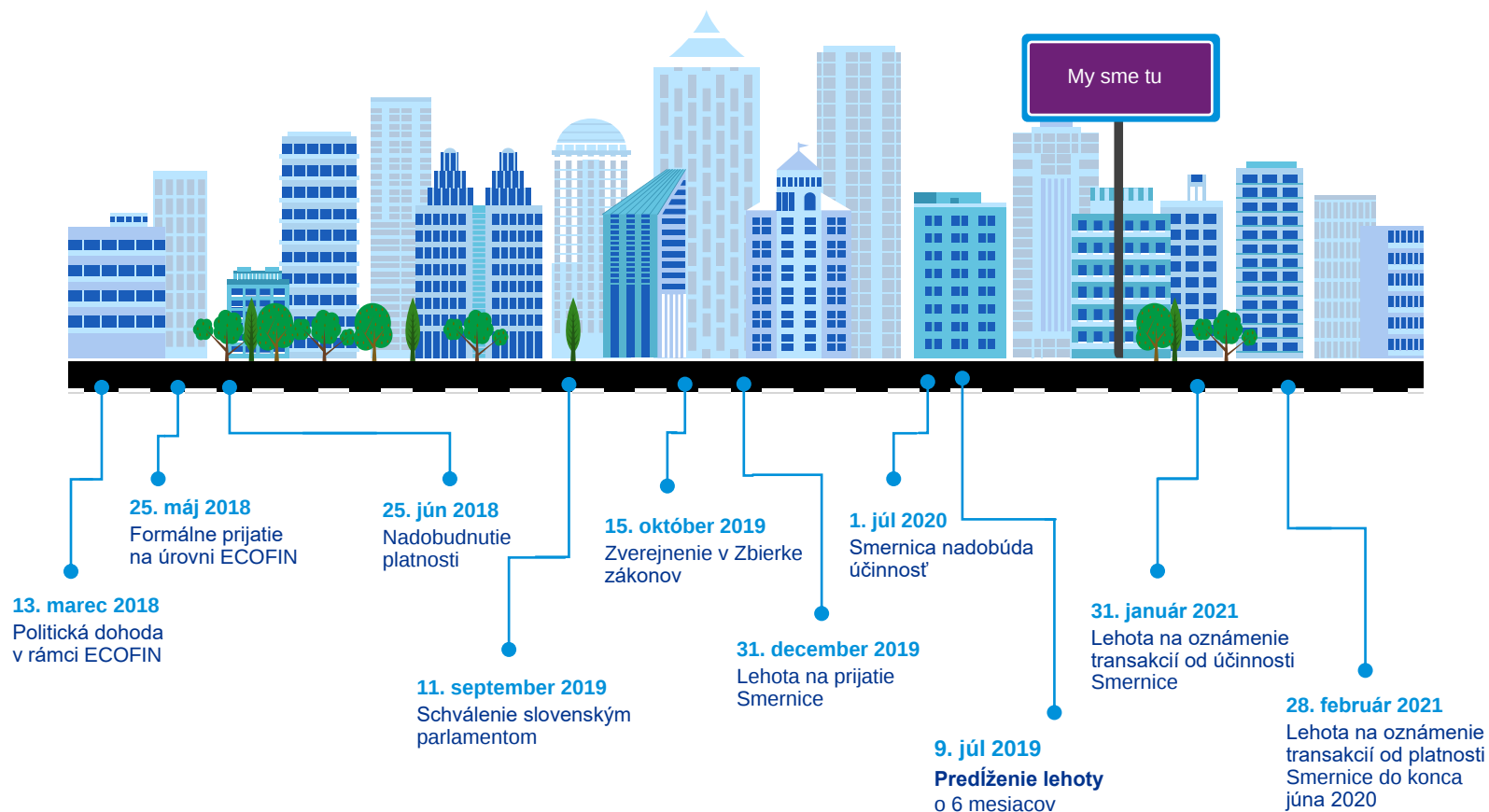
Smernica (EU) 2018/822 z 25. mája 2018, ktorá novelizuje Smernicu 2011/16/EU vo veci povinnej automatickej výmeny informácií v oblasti zdaňovania v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu – MDR / DAC 6

Cezhraničné opatrenia, ktoré vykazujú definované charakteristické znaky (vymedzené v prílohe IV Smernice) musia byť oznámené daňovému úradu

Smernica sa **uplatňuje vo vzťahu ku všetkým daniam** uvaleným členským štátom alebo za členský štát alebo jeho teritoriálne alebo administratívne celky, vrátane miestnych daňových úradov

Smernica **sa neuplatňuje vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, clám, spotrebným daniam a povinnému sociálnemu a zdravotnému poisteniu** hradeným členskému štátu alebo jeho administratívnym celkom alebo inštitúciám sociálneho a zdravotného zabezpečenia

Časová línia implementácie Smernice DAC 6



Časové lehoty podania prvého oznámenia

Z dôvodu COVID-19 sa pôvodná lehota na podanie oznámení predĺžila o 6 mesiacov (zákon č. 198/2000 Z.z. novelizujúci zákon č. 67/2000 Z.z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením COVID-19)

Pred predĺžením lehoty

Po predĺžení lehoty



2

Pre oznamované cezhraničné opatrenia, pri ktorých sa prvý úkon pri zavedení oznamovaného opatrenia vykonal od 25. júna 2018 do 30. júna 2020

DAC 6: Čo to znamená?

Ak cezhraničné opatrenie vykazuje definované charakteristické znaky:

- **Informácie oznamované správcovi dane* :**

- Identifikačné údaje sprostredkovateľa a používateľa
- Podrobné údaje o charakteristických znakoch
- Obsah oznamovaného opatrenia
- Dátum prvej implementácie
- Lokálne daňové predpisy, ktoré sa použili
- Predpokladaná hodnota opatrenia
- Iné zapojené členské štáty
- Identifikačné údaje iných zapojených osôb a ich členského štátu
- Iné údaje o sprostredkovateľoch, používateľoch a opatrení

*aktualizácia na 3-mesačnej báze

- **Vymieňané informácie medzi správami daní:**

- Identifikačné údaje sprostredkovateľa a používateľa,
- Charakteristické znaky opatrenia,
- Zhrnutie opatrenia,
- Lokálne daňové predpisy týkajúce sa opatrenia,
- Dátum prvej implementácie,
- Predpokladaná hodnota opatrenia,
- Identifikačné údaje iných zapojených osôb

DAC 6: Kedy?

V lehote do 30 dní odo dňa:

- nasledujúceho po dni, keď sa oznamované opatrenie sprístupní na zavedenie,
- nasledujúceho po dni, keď je oznamované opatrenie pripravené na zavedenie, alebo
- keď sa uskutočnil prvý úkon v zavedení oznamovaného opatrenia,

podľa toho čo nastane skôr!

Prechodné obdobie:

- Zber informácií za opatrenia, pri ktorých prvý úkon v zavedení opatrenia nastal od nadobudnutia platnosti Smernice (25. jún 2018) a do nadobudnutia účinnosti Smernice (1. júla 2020)
- Oznámenie za prechodné obdobie musí byť doručené správcovi dane do 28. februára 2021

DAC 6: Kto?

Sprostredkovateľ: každá osoba založená v EÚ alebo so sídlom v EÚ, ktorá

- oznamované opatrenie **navrhuje, ponúka na trhu, organizuje, sprístupňuje na zavedenie alebo riadi jeho zavedenie**, alebo
- na základe odborných vedomostí **vie alebo by mohla vedieť, že poskytla priamo alebo prostredníctvom inej osoby pomoc, podporu alebo poradenstvo v súvislosti s navrhovaním, ponúkaním na trh, organizovaním, sprístupňovaním na zavedenie alebo s riadením zavedenia oznamovaného opatrenia**, okrem fyzickej osoby alebo subjektu, ktorý preukáže, že nevedel alebo nemohol vedieť, že bol zapojený do oznamovaného opatrenia,

(nie len daňové služby – zahŕňa právne poradenstvo, finančné poradenstvo, audit, účtovné poradenstvo ...)

DAC 6: Kto?

Niektorí sprostredkovatelia majú povinnosť mlčanlivosti a tzv. **professional privilege**:

- **Daňoví poradcovia a advokáti** explicitne uvedení v lokálnej implementácii
- **Auditori / finční poradcovia / účtovní poradcovia** **nie**

Oznamovaciu povinnosť má **používateľ**, ak nie sprostredkovateľ

DAC 6: Kto?

Vo všeobecnosti, na Slovensku oznamovacia povinnosť leží na **daňovníkovi**,
- iba kde sprostredkovateľ benefituje z povinnosti mlčanlivosti

Daňovník („používateľ“): je každá osoba alebo subjekt

- ktorým je oznamované opatrenie sprístupnené na zavedenie, alebo
- ktoré sú pripravené zaviesť oznamované opatrenie, alebo
- ktoré vykonali prvý úkon v súvislosti so zavedením oznamovaného opatrenia

Zahrňa aj fyzické osoby!

DAC 6: Sprostredkovatelia

Od 1. júla 2020 musia sprostredkovatelia s povinnosťou mlčanlivosti bezodkladne informovať

- iných **spprostredkovateľov** (= poradcov) o ich oznamovacej povinnosti, ak oni nemajú povinnosť mlčanlivosti
- alebo **používateľa** (= klienta) ak všetci ostatní sprostredkovatelia majú povinnosť mlčanlivosti
- poskytnúť im všetky informácie potrebné na splnenie ich oznamovacej povinnosti

DAC 6: Hallmarks – charakteristické znaky

Hallmarks – charakteristické znaky

- všeobecné (generic) – príloha časť A
- osobitné (specific) – príloha časti B,C,D,E

Opatrenia vykazujúce

- všeobecné znaky (A),
- osobitné znaky B a
- osobitné znaky C

podliehajú oznamovacej povinnosti len ak splnia **test hlavného účelu**
(**main benefit test**)

Pri ostatných charakteristických znakoch – povinnosť podať oznámenie **vždy**,
bez ohľadu na splnenie testu hlavného účelu

DAC 6: Hallmarks

Na splnenie testu hlavného účelu sa vyžaduje, aby hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov oznamovaného opatrenia bolo získanie daňovej výhody pre používateľa oznamovaného opatrenia.

DAC 6: Hallmarks A

A. Všeobecné charakteristické znaky viazané na test hlavného účelu

1. **Závazok dôvernosti** cezhraničného opatrenia (voči tretím osobám alebo daňovým orgánom)
2. **Odmena sprostredkovateľa (=poradcu) závislá** na dosiahnutom daňovom benefite
3. Opatrenie má **štandardizovanú dokumentáciu** / k dispozícii **viacerým daňovníkom** bez potreby prispôsobenia

DAC 6: Hallmarks B

B. Osobitné charakteristické znaky viazané na test hlavného účelu

1. **Využitie strát** – **kúpa** stratovej spoločnosti, **presun strát** do iného štátu, akcelerácia strát.
2. **Zmena charakteru príjmu** – tak aby bol zdanený menej.
(napr. premena príjmu na dar, kapitálový zisk, dividendu...)
3. **Kruhové opatrenia** – pohyb majetku, zapojenie sprostredkovateľov bez ekon.funkcie.

DAC 6: Hallmarks C

C. Osobitné charakteristické znaky súvisiace s cezhraničnými transakciami (**zelené** sú viazané na **test hlavného účelu**, ostatné nie)

1. **Odpočítanie výdavku** pri cezhraničnej platbe, ak:

a) Príjemca nie je rezidentom v žiadnom štáte;

b) Príjemca je rezidentom v štáte, ktorý:

i. Nemá DzP PO, alebo sadzba nula alebo blízka nule; alebo

ii. Je v zozname nespolupracujúcich jurisdikcií EU/OECD;

c) Oslobodenie od dane v štáte rezidencie príjemcu;

d) Preferenčný daňový režim v štáte rezidencie príjemcu;

2. **Odpisovanie toho istého majetku** vo viacerých štátoch – (**PE?**).

3. **Viacnásobné zamedzenie dvojitého zdanenia** (napr. vyňatie) vo viacerých štátoch.

4. **Významný rozdiel pri ocenení protiplnenia** za prevod majetku medzi štátmi.

DAC 6: Hallmarks D

D. Osobitné charakteristické znaky týkajúce sa automatickej výmeny informácií a skutočného vlastníctva*

1. Opatrenia **obchádzajúce automatickú výmenu informácií (AVI), resp. oznamovaciu povinnosť**
 - (a) **Použitie účtu, produktu alebo investície**, ktorá nie je Finančným Účtom (podlieha AVI), ale má podstatne podobné charakteristiky;
 - (b) **Prevod účtov / majetku** do krajiny, kde nie je automatická výmena informácií;
 - (c) **Reklasifikácia príjmu/majetku** tak aby nepodliehali AVI;
 - (d) **Zmena fin. inštitúcie / účtu** na také, ktoré nepodliehajú AVI;
 - (e) **Využívanie subjektov, ktoré narúšajú oznamovanie UBO** (majiteľ účtu, ovládajúca osoba) v rámci AVI;
 - (f) **Opatrenia narúšajúce postupy preverovania** finančných inštitúcií pri plnení ich povinností napr. AML,
 - napr. využívanie jurisdikcií s nízkymi požiadavkami na transparentnosť subjektu.

***(všetky bez ohľadu na test hlavného účelu)**

DAC 6: Hallmarks D

D. Osobitné charakteristické znaky týkajúce sa autom. výmeny informácií a skutočného vlastníctva (pokrač.)*

2. Netransparentné vlastnícke štruktúry – subjekty ktoré:

- (a) Nevykonávajú podstatné **funkcie**, nemajú potrebné **materiálne a personálne vybavenie**,
- (b) Zriadené/založené/kontrolované v inom štáte ako štát rezidencie UBO a
- (c) V ktorých nie je možné určiť UBO

*(všetky bez ohľadu na test hlavného účelu)

DAC 6: Hallmarks E

E. Osobitné charakteristické znaky týkajúce sa TP*

1. Využívanie jednostranných **Safe Harbour Rules**.
2. Využívanie prevodov **t'ážko oceníteľného majetku** alebo práv k nemu, ak:

a) neexistujú spoľahlivé porovnateľné údaje;

b) odhady budúcich cash flows a budúcich úžitkov sú veľmi neisté

3. **Vnútroskupinové prevody funkcií / rizík / majetku**

ak projektované ročné EBIT počas 3 rokov po prevode je menej ako $\frac{1}{2}$ EBIT, keby sa taký prevod neuskutočnil.

*(všetky bez ohľadu na test hlavného účelu)

Sankcie: Koľko?

Daňový úrad uloží povinnej osobe za nesplnenie povinnosti podať informácie, vyhlásenie alebo spoločné vyhlásenie v zákonnej lehote a v povinnom rozsahu pokutu **do 30 000 eur**, a to aj opakovane.

Hallmark A.1

- **Splnenie podmienky mlčanlivosti v súvislosti s daňovými výhodami**
- Pri bežných obchodných transakciách sú do zmlúv zahrnuté dohody o mlčanlivosti alebo doložky o mlčanlivosti.
- Centrálné daňové oddelenie medzinárodnej skupiny vyvíja dohodu zameranú na zabezpečenie daňovej výhody pre dcérske spoločnosti sídliace v EÚ. Skupinové daňové oddelenie stanoví, že dcérske spoločnosti neprediskutujú dohodu s miestnymi poradcami. Namiesto toho bude skupinové daňové oddelenie koordinovať implementáciu s poradcami, a to na centrálnej úrovni.

Hallmark A.2

➤ Odmena sprostredkovateľa založená na výkone

- Osoba uzavrie dohodu o poradenstve v súvislosti s transakciou, ktorá nie je konkrétne zameraná na zabezpečenie daňovej výhody. Vo všeobecnosti je cieľom dohody dosiahnuť hospodársky úžitok (daňový efekt je potenciálnym vedľajším účinkom tejto dohody). Odmena sprostredkovateľa závisí od celkového ekonomického úspechu transakcie.

Hallmark A.3

➤ Štandardizovaná dokumentácia a / alebo štruktúra

- Spoločnosť v skupine použije štandardné / modelové dokumenty na jej aktivity (napr. financovanie, prenájom)
- Zamestnanci spoločnosti sa zúčastňujú ESPP (Zamestnanecký plán nákupu akcií), ktorý zahŕňa aj zahraničné právnické osoby. Z dôvodu ich účasti je časť platu zdaňovaná nižšou sadzbou alebo sa zdanenie výrazne odkladá.

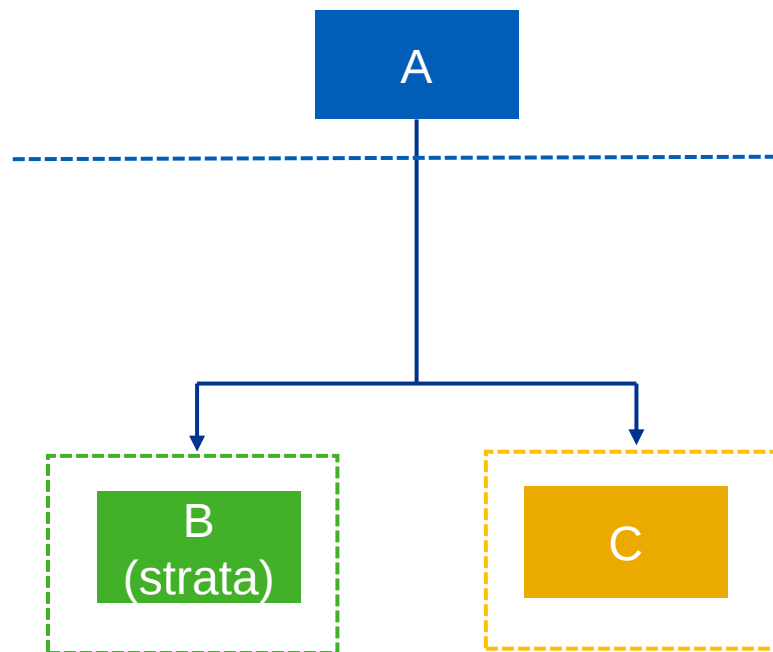
Hallmark B.1

➤ Akvizícia stratovej spoločnosti a použitie jej strát

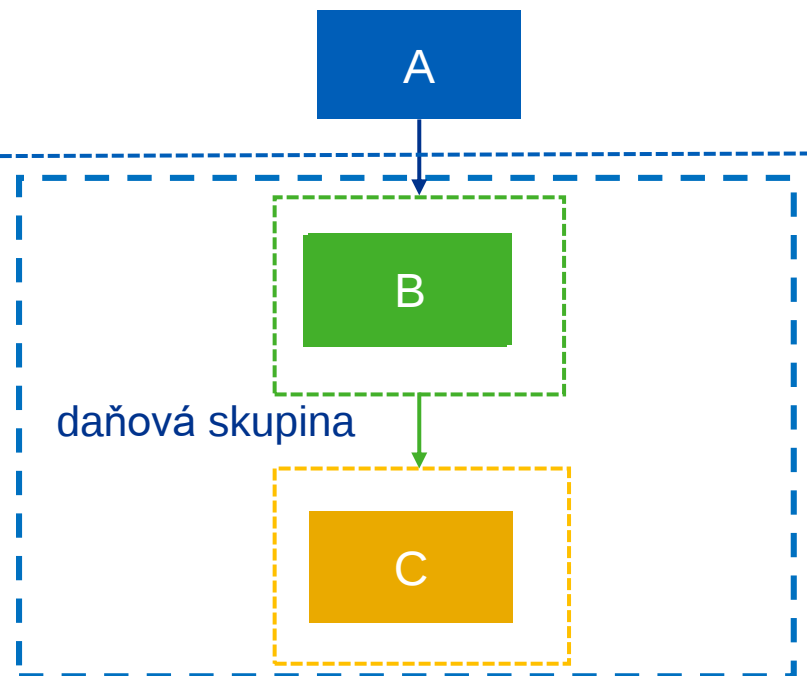
- Skupina zahŕňa stratovú spoločnosť. Stratový subjekt sa najskôr prevedie na spoločnosť, ktorá je súčasťou tej istej skupiny, ale v inej jurisdikcii a vlastní podiely v ziskových spoločnostiach. Neskôr sa podiely v ziskových spoločnostiach prevedú na stratovú spoločnosť. Stratová spoločnosť a ziskové spoločnosti vytvoria daňovú skupinu a stratová spoločnosť ukončí svoju stratovú činnosť.
- Spoločnosť A vlastní spoločnosť B v krajine B, ktorá je zisková a spoločnosť C v krajine C, ktorá je stratová. Spoločnosť A prevedie obchodný podiel na spoločnosti C v prospech spoločnosti B a spoločnosť B sa zlúči do spoločnosti C.

Hallmark B.1

Východisková situácia

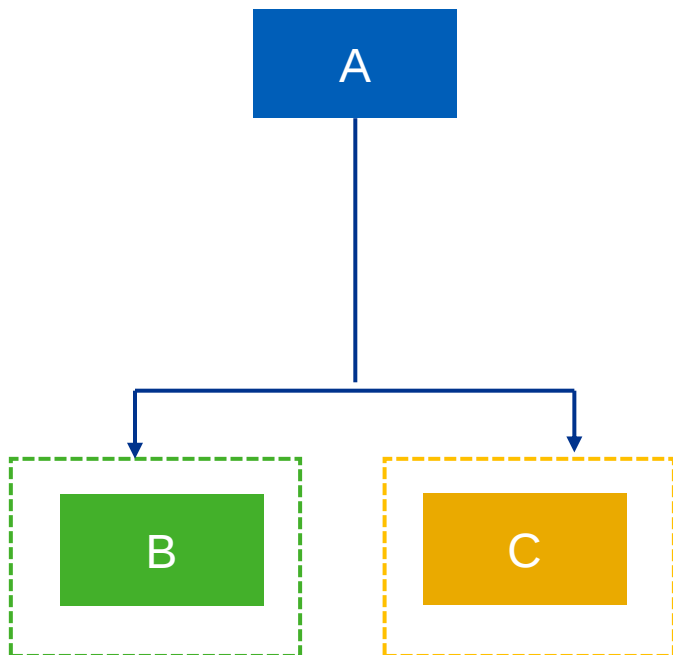


Predaj podielu na spoločnosti C

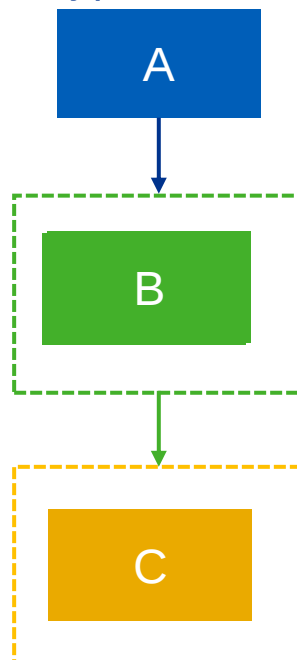


Hallmark B.1

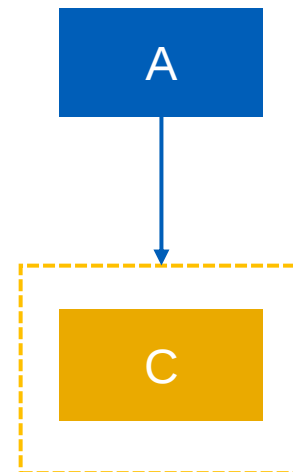
Východisková situácia



Predaj podielu na C



Zlúčenie spoločnosti B do C



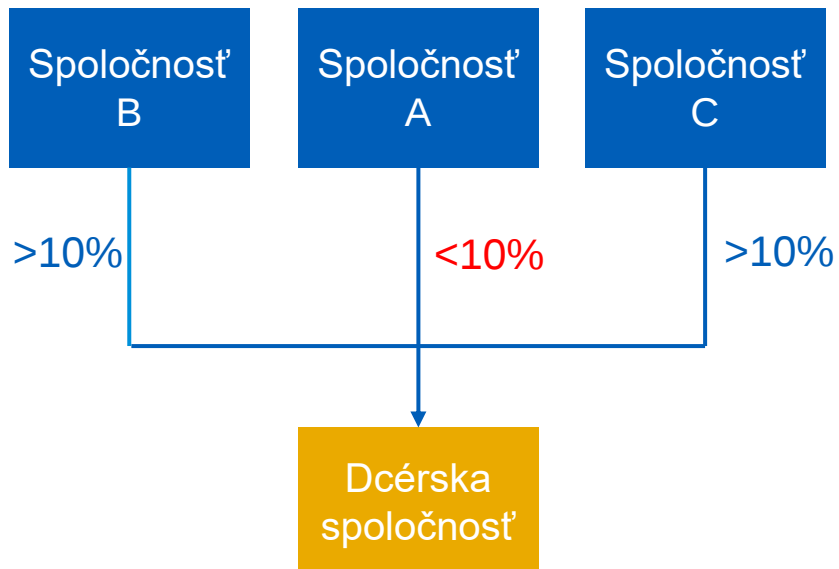
Hallmark B.2

➤ **Príjem zdaňovaný na nižšej úrovni alebo oslobodený od dane**

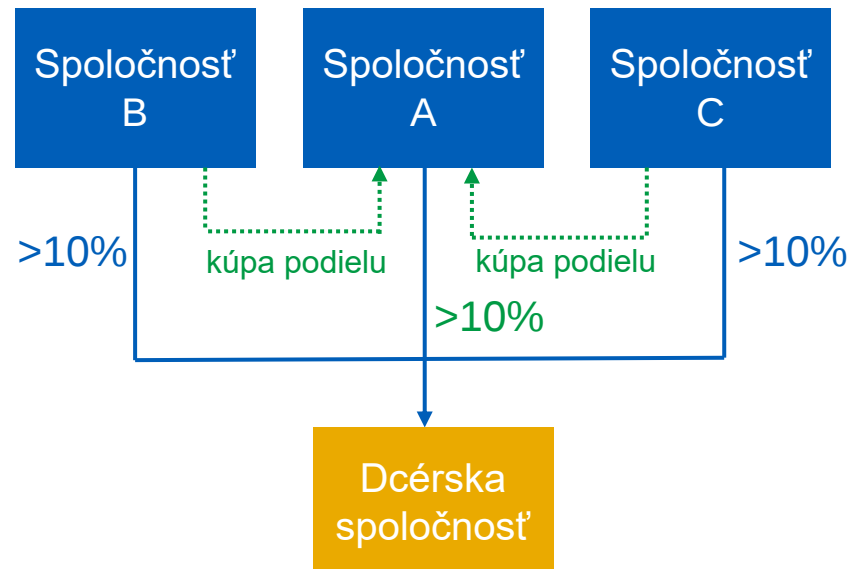
- V rámci ESPP sa časť balíka odmien zamestnancov poskytuje vo forme podielov v zahraničnej spoločnosti tej istej skupiny, ktorá je daňovým rezidentom v jurisdikcii, kde výplaty dividend nepodliehajú zrážkovej dani.
- Spoločnosť, ktorá je súčasťou skupiny, vlastní akcie v dcérskej spoločnosti. Akciový podiel nespĺňa požiadavky na oslobodenie príjmu z predaja akcií od dane „participation exemption rules“ (napr. 10%). Spoločnosť v skupine zvyšuje svoje podiely až do okamihu, keď je daný príjem od dane oslobodený.

Hallmark B.2

Východisková situácia



Nákup podielov na dcérskej spoločnosti pre splnenie podmienok participation exemption



Hallmark B.2

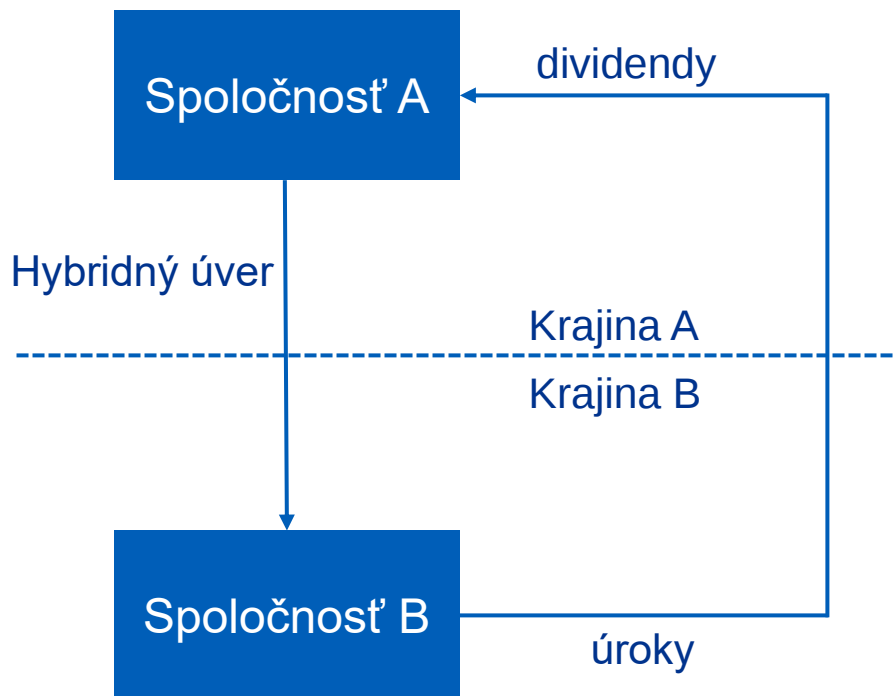
- **Príjem zdaňovaný na nižšej úrovni alebo oslobodený od dane**
- Zamestnanec bol pridelený z nemeckej spoločnosti do zahraničnej hostiteľskej spoločnosti. Po návrate do Nemecka dostáva mzdu, ktorá súvisí s prácou vykonávanou v zahraničí. Spätne vyplatený príjem súvisiaci s prácou vykonanou v zahraničí je v Nemecku oslobodený od dane (v prípade, ak je možné preukázať, že príjem bol zdanený v zahraničí).

Hallmark C.3

➤ Zamedzenie dvojitého zdanenia vo viacerých jurisdikciách

- Spoločnosť A poskytuje „hybridný“ cezhraničný úver spoločnosti B. Spoločnosť B vypláca odmenu (napr. úroky spojené so ziskom) za „hybridný“ úver spoločnosti A. Podľa miestnych právnych predpisov relevantných pre spoločnosť A sa prijatá odmena kvalifikuje ako dividenda, ktorá sa v krajine rezidencie považuje za oslobodenú od dane (napr. na základe príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia). Podľa miestnych právnych predpisov relevantných pre spoločnosť B sa vyplatená odmena kvalifikuje ako (daňovo uznateľný) úrokový náklad, pri ktorom sa v krajine rezidencie neuplatňuje zrážková daň (napr. na základe príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia).

Hallmark C.3



Princíp

- Krajina B považuje úver za dlhový nástroj.
- Krajina A považuje úver za kapitálový vklad.
- Pri splnení podmienok vlastníckeho podielu materskej Spoločnosti A v Spoločnosti B prijatá dividenda podlieha v krajine A oslobodeniu od dane.

Dôsledky

- Možnosť odpočítať úrokové náklady v krajine B bez súvisiaceho zdanenia príjmu z úrokov v krajine A.



Ďakujem

Zuzana Blažejová
Executive Director

zblazejova@kpmg.sk



kpmg.com/socialmedia



kpmg.com/app

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2020 KPMG Slovensko Advisory, k.s., a Slovak limited partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.