

Zdaňovanie podielov na zisku (dividend) podľa medzinárodných zmlúv a daňovej legislatívy Slovenskej republiky

Anna Baštincová¹

Abstrakt

Jedným zo zámerov uzatvárania medzinárodných zmlúv je upraviť právo zmluvných štátov pri zdanení určitého príjmu, ktorý má zdroj v jednom štáte a plyní rezidentovi druhého štátu. Medzinárodná zmluva stanoví, ktorý zmluvný štát má právo na zdanenie tohto príjmu - štát zdroja príjmu alebo štát rezidencie príjemcu. Podľa Modelovej daňovej zmluvy OECD o zdanení príjmu a majetku má štát zdroja príjmu obmedzené právo na zdanenie podielov na zisku (dividend). Toto obmedzenie je stanovené percentom z hrubého príjmu dividend. Zdaňovať dividendy nižšou sadzbou dane umožňuje len v prípade, ak skutočný vlastník tohto príjmu je rezidentom druhého zmluvného štátu, priamo vlastní najmenej 25 % majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy a aktívne ovplyvňuje jej činnosť. Neobmedzené právo na zdanenie má štát rezidencie príjemcu dividend. Príspevok je zameraný na testovanie podmienok pre uplatnenie nižšej sadzby dane z podielov na zisku (dividend) v štáte zdroja príjmu podľa Modelovej daňovej zmluvy OECD, na analýzu a aplikáciu stanovených kritérií pri zdaňovaní uvedených príjmov podľa daňovej legislatívy Slovenskej republiky.

Kľúčové slová

zdanenie, podiely na zisku, dividendy, Modelová daňová zmluva OECD, fyzické osoby, právnické osoby

Abstract

One of the purposes of conclude a internacional contract is to regulate the right of the contracting States to tax certain income, which is a source in on State and flows to a resident of another State. The international contract determines which State has the right to tax such income - the State of the source of income or the State of residence of the owner. According to the OECD Model Tax Convention on Income and Capital the source State has a limited right to tax dividends. This limit is set a percentage of total dividends income. Taxation of dividends at a lower rate of tax permits only if the real owner of such income is a resident of the other contracting States, directly owns at least 25 % of the assets company paying the dividends and actively affects its activities. The State of residence the real owner of dividends is subject to unlimited taxation. The paper is focused at testing the conditions for applying a lower rate of dividends tax in the source State of income under the OECD Model Tax Convention, to analyze and apply to established demand for taxation this income under the tax legislation of the Slovak Republic.

Key words

taxation, profit shares, dividends, OECD Model Tax Convention, natural persons, legal entities

JEL classification

H24, H25

¹ prof. Ing. Anna Baštincová, PhD., Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a auditorstva, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, anna.bastincova@euba.sk.

1 Úvod

Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sú dôležitým nástrojom eliminácie a zmierňovania dopadov dvojitého zdanenia príjmov fyzických osôb a právnických osôb a nástrojom na obmedzenie daňových únikov v medzinárodnom meradle. Sú uzatvárané ako právne akty medzinárodného práva medzi štátmi s vlastnými daňovými systémami, ktoré po ich ratifikácii a vyhlásení v zbierke zákonov majú prednosť pred vnútroštátnymi zákonmi. Bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorými je SR viazaná, vychádzajú hlavne z Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku, ktorá akcentuje zdanenie príjmov a majetku v štáte rezidenta a zabezpečuje, aby každá súčasť príjmu bola zdanená aspoň v jednom zo zmluvných štátov.

2 Zdaňovanie podielov na zisku (dividend) podľa medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Daňová politika patrí od vzniku Európskej únie k jednej z najcitlivejších zložiek vládnej politiky, pretože ovplyvňuje príjmy štátnych rozpočtov členských štátov, tvorbu cien a kúpnu silu obyvateľstva (Široký, 2010). Daňová politika bola vždy symbolom národnej suverenity štátu. Napriek tomu vývoj európskej integrácie vyžaduje, pre potreby fungovania jednotného trhu, od členských štátov pomerne úzku spoluprácu v daňovej oblasti, či už formou výmeny informácií, harmonizácie, minimálne však formou koordinácie daňových systémov.

2.1 Medzinárodné zmluvy - základný nástroj úpravy medzinárodných daňových vzťahov

Harmonizácia priamych daní sa týka špecifických situácií, ktoré súvisia so zamedzením dvojitého zdanenia a s cezhraničnými ekonomickými aktivitami. Dvojité zdanenie vzniká v prípade, ak rovnaký predmet dane (príjem), je podrobený dvojnásobnému alebo viacnásobnému zdaneniu tou istou alebo podobnou daňou. Ide o situáciu, keď fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je rezidentom jedného štátu (štátu príjemcu) a poberá príjmy zo zdrojov na území druhého štátu (štátu zdroja príjmu), podlieha zdaneniu týchto príjmov v oboch štátoch. Je zrejmé, že dvojité zdanenie jedného príjmu v dvoch rôznych štátoch tento príjem výrazne znižuje a tým znižuje aj motiváciu príjemcu o podnikanie, resp. výkon akejkoľvek činnosti v inom štáte. Každý štát môže podrobiť zdaneniu:

- všetky príjmy daňových rezidentov bez ohľadu nato, či je zdroj týchto príjmov v tuzemsku alebo v zahraničí,
- všetky príjmy, ktorých zdroj je na území tohto štátu bez ohľadu na to, či má príjemca sídlo resp. bydlisko v tuzemsku alebo v zahraničí.

V týchto prípadoch dochádza k určitej kolízii daňových zákonov dvoch alebo viacerých štátov ovplyvňujúcich príjmy toho istého subjektu (fyzickej osoby alebo právnickej osoby), v dôsledku čoho dochádza k medzinárodnému dvojitému zdaneniu. Dvojitému zdaneniu sa snažia jednotlivé štáty zabrániť buď formou jednostranných vnútroštátnych opatrení (v národných daňových systémoch) alebo formou medzištátnych opatrení založených na medzinárodných zmluvách. Jednostranné vnútroštátne opatrenia možno uplatniť tak, že štát rezidenta (sídlu právnickej osoby resp. bydliska fyzickej osoby) zohľadní príjem zdanený v zahraničí alebo štát zdroja príjmu sa vzdá zdanenia príjmu rezidenta iného štátu. Tieto opatrenia neriešia komplexne problém dvojitého zdanenia. Nemôžu chrániť daňových rezidentov pred vysokými daňami vyberanými v druhých štátoch, ani nemôžu mať vplyv na spravodlivé rozdelenie daňových príjmov medzi štát rezidenta a štát zdroja príjmu. Vnútroštátne predpisy rovnako nemôžu zabrániť tomu, aby osoba, ktorá je daňovým rezidentom jedného štátu, bola súčasne považovaná za daňového rezidenta v inom štáte.

Dvojstranné opatrenia majú významnejšiu úlohu v zabránení dvojitého zdanenia, pretože vzťah medzi dvoma štátmi zvyčajne najlepšie vyhovuje dvojstranná dohoda. Ide predovšetkým o dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a z majetku. Uzatvárané zmluvy zohľadňujú charakteristiky daňového zákonodarstva v oboch zmluvných štátoch a konkrétne okolnosti ich vzájomných hospodárskych vzťahov tak, aby bolo zabránené dvojitému zdaneniu. Medzinárodné zmluvy majú zároveň nadradené postavenie (vyššiu právnu silu) nad vnútroštátnymi predpismi, pričom vychádzajú z daňových zákonov jednotlivých zmluvných štátov a modifikujú ich vo vzťahu k subjektom druhého zmluvného štátu. Tieto zmluvy nenahrádzajú vnútroštátne daňové predpisy zmluvných štátov, ani nezakladajú právo štátu požadovať platenie daní. Vnútroštátne daňové predpisy určujú aj naďalej, kto je povinný platiť daň, čo je predmetom a základom dane, kedy vzniká daňová povinnosť a pod. Zmluvy neumožňujú daňovým subjektom vybrať si štát, v ktorom bude ich príjem alebo majetok zdanený. Stanovujú presné kritériá, podľa ktorých sa určí právo len jednému zo zmluvných štátov na zdanenie určitého príjmu. V súčasnosti uplatňované medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa týkajú príjmov a majetku, neobsahujú ustanovenia týkajúce sa dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní, ktoré sú v rámci Európskej únie riešené smernicami.

Cieľom uzatvárania zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je zabezpečiť rozdelenie daňového výnosu medzi štát zdroja príjmu a štát jeho skutočného vlastníka, zabrániť daňovým únikom, umožniť výmenu informácií na zamedzenie daňových únikov a zneužívania zmlúv, zamedziť daňovú diskrimináciu subjektov jedného štátu na území druhého štátu, zvýšiť právnu istotu subjektov oboch štátov o existencii a výške ich daňovej povinnosti a podporiť medzinárodné podnikanie (Lénártová, 2014). Súčasne treba dodať, že hlavným cieľom týchto zmlúv nie je zamedzenie ekonomického dvojitého zdanenia, ale zamedzenie právneho dvojitého zdanenia.

Medzinárodná zmluva nesmie ukladať vyššie zdanenie ani povinnosti ako ukladá vnútroštátny predpis. Len v prípade, ak je určitý príjem zdaniteľný aj v súlade s vnútroštátnym predpisom, aj v súlade s medzinárodnou zmluvou, je možné tento príjem zdaniť. Bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorými je SR viazaná, vychádzajú hlavne z Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku a čiastočne z Modelovej zmluvy OSN o zamedzení dvojitého zdanenia medzi rozvinutými a rozvojovými štátmi.

Modelová daňová zmluva OECD tvorí model (vzor) na uzatváranie zmlúv medzi hospodársky vyspelými štátmi porovnateľnej hospodárskej úrovne, akcentuje zdanenie príjmov a majetku v štáte rezidenta, zabezpečuje zdanenie každej súčasti príjmu aspoň v jednom zmluvnom štáte. Modelová daňová zmluva OSN tvorí model na uzatváranie zmlúv medzi vyspelými a rozvojovými štátmi s cieľom podporiť ekonomický rast rozvojových štátov, zabezpečiť právnu a fiškálnu istotu investorom; kladie dôraz na zdanenie príjmov a majetku v štáte zdroja.

2.2 Zásady zdanenia podielov na zisku (dividend) podľa medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Jedným zo zámerov uzatvárania medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je upraviť právo zmluvných štátov, týkajúce sa zdanenia príjmu, ktorý plynie zo zdrojov v jednom štáte rezidentovi druhého štátu. Medzinárodná zmluva stanoví, ktorý zmluvný štát má právo na zdanenie tohto príjmu (štát zdroja príjmu alebo štát rezidencie príjemcu). Medzinárodná zmluva stanoví právo štátu na zdanenie príjmu tým, že určí:

- spôsob vylúčenia dvojitého zdanenia alebo
- podmienky, za ktorých môže byť príjem zdanený v oboch štátoch.

Príjmy daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou plynúce zo zdrojov na území SR, považované za dividendy, spadajú do rámca článku, ktorý sa v medzinárodných zmluvách o

zamedzení dvojitého zdanenia označuje ako článok 10 - Dividendy. Podľa článku 10 - Dividendy má štát zdroja príjmu obmedzené právo na zdanenie dividend. Toto obmedzenie je definované percentom z hrubého príjmu. V nadväznosti na obmedzené právo štátu zdroja na zdanenie dividend, má štát rezidencie skutočného vlastníka dividend (akcionára) tiež právo na zdaňovanie týchto dividend (napr. v SR z titulu práva na zdaňovanie celosvetových zdaniteľných príjmov). Avšak, štát rezidencie skutočného vlastníka dividend musí zamedziť dvojitému zdaneniu týchto dividend vo vzťahu k dani vybranej v štáte zdroja podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Podľa článku 10 - Dividendy Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku:

- štát rezidencie osoby, ktorej sú dividendy vyplatené, má neobmedzené právo na zdanenie týchto dividend. Týka sa to iba dividend, platených spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu (netýka sa dividend platených rezidentom tretieho štátu),
- štát zdroja má obmedzené právo na zdanenie dividend.

Dividendy sa môžu zdaňovať v štáte zdroja, ak sú splnené tieto podmienky:

a) maximálne vo výške 5 % z hrubej sumy dividendy, ak skutočným vlastníkom dividendy je spoločnosť, ktorá priamo vlastní najmenej 25 % majetku spoločnosti, ktorá dividendy vypláca; limit zdanenia je teda obmedzený v štáte zdroja na 5 % z hrubej sumy dividendy,

b) v ostatných prípadoch môže výška zdanenia dividend dosiahnuť až 15 % ich hrubej sumy.

V oboch prípadoch je uvedené percento hrubej sumy dividendy, t. j. suma, ktorá je k dispozícii akcionárovi pred zrazením dane v štáte zdroja príjmu. Neobsahuje podmienky, akým spôsobom sa majú dividendy zdaňovať. Môžu byť zdanené osobne vlastníkom alebo platiteľom príjmu (spoločnosťou, ktorá vypláca dividendy) daňou vyberanou zrážkou. Obmedzené právo štátu zdroja sa aplikuje iba v tom prípade, ak skutočný vlastníka dividend je rezidentom druhého zmluvného štátu, ktorý priamo vlastní najmenej 25 % majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy.

2.3 Problémy zdaňovania podielov na zisku (dividend) podľa Modelovej daňovej zmluvy OECD

Pri zdaňovaní podielov na zisku (dividend) podľa článku 10 - Dividendy Modelovej daňovej zmluvy OECD je potrebné pre aplikáciu nižšej sadzby dane v štáte zdroja tohto príjmu testovať predovšetkým splnenie týchto podmienok:

- a) obsahové vymedzenie príjmu z dividend,
- b) skutočného vlastníka dividend,
- c) aktívnu účasť a vplyv skutočného vlastníka na činnosť spoločnosti vyplácajúcej dividendy.

Definícia pojmu dividend je podľa uvedenej zmluvy vymedzená široko, túto definíciu je možné rozdeliť na nasledovné tri časti (Slivková, 2017):

- príjmy z akcií "jouissance" alebo "jouissance" práva, bankských akcií, základných akcií,
- príjmy z iných práv umožňujúce podieľať sa na zisku s výnimkou pohľadávok,
- príjmy, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako príjmy z akcií podľa právnych predpisov štátu, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy, rezidentom. Všetky benefity vo forme finančných prostriedkov alebo iných foriem, ako sú prémiové akcie, prémie, zisk z likvidácie, ak štát, v ktorom je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, tieto príjmy považuje podľa svojich vnútroštátnych právnych predpisov za dividendy.

Na základe uvedenej definície je možné považovať za dividendu podľa vnútroštátnych predpisov aj úrok prekvalifikovaný podľa pravidiel nízkej kapitalizácie, rozdelenie ziskov osobnej spoločnosti alebo rozdelenie ziskov z likvidácie. Úrok je možné považovať za dividendu, ak dlžník skutočne znáša riziká za fungovanie spoločnosti. Za platby definované ako dividendy je možné považovať aj pôžičky alebo inak poskytnuté finančné prostriedky.

Pri aplikácii článku 10 - Dividendy musí ísť o dividendy vyplácané spoločnosťou (ak dividenda nie je vyplatená spoločnosťou, nemožno aplikovať článok 10 - Dividendy).

Druhou podmienkou, ktorú treba testovať pri zdaňovaní dividend, je skutočný vlastník dividend. Modelová daňová zmluva OECD umožňuje zdaňovať dividendy nižšou sadzbou dane, iba ak skutočný vlastník dividend je rezidentom druhého zmluvného štátu. Ak skutočný vlastník dividend nie je rezidentom druhého zmluvného štátu, znížená sadzba dane sa neuplatňuje. Podľa komentára k uvedenej zmluve, agenti, sprostredkovatelia, nie sú považovaní za skutočných vlastníkov. Tieto osoby vystupujú len ako medzičlánok medzi platiteľom a skutočným vlastníkom; majú veľmi malý vplyv na nakladanie s príjmami z dividend. Vykonávajú iba činnosti sprostredkovateľa, správcu, pre zúčastnené strany, preto nie sú považované za skutočného vlastníka dividend. Z toho vyplýva, že len v tom prípade, ak je skutočný vlastník rezidentom druhého zmluvného štátu, zmluva medzi štátom zdroja a týmto druhým zmluvným štátom sa bude aplikovať bez ohľadu na skutočnosť, v ktorom štáte je formálny prijímateľ (agent, sprostredkovateľ, správca) rezidentom.

Osobitne sa musí testovať účasť skutočného vlastníka na majetku obchodnej spoločnosti, ktorá vypláca dividendy. Pri testovaní sa nezohľadňujú rozdiely medzi rôznymi druhmi akcií, ak tieto umožňujú vlastníkovi väčšie práva ako účasť na majetku spoločnosti. Pretože testovacia podmienka vlastníctva majetku nezohľadňuje komplexne rozdiely z pohľadu rôznych druhov akcií, niektoré bilaterálne medzinárodné zmluvy preferujú testovaciu podmienku hlasovacie práva na spoločnosti, ktorá vypláca dividendy pred podmienkou vlastníctva majetku. Účelom tejto testovacej podmienky je presnejšie zohľadniť aktívny, skutočný vplyv "vlastníka" - akcionára, spoločníka na činnosti spoločnosti. Ide najmä o dôležité rozhodnutia vo vzťahu k akciám, hlasovanie v problémových situáciách a pod.

I keď Modelová daňová zmluva OECD nevymedzuje podmienku minimálneho obdobia vlastníctva akcií, niektoré bilaterálne medzinárodné zmluvy vymedzujú takéto minimálne obdobie vlastníctva pred nárokom na uplatnenie výhody zo zmluvy, aby sa zamedzilo účelovému predaju akcií počas tohto minimálneho obdobia.

Na základe zhodnotenia testovaných podmienok možno určiť kritériá súvisiace s obmedzeným právom na zdanenie dividend v štáte zdroja, ktoré vyjadruje obrázok 1:

Obr. 1 Kritériá na aplikáciu nižšej sadzby dane pri zdanení dividend



Zdroj: vlastné spracovanie podľa Modelovej daňovej zmluvy OECD

Pre uplatnenie nižšej sadzby dane na dividendy v štáte zdroja musí príjem spĺňať charakteristiku dividendy, ktorá je vyplatená spoločnosťou (neuplatňuje sa na akcie efektívne spojené so stálou prevádzkarňou v štáte zdroja). Nižšia sadzba dane na zdanenie dividend sa neuplatní, ak je skutočný vlastník dividend rezidentom tretieho štátu, resp. ak dividendy vypláca spoločnosť, ktorá je rezidentom tretieho štátu. Aktívna účasť a vplyv skutočného vlastníka na činnosti spoločnosti, ktorá vypláca dividendy, je objektívnejším indikátorom pre vyjadrenie rozdielu medzi pasívnym portfóliom investícií a priamymi investíciami.

3 Zdaňovanie podielov na zisku (dividend) podľa daňovej legislatívy SR

Podiely na zisku (dividendy) predstavujú príjmy, ktoré plynú fyzickým osobám a právnickým osobám z ich majetkových práv resp. hlasovacích práv v obchodnej spoločnosti - znamená právo participácie na výsledku hospodárenia, na vyrovnanom podiele a na likvidačnom zostatku spoločnosti. V SR zdaňovanie podielov na zisku (dividend), ktoré tvoria súčasť zdaniteľných príjmov, upravuje zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len ZDP). Podľa uvedeného zákona (ZDP §2) je predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezidenta) príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území SR a zo zdrojov v zahraničí. Predmetom dane daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerezidenta) je príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území SR.

Pri zdaňovaní podielov na zisku (dividend) v SR dochádzalo počas jednotlivých zdaňovacích období k viacerým zásadným zmenám. Podiely zo zisku (dividendy) vytvorené v rokoch 1993-2003 boli predmetom dane z príjmov, v rokoch 2004-2016 sa tieto príjmy nezdaňovali daňou z príjmov, ale podliehali platbám poisťného na zdravotné poistenie (u fyzických osôb); od roku 2017 sú podiely na zisku (dividendy) znova predmetom dane z príjmov a súčasne boli zrušené zdravotné odvody ako neštandardný nástroj, ktorý sa uplatňoval na tento druh príjmov v SR.

Zdanenie podielov na zisku (dividend) vyplatených po 1. januári 2017 závisí od rôznych kritérií, ktoré rezultujú z Modelovej daňovej zmluvy OECD a zohľadňujú:

- príjemcu podielu (dividendy) a ich skutočného vlastníka,
- štát zdroja príjmu (či plynú od spoločnosti so sídlom v tuzemsku, zo zmluvného štátu, s ktorým má SR uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo z nezmluvného štátu, s ktorým nemá SR uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia),
- štát rezidencie príjemcu (či príjemcom týchto príjmov je daňový rezident SR, rezident zmluvného štátu alebo rezident nezmluvného štátu)
- pri rezidentoch zmluvných štátov výšku majetku - či skutočný vlastník je spoločnosť, ktorá priamo vlastní najmenej 25 % majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy,
- obdobia, v ktorom boli podiely na zisku vytvorené (príspevok sa zaoberá len zdaňovaním podielov na zisku (dividend), ktoré boli vytvorené po 1. januári 2017; pre zdaňovanie uvedených príjmov vytvorených v rokoch 1993-2016 a vyplatených po 1.1. 2017 platia osobitné pravidlá).

Pri zdaňovaní podielov na zisku (dividend) sa uplatňujú dva spôsoby zdanenia. Prvým spôsobom je zdanenie zrážkou pri ich výplate, pričom za ich zrazenie a odvedenie správcovi dane je zodpovedný platiteľ dane, t. j. obchodná spoločnosť, ktorá tento príjem vyplátila. Druhým spôsobom je zdanenie prostredníctvom daňového priznania, pričom zodpovednosť za zdanenie a odvedenie dane má príjemca podielu zo zisku (dividendy).

3.1 Zdaňovanie podielov na zisku (dividend) vyplatených fyzickým osobám

Príjmy fyzických osôb z podielov na zisku (dividend) sú od roku 2017 predmetom dane z príjmov. Medzi príjmy plynúce fyzickým osobám formou podielov na zisku (dividend) v závislosti od právnej formy spoločnosti, ktorá ich vypláca, patria:

- podiely na zisku (dividendy) vyplácané zo zisku akciovej spoločnosti a spoločnosti s ručením obmedzeným,
- podiely na zisku vyplácané verejnou obchodnou spoločnosťou a komanditnou spoločnosťou.

Na základe rozhodnutia valného zhromaždenia akciovej spoločnosti a spoločnosti s ručením obmedzeným podiely na zisku (dividendy) môžu byť vyplatené:

- osobám, ktoré sa podieľajú na základnom imaní,
- členom štatutárneho orgánu a členom dozorného orgánu,
- tichému spoločníkovi (podiel na výsledku podnikania).

Podiely na zisku, ktoré plynú fyzickým osobám - daňovým rezidentom SR, podliehajú zdaneniu, ak sú vyplácané zo zisku obchodnej spoločnosti za zdaňovacie obdobie roku 2017 a v nasledujúcich obdobiach. Uvedené príjmy sú zdanené daňou vyberanou zrážkou, sadzbou dane vo výške 7 %. Daň vyberá obchodná spoločnosť, základom pre daň vyberanú zrážkou z podielov na zisku (dividend) je hrubý príjem, t. j. príjem pred odpočítaním dane.

Medzi podiely na zisku vyplácané fyzickým osobám verejnou obchodnou spoločnosťou a komanditnou spoločnosťou patrí:

- podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti,
- podiel na zisku komplementára komanditnej spoločnosti,
- podiel na výsledku podnikania tichého spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti.

Zisk dosiahnutý verejnou obchodnou spoločnosťou nepodlieha zdaneniu daňou z príjmov právnickej osoby v tejto spoločnosti. Verejná obchodná spoločnosť zisťuje základ dane za spoločnosť ako celok a tento sa rozdelí medzi jednotlivých spoločníkov v takom pomere, v akom sa medzi nich rozdeľuje zisk podľa spoločenskej zmluvy. Podiel na zisku spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti, ktorými sú fyzické osoby, tvorí čiastkový základ dane príjmov z podnikania (ZDP § 6 ods. 7).

V komanditnej spoločnosti sa zisťuje základ dane za spoločnosť ako celok a od takto zisteného základu dane sa odpočíta podiel pripadajúci na jednotlivých komplementárov podľa spoločenskej zmluvy, ktorý u nich tvorí čiastkový základ dane (ZDP § 6 ods. 8). Zostávajúci základ dane je základom dane komanditnej spoločnosti.

Podiel na výsledku podnikania tichého spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti tvorí čiastkový základ dane z ostatných príjmov (ZDP § 8); u tohto subjektu nejde o príjem z podnikania, pretože priamo nevykonáva podnikateľskú činnosť, poskytuje len určitý vklad tejto spoločnosti.

Osobitnú skupinu tvoria podiely na zisku vyplatené obchodnou spoločnosťou zamestnancom bez majetkovej účasti na základnom imaní. Tento príjem zamestnanca sa považuje za príjem zo závislej činnosti (ZDP § 5), ktorý sa zdaňuje spolu s ostatnými príjmami zo závislej činnosti preddavkovo v tom mesiaci, v ktorom bol vyplatený zamestnancom a to sadzbou dane vo výške 19 % (resp. 25 % z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima - v roku 2017 ide o sumu 35 022,31 eur).

Na základe uvedených skutočností sú podiely na zisku vytvorené po 1. januári 2017 a vyplatené fyzickým osobám (FO) zdanené tak, ako uvádza tabuľka 1:

Tab. 1: Zdanenie podielov na zisku, ktorý bol vyplatený FO - daňovému rezidentovi SR

Štát zdroja príjmu	Príjemca podielu na zisku (dividendy)	Sadzba dane z príjmov	Spôsob zdanenia
SR -od subjektu so sídlom v SR	FO, ktorá sa podieľa na základnom imaní v akciovej spoločnosti a spoločnosti s ručením obmedzeným	7 %	Daň vyberaná zrážkou
SR -od subjektu so sídlom v SR	FO, ktorá sa nepodieľa na základnom imaní v akciovej spoločnosti a spoločnosti s ručením obmedzeným <ul style="list-style-type: none"> • členovia štatutárneho orgánu a dozorného orgánu • zamestnanci 	7 % 19% (25%)	Daň vyberaná zrážkou Preddavkovo ako príjem zo závislej činn.
SR -od subjektu so sídlom v SR	FO - spoločníci verejnej obchodnej spoločnosti a komplementári komanditnej spoločnosti	19% (25%)	Prostredníctvom daňového priznania

Zdroj: vlastné spracovanie na základe ZDP

Ak podiely na zisku (dividendy) plynú fyzickým osobám zo zahraničia, t. j. ak sú vyplatené obchodnou spoločnosťou so sídlom v zahraničí, sú predmetom dane z príjmov v SR. Podiely na zisku vytvorené za zdaňovacie obdobie začínajúce rokom 2017 sa zahŕňajú do osobitného základu dane a zdania sa v závislosti od štátu zdroja príjmov takto:

- sadzbou dane vo výške 7 %, resp. sadzbou dane podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, prostredníctvom daňového priznania,
- ak plynú zo štátu, s ktorým nemá SR uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (t. j. z nezmluvného štátu), prostredníctvom daňového priznania, sadzbou dane vo výške 35 %.

Podiely na zisku (dividendy) vytvorené za zdaňovacie obdobie začínajúce rokom 2017, vyplatené fyzickým osobám do zahraničia, t. j. daňovým nerezidentom SR, predstavujú zdaniteľné príjmy na území SR. Príjmy vyplatené týmto osobám sa zdaňujú takto:

- sadzbou dane vo výške 7 %, resp. sadzbou dane podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia alebo sadzbou dane vo výške 35 % pre fyzické osoby z nezmluvného štátu,
- daňou vyberanou zrážkou.

Prehľad o zdanení uvedených príjmov v SR je uvedený v tabuľke 2:

Tab. 2: Zdanenie podielov na zisku (dividend), ktorý bol vyplatený FO - rezidentom SR zo zahraničia alebo FO nerezidentom do zahraničia

Štát zdroja príjmu	Štát príjemcu podielu zo zisku (dividendy)	Sadzba dane z príjmov	Spôsob zdanenia
Zahranie - od subjektu so sídlom v inom čl. štáte EÚ	FO - rezident SR	7 %	Osobitný základ dane (pri podaní daňového priznania)
Zahranie - od subjektu so sídlom v nezmluvnom štáte	FO - rezident SR	35 %	Osobitný základ dane (pri podaní daňového priznania)
SR - od subjektu so sídlom v SR	FO - rezident iného členského štátu EÚ	7% (resp. podľa zmluvy o zamedzení dvoj. zdanenia)	Daň vyberaná zrážkou
SR - od subjektu so sídlom v SR	FO - rezident nezmluvného štátu	35 %	Daň vyberaná zrážkou

Zdroj: vlastné spracovanie na základe ZDP

3.2 Zdaňovanie podielov na zisku (dividend) vyplatených právnickým osobám

Pri zdaňovaní podielov na zisku vyplácaných právnickým osobám sa uplatňujú iné pravidlá v porovnaní s fyzickými osobami. Predmetom dane z príjmov právnických osôb nie je podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho tento podiel na zisku (ZDP §12).

Vylúčenie príjmov, ktoré tvorí podiel na zisku (dividenda) vyplatených právnickým osobám zo zdanenia, sa nevzťahuje na všetky uvedené príjmy. Výnimka zo zdanenia sa nevzťahuje na podiely na zisku, ktoré plynú tuzemskej právnickej osobe - rezidentovi SR od právnickej osoby z nezmluvného štátu a tiež podiely na zisku vyplácané tuzemskou právnickou osobou právnickej osobe z nezmluvného štátu. Tieto podiely na zisku (dividendy) sú zdaniteľnými príjmami.

Podiely na zisku, ktoré vypláca tuzemská právnická osoba právnickej osobe - rezidentovi nezmluvného štátu sa zdaňujú daňou vyberanou zrážkou vo výške 35 %. Rovnako aj podiely na zisku, ktoré plynú tuzemskej právnickej osobe od právnickej osoby z nezmluvného štátu, podliehajú dani z príjmov, tvoria osobitný základ dane a uplatní sa sadzba vo výške 35 %.

Predmetom dane je aj podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti a podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti. Uvedené príjmy sa zahŕňajú do základu dane a právnická osoba ich zdaní prostredníctvom daňového priznania. Prehľad o zásadách zdanenia podielov na zisku (dividend), ktoré boli vyplatené právnickým osobám (PO) v SR - rezidentom a nerezydentom SR je uvedený v tabuľke 3:

Tab. 3: Zdanenie podielov na zisku (dividend), ktorý bol vyplatený PO - rezidentom SR zo zahraničia alebo PO nerezydentom do zahraničia

Štát zdroja príjmu	Štát príjemcu podielu (dividendy)	Sadzba dane	Spôsob zdanenia
SR - od subjektu so sídlom v SR	PO - rezident SR	-	Nie je predmetom dane
SR - od subjektu so sídlom v SR	PO - rezident iného člen. štátu EÚ ktorý má najmenej 25% priamy podiel na ZI vyplácajúcej spoločnosti	-	Nie je predmetom dane
SR - od subjektu so sídlom v SR	PO - rezident iného člen. štátu EÚ ktorý nemá aspoň 25% priamy podiel na ZI vyplácajúcej spoločnosti	21% (resp. podľa zmluvy o zamedzení dvoj. zdanenia)	Daň vyberaná zrážkou (ak nie sú daňovým výdavkom u PO vyplácajúcej dividendu, nie je predmetom dane)
SR - od subjektu so sídlom v SR	PO - rezident nezmluvného štátu	35%	Daň vyberaná zrážkou
Zahraničie - od subjektu z iného členského štátu EÚ a PO má najmenej 25% priamy podiel na ZI tohto subjektu	PO - rezident SR	-	Nie je predmetom dane
Zahraničie - od subjektu z iného členského štátu EÚ a PO nemá aspoň 25% priamy podiel na ZI tohto subjektu	PO - rezident SR	21%	Je súčasťou príjmov zahrňovaných do základu dane pri podaní daňového priznania
Zahraničie - od subjektu z nezmluvného štátu	PO - rezident SR	35%	Osobitný základ dane pri podaní daňového priznania

Zdroj: vlastné spracovanie podľa ZDP

Ako vyplýva z vymedzenia predmetu dane z príjmov, daňová legislatíva SR rozlišuje, v súlade s Modelovou daňovou zmluvou OECD medzi príjmom podielov na zisku (dividend)

a ich skutočným ekonomickým vlastníkom. Predmetom dane nie je podiel na zisku (dividenda), ak plyní právnickej osobe - rezidentovi SR, ktorá je skutočným vlastníkom t. j. osobou, ktorá z neho získava ekonomický úžitok. Rovnaké pravidlo sa uplatňuje pri rezidentoch iných členských štátov EÚ, ak tento subjekt vlastní najmenej 25 % majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy. Ak plyní podiel na zisku (dividenda) fyzickej osobe, ktorá participuje na základnom imaní vyplácajúcej spoločnosti, podlieha nižšej sadzbe dane, v porovnaní s inými prijímateľmi tohto príjmu (napr. tichým spoločníkom alebo zamestnancom spoločnosti).

Zámerom zdaňovania podielov na zisku (dividend) a iných príjmov plynúcich z nezmluvných štátov a do nezmluvných štátov vyššou sadzbou dane je zabrániť agresívnemu daňovému plánovaniu a presunu ziskov do štátov s nízkym resp. žiadnym zdanením príjmov a zároveň do krajín, s ktorými SR nemá medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní.

Cieľom zdaňovania podielov na zisku (dividend) a iných príjmov v rozsahu, v akom sú daňovým výdavkom u subjektu vyplácajúceho tento podiel na zisku, je zabrániť negatívnym dôsledkom dvojitého nezdanenia takýchto príjmov v súvislosti s využívaním hybridných nástrojov pre vytváranie súvisiacich schém agresívneho daňového plánovania.

4 Záver

Cieľom uzatvárania medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je zabezpečiť rozdelenie daňového výnosu medzi štát zdroja príjmov a štát rezidencie príjemcu, zabrániť daňovým únikom a zabezpečiť výmenu informácií na zamedzenie daňových únikov a zneužívania týchto zmlúv. Bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorými je SR viazaná, vychádzajú hlavne z Modelovej daňovej zmluvy OECD, ktorá akcentuje zdanenie príjmov a majetku v štáte rezidenta. Podľa uvedenej zmluvy má štát zdroja príjmu obmedzené právo na zdanenie podielov na zisku (dividend). Pre uplatnenie obmedzeného práva štátu zdroja a aplikáciu nižšej sadzby dane na dividendy (vo výške 5%) musia byť splnené stanovené podmienky. Príjem musí mať charakter podielu na zisku (dividendy), skutočný vlastník dividend musí byť rezidentom druhého zmluvného štátu a priamo vlastniť najmenej 25 % majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy a súčasne aktívne ovplyvňovať jej činnosť. Na základe analýzy a komparácie s daňovou legislatívou SR možno konštatovať, že sa pri zdanení podielov na zisku (dividend) vytvorených od roku 2017 aplikujú požadované kritériá, ktoré rezultujú z medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Príspevok bol spracovaný v rámci riešenia grantovej úlohy VEGA č. 1/0512/16 (2016-2018) Zachovanie a rast majetkovej podstaty ako relevantný nástroj trvalo udržateľného rozvoja podniku.

Literatúra

- [1] Baštincová, A. (2016). *Účtovníctvo a dane právnických osôb*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [2] Lénártová, G. (2014). *Medzinárodné zdanenie*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM.
- [3] Slivková, D. (2017). Zdaňovanie podielov na zisku (dividend) v kontexte zmien od 1.1.2017. In *Dane a účtovníctvo v praxi*, ročník 2017, vydanie 9/2011, 10/2011.
- [4] Široký, J. (2010). *Daně v Evropské unii*. 4. akt. vyd. Praha: Linde.
- [5] Vanková, L. (2017). Podiely na zisku a daň z príjmov od roku 2017. In *Dane a účtovníctvo v praxi*, ročník 2017, vydanie 4/2017.
- [6] Modelová daňová zmluva OECD o príjmoch a majetku a komentár k Modelovej daňovej zmluve OECD.
- [7] Obchodný zákonník č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov.
- [8] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.