

prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc. (Prof. h. c. Uniwersytetu Rzeszowskiego)

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Europeizácia slovenského daňového práva (skutočnosť a vízia)

Resumé

Autor sa v príspevku zaoberá problematikou práva EÚ, ktoré ovplyvňuje právnu úpravu slovenských daňovo-právnych vzťahov. Za živnú pôdu tohto ovplyvňovania považuje problém straty časti daňovej suverenity Slovenskej republiky. Daňovú suverenitu poníma autor ako jeden zo znakov štátnosti. Z tohto dôvodu znamená vstup Slovenskej republiky do EÚ aj obmedzenie daňovej suverenity Slovenska najmä v oblasti nepriamych daní. Slovenská republika bola nútená v záujme bezproblémového fungovania jednotného vnútorného trhu EÚ, vzdať sa časti svojej daňovej suverenity v prospech EÚ. Táto skutočnosť podľa autora výrazným spôsobom ovplyvnila aj ďalší vývoj a smerovanie daňovo-právnej regulácie na Slovensku. V jednotlivých častiach príspevku autor venuje podrobnú pozornosť otázkam ovplyvňovania daňového zákonodarstva právne záväznými aktmi EÚ v oblasti nepriameho zdaňovania, priamych daní a v oblasti správy daní, s osobitným zameraním na medzinárodnú spoluprácu v tejto sfére, najmä pokiaľ ide o administratívnu spoluprácu v oblasti daní a poplatkov a vzájomnú pomoc a spoluprácu pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich najmä z daní a poplatkov. Okrem toho je predmetom jeho záujmu aj oblasť dobrej správy daní, vrátane minimálnych štandardov dobrej správy.

Slová kľúče: *europeizácia, daňové právo, právo EÚ, daňová suverenita, nepriame a priame dane, dobrá správa daní.*

Europeanization of the Slovak Tax Law (Reality and Vision)

Abstract

The article aims to analyze the influence of the EU law on the regulation of the tax relations in the Slovak Republic. The author identifies the loss of tax sovereignty of the Slovak Republic as a primary evidence of a widespread impact of the EU law on the Slovak tax law.

In this context, the author sees the tax sovereignty as an integral part of statehood. Therefore, the Slovak Republic's membership in the EU has led to the limitation of its state sovereignty, mainly in the sphere of indirect taxation. For the sake of the proper functioning of the internal market the Slovak Republic has had to give up a part of its sovereignty in favour of the EU. This fact has played a crucial role in the recent development of the tax regulations in Slovakia. In particular parts of the article the author examines the effects of the EU secondary law on the Slovak tax law in the sphere of indirect taxation, direct taxation and tax administration, with the special focus on the matters of international administrative co-operation and mutual assistance in the recovery of tax claims. Further the author also pays his attention to good governance in tax matters, including its minimal standards.

Key words: *Europeanization, Slovak tax law, the EU law, tax sovereignty, direct and indirect taxation, good tax administration.*

Europeizacja słowackiego prawa podatkowego (rzeczywistość and wizja)

Streszczenie

Niniejsze pracowanie ma na celu analizę wpływu prawa UE na regulację stosunków podatkowych w Republice Słowackiej. Autor stwierdza, że utrata suwerenności podatkowej Słowacji stanowi podatny grunt dla znaczącego wpływu prawa unijnego na słowackie prawo podatkowe. W tym kontekście Autor postrzega suwerenność podatkową jako jedną z cech państwowości. Z tego powodu uważa, że skutkiem przystąpienia Słowacji do Unii Europejskiej stało się ograniczenie jej suwerenności państwowej, głównie w dziedzinie podatków pośrednich. Słowacja zrzekła się części swojej suwerenności podatkowej na rzecz UE dla dobra sprawnego funkcjonowania jej rynku wewnętrznego. Fakt ten odegrał kluczową rolę i miał istotny wpływ na dalszy rozwój regulacji podatkowych na Słowacji. W poszczególnych częściach opracowania Autor odnosi się do kwestii wpływu prawa wtórnego UE na słowackie prawo podatkowe w zakresie podatków pośrednich, bezpośrednich oraz administracji podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem współpracy międzynarodowej administracji w dziedzinie podatków i opłat oraz udzielania wzajemnej pomocy w dochodzeniu wynikających z nich roszczeń. Ponadto przedmiotem opracowania pozostaje

również kwestia dobrej administracji w dziedzinie podatków, w tym jej minimalnych standardów.

Key words: *europeizacja, słowackie prawo podatkowe, prawo UE, suwerenność podatkowa, podatki pośrednie i bezpośrednie, dobra administracja podatkowa.*

I.

Od wstępu Slovenskej republiky do Európskej únie (ďalej len „EÚ“) môžeme v našej právnej vede zaznamenať postupné udomácnovanie sa pojmu „europeizácia práva“. Úvodom treba podčiarknuť, že podstatu, používanie a význam tohto termínu nelimitujú hranice jednotlivých právnych odvetví či právnych inštitútov, ani ich príslušnosť k verejnému alebo súkromnému právu.

Europeizácia práva predstavuje relatívne nový spoločensko-politický fenomén. Jeho zmyslom je vysvetľovať transformáciu európskej spoločnosti, zavádzanie či prijímanie európskeho spôsobu života, európskej kultúry atď. Zo sémantického hľadiska sa nevyznačuje jedným ustáleným významom. Možno povedať, že sa skôr vzťahuje na viacero odlišných procesov, ktoré prebiehajú v EÚ, napríklad na upevňovanie projektu európskej integrácie, na vplyv inštitúcií a orgánov EÚ na vnútornú politiku členských štátov, na import princípov, ktoré sú obsiahnuté v právnych a neprávnych normatívnych systémoch vyspelých európskych krajín do vnútroštátnych normatívnych systémov kandidátskych štátov atď.

Každá z uvedených interpretácií pojmu „europeizácia“ v prenesenom slova zmysle vlastne znamená „prerastanie“ hodnôt, princípov, pravidiel, metód či procesných postupov do vnútroštátnych pomerov jednotlivých členských štátov EÚ v oblasti politického rozhodovania, ekonomického riadenia, regulácie sociálnych procesov a pod. Samotný výraz „prerastanie“ však nemá znehodnocovať význam už ustáleného termínu „europeizácia“, či týmto výrazom dávať rovnaký zmysel. Termín „prerastanie“ je v oblasti práva z kauzálneho hľadiska predpokladom europeizácie, pretože podstata europeizácie spočíva práve v prerastaní už spomínaných hodnôt, princípov, pravidiel atď., ktoré sa javia ako akési metastázy aj do oblasti slovenského práva. Možno konštatovať, že takto „postihuje“ v pozitívnom, ale i v negatívnom slova zmysle aj naše daňové právo, jeho normatívnu a realizačno-aplikačnú sféru.

Termín „europeizácia“ sa stal akousi „módnu ikonou“ súčasného práva a je preberaný bez ohľadu na to, či jeho používanie je plne odôvodnené alebo nie. Tento termín vzbudzuje

dojem, akoby v Európe neexistovali aj iné štáty než tie, ktoré sú členmi EÚ. Pokiaľ europeizácia má vyjadrovať to, že jej základom sú demokratické princípy prebrané z normatívnych systémov vyspelých európskych štátov, potom možno oponovať tým, že na európskom kontinente existujú aj iné štáty, ktoré síce nie sú členmi EÚ, avšak patria k tradičným demokraciám a viaceré z nich prináležia do špičky ekonomickej vyspelosti. Nie je podstatný ich zoznam, avšak v Európe existuje podľa internetových zdrojov celkom 44 suverénnych štátov¹, čo je o 16 viac ako členov EÚ. Termín europeizácia je však už natoľko „udomácnený“ u širokej verejnosti členských štátov EÚ, že by to bol boj s veternými mlynmi zmeniť názor na správnosť jeho používania.

Vstup Slovenskej republiky (ďalej aj „SR“) do EÚ výraznou mierou ovplyvnil tvorbu a realizáciu slovenského práva a viedol vlastne k procesu jeho europeizácie. Právny vzťah Slovenska voči EÚ je v tomto zmysle prednostne založený na systéme medzinárodných (medzištátnych) zmlúv, ktoré v súhrne vytvárajú primárne právo EÚ. V zmysle čl.1 ods.2 Ústavy SR² je Slovensko povinné tento systém dodržiavať.

Zakotvenie prednosti právne záväzných aktov EÚ pred zákonom v súlade s čl.7 ods.2 Ústavy SR okrem iného znamenalo aj uznanie účinkov práva EÚ na našom území. V tomto článku sa hovorí, že „Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon časti svojich práv na Európske spoločenstvá a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. Prevzatie právne záväzných aktov, ktoré vyžadujú implementáciu, sa vykoná zákonom alebo nariadením vlády podľa čl.120 ods. 2.“ Ústava SR tým vytvorila nevyhnutné ústavné podmienky pre prehĺbenie procesu ekonomickej integrácie na našom území, ktorý je však súčasne spojený so stratou bezprostrednej normotvornej právomoci štátu aj v oblasti významnej časti daňovo-právnych vzťahov. Slovensko, obdobne ako aj iné členské štáty, tým obmedzilo svoju daňovú suverenitu a splnomocnilo na výkon právomocí v tejto oblasti EÚ.

II.

Právo štátu vyberať dane patrilo vždy medzi neoddeliteľné znaky štátnej suverenity. Štátna suverenita v oblasti daní je považovaná za základný pilier štátnej moci. Žiadny štát sa v minulosti dobrovoľne nevzdával výsostného oprávnenia ukladať a vyberať dane na svojom území. Právna veda vo všeobecnosti uznáva, že daňová suverenita je jedným zo základných

¹ <http://referaty.aktuality.sk/europa-a-krajiny-euopy/referat-3879>.

² Ústavný zákon č.460/1992 Z. z. Ústava Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov.

atribútov štátnej suverenity. Preto aj daňová politika bola na začiatku európskej integrácie považovaná za otázku, ktorá bytostne patrí do výlučnej právomoci jednotlivých členských štátov. Až vznik Európskeho hospodárskeho spoločenstva (ďalej len „EHS“) znamenal zásadný obrat vo vtedajšej daňovej politike EÚ a postupné okliešťovanie daňových oprávnení národných parlamentov členských štátov v prospech EÚ. Už v Rímskych zmluvách z roku 1957 treba hľadať aj prvé zárodky „prerastania“ politických postojov a ekonomických zámerov a záujmov predstaviteľov vtedajšej EÚ do vnútroštátneho daňového práva jednotlivých členských štátov EÚ.

V Rímskych zmluvách boli v oblasti zdaňovania buď priamo alebo nepriamo ustanovené viaceré zákazy³. Predovšetkým bol zakotvený zákaz ukladať na dovážané výrobky priamu alebo nepriamu daň, ktorá by bola vyššia (znevýhodňujúcejšia), ako je daň ukladaná priamo alebo nepriamo na podobné domáce výrobky, vrátane zákazu zdanenia dovážaných výrobkov vnútroštátnou daňou, ktorá by nepriamo chránila iné výrobky. Tieto ustanovenia dopĺňal zákaz poskytovať na vyvážený tovar vyšší odpočet dane, než aká bola z neho zaplatená a subvencovať úľavami na priamych daniach domácich vývozcov. Navyše bola Rada splnomocnená pripraviť daňovú harmonizáciu v oblasti nepriamych daní. V tomto smere zásadné zmeny priniesol Jednotný európsky akt⁴, na základe ktorého sa pôvodný čl.99 Zmluvy o EHS nahradil novým znením, podľa ktorého „Rada na návrh Komisie a po porade s Európskym parlamentom, prijíma jednomyselne ustanovenia pre zosúlad'ovanie právnych predpisov, týkajúcich sa daní z obratu, spotrebných daní a ostatných foriem nepriameho zdaňovania v rozsahu, v akom je toto zosúlad'ovanie nevyhnutné pre vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu...“⁵. Hlavnými nástrojmi pre túto harmonizáciu sa stali akty sekundárneho, odvodeného práva EÚ, a to najmä smernice EÚ. Aj na tomto podklade sa v odbornej literatúre začali rozlišovať smernice obligatórnej povahy, ktoré sa vzťahujú na nepriame dane a smernice fakultatívnej povahy, ktoré sa zasa viažu k priamym daniam⁶.

³ Pozri pôvodné články 95 až 99 (Kapitola 2 – Daňové ustanovenia) Rímskych zmlúv. Tieto články boli následne prečíslované a v súčasnosti za prvotné daňové ustanovenia, ktoré predpokladajú spoluprácu členských štátov v daňovej oblasti treba považovať čl.110 až 113, v širšom rámci i čl.114 až 118 Zmluvy o fungovaní EÚ, ktoré sa týkajú aproximácie práva. Ich ustanovenia vlastne predurčili ďalší vývoj v oblasti daní, pretože napríklad nepriamym daniam bola venovaná pozornosť v štyroch článkoch, zatiaľ čo priamym daniam iba v jednom článku.

⁴ Single European Act.

⁵ Pozri: Jednotný európsky akt, ktorý bol podpísaný v Luxemburgu 17.februára 1986 a v Haagu 28. februára 1986 a ktorý nadobudol platnosť dňa 1. júla 1987.

⁶ Pozri: Gomulowicz, A. – Małecki, J.: Podatki i prawo podatkowe, wydanie 7, LexisNexis, Warszawa, 2013, s. 654.

Na tomto mieste treba konštatovať, že práve články venované daňovo-právnej problematike, predovšetkým v oblasti nepriameho zdaňovania, viedli k narušeniu zákonodarného monopolu národného parlamentu v oblasti tvorby daňového práva.

Spoločným menovateľom zmien v postojoch vtedajších predstaviteľov EÚ boli podľa nášho názoru dva vzájomne spojené myšlienkové prúdy budúceho ekonomicko-sociálneho smerovania v EÚ:

1. na prvom mieste treba uviesť myšlienku vytvorenia jednotného vnútorného trhu, ktorý by bol schopný garantovať voľný pohyb osôb, tovaru, služieb a kapitálu a
2. na túto ideu nadväzujúci zámer zaviesť jednotnú menu v celej EÚ, čím by odpadli aj problémy spojené so stabilitou menových kurzov vo vnútri EÚ.

Zmluva o EÚ v čl.5 ods.3 zakotvuje zásadu subsidiarity, ktorá má v daňovej oblasti osobitný význam z toho dôvodu, že harmonizačné opatrenia sú oprávnené iba vtedy, ak sú nevyhnutné pre fungovanie vnútorného trhu. Právny poriadok EÚ má preto upravovať iba tie otázky, ktorých regulácia je nevyhnutná vo vzťahu k vytváraniu a bezproblémovému fungovaniu vnútorného trhu. Práve harmonizácia nepriamych daní je jednou zo základných podmienok pre takýto funkčný mechanizmus. Toto sa však často najmä v minulosti dostávalo do rozporu s vnútroštátnymi záujmami jednotlivých členských štátov, ktoré mali svoj základ v tradičných a dlhodobo uplatňovaných prístupoch k formulovaniu cieľov hospodárskej a sociálnej politiky, zahrňujúc do toho aj daňovú a rozpočtovú politiku.

Vytvorenie jednotného vnútorného trhu by nebolo možné bez prijatia niektorých zásadných opatrení v daňovej oblasti, v prvom rade týkajúcich sa harmonizácie nepriamych daní. Základnou prekážkou pre fungovanie vnútorného trhu EÚ by bola totiž nejednotná až rôznorodá právna úprava tejto oblasti daňových vzťahov. Z tohto pohľadu bolo preto nutné vyžadovať od každého členského štátu ústretovosť pri harmonizácii nepriamych daní. O niektorých otázkach daňovej politiky a ich právneho vyjadrenia takto prestali rozhodovať národné parlamenty, a túto rozhodovaciu právomoc prevzali na seba inštitúcie EÚ, predovšetkým Európsky parlament spolu s Radou a Komisiou.

Cieľom harmonizácie daní, ako na to poukazujú viacerí autori⁷, nie je eliminácia národných daňových systémov. Harmonizácia daní je základom pre zjednotenie daňového práva vo vnútri EÚ.

V súvislosti so vstupom SR do EÚ a následným rozšírením okruhu daňovo-právnych aktov, ktoré sú aplikovateľné na území Slovenska je oprávnené konštatovanie o úzkej

⁷ Napríklad: A. Gomulowicz, J. Małecki, J. Głuchowski a pod. Pozri: *Ibidem*, s. 652; obdobne: Głuchowski, J.: *Polskie prawo podatkowe*, Wydanie 6, LexisNexis, Warszawa, 2006, s. 562.

previazanosti práva EÚ a slovenského vnútroštátneho práva. S tým súvisí aj ďalší charakteristický znak, a to, že pre naše daňové právo sa stala a vlastne sa aj musela stať typickou väčšia miera otvorenosti voči prerastaniu práva EÚ a medzinárodného práva do jeho právnych základov. Na strane jednej je to prirodzený dôsledok vyplývajúci z členstva v EÚ, na strane druhej to však znamená aj väčšiu neistotu najmä v podnikateľskom prostredí slovenských daňových subjektov. Táto neistota má svoje korene okrem iného v častejších novelizáciách daňového zákonodarstva, než na aké boli podnikatelia na Slovensku zvyknutí, nehovoriac už o kvalite a potrebe týchto zmien. Niet sa potom čo čudovať, že na Slovensku ešte stále prevláda záujem o registráciu v daňových rajoch, a to aj napriek tomu, že údaje z konca roka 2014 oproti internetovým údajom z augusta 2014 ukazujú mierny pokles tohto záujmu (4 113 oproti 4 166 obchodných spoločnostiam v auguste 2014⁸).

Vo vzťahu k niektorým neželaným tendenciám v daňovej oblasti, ako sú napríklad spomínané daňové raje, otvorene povedané, nerobia inštitúcie EÚ veľmi veľa a vlastne od istého času je skôr z úrovne EÚ viacej cítiť podporu daňovej konkurencii medzi daňovými systémami jednotlivých členských štátov, ktorá sa môže javiť ako protiklad daňovej harmonizácie. Jednou zo svetlejších výnimiek k neželaným javom v oblasti zdaňovania patrí Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru na tému „Daňové a finančné raje: hrozba pre vnútorný trh EÚ“ (stanovisko z vlastnej iniciatívy) pod č.2012/C 229/02 zo dňa 24.mája 2012 publikované v Úradnom vestníku EÚ dňa 31.júla 2012 avšak, zatiaľ, bez väčšej a známejšej reakcie zo strany rozpočtového orgánu EÚ..

Je nepopierateľným faktom, že jednotlivé inštitúcie EÚ v rámci svojej právomoci pôsobia buď priamo alebo sprostredkované na daňovo-právne prostredie na Slovensku. Uvedenú právomoc môžeme označiť ako daňovú právomoc a charakterizovať ju ako súhrn daňových oprávnení, ktoré má EÚ v oblasti daňovo-právnych vzťahov a ktorými vplýva na normotvornú činnosť členských štátov v oblasti daní.

Vplyv právne záväzných aktov EÚ na daňovo-právne vzťahy na Slovensku sa priamo alebo nepriamo týka najmä týchto oblastí:

- a) tvorby a uskutočňovania daňovej politiky ako súčasti hospodárskej politiky štátu v tom najširšom chápaní a v dlhodobejšom časovom horizonte,
- b) normotvornej činnosti najvyšších orgánov verejnej moci,
- c) vytvárania a ovplyvňovania daňovo-právneho vedomia spoločnosti zo strany príslušných orgánov verejnej moci a spätnej reakcie najmä daňových subjektov na nové

⁸ http://www.bisnode.sk/wp-content/uploads/2013/11/Tlac_raje_Q3.pdf
<http://finweb.hnonline.sk/trend-sa-otocil-danove-raje-lakaju-slovenske-firmy-menej-635104>

a pripravované zmeny daňových zákonov, resp. právnych aktov EÚ, ktoré sú výsledkom normotvornej činnosti inštitúcií EÚ, predovšetkým Európskeho parlamentu, Rady a Komisie.

Z predmetového hľadiska je tento vplyv diverzifikovaný na tri základné roviny daňovo-právnych vzťahov, a to oblasť nepriameho zdaňovania, priame dane a správu daní. Nebudeme ďaleko od pravdy, keď poukážeme na to, že možno konštatovať rôznu intenzitu a aj rôzne spôsoby ovplyvňovania slovenského daňového zákonodarstva a realizácie a aplikácie daňovo-právnych noriem v praxi. Chceme ale zdôrazniť, že v súčasnosti je predmet pôsobnosti právne záväzných aktov EÚ striktne obmedzený v tom zmysle, že harmonizácii nepodliehajú dane majetkové a miestne dane.

Harmonizáciu daní pokladáme za najvýraznejší prejav ovplyvňovania vnútroštátneho daňového zákonodarstva právnymi aktmi EÚ.

Harmonizovať dane v rámci takého ekonomicko-politického zoskupenia suverénnych štátov, akým je EÚ, si vyžaduje istú, presne ustanovenú postupnosť krokov v politicko-právnej oblasti. Prvým a rozhodujúcim opatrením v tomto smere musí byť rozhodnutie o tom, ktoré dane, resp. ktorá daň by mohla byť, aj pri vzniku predpokladaných a možných ťažkostí, vhodná na harmonizáciu. Inými slovami, predovšetkým treba hľadať odpoveď na otázku, či to má byť komplexnejšia harmonizácia v oblasti nepriamych daní alebo priameho zdaňovania či výkonu správy daní alebo iba niektorá z daní bude vhodná v istom časovom horizonte na harmonizáciu. Prirodzene, že toto rozhodnutie bolo ľahšie realizovať v situácii, keď išlo o pôvodnú „šesticu“ zakladajúcich členských štátov vtedajšieho EHS, než za situácie, že by EÚ mala rozhodnúť o harmonizácii dosiaľ neharmonizovanej dane pri členskej základni pozostávajúcej z 28 krajín, ako je tomu dnes. Dobrým príkladom, aké je to ťažké, je v tomto smere zatiaľ neúspešná snaha o harmonizáciu dane z príjmov, ale aj problémy, ktoré vznikali pri zavádzaní jednotnej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Rozhodnutie o tom, aká daň, resp. aká skupina daní bude harmonizovaná musí brať do úvahy predovšetkým nasledovné argumenty:

1. prístup (ústretovosť, resp. neústupčivosť) členských štátov vo vzťahu k otázkam týkajúcich sa harmonizácie,
2. objektívne zhodnotenie podmienok pre harmonizáciu konkrétnej dane v rámci EÚ,
3. znalosť a akceptácia historických, demografických, ekonomických, sociálnych a kultúrnych tradícií a zvláštnosti vývoja jednotlivých členských štátov a možnosti dosiahnutia kompromisu v tejto oblasti.

Nadväzujúcim krokom harmonizačného procesu by malo byť rozhodnutie EÚ, ktoré základné a ostatné daňové prvky majú byť v rámci dane vybranej na harmonizáciu, harmonizované. V každom prípade je nevyhnutné, aby sa medzi tieto prvky začlenil základ dane (v záujme čo najširšieho daňového základu bez nadštandardného počtu výnimiek a oslobodení) a sadzba dane (s minimálnym rozpätím minimálnej a maximálnej výšky daňového zaťaženia).

Harmonizácia zo sémantického hľadiska vo všeobecnosti znamená uvádzanie do súladu (harmónie). Vo vzťahu k daňovej problematike teda vyjadruje proces zbližovania (zosúladenia) jednotlivých daňových systémov uplatňovaných v členských štátoch EÚ. Harmonizácia daňových systémov členských štátov EÚ sa takto stáva obsahom daňovej politiky EÚ.

Aj keď sémantické hľadisko pojmu „harmonizácia“, t.j. uvádzanie do súladu (harmónie) sa zdá byť jednoznačné, predsa sa v odbornej literatúre rôzni medzi sebou postupy, resp. metódy, ktorými možno tento súlad dosiahnuť. Takto sa rozlišuje napríklad pozitívna a negatívna harmonizácia⁹. V žiadnom prípade nechceme znevažovať túto diferenciáciu, avšak vo vzťahu k terminologickému označeniu negatívna harmonizácia sa domnievame, že vhodnejším názvom sa javí pomenovanie nepriama harmonizácia. Pokiaľ pozitívnu harmonizáciu vnímame ako nutnosť zbližovať (dávať do súladu) právne poriadky členských štátov v oblasti daní v záujme bezproblémového fungovania vnútorného trhu a rozvoja hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi, potom by sa mal termín negatívna harmonizácia zo sémantického hľadiska prejavovať v opačnom význame a pôsobení, čo určite nie je prípad rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ. Spomíname to preto, lebo Súdny dvor EÚ sa zvykne označovať ako negatívny zákonodarca.

Zmyslom nepriamej harmonizácie je však podľa nás aj využívanie predpisov z iných oblastí práva, napríklad právne záväzných aktov zo sféry účtovníctva (povinnosť účtovať podľa medzinárodných účtovných štandardov a medzinárodných noriem finančného výkazníctva, ktoré vydáva alebo schvaľuje Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB))¹⁰.

Harmonizáciu daní, bez ohľadu na to, akých skupín daní sa týka, resp. do akých oblastí výkonu správy daní zasahuje, treba považovať za pozitívnu harmonizáciu. Táto harmonizácia predstavuje vzájomné zbližovanie právnych poriadkov členských štátov predovšetkým prostredníctvom smerníc a iných právne záväzných aktov sekundárneho práva

⁹ Široký, J.: Daně v Evropské unii, 2. aktualizované a rozšířené vydání, Linde Praha, a.s., Praha, 2007, s. 28, příp. Široký, J.: Daně v Evropské unii, 4. aktualizované vydání, Linde Praha, a.s., Praha, 2010, s. 29.

¹⁰ Pozri: Babčák, V. Slovenské daňové právo, Epos, Bratislava, 2012, s. 129.

EÚ. Svoj základ však musí mať v príslušných ustanoveniach primárneho práva EÚ. Z tohto pohľadu možno konštatovať, že „impulz“ na harmonizačné opatrenia vychádza v tomto prípade z úrovne EÚ voči členským štátom, t.j. „zhora“, čo je tiež prejavom dodržiavania zásady subsidiarity. Vo vzťahu k harmonizácií nepriamych daní takýto „impulz“ vyplýva z čl. 113 Zmluvy o fungovaní EÚ.

Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktorými sa vo vzťahu k danému štátu konštatuje nesúlad jednotlivých ustanovení jeho právneho poriadku s právom EÚ a povinnosť členského štátu rešpektovať základné princípy, na ktorých je EÚ založená, sú zasa prostriedkom nepriamej harmonizácie. Konkrétne efekty tohto spôsobu harmonizácie sú vyvolané žalobou alebo návrhom, teda podnetmi „zdola“.

Okrem rozlišovania harmonizácie na pozitívnu alebo negatívnu, prípadne priamu a nepriamu, sa v odbornej literatúre možno stretnúť aj s termínom tichá harmonizácia¹¹. Tento termín vyjadruje snahu členských štátov prijímať z vlastnej iniciatívy zákony, ktorými dochádza ku korekciám v jestvujúcom daňovom systéme napríklad preto, aby sa odstránili disproporcie a nerovnosti v daňovom zaťažení jednotlivých skupín daňovníkov.

Harmonizácia daňových systémov členských štátov, bez ohľadu na predmet harmonizácie, nebola ani v počiatočných fázach európskej integrácie jednoduchou záležitosťou a aj v súčasnosti je predmetom rôznych názorových prístupov. Tieto sa so zmenou inštitucionálneho rámca EÚ, jednotlivých politík EÚ, globalizácie svetovej ekonomiky a politického života, dôsledkami krízových javov v globálnom ekonomickom prostredí atď. prispôsobujú aktuálnym vývojovým trendom.

Možno konštatovať, že doterajší harmonizačný proces v EÚ charakterizuje proces postupných reformných krokov, ktorý vyžadoval neustále hľadanie kompromisných riešení. Je zrejmé, že pokiaľ bude pokračovať zjednocovanie európskych štátov, bude sa musieť tomu prispôbovať aj zameranie budúcej daňovej politiky EÚ najmä preto, že dosiaľ jestvujú priam protichodné názory na budúce zameranie daňovej legislatívy v EÚ, ktorého jeden pól začína obrazom úplného zjednotenia daňových systémov a druhý pól končí jednoznačným odmietaním spoločnej daňovej politiky a legislatívy.

O zložitosti uvedenej problematiky svedčí napríklad aj samotné celoplošné zavádzanie DPH do daňovej sústavy každého členského štátu EÚ, ktoré sa ukázalo byť komplikovanejším, než sa pôvodne očakávalo. Realizácia tohto zámeru do praxe, napriek optimistickým predpokladom, trvala niekoľko rokov. Pritom v uvedenom prípade zreteľne prevyšovali pozitívne aspekty harmonizácie DPH pre ekonomiku každého členského štátu

¹¹ Gomulowicz, A. - Małecki, J.: Podatki i prawo podatkowe, wydanie 7, LexisNexis, Warszawa, 2013, s. 656.

i celej EÚ nad národnoštátnymi záujmami niektorých členských štátov prejavujúcimi sa predovšetkým v obavách o stratu daňovej suverenity. Bez harmonizácie DPH a následne aj ďalších nepriamych daní by nebolo možné uskutočniť naplnenie štyroch základných slobôd, na ktorých je vnútorný trh EÚ vytvorený. O harmonizácii DPH v rámci daňových systémov členských štátov EÚ, ktorá predznamenalala harmonizáciu selektívnych spotrebných daní, sa v krátkosti zmienime v ďalšom texte.

Odpovedať na otázku príčin vzniku problémov spojených s harmonizáciou daňových systémov nie je jednoduché. Súvisí to v prvom rade s historickým vývojom štátnosti ktoréhokoľvek štátoprávneho zväzku.

Daňový systém každého štátu je produktom jeho dlhodobého politického, hospodárskeho i kultúrneho vývoja, na ktorom často pracovali celé generácie politikov, právnikov, ekonómov, sociológov atď. Nemožno to tvrdiť s absolútnym presvedčením, avšak veríme tomu, že ich snahou bolo transformovať svoje vlastné predstavy o jednotlivých druhoch daní, o predmete zdanenia, o sadzbách daní, o podmienkach, za ktorých bude možné poskytnúť úľavu na dani alebo odpustiť daňovú povinnosť atď. do zásad národnej daňovej sústavy a v širšom rámci i do daňového systému štátu. Vznik štátu bol vždy sprevádzaný snahou o vybudovanie takej daňovej sústavy a organizácie výberu daní a celkovej správy daní, ktorý by zohľadňoval národné tradície, bral do úvahy úroveň ekonomického rozvoja a sociálneho statusu obyvateľstva, zvyklosti a obyčaje v politických, ale i náboženských vzťahoch a väzbách, špecifické prírodné podmienky a pod. Na tomto základe každý štát dlhodobo presadzuje svoje národné záujmy a ciele v jednotlivých oblastiach tých funkcií, ktoré má a plní v danom historickom kontexte.

Na tvorbe a usporiadaní daňového systému sa vo všeobecnosti podieľajú aj niektoré ďalšie faktory. K tým dlhodobým patria predovšetkým demografické, technologické a ekologické zmeny. Ku krátkodobým činiteľom treba zaradiť zmenu politického vnímania niektorých funkcií daní a verejných financií vôbec ako dôsledok volebných výsledkov.

Pre presadenie harmonizačných cieľov v EÚ prichádzajú do úvahy viaceré metódy a postupy, ktoré sa dajú medzi sebou odlišovať a súčasne aj odstupňovať účinnosťou sledovaných cieľov. Vzhľadom na odmietavý prístup zo strany viacerých členských štátov EÚ sú však iba niektoré z nich v súčasných podmienkach vývoja európskej integrácie aj realizovateľné v praxi.

Daňová harmonizácia sa v odbornej literatúre¹² vnútorne člení z hľadiska výberu používaných metód s väzbou na stupeň účinnosti presadzovaného cieľa na:

- transpozíciu, keď do národnej právnej úpravy je formálne prenesený obsah zámeru obsiahnutého v smernici, avšak bez praktickej aplikácie, tzn. bez praktického účinku. Ide o stav, ktorý býva často označovaný ako vykonanie smernice vnútroštátnym právnym predpisom. Napríklad podľa čl.17 ods.1 smernice 2003/48/ES členské štáty do 1.januára 2004 prijímú a uverejnia zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou. Z hľadiska dosiahnutia sledovaného efektu transpozície obsahu smernice do vnútroštátneho právneho poriadku je potrebné najprv rozhodnúť o najúčinnnejšom spôsobe transpozície;
- implementáciu, keď do národného predpisu je nielen formálne vložený zámer EÚ v súlade s príslušnou smernicou EU, ale je i vnútroštátne aplikovaný. Znamená to, že je i realizovaný v praxi, vrátane možnosti použiť štátne prinútenie pri dodržiavaní jeho obsahu. Tento stav súvisí s reálnym dosiahnutím cieľov smernice;
- komunitarizáciu, čo znamená priame nahradenie zákona členského štátu právnym aktom EÚ. Vzhľadom na prijatie Lisabonskej zmluvy sa v tomto zmysle javí z nášho pohľadu ako vhodnejší termín „úniová europeizácia vnútroštátneho práva“¹³. Pod tento stupeň harmonizácie patria tak akty primárneho, ako aj sekundárneho práva (nariadenia).

Pokiaľ ide o skutočný priebeh presadenia harmonizačných cieľov, v praxi možno zvoliť nasledovný postup:

- čiastočne prispôbiť daňovú sústavu konkrétneho členského štátu konečným harmonizačným cieľom EÚ pri ponechaní a rešpektovaní istej voľnosti v rozhodovaní členského štátu o niektorých otázkach vnútroštátnej daňovej politiky. Čiastočné prispôbenie treba osobitne vzťahovať na oblasť nepriamych daní a osobitne na oblasť priameho zdaňovania. Medze tejto voľnosti ohraničujú príslušné právne akty EÚ, pričom majú povahu výnimiek z harmonizačných cieľov na vymedzené časové obdobie alebo bez takéhoto ohraničenia v záujme toho, aby sa eliminovali negatívne dôsledky plnej harmonizácie, vyplývajúce z rozdielnej životnej úrovne najmä medzi pôvodnými členmi

¹² Pozri: Matoušek, P.: Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. In: Daně, 2005, č.7-8, s. 11; příp. Matoušek, P.: Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. In: Mezinárodní a srovnávací právní revue (International and Comparative Law Review), 14/2005 „Finanční právo v souvislostech potřeb národního státu a harmonizace práva EU“, Zborník z medzinárodnej konferencie, 21.-22. apríl 2005, Právnická fakulta Univerzity Palackého, Olomouc, 2005, s. 110.

¹³ Obdobne členia metódy harmonizácie aj iní autori. Pozri napr.: Matoušek, P.: Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. In: Mezinárodní a srovnávací právní revue (International and Comparative Law Review), 14/2005, Univerzita Palackého, Olomouc, 2005, s. 109 a n.

EÚ a členskými štátmi, ktoré vstúpili do EÚ k 1.máju 2014, príp. aj neskôr (Rumunsko., Maďarsko, Chorvátsko);

- unifikovať dane v jednotlivých členských štátoch tak, aby daňová sústava každého z nich pozostávala z rovnakých daní, vrátane relatívne rovnakého predmetu zdanenia a rovnakých daňových sadzieb. Treba súhlasiť s názorom¹⁴, že tento proces je v súčasnosti v EÚ neakceptovateľný a nereálny pre odmietavé stanovisko členských krajín EÚ;
- štandardizovať dane v zmysle rovnakého rozdelenia daní v jednotlivých členských štátoch, avšak pri zachovaní rozdielnych daňových sadzieb.

III.

Oblasť nepriameho zdaňovania je jednoznačne a bez akéhokoľvek spochybňovania najvýraznejším spôsobom „presiaknutá“ právnymi pravidlami EÚ. Jej výsledným efektom je harmonizácia nepriamych daní. Právomoc všeobecného zdanenia spotreby bola plne prenesená členskými štátmi na EÚ, čo vyplýva v súčasnosti v prvom rade z čl. 113 Zmluvy o fungovaní EÚ.

Harmonizácia daní sa považuje za tretí stupeň medzinárodnej spolupráce v oblasti nepriamych daní. Harmonizácia v tejto sfére sa vzťahuje nielen na DPH, ale i na osobitné nepriame dane, ktoré poznáme pod spoločným názvom „spotrebné dane“ (v minulosti boli skôr známe pod označením akcízy). Z hľadiska porovnania výsledných efektov harmonizácie medzi DPH a spotrebnými daňami, sme toho názoru, že harmonizácia DPH je ďaleko komplexnejšia ako harmonizácia spotrebných daní.

Vo vzťahu k členstvu v EÚ možno konštatovať, že:

1. vstupom do EÚ sa harmonizácia vnútroštátnej právnej úpravy nepriamych daní s právom EÚ pre vstupujúci členský štát nekončí, ale je to iba koniec začiatku tejto harmonizácie, vzhľadom na dohodnuté podmienky vstupu do EÚ;
2. každý členský štát, často krát i ten ekonomicky a politicky najsilnejší, sa má a musí podriaďovať spoločným záujmom EÚ, ktoré by mali byť súčasne súhrnom národných záujmov členských štátov v otázke harmonizácie daní s potrebným politickým kompromisom v rámci EÚ.

Harmonizácia práva EÚ a vnútroštátneho práva každého členského štátu v oblasti daní je nielen cieľom, ale i prostriedkom na dosiahnutie tohto cieľa. Tento cieľ sa do dneška

¹⁴ Matoušek, P.: Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. In: Mezinárodní a srovnávací právní revue (International and Comparative Law Review), 14/2005, Univerzita Palackého, Olomouc, 2005, s. 112.

podarilo relatívne presadiť v oblasti nepriamych daní, kde boli, možno povedať, nielen najlepšie predpoklady, ale i najvyššia miera nevyhnutnosti dosiahnutia maximálneho zladenia daňových systémov členských štátov EÚ.

DPH bola v členských štátoch EÚ zavedená s účinnosťou od roku 1973. Cesta k tomu však nebola celkom priamočiara a jednoduchá. Pôvodne mala byť táto daň na základe čl.1 ods.2 Prvej smernice Rady 67/227/EHS¹⁵ zaradená do daňových systémov členských štátov najneskôr od 1.januára 1970. Taliansko a Belgicko však neboli schopné uvedený termín dodržať a preto dňa 14.júla, resp. 12.septembra 1969 oznámili túto skutočnosť Komisii a následne požiadali o predĺženie lehoty na zavedenie DPH o dva roky, resp. o jeden rok¹⁶. Medzitým Druhá smernica Rady 67/228 z 11.apríla 1967¹⁷ riešila otázky praktického uplatňovania DPH.

Najmä Taliansko malo so zavedením spoločného systému DPH veľké problémy, takže predĺženie lehoty pre zavedenie dane vo vzťahu k Taliansku riešila aj štvrtá a piata smernica Rady. Podľa čl.1 Štvrtej smernice Rady 71/401/EHS z 20.decembra 1971¹⁸ sa Talianskej republike uložilo uplatňovať spoločný systém DPH najneskôr od 1.júla 1972. Piata smernica Rady 72/250/EHS zo 4.júla 1972¹⁹ tento termín posunula na 1.január 1973.

Aj napriek tomu, že DPH sa uplatňuje v členských štátoch už od roku 1973, nemožno jednoznačne konštatovať, že harmonizácia DPH bola realizovaná v plnom rozsahu. V tejto súvislosti treba upozorniť na to, že priamo smernica Rady 2006/112/ES z 28.novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vo svojej preambule v bode 7 pripúšťa, že sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované. K tomu treba podotknúť, že samotná Komisia sa už od roku 2000 odvracia od režimu plnej harmonizácie nepriamych daní v prospech súťaže jednotlivých daňových systémov, ktorú by bolo možné označiť aj termínom daňová rivalita.

Spoločný systém DPH by však mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové

¹⁵ Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11.apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu.

¹⁶ K tomu pozri Tretiu smernicu Rady 69/463/EHS z 9. decembra 1969 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – zavedenia dane z pridanej hodnoty v členských štátoch. Existuje však ešte jedna tretia smernica, ktorá platí dodnes, a to Tretia smernica Rady 78/1032/EHS z 19. decembra 1978 o harmonizácii ustanovení stanovených zákonom, iným právnym predpisom alebo správnym opatrením týkajúca sa pravidiel upravujúcich daň z obratu a spotrebnú daň, ktoré sú uplatniteľné v medzinárodnom cestovnom ruchu.

¹⁷ Druhá smernica Rady 67/228 z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty.

¹⁸ Štvrtá smernica Rady 71/401/EHS z 20. decembra 1971 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - zavedenie dane z pridanej hodnoty v Taliansku.

¹⁹ Piata smernica Rady 72/250/EHS zo 4.júla 1972 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - zavedenie dane z pridanej hodnoty v Taliansku.

zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca. Aj toto konštatovanie je však minimálne diskutabilné.

Harmonizácia v oblasti nepriamych daní znamenala dôsledky tak pre vnútroštátnu právnu úpravu DPH, ako aj pre právnu úpravu spotrebných daní.

Vo vzťahu k DPH k najvýraznejším dôsledkom harmonizácie patrí:

- a) zavedenie spoločného systému DPH vrátane jednotného základu jej stanovenia. Stalo sa tak Šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo 17.mája 1977²⁰, ktorá však už neplatí, pretože bola nahradená už spomínanou smernicou 2006/112/ES. Spoločné pravidlá uplatňovania DPH na území EÚ zakotvuje s účinnosťou od 1.januára 2007 smernica 2006/112/ES, ktorú treba považovať za základný a východiskový právny akt pre uplatňovanie DPH v členských štátoch EÚ;
- b) jednotná úprava daňových sadzieb, ktoré v rozhodujúcej miere ovplyvňujú konkurencieschopnosť a rozvoj hospodárskej súťaže na jednotnom vnútornom trhu EÚ. V tomto zmysle sa v rámci členských štátov EÚ uplatňuje jediná štandardná sadzba DPH (aj napriek existencii niektorých výnimiek);
- c) určenie minimálnej výšky štandardnej sadzby DPH, pod ktorú sadzba nemá klesnúť. Štandardnú sadzbu DPH v zmysle čl.96 smernice 2006/112/ES ustanovuje každý členský štát ako percento zo základu dane, pričom má byť rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb. V zmysle novelizovaného znenia čl.97 uvedenej smernice²¹, v období od 1.januára 2011 do 31.decembra 2015 nesmie byť táto sadzba nižšia ako 15%. Minimálna výška sadzby 15% má zabrániť tomu, aby rozdiely medzi štandardnými sadzbami DPH uplatňovanými členskými štátmi viedli k štrukturálnej nerovnováhe v EÚ a k narušeniu hospodárskej súťaže v niektorých odvetviach činnosti. V súlade s čl.113 Zmluvy o fungovaní EÚ²² Rada rozhoduje o výške štandardnej sadzby, ktorá sa bude uplatňovať po 31.decembri 2015. Čl.113 v tejto súvislosti znie: „Rada jednomyseľne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme pravidlá na zosúladovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a zabránilo narušovaniu hospodárskej súťaže“. Aktuálne sadzby DPH sú podľa internetových zdrojov

²⁰ Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.

²¹ Pozri čl.97 smernice Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o trvanie povinnosti uplatňovať minimálnu štandardnú sadzbu.

²² Bývalý článok 93 Zmluvy o Európskom spoločenstve.

(údaje z 1.septembra 2014)²³ také, že minimálna sadzba DPH vo výške 15% je uplatňovaná iba v Luxembursku a najvyššiu štandardnú sadzbu DPH vo výške 27 % má Maďarsko a druhú najvyššiu (vo výške 25 %) má Chorvátsko, Švédsko a Nórsko.

Jednotlivé členské štáty EÚ teda na základe smernice 2006/112/ES dodržiavajú minimálnu výšku štandardnej sadzby dane, aby sa zabránilo deformácii cezhraničnej hospodárskej súťaže v rámci EÚ. Napriek tomu je potrebné zdôrazniť, že štandardné sadzby DPH sú v jednotlivých členských štátoch značne rozdielne. Vyplýva to z toho, že daňovo-právne akty EÚ neustanovujú ich maximálnu výšku, resp. rozpätie, v ktorom sa môžu pohybovať;

- d) možnosť členského štátu EÚ zaviesť popri jednej štandardnej sadzbe dane aj jednu alebo najviac dve znížené sadzby DPH;
- e) určenie minimálnej výšky zníženej sadzby. V zmysle čl.99 smernice 2006/112/ES nesmie byť znížená sadzba DPH nižšia ako 5% zo základu dane;
- f) ustanovenie základných náležitostí DPH jednotne pre celé územie EÚ. Týka sa to vymedzenia takých otázok, ako je definícia zdaniteľných osôb, zdaniteľných obchodov (transakcií), miesto zdaniteľných obchodov (transakcií), najmä v prípade poskytovania služieb a pod. V tomto smere patrí osobitná pozornosť smernici Rady 2008/8/ES z 12.februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb. Platí pritom všeobecné pravidlo, podľa ktorého miestom poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ služby zriadené sídlo alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ poskytuje služby alebo ak takéto sídlo alebo prevádzkareň nemá, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava;
- g) jednotná úprava súvisiacich otázok, ktoré z pohľadu teórie daňového práva zaraďujeme pod ostatné náležitosti daňovo-právnych vzťahov. Bude sa to týkať napríklad úpravy:
 - jednotného postupu na vrátenie DPH osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídli na území EÚ. V tomto smere platí Trinásta smernica Rady 86/560/EHS zo 17.novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídli na území spoločenstva;
 - jednotného postupu na vrátenie DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte. Pre túto oblasť platia jednotné pravidlá obsiahnuté v smernici Rady 2008/9/ES z 12.februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty

²³ <http://www.dph.sk/14/9/1/prakticke-informacie-dph-v-ramci-eu-sadzby-dane-v-clenskych-statoch-eu/>

ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte;

- jednotných pravidiel týkajúcich sa oslobodenia tovaru od zdanenia, ktoré dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín ustanovených smernicou Rady 2007/74/ES z 20. decembra 2007 o oslobodení tovaru, ktorý dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín, od dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane;
- jednotných pravidiel týkajúcich sa oslobodenia tovaru od zdanenia pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín ustanovených smernicou Rady 2006/79/ES z 5.októbra 2006 o oslobodení od daní pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín (kodifikované znenie).

Harmonizáciu v oblasti DPH však sprevádzajú aj viaceré praktické problémy. Napríklad v niektorých prípadoch pravidlá obsiahnuté v smernici 2006/112/ES podliehajú výkladu jednotlivých členských štátov. Na túto skutočnosť poukázala aj preambula vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č.282/2011 z 15.marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie). Jeho cieľom je zabezpečiť jednotné uplatňovanie súčasného systému DPH, ustanovením pravidiel vykonávania smernice 2006/112/ES týkajúcich sa najmä zdaniteľných osôb, dodania tovaru a poskytovania služieb, ako aj miesta zdaniteľných transakcií.

Okrem toho uplatňovanie všeobecného pravidla, uvedeného pod písm. b), že na všetky predaje tovarov a služieb by sa mala vzťahovať jediná štandardná sadzba je neúčinné, pretože vlády členských štátov môžu zdaňovať celý rad tovarov a služieb aj zníženými sadzbami. V tejto súvislosti čl.98 smernice 2006/112/ES vychádza z toho, že členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby, ktoré sa vzťahujú v zmysle uvedenej smernice len na dodania tovaru a poskytovania služieb patriacich do kategórií uvedených v prílohe III nariadenia (napríklad potraviny, rozvod vody, farmaceutické výrobky, ktoré sa bežne používajú v zdravotníctve, pri prevencii chorôb a na účely lekárskej a veterinárnej starostlivosti vrátane výrobkov používaných na antikoncepciu a hygienickú ochranu žien, ďalej lekárske vybavenie, pomôcky a iné zariadenia bežne určené na uľahčenie alebo ošetrovanie zdravotného postihnutia na výlučne osobné použitie postihnutými osobami vrátane opráv takýchto tovarov, preprava osôb a ich sprievodnej batožiny atď.). Reálny stav je však taký, že súčasne tá istá smernica uvádza v jednotlivých článkoch aj ďalšie prípady, kedy možno uplatniť zníženú daňovú sadzbu (nejedná sa pritom o zníženie štandardnej sadzby). Týchto prípadov je dosť. Na ilustráciu možno uviesť 2 príklady, z ktorých prvý má všeobecnú

platnosť vo vzťahu ku každému členskému štátu a druhý sa týka iba niektorých, v smernici uvedených členských štátov:

1. Podľa čl.102 smernice Rady 2009/162/EÚ z 22.decembra 2009, ktorou sa menia a dopĺňajú niektoré ustanovenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty po konzultácii s Výborom pre DPH môže každý členský štát uplatniť zníženú sadzbu aj na dodávky zemného plynu, elektriny alebo na ústredné kúrenie.
2. Podľa čl.105 uvedenej smernice, Portugalsko môže uplatňovať jednu z dvoch znížených sadzieb ustanovených v článku 98 na mostové mýto v lisabonskej oblasti a na transakcie uskutočňované v autonómnych oblastiach Azory a Madeira a na priamy dovoz do týchto oblastí môže uplatňovať sadzby, ktoré sú nižšie ako sadzby, ktoré sa uplatňujú na pevnine.

Proces zjednocovania daňových sadzieb v prípade nepriamych daní deformuje ďalej skutočnosť, že viaceré štáty majú dočasné výnimky z uplatňovania spoločných pravidiel, pričom nie vždy sú tieto výnimky a úľavy oprávnené a opodstatnené. Toto vedie k vzniku problémov vo fungovaní jednotného vnútorného trhu; navyše sa tieto problémy prenášajú do konkrétneho daňovo-právneho prostredia. Napríklad čl.104 smernice 2006/112/ES hovorí, že Rakúsko môže uplatňovať v obciach Jungholz a Mittelberg (Kleines Walsertal) druhú štandardnú sadzbu, ktorá je nižšia ako zodpovedajúca sadzba uplatňovaná vo zvyšku Rakúska, ale nie je nižšia ako 15 %.

Mimoriadne závažným problémom v oblasti DPH ostáva praktická realizácia zdaňovania na základe uplatnenia princípu štátu pôvodu. Tento princíp zaviedla smernica Rady 91/680/EHS zo 16.decembra 1991, ktorým sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice. V súčasnosti je DPH vyberaná podľa princípu štátu určenia, to znamená že DPH vyberá ten členský štát, v ktorom dochádza k spotrebe tovaru, resp. služby. Uvedený princíp má svoje uplatnenie predovšetkým vo vzťahu k osobám, ktoré sú identifikované pre daň. Pôvodne bol považovaný za dočasné riešenie a mal znamenať prechodnú úpravu zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi EÚ. V tomto zmysle aj smernica 2006/112/ES v čl.402 vychádza z toho, že úprava zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi EÚ ustanovená touto smernicou je prechodná a nahradí sa konečnou úpravou, ktorá bude v zásade vychádzať zo zdaňovania dodaného tovaru a poskytnutých služieb v členskom štáte pôvodu. Definitívne riešenie zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi EÚ uvedená smernica teda vidí v uplatňovaní princípu štátu pôvodu²⁴. V súčasných ekonomických podmienkach jednotlivých členských štátov, ktoré sú

²⁴ Bližšie pozri: Babčák, V.: Slovenské daňové právo, Epos, Bratislava, 2012, s.164-165; príp. Široký J.: Daně v Evropské unii, 4. aktualizované vydání, Linde, Praha, 2010, s. 118 a n.

okrem iného vo všeobecnosti charakterizované rozdielmi v príjmovej základni obyvateľstva a podnikateľského prostredia a z toho vyplývajúcou zásadne rozdielnou životnou úrovňou v krajinách pôvodných členov EÚ a členských štátov, ktoré vstúpili do EÚ k 1.máju 2004 a neskôr, je však konečný cieľ vyjadrený v čl.402 nerealizovateľný.

Okrem spomínaných výnimiek z uplatňovania spoločného systému DPH je celý rad ďalších príkladov, kedy členské štáty žiadajú uplatňovať opatrenia odchyľujúce sa od jednotlivých článkov smernice 2006/112/ES. Toto iste neprispieva k toľko proklamovanej neutralite a transparentnosti zdaňovania. Z nedávneho obdobia možno medzi takéto výnimky zaradiť napríklad vykonávacie rozhodnutie Rady 2014/797/EÚ zo 7. novembra 2014, ktorým sa Estónskej republike povoľuje uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 26 ods.1 písm. a) a článkov 168 a 168a smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty alebo rozhodnutie Rady č.377/2014/EÚ z 12. júna 2014 o dani AIEM uplatniteľnej na Kanárskych ostrovoch, na základe ktorého sa španielskym orgánom povoľuje do 31. decembra 2020 stanoviť v prípade výrobkov uvedených v prílohe smernice, ktoré sú výrobkami miestnej povahy vyrábanými na Kanárskych ostrovoch, úplné oslobodenia od dane označovanej ako „Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias“ (AIEM), alebo čiastočné zníženia tejto dane²⁵ a pod.

V EÚ od samotného počiatku integračných snáh prevládal záujem aj o harmonizáciu spotrebných daní. Vyvolávala to snaha o vytvorenie vnútorného trhu. Prvou zásadnou úlohou v tomto smere bolo vymedzenie okruhu tovarov, ktoré budú podliehať spotrebným daniam. V jednotlivých členských štátoch totižto existovali v tomto smere veľké rozdiely.

Vo vzťahu k spotrebným daniam k dôsledkom harmonizácie možno zaradiť najmä:

- a) prijatie prvej komplexnejšej úpravy pravidiel pre zdaňovanie spotrebnými daňami v rámci EÚ ešte v roku 1992 v podobe smernice Rady 92/12/EHS z 25.februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov. Uvedená smernica sa začala označovať ako tzv. horizontálna smernica. Jej základným prínosom bolo vytvorenie tzv. autorizovaných daňových skladov. V roku 2008 bola nahradená smernicou uvedenou pod písm. c);
- b) prijatie smerníc, ktorých cieľom bola harmonizácia štruktúry spotrebných daní a ich rozdelenie pre jednotlivé komodity. Tieto smernice sa začali označovať ako tzv. štrukturálne smernice²⁶ a boli vydávané osobitne pre jednotlivé komodity podliehajúce

²⁵ Obdobný charakter má aj rozhodnutie Rady č.940/2014/EÚ zo 17. decembra 2014 o systéme tzv. octroi de mer (námornej dane) vo francúzskych najvzdialenejších regiónoch.

²⁶ V oblasti minerálnych olejov bola príkladom štrukturálnej smernice smernica Rady 92/81/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladiení štruktúr spotrebných daní z minerálnych olejov. V oblasti tabakových výrobkov ako

spotrebnej dani. V súčasnosti je príkladom štrukturálnych smerníc predovšetkým smernica Rady 2003/96/ES z 27.októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (Text s významom pre EHP), ale za tento druh smerníc možno považovať aj smernicu Rady 92/83/EHS z 19.októbra 1992 o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje či smernicu Rady 95/60/ES z 27. novembra 1995 o daňovom označovaní plynových olejov a petroleja;

- c) ustanovenie všeobecného systému spotrebných daní na základe smernice Rady 2008/118/ES zo 16.decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS. Táto smernica, ktorú možno považovať za horizontálnu smernicu, ustanovila všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov:
- energetických výrobkov a elektriny²⁷,
 - alkoholu a alkoholických nápojov²⁸ a
 - tabakových výrobkov²⁹;
- d) možnosť členských štátov vyrubiť na osobitné účely aj ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani. Túto možnosť zakotvuje smernica 2008/118/ES za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s pravidlami EÚ pre zdaňovanie uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo DPH (pokiaľ ide o stanovenie daňového základu, výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane);
- e) aproximáciu daňových sadzieb, resp. aproximácie daní. Na tomto základe sa príslušné smernice označujú ako tzv. aproximačné smernice daňových sadzieb³⁰. V aproximačných smerniciach sú ustanovené minimálne hodnoty jednotlivých spotrebných daní. V súčasnosti je príkladom aproximačnej smernice už spomínaná smernica Rady 92/84/EHS ale vo vzťahu k tabakovým výrobkom aj smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/40/EÚ z 3. apríla 2014 o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa výroby, prezentácie a predaja

príklad štrukturálnej smernice možno spomenúť smernicu Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu.

²⁷ Upravené smernicou 2003/96/ES.

²⁸ Upravené smernicou 92/83/EHS a smernicou Rady 92/84/EHS z 19.októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje.

²⁹ Upravené smernicou Rady 2011/64/EÚ z 21.júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov (kodifikované znenie).

³⁰ Medzi prvé aproximačné smernice spotrebných daní patrili smernica Rady 92/79/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z cigariet a smernica Rady 92/80/EHS z 19.októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet, ako aj smernica Rady 92/82/EHS z 19.októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebných daní z minerálnych olejov.

tabakových a súvisiacich výrobkov a o zrušení smernice 2001/37/ES (Text s významom pre EHP)³¹;

- f) jednotné vymedzenie doby, kedy sa tovar podliehajúci spotrebnej dani stáva predmetom spotrebnej dane. Smernica 2008/118/ES vychádza z toho, že tovar podliehajúci spotrebnej dani je predmetom spotrebnej dane v čase:
- jeho výroby, vrátane jeho ťažby na území EÚ,
 - jeho dovozu na územie EÚ;
- g) zdaňovanie elektriny, uhlia a zemného plynu osobitnou smernicou. Ide o už spomínanú smernicu 2003/96/ES. Základný rozdiel pri zdaňovaní elektriny, uhlia a zemného plynu a zdaňovaní ostatných energetických produktov podliehajúcich spotrebnej dani (minerálny olej) je vo vzniku daňovej povinnosti. Daňová povinnosť podľa smernice 2008/118/ES vzniká dňom vyrobenia alebo dňom uvedenia tovaru do daňového voľného obehu, zatiaľ čo podľa smernice 2003/96/ES daňová povinnosť z elektriny, uhlia a zemného plynu vzniká dňom dodania konečnému spotrebiteľovi alebo dňom vlastnej spotreby právnickou alebo fyzickou osobou, ktorá nie je konečným spotrebiteľom³².

Harmonizácii v oblasti nepriamych daní sa však nevyhla ani súvisiaca problematika, ktorá sa týka nepriamych daní z navyšovania kapitálu. Ide o oblasť, ktorá sa bezprostredne vzťahuje na vnútorný trh. Práve v záujme vnútorného trhu došlo k harmonizácii právnych predpisov o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu. Stalo sa tak smernicou Rady 2008/7/ES z 12.februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu.

Nepriamymi daňami z navyšovania kapitálu sú v zmysle smernice 2008/7/ES kapitálová daň (ide o poplatky z kapitálových vkladov do kapitálových spoločností), kolkové poplatky z cenných papierov, ako aj daň z reštrukturalizačných operácií. Touto smernicou sa upravuje teda ukladanie nepriamych daní, pokiaľ ide o kapitálové vklady do kapitálových spoločností, reštrukturalizačné operácie, ktoré sa týkajú kapitálových spoločností a o vydávanie niektorých cenných papierov a dlhopisov. Tieto dane umožňujú vznik diskriminácie, dvojitého zdanenia a rozdielností, ktoré sú v rozpore s voľným pohybom kapitálu.

Kapitálovými vkladmi sú napríklad transakcie týkajúce sa založenia kapitálovej spoločnosti alebo jej transformácie, ďalej zvýšenie kapitálu kapitálovej spoločnosti vkladom majetku akéhokoľvek druhu, premiestnenie miesta skutočného vedenia kapitálovej spoločnosti so sídlom v tretej krajine do členského štátu, premiestnenie sídla kapitálovej

³¹ Do 20. mája 2016 však platí smernica 2001/37/ES.

³² Pozri: Babčák, V.: Slovenské daňové právo, Epos, Bratislava, 2012, s. 162.

spoločnosti s miestom skutočného vedenia v tretej krajine do členského štátu, navýšenie kapitálu kapitálovej spoločnosti kapitalizáciou ziskov alebo stálych alebo dočasných rezerv, poskytnutie úveru kapitálovej spoločnosti, ak má veriteľ nárok na podiel na zisku spoločnosti a pod.

Reštrukturalizačnou operáciou je napríklad prevod na určitú kapitálovú spoločnosť všetkých aktív a pasív inej kapitálovej spoločnosti, ktorú má v úplnom vlastníctve táto určitá kapitálová spoločnosť. Za takúto operáciu, ktorá súčasne na účely uvedenej smernice nebude považovaná za kapitálový vklad sa považuje operácia, keď jedna alebo viaceré kapitálové spoločnosti prevedú všetky aktíva a pasíva na jednu alebo viac kapitálových spoločností, ktoré sa práve zakladajú alebo ktoré už existujú, za podmienky, že protihodnotou prevodu je aspoň časť cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál nadobúdajúcej spoločnosti (ide vlastne o fúziu vkladom aktív); obdobne za reštrukturalizačnú operáciu sa bude považovať aj fúzia výmenou akcií, t.j. keď kapitálová spoločnosť, ktorá sa zakladá alebo ktorá už existuje, získa podiely, ktoré predstavujú väčšinu hlasovacích práv inej kapitálovej spoločnosti, za podmienky, že protihodnotou získaných podielov je aspoň časť cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál pôvodnej spoločnosti. V prípade, že sa väčšina hlasovacích práv dosiahne prostredníctvom dvoch alebo viacerých transakcií, za reštrukturalizačné operácie sa bude považovať len transakcia, pri ktorej došlo k dosiahnutiu väčšiny hlasovacích práv, a akékoľvek následné transakcie.

Podľa čl.5 ods.1 smernice 2008/7/ES členské štáty nemôžu uplatňovať na kapitálové spoločnosti žiadnu formu nepriamej dane. Na základe tejto smernice sú všetky dane tohto typu, kam patrí aj kapitálová daň zakázané, i keď niektoré štáty majú ešte povolenie na ich vyberanie. Týka sa to štátov, ktoré k 1.januáru 2006 vyberali kapitálovú daň. Tieto štáty môžu pokračovať v jej výbere, za predpokladu, že budú dodržiavať podmienky smernice. Smernica však vychádza z toho, že najlepším riešením je zrušenie tejto platby, pretože nepriaznivo vplýva na hospodársky rozvoj EÚ.

V prípade, že členské štáty vyberali kapitálovú daň pred 1.januárom 2006, môžu daň vyberať aj naďalej s tým, že kapitálová daň môže mať iba jednu sadzbu, ktorá nesmie byť vyššia ako 1%. Ustanovené môžu byť pritom iba dane z kapitálu, nie aj z reštrukturalizačných operácií. Daň z kapitálu sa môže vybrať iba raz, a to tak, aby boli rešpektované pravidlá vnútorného trhu.

Pohľad na harmonizáciu nepriamych daní v rámci EÚ by však nebol úplný, keby sme opomenuli uviesť smernicu Rady 2009/55/ES z 25.mája 2009 o oslobodení od daní, ktoré sa vzťahujú na trvalé premiestnenie osobného majetku jednotlivcov z členského štátu

(kodifikované znenie). Aj keby sa to na prvý pohľad mohlo tak zdať, v jej prípade sa nejedná o smernicu, ktorá by prispievala k roztrieštenosti právnych aktov EÚ týkajúcich sa pravidiel pre oslobodenie od DPH. Smernica totiž odstraňuje daňové prekážky, ktoré bránili premiestneniu osobného majetku jednotlivcov z jedného členského štátu, ktorý sa nachádza v inom členskom štáte. Takéto bariéry bránili voľnému pohybu osôb vo vnútri EÚ. Smernica sa pritom nevzťahuje na DPH, ani na spotrebné dane, ani na rôzne osobitné alebo periodické poplatky a dane uložené na používanie osobného majetku v určitej krajine, ako sú napríklad poplatky za registráciu motorových vozidiel,

Na účely tejto smernice sa „osobným majetkom“ rozumie majetok na súkromné účely týkajúcich sa jednotlivcov alebo na potreby ich domácnosti. Taký majetok nesmie svojou charakteristikou alebo množstvom odrážať žiadny obchodný záujem a ani nesmie byť určený na hospodársku činnosť. Premiestnenie osobného majetku obchodného alebo špekulatívneho charakteru by teda bolo zdanené.

IV.

Oblasť priamych daní ostáva zatiaľ v právomoci členských štátov EÚ a teda nepodlieha harmonizačným aktivitám zo strany EÚ, resp. podlieha, avšak v oveľa menšej miere, než je tomu v prípade nepriamych daní. Vo vzťahu k tomu treba dodať, že EÚ vyvíja na svoje členské štáty tlak na čo i len čiastočné postúpenie daňových oprávnení vo vzťahu k miestnym daniam na úroveň EÚ. Táto tenzia bola, aspoň navonok, dočasne prerušená pretrvávajúcou finančnou krízou. Uvedený záver však nebráni tomu, aby sme v zhode s inými autormi konštatovali, že proces harmonizácie priamych daní prebieha v EÚ oveľa pomalšie a menej dôsledne³³.

V rámci snáh inštitúcií EÚ o čiastočnú harmonizáciu priamych daní možno spomenúť niektoré smernice, ktoré sa týkajú približovania právnych predpisov v oblasti zdaňovania príjmov. Konkrétne ide o:

- smernicu Rady 2009/133/ES z 19.októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (kodifikované znenie). Už samotný názov tejto smernice signalizuje, že ide o istý prejav harmonizácie v oblasti zdaňovania priamymi daňami vzhľadom na to, že smernica vytvára spoločný daňový systém, ktorý by sa mal vyhnúť

³³ M. Karfíková: In. Bakeš, Karfíková, Kotáb, Marková a kol.: Finanční právo, 6.upravené vydání, C.H.Beck, Praha, 2012, s. 347.

ukladaniu daní v súvislosti so zlučovaním, rozdeľovaním, čiastočným rozdeľovaním, prevodom majetku alebo výmenou akcií pri súčasnej ochrane finančných záujmov členského štátu prevádzajúcej alebo prijímajúcej spoločnosti. Smernica vo vzťahu k takýmto operáciám ustanovila daňové pravidlá, ktoré majú byť neutrálne z hľadiska hospodárskej súťaže, aby sa podniky mohli prispôbiť požiadavkám vnútorného trhu, zvýšiť svoju produktivitu a zlepšiť konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni;

- smernicu Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (prepracované znenie). Cieľom tejto smernice je oslobodiť v štáte zdroja príjmu dividendy a iné rozdeľované zisky, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam od zrážkovej dane a v štáte domicilu vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti. V zmysle smernice zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, sú oslobodené od zrážkovej dane, pričom členský štát materskej spoločnosti nemôže vybrať zrážkovú daň zo zisku, ktorý materská spoločnosť prijme od svojej dcérskej spoločnosti. Keď materská spoločnosť dostáva prerozdelené zisky, členský štát materskej spoločnosti buď upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo zdaní tieto zisky, pričom súčasne oprávni materskú spoločnosť odrátať si od dane pomernú časť dane z príjmov právnickej osoby spojenú s týmito ziskami a platenú dcérskymi spoločnosťami;
- smernicu Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov. Cieľom tejto smernice je umožniť, aby príjem z úspor v podobe výplat úroku vykonaných v jednom členskom štáte vlastníkom požitkov, ktorí sú jednotlivcami s bydliskom na daňové účely v ďalšom členskom štáte, podliehal účinnému zdaňovaniu v súlade s právnymi predpismi toho členského štátu. Smernica sa teda vzťahuje na fyzické osoby a jej cieľom je zamedziť daňovým únikom týkajúcich sa výnosu z úspor uložených v inom členskom štáte. ;
- smernicu Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov. Výplaty úrokov a licenčných poplatkov vznikajúce v členskom štáte EÚ sú podľa tejto smernice oslobodené od akýchkoľvek daní ukladaných na dané výplaty v uvedenom štáte či už zrážkou zo základu, alebo vyrubením za podmienky, že vlastníkom požitkov v podobe úrokov a licenčných poplatkov je spoločnosť ďalšieho členského štátu alebo trvalý podnik spoločnosti niektorého členského štátu.

Pokiaľ máme v hypotetickej rovine uvažovať o harmonizácii priamych daní, treba predovšetkým odpovedať na otázku, ktoré priame dane by mali byť harmonizované. V slovenských podmienkach k priamym daniam zaraďujeme v súčasnosti daň z príjmov, miestne dane, ako aj daň z motorových vozidiel. V rámci dane z príjmov treba navyše rozlišovať medzi daňou z príjmov fyzickej osoby a daňou z príjmov právnickej osoby.

Do rámca budúcej možnej harmonizácie by rozhodne nemala spadať harmonizácia miestnych daní a pokiaľ ide o daň z príjmov, hypoteticky vzaté, ostáva na harmonizáciu iba vyčlenenie dane z príjmov právnickej osoby. Daň z príjmov fyzickej osoby by aj vzhľadom na existenciu základných slobôd EÚ nemala byť harmonizovaná, pretože by sa vlastne stala prekážkou na uplatňovanie týchto slobôd.

Čiastočné približovanie právnej úpravy v jednotlivých členských štátoch sa však týka aj zdaňovania motorových vozidiel. Vo vzťahu k tomu nemožno hovoriť jednoznačne o harmonizácii tohto zdaňovania, avšak na strane druhej inštitúcie EÚ vydali viaceré právne akty, ktoré postupne smerujú k zjednoteniu pravidiel zdaňovania motorových vozidiel.

Príčiny, resp. prekážky na ceste k harmonizácii priamych daní sú viaceré:

- a) absentuje právny základ pre harmonizáciu priamych daní, ako je tomu v práve primárnom vo vzťahu k nepriamym daniam. Znamená to, že príkaz na harmonizáciu priamych daní nebol *expressis verbis* v zakladateľskej zmluve sformulovaný³⁴. Ako uvádza M: Karfíková³⁵, „v porovnaní s jednoznačným a „silným“ splnomocnením k harmonizácii nepriamych daní ... je podkladom pre harmonizáciu priamych daní v primárnom európskom práve iba všeobecnejšie ustanovenie čl.114 ZFEÚ... Mandát daný týmto ustanovením Rade ... na prijímanie smerníc o zbližovaní právnych a správnych predpisov členských štátov je využiteľný pre harmonizáciu iných než nepriamych daní iba pri splnení tam stanovenej podmienky ohľadne priameho vplyvu takýchto predpisov na vytváranie alebo fungovanie spoločného trhu“;
- b) režimy zdaňovania prostredníctvom priamych daní nemajú taký výrazný negatívny dopad na obchod medzi členskými štátmi, ako je tomu v prípade nepriamych daní;
- c) určujúcim a dominantným faktorom tohto status quo je oprávnená obava zo straty zostávajúcej časti daňovej suverenity členských štátov EÚ. Pokiaľ by sa jej jednotlivé členské štáty vzdali, ostalo by im iba minimum daňových oprávnení, napríklad v oblasti miestnych daní. Harmonizácia priamych daní nadobúda takto štátno-politický význam

³⁴ Obdobne: M. Karfíková: In. Bakeš, Karfíková, Kotáb, Marková a kol.: Finanční právo, 6. upravené vydání, C.H.Beck, Praha, 2012, s. 347; príp.: Gomulowicz, A. - Małeck, J.: Podatki i prawo podatkowe, wydanie 7, LexisNexis, Warszawa, 2013, s. 654.

³⁵ M. Karfíková: In. Bakeš, Karfíková, Kotáb, Marková a kol.: Finanční právo, 6. upravené vydání, C.H.Beck, Praha, 2012, s. 347.

a strany reprezentujúce vládnu moc alebo tie, ktoré sú v opozícii, využívajú tento problém na prezentáciu vlastných záujmov, často krát ich vydávajú za záujmy štátu. Napríklad aj na Slovensku bola pred niekoľkými rokmi snaha v parlamente schváliť Deklaráciu o daňovej suverenite v priamych daniach, za ktorú však nehlasovala potrebná väčšina poslancov³⁶. Trend v tomto smere je však taký, že je snahou riadiacich inštitúcií EÚ aspoň koordinovať daňové systémy priamych daní. Príkladom toho je úsilie o presadenie spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb (korporácií)³⁷, ktorého začiatky sú datované už do roku 2008. Návrh smernice o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb³⁸, sa však stretol skôr s odmietavým postojom jednotlivých členských štátov a ich parlamentov než nejakou eufóriou z tohto návrhu. Týkalo sa to i Národnej rady SR, ktorá vo svojom stanovisku návrh smernice kritizovala z pohľadu negatívnych dôsledkov na zamestnanosť a na HDP, ako aj na zvýšenie administratívnych nákladov a administratívneho zaťaženia spojených so zavedením systému spoločného základu dane z príjmov pre právnické osoby³⁹;

- d) každý členský štát by musel zmeniť prístup k potrebám verejného sektoru, k miere prerozdelenia prostriedkov cez štátny rozpočet a iné verejné rozpočty, k zvýšenej hospodárnosti a efektívnosti pri vynakladaní finančných prostriedkov, na čo momentálne neexistuje politická vôľa a ešte dlhú dobu ani nebude⁴⁰;
- e) zásadným spôsobom by sa musela zmeniť aj úloha štátu v ekonomike, pretože napríklad daň z príjmov právnických osôb sa vníma ako významný nástroj hospodárskej politiky štátu. Toto sa napríklad premieta aj do úrovne daňových sadzieb dane z príjmov právnických osôb, resp. tzv. korporatívnych daní, ktorá je v jednotlivých členských štátoch značne rozdielna. V roku 2014 predstavovali daňové sadzby
 - 30% a viac - na Malte 35%, v Belgicku 33,99%, vo Francúzsku 33,33%, v Taliansku 31,4%, v Španielsku 30%,
 - 25% a viac - v Nemecku 29,58%, v Luxembursku 29,22%, v Grécku 26%, v Holandsku 25%, v Rakúsku 25%,
 - 20% a viac - v Dánsku 24,5%, v Portugalsku 23%, vo Švédsku a na Slovensku 22%, vo Veľkej Británii a v Estónsku 21%, vo Fínsku a v Chorvátsku 20%,

³⁶ O Deklarácii o daňovej suverenite v priamych daniach sa hlasovalo v parlamente dokonca dvakrát, prvýkrát 24.októbra 2006 a druhýkrát 18.mája 2007.

³⁷ Common consolidated corporate tax base, známy pod skratkou CCCTB.

³⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf

³⁹ Bližšie pozri na: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE465.011+01+DOC+PDF+V0//SK&language=SK>

⁴⁰ Obdobne: Peková, J.: Veřejné finance, ASPI, Praha, 2005, s. 295.

- 15% a viac - v Česku, v Poľsku a v Maďarsku 19%, v Slovinsku 17%, v Rumunsku 16%, v Lotyšsku a v Litve 15%,
- 10% a viac - na Cypre a v Írsku 12,5%, v Bulharsku 10%⁴¹.

Z tohto prehľadu vidieť, že rozpätie daňovej sadzby postihujúcej príjmy právnických osôb, je v jednotlivých členských štátoch EÚ značne rozdielne a pre budúcnosť by sa malo určite prehodnotiť v smere ustanovenia istého rozumného rozpätia minimálnej a maximálnej výšky daňovej sadzby;

- f) takmer neprekonateľnou legislatívnou prekážkou ostáva nutnosť všeobecného súhlasu všetkých členských štátov pri väčšine procedurálnych otázok týkajúcich sa daní. Vzdaním sa časti svojej štátnej suverenity vo vzťahu k nepriamym daniam, ktoré členské štáty považovali zo svojej strany za nevyhnutný krok k bezproblémovému fungovaniu jednotného vnútorného trhu akoby sa ich ústretovosť voči EÚ v tomto smere skončila. Situáciu komplikuje aj prístupový proces, pretože rozšírenie EÚ na 28 členov (a v budúcnosti aj ďalšie rozšírenie), automaticky vedie k zhoršovaniu dosahovania zhody pri procedurálnych otázkach týkajúcich sa daní. Navyše tento stav nijako neľahčuje ani vysoké zdanenie práce (v porovnaní s daňovým zaťažením kapitálu, ktoré následne vyvoláva malú ochotu podnikateľov zamestnávať ďalších zamestnancov) vo viacerých členských štátoch EÚ, nepriaznivý demografický vývoj, vzrastajúci význam poskytovaných elektronických služieb atď.;
- g) nezanedbateľným úskalím sú aj psychologické bariéry a faktory najmä v krajinách, v ktorých by došlo k zvýšeniu daňového zaťaženia⁴², ako aj jednotlivé aspekty daňovej morálky, ktoré stoja proti harmonizačným aktivitám EÚ;
- h) do úvahy treba brať aj jestvujúce rozdiely v účtovných systémoch platných v jednotlivých členských štátoch EÚ aj napriek tomu, že Európsky parlament, Rada a Komisia už dávnejšie prijali medzinárodné účtovné štandardy (IAS) a medzinárodné normy pre finančné výkazníctvo (IFRS). V niektorých členských štátoch existuje totiž tzv. daňové účtovníctvo (napr. v Nemecku alebo v Rakúsku), kde sa hospodársky výsledok neodlišuje od daňového základu a v iných zasa od účtovne vypočítaného hospodárskeho výsledku sa daňový základ určí až po viacerých úpravách a účtovných operáciách.

Z nášho pohľadu by však v každom prípade bola vítaná keď už nie harmonizácia, tak aspoň priblíženie právnych úprav dane z príjmov právnickej osoby v jednotlivých členských štátoch.

⁴¹ <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate>

⁴² Obdobne: Peková, J.: Veřejné finance, ASPI, Praha, 2005, s. 195.

Harmonizácia priamych daní takto prebieha v súčasnosti najmä prostredníctvom tzv. nepriamej harmonizácie, to znamená vo forme judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorá má za cieľ odstrániť aplikačné a interpretačné problémy, ktoré vznikajú v súvislosti s tým, že každý členský štát má v rámci svojho právneho poriadku zakotvené rozdielne pravidlá zdaňovania. V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ konštatoval, že „... aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva“⁴³.

Okrem prác na spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb ostáva takto príslušným inštitúciám EÚ iba politický tlak na jednotlivé členské štáty a rôzne odporúčania týkajúce sa oblasti zdaňovania priamymi daňami, príp. oznámenia, ktoré vydáva Komisia. V tejto súvislosti možno spomenúť napríklad odporúčanie Komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ), ktoré sa týka agresívneho daňového plánovania v oblasti priameho zdaňovania.

Odporúčania sú právne akty, ktoré nemajú záväzný charakter, sú udeľované z vlastnej iniciatívy a smerujú ku konkrétnej inštitúcii EU. Vyjadrujú pohľad na danú problematiku a súčasne navrhujú členským štátom vymedzený spôsob postupu v daňových záležitostiach. Je na zváženie, či napríklad aj spomínané odporúčanie vo veci agresívneho daňového plánovania by nemalo mať svoj právne záväzný výstup v podobe smernice EÚ.

Osobitnú pozornosť si zaslúžia viaceré oznámenia Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru. K nim možno zaradiť najmä:

- 1) Oznámenie zo dňa 19. decembra 2006 pod názvom „Koordinácia daňových systémov členských štátov na vnútornom trhu“ – KOM (2006) 823 v konečnom znení;
- 2) Oznámenie zo dňa 19. decembra 2006 pod názvom „Daňové zaobchádzanie so stratami v cezhraničných prípadoch“ – KOM (2006) 824 v konečnom znení;
- 3) Oznámenie zo dňa 19. decembra 2006 „Zdanenie pri odchode a potreba koordinácie daňovej politiky členských štátov“ – KOM (2006) 825 v konečnom znení;
- 4) Oznámenie zo dňa 10. decembra 2007 pod názvom „Uplatňovanie opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov v oblasti priameho zdaňovania – v rámci EÚ a vo vzťahu s tretími krajinami“ – KOM (2007) 785 v konečnom znení.

Niektoré z týchto oznámení obsahujú iniciatívy, ktoré majú podporiť lepšiu koordináciu vnútroštátnych systémov priamych daní v EÚ tak, aby vnútroštátne daňové systémy zodpovedali právu EÚ a vzájomne medzi sebou pôsobili konzistentne. Tieto

⁴³ Pozri najmä rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32, ako aj z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 25.

<http://www.epi.sk/Main/Default.aspx?Template=~/Main/TArticles.ascx&jdlnkId=4548435&phContent=~/JD/JudicalDecision.ascx&JDId=18121&pa=13437>

iniciatívy smerujú k odstraňovaniu diskriminácie a dvojitého zdanenia a zároveň majú pomáhať v boji proti daňovým únikom.

Aj keď sa na prvý pohľad môže zdať, že daň z motorových vozidiel ako jedna z priamych daní je mimo rámec pozornosti inštitúcií EÚ, nie je tomu celkom tak. Svedčí o tom aj to, že Národná rada Slovenskej republiky pri schvaľovaní zákona o dani z motorových vozidiel z roku 2014 musela prevziať aj niektoré právne záväzné akty EÚ. K nim možno zaradiť najmä:

- smernicu Rady 92/106/EHS zo 7.decembra 1992 o stanovení spoločných pravidiel pre určité typy kombinovanej dopravy tovaru medzi členskými štátmi a
- smernicu Európskeho parlamentu a Rady 1999/62/ES zo 17.júna 1999 o poplatkoch za používanie určitej dopravnej infraštruktúry ťažkými nákladnými vozidlami.

Na danú oblasť sa však vzťahuje aj nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č.168/2013 z 15. januára 2013 o schvaľovaní a dohľade nad trhom dvoj- alebo trojkolesových vozidiel a štvorkoliek (Text s významom pre EHP), ako aj nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č.79/2009 zo 14.januára 2009 o typovom schvaľovaní motorových vozidiel na vodíkový pohon, ktorým sa mení a dopĺňa smernica 2007/46/ES.

Každý z uvedených právnych aktov má svoje miesto v zdaňovaní motorových vozidiel na Slovensku s tým, že obsah uvedených smerníc musel byť implementovaný do textu zákona o dani z motorových vozidiel.

Najmä smernica 92/106/EHS má mimoriadny význam pre zdaňovanie používania motorových vozidiel z pohľadu toho, že vnútorný trh smeruje k zvýšeniu prepravy tovaru medzi jednotlivými členskými štátmi i mimo tohto územia. EÚ musela v záujme predchádzania nadmernému zaťaženiu cestných komunikácií, zabezpečenia ochrany životného prostredia a bezpečnosti na cestách podporiť využívanie kombinovanej dopravy, ktorú treba považovať za alternatívu využívania cestnej dopravy. V tomto zmysle čl.6 smernice 92/106/EHS ukladá členským štátom prijať opatrenia nevyhnutné na zabezpečenie zníženia daní uplatňovaných na cestné vozidlá (nákladné autá, ťahače, prívesy alebo návesy) alebo k ich úhrade buď štandardnou čiastkou alebo proporčiou čiastkou v pomere k úseku cesty, v rámci limitov a v súlade s podmienkami a pravidlami, ktoré stanovili po konzultácii s Komisiou, keď také vozidlo prevezme železnica. Zníženie a úhrady sa poskytujú štátu, v ktorom je vozidlo registrované, na základe ciest vykonaných po železnici v tomto štáte.

Smernica 1999/62/ES sa vzťahuje na dane z vozidiel, mýto a užívateľské poplatky motorových vozidiel alebo jazdnú súpravu, určené alebo používané výlučne na prepravu

tovaru po ceste s maximálnou prípustnou hmotnosťou naloženého vozidla presahujúcou 3,5 tony, na vozidlo kategórie „EURO 0“, „EURO I“, „EURO II“, „EURO III“, „EURO IV“, „EURO V“ a „EEV“. Smernica sa však nevzťahuje na vozidlá vykonávajúce dopravu výlučne na mimoeurópskych územiach členských štátov.

Nariadenie č.168/2013/EÚ ustanovuje administratívne a technické požiadavky na typové schválenie všetkých nových vozidiel, konkrétne na všetky dvoj- alebo trojkolesové vozidlá a štvorkolky (ide teda o vozidlá kategórie L), ktoré sú určené na použitie na verejných komunikáciách, vrátane prípadov, keď sú konštruované a vyrobené v jednej alebo vo viacerých etapách a na systémy, komponenty a samostatné technické jednotky, ako aj na časti a zariadenie konštruované a vyrobené pre takéto vozidlá. K tomu treba dodať, že zákon o dani z motorových vozidiel sa vzťahuje aj na tieto vozidlá, za predpokladu, že sú používané na podnikanie.

Nariadenie č.79/2009/ES ustanovuje požiadavky na typové schvaľovanie motorových vozidiel, pokiaľ ide o vodíkový pohon, a na typové schvaľovanie vodíkových komponentov a vodíkových systémov. Okrem toho nariadenie ustanovuje aj požiadavky na inštaláciu takýchto komponentov a systémov.

V.

Treťou oblasťou, v ktorej sa prejavuje vplyv právne záväzných aktov EÚ na slovenské daňové zákonodarstvo a na právnu úpravu daňových vzťahov je správa daní. Správa daní predstavuje veľmi širokú oblasť daňovo-právnej problematiky. Sme toho názoru, že aj správa daní podlieha v istom, nie zanedbateľnom rámci harmonizácii⁴⁴. Nebude sa to však týkať tých zložiek správy daní, ktoré vzhľadom na svoj charakter, tradície, národné zvláštnosti a pod., nie sú celkom vhodné na harmonizáciu. Ide napríklad o daňové konanie, daňové exekučné konanie, organizáciu, pôsobnosť a právomoc daňovej správy atď.

V rámci správy daní podliehajú harmonizácii otázky týkajúce sa najmä:

1. medzinárodnej spolupráce, ktorá zahŕňa aj medzinárodnú pomoc v danej oblasti v tom najširšom slova zmysle. Súčasťou medzinárodnej spolupráce a zároveň aj prejavom tejto spolupráce je i pomoc členských štátov pri správe daní,
2. s tým súvisiaceho boja a koordinácie boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom a
3. dobrej správy daní, vrátane minimálnych štandardov dobrej správy.

⁴⁴ Obdobne napr. Kosikowski, C.: *Finanse i prawo finansowe Unii Europejskiej*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa, 2014, s. 235 alebo Gomulowicz, A. - Małeck, J.: *Podatki i prawo podatkowe*, wydanie 7, LexisNexis, Warszawa, 2013, s. 675.

Ad 1)

Podľa hĺbky zladenia jednotlivých daňových systémov môžeme rozlišovať tri stupne medzinárodnej spolupráce v oblasti daní:

- daňovú koordináciu,
- daňovú aproximáciu a
- daňovú harmonizáciu (s tromi fázami)⁴⁵.

Medzinárodná spolupráca a pomoc členských štátov nemusí byť nevyhnutne závislá na harmonizácii konkrétnej dane, aj keď samotná harmonizácia, ako to už bolo konštatované, sa považuje za tretí stupeň tejto spolupráce. Znamená to, že k rozvoju medzinárodnej spolupráce medzi členskými štátmi EÚ môže a má dochádzať aj v prípadoch neharmonizovaných daní.

V rámci medzinárodnej spolupráce a pomoci členských štátov EÚ účelovo možno rozlišovať:

- administratívnu spoluprácu a pomoc v oblasti daní a poplatkov a
- vzájomnú pomoc a spoluprácu pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich najmä z daní, a poplatkov.

Administratívnej spolupráce a pomoci v oblasti daní a poplatkov sa týkajú viaceré právne akty EÚ, v rátane tých, ktoré vzhľadom na závažnosť nemožno ohraničovať územím EÚ, ale majú oveľa širší dosah a vyjadrujú napríklad vzájomné vzťahy medzi EÚ a OECD.

Do rámca právnych aktov upravujúcich administratívnu spoluprácu a pomoc v oblasti daní a poplatkov treba zaradiť predovšetkým niektoré právne záväzné akty EÚ. K nim patrí napríklad:

- a) nariadenie Rady (ES) č.1798/2003 zo 7.októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č.218/92,
- b) nariadenie Rady (EÚ) č.389/2012 z 2.mája 2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní a zrušení nariadenia (ES) č.2073/2004,
- c) vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.1156/2012 zo 6.decembra 2012, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní,
- d) smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS.

Nie sú to však iba smernice, príp. iné právne záväzné akty inštitúcií EÚ, ktoré sa zaoberajú administratívnou spoluprácou v oblasti daní. Do predmetového rámca týchto

⁴⁵ Pozri: Široký J.: Daně v Evropské unii, 4.aktualizované vydání, Linde, Praha, 2010, s. 27 a 28.

právných aktov možno zaradiť aj prípady uzatvárania dohovorov ako prameňov zmluvného práva EÚ (nad rámec primárneho práva EÚ), a to aj s územnou pôsobnosťou presahujúcou hranice úniového priestoru.

Ešte v roku 1988⁴⁶ otvorili v Strasbourgu na podpis členské štáty Rady Európy a členské štáty OECD Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach⁴⁷ v znení ustanovení Protokolu, ktorým sa mení Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach⁴⁸. Dohovor nadobudol platnosť dňa 1. júna 2011⁴⁹.

Podľa tohto Dohovoru si zmluvné strany poskytujú vzájomnú administratívnu pomoc v daňových záležitostiach. Takáto pomoc zahŕňa výmenu informácií, včítane simultánnych daňových kontrol a účasti na daňových kontrolách v zahraničí, administratívnu pomoc pri vymáhaní pohľadávok, vrátane predbežných opatrení a doručovanie písomností. V zmysle Dohovoru zmluvná strana poskytuje administratívnu pomoc bez ohľadu na to, či je dotknutá osoba rezidentom alebo štátnym príslušníkom zmluvnej strany alebo iného štátu.

Dohovor sa vzťahuje:

- a) na dane ukladané v mene zmluvnej strany, a to dane z príjmu alebo zo zisku, dane z kapitálových výnosov, ktoré sa ukladajú nezávisle od dane z príjmu alebo zo zisku a dane z čistého majetku,
- b) na dane z príjmu, zo zisku, z kapitálových výnosov alebo čistého majetku, ktoré sa ukladajú správnymi celkami alebo miestnymi orgánmi zmluvnej strany, na poistné na sociálne poistenie alebo sociálne zabezpečenie splatné v prospech štátu alebo inštitúcií sociálneho zabezpečenia zriadených podľa verejného práva a dane ostatných kategórií, okrem cla ukladaných v mene zmluvnej strany, a to dane z pozostalosti, dane z dedičstva alebo darovania, dane z nehnuteľnosti, všeobecné dane zo spotreby (napr. DPH alebo daň z obratu), na spotrebné dane, dane z užívania alebo vlastníctva motorových vozidiel, dane z užívania alebo vlastníctva iného hnutel'ného majetku a iné dane.

Dňa 23. augusta 1990 podpísalo 12 členských štátov EÚ v Bruseli Dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov. V roku 1995 pristúpilo k Dohovoru ďalších 5 štátov a v roku 2005 ďalších 10 štátov. Dohovor je

⁴⁶ 25. januára 1988.

⁴⁷ Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. SR podpísala dohovor 29. mája 2013 a prezident SR ratifikoval tento dohovor 31. októbra 2013.

⁴⁸ Protokol bol otvorený na podpis 27. mája 2010 v Paríži.

⁴⁹ Pre SR nadobudol platnosť 1. marca 2014, pričom jeho ustanovenia sa začali vykonávať od 1. januára 2015.

známy aj pod označením Arbitrážny dohovor (Arbitrážna konvencia), príp. Dohovor o rozhodcovskom konaní⁵⁰.

V dôsledku obmedzenej päťročnej účinnosti tohto Dohovoru bol dňa 29.mája 1999 podpísaný protokol, ktorý predĺžil účinnosť Dohovoru o ďalších 5 rokov. Protokol súčasne zakotvil automatickú obnovu jeho účinnosti v päťročných cykloch. Účinnosť samotného Protokolu je viazaná na doručenie listín o ratifikácii, prijatí alebo schválení všetkými zmluvnými stranami.

Dohovor sa vzťahuje na daň z príjmov a je dôležitý z hľadiska transferového oceňovania. Vyjadruje záväzok štátov prikróčiť k eliminácii dvojitého zdanenia v tých prípadoch, kedy je nutné pristúpiť k úprave zisku združených podnikov, to znamená prepojených spoločností (závislých osôb)..

Význam Dohovoru treba posudzovať z aspektu jeho dosahu na uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu pri zdaňovaní príjmov (zisku). Princíp nezávislého vzťahu je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v obchodných alebo finančných vzťahoch medzi závislými osobami s podmienkami, ktoré by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných okolností. Pokiaľ by princíp nezávislého vzťahu nebol akceptovaný daňovými správami členských štátov, potom by bez dodržania pravidiel tohto dohovoru došlo k dvojitému zdaneniu časti daňových základov závislých osôb.

Vzhľadom na mimoriadny význam dohovoru Rada EÚ a zástupcovia vlád členských štátov na zasadnutí Rady prijali Kódex správania pre účinné vykonávanie Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov⁵¹.

Otázky týkajúce sa vzájomnej pomoci a spolupráce pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich najmä z daní a poplatkov predstavujú relatívne samostatnú kategóriu problémov v oblasti správy daní.

Vzájomná pomoc medzi členskými štátmi pri vymáhaní pohľadávok, ktoré majú voči sebe, ako aj pri vymáhaní pohľadávok EÚ v súvislosti s niektorými daňami prispieva k riadnemu fungovaniu vnútorného trhu. Zabezpečuje sa ňou daňová neutralita a umožňuje členským štátom v prípade cezhraničných transakcií odstraňovať diskriminačné ochranné opatrenia, ktorých zmyslom bolo zabráňovať podvodom a rozpočtovým stratám.

Prvýkrát bol mechanizmus vzájomnej pomoci pri vymáhaní týchto pohľadávok vymedzený smernicou 76/308/EHS⁵², ktorá bola následne kodifikovaná smernicou

⁵⁰ Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC), 20. august 1990.

⁵¹ 2006/C 176/02.

2008/55/ES⁵³. Ďalší vývoj však ukázal, že vzájomná pomoc na základe týchto právnych aktov je neefektívna a málo uplatniteľná v praxi a preto došlo k ich zrušeniu a nahradeniu dnes platnou smernicou Rady 2010/24/EÚ zo 16.marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení.

Smernicou 2010/24/EÚ sa ustanovili pravidlá, podľa ktorých si majú členské štáty poskytovať pomoc pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich zo všetkých daní a poplatkov akéhokoľvek druhu, náhrad, intervencií a iných opatrení tvoriacich súčasť systému celkového alebo čiastočného financovania z Európskeho poľnohospodárskeho záručného fondu a Európskeho poľnohospodárskeho fondu pre rozvoj vidieka vrátane súm, ktoré sa majú vybrať v súvislosti s uvedenými činnosťami, ako aj poplatkov a iných odvodov ustanovených v rámci spoločnej organizácie trhu v sektore cukru, pokiaľ tieto pohľadávky vznikli v inom členskom štáte.

Pod pôsobnosť tejto smernice však patria aj iné platby, ako napríklad administratívne sankcie, pokuty, poplatky a prirážky súvisiace s pohľadávkami, pri ktorých je možné požiadať o vzájomnú pomoc, uložené príslušnými správnymi orgánmi, poplatky za osvedčenia a podobné doklady vydávané v súvislosti s administratívnymi postupmi týkajúcimi sa poplatkov a daní a pod.

Základnými formami vzájomnej pomoci je výmena informácií (na žiadosť aj bez žiadosti), pomoc pri oznamovaní dokumentov týkajúcich sa pohľadávok, opatrenia na vymáhanie alebo predbežné opatrenia a pod.

Okrem smernice 2010/24/EÚ do rámca právnych aktov týkajúcich sa vnútorne prepojenej a koordinovanej pomoci a spolupráce členských štátov EÚ pri vymáhaní daňových a iných pohľadávok patria aj iné právne záväzné akty EÚ. V tejto súvislosti možno spomenúť napríklad:

- smernicu Rady 79/1070/EHS zo 6.decembra 1979, ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 77/799/EHS o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní,
- vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 1189/2011 z 18.novembra 2011, ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2010/24/EÚ o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení,

⁵² Smernica Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách.

⁵³ Smernica Rady 2008/55/ES z 26. mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení.

- nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1286/2013 z 11. decembra 2013, ktorým sa stanovuje akčný program na zlepšenie fungovania daňových systémov v Európskej únii na obdobie rokov 2014 – 2020 (Fiscalis 2020) a ktorým sa zrušuje rozhodnutie č.1482/2007/ES⁵⁴. Najmä tento právny akt treba považovať za súčasť procesov spojených s konsolidáciou verejných financií v EÚ a s modernizáciou daňovej správy.

Program Fiscalis 2020 sa stal nástupníckym dokumentom po programe Fiscalis 2013, ktorý sa skončil 31.decembra 2013. Uvedený program má podporovať spoluprácu najmä medzi daňovými orgánmi a prípadne ďalšími subjektmi posilňovaním fungovania daňových systémov v členských štátoch a jednotného trhu EÚ. Uľahčovaním rozvoja vnútroštátnych daňových správ smerom k elektronickým daňovým správam sa má týmto programom takisto prispievať k vytvoreniu jednotného digitálneho trhu.

Na margo tohto cieľového smerovania programu Fiscalis 2020 treba zdôrazniť, že bezproblémové fungovanie daňových systémov na vnútornom trhu závisí od účinného a efektívneho spracovávaní cezhraničných transakcií vnútroštátnymi daňovými správami, od prevencie a boja proti daňovým podvodom a od ochrany daňových príjmov. Z toho vyplýva výmena veľkého množstva informácií medzi daňovými správami, ale aj zefektívňovanie práce daňových správ a zároveň aj znižovanie administratívnej, ekonomickej a časovej záťaže pre daňovníkov, ktorí sa zapájajú do cezhraničných činností. Toto sa dá dosiahnuť len na základe spolupráce medzi daňovými správami členských štátov a tretími stranami. Vzhľadom na rastúcu globalizáciu je nevyhnutné, aby mal boj proti daňovým podvodom medzinárodný rozmer v záujme dosiahnutia jeho vyššej efektívnosti. Program bude preto podporovať aj výmenu informácií s nečlenskými štátmi v rámci medzinárodných dohôd uzavretých s príslušnými nečlenskými štátmi.

Ad 2)

Osobitnou oblasťou správy daní je boj a koordinácia boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom. Daňové podvody a daňové úniky predstavujú zložitý a rôznorodý problém, ktorý si vyžaduje koordinovanú a viacstrannú odozvu. Súvisiaci problém

⁵⁴ Okrem uvedeného nariadenia bolo prijaté aj nariadenie pre ďalší osobitný program Colníctvo 2020. Tento program bol prijatý nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1294/2013 z 11. decembra 2013, ktorým sa ustanovuje akčný program pre colníctvo v Európskej únii na obdobie rokov 2014 – 2020 (Colníctvo 2020) a ktorým sa zrušuje rozhodnutie č.624/2007/ES. Pôvodne však malo ísť o jeden spoločný program pod označením FISCUS 2020. K tomu pozri: www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=8907).

predstavuje aj agresívne daňové plánovanie. Uvedené otázky tvoria takto globálne výzvy, ktorým žiadny členský štát EÚ nedokáže čeliť sám.

EÚ začala v ostatných rokoch venovať daným otázkam oveľa väčšiu pozornosť, ako tomu bolo v minulosti. Súvisí to jednak s rozšírením počtu členských štátov, ale predovšetkým s globalizáciou ekonomiky, finančnou krízou a sofistikovanejšími metódami tých daňových subjektov, ktorí sa daňových podvodov dopúšťajú. Inštitúcie EÚ prijali množstvo právne záväzných aktov, ale aj odporúčaní a iných právne nezáväzných aktov a ďalej dokumentov, ktoré majú charakter rôznych zmlúv a dohôd. V tomto smere možno spomenúť napríklad:

1. vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.17/2014 z 10.januára 2014, ktorým sa stanovuje štandardizovaný formulár na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH,
2. vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.79/2012 z 31.januára 2012, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie),
3. nariadenie Rady (EÚ) č.904/2010 zo 7.októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie),
4. smernicu Rady 2010/23/EÚ zo 16.marca 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaniami určitých služieb, pri ktorých existuje riziko podvodu,
5. smernicu Rady 2009/69/ES z 25.júna 2009, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o daňové úniky súvisiace s dovozom,
6. smernicu Rady 2008/117/ES zo 16.decembra 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s cieľom bojovať proti daňovým podvodom spojeným s transakciami v rámci Spoločenstva,
7. smernicu Rady 2006/69/ES z 24.júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky,
8. rozhodnutie Komisie 98/527/ES Euratom z 24. júla 1998 o účtovaní daňových podvodov v oblasti DPH na účely národného účtovníctva (nezrovnalosti medzi teoretickými

príjmami z DPH a skutočnými príjmami z DPH) [oznámené ako dokument číslo C(1998) 2202] (Text na úrovni platnosti EHP) a pod.

Významné miesto medzi právne nezáväznými aktmi EÚ zaujíma Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom, ktorý vypracovala Komisia a predstavila Európskemu parlamentu a Rade vo forme oznámenia zo 6.decembra 2012 [pod č.COM (2012) 722 final]. K oznámeniu boli pripojené dve odporúčania: prvým bolo odporúčanie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, a druhým odporúčanie týkajúce sa opatrení určených na podporu toho, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. Tieto oblasti sú v súčasnosti mimoriadne dôležité, ako to zdôraznil aj Európsky parlament vo svojom uznesení z 19.apríla 2012 o výzve na hľadanie konkrétnych opatrení na boj proti daňovým podvodom a únikom.

Ad 3)

Dobrá správa daní je termín, ktorý sa začal v oficiálnych dokumentoch a právnych aktoch inštitúcií EÚ používať nie tak dávno. Na obsahu tohto pojmu sa dohodli ministri financií členských štátov EÚ na zasadnutí Rady (ECOFIN) 14. mája 2008, na ktorom vymedzili pojem „dobrá správa v oblasti daní“ ako zásady transparentnosti, výmeny informácií a spravodlivej daňovej súťaže. Vyplýva to z dokumentu Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru „Podpora dobrej správy v daňových záležitostiach“ KOM (2009) 201 v konečnom znení z 28. apríla 2009.

V zmysle spomínaného dokumentu sa členské štáty dohodli na celom rade opatrení, ktoré majú podporiť lepšiu správu v oblasti daní v EÚ. Tieto opatrenia sa týkajú najmä:

- administratívnej spolupráce, vrátane výmeny informácií. Ešte v smernici 77/799/ES⁵⁵ sa ustanovila povinnosť výmeny informácií o priamych daniach medzi daňovými správami. Obdobne už zrušenou smernicou 2008/55/ES⁵⁶ sa zriadil režim, v ktorom členský štát môže požiadať iný členský štát o pomoc pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa daní, odvodov a poplatkov. Na základe už spomínanej smernice 2003/48/ES si môžu daňové správy vymieňať informácie automaticky, napriek tomu, že sa vzťahuje len na výnosy z úrokov z úspor fyzických osôb a tri členské štáty (Belgicko, Luxembursko a Rakúsko) dostali v tomto smere dočasnú výnimku;
- škodlivej daňovej súťaže. Právne nástroje o administratívnej spolupráci dopĺňa politická dohoda medzi členskými štátmi s cieľom riešiť škodlivú daňovú súťaž v oblasti

⁵⁵ K jej zrušeniu však došlo ešte v roku 2011.

⁵⁶ Smernica Rady 2008/55/ES z 26.mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (kodifikované znenie).

zdaňovania podnikov pomocou postupu partnerského preskúmania. V „Kódexe správania pri zdaňovaní podnikov“⁵⁷, ktorý bol prijatý na zasadnutí Rady ECOFIN a zástupcov vlád členských štátov EÚ na stretnutí dňa 1.decembra 1997 sa vymedzujú škodlivé daňové opatrenia ako opatrenia (vrátane administratívnych postupov), ktoré majú výrazný vplyv alebo môžu mať výrazný vplyv na výber miesta obchodných aktivít vo vtedajšom Spoločenstve a ktorých dôsledkom je podstatne nižšia úroveň zdanenia, ako je úroveň bežne uplatňovaná v dotknutom členskom štáte. Podľa kódexu, ktorý platí v členských štátoch, ako aj v ich závislých a pridružených územiach, sa posúdilo vyše 400 opatrení na zdanenie podnikov, z čoho viac ako 100 bolo posúdených ako škodlivé a následne sa zrušili alebo zmenili a doplnili;

- štátnej pomoci a transparentnosti (podnikov a finančnej transparentnosti).

V súvislosti s opatreniami v oblasti presadzovania dobrej správy v daňových záležitostiach však treba spomenúť aj Uznesenie Európskeho parlamentu z 10. februára 2010 o podpore dobrej správy v daňových záležitostiach⁵⁸, ktoré okrem iného považuje dobrú správu v daňových záležitostiach, chápanú v zmysle transparentnosti, výmeny informácií na všetkých úrovniach, efektívnej cezhraničnej spolupráce a spravodlivej hospodárskej súťaže v daňovej oblasti, za kľúčový prvok v obnove svetového hospodárstva po finančnej kríze, ktorej začiatky sa datujú do roku 2008.

Dobrá správa v daňových záležitostiach sa však neobmedzuje iba na vnútorný priestor EÚ. V tejto súvislosti smerovala snaha Komisie aj k tomu, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. V tomto smere prijala Komisia odporúčanie č.2012/771/EÚ zo 6.decembra 2012 v súvislosti s opatreniami určenými na podporu toho, aby tretie krajiny uplatňovali minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. V tomto odporúčaní sa ustanovujú kritériá umožňujúce určiť tretie krajiny, ktoré nedodržiavajú minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach. Zároveň sa v ňom uvádza súbor opatrení, ktoré môžu členské štáty prijať vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré nedodržiavajú dané štandardy, a v prospech tretích krajín, ktoré ich spĺňajú.

Odporúčanie Komisie sa vzťahuje na zdaňovanie príjmov. Podľa tohto odporúčania tretia krajina spĺňa minimálne štandardy dobrej správy v daňových záležitostiach, keď:

- a) prijala zákony, iné právne predpisy alebo administratívne opatrenia s cieľom dosiahnuť súlad so štandardami transparentnosti a výmeny informácií uvedenými v prílohe, a účinne ich uplatňuje;

⁵⁷ Publikovaný v Ú. v. EÚ C 2/1, 6.1.1998.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm#code_conduct

⁵⁸ (2009/2174(INI)) (2010/C 341 E/07.).

b) nepoužíva škodlivé daňové opatrenia v oblasti zdaňovania podnikov.

Do rámca opatrení na uplatňovanie dobrej správy daní treba zaradiť aj zriadenie expertnej skupiny Komisie „Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie“ na základe rozhodnutia Komisie z 23.apríla 2013 o zriadení expertnej skupiny Komisie, ktorá bude nazvaná Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie (2013/C 120/07). Sme toho názoru, že takáto platforma neprinesie želateľné výsledky už len preto, že v jej zložení sa opomínajú odborníci z oblasti právnického akademického prostredia, najmä zo sféry daňového práva a navyše táto expertná skupina má pôsobiť ako subjekt bez adekvátnych oprávnení a finančného ohodnotenia.

Vznikla však aj ďalšia platforma osobitne zameraná na oblasť DPH. Stalo sa tak rozhodnutím Komisie 2012/C 198/05 z 3.júla 2012 o zriadení fóra EÚ pre DPH. K jeho úlohám patrí:

- a) vytvoriť platformu, kde môžu odborníci z podnikateľskej sféry a vnútroštátnych daňových orgánov neformálne diskutovať o otázkach týkajúcich sa daňovej správy v oblasti DPH, s ktorými sa obe strany v súčasnosti stretávajú v cezhraničnom prostredí;
- b) diskutovať o praktických poznatkoch daňových orgánov aj odborníkov z podnikateľskej sféry a rozvinúť možné spôsoby ako riadiť súčasný systém DPH efektívnejšie vrátane boja proti podvodom, a to v záujme oboch strán tak, aby sa dosiahlo lepšie fungovanie súčasného systému DPH;
- c) pomáhať Komisii propagovať osvedčené postupy zahŕňajúce využívanie informačných technológií, ktoré by mohli viesť k efektívnejšiemu, bezpečnejšiemu, spravodlivejšiemu a nákladovo hospodárnejšiemu systému DPH v záujme oboch strán;
- d) spolupracovať v prípade potreby so všetkými ostatnými príslušnými subjektmi alebo výbormi, ktoré sa zaoberajú DPH a administratívnou spoluprácou v daňovej oblasti.

V súlade s rozhodnutím, Komisia môže s fórom konzultovať akúkoľvek otázku týkajúcu sa daňovej správy v oblasti DPH.

Ďalšou platformou, ktorú možno spomenúť je „Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie“. Stalo sa tak na základe rozhodnutia Komisie z 26. januára 2015, ktorým sa zriaďuje skupina expertov s názvom „Spoločné fórum pre transferové oceňovanie“ (2015/C 28/03)⁵⁹. Úlohou fóra je:

⁵⁹ Nahrádza rozhodnutie Komisie 2011/C 24/03 z 25. januára 2011, ktorým sa zriaďuje skupina expertov s názvom Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie (Ú. v. EÚ C 24, 26.1.2011, s. 3).

- a) vytvoriť platformu, kde odborníci z podnikov, občianskej spoločnosti a vnútroštátnych daňových správ môžu diskutovať o problémoch transferového oceňovania, ktoré bránia cezhraničným obchodným aktivitám v rámci Únie,
- b) poskytovať Komisii poradenstvo v daňových otázkach v súvislosti s transferovým oceňovaním,
- c) pomáhať Komisii pri hľadaní praktických riešení, ktoré by boli zlučiteľné s usmerneniami OECD pre transferové oceňovanie určenými nadnárodným spoločnostiam a daňovým správam.

Spomínajúc rôzne, najmä neformálne aktivity týkajúce sa skvalitnenia správy daní, nemožno opomenúť ani zriadenie novej príležitostnej skupiny odborníkov, na ktorej sa dohodli členské štáty ešte 23.februára 2011. Uvedená platforma sa nazýva „Platforma na dialóg daňových orgánov“⁶⁰. Impulzom pre vytvorenie takejto skupiny sa stali výrazné zmeny v podnikateľskom prostredí, ktoré primäli niektoré členské štáty k vypracovaniu podnikateľskej stratégie orientovanej na zákazníka, ktorá má predchádzať ťažkostiam, s ktorými sa daňové subjekty stretávajú v styku s daňovými orgánmi. Spomínané ťažkosti začínajú podaním daňového priznania fyzickou osobou - nepodnikateľom a končia pri rôznych potrebách veľkých obchodných spoločností.

VI.

Daňová politika je a s veľkou pravdepodobnosťou aj v najbližších rokoch zostane významným atribútom daňovej suverenity každého štátu. Toto platí aj pre prípad členstva v EÚ a požiadaviek, ktoré formuluje voči členským štátom najmä v záujme bezproblémového fungovania vnútorného trhu. EÚ sa však nepopierateľne mení z prevažne ekonomického zoskupenia na silnú politickú inštitúciu, od ktorej už nie je d'aleko k formovaniu a presadzovaniu štátnosti, trebárs aj federálnej. Doterajší vývoj toto smerovanie iba potvrdzuje, o čom svedčí napríklad aj snaha o schválenie Zmluvy o Ústave pre Európu, a to aj napriek tomu, že bola neúspešná⁶¹. Proti sebe sa takto chtiac-nechtiac dostávajú záujmy silných členských štátov proti záujmom ešte zatiaľ menej silnej EÚ, resp. časti členských štátov. Preto bezproblémové fungovanie jednotného vnútorného trhu sa nemôže zaobiť bez rozumných kompromisov aj v otázke delenia daňovej suverenity. V tejto súvislosti treba ale

⁶⁰ Tax authorities dialogue platform – TADP.

⁶¹ Zmluva o Ústave pre Európu (bežne označovaná ako európska ústava či euroústava) si kládla za cieľ vytvoriť ústavu pre Európsku úniu. Návrh ústavy zverejnil Európsky konvent 18.júla 2003. Európsky konvent bol orgánom zriadeným Európskou radou v decembri roku 2001 ako výsledok Laekenskej deklarácie. Jeho cieľom bolo vytvoriť návrh ústavy Európskej únie, ktorý by Rada ministrov následne prijala. Konvent skončil svoju prácu v júli 2003 s návrhom Zmluvy ustanovujúcej Ústavu pre Európu.

zdôrazniť, že nie vo všetkých oblastiach vnútroštátnych daňových systémov sú jednotlivé členské štáty náchylné tento stav akceptovať, čo môže súvisieť aj s tým, že zámery predstaviteľov jednotlivých inštitúcií EÚ nie sú vždy ľahko identifikovateľné.

Ako si možno vysvetliť stav, keď na jednej strane EÚ proklamuje škodlivosť existencie tzv. daňových rajov a na strane druhej sú členmi EÚ viaceré štáty, ktoré sú všeobecne považované za takéto raje (napr. Cyprus), príp. ide o štáty, ktoré nie sú členmi EÚ, avšak využívajú výhody vyplývajúce z tohto členstva (napr. Monako). Týka sa to aj niektorých čelných predstaviteľov inštitúcií EÚ, ktorí ako najvyšší vládni činitelia nemali problém v minulosti uzatvárať zmluvy daňového charakteru výhodné pre vnútroštátne ekonomické záujmy štátu, avšak v rozpore s proklamovanými cieľmi EÚ. Veľkú publicitu a diskusiu v tomto smere priniesli zverejnené údaje o množstve nevýhodných tzv. „comfort letters“ Luxemburska s nadnárodnými spoločnosťami⁶².

Pokiaľ je snaha o vytvorenie silnej EÚ skutočná a je to aj v záujme ekonomicky a politicky najsilnejších reprezentantov členských štátov, ktorými sú Nemecko, Anglicko a príp. aj Francúzsko, potom sme toho názoru, že v budúcnosti bude daňová politika zo strany EÚ koordinovanejšia v prospech konečného cieľa, ktorým sa stane harmonizácia daňových systémov členských štátov nielen vo vzťahu k nepriamym daniam, ale i k časti priameho zdaňovania, ktoré reprezentuje daň z príjmov. Momentálne však, vzhľadom na viaceré politické a ekonomické problémy a prekážky spojené s krízou vzťahov EÚ a Rusko, narastajúcou vlnou terorizmu v Európe, prístupom Grécka k znižovaniu deficitu verejných financií, oslabením kurzu euro, úvahami o vystúpení V. Británie z EÚ a pod., je takýto cieľ v oblasti daňovej politiky nerealizovateľný.

Zjednotenie daňového bremena na základe plnej harmonizácie daní v rámci EÚ by mohlo vykazovať tak pozitívne, ako i negatívne vplyvy na ekonomiku členských štátov.

K výhodám relatívne plnej harmonizácie daní by bolo možné zaradiť najmä:

1. vyššiu efektivitu výkonu správy daní, vrátane takých inštitútov, ako je napríklad daňová kontrola, vyhľadávacia činnosť a pod.,
2. vyššiu transparentnosť zdaňovania, ktorá spolu s účinnejšou kontrolou bude brániť daňovým subjektom vyhýbať sa daňovej povinnosti,
3. zjednodušenie administratívy, čo by sa malo pozitívne prejavovať na strane štátu v úsporách spojených s výberom daní a na strane daňových subjektov najmä v úsporách nákladov na vedenie účtovníctva, príp. iných evidencií.

⁶² Pozri: <http://www.euractiv.sk/danova-politika/clanok/icij-luxembursko-uzatvaralo-tajne-danove-dohody-023067#sthash.AE7gsCFE.dpuf>; príp. <http://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/332377-brusel-presetruje-danove-dohody-amazonu-sluxemburskom/>

Relatívne plná harmonizácia daní môže pri svojom presadzovaní narážať najmä na nasledovné ťažkosti:

1. obava z obmedzenia, príp. aj straty daňovej suverenity vlád a parlamentov členských štátov EÚ,
2. rozdielne politické záujmy vlád jednotlivých členských štátov EÚ,
3. odpor vo verejnosti, ale i u opozičných politických strán, ktorého korene treba hľadať v rozdielnych daňových systémoch členských štátov zohľadňujúcich ich historický vývoj, národné zvyklosti a ďalšie špecifiká,
4. existencia výrazných rozdielov v kvalite výkonu správy daní v jednotlivých členských štátoch, najmä neochota zamestnancov daňovej správy skvalitňovať a racionalizovať riadiacu a organizátorskú prácu v tejto oblasti, ich rutinérsky prístup a averzia voči novým vývojovým trendom a zmenám v úniovej a národnej daňovej legislatíve,
5. (zatiaľ) absencia menovej únie v rámci EÚ. Na strane druhej, niektorí autori spájajú negatívne dôsledky harmonizácie daní so zavedením jednotnej meny v EÚ, čím dôjde k obmedzeniu účinnosti národnej menovej politiky členských štátov, ktorým pre autonómnu reguláciu zostanú iba obmedzené fiskálne nástroje, ktoré harmonizáciou budú ešte ďalej obmedzované⁶³.

Ako sa konštatuje na stránkach odbornej literatúry⁶⁴, proces konvergenencie daňových sústav by bolo potrebné plánovať sofistikovane, po etapách, a to najmä v závislosti od miery efektívnosti a dosahovania cieľových výsledkov pri realizácii stratégie postupného vyrovňovania ekonomickej úrovne členských štátov EÚ, s čím možno iba súhlasiť.

Vnútrotrh a autonómny úniový daňový systém sú dva základné ciele daňovej politiky EÚ. Oba sa však zásadne líšia. Prvý spočíva v zákaze daňovej diskriminácie a harmonizácie odlišností v oblasti pohybu tovaru vo vnútri EÚ; je teda spojený s odstraňovaním diskriminačných opatrení a s harmonizáciou daňových systémov jednotlivých členských štátov, ktorá predpokladá vytvorenie daňovej suverenity EÚ ich delegáciou z členských štátov, čo predstavuje zásadný problém európskej daňovej politiky.

Druhý cieľ, spočívajúci vo vytvorení samostatného úniového daňového systému, nebol zatiaľ na rozdiel od cieľa prvého, dosiahnutý⁶⁵. Nemožno však súhlasiť s názorom, že v súvislosti s vytvorením vnútrotrhu „sú daňové právomoci členských štátov dotknuté

⁶³ Matoušek, P.: Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. In: Mezinárodní a srovnávací právní revue (International and Comparative Law Review), 14/2005, Univerzita Palackého, Olomouc, 2005, s. 112 - 113.

⁶⁴ Králík, J.: Daňové systavy členských štátov Európskej únie a ich legislatívna perspektíva. In: Mezinárodní a srovnávací právní revue (International and Comparative Law Review), 14/2005, Univerzita Palackého, Olomouc, 2005, s. 190 - 191.

⁶⁵ Tichý, Arnold, Zemánek, Král, Dumbrovský: Evropské právo, 4.vydání, C.H.Beck, Praha, 2011, s.587.

iba nevýrazne“ a ani s tým, že „EÚ v tejto oblasti vykonáva svoju činnosť iba potiaľ, pokiaľ má odstrániť prekážky vo fungovaní základných tržných slobôd“⁶⁶. Toto je jednostranný a prinajmenšom povrchný pohľad na „úniuvú scénu“ v daňovej oblasti.

⁶⁶ Tichý, Arnold, Zemánek, Král, Dumbrovský: Evropské právo, 4.vydání, C.H.Beck, Praha, 2011,s.587.