

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Bc. Ivana Donovalová

Komparácia daňovej sústavy v Českej
republike a na Slovensku

Diplomová práca

Olomouc 2016

„Prehlasujem, že som diplomovú prácu na tému „Komparácia daňovej sústavy v Českej republike a na Slovensku“ vypracovala samostatne a citovala som všetky použité zdroje.“

V Olomouci dňa 22.3.2016

.....

Bc. Ivana Donovalová

Pod'akovanie

Ďakujem JUDr. Mgr. Lenke Veselej Ph.D., vedúcej mojej diplomovej práce za cenné rady a odborné vedenie tejto práce.

Ja, nižšie podpísaná Bc. Ivana Donovalová, autorka diplomovej práce na tému „Komparácia daňovej sústavy v Českej republike a na Slovensku“, ktorá je literárnym dielom v zmysle zákona č. 121/2000 Sb., dávam týmto ako subjekt údajov svoj súhlas v zmysle § 4 písm. e) zákona 101/2000 Sb., správcovi:

Univerzita Palackého v Olomouci, Křížkovského 8, Olomouc 771 47, Česká republika

Na spracovanie osobných údajov v rozsahu: meno a priezvisko v informačnom systéme, a to vrátane zaradenia do katalógu, a ďalej k sprístupneniu mena a priezviska v katalógoch a informačných systémoch UP, a to vrátane neadresovaného sprístupnenia pomocou metód diaľkového prístupu. Údaje môžu byť sprístupnené užívateľom služieb Univerzity Palackého. Realizáciu sprístupnenia zaisťuje ku dňu podania tohto prehlásenia vnútorná zložka UP, ktorá sa nazýva informačné centrum UP.

Súhlas sa poskytuje na dobu ochrany autorského diela podľa zákona č. 121/2000 Sb.

Prehlasujem týmto, že moje osobné údaje vyššie uvedené sú pravdivé.

V Olomouci dňa 22.3. 2016

.....
Bc. Ivana Donovalová

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A SYMBOLOV

EÚ Európska Únia

ESD Európsky súdny dvor

ČR Česká republika

SR Slovenská republika

CCCTB Common Consolidated Corporate Tax Base (Spoločný konsolidovaný základ dane)

Obsah

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A SYMBOLOV	5
ÚVOD	7
1 OBECNÁ TEÓRIA A HISTÓRIA DANÍ V ČESKEJ REPUBLIKE A NA SLOVENSKU	9
2 PRÁVOMOCI EURÓPSKEJ ÚNIE V OBLASTI DANÍ.....	18
2.1 Rudingov výbor	19
2.2 Smernice ako prostriedok regulácie.....	21
2.3 Rozhodnutia ESD	22
3 HARMONIZÁCIA DANÍ V EÚ	24
3.1 Pojem daňová harmonizácia	26
3.2 Fázy daňovej harmonizácie.....	28
3.3 Pravidlá a harmonizačné princípy.....	28
3.4 Nástroje daňovej politiky v EÚ	30
3.5 Výhody a nevýhody harmonizácie daní.....	31
4 DAŇOVÁ SÚSTAVA V ČESKEJ REPUBLIKE	34
4.1 Nepriame dane v ČR.....	35
4.1.1 Daň z pridanej hodnoty v ČR.....	35
4.1.2 Energetická daň v ČR.....	36
4.1.3 Spotrebná daň v ČR	37
4.2 Priame dane v ČR	38
4.2.1 Daň z príjmov fyzických osôb v ČR	39
4.2.2 Daň z príjmov právnických osôb v ČR	40
5 DAŇOVÁ SÚSTAVA V SLOVENSKEJ REPUBLIKE.....	42
5.1 Nepriame dane	43
5.1.1 Daň z pridanej hodnoty na Slovensku.....	44
5.1.2 Spotrebné dane na Slovensku.....	45
5.2 Priame dane na Slovensku	46
5.2.1 Majetkové dane na Slovensku.....	46
5.2.2 Dôchodkové dane na Slovensku	47
6 KOMPARÁCIA DAŇOVÉHO SYSTÉMU V ČESKEJ REPUBLIKE A V SLOVENSKEJ REPUBLIKE	49
6.1 Nepriame dane	50
6.1.1 Daň z pridanej hodnoty	50
6.2 Priame dane.....	52
ZÁVER	55
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	57

ÚVOD

„Sú dve veci na tomto svete, ktoré nikdy nepominú – smrť a dane.“

Benjamin Franklin.

Daňový systém je v súčasnosti dôležitým nástrojom krajiny, ktorý do značnej miery ovplyvňuje jej ekonomiku. Správne nastavenie daňového systému a jeho súčastí je mimoriadne významné. Úlohou daňového systému je získavať prostriedky pre štátny rozpočet, ktoré prostredníctvom výberu daní, regulujú náš disponibilný príjem cez prerozdelenie prostriedkov štátu.

Je teda samozrejmé, že daňová sústava sa neustále mení a vyvíja v čase spolu so spoločnosťou a prispôsobuje sa meniacim potrebám štátu. Už dvanásť rokov je Česká republika ako aj Slovenská republika členom Európskej únie a za týchto dvanásť rokov prešla legislatíva rôznymi úpravami a to aj z dôvodu implementácie únieových predpisov. Výnimkou nebola ani oblasť daňovej legislatívy.

K zmenám v oblasti daňovej sústavy štátov Európskej únie do značnej miery prispela harmonizácia daní v Európskej únii, ktorá je v podstate oveľa bližšie ako si všetci myslíme.¹ Dôvodom majú byť plány Európskej komisie znovu obnoviť prácu na tzv. Spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmu právnických osôb (CCCTB).²

Cieľom mojej diplomovej práce je čitateľovi priblížiť problematiku daní v Českej a republike a Slovenskej republike, tieto porovnať, a poskytnúť čitateľovi aj stručný prehľad o harmonizácii daní v EÚ po teoretickej stránke, následne skúmať daňové systémy v Českej republike a Slovenskej republike a potom porovnať oba existujúce daňové systémy. Vzhľadom k tomu, že obidva štáty sú členom EÚ, bude dôležitou súčasťou tejto práce aj problematika harmonizácie daní, ktorou sa budem zaoberať z viacerých uhlov, a pokúsim sa tak čitateľovi poskytnúť ucelené informácie o tejto problematike. Získané informácie použijem tiež pri spracovaní komparácie daňového systému Českej republiky Slovenskej republiky.

Túto tému diplomovej práce som si vybrala s ohľadom na záujem o skúmanú problematiku. Keďže som písala aj bakalársku prácu z odvetvia daní, je mi táto oblasť blízka.

¹ Tvrdí to írsky europoslanec a bývalý minister financií Brian Hayes. In: <http://europa.europa.sk/harmonizacia-dani-zadne-vratka/>

² Cieľom CCCTB je najmä zjednotiť daňové pravidlá a zároveň umožniť podanie jedného daňového priznania pre celú Európsku úniu. Snahy Komisie však môžu viesť aj k úplne iným zmenám.

Pre spracovanie diplomovej práce použijem metódu komparačnú a analytickú. Moja diplomová práca bude rozčlenená do šiestich kapitol.

Prvá časť práce vysvetlí základné teoretické pojmy a východiská zdanenia ako aj históriu majetkových daní v skúmaných štátoch. Táto časť má čitateľovi objasniť základné pojmy, princípy zdanenia, spôsoby merania daňového zaťaženia.

Druhá kapitola sa zameria na oblasti právomoci Európskej únie, pretože počas svojho štúdia som zistila pri štúdiu podkladov, že Európska únia ako subjekt „sui generis“ vplýva na každodenný chod fungovania členských štátov a teda aj na oblasť daní. Z oblasti priamych daní, pozornosť bude venovaná najmä problematike Rudingovho výboru, smerniciam ako prostriedku regulácie, a svoju pozornosť ďalej budem venovať aj rozhodnutiam ESD v skúmanej oblasti. Kapitola tretia bude venovaná harmonizácii daní v EÚ s cieľom ozrejmiť čitateľovi predovšetkým pojem harmonizácie daní v EÚ a ďalej aj pravidlá a fázy tohto procesu. V štvrtej kapitole prejdem už konkrétne k daňovému systému v Českej republike, t. j. na dane priame a nepriame. V piatej kapitole budem skúmať identickú problematiku v Slovenskej republike.

Danú oblasť objasním najprv po teoretickej stránke a následne prejdem k analýze odlišností v daných štátoch v kapitole šesť.

1 OBECNÁ TEÓRIA A HISTÓRIA DANÍ V ČESKEJ REPUBLIKE A NA SLOVENSKU

Dane boli vždy predmetom historického zápasu ekonomických, politických, filozofických a náboženských názorov. Vždy boli považované za nedobrovoľné dávky, ich podstata sa intenzívnejšie rozvinula v starovekom Ríme. Modernejšia podoba daní vznikla v ranom stredoveku na britských ostrovoch, kde domorodé obyvateľstvo muselo platiť určité dávky dobyvačným Normand'anom. Uvedené dávky získali názov „dannengeld,“ ktorý sa v neskoršom období rozšíril do všetkých krajín Európy a to ako povinná platba „štátu“ (kráľovi) za ochranu života a majetku obyvateľov.

V odbornej literatúre nachádzame veľké množstvo definícií pojmu dane. Napríklad Široký definuje daň ako“ *...povinnú, zákonom dopredu stanovenú čiastku, ktorou sa odčerpáva časť nominálneho dôchodku ekonomickému subjektu...*“³

Podľa Papouškovej daň je zákonom stanovené povinné, nenávratné, neúčelové, spravidla sa pravidelne opakujúce peňažné pnenie fyzických osôb a právnických osôb do verejného rozpočtu na úhradu obecných verejných potrieb.⁴

Dane sú teda jedným z druhov príjmov verejných štátnych rozpočtov. Príjmy verejných rozpočtov môžeme rozdeliť na:

- dane,
- poplatky,
- pôžičky.

Definícia dane⁵ podľa Kubátovej je to povinná, nenávratná, zákonom určená platba do verejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentná. Daň sa pravidelne opakuje v časových intervaloch (napr. každoročne platená daň z príjmu), alebo je nepravidelná a platí sa za určitých okolností (napr. pri každom prevode nehnuteľnosti).⁶

Z uvedenej definície dane vyplýva, že platba je povinná, čo znamená, že daň nie je ekonomicko-finančný, ale súčasne aj právny inštitút, pričom zo strany verejnej moci prostredníctvom právneho predpisu dochádza k donúteniu povinného subjektu podieľať sa na príjmoch, majetku, alebo iných hospodárskych aktivitách.

³ ŠIROKÝ, J. *Daňové teórie – s praktickou aplikáciou*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, 27 s.

⁴ PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Daně a jejich správa*. [online]. fch.upol.cz, 31. oktobra 2013 [cit. 24. marca 2016]. Dostupné na: <http://fch.upol.cz/wp-content/uploads/2015/11/DAS_skripta.pdf>

⁵ Uvedené vlastnosti odlišujú daň od niektorých iných kategórií, napr. poplatkov, ktoré sú takisto príjmom štátnych či miestnych rozpočtov. Poplatok podľa Kubátovej *predstavuje peňažný ekvivalent za služby poskytované verejným sektorom, je účelový, dobrovoľný, nepravidelný a nenávratný*.

⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha : ASPI, 2006, 16 s.

Daň predstavuje vždy určité peňažné plnenie, t. j. daň vo forme osobných služieb alebo naturálneho plnenia v hospodársky vyspelých krajinách neexistuje. Daň je určená na základe zákona, t. j. je právnym predpisom je presne vymedzený okruh povinných subjektov, určený termín splatnosti dane ako aj výška daňovej povinnosti v rámci rozsahu predvídaného právnou normou. Daň je možné uložiť len na základe všeobecného záväzného právneho predpisu. Dopredu určený termín splatnosti je významným znakom vo vzťahu k daňovníkovi, ktorý zabezpečuje plynulosť platenia daní, ale taktiež vo vzťahu k štátnemu rozpočtu.⁷

Znamená to, že daňami sa odoberajú príjmy súkromnému sektoru, aby sa tieto mohli stať príjmami verejných rozpočtov. Na rozdiel od pôžičiek vláda nemusí odobraté dane splácať, keďže dane sú nenávratným príjmom. Dane sú neúčelné, čo znamená, že konkrétna daň v určitej výške nefinancuje konkrétny vládny projekt,⁸ a neposkytujú viditeľnú ekvivalenciu,⁹ pretože tá v daniach prakticky neexistuje. Daň nezakladá nárok na určitú protihodnotu plnenia napriek skutočnosti, že výnos daní sa vracia spoločnosti vo forme rôznych opatrení smerujúcich na zvyšovanie jeho bezpečnosti, istoty a blahobytu, t. j. v poskytovaní určitého množstva verejných statkov. Jedným zo znakov daní je ich pravidelnosť, resp. opakovateľnosť¹⁰.

Dane sú teda pravidelne sa opakujúcim príjmom, u jednotlivého daňovníka tomu tak byť nemusí, keďže daňovník platí daň momentom, kedy mu vznikne daňová povinnosť. Problematika daní patrí k náročným oblastiam rozhodovania štátu, predovšetkým v ostatných desaťročiach, kedy ceny verejných služieb a statkov a ich rozsah trvale vzrastajú a uplatňované zásady solidarity sociálneho štátu vyžadujú stále vyššie výdavky na verejné výdavky. Štátne rozpočty takmer všetkých krajín preukazujú problémy príjmov a výdavkov, ich výdavková časť spravidla možné príjmy presahuje. V zásade rozhodujúca časť príjmov štátu pochádza z daní, čo je dôvodom na to, aby miera zdaňovania, druh daní, spôsob ich inkasa a daňová administratíva boli zaradované k najzložitejším otázkam štátnej administratívy.

Skúsenosti štátov v oblasti daňovej politiky naznačujú, že táto musí splňať niekoľko cieľov:

- dane a zmeny v daniach by mali v čo najmenšej miere spôsobovať pohyb cien,
- dane by mali byť primerané a ich bremeno by malo byť spravodlivo rozdelené,

⁷ Grúň, E. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava : Eurounion., 2000, 38 s.

⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha : ASPI, 2006, 16 s.

⁹ Táto v daniach prakticky neexistuje.

¹⁰ Napríklad daň z príjmu.

- dane musia byť jednoduché a administratívne efektívne zvládnuteľné.¹¹

Ciele verejných financií môžeme definovať aj v podobe štyroch moderných funkcií:¹²

- funkcia fiškálna – sa považuje za hlavnú funkciu daní, ktorá je historicky najstaršia, kedy dane sú hlavnými príjmami rozpočtov a významnými prostriedkami na financovanie fiškálnej politiky. Funkcia fiškálna je obsiahnutá vo všetkých troch nasledujúcich funkciách,¹³
- alokačná funkcia - považovaná za najstaršiu funkciu štátu, ktorá v súčasnosti súvisí s procesom zabezpečenia verejných statkov. Alokačná funkcia rieši problematiku optimálneho rozdelenia medzi verejnú a súkromnú spotrebu,
- distribúcia dôchodkov – je ovplyvnená prostredníctvom daní a transferových platieb vlády. Odobratím časti dôchodku daňovníkov štátom a poskytovaním transferových platieb sa tak modifikuje prvotné rozdelenie dôchodkov, keďže spoločnosť toto rozdelenie nepovažuje za spravodlivé a akceptovateľné. Predovšetkým progresívne zdanenie zmierňuje túto nerovnosť. Je nutné poznamenať, že práve bez existencie vládneho prerozdelenia by prišlo k drastickému zvýšeniu rozdielov medzi obyvateľstvom štátu,
- stabilizačná funkcia - premieta sa v zaistení základných cieľov hospodárskej politiky, ktorými sú vysoká miera zamestnanosti, stabilita cenovej hladiny, v ekonomickom raste a vyrovnanosti platobnej bilancie.

Význam daní ako príjmov verejných rozpočtov vyjadruje ich podiel na celkových príjmoch, pričom v súčasnosti národné ekonomiky nepoužívajú k naplneniu verejných rozpočtov jednu veľkú daň, ale niekoľko menších daní majúci medzi sebou rôzne väzby. Medzi základné subsystemy daňového systému možno zaradiť daňovú legislatívu, daňovú sústavu a kontrolu daní.

Akcízy boli historicky najstaršou formou, podobou nepriamych daní, ktorá sa vyvinula v období feudalizmu, a ktorých vyberanie sa prenajímalo súkromným osobám. Akcízy sa najskôr zmenili na prvotnú formu spotrebných daní. Hlavnou funkciou akcíz bolo zdanenie

¹¹ Úrad vlády Slovenskej republiky. *ÚLOHA ŠTÁTU A VEREJNÉHO SEKTORA*. [online]. vlada.gov.sk, 2016 [cit. 23. marca 2016]. Dostupné na: <http://www.government.gov.sk/cgi-bin/Info/Usr/infou_view2.cgi?material=02&id=4&vlada_den>

¹² ŠIROKÝ, J. *Daňové teórie – s praktickou aplikáciou*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, 23 s.

¹³ Len výnimočne sa môžeme stretnúť s daňou, ktorá túto funkciu nespĺňa. Ide o napríklad ekologickú daň, ktorá je uložená na produkty, ktoré ohrozujú životné prostredie a ktorá má za úlohu postupne odstrániť jej výrobu a spotrebu, a tým vlastne odstrániť sama seba. V Slovenskej republike ekologická daň neexistuje.

širokej spotreby, a takýmto spôsobom zabezpečenie dostatočných príjmov pre štátny rozpočet. Vývoj nepriamych daní od počiatočnej fázy existencie smeroval k vytvoreniu všeobecných spotrebných daní a zároveň k vytvoreniu samostatných spotrebných daní na vybrané druhy tovaru.

V polovici 20. storočia sa daň z obratu stala prevládajúcou formou prvého druhu nepriamej dane. Daň z pridanej hodnoty sa objavila v roku 1954 vo Francúzsku ako forma dane z obratu po prvý raz. Daň z obratu sa v podmienkach Československa zaviedla v roku 1919 a to s platnosťou na tri roky. Zákon číslo 268 /1923 Zb. z. a n. o daní z obratu a daní z prepychovej tvoril v tom období konsolidovanú a perspektívnu právnu úpravu, ktorá bola do roku 1938 viackrát novelizovaná. Na konci štyridsiatych rokov sa daň z obratu pretransformovala na všeobecnú nákupnú daň. S účinnosťou od 1. januára 1952 bola opäť zavedená daň z obratu, avšak táto bola vybudovaná na odlišných princípoch, t. j. na existencii dvoch určujúcich východiskových faktoroch. Prvým z uvedených faktorov bolo zavedenie cien štátnych veľkoobchodných a maloobchodných cien, druhým bola ekonomizácia procesu odbytu tovaru vytváraním odbytových základní v priemysle.

Ekonomizácia procesu odbytu tovaru vytváraním odbytových základní v priemysle bola podobou prenesenia procesu vyberania dane do výroby, a to predovšetkým na odbytové základne alebo priamo do výrobných podnikov. Jednotlivé spotrebné dane boli druhou historicky samostatnou formou nepriamych daní, ktoré sa uplatňovali aj v našich podmienkach. Počas obdobia tzv. predmníchovskej Československej republiky existovalo takmer dvadsať takýchto daní. Začiatkom päťdesiatych rokov prenesenie týchto daní do novej daňovej sústavy tzv. socialistického typu začiatkom sa neuskutočnilo.¹⁴

Vo svetovom meradle dochádzalo k postupnej liberalizácii a zmenšovaniu štátnej angažovanosti v oblasti hospodárstva. Pokusy o obmedzenie funkcie daní výlučne v podobe nástroja na krytie výdavkov spojených s vnútornou bezpečnosťou, obranou a právnym poriadkom neboli úspešné, dôvodom bola skutočnosť, že výdavky štátu vojenské, sociálne výdavky, výdavky na správny, bezpečnostný aparát ako aj výdavky na umorovanie štátneho dlhu neustále narastali. Postupne vznikali prvé stále daňové sústavy. Štát začal zostavovať bilancie štátnych príjmov a výdavkov, ktoré po určitom čase dostali podobu dnešného štátneho rozpočtu. Dane sa už v tom období delili na dane priame a nepriame dane.¹⁵ Priame

¹⁴ BALKO, Ladislav. *Základy verejných financií*. Trenčín: Fakulta sociálno-ekonomických vzťahov, Trenčianska univerzita Alexandra Dubčeka v Trenčíne, 2006, s. 229 – 230.

¹⁵ Vo Francúzsku a Holandsku vznikli aj tzv. obchodné dane.

dane sa týkali občanov podľa ich daňovej spôsobilosti priamo vyjadrenej ich príjmom alebo majetkom. Nepriame dane vznikli z akcízov.¹⁶

Čo sa týka problematiky histórie daní na území Československa po jej vzniku, bol prelomovým rokom obdobia rok 1918. Štvrtý rok vojnového konfliktu znamenal pre Rakúsko - Uhorsko úplný rozpad habsburskej monarchie na niekoľko tzv. nástupníckych štátov, medzi ktoré patrilo aj Československo. Vznik nového štátu strednej Európy je oficiálne datovaný dňom 28. októbra 1918, kedy bol verejne vyhlásený zákon o zriadení samostatného československého štátu.¹⁷

V Československu bolo nutné stabilizovať situáciu v novom štáte, ktorú však komplikovalo niekoľko faktorov. Hospodárstvo Československa bolo značne vyčerpané vojnovým konfliktom, existovali nielen problémy so zásobovaním, ale aj sociálne nepokoje. V prvej polovici dvadsiatych rokov 20. storočia sa Ministerstvo financií malo snahu priblížiť rozpočet realite, táto skutočnosť mala za následok časté zmeny v jeho štruktúre. V niektorých obdobiach sa stretávame s rozpočtom bežným a investičným, v iných sa výdaje rozdelili na riadne¹⁸ a mimoriadne.¹⁹ Z dôvodu, že väčšina týchto opatrení nebola úspešná, bolo nutné pristúpiť k zásadnej reforme celej rozpočtovej sústavy, ako aj oddelenia riadenia fiškálnej a monetárnej politiky. Reforma bola umožnená konjunktúrou v druhej polovici dvadsiatych rokov, jej priebeh sa spája s ministrom financií Karolom Englišom.

Nový daňový zákon číslo 76/1927 Zb. z. a n. radikálne menil štruktúru a konštrukciu priamych daní. Dovtedy platný daňový systém prevzatý z Rakúsko - Uhorska bol charakteristický existenciou právneho dualizmu, t. j. na území Slovenska a Podkarpatskej Rusi platili iné právne predpisy. Prvotným cieľom reformy bola unifikácia systému.

Druhotným cieľom bola modernizácia daňového systému z hľadiska finančne vedeckého. Reformou daňového systému bol tento rozdelený do troch základných skupín. Prvou a najrozsiahljšou boli priame dane, medzi ktoré boli zaradené všeobecná daň zárobková, dôchodková daň, zvláštna daň zárobková, daň pozemková, daň domová, daň rentová a daň z tantiém. Dane nepriame tvorili daň z obratu, prepychová daň, dane spotrebné a daň burzová. Tretiu základnú skupinu tvorili poplatky, daň z obohatenia a výnosy z kolkov a poplatkov za rôzne úradné výkony. Reformou bol zavedený nový systém samosprávnych prírážok, zmenená bola taktiež dotačná politika pre obce, okresy a krajiny.

¹⁶ Tieto dane boli obľúbené u podnikateľských vrstiev, nezasahovali totiž do akumulácie kapitálu. V tomto čase spotrebné dane a zvýšený podiel dovozných ciel bol rozhodujúci podiel príjmov štátneho rozpočtu.

¹⁷ Historická verzia: Zákon číslo 11/1918 Sb., v znení pozdejších prepisov

¹⁸ T. j. opakujúce sa každý rok.

¹⁹ T. j. jednorazové, ktoré boli vyvolané vojnovými udalosťami.

Výsledkom reformy daňového systému bolo sprehľadnenie daňovej sústavy a zaistenie rovnomerného daňového zaťaženia na celom území štátu.²⁰

Tridsiate roky 20. storočia boli poznačené vznikom druhej svetovej vojny, druhá Československá republika²¹ a následná okupácia českých krajín nacistickým Nemeckom od 15. marca 1939 bola prechodným obdobím existencie štátu, ktoré bolo poznamenané potrebou vyrovnáť sa s politickými a hospodárskymi účinkami vzhľadom na stratu hraničných území. Došlo k zásadnej zmene štátu liberálne demokratického k štátu autoritatívno-nacionalistickému. Z hospodárskeho hľadiska bolo potrebné vyrovnáť sa s dôsledkami Mníchova, pričom došlo k určitému posunu od liberálnej tržnej ekonomiky k hospodárstvu direktívnemu. Obsadením Československého štátu bol samostatný vývoj československého daňového práva prerušený. Zriadený Protektorát Čechy a Morava bol autonómnym územím, ktoré vykonávalo svoje práva v súlade s potrebami nemeckej ríše. Daňová legislatíva tohto obdobia sa vyvíjala zo zákonodarstva Československej republiky. V období druhej svetovej vojny nedošlo v oblasti daní k zásadnejším zmenám, upravovali sa iba prirážky k jednotlivým daniam, zrušená bola prepychová daň.²²

Po skončení druhej svetovej vojny v roku 1945 v Československu nastala neľahká úloha, nakoľko finančné hospodárstvo štátu bolo výrazne poznačené vojnou. Spočiatku sa javila nevyhnutnosť nadviazať na právny poriadok pred druhou svetovou vojnou. Uskutočnili sa iba menšie zmeny v daňových zákonoch, a to v osobitnej zárobkovej dani a zárobkovej dani. Opätovne boli upravené finančné monopoly.²³ Osobitným opatrením bolo uzákonenie mimoriadnych majetkových daní zákonom číslo 134/1946 Zb. z. a n. ako dávka z majetkového prírastku a dávka z majetku.

V roku 1947 sa podarila iba nová úprava dani zo mzdy, ktorá nahradila dôchodkovú daň a podarila sa presadiť mimoriadna jednorazová dávka z nadmerných prírastkov na majetku a zákon číslo 200/1947 Zb. z. a n. o dani z predmetov luxusnej potreby.²⁴

Po prevzatí moci komunistickou stranou v roku 1948 bolo obdobie poznamenané radikálnymi zmenami v celom systéme verejnej správy spolu s so zmenami v daňovej a colnej správe. V roku 1949 bolo zrušená štruktúra daňovej správy, boli zrušené všetky daňové úrady, pričom bol výkon daňovej správy prenesený na národné výbory. Znamenalo to, že daňová správa sa stala súčasťou finančných referátov, neskôr finančných odborov národných

²⁰ Historie MF 1918-2004: Systém daní bol ustanovený v roku 1927, v súčasnosti v ňom nedochádza k podstatným zmenám, je iba doplňovaný.

²¹ vymedzenej mníchovskou dohodou (uzavretá 30. septembra 1938)

²² ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, 25 s.

²³ Výbušných látok, tabakový, liehový, soľný, umelých sladidiel.

²⁴ Grůň, Ľ. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava : Eurounion, 2001, 56 s.

výborov. Finančné odbory národných výborov krajských a okresných, resp. časť daňovej správy, bola v šesťdesiatych rokoch prenesená až na miestne národné výbory. Po tridsiatich rokoch došlo k spojeniu politickej a finančnej správy.

V rokoch 1948 až 1950 došlo k uzákoneniu len niekoľkých daní a to poľnohospodárskej a živnostenskej, ktoré predstavovali zvýhodnenie malých a stredných roľníkov. Zákonom číslo 283/1948 Zb. sa zaviedla nová všeobecná daň, nahradila spotrebné dane a po novelizácii v roku 1949 premenovaná na nákupnú. Táto však bola v roku 1952 zrušená a nahradená daňou z obratu a daňou z výkonov. V roku 1950 to bola daň z literárnej a umeleckej činnosti a dane zo samostatnej činnosti, ktorá bola v roku 1952 taktiež nahradená a to daňou z príjmov obyvateľstva.²⁵

Po nástupe komunistickej strany na čelo štátu bolo potrebné aj daňovú sústavu upraviť a to s prihliadnutím na sovietske skúsenosti. Daňová reforma sa uskutočnila v roku 1952, pričom socialistickú podobu daňovej sústavy tvorili tri druhy daní:

- dane odčerpávajúce akumuláciu socialistického sektora hospodárstva,
- dane vyberané od obyvateľstva,
- dane miestne, ktorých výnos šiel do miestnych rozpočtov.

Zákonom číslo 73/1952 Zb., o dani z obratu bola opätovne zavedená daň z obratu, čím sa vytvoril sa systém dvoch cien a to štátna veľkoobchodná a štátna maloobchodná cena. Tento zákon bol súčasťou daňovej reformy, ktorá mali smerovať k intenzívnemu rozvoju národného hospodárstva a k výrazným ekonomickým zmenám.

Následujúce obdobie neprinesli zásadnejšie zmeny daňovej sústavy, ani daňového systému.

Zákonom číslo 98/1964 Zb. bola zavedená daň z motorových vozidiel. Môžeme spomenúť, že daňovú sústavu v šesťdesiatych rokoch tvorili dva smery zdaňovania, ktorými boli:

- dane platené podnikmi - daň z obratu, dôchodková daň družstiev a iných organizácií, pôdohospodárska daň,
- dane platené obyvateľstvom – daň zo mzdy, osobitná daň z dôchodkov, daň z literárnej a umeleckej činnosti, daň z príjmov obyvateľstva, domová daň, daň z motorových vozidiel.

²⁵ Grúň, E. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava : Eurounion., 2001, 57 s.

Významnou zmenou v oblasti daní bolo zavedenie podnikových daní zákonom FZ číslo 133/1969 Zb. a zákonom SNR číslo 178/1969 Zb. Systém podnikového zdanenia tak od 1. januára 1970 tvorili tri podnikové dane:

- daň zo zisku,
- daň z majetku,
- daň z objemu miezd.

Uvedené zásadné zmeny v daňovom zákonodarstve boli podmienené zmenami politickej a celospoločenskej orientácie štátu po novembri 1989.²⁶ V rokoch 1990 až 1992 sa uskutočnila daňová reforma, ktorá znamenala návrat k členeniu daní na priame a nepriame. Bol prijatý zákon Federálneho zhromaždenia číslo 212/1992 Zb. o sústave daní, ktorého hlavný prínos vidíme v dvoch oblastiach:

- vymedzil dane, ktoré tvorili novú daňovú sústavu,
- definoval, že možno ukladať iba tieto, a žiadne iné dane

Zákomom číslo 212/1992 Zb. o sústave daní sa vytvoril model novej daňovej sústavy, ktorý bol štruktúrovaný odlišným spôsobom ako tomu bolo počas posledných desaťročí. Upustilo sa od vtedajšieho členenia daní na dane platené socialistickými organizáciami a na dane platené obyvateľstvom. Dane v zákone číslo 212/1992 Zb. boli zakotvené v jednotlivých daňových zákonoch v Českej a Slovenskej republike. Priame a nepriame dane sa stali základnými prvkami novej daňovej sústavy, ktorá bola zavedená v Českej a Slovenskej republike s účinnosťou od 1. januára 1993, ako výsledok uvedenej daňovej reformy.²⁷

Súbežne sa uplatnili nasledujúce dve kritériá:

- priame a nepriame dane,
- členenie daňovej sústavy podľa ich predmetu.

Na margo štruktúry novej daňovej sústavy možno uviesť, že táto bola nasledovná:

1. Priame dane:

- dane dôchodkové
 - daň z príjmov fyzických osôb,

²⁶ Grúň, L. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava : Eurounion., 2001, s. 59 – 60.

²⁷ Tamtiež 66 s.

- daň z príjmov právnických osôb.
- dane majetkové
 - daň z pozemkov,
 - daň zo stavieb,
 - daň z dedičstva,
 - daň z darovania,
 - daň z prevodu a prechodu nehnuteľností
 - cestná daň.

2. nepriame dane:

- všeobecná spotrebná daň - daň z pridanej hodnoty,
- selektívne spotrebné dane - zdaňujú vybrané skupiny výrobkov.²⁸

Konštatovať možno teda, že došlo ku koncepcnej zmene u dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní, ktoré nahradili daň z obratu. Analytické dane z príjmov nahradila syntetická daň z príjmov. A systém notárskych poplatkov nahradila daň dedičská, darovacia a z prevodu a prechodu nehnuteľností. Od daňového systému bolo oddelené financovanie výdavkov na zdravotné zabezpečenie, nemocenské zabezpečenie, dôchodkové zabezpečenie a podpory v nezamestnanosti. A v neposlednom rade bola zavedená úplne nová daň – cestná daň.²⁹

Slovenská republika a Česká republika majú spoločnú minulosť, kedy oba tieto štáty zdieľali jeden riadiaci orgán pod vplyvom východných socialistických ideológií. Susediace štáty, ktoré od roku 1993 majú rozdielne cesty. Majú podobný jazyk, obe sú členmi Európskej únie, sú to štáty, ktoré spoločne prijali demokratické myšlienky vo svojich ústavách. Pri pohľade na daňový systém oboch štátov nachádzame mnoho spoločných znakov, ale aj rozdielov, ktoré sa sformovali vo fáze rozdielneho vývoja oboch krajín.

Práve to pokladám za zaujímavé, že aj napriek tomu, že tieto dve krajiny boli kedysi jednou krajinou, tak v priebehu mnohých rokov sa vývoj v daňovej oblasti vydal rozdielnymi smermi (ako napr. trojdaň, ale aj iné).

²⁸ Krivosudský, P. *Dane, daňová sústava*. [online]. gmk-ra.sk, 18. október 2007 [cit. 25. marca 2016]. Dostupné na: <<http://www.gmk-ra.sk/subor/danova-sustava.pdf>>

²⁹ BOJNANSKÝ, J. a kol. *Dane podnikateľských subjektov*. 3. vyd. Nitra : SPU, 2010, 50 s.

2 PRÁVOMOCI EURÓPSKEJ ÚNIE V OBLASTI DANÍ

Právomoc vyberať dane patrí k základným prvkom zvrchovanosti členských štátov, ktoré v tejto oblasti preniesli na Európsku úniu iba obmedzené právomoci. Vývoj daňových ustanovení EÚ je zameraný na hladké fungovanie vnútorného trhu, pričom harmonizácia nepriamych daní bola riešená v skoršom období ako aj vo väčšom rozsahu, než problematika priamych daní. Okrem uvedených oblastí EÚ zintenzívňuje boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti, ktoré predstavujú hrozbu pre spravodlivú hospodársku súťaž a sú príčinou významného výpadku daňových príjmov. Podľa zmluvy musia byť daňové opatrenia prijaté členskými štátmi jednomyselne.

Daňovú politiku do značnej miery ovplyvňuje judikatúra Európskeho súdneho dvora, pričom Európsky parlament má v tejto oblasti len právo byť konzultovaný, výnimku tvoria rozpočtové otázky, pri ktorých sa ako zložka rozpočtového orgánu delí o rozhodovacie právomoci s Radou Európy.³⁰

Právny základ skúmanej problematiky nachádzame v Zmluve o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ), v kapitole ustanovení o daniach, články 110 až 113, ktorá upravuje problematiku harmonizácie právnych predpisov o daniach z obratu, spotrebných daniach a iných podobách nepriameho zdaňovania, ďalej v kapitole o aproximácii právnych predpisov v článkoch 114 až 118 ZFEÚ, ktorá sa týka daní, ktoré majú nepriamy účinok na zriadenie vnútorného trhu, pričom ustanovenia o daniach nepodliehajú riadnemu legislatívnemu postupu. Ďalšie ustanovenia s významom pre daňovú politiku, ktoré odkazujú na voľný pohyb osôb nachádzame v článkoch 45 až 66 ZFEÚ), právnu úpravu hospodárskej súťaže zas v článkoch 107 až 109 ZFEÚ. Ustanovenia o posilnenej spolupráci podľa článkov 326 až 334 ZFEÚ sa môžu použiť v daňových veciach.³¹

Pokiaľ ide o prijímanie aktov týkajúci sa daní Rada rozhoduje o návrhu Komisie jednomyselne, s Parlamentom iba konzultuje. Prijaté ustanovenia v oblasti daní zahŕňajú smernice, ktorými sa aproximujú vnútroštátne ustanovenia a rozhodnutia Rady.

Priame zdaňovanie označuje dane vyberané z príjmu, majetku a kapitálu fyzických osôb alebo právnických osôb.³²

³⁰ Paternoster, Dario. *VŠEOBECNÁ DAŇOVÁ POLITIKA*. [online]. europarl.europa.eu, október 2015 [cit. 27. marca 2016]. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_5.11.1.pdf>

³¹ Tamtiež

³² Činnosť EÚ v oblasti dane z príjmu právnických osôb je rozvinutejšia, hoci sa sústreďí iba na opatrenia spojené so zásadami jednotného trhu. Nepriame zdaňovanie pozostáva z daní, ktoré sa nevyberajú z príjmu alebo majetku. Patrí do neho daň z pridanej hodnoty (DPH), spotrebné danie, dane z dovozu, dane z energie a ďalšie environmentálne dane. Vývoj daňových ustanovení EÚ je zameraný na hladké fungovanie vnútorného trhu, pričom harmonizácia nepriamych daní bola riešená skôr a vo väčšom rozsahu než priame zdaňovanie.

Daň z príjmu fyzických osôb nie je regulovaná ustanoveniami Európskej únie, ale činnosť EÚ v tejto oblasti vychádza z judikatúry Európskeho súdneho dvora. Podrobnejšie sa uvedenej problematike budem venovať v podkapitole 2.3.

2.1 Rudingov výbor

V otázke úpravy problematiky priamych daní sa od roku 1957 zmenilo málo. Dôvodom bolo, že harmonizácia priamych daní mala v členských štátoch iba veľmi nízku prioritu a bola považovaná za neakceptovateľný zásah do fiškálnej suverenity jednotlivých štátov.³³ Toto však považujem za správne, pretože si myslím, že jednotlivé štáty majú právo ovplyvňovať a zasahovať do fungovania priamych daní výraznejším spôsobom ako EÚ.

Prvým posunom v oblasti koordinácie a harmonizácie daní bolo až prijatie tzv. pravidla tržného odstupe (ALS, Arm's-length Standard) podľa vymedzenia Vzorovou zmluvou podľa modelu OECD o zamedzení dvojitého zdanenia z roku 1963.³⁴ Ďalšie návrhy harmonizačných smerníc sa objavili v rokoch sedemdesiatych a osemdesiatych, z ktorých bola prijatá iba Smernica Rady číslo 77/799/EHS o vzájomnej pomoci medzi príslušnými orgánmi členských krajín v oblasti priamych daní.

V oblasti priamych daní boli v apríli roku 1990 po dvadsaťročných rokovaníach prijaté dve smernice a jedna konvencia týkajúca sa zdanení korporácií. Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach³⁵ mala za úlohu znížiť rozdiely v daňových zákonoch, ktoré upravujú zdanenie korporácií pôsobiacich v národnom meradle, ako aj zdanenie korporácií pôsobiacich v rámci Európskych Spoločenstiev.³⁶

V roku 1990 bola taktiež podpísaná tzv. Arbitrážna konvencia číslo 90/436/EHS, ktorej cieľom bolo zabrániť dvojitému zdaneniu v prípadoch, kedy dochádzalo v rôznych členských krajinách k rôznej interpretácii problematiky transferových cien.

Práve oblasť priamych daní je oblasťou, v ktorej dochádzalo často k vyjadreniu odporu k harmonizácii zo strany členských štátov. Na tomto mieste chcem zdôrazniť, že práve

³³ Spomenieme napríklad návrh na harmonizáciu dane z príjmov právnických osôb (Neumarkova správa z roku 1962, Van den Tempelova správa z roku 1970, návrh smernice Informačné listy o Európskej únii - 2016 2 o zavedení ďalšieho systému zladenia daňových sadzieb v rozsahu 45 % a 55 % z roku 1975. Ako zaujímavé sa dnes javí, že Komisia v oznámení z roku 1980 tvrdila, že pokus o harmonizáciu by bol pravdepodobne odsúdený na neúspech (COM(80)0139).

³⁴ Pomocou tohto pravidla sa stanovili transferové ceny pre transakcie medzi spojenými osobami, t.j. firmami, prostredníctvom cien, ktoré by platili pri uvedenom type transakcií nezávislými osobami.

³⁵ The Parent-Subsidiary Directive.

³⁶ Európska komisia v roku 1990 vydala dokument Spravidla zdanením korporácií (Guidelines for Corporate Taxation).

zdanenie korporácií spôsobuje deformácie ekonomiky, keďže práve ich zdanenie ovplyvňuje umiestnenie investícií.

Z uvedeného dôvodu bol v roku 1990 ustanovený tzv. Rudingov výbor nezávislých odborníkov (Ruding Committee) pod vedením bývalého holandského ministra financií Onna Rudinga, ktorý pre Európsku komisiu vypracoval štúdiu s cieľom zistiť, či práve rozdiely v zdanení príjmov korporácií v jednotlivých členských krajinách by mohli spôsobiť distorzie na jednotnom trhu v oblasti investičného rozhodovania a konkurencie.

Rudingov výbor predložil v roku 1992 Európskej komisii záverečnú správu,³⁷ z ktorej vyplýva, resp. bolo dokázané, že na jednotnom trhu existujú prekážky, ktoré sú vytvárané následkom rozdielu v konštrukcii daní korporácií. Po zhodnotení správy však Európska komisia s niektorými odporúčaniami Rudingovho výboru nesúhlasila.

Zriadený Rudingov Výbor nezávislých odborníkov³⁸ vo svojej správe odporučil akčný program na odstránenie dvojitého zdanenia, harmonizáciu sadzieb dane z príjmov právnických osôb v rozsahu od 30 % do 40 % a súčasné zabezpečenie úplnej transparentnosti rôznych daňových prázdnin, ktoré poskytujú jednotlivé členské štáty na podporu investícií. Európska komisia z uvedeného dôvodu navrhla zmeny a doplnenia smerníc o fúziách a materských a dcérskych spoločnostiach³⁹ a súčasne sa zamerala na dva návrhy smerníc, ktoré už boli skôr predložené. Išlo konkrétne o prenose strát a o stratách dcérskych spoločností nachádzajúcich sa na území iných členských štátov.

Ruding zdôrazňoval nutnosť reformovať systém zdaňovania korporácií predovšetkým z dôvodu existencie prekážok v oblasti daní z príjmu korporácií na jednotnom vnútornom trhu. Tradičné nástroje využívané Európskou komisiou zlyhali, a to z dôvodu, že tu bol potrebný jednomyseľný súhlas. Rudingov návrh bol, aby Európska komisia v budúcnosti presadzovala koordinačné ustanovenia prostredníctvom nelegislatívnych opatrení, Tieto nevyžadujú jednomyseľný súhlas.

Európska komisia začala od roku 1996 uplatňovať nový princíp zdaňovania spoločnosti, a to podľa Pravidiel zdaňovania podnikov, ktoré boli prijaté ako Uznesenie Rady v roku 1998.

³⁷ Ruding Committee Report.

³⁸ Doris, Kolassa. *PRIAME ZDAŇOVANIE: ZDAŇOVANIE FYZICKÝCH OSÔB A SPOLOČNOSTÍ*. [online]. europarl.europa.eu, september 2015 [cit. 27. marca 2016]. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_5.11.2.pdf>

³⁹ Tamtiež

Rada zriadila Skupinu pre pravidlá „tzv. Skupinu Primarolo,“ ktorá mala za úlohu preskúmať prípady nespravodlivého zdanenia podnikov. Skupina „Primarolo“ predložila svoju hlavnú správu v roku 1999a, v ktorej uviedla 66 postupov v oblasti zdaňovania, ktoré majú byť odstránené v priebehu piatich rokov.

V roku 1998 požiadali členské štáty Európsku komisiu, aby táto pripravila „analytickú štúdiu zdaňovania spoločností v Európskom spoločenstve.“ Analytická štúdia bola vypracovaná dvomi skupinami odborníkov⁴⁰ a uverejnená v roku 2001.

Spomeniem tiež zavedenie daňového identifikačného čísla pre zjednodušenie označovania daňových subjektov ako aj pre zlepšenie informovanosti, ktoré sa začalo používať od roku 1993. Tento krok hodnotím ako veľmi pozitívny krok.

2.2 Smernice ako prostriedok regulácie

Smernice ako prostriedok regulácie sú záväzné čo do výsledku, ktorý sa má dosiahnuť. Nie je teda a priori bezprostredne záväzná. Znamená to, že členský štát má možnosť voľby, akú formu a prostriedok použije, aby bola smernica implementovaná do právneho poriadku členského štátu. Uvedené sa má vykonať v implementačnej lehote.

Činnosť v oblasti politiky priameho zdaňovania sa do súčasnej doby zameriavala na harmonizáciu zdaňovania podnikov prostredníctvom:

- smernice o vzájomnej pomoci medzi správnymi orgánmi (77/799/EHS),
- smernice o refundácii pohľadávok (76/308/EHS),
- smernice o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach (90/434/EHS),
- smernice o spoločnom systéme zdanenia uplatniteľnom v prípade materských a dcérskych spoločností rôznych členských štátov (90/435/EHS),
- arbitrážneho dohovoru o zabránení dvojitému zdaňovaniu (90/436/EHS),
- smernice o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov (2003/49/ES),
- návrhu na spoločný konsolidovaný základ dane z príjmu právnických osôb, ktorým sa stanovujú jednotné pravidlá pre podniky pôsobiace v EÚ na výpočet ich zdaniteľných ziskov (COM(2011)0121).⁴¹

⁴⁰ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Company taxation in the internal market*. [online]. ec.europa.eu, 23.10.2001 [cit. 25. marca 2016]. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf>

⁴¹ Paternoster, Dario. *VŠEOBECNÁ DAŇOVÁ POLITIKA*. [online]. europarl.europa.eu, október 2015 [cit. 27. marca 2016]. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_5.11.1.pdf>

V prípade zdanenie fyzických osôb medzi dôležité opatrenia patrí:

- smernica o zdaňovaní úrokov (2003/48/ES),
- oznámenia o zdaňovaní dividend (COM(2003)0810),
- o odstránení daňových prekážok pri cezhraničnom vyplácaní zamestnaneckých dôchodkov (COM(2001)0214),
- návrh na daň z finančných transakcií (COM(2011)0594),
- smernica 2008/7/ES o nepriamych daniach z navýšenia kapitálu.⁴²

Mnoho rozhodnutí týkajúcich sa priameho zdaňovania občanov EÚ vydal Súdny dvor, vybraným rozhodnutiam bude venovaná podkapitola 2.3. Práve boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti je jednou z prioritných záležitostí Komisie. Boj proti daňovým podvodom a únikom zahŕňa priame zdaňovanie⁴³ a nepriame zdaňovanie,⁴⁴ ide predovšetkým o formu informačnej povinnosti. Na boj proti daňovým podvodom⁴⁵ Komisia prijala akčný plán (COM(2012)0722) a dve odporúčania a to o agresívnom daňovom plánovaní (C(2012)8806) a o podpore dobrej správe v daňových záležitostiach (C(2012)8805). Uvedené dokumenty nadväzovali na oznámenie z júna 2012 o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom (COM(2012)351).

Smernice, nariadenia a iné legislatívne nástroje predstavujú pozitívnu harmonizáciu, ktoré využíva Európska komisia na presadzovanie samotnej harmonizácie. Znamená to, že v jednotlivých členských štátoch platia rovnaké pravidlá. Pre Európsku komisiu pozitívna harmonizácia a jej dosiahnutie je problematické, keďže ich prijatie je podmienené jednomyselným súhlasom.

2.3 Rozhodnutia ESD

Rozhodnutia Európskeho súdneho dvora (European Court of Justice, ďalej iba ESD) predstavujú formu negatívnej harmonizácie, v tomto prípade sú vykonávané opatrenia v národných daňových systémoch na základe daňovej judikatúry ESD, t. j. nie na základe smerníc alebo nariadení. V rozhodnutí ESD sa neuvádza, akým spôsobom má povinný subjekt vykonať nápravu. Možno teda tvrdiť, že negatívna harmonizácia nie je stavom, resp.

⁴² Paternoster, Dario. *VŠEOBECNÁ DAŇOVÁ POLITIKA*. [online]. europa.eu, október 2015 [cit. 27. marca 2016]. Dostupné na: <http://www.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_5.11.1.pdf>

⁴³ Predovšetkým opatrenia na boj proti škodlivým daňovým praktikám.

⁴⁴ Nezaplatená DPH.

⁴⁵ Ročné straty daňových príjmov v EÚ v dôsledku daňových únikov a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti dosahujú 1 bilión EUR, čo predstavuje hrozbu pre spravodlivú hospodársku súťaž a obrovskú stratu štátnych príjmov.

nevytvára stav, kedy vo všetkých členských štátoch platia rovnaké pravidlá. Negatívna harmonizácia podľa mojej mienky neslúži ako prostriedok na dosiahnutie harmonizácie, keďže neustanovuje rovnaký postup pre všetky členské štáty.

Predstavuje prostriedok nápravy, resp. priblíženia a zladenia jednotlivých sústav. Je akýmsi alternatívnym nástrojom na to, aby jednotný trh mohol efektívne fungovať. Judikatúra ESD je prostriedok na dosahovanie nepriamej harmonizácie predovšetkým v oblasti zdaňovania korporácií v oblastiach, v ktorých sa nepodarilo presadiť jednotnú úpravu alebo v oblastiach, v ktorých boli smernice členskými štátmi inkorporované nesprávne. Judikatúra ESD zasahuje taktiež do oblasti zdaňovania osobných príjmov, spomeňme tu aplikáciu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia príjmov medzi členskými štátmi.

Na tomto mieste pokladám za vhodné uviesť ako príklad súdnu vec, v ktorej ESD rozhodol a ktorý sa dotýka skúmanej problematiky.

Ide o prípad Vestergaard č. C-55/98.⁴⁶ Prípad sa týka zdaňovania fyzických osôb, podľa rozhodnutia ESD v danom prípade došlo k porušeniu slobody služieb v rámci Európskej únie. Dánsky audítor, ktorý žil a pracoval v Dánsku, sa zúčastnil školenia audítorov, ktoré sa konalo v Grécku a ktoré bolo usporiadané gréckou spoločnosťou. Napriek skutočnosti, že poplatník vlastnil platný daňový doklad, na základe platného dánskeho daňového práva neboli tieto náklady riadnym a daňovo účinným nákladom. Podľa rozhodnutia ESD došlo k porušeniu slobody poskytovania služieb vyplývajúcej z článku 49 Zmluvy o Európskych spoločenstvách. Ak by totiž poplatník službu v Dánsku, od dánskej spoločnosti, boli by daňové doklady o jej zakúpení daňovo účinné. Na základe rozhodnutia ESD v tomto prípade muselo Dánsko zo svojej daňovej sústavy odstrániť takéto diskriminačné opatrenie.

Rozsudok ESD uvádzal, že služby zakúpené od domácej spoločnosti a zahraničnej spoločnosti musia byť rovnako daňovo posudzované.

⁴⁶ Rozsudok zo dňa 14. júna 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer vs. Finanzamt München für Körperschaften, C-386/04, Sb. rozh. s. I - 8252, bod 50.

3 HARMONIZÁCIA DANÍ V EÚ

Harmonizácia v oblasti daní v Európskej únii spolu s koordináciou daňových politík jednotlivých členských štátov EÚ je dôležitým ekonomickým ako aj politickým problémom, s ktorým sa musia vlády členských štátov v záujme zachovania ekonomického progresu a hospodárskej stability zaoberať. Harmonizácia v oblasti daní v Európskej únii je procesom zdĺhavým, pomerne komplikovaným, ale aj rozporuplným. Téma harmonizácie daní je pre komparáciu dvoch mnou vybraných daňových systémov podstatnou otázkou, pretože ovplyvnila ich vývoj.

Rozporuplnosť procesu harmonizácie vidím v skutočnosti, že členské štáty majú povinnosť dodržiavať právne akty platné v Európskej únii a rešpektovať politiku Únie, súčasne majú snahu udržať si svoje súčasné postavenie, resp. ekonomické daňové výhody v daňovej oblasti voči ostatným krajinám. Daňová oblasť, a to predovšetkým harmonizácia priamych daní nie je záležitosťou jednoduchou. Názorom podporovateľov zjednocovania daňových systémov v členských krajinách EÚ je, že harmonizácia je nevyhnutnou podmienkou pre fungovanie jednotného trhu, oponenti tvrdia, že v prípade priamych daní by mala byť zachovaná suverenita v rozhodovaní jednotlivých krajín. Podľa Pekovej proces harmonizácie daňového systému a konštrukcie daní v rámci EÚ... naráža na psychologické a politické bariéry najmä v tých krajinách, kde by muselo dôjsť k zvýšeniu daňového zaťaženia.

47

Podľa autorky Pekovej uvedený proces harmonizácie spôsobí problémy aj v krajinách, v ktorých by sa daňové zaťaženie znížilo, pri uvedenej harmonizácii daní a daňové zaťaženie by predpokladalo zmenu prístupu k úlohe štátu, k potrebám verejného sektoru, k miere prerozdelenia cez verejné rozpočty.⁴⁸

Aj obyvatelia členských štátov EÚ vnímajú, že dochádza k rastu vzájomnej závislosti ekonomík jednotlivých členských krajín v Európskej únii, ktorý je spojený s rastúcim záujmom o medzinárodné aspekty verejných financií, do toho počítajúc zjednocovania ich daňových systémov. Domnievam sa, že harmonizácia daní, a to predovšetkým priamych, je problémom zložitým. Aj realizačný proces nadväzuje množstvo ekonomických, politických a sociálnych bariér. Cieľom Európskej únie je zjednotiť krajiny v Európe v oblastiach spoločnej politiky a vytvoriť tak silné politické, ekonomické združenie krajín.

⁴⁷ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 190 s.

⁴⁸ Tamtiež 195s.

Ekonomické spojenie členských krajín by malo spoločne postupovať pri rozhodovaní v otázkach ekonomických, vrátane problematiky daní, ktorou sa vlády jednotlivých členských krajín v záujme zachovania hospodárskej stability a ekonomického pokroku mali zaoberať.

Podľa môjho názoru je zreteľné, že práve oblasť daňovej harmonizácie v Európskej únii sa neuskutočňuje rovnako intenzívnym spôsobom ako je tomu v niektorých iných oblastiach politiky. Ako som už vyššie, v kapitole 2, spomenula, dôvodom je predovšetkým potreba jednomyselného súhlasu všetkých členských krajín pri prijímaní smerníc v daňových otázkach, ktorého dosiahnutie je problematické pri existencii rôznych názoroch, úmysloch, špecifických národných politík a záujmov.

Po prijatí Lisabonskej zmluvy zostala naďalej zachovaná požiadavka súhlasu všetkých členských krajín v otázke daní. Koordinácia a harmonizácia daní pre fungovanie jednotného vnútorného trhu EÚ vnímajú mnohé členské krajiny ako potrebnú najmä pre napĺňanie štyroch slobôd, ktorými sú voľný pohyb tovaru, osôb, služieb a kapitálu. Tento proces je legislatívne zaisťovaný aktmi sekundárneho komunitárneho práva (najmä smernicami), niekedy tiež prostredníctvom judikátov ESD, vždy však musia odkazovať na primárne komunitárne právo.⁴⁹

Podľa Ficbauera existujú v EÚ v súčasnej dobe dané hranice pre harmonizáciu:

- osobné dôchodkové dane - zostávajú v kompetencii jednotlivých členských štátov,
- nepriame dane - sú v centre pozornosti harmonizácie, keďže tieto zásadným spôsobom ovplyvňujú fungovanie trhov, máme na mysli trhy v členských štátoch Európskej únie,
- dane korporácií - zostávajú v kompetencii jednotlivých štátov tak, aby jej úpravou nedochádzalo k škodlivej konkurencii, ale aby táto mala vplyv výlučne na pohyb kapitálu,
- sociálne a penzijné systémy - ich úlohou je eliminovať diskrimináciu obyvateľstva, pričom nemajú byť prekážkou slobodného usadenia a investovania v členských krajinách EÚ.⁵⁰

Napriek snahe Európskej únie o maximálne zladenie daňových systémov členských štátov nedochádza v súčasnosti ku komplexnej spolupráci, ale iba k rôznym stupňom spolupráce, ktoré môžeme rozdeliť na:

⁴⁹ MEDVEĎ, Jozef a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava : Sprint dva, 2009, 548 s.

⁵⁰ FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vydanie. Praha: Kex publishing. 2011, 164 s.

- *daňovú koordináciu* národných daňových politík, ktorá je považovaná za najnižšiu formu spolupráce štátov EÚ, kde dochádza ku koordinácií pri súčasnom rešpektovaní kódexu správania, odporúčaní, resp. rešpektovania dohôd,
- *daňovú aproximáciu*, ktorá je ďalším, vyšším stupňom spolupráce členských štátov vo význame zdaňovania fyzických osôb, ako aj v záujme utvárania porovnateľných podmienok podnikateľského prostredia,
- *daňovú harmonizáciu* patriacu k najvyššiemu stupňu zjednocovania daňových sústav členských štátov.⁵¹

Keďže harmonizácia daní je v EÚ z politických dôvodov komplikovaná, prijímajú štáty EÚ odporúčania OECD, ktoré sa týkajú priameho zdanenia. Hlavný smer koordinácie daní v rámci OECD sa zameriava na Modelovú zmluvu o zamedzení medzinárodného dvojitého zdanenia medzi členskými krajinami. Od konca deväťdesiatych rokov 20. storočia sa OECD sústreďuje na koordinovaný boj proti územiám nazývaným daňové raje, ktoré umožňujú rezidentom z ostatných krajín unikať zdaňovaniu. Existuje tiež modelová zmluva OSN, ktorá by sa mala aplikovať medzi vyspelou krajinou a rozvojovou krajinou, alebo medzi rozvojovými štátmi navzájom. U tohto vzoru sa preferuje zdanenie v štáte zdroja.⁵²

3.1 Pojem daňová harmonizácia

Schultzová uvádza, že v členských štátoch Európskej únie sa dostáva do popredia otázka medzinárodnej spolupráce štátov v oblasti daní. Ochrana príjmov štátneho rozpočtu príslušného štátu plynúcich z daní si vyžaduje intenzívnu a efektívnu spoluprácu štátov Európskej únie.⁵³

Spolupráca členských štátov Európskej únie v oblasti ochrany príjmov štátneho rozpočtu príslušného štátu by však nemala byť v rozpore s princípmi, na ktorých Európska únia existuje a funguje. Práve posúdenie miery ich aplikácie do národných legislatív si vyžaduje korektný prístup všetkých členských štátov Európskej únie. V záujme uplatňovania jednotnej politiky EÚ by sa mali členské štáty vzdať výhodných postupov v oblasti zdaňovania a národné záujmy podrobiť, resp. prispôsobiť európskym záujmom.

⁵¹ ŠIROKÝ, J. *Daňové teórie – s praktickou aplikáciou*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, 29 s.

⁵² MEDVEĎ, Jozef a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava : Sprint dva, 2009, 192 s.

⁵³ SCHULTZOVÁ, A. a kol.: 2007. *Daňovníctvo, daňová teória a politika*, Bratislava: Iura Edition, 2007, 200 s.

Zosúladienie daňových sústav členských krajín a jednotlivých daní sa v jednotlivých štátoch deje v súčinnosti s ich hospodárskou politikou.

„Daňová harmonizácia predstavuje proces zblížovania a zosúladiovania daňových sústav dodržiavaním spoločných pravidiel. Harmonizácia neznamená iba celkovú harmonizáciu, ktorú daňová teória definuje ako výsledok štrukturálnej harmonizácie (harmonizácie štruktúry daňového systému) a harmonizácie daňových sadzieb.“⁵⁴

Podľa Láchovej je daňová harmonizácia nutná v rámci zoskupení založených na fungovaní jednotného vnútorného trhu. V EÚ je cieľom daňovej harmonizácie vytvorenie daňového prostredia, v ktorom by dane neboli prekážkou pre voľný pohyb ľudí, kapitálu, tovarov a služieb medzi jednotlivými členskými štátmi. Dôležitým aspektom je tiež harmonizácia a koordinácia daňovej správy členských krajín s dôrazom na vzájomnú výmenu informácií a ekonomickú efektívnosť. Požiadaviek vzájomnej informovanosti sa vzťahuje i na banky a ďalšie inštitúcie.⁵⁵ Strategickým cieľom harmonizácie je postupné dosiahnutie stavu, v ktorom by ceny (ktorých súčasťou sú aj dane) tých istých, resp. porovnateľných výrobkov v jednotlivých štátoch EÚ nemali vyššiu mieru odlišnosti ako +/- 10 %.⁵⁶

Harmonizáciu daňových sústav členských štátov EÚ niektorí ekonómovia chápu ako proces prispôsobovania daňových sústav štátov, ktoré patria do rovnakého ekonomického integračného zoskupenia tak, aby sa konštrukcia daní riadila rovnakými princípmi. Ďalej uvádzajú, že harmonizácia daňovej sústavy nepredpokladá nevyhnutne jednotnú konštrukciu daní a rovnaké daňové sadzby. Iní zastávajú názor, že harmonizáciu daní je potrebné uskutočniť primárne vo fáze harmonizácie daňového základu, a až sekundárne by došlo k harmonizácii daňových sadzieb.

V súvislosti s harmonizáciou daní, resp. daňových sústav sa však stretávame aj s takým názorom, ktorý preferuje používanie pojmu „harmonizácia“ v súvislosti so zdaňovaním tovaru, resp. služieb nepriamymi daňami, kde proces harmonizácie predstavuje vyšší stupeň spolupráce členských štátov a pojem „aproximácia“ využívať až v súvislosti so zdaňovaním príjmov a majetku, vzhľadom na už vyhlásené odlišnosti daňových sústav členských štátov. Harmonizácia nemusí nevyhnutne znamenať úplne rovnaké dane a rovnaké vymedzenie ich základu a sadzieb. Z politických dôvodov sa trvá iba na ich zladení či priblížení.

⁵⁴ BAŠTINCOVÁ, A. a kol. *Aktuálne problémy z účtovníctva, audítorstva a daní*. Bratislava : Ekonóm, 2009, 39 s.

⁵⁵ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálnom svete*. Praha : ASPI, 2007, 62 s.

⁵⁶ SCHULTZOVÁ, A. a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika*, Bratislava: Iura Edition, 2007, 200 s.

Harmonizácia v Európskej únii má umožniť, aby dane neboli prekážkou voľného pohybu ľudí, kapitálu, tovaru a služieb medzi štátmi. Jej cieľom je taktiež zabrániť daňovým únikom.⁵⁷

3.2 Fázy daňovej harmonizácie

V členských krajinách Európskej únie v rámci harmonizačných snáh v oblasti daňovej legislatívy v súvislosti s harmonizáciou daňových sústav existujú rôzne stupne zosúladenia, ktorými sú predovšetkým:

- daňová harmonizácia,
- daňová koordinácia,
- daňová aproximácia.

Pojem daňová harmonizácia znamená zosúladenie daňovej sústavy členských štátov EÚ s dodržiavaním spoločných pravidiel stanovených v oblasti daní. Harmonizácia každej dane prebieha vždy v troch fázach:

- určenie dane, ktorá má byť harmonizovaná,
- harmonizácia daňového základu,
- harmonizácia daňovej sadzby.⁵⁸

Daňovú koordináciu vnímame ako prvý stupeň daňovej harmonizácie. Charakterizuje ju vytvorenie určitej zmluvnej základne, ktorá bude slúžiť na zosúladenie jednotlivých činností a úloh v určitom priestore a danom čase.

Za daňovú koordináciu v oblasti príjmov a kapitálu sa považujú prípravy zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté medzi jednotlivými krajinami a to v určitej modifikovanej podobe pripravujú.

Pojem daňová aproximácia znamená priblíženie sa k určitému postupu, ktorý sa uplatňuje v oblasti daní v rámci EÚ.

3.3 Pravidlá a harmonizačné princípy

Harmonizácia v súčasnej fáze sa riadi pravidlom, že dane nemajú byť prekážkou jednotného trhu,⁵⁹ podľa ktorého je potrebné ich zladenie, resp. priblíženie.

⁵⁷ MEDVEĎ, Jozef a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava : Sprint dva, 2009, 193 s.

⁵⁸ SCHULTZOVÁ, A. a kol. *Daňovníctvo, daňová teória a politika*, Bratislava: Iura Edition, 2007, 29 s.

Spolupráca členských štátov EÚ neurčuje rozsah platnosti harmonizácie vlastných daní, ale zakladá sa aj v harmonizácii a koordinácii daňovej správy, predovšetkým na oblasť informovanosti a efektívnosti daňovej administratívy.

V roku 1999 Európska rada udelila Európskej komisii mandát k vypracovaniu analytickej štúdie o zdaňovaní korporácií. Štúdia COM(2001)582 sa sústredila predovšetkým na rozdiely v efektívnych sadzbách korporatívnych daní spolu s posúdením okruhu účinnosti odlišných metód konštrukcie základu dane⁶⁰ na efektívne sadzby. Bola predložená myšlienka štyroch variantov na uplatnenie v korporáciách in spe a to iba na jeden systém pravidiel pre stanovenie základu dane s ohľadom na príjmy, ktoré majú zdroj na celom území EÚ:⁶¹

- zdanenie v domácej zemi – ide o dobrovoľný systém, korporácie by pre celoeurópske aktivity používali pravidlá platiace v krajine, kde má spoločnosť sídlo alebo miesto vedenia, pričom by systém bol voliteľný, t. j. korporácie by si mohli zvoliť, či budú zisky zdaňovať v každej krajine inak, alebo budú podliehať jednému daňovému systému. Uvedený systém sa ukazuje byť výhodný pre malé a stredné podniky,
- spoločný konsolidovaný základ dane – dobrovoľný systém CCCTB a CCTB predpokladá, že pre korporácie zvoliace si uvedený systém, bude existovať jednotný daňový základ, ktorý by bol potom rozdelený medzi jednotlivé členské krajiny, v ktorých korporácia pôsobí, a to v pomere, v akom sa podľa stanovených kritérií dohodnú,
- európska korporatívna daň – systém by zaviedol jednotný konsolidovaný základ dane, vzhľadom na náročnosť systému by bol v podstate uplatniteľný len v prípade veľkých nadnárodných spoločností. Európska korporatívna daň by v rámci Európskych spoločenstiev mala jednotnú sadzbu a bola by spravovaná na úrovni Európskych spoločenstiev,
- povinný harmonizovaný základ dane (ako povinný systém) - uvedený systém by povinne zaviedol pre všetky korporácie v Európskych spoločenstvách jednotný základ dane, čím by boli nahradené doterajšie národné pravidlá ustanoveniami a pravidlami celoeurópskymi.⁶²

⁵⁹ T. j. voľného pohybu ľudí, kapitálu, tovaru a služieb medzi členskými štátmi.

⁶⁰ Základ dane pri dodaní tovaru a poskytovaní služieb a pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru tvorí všetko, čo zakladá odplatu, ktorú dodávateľ získal alebo má získať od kupujúceho alebo od tretej strany (v zmysle práva EÚ, IV.).

⁶¹ Spomenula som stručne v kapitole 1.

⁶² NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. Praha: ASPI. 2011, s. 78 – 79.

Harmonizácia daňového systému a konštrukcie daní v rámci Európskej únie je jednou najkomplikovanejších úloh, ktorá nebola doposiaľ v krajinách EÚ stále dokončená. Proces harmonizácie je ovplyvnený predovšetkým politickými bariérami v krajinách, v ktorých by došlo k zvýšeniu daňového zaťaženia alebo v krajinách, v ktorých sa predpokladá zmenu prístupu k základnej úlohe štátu, k potrebám verejného sektora, k miere prerozdelenia cez verejné rozpočty. Harmonizácia cestou znižovania verejných výdavkov naráža na odpor aj v liberálnych ekonomikách. V poslednej dobe sa skôr hovorí o koordinácii daňových sadzieb a daňového zaťaženia.⁶³

Avšak ako akýsi medzistupeň vnímam pravidlá pre zdanenie korporácií v EÚ. V súčasnosti platia nasledujúce pravidlá pre zdanenie korporácií v EÚ:

- plná konsolidácia⁶⁴ – zisky dcériných spoločností podliehajú materskej spoločnosti,
- skupinový hospodársky výsledok⁶⁵ – jednotlivé dcérske spoločnosti samostatne zaisťujú svoje zisky/straty, ktoré sú spočítané na úrovni materskej spoločnosti,
- prevod strát v rámci skupiny⁶⁶ – jednotlivé dcérske spoločnosti podliehajú zdaneniu vo svojej krajine. Ak jedna z nich dosiahne stratu, je možné túto stratu presúvať v rámci skupiny,
- nie sú žiadne špecifické pravidlá⁶⁷ – neexistuje žiadna možnosť ako boli predtým popísané.⁶⁸

3.4 Nástroje daňovej politiky v EÚ

Ako som už viackrát spomenula, daňová politika EÚ je jedna z mála oblastí, ktorá podlieha jednomyselnému schvaľovaniu v Rade.

V praxi to znamená, že všetky zmeny a nové iniciatívy musia získať súhlas všetkých členských štátov EÚ. Európska komisia sa netají tým, že tento princíp považuje za prekonaný: „Zotrvávanie na jednomyselnosti vo všetkých daňových otázkach skomplikuje dosiahnutie akejkoľvek daňovej koordinácie, ktorú Európa potrebuje,“ uvádza sa na jej oficiálnej stránke.

⁶³ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance*, Praha: ASPI, 2005, 393 s.

⁶⁴ Napríklad Holandsko.

⁶⁵ Napríklad Nemecko, Francúzsko, Taliansko.

⁶⁶ Uvediem Írsko, Cyprus, Malta.

⁶⁷ Príkladom sú krajiny Slovensko, Česko a Belgicko.

⁶⁸ FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vydanie. Praha: Kex publishing, 2011, 153 s.

EK preto „predložila návrhy na prechod k hlasovaniu kvalifikovanou väčšinou v niektorých daňových oblastiach.“⁶⁹

Politická realita v členských štátoch v súčasnej dobe neumožňuje takéto zmeny, keďže Veľká Británia, Írsko a mnohé členské štáty so Slovenskou republikou vyjadrujú svoj nesúhlas voči zrušeniu jednomyseľného hlasovania o daňovej politike v EÚ. A ako bolo už spomenuté, nesúhlas jedinej krajiny postačuje na zablokovanie prijatia daňovej harmonizácie v tejto oblasti.⁷⁰

Európska komisia z hore uvedených dôvodov v súčasnosti má možnosť využívať iba formy právne nezáväznú, resp. nezáväznú nástroje, ktorými sú napríklad odporúčania, namiesto legislatívnych návrhov.

3.5 Výhody a nevýhody harmonizácie daní

V podkapitolách 3.1 až 3.4 som sa venovala pojmu daňovej harmonizácie spolu s fázami, pravidlami a princípmi daňovej harmonizácie ako aj nástrojom daňovej politiky Európskej únie. V podkapitole 3.5 som sa zamerala na obsahové zhrnutie skúmanej problematiky, a uvádzam stručný prehľad výhod a nevýhod harmonizácie daní v EÚ.

Hlavné ciele daňových iniciatív EÚ sú:

- zlepšenie fungovania jednotného trhu,
- odstránenie prekážok vyplývajúcich z paralelnej existencie 27 národných daňových systémov,
- zvýšenie konkurencieschopnosti európskych firiem,
- zlepšenie spolupráce národných daňových úradov,
- boj proti daňovým podvodom, ktoré ochudobňujú štátne kasy členských štátov o 200 miliárd eur ročne.⁷¹

Vyššie uvedené ciele vnímam ako výhody harmonizácie daní. Ostáva otvorená otázka ich aplikácie. Z každého stupňa daňovej spolupráce vyplývajú totiž určité výhody, ale aj nevýhody, ktoré pôsobia na korporácie a ich ďalšie podnikanie. Daňová konkurencia prevláda u tranzitívnych ekonomikách, ktorými sú štáty strednej a východnej Európy, daňovú harmonizáciu zas podporujú silnejšie ekonomiky EÚ, t. j. krajiny Nemecko a Francúzsko.

⁶⁹ Euractiv.sk. *Daňová politika v EÚ*. [online]. euractiv.sk, 28.07.2009 [cit. 26. marca 2016]. Dostupné na: <<http://euractiv.sk/danova-politika/danova-politika-v-eu-000239>>

⁷⁰ Euractiv.sk. *Daňová politika v EÚ*. [online]. euractiv.sk, 28.07.2009 [cit. 26. marca 2016]. Dostupné na: <<http://euractiv.sk/danova-politika/danova-politika-v-eu-000239>>

⁷¹ DZURÁK, A. *Účinok harmonizácie základu dane právnických osôb v EÚ*. [online]. iness.sk, 13.01.2016 [cit. 25. marca 2016]. Dostupné na: <<http://www.iness.sk/stranka/11165-Ucinok-harmonizacie-zakladu-dane-pravnickych-osob-v-EU.html>>

Je zreteľné, že nie pre všetky členské krajiny je forma medzinárodnej spolupráce pri daňovej harmonizácii výhodná, keďže eventualita zavedenia daňovej harmonizácie príjmu znamená, že členské štáty stratia do istej miery svoje národné rozhodovanie v daňovej oblasti.

3.6 Budúcnosť vývoja v oblasti harmonizácie

Európska komisia opäť spustila iniciatívu za Spoločný konsolidovaný základ dane pre právnické osoby (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB).⁷² Ide o návrh Európskej komisie o daňovom zákonníku, ktorý by bol platný pre celú Európsku úniu a ktorý je zameraný na spoločnosti podnikajúce vo viac ako jednom členskom štáte. Cieľom CCCTB je dosiahnuť, aby spoločnosti boli povinné vypočítať si ich ročný zdaniteľný príjem v EÚ a tento prerozdeliť podľa rôznych krajín kde svoju činnosť vykonávali. Postup. Akým by prerozdelili dosiahnutý príjem, prezentuje rovnica, ktorá berie do úvahy počet zamestnancov spoločnosti, jej výnosy, mzdové náklady ako aj väčšinu aktív spoločnosti. Znamená to, že na základe CCCTB by každý členský štát zdanil zisk spoločnosti, ktorý by bol generovaný na jeho území a to podľa vlastnej daňovej sadzby.

Iniciatíva za CCCTB sa najskôr zameria na schválenie pravidiel na určenie Spoločného daňového základu pre právnické osoby Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB),⁷³ pričom sa prijatie pravidiel konsolidácie zaplatenej dane odloží na neskoršiu fázu. Podporovatelia harmonizácie dane korporácií pritom prehlasujú, že návrh je vytvorený tak, aby:

- vytvoril spoločný trh, zaistil voľný obchod a to pomocou odstránenia daňových prekážok,
- sa zjednodušila zhoda s daňovou sústavou EÚ,
- boli zaručené štátu príjmy z dane,
- boli garantované rovnocenné konkurenčné podmienky,
- sa zlepšila daňová prehľadnosť,
- zmenšila existujúca daňová administratívna záťaž oba subjekty, t. j. pre správcu dane ako aj subjekt povinnosti,

⁷² DZURÁK, A. *Účinok harmonizácie základu dane právnických osôb v EÚ*. [online]. iness.sk, 13.01.2016 [cit. 25. mája 2016]. Dostupné na: <<http://www.iness.sk/stranka/11165-Ucinok-harmonizacie-zakladu-dane-pravnicky-ch-osob-v-EU.html>>

⁷³ Tamtiež

- sa znížili daňové úniky, t. j. prenos zisku a dvojité nezdanenie, ako aj agresívne daňové plánovanie.⁷⁴

Otvorená ostáva otázka, či CCCTB je tým najlepším nástrojom na dosiahnutie hore uvedených cieľov. V súčasnosti existuje daňová konkurencia medzi štátmi, čo môže byť príčinou zvýšenej činnosti v oblasti obchodu.

Dane predstavujú jednu položku, resp. podiel nákladov, veľkým podielom na cene výrobných faktorov, najmä práce. A práve daňová rozdielnosť, ktorá je zvyčajne určená miestnymi podmienkami a tradíciami, je tým činiteľom, ktorý povzbudzuje určitú činnosť, t. j. v danom prípade produkciu lacnejších tovarov a služieb a ich export na medzinárodný trh.

A práve neprítomnosť centralizovanej, nejednotnej daňovej harmonizácie je prvkom, ktorý skôr napomáha obchodu. V rámci konkurenčného boja štáty vždy využívali svoje exogénne faktory⁷⁵ a faktory endogénne.⁷⁶ Z tohto dôvodu miera zdanenia nepredstavuje neférový faktor v boji firiem o zisk.

⁷⁴ Tamtiež

⁷⁵ Populácia, veľkosť územia, vodné zdroje, etc.

⁷⁶ Úroveň korupcie, politická stabilita, úroveň zdanenia, etc.

4 DAŇOVÁ SÚSTAVA V ČESKEJ REPUBLIKE

Daňový systém samostatnej krajiny vznikol po rozdelení 1. januára 1993. Daňová reforma sa dotkla všetkých aktuálnych daní, išlo o rozsiahly zásah do ekonomiky, predovšetkým v oblasti daňového práva. Daňový systém v českej republike je podobný, aký je v ostatných európskych štátoch. Delenie daní je identické ako v Slovenskej republike, t. j. dane priame, nepriame a poplatky. Dane v Českej republike sa podieľajú na verejných príjmoch vo výške takmer 90 %.

Daňová sústava je rozdelená nasledovným spôsobom:

1. Priame dane,
2. Nepriame dane.

Priame dane:

- daň z príjmov,
- majetkové dane.

Nepriame dane :

- daň z pridanej hodnoty,
- energetické dane,
- spotrebné dane.

Daň z príjmov:

- daň z príjmov FO,
- daň z príjmov PO.

Majetkové dane:

- daň z nehnuteľností,
- daň cestná,
- dane transferové.

Energetické dane:

- daň zo zemného plynu a niektorých ďalších plynov,
- daň z elektriny,
- daň z pevných palív.

Spotrebné dane:

- daň z vína,
- daň z liehu,
- daň z minerálneho oleja,
- daň z piva,
- daň z tabakových výrobkov.

4.1 Nepriame dane v ČR

Pod pojmom nepriame dane rozumieme, dane ktoré sú už zahrnuté v cene výrobku. Nepriame dane predstavujú veľmi významný zdroj rozpočtových príjmov Českej republiky, podobne ako v krajinách s nižšími príjmami, dôvodom je riziko daňových únikov pri zavedení vyšších sadziieb u daní priamych. V Českej republike všetky dane samozrejme s výnimkou ciel majú v posledných rokoch stúpajúcu tendenciu.⁷⁷

4.1.1 Daň z pridanej hodnoty v ČR

Daň z pridanej hodnoty v Českej republike upravuje zákon číslo 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov. Možno uviesť, že daň z pridanej hodnoty je najdôležitejšou nepriamou daňou celého daňového systému a súčasne aj najzložitejšou daňou.

Poplatníkom dane z pridanej hodnoty je každá fyzická osoba a právnická osoba pri nákupe väčšiny druhov tovarov a služieb, pričom daň odvádza predajca. V Českej republike existuje trojaká sadzba dane z pridanej hodnoty a to 10 %, 15% a 21 %. Desaťpercentná sadzba dane sa vzťahuje na niektoré špecifické produkty a služby, ktorými sú zdravotné služby, hromadná doprava, potraviny, zdravotné pomôcky, tlač, ako aj ďalšie.

Dvadsaťjedenpercentná daň sa vzťahuje na ostatné tovary a produkty. Daň z pridanej hodnoty je daňou univerzálnou.

Predmetom dane je: v súlade s ustanovením § 2 zákona o dani z pridanej hodnoty:

- dodanie tovaru za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti s miestom plnenia v tuzemsku.
- poskytovanie služieb za osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti s miestom plnenia v tuzemsku.

⁷⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha : ASPI, 2006, 166 s.

- získanie tovaru z iného členského štátu za úplatu uskutočnenej v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti alebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- získanie nového dopravného prostriedku z iného členského štátu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- získane tovaru s miestom plnenia v tuzemsku.

Zdaniteľné plnene je plnenie, ktoré je predmetom dane a nie je oslobodené. Tento zákon zapracováva príslušné predpisy Európskej únie a upravuje daň z pridanej hodnoty.

4.1.2 Energetická daň v ČR

Energetická daň v Českej republike je určitým nástrojom zdanenia získavania energie pomocou procesov zaťažujúcich životné prostredie, hovorí sa aj o ekologickej dani. Energetická daň bola zavedená v roku 2008, sú upravené v zákone číslo 261/2007 Sb. o stabilizácii verejných rozpočtov, v znení neskorších predpisov. Ide o relatívne nový inštitút dane, ktorá vznikla tiež ako reakcia na vývoj v Európskej únii, v ktorej dane podobného charakteru existovali už dlhšiu dobu. V časti 45 zákona § 1 až 30 je upravená daň o zemného plynu a niektorých ďalších plynov. V časti 46 zákona ustanovení § 1 až 29 je upravená daň z pevných palív, a v časti 47 zákona v ustanoveniach § 1 až 30 daň z elektriny.

Medzi energetické danie patria teda:

- daň zo zemného plynu a niektorých ďalších plynov,
- daň z elektriny,
- daň z pevných palív.

Elektrická energia získavaná zo slnečnej energie, veternej, geotermálnej, vodnej, z biomasy alebo z produktov biomasy, vyrobená z banického plynu alebo z palivových článkov, je od dane oslobodená. Ide vlastne o ekologicky šetrnú elektrinu, ktorej výroba neškodí životnému prostrediu.⁷⁸

V ustanovení § 5 je upravený vznik povinnosti daň priznať a zaplatiť:

(1) Povinnosť daň priznať a zaplatiť vzniká dňom

a) dodanie elektriny konečnému spotrebiteľovi na daňovom území,

⁷⁸ Ustanovenie § 2 zákona: d) ekologicky šetrnou elektrinou je elektrina 1, pochádzajúca zo slnečnej energie alebo geotermálnej energie, 2. vyrobená vo vodných elektrárňach, 3. vyrobená z biomasy podľa zákona upravujúceho podporované zdroje energie alebo produktov vyrobených z biomasy, 4. Vyrobená z emisií metánu z uzavretých uholných baní alebo 5. vyrobená z palivových článkov.

b) spotreby elektriny oslobodenej od dane podľa § 8 odst. 2 k iným účelom, než na ktoré sa oslobodenie od dane vzťahuje, alebo

c) spotreby nezdanenej elektriny, s výnimkou elektriny oslobodenej od dane.

(2) Povinnosť daň priznať a zaplatiť nevzniká, pokiaľ fyzická alebo právnická osoba, ktorá získala zdanenú elektrinu alebo elektrinu oslobodenú od dane, dodá takú elektrinu inej fyzickej alebo právnickej osobe.

4.1.3 Spotrebná daň v ČR

Spotrebná daň je pojem, ktorý v Českej republike označuje štátom zavádzanú daň a upravuje ju zákon číslo 353/2003 Sb. o spotrebných daniach v znení neskorších predpisov. Ide o nepriamu daň, ktorá bola zavedená za účelom zníženia dopytu po škodlivom tovare, ktorými sú alkohol a tabakové výrobky alebo aby sa zvýšil príjem štátu formou dane z minerálnych olejov. Daň je aplikovaná pevnou sadzbou na naturálne jednotky zdaneného tovaru.

Spotrebnými daňami sú podľa § 2 zákona o spotrebných daniach:

- daň z minerálnych olejov,
- daň z liehu,
- daň z piva,
- daň z vína a medziproduktov,
- daň z tabakových výrobkov,
- daň zo surového tabaku.

Správu daní vykonávajú colné orgány. Predmetom dane sú vybrané výrobky na daňovom území Európskeho spoločenstva vyrobené alebo na daňové územie Európskeho spoločenstva dovezené. Daňovníkom dane je spotrebiteľ, pretože daň platí ako súčasť tovar, ktorý kupuje. Platiteľom dane je právnická alebo fyzická osoba, ktorá vyrába, dováža alebo vyváža výrobky podliehajúce spotrebnej dani.

Dane sú stanovené pevnými sadzbami s výnimkou cigariet, kde sú tvorené kombináciou pevnej sadzby a percentuálnou čiastkou z konečnej maloobchodnej ceny. Zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac. Daň sa stáva splatnou keď je tovar uvedený do voľného daňového obehu, t. j. ak opustí registrovaný daňový sklad. Daň je splatná do 40. dňa

po skončení príslušného zdaňovacieho obdobia, ak nie je stanovené inak. Spotrebná daň z tabakových výrobkov je platená prostredníctvom tabakových nálepiek.⁷⁹

4.2 Priame dane v ČR

Priame dane sa vyznačujú svojou schopnosťou relatívne okamžite reagovať na sociálne pomery jednotlivých subjektov. Citlivé nastavenie sadzieb týchto daní je dôležitou úlohou štátu a to tak, aby tieto nepredstavovali vysoké zaťaženie subjektov tak, aby súčasne predstavovali formu príjmu financií do štátneho rozpočtu v dostatočnej výške.

Priame dane svoju adresnosťou a optimálnou možnosťou využitia sociálnych prvkov sú obľúbeným nástrojom finančnej politiky štátu. Na rozdiel od daní nepriamych, ktoré nie sú priamo zreteľné v cenách tovarov, priame dane sú v toto zmysle zreteľnejšie.

Priame dane môžu lepšie vyhovieť daňovej spravodlivosti práve pre ich adresnosť a schopnosť, čo najlepšie sa prispôbiť platobnej schopnosti niektorých subjektov. Majú však vyššie negatívne účinky na ponuku práce, t. j. ak bude platcovi časť dôchodku odobraná vo forme daní, bude menej ochotný pracovať a radšej využije voľný čas ktorý mu tým vznikne, ako aj úspor, t. j. zdanenie úspor zníži úžitok z nich plynúci a poplatník dá prednosť spotrebe.⁸⁰

Priame dane v Českej republike delíme na:

- daň z príjmov fyzických osôb,
- daň z príjmov právnických osôb,
- majetkové dane.

Majetkové dane tvorili:

- daň z nehnuteľnosti,
- cestná daň,
- transferové dane.

Daň z nehnuteľnosti:

- daň zo stavieb,
- daň z pozemkov.

Dane transferové:

- daň z prevodu nehnuteľnosti,

⁷⁹ STEJSKAL, J. *Daňová teória a politika 1. diel*, Univerzita Pardubice, 2008, 71 s.

⁸⁰ VANČUROVÁ, A., Lachova, L. *Daňový systém ČR*, Praha, VOX, 2008, 38 s.

- daň darovacia,
- daň z dedičstva.

4.2.1 Daň z príjmov fyzických osôb v ČR

Daň z príjmov fyzických osôb a právnických osôb upravuje zákon číslo 586/1992 Sb. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.

Daň z príjmov fyzických osôb je upravená v časti I. zákona v ustanoveniach § 2 až 16b, daň z príjmov právnických osôb je upravená v časti II. zákona v ustanoveniach § 17 až 21a.

Podľa § 3 zákona predmetom dane fyzických osôb sú:

- príjmy zo závislej činnosti (§ 6),
- príjmy zo samostatnej činnosti, (§ 7),
- príjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- príjmy z nájmu (§ 9),
- ostatné príjmy (§ 10).

Zdaňovacím obdobím dane z príjmu FO podľa § 16b zákona je jeden kalendárny rok. Daňový poplatník je povinný podať daňové priznanie do konca marca ďalšieho roku, kedy je daň aj splatná. V § 16 je upravená sadzba dane, daň zo základu dane zníženého o nezdaniteľnú časť základu dane (§ 15 zákona) a o odpočítateľné položky od základu dane (§ 34 zákona) zaokrúhleného na celé stovky Kč je 15 %. Pri výpočte podľa § 16 sa daň zvýši o solidárne zvýšenie dane. Solidárne zvýšenie dane je 7 % z kladného rozdielu medzi:

- súčtom príjmov zahrňovaných do čiastkového základu podľa § 6 a čiastkového základu podľa § 7 v príslušnom zdaňovacom období, a
- 48-násobkom priemernej mzdy stanovenej podľa zákona upravujúceho poistné na sociálne zabezpečenie.

Ak vykáže poplatník pri príjmoch zo samostatnej činnosti daňovú stratu, je možné na účely odst. 2 písm. a)⁸¹ znížiť príjmy zahrňované do čiastkového základu dane podľa ustanovenia § 6.

4.2.1 Daň z príjmov právnických osôb Daň z príjmu právnických osôb je príjmom štátneho rozpočtu, zatiaľ čo daň z príjmov fyzických osôb s výnimkou dane vyberanej zrážkou zo

⁸¹ T. j. súčtom príjmov zahrňovaných do čiastkového základu podľa § 6 a čiastkového základu podľa § 7 v príslušnom zdaňovacom období.

zdroja je príjem rozpočtov krajov a obcí. Daň z príjmov fyzických osôb v Českej republike bola zavedená v roku 1993 so vznikom samostatnej republiky.

Najpodstatnejšia zmena prebehla v roku 2008, kedy bola zavedená jednotná lineárna sadzba dane z príjmu fyzických osôb 15 %. Daň z príjmu fyzických osôb je univerzálnou daňou, ktorej podliehajú všetky zdaniteľné príjmy jednotlivcov. Požaduje sa po nej, aby bola prostriedkom redistribúcie dôchodkov od bohatších k sociálne potrebným, a zároveň má ovplyvňovať správanie poplatníka žiaducim smerom.⁸² Platcovia dane sú fyzické osoby majúce na území Českej republiky bydlisko alebo obvyklý pobyt.

4.2.2 Daň z príjmov právnických osôb v ČR

Daň z príjmov právnických osôb musia odvádzať osoby, ktoré nie sú fyzickými osobami. Platcovia, ktorí majú na území Českej republiky svoje sídlo alebo miesto svojho podnikania, majú daňovú povinnosť vzťahujúcu sa na príjmy pochádzajúce zo zdrojov na území Českej republiky ako aj na príjmy pochádzajúce zo zahraničia. Zdaňovacím obdobím je kalendárny rok, alebo hospodársky rok alebo účtovné obdobie, pokiaľ je toto obdobie dlhšie ako nepretržite po sebe idúcich 12 mesiacov, alebo je to obdobie do rozhodného dňa fúzie alebo rozdelenia obchodnej korporácie alebo prevodu majetku na spoločníka do konca kalendárneho roka alebo hospodárskeho roka, v ktorom sa premena alebo prevod majetku stal účinným (§ 21a).

Predmetom dane sú výnosy zo všetkých činností a z používania všetkého majetku. Výdavky sa určia buď na základe skutočných výdavov v daňovej evidencii, alebo sa uplatnia paušálne výdaje. Poplatníkom dane z príjmu právnických osôb podľa § 17 zákona:

- právnická osoba,
- organizačná zložka štátu,
- podielový fond podľa zákona upravujúceho investičné spoločnosti a investičné fondy,
- podfond akciovej spoločnosti s premenným základným kapitálom podľa zákona upravujúceho investičné spoločnosti a investičné fondy,
- fond penzijnej spoločnosti, ktorým sa pre účely tohto zákona rozumie fond obhospodarovaný penzijnou spoločnosťou podľa zákona upravujúceho dôchodkové sporenie a podľa zákona upravujúceho doplnkové penzijné sporenie,
- zverenecký fond podľa občianskeho zákonníka,

⁸² VANČUROVÁ, A., Lachova, L. *Daňový systém ČR*, Praha, VOX, 2008, 39 s.

- jednotka, ktorá je podľa právneho poriadku štátu, podľa ktorého je založená alebo zriadená štátu, poplatníkom.

Poplatníci sú daňovými rezidentmi Českej republiky, alebo daňovými nerezidentmi.

Sadzba dane podľa § 21 zákona je 19 %, pokiaľ zákon neustanovuje inak.

5 DAŇOVÁ SÚSTAVA V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Daňový systém v Slovenskej republike zaznamenal od roku 1993 dlhý vývoj. Daný vývoj bol ovplyvnený procesom transformácie slovenskej ekonomiky z centrálne plánovaného hospodárstva na trhovo riadenú ekonomiku. Prechod na hospodárstvo trhového typu znamenal okrem iného aj posilnenie inštitútu daní. Dane v takomto hospodárstve predstavujú jeden z najdôležitejších nástrojov hospodárskej politiky štátu a sú najdôležitejším zdrojom príjmov štátneho rozpočtu.⁸³

Dane v Slovenskej republike predstavujú rozhodujúcu časť jej rozpočtových príjmov. Sú finančnou kategóriou, ktorá existovala skôr ako štátny rozpočet. Štát pomocou nich sústreďuje potrebné peňažné prostriedky na úhradu svojich potrieb. Daňová teória a politika predstavujú rozsiahlu oblasť a to dôležitú oblasť štátnej rozpočtovej problematiky, ktorá musí byť sústavne stredom ekonomického záujmu vzhľadom na svoj význam pre štát, pre spoločnosť a dopad na podnikateľské subjekty a obyvateľstvo – domácnosti⁸⁴

Daň v Slovenskej republike je povinná, zákonom určená nenávratná, spravidla opakujúca sa platba štátu v určenej výške a v stanovenej lehote. Vo všeobecnosti možno daň tiež charakterizovať ako: peňažnú platbu nenávratného charakteru uloženú zákonom alebo na základe zákona, za účelom úhrady štátnych alebo iných verejných potrieb, väčšinou vo vopred určenej výške a vopred stanoveným termínom splatnosti⁸⁵

Daňová sústava Slovenskej republiky:

1. Priame dane.
2. Nepriame dane.

Priame dane tvoria:

- daň z príjmov.
- miestna (majetková) daň

Nepriame dane tvoria:

- daň z pridanej hodnoty,
- spotrebné dane.

⁸³ BĀNOCIOVÁ, Anna. Zdaňovanie subjektov v SR. Košice: TU, EkF, 2009, 13s.

⁸⁴ JAKAB, E., BOHŇANSKÝ, J. *Verejné financie a daňový systém*, Vysoká škola poľnohospodárska v Nitre, 1993, 30 s.

⁸⁵ BALKO, Ladislav. *Základy verejných financií*. Trenčín : Fakulta sociálno-ekonomických vzťahov, Trenčianska univerzita Alexandra Dubčeka v Trenčíne, 2006, 96 s.

Daň z príjmov:

- daň z príjmov FO,
- daň z príjmov PO

Miestnu (majetkovú) daň tvoria:

- daň z nehnuteľností,
- daň cestná,
- dane transferové.

Spotrebné dane:

- daň z vína,
- daň z liehu,
- daň z minerálneho oleja,
- daň z piva,
- daň z tabakových výrobkov,
- daň z elektriny,
- daň z uhlia,
- daň zo zemného plynu.

5.1 Nepriame dane

Pod pojmom nepriame dane rozumieme dane, ktoré sú už zahrnuté v cene kupovaného výrobku alebo služby a spotrebiteľ sa nedotýka priamo. Môžeme tvrdiť, že spoločnou črtou daňových systémov vyspelých ekonomík je kombinácia priameho a nepriameho zdaňovania, t. j. zdanenia príjmov, zdanenia majetku a zdanenia spotreby. Podľa väzby na dôchodok daňového subjektu členíme dane na: priame dane a nepriame dane.

Nepriame dane platiteľ odvádza do rozpočtu, ale neplatí ich zo svojho dôchodku, ale prenáša ich na iné daňové subjekty tak, že ich zahŕňa do ceny predávaných tovarov a služieb; sem zaraďujeme daň z pridanej hodnoty, spotrebné selektívne dane, daň z obratu, clá.

V poslednom období v týchto štátoch, teda aj v Slovenskej republike, dochádza k zvýšeniu podielu nepriamych daní na príjmoch štátneho rozpočtu na úkor priameho zdaňovania. Za rozhodujúce ekonomické dôvody, ktoré viedli k presunu zdaňovania z priamych daní na nepriame dane treba považovať rapidný pokles príjmov obchodných

spoločností, ďalších podnikateľských subjektov, ako aj obyvateľstva z dôvodu, že ceny vstupov do výrobného procesu.

5.1.1 Daň z pridanej hodnoty na Slovensku

Táto daň bola do daňovej sústavy Slovenskej republiky zavedená od 1. januára 1993, čím nahradila predchádzajúcu daň z obratu. Daň z pridanej hodnoty má všeobecný, univerzálny charakter, lebo postihuje všetky tovary a služby okrem oslobodených. Touto daňou sa zdaňuje každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Jej úplné znenie vychádza zo zákona číslo 222/2004 Z. z o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinný od 01. 01. 2016.⁸⁶

Daň je vyberaná postupne po častiach len z tej hodnoty, ktorá sa pridala v príslušnej fáze výroby a distribúcie.⁸⁷

Zákon číslo 222/2004 Z. z o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v § 2 ods. 1 upravuje predmet dane. Predmetom dane je:

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 3 ods. 1 zákona zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2⁸⁸ bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Zdaniteľným obchodom podľa zákona je dodanie tovaru (§ 8), dodanie služby (§ 9),⁸⁹ nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu (§ 11).

⁸⁶ Pozri aj zákon číslo 268/2015 Z. z. z 1. októbra 2015, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

⁸⁷ BIELIKOVÁ, A., ŠTOFKOVÁ, K. *Dane v teórii a praxi*. Žilina: Žilinská univerzita, 2010, s. 48 – 51.

⁸⁸ Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov,¹⁾ duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

⁸⁹ § 10 upravuje, čo sa za dodanie služby a dodanie tovaru nepovažuje.

Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo dňom dodania služby (§ 19). Základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby (§ 22 ods. 1 zákona).

Základom dane pri dovoze tovaru je colná hodnota tovaru (§ 24 ods. 1 zákona), základ dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a 11a sa určí podľa § 22 ods. 1 až 4 okrem nadobudnutia tovaru podľa odseku 2. Pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 ods. 8 sa základ dane určí podľa § 22 ods. 6.

§ 27 ods. 1 zákona upravuje sadzby dane. Základná sadzba dane na tovary a služby je 20 % zo základu dane. Na tovary uvedené v prílohe č. 7 sa uplatňuje znížená sadzba dane 10 % zo základu dane.

V ustanovení § 28 a 29 nachádzame položky oslobodené od dane. Oslobodené od dane sú univerzálne poštové služby. Oslobodené od dane je aj dodanie tovaru, ktorý súvisí s poskytovanou univerzálnou poštovou službou (§ 28). Oslobodené od dane je poskytovanie zdravotnej starostlivosti štátnymi a neštátnymi zdravotníckymi zariadeniami podľa osobitného predpisu a tovary a služby s ňou priamo súvisiace poskytované týmito štátnymi a neštátnymi zdravotníckymi zariadeniami. Oslobodené od dane nie je dodanie liekov a zdravotníckych pomôcok (§ 29 ods. 1). Ostatné služby a tovary oslobodené od dane nachádzame v § 30 až 48a.

5.1.2 Spotrebné dane na Slovensku

Selektívne spotrebné dane patria medzi historicky najstaršie dane. Vzťahujú sa na vybrané produkty stanovené zákonom, cieľom týchto daní je obmedzenie spotreby vybraných produktov. Vysoké sadzby týchto daní tvoria významný prínos do verejného rozpočtu. Selektívne dane sú ukladané ako jednotkové a s rastom cien, daň zostáva nominálne konštantná. V Slovenskej republike sú spotrebnými daňami zaťažené komodity víno, pivo, lieh, tabak a tabakové výrobky, minerálne oleje, elektrina, zemný plyn a uhlie.⁹⁰

Základný daňový zákon číslo 212/1992 Zb. o sústave daní v znení neskorších predpisov (zrušený zákonom č. 219/1999 Z. z) stanovil štruktúru novej daňovej sústavy SR, už ako samostatného štátu. Zákony o spotrebných daniach ustanovujú pravidlá, podľa ktorých sa v Slovenskej republike vyberajú jednotlivé spotrebné dane. V týchto zákonoch je upravené,

⁹⁰ BIELIKOVÁ, A., ŠTOFKOVÁ, K. *Dane v teórii a praxi*. Žilina: Žilinská univerzita, 2010., s. 68 - 71.

ktorá osoba je povinná platiť spotrebnú daň štátu, aká je výška spotrebnej dane, z ktorých tovarov sa platí spotrebná daň a pod. Spotrebné dane upravujú na území Slovenskej republiky nasledovné zákony:

- zákon číslo 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov (zákon číslo 98/2004 Z. z.),
- zákon číslo 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov (zákon číslo 106/2004 Z. z.),
- zákon číslo 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov (zákon číslo 530/2011 Z. z.),
- zákon číslo 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a doplnení zákona číslo 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov (zákon č. 609/2007 Z. z.).⁹¹

5.2 Priame dane na Slovensku

Ako som už spomenula v kapitole 5 v súčasnosti sa uplatňuje v Slovenskej republike daňová sústava, ktorú tvorí súbor samostatných daňových zákonov pre jednotlivé dane. Daňová sústava SR vychádza z členenia daní na dane priame a nepriame. K priamym daniam zaraďujeme dane z príjmu fyzických a právnických osôb a majetkové dane.

Súčasná daňová sústava Slovenskej republiky podľa predmetu zdanenia v oblasti priamych daní zďaňuje:

- príjmy - dôchodky, či peňažné alebo nepeňažné, ide o priame dane dôchodkového typu,
- majetok - či už sa jedná o hnutel'ný alebo nehnuteľný majetok, ide o priame dane majetkového typu.

5.2.1 Majetkové dane na Slovensku

Majetkové dane sú v súčasnosti využívané predovšetkým na miestnej a regionálnej úrovni. Ide o peňažné platby fyzických a právnických osôb v prospech miestnych rozpočtov, uložené na základe zákona. Predmetom zdanenia je hnutel'ný a nehnuteľný majetok. Východiskom sú prílohy zákona, ktoré špecifikujú hodnoty ornej pôdy, trvalých trávnych porastov, stavebných pozemkov, záhrad v členení podľa okresov, katastrálnych území a obcí.

⁹¹ Finančná správa Slovenskej republiky. *Spotrebné dane*. [online]. podpora.financnasprava.sk, 26. 9. 2014 [cit. 25. marca 2016]. Dostupné na: <<https://www.financnasprava.sk/sk/obcania/dane/spotrebne-dane>>

Osobitne sú určené hodnoty pre obce, ktoré sú sídlom okresu, kraja, hlavného mesta alebo kúpeľného miesta. Účelom cestnej dane je zdanenie užívania pozemných komunikácií cestnými motorovými vozidlami na danom území.⁹²

Vychádzajúc z predmetu zdanenia ide o miestne dane, ktoré sú uložené na základe zákona číslo 582/2004 Z. z o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.

Miestnymi daňami, ktoré obec môže ukladať podľa § 2 ods. 1 zákona číslo 582/2004 Z. z o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady:

- daň z nehnuteľností,
- daň za psa,
- daň za užívanie verejného priestranstva,
- daň za ubytovanie,
- daň za predajné automaty,
- daň za nevýherné hracie prístroje,
- daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta,
- daň za jadrové zariadenie.

Podľa § 2 ods. 2 zákona číslo 582/2004 Z. z o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady obec ukladá miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. Miestnou daňou, ktorú môže ukladať vyšší územný celok, je daň z motorových vozidiel (§ 2 ods. 3 zákona číslo 582/2004 Z. z o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady).

5.2.2 Dôchodkové dane na Slovensku

Patria do skupiny priamych daní a zdaňujú príjmy právnických a fyzických osôb. Ich právna úprava je stanovená v zákone číslo 595/2003 Z. z o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov. V § 1 zákona je uvedený predmet úpravy. Tento zákon upravuje a) daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby (ďalej len „daň“), b) spôsob platenia a vyberania dane.

Daň fyzickej osoby je upravená v § 3 zákona o dani z príjmov. Predmetom dane sú: a) príjmy zo závislej činnosti (§ 5), b) príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu (§ 6), c) príjmy z kapitálového

⁹² MEDVEĎ, Jozef a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava : Sprint dva, 2009, 235 s.

majetku (§ 7), d) ostatné príjmy (§ 8). Ustanovenie § 3 ods. 2 upravuje, čo nie je predmetom dane, § 9 zas príjmy oslobodené od dane.

Daň právnickej osoby upravuje časť 3 zákona o dani z príjmov, v ustanovení § 12 je uvedený predmet dane, v § 13 príjmy od dane oslobodenej. V štvrtej časti (spoločné ustanovenia) § 15 je zákonom upravená sadzba dane zo základu dane.

Ak tento zákon neustanovuje inak, je sadzba dane zo základu dane fyzickej osoby (zistenej podľa § 4) 19 % z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima vrátane, a 25 % z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima.

Sadzba dane zo základu dane právnickej osoby zníženého o daňovú stratu je 22 %. Zákon o dani z príjmov vymedzuje predmet dane pozitívne i negatívne. To znamená, že presne definuje, ktoré príjmy sa podľa zákona o dani z príjmov zdaňujú a ktoré nie. V § 15a sa uvádzajú osobitná sadzba dane vo výške 5 %.⁹³

⁹³ Zdaniteľný príjem zo závislej činnosti plynúci prezidentovi Slovenskej republiky, poslancovi Národnej rady Slovenskej republiky, členovi vlády Slovenskej republiky, predsedovi a podpredsedovi Najvyššieho kontrolného úradu Slovenskej republiky (ďalej len „vybraný ústavný činiteľ“) podľa osobitného predpisu^{75a}) vrátane príjmu uvedeného v § 5 ods. 1 písm. f) a ods. 3 písm. c) od zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane a vypláca vybranému ústavnému činiteľovi príjmy podľa osobitného predpisu^{75a}) okrem sadzby dane podľa § 15 písm. a), podlieha zdaneniu aj osobitnou sadzbou dane vo výške 5 % (ďalej len „osobitná daň“).

6 KOMPARÁCIA DAŇOVÉHO SYSTÉMU V ČESKEJ REPUBLIKE A V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

V nasledujúcej kapitole sa pokúsím o stručnú komparáciu dane, resp. daňového systému

v Českej republike a v Slovenskej republike.

Ako som už uviedla v kapitole 4 Široký definuje daň ako“...*povinnú, zákonom dopredu stanovenú čiastku, ktorou sa odčerpáva časť nominálneho dôchodku ekonomickému subjektu...*“⁹⁴

Podľa Papouškovvej „...*daň je zákonom stanovené povinné, nenávratné, neúčelové, spravidla sa pravidelne opakujúce peňažné pnenie fyzických osôb a právnických osôb do verejného rozpočtu na úhradu obecných verejných potrieb.*“⁹⁵ Taktiež som uviedla vybrané definície dane autorov v Českej republike. Daň v Slovenskej republike je povinná, zákonom určená nenávratná, spravidla opakujúca sa platba štátu v určenej výške a v stanovenej lehote. Vo všeobecnosti možno daň tiež charakterizovať ako: peňažnú platbu nenávratného charakteru uloženú zákonom alebo na základe zákona, za účelom úhrady štátnych alebo iných verejných potrieb, väčšinou vo vopred určenej výške a vopred stanoveným termínom splatnosti.⁹⁶

Na základe uvedeného možno teda tvrdiť, že neexistujú rozdiely v samotnom vnímaní, resp. v definícii pojmu daň v oboch republikách.

Dane sú teda jedným z druhov príjmov verejných štátnych rozpočtov Českej republiky. Podobne je tomu aj v Slovenskej republike, kde dane predstavujú rozhodujúcu časť jej rozpočtových príjmov. Sú finančnou kategóriou, ktorá existovala skôr ako štátny rozpočet.

Štát pomocou nich sústreďuje potrebné peňažné prostriedky na úhradu svojich potrieb.⁹⁷ Rovnakým spôsobom vníma daň v Českej republike aj Papoušková.⁹⁸ Podľa Balka a Babčáka je daň v Slovenskej republike povinná, zákonom určená nenávratná, spravidla opakujúca sa platba štátu v určenej výške a v stanovenej lehote.⁹⁹

⁹⁴ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, s. 27.

⁹⁵ PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Daně a jejich správa*. [online]. fch.upol.cz, 31. oktobra 2013 [cit. 24. marca 2016]. Dostupné na: <http://fch.upol.cz/wp-content/uploads/2015/11/DAS_skripta.pdf>

⁹⁶ BALKO, Ladislav a kol. *Finančné právo*. 1. vyd. - Bratislava : Bratislavská vysoká škola práva, 2006. s. 165.

⁹⁷ JAKAB, E., BOHŇANSKÝ, J. *Verejné financie a daňový systém*, Vysoká škola poľnohospodárska v Nitre, 1993, s. 30.

⁹⁸ PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Daně a jejich správa*. [online]. fch.upol.cz, 31. oktobra 2013 [cit. 24. marca 2016]. Dostupné na: <http://fch.upol.cz/wp-content/uploads/2015/11/DAS_skripta.pdf>

⁹⁹ BALKO, Ladislav a kol. *Finančné právo*. 1. vyd. - Bratislava : Bratislavská vysoká škola práva, 2006,s.165.

6.1 Nepriame dane

V Českej republike dane je daňová sústava je rozdelená na priame dane a nepriame dane. Priame dane tvorí pritom daň z príjmov a miestna (majetková) daň. Rozdelenie daňovej sústavy v Slovenskej republike je identické s českou úpravou, t. j. na dane priame a nepriame. Priame dane v Slovenskej republike tvorí daň z príjmov a miestna (majetková) daň – daň z nehnuteľností. To znamená, že základné rozdelenie na dane priame a nepriame, taktiež obsah priamych daní je v oboch republikách identický.

Nepriame dane v Českej republike tvorí daň z pridanej hodnoty, energetické dane a spotrebné dane, v Slovenskej republike zas daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane, energetické dane sú v Slovenskej republike súčasťou dane spotrebnej.

Daň z príjmov tvorí daň z príjmov FO, daň z príjmov PO v Českej republike, ako aj v Slovenskej republike. Miestnu (majetkovú) daň tvorí daň z nehnuteľností, daň cestná a dane transferové. Českej republike, ako aj v Slovenskej republike. Z uvedeného vyplýva, že v základnom delení daní v oboch republikách neexistuje rozdiel.

Spotrebné dane v Slovenskej republike tvorí daň z vína, daň z liehu, daň z minerálneho oleja, daň z piva, daň z tabakových výrobkov, daň z elektriny, daň z uhlia, daň zo zemného plynu. V Českej republike daň z vína, daň z liehu, daň z minerálneho oleja, daň z piva a daň z tabakových výrobkov. Na rozdiel od Slovenskej republiky pozná Česká republika kategóriu energetických daní, kam je zaradená daň zo zemného plynu a niektorých ďalších plynov, daň z elektriny a daň z pevných palív.

6.1.1 Daň z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty v Českej republike upravuje zákon číslo 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty, v Slovenskej republike zákon číslo 222/2004 Z. z o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Možno uviesť, že daň z pridanej hodnoty je najdôležitejšou nepriamou daňou celého daňového systému a súčasne aj najzložitejšou daňou. Poplatníkom dane z pridanej hodnoty je každá fyzická osoba a právnická osoba pri nákupe väčšiny druhov tovarov a služieb, pričom daň odvádza predajca.

V Českej republike existuje trojaká sadzba u dane z pridanej hodnoty. Základná sadzba je 21 % a znížená 10 % a 15 %. Znížená sadzba dane vo výške 15 % sa vzťahuje na niektoré špecifické produkty a služby, ktorými sú potraviny, zdravotné pomôcky, tlač, ako aj

d'alsie. Zákon, ktorým sa zaviedla d'alšia znížená daň vo výške 10 %, platí pre knihy, lieky a detskú výživu, je účinný od 1. januára 2015.

Základná sadzba dane sa vzťahuje na ostatné tovary a produkty. V Slovenskej republike upravuje výšku dane z pridanej hodnoty ustanovenie § 27 ods. 1. Základná sadzba dane na tovary a služby je 20 % zo základu dane. Na tovary uvedené v prílohe č. 7 sa uplatňuje znížená sadzba dane 10 % zo základu dane (vybrané druhy potravín).

Z uvedeného vyplýva, že výška dane z pridanej hodnoty v Českej republike je oproti Slovenskej republike rozdielna, základná sadzba daň z pridanej hodnoty je o 1 % vyššia ako v Slovenskej republike. Znížená sadzba dane je v oboch republikách rozdielna, Česká republika má teda dve kategórie zníženej DPH, Slovenská republika iba jednu. Podľa môjho názoru je zaujímavým faktom, že napriek tomu, že tieto dva štáty majú spoločnú históriu a teda aj „daňové korene“ sa nachádza takáto odlišnosť v oblasti nepriamych daní a to konkrétne u DPH.

V Slovenskej republike v ustanovení § 28 a 29 nachádzame položky oslobodené od dane. Oslobodené od dane sú univerzálne poštové služby. Oslobodené od dane je aj dodanie tovaru, ktorý súvisí s poskytovanou univerzálnou poštovou službou (§ 28). Oslobodené od dane je poskytovanie zdravotnej starostlivosti štátnymi a neštátnymi zdravotníckymi zariadeniami podľa osobitného predpisu a tovary a služby s ňou priamo súvisiace poskytované týmito štátnymi a neštátnymi zdravotníckymi zariadeniami. Oslobodené od dane nie je dodanie liekov a zdravotníckych pomôcok (§ 29 ods. 1). Ostatné služby a tovary oslobodené od dane nachádzame v § 30 až 48a.

Pre ČR platí, že pri splnení podmienok stanovených v § 52 až 62 sú od dane bez nároku na odpočet dane oslobodené tieto plnenia: základné poštové služby a dodanie poštových známok (§ 52), rozhlasové a televízne vysielanie (§ 53), finančné činnosti (§ 54), penzijné činnosti (§ 54a), poisťovacie činnosti (§ 55), dodanie vybraných nehnuteľných vecí (§ 56), nájom vybraných nehnuteľných vecí (§ 56a), výchova a vzdelávanie (§ 57).

Daň z pridanej hodnoty je daňou univerzálnou, daň harmonizovaná podľa 6. Direktívy EÚ. Zdaniteľné plnenie je plnenie, ktoré je predmetom dane a nie je oslobodené. Tento zákon zapracováva príslušné predpisy Európskej únie a upravuje daň z pridanej hodnoty.

6.2 Priame dane

Súčasná daňová sústava Slovenskej republiky podľa predmetu zdanenia v oblasti priamych daní zďaňuje:

- príjmy - dôchodky, či peňažné alebo nepeňažné, ide o priame dane dôchodkového typu,
- majetok - či už sa jedná o hnutel'ný alebo nehnuteľný majetok, ide o priame dane majetkového typu.

Priame dane v Českej republike delíme na:

- daň z príjmov fyzických osôb,
- daň z príjmov právnických osôb,
- majetkové dane.

V oboch republikách je daň z príjmu právnických osôb príjmom štátneho rozpočtu, zatiaľ čo daň z príjmov fyzických osôb s výnimkou dane vyberanej zrážkou zo zdroja je príjem rozpočtov krajov a obcí. Daň z príjmov fyzických osôb v Českej republike bola zavedená v roku 1993 so vznikom samostatnej republiky. Najpodstatnejšia zmena prebehla v roku 2008, kedy bola zavedená jednotná lineárna sadzba dane z príjmu fyzických osôb 15 %.

Platcovia dane sú fyzické osoby majúce na území Českej republiky bydlisko alebo obvyklý pobyt. Daň z príjmov fyzických osôb a právnických osôb upravuje zákon číslo 586/1992 Sb. o daniach z príjmov. Daň z príjmov fyzických osôb je upravená v časti I. zákona v ustanoveniach § 2 až 16b, daň z príjmov právnických osôb je upravená v časti II. zákona v ustanoveniach § 17 až 21a vo výške 19 %.

Zákon tiež upravuje, ktoré príjmy nie sú predmetom dane z príjmu právnických osôb a to v ustanovení § 18 zákona. Uvedieme niektoré z nich, napríklad príjem plynúci z titulu spravodlivého zadosťučinenia priznaného Európskym súdom pre ľudské práva, príjmy získané nadobudnutím akcie podľa zákona upravujúceho podmienky prevodu majetku štátu na iné osoby.

Presný výpočet príjmov PO, ktoré sú oslobodené od dane, upravuje ustanovenie § 19 zákona, ide napríklad o príjem z dividend a podielu na zisku vyplácaného dcérskou spoločnosťou a príjmy z prevodu podielu materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti, príjem z nadobudnutia dedičstva alebo odkazu.

V Slovenskej republike príjmy právnických a fyzických osôb a ich zdanenie upravuje zákon číslo 595/2003 Z. z o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

V § 1 zákona je uvedený predmet úpravy: „(1) Tento zákon upravuje a) daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby (ďalej len „daň“), b) spôsob platenia a vyberania dane.“

Daň právnickej osoby upravuje časť 3 zákona, v ustanovení § 12 je uvedený predmet dane, v § 13 príjmy od dane oslobodenej.

V štvrtej časti (spoločné ustanovenia) § 15 je zákonom upravená sadzba dane zo základu dane. Ak tento zákon neustanovuje inak, je sadzba dane zo základu dane fyzickej osoby (zistenej podľa § 4) 19 % z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8-násobok sumy platného životného minima vrátane, a 25 % z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8-násobok platného životného minima. Sadzba dane zo základu dane právnickej osoby zníženého o daňovú stratu je 22 %.

Zákon o dani z príjmov vymedzuje predmet dane pozitívne i negatívne. To znamená, že presne definuje, ktoré príjmy sa podľa zákona o dani z príjmov zdaňujú a ktoré nie. V § 15a sa uvádzajú osobitná sadzba dane vo výške 5 %.¹⁰⁰

Je teda zrejmé, že daň z príjmu FO v Českej republike je nižšia ako je tomu v Slovenskej republike, daň z príjmu PO je v oboch republikách prakticky identická.

V kapitole šiestej som sa venovala komparácii právnych úprav v skúmanej problematike v Slovenskej republike a Českej republike. Oba členské štáty EÚ majú v systéme daní nasledujúce rovnaké znaky. Ide o homogénne faktory, ktorými sú:

- ide o krajiny tranzitnej strednej Európy, t. j. po rozpade Československa, krajiny od 1. januára 1993 ako Slovenská republika a Česká republika,
- rovnaký termín vstupu do EÚ v roku 2004,
- od 1. januára 2004 daňové reformy, zavedenie rovnej dane, cieľom daňovej reformy bolo osloviť zahraničné spoločnosti pre prílev kapitálu a investícií do krajín, oba štáty sa prejavujú ako daňová konkurencia.

¹⁰⁰ Zdaniteľný príjem zo závislej činnosti plynúci prezidentovi Slovenskej republiky, poslancovi Národnej rady Slovenskej republiky, členovi vlády Slovenskej republiky, predsedovi a podpredsedovi Najvyššieho kontrolného úradu Slovenskej republiky (ďalej len „vybraný ústavný činiteľ“) podľa osobitného predpisu^{75a}) vrátane príjmu uvedeného v § 5 ods. 1 písm. f) a ods. 3 písm. c) od zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane a vypláca vybranému ústavnému činiteľovi príjmy podľa osobitného predpisu^{75a}) okrem sadzby dane podľa § 15 písm. a), podlieha zdaneniu aj osobitnou sadzbou dane vo výške 5 % (ďalej len „osobitná daň“).

Daňová kvóta je vyššia v Českej republike ako v Slovenskej republike. Dividendy, straty - odpočítateľné položky a straty prevedené z minulých rokov sú úplne zhodné. Oceňovanie zásob je povolené v obstarávacích a výrobných cenách v Českej republike a FIFO (first in – first out) v Slovenskej republike.

Daňové zákony podľa platnej legislatívy používa Slovenská republika číslo 593/2004 Z. z. a v Českej republike predpis číslo 586/1992 Sb. O daniach z príjmov (novelizovaný zákonom číslo 669/2004 Sb.). V oboch krajinách nie sú povolené skupinové zdanenie firiem a CFC pravidlá. Investičné stimuly podľa určitých podmienok môžu v Slovenskej republike využívať až do výšky 100 % odpustenie daní, v Českej republike odpustenie dane do piatich rokov od začatia výkonu činnosti.

Poplatník dane, predmet dane, vznik a zánik daňovej povinnosti, uvedené inštitúty sú v Českej republike a Slovenskej republike identické. Medzi oboma štátmi nie sú veľké rozdiely v sadzbách, týka sa to nielen skúmanej problematiky, ale oblastí mimo skúmanej oblasti, t. j. v odpisoch hmotného a nehmotného majetku, rozdiel existuje v dvoch kategóriách a najvyšší rozdiel odpisovania až v tridsiatich rokoch.

ZÁVER

Cieľom diplomovej práce bolo čitateľovi priblížiť problematiku daňového systému v Českej republike a Slovenskej republike, porovnať oba existujúce daňové systémy. Obidva systémy majú svoje špecifické znaky no v zásade sa neodlišujú. Potom ako som rozobrala vývoj v týchto krajinách a vykonala podrobný rozbor daňových systémov Slovenskej a Českej republiky som ich následne v poslednej kapitole mojej práce komparovala. Súčasťou práce bol aj stručný exkurz do problematiky harmonizácie daní Európskej únie, pretože viem, že Európska únia má značné právomoci vo vzťahu k členským štátom. Taktiež sa domnievam, že daňová harmonizácia je prínosná, avšak má aj svoje negatívne stránky. Najväčším prínosom Európskej únie je podľa mňa, uľahčenie voľného pohybu tovaru a služieb.

Môžem vyvodiť záver mojej diplomovej práce a to, že tak ako aj Česká tak aj Slovenská legislatíva je v oblasti priamych daní ovplyvnená judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Najväčšie zmeny prebehli v oblasti daňových odpočtov a zliav fyzických osôb a zdanenie dividend vyplácaných od dcérskej spoločnosti z iného členského štátu materskej spoločnosti v tuzemsku.

Čo sa týka daňových systémov oboch skúmaných štátov nachádzame mnoho spoločných znakov, ale aj rozdielov, ktoré sa sformovali vo fáze rozdielneho vývoja oboch krajín. Podrobnej komparácii daňových systémov týchto štátov som sa venovala v kapitole šiestej.

Výraznejšie rozdiely sa nachádzajú v oblasti priamych daní, za čo do výraznej miery vďačia tieto štáty vplyvu Európskej Únie. Avšak určite sú aj napriek procesu harmonizácie odlišnosti v oblasti daní nepriamych.

Rozdiel v oblasti nepriamych daní, konkrétne nachádzam po prvé v sadzbe, ktorá je v ČR 21% a na Slovensku 20%. Taktiež je rozdiel aj v znížených sadzbách. Ďalší rozdiel nachádzam v oblasti energetických daní. Slovenská republika takúto kategóriu daní vôbec nepozná a naďalej ich zaraďuje medzi dane spotrebné. Ja osobne pokladám kategorizáciu Českej republiky za pokrokovejšiu a prehľadnejšiu.

Najvýraznejší rozdiel z oblasti priamych daní nachádzam v sadzbách u daní z príjmu. V Českej republike je táto sadzba nižšia ako na Slovensku. Tento fakt pokladám za pomerne nelogický, pretože si nemyslím, že je Slovenské podnikateľské prostredie na výrazne vyššej úrovni ako České no a napriek tomu je sadzba tejto dane na Slovensku vyššia. Otázka prečo sa tak naši zákonodarcovia rozhodli zostáva pre mňa nezodpovedaná, no podľa môjho názoru je opäť lepšia úprava v Českej republike.

Skúmaná problematika z mnou vybranej oblasti by mohla byť predmetom rozsiahlejšieho skúmania a samozrejme by bolo možné detailnejšie rozpracovanie tejto sféry, ale napriek tomu predpokladám, že obsahom mojej práce som cieľ práce naplnila.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

Odborné publikácie

1. BÁNOCIOVÁ, Anna. *Dane v SR*. 1. preprac. vyd. Košice : Technická univerzita, 2009 , 214 s. ISBN 97-8808-0861-179.
2. BÁNOCIOVÁ, Anna. *Zdaňovanie subjektov v SR*. Košice: TU, EkF, 2009, 211 s. ISBN 978-80-553-0282-9
3. BALKO, Ladislav. *Základy verejných financií*. Trenčín : Fakulta sociálno-ekonomických vzťahov, Trenčianska univerzita Alexandra Dubčeka v Trenčíne, 2006. 187 s. ISBN 80-8075-131-5.
4. BALKO, Ladislav a kol. *Finančné právo*. 1. vyd. - Bratislava : Bratislavská vysoká škola práva, 2006. 680 s. ISBN 80-88931-53-3.
5. BIELIKOVÁ, M. a kol. *Nová príručka k dani z príjmov s príkladmi*, Bratislava, Mračko, 2004. 752 s. ISBN 80-8057-560-6.
6. BIELIKOVÁ, A., ŠTOFKOVÁ, K.. *Dane v teórii a praxi*. Žilina: Žilinská univerzita, 2010, 180 s. ISBN 978-80-554-0169-0.
7. BOJŇANSKÝ, Jozef. a kol. *Dane podnikateľských subjektov*. 3. vyd. Nitra : SPU, 2010. 252 s. ISBN 978-80-552-0486-4.
8. FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. vydanie. Praha: Kex publishing. 2011. 164 s. ISBN 978-80-7418-104-7.
9. GRÚŇ, Ľubomír. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava : Eurounion, 2001. 315 s. ISBN 80-88984-28-9.
10. JAKAB, E., BOJŇANSKÝ, J. *Verejné financie a daňový systém*. Vysoká škola poľnohospodárska v Nitre, 1993, 50 s. ISBN 807137119X.
11. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha : ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
12. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálnom svete*. Praha : ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
13. LENÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Bratislava : Ekonóm, 2009. 264 s. ISBN 978-80-225-2720-0.
14. MEDVEĎ, Jozef a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava : Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN 978-80-89393-09-1.
15. PEKOVÁ, J. *Veřejné finance*, Praha: ASPI, 2005. 642 s. ISBN 80-7357-049-1.

16. ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2003. 272 s. ISBN 80-7179-413-9.
17. SCHULTZOVÁ, A. a kol.: 2007. *Daňovníctvo, daňová teória a politika*, Bratislava: Iura Edition, 2007. 200 s. ISBN 978-80-8078-161-3.
18. STEJSKAL, J. *Daňová teorie a politika 1. díl*, Univerzita Pardubice, 2008, 71 s. ISBN 978-80-7395-097-2.
19. STEJSKAL, J.: 2008. *Daňová teorie a politika 2. díl*, Univerzita Pardubice, 2008, 87 s. ISBN 978-80-7395-146-7.
20. VANČUROVÁ, A., Lachova, L. :2010. *Daňový systém ČR*, Praha, VOX, 2008. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Právne predpisy

1. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, v znení pozdejších predpisov
2. Zákon číslo 586/1992 Sb. o daniach z príjmov, v znení pozdejších predpisov
3. zákon číslo 268/2015 Z. z. z 1. októbra 2015, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Internetové zdroje

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Company taxation in the internal market*. [online]. ec.europa.eu, 23.10.2001 [cit. 25. marca 2016]. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf>

Doris, Kolassa. *PRIAME ZDAŇOVANIE: ZDAŇOVANIE FYZICKÝCH OSÔB A SPOLOČNOSTÍ*. [online]. europarl.europa.eu, september 2015 [cit. 27. marca 2016]. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_5.11.2.pdf>

DZURÁK, A. *Účinok harmonizácie základu dane právnických osôb v EÚ*. [online]. iness.sk, 13.01.2016 [cit. 25. marca 2016]. Dostupné na: <<http://www.iness.sk/stranka/11165-Ucinok-harmonizacie-zakladu-dane-pravnickych-osob-v-EU.html>>

Euractiv.sk. *Daňová politika v EÚ*. [online]. euractiv.sk, 28.07.2009 [cit. 26. marca 2016]. Dostupné na: <<http://euractiv.sk/danova-politika/danova-politika-v-eu-000239>>

Finančná správa Slovenskej republiky. *Spotrebné dane*. [online]. podpora.financnasprava.sk, 26. 9. 2014 [cit. 25. marca 2016]. Dostupné na: <<https://www.financnasprava.sk/sk/obcania/dane/spotrebne-dane>>

Korečko, J. *Harmonizácia daní a daňové zaťaženie v krajinách EU*, [online]. 2013, [cit. 5. MARCA 2016]. Dostupné na: <<http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2010/zbornik/files/prispevky/KoreckoJaroslav.pdf>>

Krivosudský, P. *Dane, daňová sústava*. [online]. gmk-ra.sk, 18. október 2007 [cit. 25. marca 2016]. Dostupné na: <<http://www.gmk-ra.sk/subor/danova-sustava.pdf>>

PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Daně a jejich správa*. [online]. fch.upol.cz, 31. októbra 2013 [cit. 24. marca 2016]. Dostupné na: <http://fch.upol.cz/wp-content/uploads/2015/11/DAS_skripta.pdf>

Paternoster, Dario. *VŠEOBECNÁ DAŇOVÁ POLITIKA*. [online]. europarl.europa.eu, október 2015 [cit. 27. marca 2016]. Dostupné na: <http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_5.11.1.pdf>

Úrad vlády Slovenskej republiky. *ÚLOHA ŠTÁTU A VEREJNÉHO SEKTORA*. [online]. vlada.gov.sk, 2016 [cit. 23. marca 2016]. Dostupné na: <http://www.government.gov.sk/cgi-bin/Info/Usr/infou_view2.cgi?material=02&id=4&vlada_den>

JUDIKÁTY

Rozsudok zo dňa 14. júna 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer vs. Finanzamt München für Körperschaften, C-386/04, Sb. rozh. s. I - 8252, bod 50.

ABSTRAKT

Názov mojej diplomovej práce je „Komparácia daňovej sústavy v Českej republike a na Slovensku“.

V prvej kapitole sa venujem základným teoretickým pojmom a východiskám zdanenia ako aj histórii daní. V nasledujúcej kapitole prechádzam k oblasti právomoci Európskej únie, najmä problematike Rudingovho výboru, smerniciam ako prostriedku regulácie a rozhodnutiam ESD v skúmanej oblasti. V tretej kapitole sa zaoberám harmonizáciou daní v EÚ, ďalej pravidlami a fázami tohto procesu. V štvrtej kapitole sa venujem oblasti daňového systému v Českej republike, daniam nepriamym následne priamym. V piatej kapitole skúmam identickú problematiku v Slovenskej republike. V šiestej kapitole sa zaoberám komparáciou daňových systémov Slovenskej a Českej republike.

Title of my thesis is " Comparison of the tax system in the Czech Republic and Slovakia".

The first chapter deals with the basic theoretical concept and basis of taxation and tax history. The next chapter focuses on to the area of competence of the European Union, in particular the issue of the Ruding Committee , the directive as a means of regulation and the ECJ's decision in the study area . The third chapter deals with the harmonization of taxes in the EU , further rules and phases of this process. The fourth chapter is dedicated to the field of taxation in the Czech Republic , indirect taxes and direct taxes . In the fifth chapter I examine identical issues in the Slovak Republic. Chapter six deals with comparison of tax system in Slovakia and the tax system in Czech Republic.

KLÚČOVÉ SLOVÁ

Daň, daňová sústava, harmonizácia daní, Európska integrácia, nepriame dane, priame dane, fázy daňovej harmonizácie, Rudingov výbor

KEY WORDS

Tax, tax system, tax harmonization, European integration, indirect taxes, direct taxes, phases of tax harmonization, the Committee of Ruding