

## K harmonizácii právnej úpravy dane z pridanej hodnoty

Jozef Králik\*

### ÚVOD

Európska únia, mnohými glorifikovaná a mnohými zatracovaná medzinárodná inštitúcia, aspoň podľa mojich doterajších vedomostí, skúseností a pocitov pýšiac sa svojim výzorom samofúbej starej ľadovej panny, má zrejme veľké brucho, veľké ústa a veľké plány, avšak stále ešte má vari až príliš malý rozum. O tom svedčia viaceré korupčné škandály jej vrcholových predstaviteľov i prostých pracovníkov jej orgánov, fiasko s tzv. európskou ústavnou zmluvou i tzv. eurorozpočtom, ba tiež aj akoby nekontrolovateľná byrokratizácia jej činnosti a následné odcudzenie sa jej inštitúcií a ich predstaviteľov prostým Európanom, avšak aj iné podobné skutočnosti. A ako sa zdá, Európska únia zatiaľ nemá vôbec srdce, ba ani city. Z toho vyplývajú aj jej činy, najmä meranie rozlične dlhým metrom. Takto vnímam európsku realitu dneška ako člen Spolku slovenských spisovateľov. Ako právnik a dlhoročný vysokoškolský profesor však úplne akceptujem vari až historickú nevyhnutnosť vzniku a po-

trebu existencie Európskej únie a jej univerzálne civilizačné poslanie a poslanstvo pre celý súčasný svet, teda nielen pre samotnú Európu. Akceptujem ho predovšetkým zo zorného uhla potreby celosvetového praktického uplatňovania tzv. nosných či oporných právnych inštitútov, osobitne právneho inštitútu spravodlivosti. Tento fenomén by sa podľa mňa mal, dnes aspoň teoreticky, akceptovať a uplatňovať aj v každodennej rozhodovacej aj ostatnej činnosti všetkých orgánov, všetkých inštitúcií i celého personálneho substrátu Európskej únie, ak ona má naozaj byť tým, za čo sa pasovala a čo ako zhmotnená idea chce predstavovať pre celoeurópsku a celosvetovú civilizáciu, označovanú v podstate za globálnu a univerzálnu axiómu všeobecného a všeľlovečenského pokroku. Podľa môjho názoru, základným predpokladom naplnenia tejto vari až doktrínnej idey a tézy je prirodzene predovšetkým vysoká politická a s ňou bytostne súvisiaca právna kultúra a kultúrnosť zjednocujúcej sa Európy. Teda, kultúra európskeho práva. Takého práva, ktorého siločiaru nebude určovať iba moc peňazí, ale predovšetkým moc

\* prof. JUDr. Jozef Králik, CSc., Akadémia Policajného zboru v Bratislave, Slovensko

ľudského ducha. Nie individuálny záujem, ale záujem celku. A práve v týchto súradniciach vo mne vftávajú možno oprávnené, a možno neoprávnené pochybnosti. Pokúsim sa však čiastočne ozrejmiť, prečo.

Konštituovanie tzv. komunitárneho práva a tzv. euroúijného práva paralelne v legislatívno – právnom priestore Európskej únie je v súčasnosti vari už nezvratnou skutočnosťou. Zrejmé tiež je, že v širšom slova zmysle sa stávajú súčasťou jednotného európskeho právneho poriadku postupne aj jednotlivé autonómne právne poriadky národných štátov, včlenených do konglomerátu Európskej únie. Viditeľne tiež tieto donedávna divergentné národno – štátne právne poriadky konvergujú smerom k unifikovaniu a viac či menej otvorenému postupnému včleneniu do štruktúry tzv. euroúijného práva. Pravdaže, proces unifikácie európskeho práva do jednotného a jedného celku je determinovaný mierou unifikácie jednotlivých odvetví národno – štátneho práva a ich fúzie s euroúijným odvetvím toho – ktorého právneho odvetvia. Z tohto hľadiska môžeme hovoriť o čiastkovej, avšak postupnej unifikácii právnej kultúry Európy. Zavŕšením tohto procesu by malo byť vytvorenie komplexného a kompaktného právneho prostredia Európy. Postup k tomu to hypotetickému cieľu však do značnej miery závisí na postupe unifikácie jednotlivých právnych odvetví, determinovanom predovšetkým politickými záujmami. Medzi odvetvia právneho poriadku jednotlivých národno – štátnych útvarov, ktoré dosiaľ pomerne efektívne odolávajú euro – unifikačným vývinovým tendenciám, môžeme pritom zaradiť čiastočne aj daňové právo. Toto právne odvetvie totiž v podstate zostáva na platforme právneho poriadku národného štátu univerzálne, a to aj napriek tomu, že kompetentné orgány Európskej únie požadujú podstatné zvýšenie miery jeho kodifikovanosti a unifikovanosti na báze jestvujúceho právneho prostredia Európskej únie, k čomu smerovali a cielene aj smerujú mnohé politické a legislatívno – právne aktivity politických i odborných orgánov Európskej únie. Tento globálny a univerzálny unifikačný proces pritom možno považovať za prirodzený, žiadúci, primerane inštitucionalizovaný a predovšetkým za dostatočne otvorený. A to preto, že jednou zo základných úloh Európskej únie je v konečnom dôsledku dosiahnuť, zabezpečiť a rozvíjať slobodu pohybu osôb, služieb, tovaru a kapitálu v celom jej geopolitickom priestore, čoho úspešnosť do značnej miery podmieňujú mnohé faktory, nevynímajúc z ich komplexu predovšetkým daňovo – právne normy. Pripomeňme

si ale pritom, že uvedené liberalistické či liberalizujúce proklamácie dosiaľ zostávajú prakticky iba v polohe hypotetickej, keďže v skutočnosti dodnes, žiaľ, prežíva v politicko – právnej koncepcii a sociálno – ekonomickej klíme Európskej únie nesporne nežiadúci inštitút tzv. prechodných období, majúci akýsi, vari naozaj iba dočasný vnútroeuroúijný ochranný – diskriminačný charakter, avšak súčasne rukolapne popierajúci samotné princípy, na ktorých bolo toto zoskupenie štátov kreované.<sup>1</sup> Ba v skutočnosti v rámci Európskej únie dodnes neexistuje ani žiadny skutočne voľný pohyb osôb charakterizovateľný ako skutočne slobodná výmena miesta trvalého pobytu medzi občanmi členských štátov Európskej únie, ako reálna sloboda voľby miesta výkonu svojej práce a podobne. Činnosť Európskej únie ako celku a jej výsledky dokonca pripomína v mnohom „tuhé“ fungovanie už zaniknutej Rady vzájomnej hospodárskej pomoci vo vzájomných vzťahoch medzi jej jednotlivými členskými štátmi, a súčasne inštitúciu na medzinárodnom poli akoby opäť budujúcu a rozvíjajúcu monštrum zavrhovanej centrálne plánovanej ekonomiky, čo možno dokumentovať ohromným rozsahom a striktným obsahom právnych aktov, najmä nariadení (direktív) a smerníc, vydávaných jej orgánmi a v podstate podväzujúcich prirodzenú dynamiku mnohých oblastí spoločenského rozvoja jej členských štátov, čo sa snaží následne konvalidovať enormným množstvom poskytnutých výnimiek. Už dnes je teda zrejmé, že naozajstné zabezpečenie proklamovanej slobody pohybu osôb, kapitálu, tovaru a služieb v rámci Európskej únie zostáva úlohou pre budúcnosť. Podľa môjho názoru, bude sa musieť urýchlene pristúpiť k zjednodušeniu, sprehľadneniu, zjasneniu noriem celého komplexu európskeho práva, ktoré bude potrebné postaviť na úplne novú základňu, než tú, ktorú dnes tvoria tri tzv. piliere Európskej únie.<sup>2</sup>

## I.

Ako už bolo naznačené, pomerne značným politickým a národohospodárskym, avšak osobitne psychologickým a uesporne i právnym problémom stojacim pred súčasnou názorovo atomizovanou Európskou úniou a čakajúcim na skoré riešenie zostáva potreba harmonizácie daňových sústav a daní vyberaných v jej členských štátoch. A to aj v súvislosti s potrebou zamedzovania vzniku bázy na pranie tzv. špinavých peňazí, vrátane eliminovania tzv. daňových rajov dosiaľ

<sup>1</sup> Podľa môjho názoru, zavedenie inštitútu tzv. prechodných období do politickej a právnej kultúry Európskej únie nebolo racionálnym opatrením z mnohých dôvodov, o.i. aj preto, že sa nimi vlastne potvrdzuje stav nedostatočnej pripravenosti či priamo nepripravenosti novoprijímaných, asociovaných štátov na ich riadny vstup a rovnocenné pôsobenie v politickom, ekonomickom, právnom, sociálnom i kultúrnom priestore Európskej únie. Ich uplatňovaním sa sponchyňujú aj všetky základné princípy konštrukcie, na ktorých je idea a teoreticky i súčasná realita Európskej únie konštituovaná.

<sup>2</sup> Pozri napr. KRÁLIK, JOZEF – FRITZ, MARTIN: K problematike práva Európskeho spoločenstva (tzv. komunitárneho práva). In: Obchodné právo, 3, 2002, č. 10, s. 41–44. Tiež JANKU, MARTIN – SVOBODOVÁ, ANDREA: Evropská unie. Evropské právní prostředí. 1. vyd, Praha: Computer Press, 1999, 139 s. ISBN 80-7226-197-5.

reálne existujúcich v politicko – legislatívno – hospodárskom priestore samotnej Európskej únie. Viackrát proklamované tiež už bolo, že Európska únia sa bez harmonizácie daňových sústav a jednotlivých štátnych a miestnych daní dostane resp. už i dostáva do stále zložitejšej hospodárskej situácie, pretože konkrétne dane priamo vplyvajú na konkrétnu klímu konkrétneho podnikateľského prostredia, pričom ich ekonomická a sociálna deformácia má za následok aj deformáciu právnej klímy Európskej únie. To ale platí aj naopak. Zjednodušene potom možno povedať, že proces harmonizácie daňových sústav a jednotlivých daní ktoré ich tvoria, umožňuje v podstatnej miere pristúpiť aj k harmonizácii podnikateľského prostredia v rámci celej Európskej únie. Daňovú harmonizáciu, koordináciu národných daňových politík, zblížovanie úrovne daňového zaťaženia, zjednotenie spôsobov určenia daňového základu, zjednotenie podmienok poskytovania daňových úľav a daňových bonifikácií v rámci Európskej únie možno napokon považovať aj za podmienku sine qua non jej efektívneho zapojenia sa do globálnej celosvetovej defby práce a defby svetových statkov a ziskov.<sup>3</sup>

Ako každý faktor i každý inštitút, aj daňová harmonizácia, smerujúca dnes viac či menej latentne k daňovej unifikácii, má svoju históriu. Jej idea a koncepcia vznikli isto prirodzene už v priebehu zárodočného štádia európskej integrácie. Jasné bolo, že ponechanie daňových prekážok nevytvorením jednotnej európskej daňovej sústavy pro futuro by bránilo nielen vo vzniku a v rozvoji slobodného spoločného eurotrhu, charakterizovateľného voľným pohybom tovaru, služieb, pracovných síl a kapitálu, ale by a priori totiž odsúdilo na zánik už i samotnú myšlienku perspektívneho vytvorenia všestranne vyváženého a všestranne funkčného integračného zoskupenia európskych štátov, Európskej únie. Problém zjednotenia daňovo – právnych noriem regulujúcich daňové sústavy a sústavy daňových orgánov jednotlivých členských štátov Európskej únie bol teda včas identifikovaný, pomenovaný i futurologizovaný. Muselo sa však logicky aspoň v prvej fáze európskej integrácie rátať najmä s presadzovaním

národných preferencií, a to najmä v daňovej oblasti, účinne ochraňujúcej existujúce ekonomické a sociálne prostredie v každom jednotlivom členskom štáte. Bolo teda potrebné počítať s členskými štátmi radikálne uprednostňujúcimi vlastné národno – štátne záujmy pred záujmami Európskej únie ako celku, a to v daňovej sfére na vopred ťažko identifikovateľné obdobie. Podstatnú a nezastupiteľnú úlohu tu teda zohrával aj psychologický, aj politický, aj národno – hospodársky faktor.<sup>4</sup> Túto skutočnosť musela akceptovať aj Európska únia. Akceptovala existenciu autonómnych daňových politík svojich členských štátov sledujúcich vlastné národné záujmy a preto sa na európskom fóre dohodlo, že daňovo – právne normy dosiaľ platné v jednotlivých členských štátoch Európskej únie sa budú postupne a vlastne plánovito aproximovať, čiže vzájomne prispôbovať alebo vzájomne približovať. Podľa môjho názoru, mal by sa tak vlastne v prvej fáze procesu zatiaľ latentnej euro – daňovej integrácie vytvoriť kompatibilný celok, smerujúci do stavu postupnej podriadenosti národných daňových sústav univerzálnym záujmom smerujúcim ku komplexnej európskej integrácii, a v záverečnej fáze k vytvoreniu duálnej európskej daňovej legislatívy, spočívajúcej na báze prvotnej euro – daňovej sústavy a na báze druhotných národno – štátnych daňových sústavách, ktoré budú integrovať do určitej miery i ako regionálne daňové sústavy aj miestne dane. Zastávam názor, že iba postupným približovaním daňových sústav členských štátov Európskej únie, teda urýchlenným uskutočnením procesu vyúsťujúceho do skutočného zjednotenia a vytvorenia kompaktnej unifikovanej európskej daňovej sústavy možno zabezpečiť skutočnú liberalizáciu európskeho spoločného trhového priestoru, pričom sa ale bojíť prognózovať časovú fázu, teda dĺžku priebehu tohto zložitého a isto aj rozporov plného procesu. Predpokladám ale, že paralelne bude na tento proces determinujúco pôsobiť tlak upriamený na unifikáciu európskeho daňového práva ako parciálnej časti procesu unifikácie európskeho práva, prostredníctvom ktorého sa môžu rýchlejšie naplniť aj proklamované politické i národohospodárske očakávania

<sup>3</sup> Daňová aproximácia (približovanie) je podľa mňa prvý stupeň na dosiahnutie stavu unifikovania legislatívnych daňových aktov členských i asociovaných krajín Európskej únie prostredníctvom ich čiastkového zjednocovania. Daňovou harmonizáciou (zosúladzovaním) rozumiem právne i mimoprávne formy a metódy činnosti štátnych orgánov jednotlivých členských štátov Európskej únie a príslušných orgánov Európskej únie, spočívajúce v prijímaní takých opatrení, ktorých cieľom je dosiahnutie maximálnej možnej zhody obsahu ich daňovo – právnych predpisov. Daňová harmonizácia ako vyššia forma čiastkového prispôbovania daňových sústav členských štátov Európskej únie pritom predstavuje prechodnú fázu smerujúcu k vytvoreniu kompaktného, jednotného európskeho daňového systému, daňovej sústavy i sústavy daňových orgánov, čo považujem už za daňovú unifikáciu.

<sup>4</sup> S úrovňou a mierou stability ekonomickej základne Slovenskej republiky bezprostredne súvisí, ba na ňu dokonca determinujúco pôsobí miera stability daňovej sústavy a kvalita jej jednotlivých prvkov, jednotlivých daní, vrátane ich právnej úpravy. Tieto faktory môžu na jednej strane pozitívne, a na druhej strane aj negatívne pôsobiť o.i. aj na sociálnu štruktúru spoločnosti a mieru dynamizácie populačnej (demografickej) krivky, čo má aj vzájomnú spätnú väzbu na dynamiku ekonomickeho rastu prostredníctvom rastu dynamiky voľných pracovných síl. V ostatnom období však možno zaznamenávať značný únik vekovo nižšej a vzdelanej i menej vzdelanej populácie Slovenskej republiky do zahraničia, najmä do členských štátov Európskej únie. Ide pritom nielen o migráciu za prácou či štúdiom, ale o trvalé usadenie sa na ich území. Slovenky tiež čoraz častejšie uzatvárajú manželské väzby s občanmi týchto štátov, najmä Talianska, Rakúska, Nemecka, Švédska, Francúzska, Španielska. Slováci, najmä vysoko za štátne finančné prostriedky v tuzemsku vzdelávaní a vzdelaní, opúšťajú Slovensko trvalo ako dôsledok ponuky výhodnejšieho zamestnania v zahraničí, často mimo Európskej únie, usádzajúc sa natrvalo najmä v Spojených štátoch amerických a v Kanade, resp. Austrálii, avšak už aj v iných krajinách, vrátane ázijských.

Európskej únie. Z toho vyplýva súvzťažnosť medzi európskym právnym prostredím ako determinantom európskeho ekonomického prostredia a súčasne ich spoločná podriadenosť politickým záujmom reprezentácií národov spolčených do Európskej únie. Potreba liberalizácie hospodársko – politického priestoru Európskej únie aj prostredníctvom komplexnej harmonizácie daňovo – právnych úprav je teda nespornou podmienkou ďalšieho úspešného napredovania integračných tendencií stále sa prejavujúcich v zložitom organizme tohto nadštátneho medzinárodného spoločenstva typu dosiaľ existujúceho iba hypoteticky.<sup>5</sup> Kompetentné orgány Európskej únie si zrejme uvedomujú novátorský prístup k riešeniu problému harmonizácie daňových sústav prostredníctvom prvotnej aproximácie, keďže stanovili, že prijmú jednomyselne pravidlá na zosúladovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu Európskej únie v stanovenej lehote. Tomu má napomôcť aj vydanie smerníc na aproximáciu zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie a fungovanie spoločného trhu. V tejto súvislosti je teda potrebné zdôrazniť, že sa takto vytvárajú zárodoky vzniku jednotného európskeho daňového práva. A to aj napriek tomu, že medzi hlavné ciele, podľa mňa iba dočasné a prechodné, ktoré aktuálne sleduje daňová harmonizácia Európskej únie, možno zatiaľ zaradiť:

- odstránenie daňových hraníc a vytvorenie rovnakých konkurenčných podmienok pre podnikateľské subjekty,
- zjednotenie a unifikáciu podmienok na vnútrnom trhu Európskej únie ako hlavného ťahúňa integračných procesov v európskom regióne,
- zosúladenie štruktúry daňových sústav a spôsobu vyberania základných druhov daní v jednotlivých členských štátoch európskeho spoločenstva.

Cesta k týmto parciálnym cieľom, podľa mňa iba predchádzajúcim hlavným cieľ, ktorým je v budúcnosti vytvorenie jednotnej európskej daňovej sústavy, trvala v podstate dve desaťročia, ale bola úspešná. Preto, že sa uskutočnili v mnohých dnešných členských štátoch Európskej únie efektívne daňové reformy, ktoré vytvárajú priestor pre spomínané perspektívne daňové zjednotenie, pre unifikáciu európskeho daňového práva a teda aj pre vznik liberálneho daňového prostredia. To prirodzene vytvorí i predpoklady na dlhodobé a verím že aj trvalé udržanie právneho zakotvenia a rozvíjania princípu slobody pohybu osôb, kapitá-

lu, tovaru a služieb v unifikovanom európskom práve, avšak perspektívne nielen v európskom geopolitickom priestore. Tento názor opieram o fakt, že základnými úlohami realizovaných daňových reforiem bolo nazať celkovo znížiť a následne zblížiť úroveň daňového zaťaženia príjmov fyzických a právnických osôb, hoci súčasne aj rozšíriť daňový základ tak, aby sa fiskálny výnos tohto typu daní výraznejšie nezmenil. Daňovo – reformné procesy mali tiež pozitívne ovplyvniť rozhodovanie o investíciách a motivovať dynamizáciu podnikateľských aktivít, uplatniť princípy harmonizácie aj v oblasti poskytovania a využívania daňových úľav a odpočítateľných položiek, diverzifikovať daňové bremeno atď. Napriek tomu, že proces harmonizácie daňových sústav a dauí, a teda aj harmonizácie podnikateľského prostredia v Európskej únii v súčasnosti v podstate stagnuje, možno očakávať, že po prekonaní súčasnej krízovej situácie, ktorá zasiahla štruktúry Európskej únie najmä po odmietnutí tzv. európskej ústavnej zmluvy, sa proces liberalizácie, teda proces oslobodzovania a depurácie, čiže očisťovania daňovo – právnych predpisov od archaických ustanovení majúcich svoje korene v období stredoveku v časoch tzv. feudálnej rozdrobenosti, a ničivo podväzujúcich modernú podnikateľskú iniciatívu, opäť rozbehne. Predpokladám ale, že proces harmonizácie nezostane iba v polohe nepriamych daní, ale sa podstatnou mierou dotkne aj sústavy priamych daní. Len tak sa totiž zabezpečí likvidácia imaginárnych daňových hraníc v Európe, prekročiteľných ťažšie, ako skutočných fyzických štátnych hraníc. To preto, že daňová harmonizácia predsa len predstavuje značný zásah do národu – štátnej suverenity v smere jej obmedzenia, na čo reagujú uajmä ekonomicky silné štáty Európskej únie neochotou pristúpiť k nej, či priamo odporom k harmonizácii daňových sústav a k vytvoreniu jednotnej európskej daňovej sústavy. Od týchto postojov ich neodraduje ani skutočnosť, že uskutočnením daňovej unifikácie by sa odstránila možnosť narušovania konkurenčného prostredia prostredníctvom daňových nástrojov, na ktorom by zrejme aspoň v počiatočnej fáze vývoja európskeho daňového a daňami novo formovaného podnikateľského prostredia profitovali najmä tieto členské krajiny.

Predpokladám, že neochota niektorých členských štátov Európskej únie participovať na procese unifikácie daní sleduje cieľ zachovať si legálne vo svojich daňovo – právnych aktoch preferenčné ochrannárske opatrenia v prospech ich daňových tuzemcov. Jej cieľom môže byť aj naďalej snaha o možný globálny národu – hospodársky profit získavaný i prostredníctvom zachovania vnútroštátneho právneho zvýhodňovania vybraných cieľových subjektov umožnením zákonného využitia podpory podnikania prostredníctvom ich

<sup>5</sup> Toto konštatovanie podporuje aj ustanovenie čl. 90, 91, 92 a najmä čl. 93 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva – Konsolidovaná verzia (1.5.2004) – SL.

daňovej motivácie smerujúcej výlučne iba v prospech vlastných záujmov na úkor záujmov celoeurópskych. Vo svojej podstate teda táto deaktivácia iniciatív smerujúcich k unifikácii európskeho daňového prostredia zrejme integruje snahu o zachovanie dispozícií obsiahnutých v ich národno – štátnych daňovo – právnych úpravách umožňujúcich diskriminovať daňové subjekty inej proveniencie pôsobiace v ich národno – štátnom hospodársko – politickom priestore.

## II.

V súčasnom európskom právnom prostredí je podľa môjho názoru najväčšou prekážkou vytvorenia jednotnej európskej daňovej sústavy prijatý a aplikovaný princíp jednotnomyseľnosti rozhodovania o daňových inštrumentoch a inštitútoch na pôde Európskej únie. Totiž, týmto legislatívnym opatrením boli vlastne podstatné otázky dotýkajúce sa problematiky daní vyľúčené z priechodnejšieho väčšinového rozhodovania.<sup>6</sup> A tak týmto sa vízia skorého dotvorenia jednotného právneho prostredia Európskej únie vzdaluje očakávaniam a najmä potrebám občanov Európskej únie a osobitne podnikateľským subjektom. De facto sú tak dane a ich neexistujúca jednotná európska právna regulácia jednou z nemalých prekážok stále ležiacich na ceste k skutočnému naplneniu ideí slobodného pohybu osôb, kapitálu, tovaru a služieb v priestore Európskej únie. Podvzávajú nielen iniciatívu obchodníkov a výrobcov, ale dokonca napomáhajú retencii pohybu pracovnej sily medzi jednotlivými členskými štátmi únie, čo reštriktívne pôsobí na globálny ekonomický rozvoj Európskej únie. Nemožno pritom ale povedať, že by bola oblasť harmonizácie daní zo strany Európskej únie ignorovaná. O tom svedčí prijatie viacerých legislatívnych aktov, smerníc, majúcich pre daňovú oblasť odporúčajúci charakter. Spomeniem tu napr. smernicu Rady 77/799/EEC o vzájomnej pomoci medzi príslušníkmi úradov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní, smernicu Rady 69/335/EEC o nepriamom zdanení pri zvýšení základného imania, smernicu Rady 90/434/EEC o jednotnom systéme zdanenia fúzií, rozdelení, transferov aktív a výmeny akcií podnikov rôznych štátov, smernicu Rady 90/435/EEC o jednotnom systéme zdanenia materských podnikov a ich dcérskych podnikov v rôznych členských štátoch, a doplnok – zmluva 90/436/EEC o odstránení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku spojených podnikov. Možno teda povedať, že smernice dotýkajúce sa fungovania multinacionálnych korporácií, najmä smernica upravujúca vzťahy materských a dcérskych spoločností, stanovujúca, že zisky firiem, ktorých materské a dcérské spoločnosti sa nachádzajú v rôznych členských štátoch Európskej únie, sa nezdaňujú dvakrát a tiež súčasne zrušujúca zdaňovanie ziskov v mi-

este pôsobenia dcérskych spoločností, ako aj smernica týkajúca sa fúzií, rušiaca daňové prekážky pri reštrukturalizácii nadnárodných spoločností, sú jednoznačne prejavom pokroku v myslení a konaní Európskej únie, umožňujúcom ďalšiu liberalizáciu vzťahov medzi jej jednotlivými členskými štátmi, a sú tak súčasne aj nástrojmi napomáhajúcimi slobode pohybu osôb, kapitálu, tovaru a služieb v tomto už dnes značne inštitucionalizovanom ekonomicko – politickom priestore.

Je všeobecne známe, že hez eliminovania mnohých existujúcich obchodných a predovšetkým daňových prekážok nebolo v rámci Európskej únie možné otvoriť štátne hranice v záujme umožnenia voľného pohybu osôb, kapitálu, tovaru a služieb v rámci jednotného eurotrhu. Odstrániť existujúce daňové prekážky sa stalo nevyhnutnou podmienkou na garantovanie vzniku a efektívneho fungovania jednotného európskeho trhu, teda aj na odštartovanie procesu liberalizácie pohybu osôb, kapitálu, tovaru i služieb. Prirodzene, rozhodujúcimi bolo prijatie spomínaných smerníc Rady Európskej únie, predstavujúcich dnes východiskové európske normy daňového práva, rozhodujúcou mierou ovplyvňujúce existenciu a ďalší vývoj daňovo – právnych vzťahov v Európskej únii. V týchto intenciách za účelom podpory konkurenčného prostredia orgány Európskej únie realizovali v daňovej eurolegislatíve viaceré opatrenia, predovšetkým stanovením minimálnej sadzby dane z pridanej hodnoty. Stále ešte otvorený proces harmonizácie tejto dane sa začal pritom už v roku 1967, avšak stále nie je definitívne ukončený. Prítom je orientovaný okrem stanovenia úrovne vlastnej sadzby dane z pridanej hodnoty aj na samotný systém tejto dane. Prijaté daňovo – legislatívne opatrenia Európskej únie preto mali za cieľ zamedziť tomu, aby **daň z pridanej hodnoty** bola medzi jednotlivými členskými štátmi príliš diferencovaná, aby sa účinne zamedzovalo tzv. obchodnej turistike a aby sa zmenil systém refundácie dane z pridanej hodnoty tak, aby sa rozhodujúcim kritériom pre túto daň stala krajina finálnej resp. konečnej spotreby. Európska únia teda chcela dosiahnuť, aby sadzby dane z pridanej hodnoty boli rozložené v novom rozpätí, pričom sa rátalo s tým, že daňové rozpätie sadzby dane z pridanej hodnoty by sa malo pohybovať medzi 15–25 %, pripúšťajúc priemernú sadzbu dane vo výške 22 %; aby alokácia príjmov z dane z pridanej hodnoty bola oddelená od samotného systému dane z pridanej hodnoty a aby vychádzala zo štatistiky spotreby v jednotlivých krajinách a súčasne aby táto daň zostala v plnom rozsahu príjmom štátu, v ktorom došlo ku spotrebe tovaru alebo služby; aby fakturácia a refundácia dane z pridanej hodnoty platenej za vstupy bola založená na princípe „krajina pôvodu“, pričom miestom zdanenia už nemá byť miesto výroby alebo miesto predaja, ale miesto registrácie finálneho konzumenta spotreby; aby daň z pridanej hodnoty zostala neutrálnou daňou,

<sup>6</sup> Pozri čl. 100 Zmluvy o Európskej únii.

pričom uplatnením tohto hľadiska by sa výrazne regulovala tzv. obchodná turistika, rozvinutá svojho času najmä medzi Francúzskom a Nemeckom, ale aj inými krajinami. Z toho vyplýva, že ak by sa otvorili vnútroeurópske hranice bez dosiahnutia určitého stupňa daňovej harmonizácie, mohlo by to vyústiť do výrazného porušenia status quo konkurenčného prostredia v rámci Európskej únie, reštrikciu obchodných tokov a stratu daňových príjmov v jej niektorých členských štátoch. Zreteľné hoľo a je, že daňová harmonizácia sa prejavuje najvypuklejšie pri pohybe osôb, tovaru, služieb a kapitálu v rámci Európskej únie. Najviac ju však pociťujú cestujúci, spotrebiteľia, ktorí môžu v tomto priestore nakúpiť určitý tovar určený na osohnú spotrebu a previesť ho cez hranice bez akýchkoľvek obmedzení. Na osohné nákupy sa totiž vzťahuje princíp krajiny pôvodu, a tak teda v súlade s ním daň z pridanej hodnoty platia, okrem niekoľkých výnimiek, spotrebiteľia v krajine, v ktorej tovar kúpili. V prípade právnických osôb zostávalo zachované status quo a tieto osoby boli povinné platiť daň z pridanej hodnoty v krajine, do ktorej tovar dovážajú, hoci sa prejavovala výrazná snaha tieto režimy zjednotiť na základe princípu krajiny pôvodu. Napriek tomu sa hraničné kontroly zrušili aj pre obchodnú sféru.

Faktom je, že úplné zjednotenie dane z pridanej hodnoty v euroúijnom priestore je naďalej veľmi problematické, i keď perspektívne možné. I napriek tomu, že úloha dane z príjmov je pre štátne rozpočty členských štátov značne rozdielna, priveľmi diferencovaná, keďže v niektorých štátoch príjmy z tejto dane predstavujú viac ako 60 % daňových príjmov štátnych rozpočtov, a inde, napr. v Nemecku len okolo 40%. Takáto diferencovanosť rozpočtovej výdatnosti dane, jej tzv. váhy vzhľadom na nevyhnutnosť dodržiavať vyrovnanosť štátneho rozpočtu či minimalizovať jeho deficit v stanovených hraniciach vedie potom k sporom brániacim rýchlejšiemu dosiahnutiu dohody o plnej kompatibilitate tejto dane v rámci súčasnej Európskej únie. Zabrániť príbrzdeniu tohto daňovo – unifikáčného procesu má aj celý rad opatrení orgánov Európskej únie, smerujúcich k odstráneniu tzv. daňovej konkurencie, o.i. tým, že všetky štáty zrušili zvýšenú sadzhu tejto dane na luxusné výrobky, prijali zásadu, že základná sadzba dane z pridanej hodnoty nesmie klesnúť pod 15%, že môžu pritom uplatniť jednu alebo dve zvýhodnené sadzby tejto dane, ktoré ale nesmú byť nižšie než 5%, a to na obmedzený rozsah tovarov a služieb a na obmedzené časové obdobie, ohraničené spravidla 1. až 3. rokmi. Akceptovaná bola aj skutočnosť, že sadzba dane z pridanej hodnoty by v zásade nemala prevyšovať 25% a výnimku, teda tzv. nulovú sadzbu tejto dane je možné poskytnúť len dovtedy, kým nie je schválený definitívny systém dane z pridanej hodnoty platný pre celú Európsku úniu. Preto sa bude dôsledne používať aj princíp miesta registrácie platiteľa dane z pridanej hodnoty a opúšťa sa princíp finálnej spotreby alebo krajiny výrobcu.

## ZÁVER

Nepriame dane všeobecne, a daň z pridanej hodnoty osobitne, a to ako všeobecná spotrebná nepriama daň, majú významný vplyv na mieru výroby a spotreby obyvateľstva i celej európskej obchodnej sféry. Ich rozdielna výška v rozličných štátoch integrovaných do Európskej únie má tiež za následok negatívne dôsledky v oblasti zabezpečenia slobody pohybu tovaru prevázaného cez vnútroúijné hranice. Táto diferencovanosť sadzby dane z pridanej hodnoty má v jednotlivých štátoch Európskej únie svoju vlastnú tradíciu a dôvody, preto je aj problém harmonizácie tejto dane pomerne komplikovaný. Napriek tomu bol prvý úspešný krok v tomto smere uplatnený už v 60. rokoch 20. storočia, a to všeobecne prijatie dane z pridanej hodnoty všetkými vtedajšími členskými štátmi neskoršej Európskej únie, teda jej introdukcia do vnútroštátnych daňovo – právnych úprav a do ich autonómnych daňových sústav. Tým sa pomocou daňových sadzieb dane z pridanej hodnoty vytvorili reálne predpoklady na zisťovanie rozdielnych nákladov a na vykonávanie ich kompenzácií pohraničnými vyrovnávacími platbami. Je isté, že by sa bez uplatňovania týchto nástrojov nepodarilo dosiahnuť odstránenie veľkých rozdielov v daňovom zaťažení, ktoré by inak viedli k deformáciám voľného obchodu a voľnej súťaže. Teda, občan by tovar nenakupoval v krajine svojho domicílu, ale tam, kde by bol najlacnejší v dôsledku jeho najnižšieho zaťaženia daňou z pridanej hodnoty. Dôsledkom tohto javu by boli vari až ohromné straty vnútorného obchodu a z toho vyplývajúceho verejného rozpočtového hospodárenia. Prirodzené preto je, že na vnútornom trhu, ktorým je dnes už aj trh Európskej únie, a kde už neexistujú ani žiadne hraničné kontroly a daňovo – colné formality, je nevyhnutné, aby boli na tovary uvalené daňové bremena rovnakej závažnosti. Sadzba dane z pridanej hodnoty by mala byť teda medzi jednotlivými štátmi čo najbližšia, teda harmonizovaná. Avšak, keďže v tomto prípade ide o daňové príjmy verejno – rozpočtovej sféry jednotlivých členských štátov, čo sa považuje za jeden z najvýraznejších znakov národno – štátnej zvrchovanosti, musí byť podľa čl. 100a ods. 2 Zmluvy o Európskej únii vo veciach zblížovania daní rozhodované výlučne jednomyseľne. Práve tento princíp považujem v súčasnosti už za prežitý, brániaci integračným tendenciam vo vnútri Európskej únie. Odporúčam ho preto nahradiť princípom väčšinovým, ktorý by umožnil dynamizáciu eurointegračného procesu, v súčasnosti prakticky stagnujúceho. Zastávam názor, že iba unifikáciou dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní, a neskôr aj priamych daní v euroúijnom právnom priestore môže reálne dôjsť k vytvoreniu takého európskeho zoskupenia štátov, ktoré bude konkurencieschopné voči Spojeným štátom americkým i voči Japonsku a ostatným krajinám východnej Ázie, prezentujúcich sa vysokou dynamikou a udržateľnosťou ekonomické-

ho rastu. Predpokladáme, aj napriek existujúcej kríze vzťahov pulzujúcich v organizme Európskej únie, že proces vytvárania nadštátneho zoskupenia konfederatívneho typu, Európskej únie, bude zavŕšený v období 1. dekády 21. storočia. Predpokladáme preto v blízkej budúcnosti ešte vyššiu mieru slobody pohybu osôb, kapitálu, tovaru a služieb v priestore Európskej únie, než je tomu dnes. Tomu však musia významnejšie napomôcť aj nové európske daňovo – právne normy, jed-

notné pre celý priestor Európskej únie. Zdá sa totiž, že na európskom kontinente má šancu v nie bližšie identifikovateľnej budúcnosti vzniknúť jednotný, ekonomicky, politicky a hospodársky nebývalo silný superštát, konštruovaný na princípe sociálnej a národnostno – etnicko – jazykovej spravodlivosti, dokonca vnútorne posilňovaný rozvíjajúcou sa kultúrnou autonómiou jeho regiónov, ktorými sú dnes členské štáty Európskej únie.