

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2022/36109009330459396

**Daňová harmonizácia verzus daňová konkurencia –
vplyv na daňovú politiku členského štátu/štátov**

Diplomová práca

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

**Daňová harmonizácia verzus daňová konkurencia –
vplyv na daňovú politiku členského štátu/štátov**

Diplomová práca

Študijný program: Daňovníctvo a daňové poradenstvo

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra financií NHF

Vedúci záverečnej práce: prof. Ing. Anna Schultzová, PhD.

Bratislava, 2022

Bc. Natália Melníková

Čestné prehlásenie

Čestne prehlasujem, že obsah diplomovej práce som vypracovala samostatne na základe nadobudnutých teoretických a praktických znalostí, po konzultácii s vedúcou práce prof. Ing. Annou Schultzovou, PhD. a s použitím uvedenej literatúry.

V Bratislave, 2022

Pod'akovanie

Týmto ďakujem vedúcej diplomovej práce, prof. Ing. Anne Schultzovej, PhD. za odbornú pomoc a cenné rady pri vypracovávaní diplomovej práce. Moje pod'akovanie tiež patrí snúbencovi a rodine za pomoc a podporu.

Bratislava, 2022

Bc. Natália Melníková

ABSTRAKT

MELNÍKOVÁ, Natália: *Daňová harmonizácia verus daňová konkurencia - vplyv na daňovú politiku členského štátu/štátov*. Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. Vedúca záverečnej práce: prof. Ing. Anna Schultzová, PhD. Bratislava: NHF, 2022, 80 s.

Diplomová práca je vypracovaná na tému Daňová harmonizácia vs. daňová konkurencia – vplyv na daňovú politiku členského štátu/štátov. Cieľom záverečnej práce je porovnať daňové zaťaženie škandinávskych krajín a krajín Vyšehradskej štvorky. Prvá, teoretická časť tejto práce predstavuje úvod do daňovej problematiky, zobrazuje históriu Európskej únie v oblasti daní, takisto predstavuje históriu zdaňovania vybraných štátov. Druhá časť sumarizuje ciele tejto práce, predstavuje zber potrebných dát a použité metódy na dosiahnutie cieľa. Praktická časť poukazuje na históriu daňových systémov jednotlivých štátov, prijaté či navrhované reformy v oblasti zdaňovania, takisto zobrazuje spracované dáta o sadzbách jednotlivých daní a podielu týchto daní na HDP. Výsledkom riešenia danej problematiky je porovnanie podielu daní na HDP vybraných štátov a poukázanie na spoločné či odlišné črty v daňovej oblasti.

Kľúčové slová: daňová harmonizácia, Európska únia, škandinávske krajiny, krajiny Vyšehradskej štvorky, podiel daní na HDP

ABSTRACT

MELNÍKOVÁ, Natália: *Tax harmonization versus tax competition - the impact on tax policy of the Member State*. University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. Thesis supervisor: prof. Ing. Anna Schultzová, PhD. Bratislava: NHF, 2022, 80 p.

The diploma thesis is elaborated on the topic of Tax harmonization vs. tax competition - impact on the tax policy of the Member State. The aim of the this thesis is to compare the tax burden of the Scandinavian countries and the Visegrad Four countries. The first, theoretical part of this thesis is an introduction to tax issues, shows the history of the European Union in the field of taxation, also presents the history of taxation of selected countries. The second part summarizes the goals of this thesis, presents the collection of necessary data and methods used to achieve the goal. The practical part points to the history of the tax system of selected states, adopted or proposed reforms in the field of taxation, also shows the processed data on the rates of different type of taxes and the share of these taxes in GDP. The result of this thesis is a comparison of the share of taxes in the GDP of selected countries and pointing out common or different features in the tax area.

Key words: tax harmonization, European union, Scandinavian countries, Visegrad Four countries, share of taxes in GDP

Obsah

Zoznam grafov a zoznam tabuliek.....	7
Zoznam skratiek a značiek.....	8
Úvod.....	9
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	10
1.1 Integrácia Európy	10
1.2 Daňová harmonizácia vs. daňová konkurencia	12
1.2.1 Daňová konkurencia	12
1.2.2 Daňová harmonizácia	14
1.3 Harmonizácia nepriamych daní v Európskej únii	17
1.3.1 Harmonizácia dane z pridanej hodnoty	20
1.4 Harmonizácia priamych daní v Európskej únii	24
1.5 Krajiny Vyšehradskej skupiny a ich harmonizačný proces	27
1.5.1 Slovenská republika	28
1.5.2 Česká republika.....	28
1.5.3 Poľsko	29
1.5.4 Maďarsko	31
1.6 Škandinávске krajiny a ich harmonizačný proces – výber	32
1.6.1 Dánsko	32
1.6.2 Švédsko	34
1.6.3 Fínsko.....	36
1.6.4 Írsko	38
2 Cieľ práce, metódy a metodika skúmania	42
3 Výsledky práce	44
3.1 Vplyv harmonizácie na daňové systémy vybraných štátov	44
3.1.1 Slovenská republika	44
3.1.2 Česká republika.....	48
3.1.3 Poľsko	52
3.1.4 Maďarsko	55
3.1.5 Dánsko	59
3.1.6 Švédsko	63
3.1.7 Fínsko.....	67
3.1.8 Írsko	71
Záver	76
Zoznam použitej literatúry	78

Zoznam grafov a zoznam tabuliek

Graf 1 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Slovensko	44
Graf 2 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Slovensko	45
Graf 3 Podiel priamych daní na HDP – Slovensko	45
Graf 4 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Slovensko	46
Graf 5 Podiel nepriamych daní na HDP – Slovensko	47
Graf 6 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Slovensko	48
Graf 7 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Česko	49
Graf 8 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Česko	49
Graf 9 Podiel priamych daní na HDP – Česko	50
Graf 10 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Česko	51
Graf 11 Podiel nepriamych daní na HDP – Česko	51
Graf 12 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Česko	52
Graf 13 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Poľsko	53
Graf 14 Podiel priamych daní na HDP – Poľsko	54
Graf 15 Podiel nepriamych daní na HDP – Poľsko	54
Graf 16 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Poľsko	55
Graf 17 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Maďarsko	56
Graf 18 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Maďarsko	56
Graf 19 Podiel priamych daní na HDP – Maďarsko	57
Graf 20 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Maďarsko	58
Graf 21 Podiel nepriamych daní na HDP – Maďarsko	58
Graf 22 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Maďarsko	59
Graf 23 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Dánsko	59
Graf 24 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Dánsko	60
Graf 25 Podiel priamych daní na HDP – Dánsko	60
Graf 26 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Dánsko	61
Graf 27 Podiel nepriamych daní na HDP – Dánsko	62
Graf 28 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Dánsko	62
Graf 29 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Švédsko	64
Graf 30 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Švédsko	64
Graf 31 Podiel priamych daní na HDP – Švédsko	65
Graf 32 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Švédsko	65
Graf 33 Podiel nepriamych daní na HDP – Švédsko	66
Graf 34 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Švédsko	67
Graf 35 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Fínsko	68

Graf 36 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Fínsko.....	68
Graf 37 Podiel priamych daní na HDP – Fínsko.....	69
Graf 38 Sadzby dane z pridanej hodnoty - Fínsko	69
Graf 39 Podiel nepriamych daní na HDP – Fínsko	70
Graf 40 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Fínsko	70
Graf 41 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Írsko	71
Graf 42 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Írsko	72
Graf 43 Podiel priamych daní na HDP – Írsko	73
Graf 44 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Írsko	73
Graf 45 Podiel nepriamych daní na HDP – Írsko.....	74
Graf 46 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Írsko	75
 Tabuľka 1 Zoznam sadzieb DPH (%) uplatňovaných v členských štátoch EÚ (1. 1. 2021)	23

Zoznam skratiek a značiek

EHS – Európske hospodárske spoločenstvo

EÚ – Európska únia

HDP – hrubý domáci produkt

SD – sadzba dane

DzP FO – daň z príjmov fyzickej osoby

DzP PO – daň z príjmov právnickej osoby

DPH – daň z pridanej hodnoty

PD – priame dane

ND – nepriame dane

Úvod

Európska únia je spoločenstvo, ktorého cieľom je dosiahnuť jednotný vnútorný trh, vytvárať priaznivé podnikateľské prostredie pre členské štáty a neustále zlepšovať konkurencieschopnosť s okolitým svetom. Tieto ciele sa snaží dosahovať prostredníctvom smerníc a nariadení, ktoré korigujú pravidlá vnútorného trhu a udávajú podmienky obchodovania s vonkajším svetom. Aby bol trh EÚ jednotný, v jednotlivých členských štátoch musia platiť rovnaké, resp. podobné (harmonizované) pravidlá. Jednou z najväčších oblastí, ktoré podliehajú harmonizácii, je daňová oblasť. V súčasnosti je oblasť nepriamych daní vysoko harmonizovaná, čo zabezpečuje lepšie podmienky obchodovania štátov navzájom. Priame dane sú stále vo väčšej miere korigované jednotlivými štátmi, harmonizáciu tu možno badať málo.

Pred vstupom do Únie musí každý štát prispôbiť svoje zákony už platnej legislatíve EÚ, po jeho vstupe sa už sám podieľa na tvorbe zákonov. Prijaté legislatívne kroky môžu mať vplyv na fungovanie jednotlivých štátov, preto sa musia prijať jednotne. Úsilím tohto spoločenstva je zlepšiť hospodárenie jednotlivých štátov, výkonnosť ekonomiky a kvalitu života obyvateľov.

Hrubý domáci produkt (HDP) je makroekonomická veličina, ktorá vyjadruje výkonnosť ekonomiky a jeho súčasťou sú aj dane. Keďže aj napriek harmonizácii stále existujú veľké rozdiely v daňových sústavách štátov, je potrebné zvoliť metódu, vďaka ktorej sa dané krajiny budú dať porovnať.

Cieľom tejto práce je prostredníctvom ukazovateľa podielu daní na celkovom hrubom domácom produkte krajiny porovnať daňové sústavy vybraných škandinávskych krajín a krajín V4. Pomocou získaných dát zobrazíme princípy priameho aj nepriameho zdaňovania jednotlivých štátov, uvedieme hodnoty vybraného ukazovateľa a záver tejto práce predstaví konkrétne porovnanie podielu daní na HDP vybraných krajín, čo predstavuje hlavný prínos tejto práce.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1 Integrácia Európy

Európsku úniu dnes poznáme ako spoločenstvo, ktoré postupom času vznikalo s cieľom ukončiť konflikty medzi jednotlivými štátmi po druhej svetovej vojne. Tento proces začal v roku 1951 založením Európskeho spoločenstva uhlia a ocele. Európske hospodárske spoločenstvo (EHS) a Európske spoločenstvo pre atómovú energiu (EURATOM) vznikli v roku 1957 podpísaním Rímskych zmlúv. Tieto spoločenstvá chceli vytvoriť predovšetkým jednotný trh odstránením obchodných a colných prekážok medzi členmi spoločenstva, ktorými bolo šesť zakladajúcich štátov. Dňa 1.11.1993 nadobudla účinnosť Maastrichtská zmluva, ktorá zakladala Európsku úniu. Táto zmluva obsahuje najmä ustanovenia o zriadení Európskej centrálnej banky a vytvorení hospodárskej a menovej únie.

Keďže neoddeliteľnou súčasťou hospodárskej politiky je aj politika daní, Únia sa v podstate od svojho začiatku snaží o vytvorenie jednotného systému, ktorý by fungoval pre všetky členské štáty rovnako. V posledných desaťročiach má Európska únia snahu zosúladiť daňové systémy jednotlivých členských štátov. Ide o zložitý proces, ktorý sa neustále mení a vyvíja. Tzv. *acquis communautaire*, čiže komunitárne právo – primárne právo EÚ, pomenováva súbor právnych noriem zameriavajúcich sa na fungovanie spoločného trhu, podporovanie cieľov v oblasti ekonomickej integrácie a koordinácie národných politík. Taktiež zahŕňa jednotný vnútorný trh charakterizovaný voľným pohybom osôb, kapitálu, služieb a tovaru. Toto primárne právo predstavuje formu medzinárodnej legislatívy, ktorá môže v určitých oblastiach narušiť suverenitu štátu v oblasti rozhodovania o vlastnej daňovej politike toho ktorého štátu.

Zástupcovia jednotlivých štátov sa však priamo podieľajú na kreovaní týchto právnych noriem a v súčasnosti platí, že ich prijímanie Radou EÚ musí byť jednotný. Zaručuje sa tým spolupráca každého štátu vo vybudovaní fungujúceho a rovnoprávneho systému v daňovej oblasti. Výklad týchto noriem však v určitých prípadoch môže byť sporný, preto na aplikáciu práva majú vplyv rozhodnutia Súdneho dvora EÚ. Každý štát má svojho sudcu a tí rozhodujú o žalobách podaných členskými štátmi, fyzickou či právnickou osobou, rozhodujú aj na žiadosť vnútroštátnych súdov o otázkach vo veci

výkladu práva EÚ alebo platnosti aktov. Súdny dvor vydáva rozhodnutia, ktoré nie sú právne záväzné, poskytujú len radu na riešenie špecifických prípadov.

Sekundárne právo obsahuje právne normy, ktoré sú vydávané inštitúciami EÚ a to Parlamentom, Radou a Komisiou. Normy majú viacero foriem, najčastejšie ide o nariadenia, ktoré sú priamo záväzné a uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Ďalšiu formu predstavujú smernice, ktoré sú takisto záväzné, avšak nie je presne stanovená metóda ich implementácie. Rozhodnutia reagujú len na konkrétne situácie a odporúčania hovoria o postoji istej inštitúcie k nejakému problému, v oboch prípadoch však platí, že nie sú právne záväzné.

Pri napĺňaní cieľov jednotnej daňovej politiky sa Európska únia riadi určitými princípmi. Jedným z nich je princíp subsidiarity, ktorý hovorí o efektívnom rozdelení kompetencií. Únia by mala mať v kompetencií riešenie len tých záležitostí, ktoré jednotlivé štáty nie sú schopné riešiť efektívne, prípadne ich Únia vie vyriešiť efektívnejšie. Členské štáty neustále prijímajú spoločné postupy EÚ v oblasti zdaňovania prostredníctvom smerníc, nariadení či judikátov Európskeho súdneho dvora. V ich kompetencií však zostáva podpora podnikateľských aktivít, využívanie rôznych nezdaniateľných častí základov dane, výšky daňových bonusov atď. Ďalší princíp – princíp suverenity – predpokladá situáciu, v ktorej jednotlivé štáty uplatňujú vlastnú daňovú politiku. Tento princíp je ale najviac zasiahnutý snahou o harmonizáciu daní. Aj keď štáty si osobné dôchodkové dane stále uplatňujú vo vlastnej réžii, nepriame dane a korporátne dane najviac podliehajú harmonizácii, pretože majú za úlohu podporiť myšlienku jednotného trhu, napomáhať pohybu kapitálu a osôb. Túto myšlienku sa Únia snaží podporiť aj vytváraním porovnateľných podmienok na spoločnom trhu, či už v oblasti konkurencieschopnosti, zdaňovania príjmov alebo zjednotenia sadzieb dane. Ide o snahu vytvorenia „neutrálneho“ trhu, o čom hovorí princíp neutrality. Aj keď napriek snahe o harmonizáciu považuje členský štát za dôležité naďalej uplatňovať svoje vnútroštátne zákony, nemal by byť za to diskriminovaný. Za toto zodpovedá princíp nediskriminácie, ktorý okrem vyššie uvedeného prípadu zabezpečuje aj slobodu pohybu a umiestňovania osôb príslušníkov jedného členského štátu v iných štátoch, slobodu podnikania a rovnoprávnosť v oblasti rasy, pohlavia, pôvodu či štátnej príslušnosti. Posledným z princípov je princíp transparentnosti, ktorý má za úlohu zabezpečiť, aby každý členský štát a aj každý jednotlivec mal prístup k dokumentom vydávaných európskymi inštitúciami. Vysoký stupeň transparentnosti umožňuje rýchlejšiu implementáciu smerníc

a nariadení do vnútroštátnej legislatívy, obmedzuje možné daňové úniky či možnosti škodlivých daňových praktík.

Formy spolupráce štátov EÚ v daňovej oblasti môžeme rozdeliť na niekoľko stupňov. Najjednoduchšiu formu predstavuje daňová koordinácia, ktorá stavia na odporúčaníach v oblasti daňových zákonov. Tieto majú v snahe napríklad zlepšiť výmenu daňových informácií alebo zamedziť škodlivej daňovej konkurencii. Osobitným prípadom je však tzv. zmluvná koordinácia, ktorej príkladom sú bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Úlohou týchto zmlúv je vytvoriť spoločnú základňu pre rovnaké postupovanie členských štátov v oblasti zdaňovania príjmov a majetku. V tomto prípade dochádza k rešpektovaniu vnútroštátnych predpisov a k nastaveniu pravidiel tak, aby jeden konkrétny príjem daňovníka nebol zdanený v štáte zdroja príjmu aj v štáte miesta rezidencie daňovníka. Vyšším stupňom od koordinácie je daňová aproximácia. Ide o približovanie sa daňových sústav členských štátov, ktoré zahŕňa napríklad oblasť zdaňovania ziskov spoločností. Prejavuje sa predovšetkým motiváciou investorov prostredníctvom daňových stimulov, bonusov, úľav alebo aj oslobodení. Táto oblasť má dosah aj na uplatňovanú sociálnu politiku štátu, keďže je prepojená s daňovou politikou. Najvyšším stupňom spolupráce je daňová harmonizácia, ktorej sa budeme bližšie venovať.

1.2 Daňová harmonizácia vs. daňová konkurencia

V spojitosti s vytvorením a úspešným fungovaním jednotného trhu EÚ sa vyskytovali rôzne názory a postoje, akým spôsobom sa má tento cieľ naplniť. V daňovej oblasti sa diskutuje najmä o porovnaní daňovej harmonizácie a daňovej konkurencie, o ich výhodách a nevýhodách. Téma harmonizácie sa objavila už aj v Zmluve o európskych spoločenstvách z roku 1957. Odstraňovanie rozdielov medzi daňovými sústavami členských štátov je však zložitý proces a panuje všeobecný názor, že stopercentná harmonizácia nie je v reálnom meradle dosiahnuteľná. Únia sa preto snaží aspoň o priblíženie daňových systémov a hlavnou témou pri vytváraní právnych noriem je správne posúdenie výhod, či nevýhod uplatňovaných postupov.

1.2.1 Daňová konkurencia

V situácii, ktorá predpokladá odlišné daňové systémy jednotlivých štátov, môžeme pozorovať súperenie týchto štátov v snahe prilákať do svojej krajiny čo najviac kapitálu, pracovnej sily, tovaru atď. Každý štát má typické tradície a zvyky, ktoré odrážajú životnú

úroveň občanov a aj to, na čo sú občania zvyknutí. Je takisto známe, že daňová politika má vplyv aj na sociálnu politiku, keďže vo väčšine prípadov sú príjmy z daní najväčšou zložkou príjmu štátneho rozpočtu, z ktorého sa financuje sociálna politika. Škandinávské krajiny sú všeobecne známe vyššími daňovými sadzbami, životná úroveň je tam ale podstatne lepšia ako priemer Európy. Preto panujú aj názory v prospech konkurencie, inak povedané o zbytočnosti harmonizácie.

Ak si dva susediace štáty navzájom konkurujú rôznymi daňovými sadzbami, povedzme pri dani z pridanej hodnoty, v takomto prípade môže dôjsť k tzv. spontánnemu harmonizačnému efektu. Krajina A s nižšou sadzbou má výhodu, pretože okrem domácich v krajine nakupujú aj občania zo susedného štátu B. Keďže sú tam tovary lacnejšie, oplatí sa im cestovať a nakupovať v krajine A. To však vyvolá „harmonizačný efekt“, ktorý spôsobí zníženie sadzby v krajine B na podobnú, ak nie rovnakú sadzbu ako je nastavená v krajine A. V takomto prípade nie je „umelá“ harmonizácia potrebná. O skutočnom pôsobení tohto efektu v oblasti DPH sa však iba špekuluje, pretože v teoretickej rovine by fungoval primárne len v pohraničných oblastiach a obchodníci v takom prípade radšej znížia ceny svojich produktov, akoby mali apelovať na vládu a dožadovať sa zníženia sadzby dane.

Daňová konkurencia umožňuje štátu, v snahe prilákať kapitál do krajiny, uplatňovať politiku s nižším daňovým zaťažením podnikateľských subjektov. Táto politika vytvára priaznivé prostredie pre vyšší ekonomický rast. Bez konkurencie by štáty mohli zaujať postoj monopolu a uvaliť vysoké dane, no vďaka konkurencii majú sadzby tendenciu klesať. To však nemusí ihneď znamenať aj pokles príjmov do štátneho rozpočtu, naopak to môže smerovať k zvyšovaniu daňových základov.

Daňová konkurencia v prípade nemobilných faktorov, akým je aj práca, prináša aj svoje nevýhody. V úsilí prilákať kapitál (veľmi mobilný faktor) znížením jeho daňového zaťaženia sa zvyšuje daňové zaťaženie nemobilných faktorov. Tento jav môžeme nazvať aj ako presúvanie daňového bremena z kapitálu na prácu. Takisto to môže viesť k nevhodnej štruktúre vládnych výdavkov, ktoré vláda poskytuje ako rôzne ponuky a subvencie, aby prilákala kapitál. Znižovaním daní dochádza k prílevu kapitálu, pracovnej sily aj tovarov do krajiny, čo oberá ostatné štáty o príjmy štátnych rozpočtov a spomaľuje ekonomický rast. Konkurencia môže takisto znižovať daňové základy iných krajín, čo môže viesť k neefektívnej alokácii kapitálu, služieb a k neefektívnemu poskytovaniu verejných

služieb. „Současná daňová konkurence panující v Evropských společenstvích není záměrná, je pouze výsledkem selhání harmonizačního procesu.¹“

S daňovou konkurenciou sa spája pojem škodlivej daňovej súťaže. Ide o formu konkurencie, ktorá motivuje ekonomické subjekty k tomu, aby platili dane v krajine s nižšími sadzbami daní presunom svojho kapitálu do tejto krajiny. Napriek tomu však tieto subjekty využívajú verejné služby v krajine s vysokými sadzbami, čo ale vedie v podstate k zhoršeniu situácie oboch krajín. Medzi negatíva môžeme takisto zaradiť možnosť deformácie tokov finančných a reálnych investícií, možnosť ovplyvňovania svetových cien silnými štátmi, konkurencia tiež neumožňuje plne ťažiť z výhod, ktoré poskytuje jednotný trh.

1.2.2 Daňová harmonizácia

„Daňová harmonizácia predstavuje najvyšší stupeň zjednocovania daňových sústav členských štátov so spoločnými pravidlami EÚ.²“ V zmysle vytvorenia fungujúceho jednotného trhu prijímajú členské štáty právne normy zamerané na harmonizáciu daňových sústav. Stopercentná harmonizácia je však v praktickej rovine nerealizovateľná, preto dochádza k snahe o naplnenie aspoň čiastočných cieľov. Medzi tieto môžeme zaradiť predmet dane, ktorý má byť harmonizovaný, harmonizáciu daňového základu či daňovej sadzby. Harmonizácia však nepredpokladá rovnaké daňové sadzby ani jednotnú konštrukciu daní, ide skôr o prispôbenie daňových sústav štátov v zmysle dodržiavania rovnakých princípov.

Proces harmonizácie sa priamo aj nepriamo spomína už v Zmluve o Európskych spoločenstvách. Snaha o vytvorenie jednotných pravidiel v oblasti zdaňovania predstavuje dlhodobý proces, ktorý sa počas rokov neustále mení a vyvíja. Cieľom tohto procesu okrem jednotného funkčného trhu vytvoriť aj podmienky na vyššiu konkurencieschopnosť EÚ, minimalizovať náklady zdanenia a zjednodušiť zdaňovanie nadnárodných spoločností. Harmonizáciu môžeme klasifikovať podľa mnohých rôznych aspektov:

- podľa dosiahnutej úrovne harmonizácie,
- podľa druhu uplatnených legislatívnych nástrojov,
- podľa spôsobu uplatnených legislatívnych nástrojov

¹ Nerudová, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, a. s., 2005, str. 20

² Schulzová, Anna. Daňové systavy štátov Európskej únie. Bratislava: EKONÓM, 2018, str. 26

- podľa usporiadania rozpočtovej a daňovej sústavy,
- podľa druhu harmonizovaných daní.

a. Klasifikácia harmonizácie podľa dosiahnutej úrovne

V tejto klasifikácii rozlišujeme neexistujúcu harmonizáciu, ktorá predstavuje stav úplnej suverenity štátov. Tieto štáty medzi sebou nespolupracujú a každý z nich uplatňuje vlastnú daňovú politiku, ktorá zahŕňa rozdielne základy dane, sadzby dane a pod. Pri miernej (čiastočnej) harmonizácii sa uplatňuje niekoľko spoločných postupov, napríklad prostredníctvom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, či vďaka vzájomnej komunikácii administratívnych daňových inštitúcií. O celkovej či úplnej harmonizácii hovoríme pri dosiahnutí harmonizácie štruktúry daní aj daňových sadzieb.

b. Klasifikácia harmonizácie podľa druhu uplatnených legislatívnych nástrojov

Pozitívna harmonizácia sa zabezpečuje prostredníctvom prijatých záväzných prostriedkov, akými sú smernice, nariadenia, či iné legislatívne nástroje vydávané inštitúciami EÚ. Tieto právne normy sú prijímané jednomyseľne a musia byť implementované do národnej legislatívy. Prostredníctvom rozhodnutí Súdneho dvora EÚ sa presadzuje negatívna harmonizácia v tom zmysle, že sa takto nevytvárajú spoločné pravidlá pre všetky členské krajiny. Z tohto istého dôvodu negatívna harmonizácia nemôže nahradiť tú pozitívnu.

c. Klasifikácia harmonizácie podľa spôsobu uplatnených legislatívnych nástrojov

Harmonizáciu vieme klasifikovať aj podľa spôsobu uplatnených legislatívnych nástrojov na priamu harmonizáciu realizovanú prostredníctvom daňových legislatívnych noriem, opačným prípadom je nepriama harmonizácia dosahovaná nedaňovými prostriedkami, napríklad z oblasti obchodného práva alebo iných oblastí (napr. povinnosť účtovať podľa IFRS štandardov).

d. Klasifikácia harmonizácie podľa usporiadania rozpočtovej a daňovej sústavy

V tomto delení rozlišujeme vertikálnu harmonizáciu, ktorá sa zameriava na zosúladenie daní na regionálnej úrovni, pričom ide o zamedzenie masívneho dvojitého zdanenia tých istých základov dane. Tento typ môžeme pozorovať najmä v USA. Medzi členskými štátmi EÚ rozlišujeme horizontálnu harmonizáciu, v ktorej ide o zosúladenie národných daňových systémov a daní, ktoré sú na rovnakej úrovni. Jej cieľom je vytvorenie podmienok fungovania jednotného trhu a podpora konkurencieschopnosti EÚ.

e. Klasifikácia harmonizácie podľa druhu harmonizovaných daní

Medzi najpoužívanejšiu klasifikáciu patrí rozlišovanie harmonizácie priamych a nepriamych daní. Pri nepriamych daniach môžeme v súčasnosti pozorovať veľkú úspešnosť. V tomto prípade ide predovšetkým o zosúladenie nepriamych daní uplatňovaných v EÚ, konkrétnejšie ide o daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane. Ich harmonizácia bola predpokladom na úspešné zavedenie a fungovanie jednotného trhu EÚ. Harmonizácia priamych daní predstavuje oveľa zložitejší proces, ktorý najviac naráža na daňovú suverenity členských štátov a politiku jednomyselného hlasovania pri prijímaní smerníc. Tu ide predovšetkým o dôchodkové dane podnikateľských subjektov, konkrétnejšie o nadnárodné spoločnosti, ktoré majú svoje organizačné zložky vo viacerých členských krajinách. V súčasnosti je rozpracovaná na zosúladení daňového základu.

Takisto ako aj daňová konkurencia, aj v oblasti daňovej harmonizácie sa stretávajú rôzne názory v jej prospech či neprospech. Na jednej strane sa vníma ako pozitívum znižovanie rozdielov v úprave zdaňovania 27 rôznych daňových systémov štátov EÚ. Proces zosúladňovania so sebou prináša aj obmedzenie nekalej súťaže medzi jednotlivými štátmi a vytvára akúsi bariéru možných daňových únikov a daňových podvodov. V oblasti nepriamych daní je tento proces vnímaný ako najviac potrebný z dôvodu systému pohybu tovarov. V rámci pravidiel EÚ dochádza medzi štátmi k intrakomunitárnym nadobudnutiam či dodaniam tovarov, ktoré umožňujú pohyb týchto tovarov bez hraničných kontrol, bez vymerania cla či vyrubeniu dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane. Tento systém takisto vyžaduje významnú spoluprácu správcov daní v jednotlivých členských štátoch, ktorí zabezpečujú výmenu informácií o daných tovaroch, ale aj daňových subjektoch. Vďaka tejto spolupráci sa znižujú administratívne náklady

správcoŧ daní v jednotlivých štátoch. Štát pri tvorbe daňovej sústavy neberie ohľad na jeho vplyv na ostatné krajiny, dá sa ale povedať, že svojimi rozhodnutiami ovplyvňuje aj ostatné krajiny. Týmto štát vytvára vplyv na pôsobenie príjmov iných štátov a ich obyvateľov v podobe externalít. Čím väčší a silnejší štát, tým viac môže ovplyvňovať svetové ceny a zlepšovať vlastné výmenné relácie.

Úloha národných centrálnych bánk členských štátov je obmedzená, keďže niektoré ich právomoci prebrala Európska centrálna banka v súvislosti s menovou úniou. Národným bankám teda ostali na zásahy do ekonomiky fiškálne nástroje, ktorými sú hlavne príjmy z daní a úroveň vládnych výdavkov. Preto by malo byť ich používanie plne v kompetencii jednotlivých štátov, aby mali možnosť vyrovnávať sa s ekonomickými šokmi. Na to takisto slúžia aj tzv. vstavané stabilizátory, do ktorých patria okrem iných aj priame dane dôchodkového typu.

Proces harmonizácie nezapadá do kontextu zachovania princípu daňovej neutrality ani daňovej suverenity. Možnosť zachovania si vlastnej štruktúry daní, určovanie daňového základu alebo daňových sadzieb na základe tradícií a hodnôt krajín je jedným zo základných pilierov štátu. Harmonizácia má tendenciu viesť niektoré vlády k stanovovaniu vyšších daňových sadzieb a takisto znižuje intenzitu tlaku na znižovanie výdavkovej stránky rozpočtov, keďže systém nepodlieha konkurenčnému tlaku. Ďalším faktorom je teda aj obmedzenie daňovej konkurencie medzi štátmi, čo ovplyvňuje napr. aktivity podnikateľských subjektov. Ovplyvnené sú aj príjmy do rozpočtov štátov, ktoré už uplatňujú vysoké sadzby daní a harmonizáciou by sa znížili. Príjmy z týchto daní tvoria podstatnú časť príjmov do rozpočtov a harmonizáciou by bol tento príjem sčasti ohrozený. Pri zhrnutí všetkých faktorov sa objavuje aj názor, že harmonizácia spôsobuje pomalší rast ekonomiky ako celku, keďže vyššie daňové sadzby odrádzajú zahraničný kapitál a znižujú celkovú produktivitu.

1.3 Harmonizácia nepriamych daní v Európskej únii

Druhá polovica 20. storočia priniesla významné zosúladenie štátov v oblasti harmonizácie nepriamych daní, predovšetkým sa toto obdobie vyznačuje zavedením dane z pridanej hodnoty vo viacerých členských krajinách. Zmluva o založení EHS mala za úlohu vytvoriť pravidlá pre vznik jednotného a funkčného trhu. Oblasť nepriamych daní zahŕňalo niekoľko článkovej tejto Zmluvy. Ide presnejšie o článok 95, ktorý zakazuje

členským štátom zdaňiť výrobky dovážané z iných členských štátov vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo alebo nepriamo na domáce výrobky podobného typu. Takisto hovorí o tom, že vnútroštátne dane, ktoré zdaňujú výrobky iných členských štátov, nesmú nepriamo ochraňovať iné výrobky. Ďalším legislatívnym východiskom Zmluvy je článok 96, podľa ktorého pri výrobkoch vyvážaných na územie niektorého členského štátu nepresiahne vrátenie vnútroštátnych daní tie vnútroštátne dane, ktoré sa im priamo alebo nepriamo ukladajú. Za najdôležitejší článok v oblasti nepriamych daní sa považuje článok 99, ktorý uvádza, že Rada na návrh Komisie prijme pravidlá na harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania jednomyselným rozhodnutím, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu.

V minulosti boli v Európe používané dva systémy nepriameho zdanenia. Francúzsko ako jediná krajina uplatňovala systém dane z pridanej hodnoty, všetky ostatné členské štáty uplatňovali kumulatívny kaskádový systém dane z obratu. Znamená to, že daň bola uvalená na hrubú hodnotu produkcie, takže počet produkčných stupňov ovplyvňoval veľkosť výslednej dane. Pri existencii tohto systému dane z obratu je v každom výrobnom alebo distribučnom stupni ako daň odvodené určité percento z hodnoty produktu. Aj keď sa tento systém považuje za jednoduchší z administratívneho hľadiska, jeho najväčším negatívom je narušenie trhového prostredia. Daňové zaťaženie pri tomto systéme rastie priamo úmerne s dĺžkou výrobného či distribučného reťazca, preto sa výrobcovia a distribútori spájajú na vertikálnej či horizontálnej úrovni, pretože vďaka integrácií môžu zmenšiť daňové zaťaženie.

Spoločný systém nepriameho zdanenia musel spĺňať určité atribúty, aby mohol byť prijatý a uvedený do používania. Jedným z atribútov je merateľnosť dane, aby daňové zaťaženie dopadalo na všetkých rovnako. Daň musí byť stanovená presnou čiastkou vo forme percenta z predajnej ceny tak, aby sa zachoval súlad medzi výdavkami spotrebiteľov a daňovým zaťažením. Takisto museli byť identické produkty zaťažené rovnakou výškou dane.

Nepriamy výber dane a najmä jej neutrálnosť by mali zabezpečiť stabilitu súťaže na trhu. Rozlišujeme vonkajšiu a vnútornú daňovú neutralitu. Vonkajšia neutralita je zaručená v prípade, že daň uvalená na dovoz nepresiahne čiastku dane, ktorá je uvalená na rovnaké tovary na domacom trhu. Takisto platí, že čiastka vrátenej dane pri exporte sa musí rovnať

dani, ktorá bola na daný tovar uvalená. Na vnútornú neutralitu sa môžeme pozrieť z troch strán. Prvým hľadiskom je právna neutralita, ktorá je zaručená iba ak existuje vzťah medzi daňovým zaťažením a mierou spotreby daňovníka, čiže ak je daň merateľná. Súťažná neutralita znamená nezávislosť medzi daňovým zaťažením a mierou vertikálnej či horizontálnej integrácie. Ak je daň stanovená percentom predajnej ceny, nedochádza k integráciám, súťažná neutralita je zaručená, rovnako je zaručená aj spravodlivá hospodárska súťaž. Tretím doplnkom je ekonomická neutralita definovaná v úzkej súvislosti s efektívnou alokáciou výrobných zdrojov. Hovorí o tom, že daňové sadzby by mali ovplyvňovať trhovú mechanizmus čo najmenej, aby nedochádzalo k neefektívnej alokácii zdrojov.

Kumulatívny kaskádový systém dane z obratu má svoje výhody aj nevýhody. Aj s nízkymi uvalenými sadzbami dane je možné dosiahnuť vyšší daňový výnos pre štát aj vďaka tomu, že daňové sadzby sú uvalené na hrubú hodnotu produkcie. Tento systém je pre štát aj pre daňovníkov menej administratívne náročný, problematické je ale zdaňovanie služieb. Na druhej strane však treba spomenúť, že tento systém narúša vonkajšiu neutralitu kvôli absencii možnosti určiť skutočnú výšku dane pri dovoze. Takisto nezaručuje súťažnú neutralitu, keďže daňové zaťaženie rastie s dĺžkou výrobného či distribučného reťazca. Právna neutralita však pri tomto systéme nemôže byť nikdy dosiahnutá, pretože môže dochádzať k redukcii dane prostredníctvom horizontálnej či vertikálnej integrácie.

Francúzsko ako prvá krajina uplatňovala systém dane z pridanej hodnoty, kde je táto všeobecná daň zo spotreby uvalená na pridanú hodnotu produkcie. Predmetom tejto dane však nie je len tovar, ale aj služby, a to z toho dôvodu, že vo vyspelých ekonomikách s rastom celkových príjmov občanov rastie podiel výdavkov pripadajúcich na služby. Aplikácia systému dane z pridanej hodnoty nenarúša súťaž na trhu, keďže veľkosť daňového zaťaženia nezávisí na dĺžke výrobného či distribučného reťazca. Medzi výhody tohto systému patrí fakt, že ním možno zaručiť daňovú neutralitu a je možné presne určiť výšku dane. Oproti systému dane z obratu je však administratívne náročnejší a daňové sadzby sú výrazne vyššie, keďže sú uvalované iba na pridanú hodnotu.

Tieto zistenia v konečnom dôsledku viedli Európsku komisiu k rozhodnutiu nahradiť kumulatívny kaskádový systém nepriameho zdaňovania systémom dane z pridanej hodnoty, tým pádom z určitého hľadiska nepriame dane harmonizovať. Systém DPH ale umožňuje dva princípy zdaňovania. Prvý z nich je princíp krajiny pôvodu, na

základe ktorého sú tovary a služby zdanené v krajine pôvodu a platiteľ dane v krajine dodania si môže uplatniť daň na vstupe. To ale predpokladá jednotné daňové sadzby, pretože rozdielne sadzby by mohli deformovať hospodársku súťaž. Druhým je princíp krajiny určenia, kde by boli na tovar uvalené sadzby DPH platné v štáte spotreby. Tento systém však vyžaduje ekonomickú spoluprácu, aby nedochádzalo k narúšaniu hospodárskej súťaže. Jednak je to z dôvodu možného dvojitého zdanenia jedného tovaru v dvoch rôznych krajinách, na druhej strane z dôvodu ovplyvňovania konkurencieschopnosti. Preto na základe Všeobecnej dohody o cle a obchode (GATT – General Agreement on Tariffs and Trade) väčšina krajín, ktoré aplikujú princíp krajiny určenia, zdaňujú dovoz a naopak oslobodzujú export od dane, aby zabránili dvojitému zdaneniu.

1.3.1 Harmonizácia dane z pridanej hodnoty

Keďže medzi primárne ciele európskej integrácie patrilo vznik a hladké fungovanie jednotného trhu, bolo potrebné zavedenie jednotného systému nepriameho zdaňovania. Prvým krokom bolo nahradenie viacstupňového kumulatívneho systému dane z obratu nekumulatívnym systémom, ďalej nasledovalo nahradenie celého nekumulatívneho systému dane z obratu systémom dane z pridanej hodnoty. Za posledný krok sa považovalo zrušenie intrakomunitárnych daňových hraníc.

V rámci týchto zmien bola v roku 1967 prijatá prvá smernica č. 67/227/EHS. Tá zaväzovala členské štáty nahradiť ich používané systémy daní z obratu jednotným systémom dane z pridanej hodnoty na princípe všeobecnej dane zo spotreby, ktorá je uvalená na tovary a služby a stanovená percentom z predajnej ceny, pričom táto zmena mala nastať do 1. januára 1970. Cieľom zavedenia bolo dosiahnuť neutralitu v hospodárskej súťaži, aby rovnaké tovary a služby boli aj rovnako zaťažené. V tomto kroku štáty začali používať rovnaký systém, no sadzby dane ako aj výnimky zo zdanenia boli stále vo vlastnej kompetencii jednotlivých štátov, preto stále existovali značné rozdiely v zdaňovaní. Tieto kompetencie štátov boli ponechané aj v rámci druhej smernice č. 67/228/EHS, ktorá predstavovala ďalší stupeň harmonizácie. Táto smernica priniesla presné vymedzenie predmetu dane a definovala základné pojmy, ako sú osoba podliehajúca dani, miesto zdaniteľného plnenia, dodanie tovaru či poskytnutie služby. Takisto umožnila členským štátom prijímať špeciálne ustanovenia v legislatíve na boj proti daňovým únikom, zavádzať špeciálne režimy DPH pre malé podniky a poľnohospodársky

sektor. Tzv. štrukturálna harmonizácia bola dovŕšená prijatím ďalších troch smerníc. Treťou v poradí bola smernica č. 69/463/EHS, ktorá Belgicku predĺžila termín zavedenia DPH do konca roka 1972, aj keď nakoniec Belgicko tento systém stihlo zaviesť už o rok skôr. Štvrtá smernica č. 71/401/EHS a piata smernica č. 72/250/EHS zase predlžovali termín zavedenia DPH pre Taliansko do konca roka 1972. V spomínanom roku ešte pred vstupom do EHS zaviedlo systém DPH aj Írsko.

Významným legislatívnym krokom v oblasti harmonizácie nepriamych daní predstavovala v poradí šiesta smernica č. 77/388/EHS, ktorá je považovaná za základnú smernicu a do dnešného dňa bola novelizovaná viac ako tridsaťkrát. Do platnosti vstúpila 1. januára 1978 vychádzajúc z prvej a druhej smernice (treba podotknúť, že druhá smernica bola touto šiestou nahradená). Jej obsahom sú základné princípy a zásady DPH, definícia ekonomickej činnosti, zdaniteľných osôb a činností, miesta zdanenia, zdaniteľného plnenia atď. Smernica stanovuje pravidlá pre určovanie základov dane, teritoriálny rozsah aj sadzby dane.

Ďalšou dôležitou otázkou, ktorou sa vo veľkej miere Komisia zaoberala, bolo zjednotené používanie či už princípu krajiny pôvodu, alebo krajiny určenia. Neschopnosť členských štátov dohodnúť sa viedla k prijatiu smernice č. 91/680/EHS a smernice č. 92/111/EHS, ktorou sa zaviedol prechodný (dočasný) systém DPH s účinnosťou od začiatku roka 1993. Základom tohto systému bolo prisúdenie používania princípu krajiny určenia pre väčšinu transakcií medzi registrovanými platiteľmi DPH, na všetky predaje konečnému spotrebiteľovi sa aplikoval princíp krajiny pôvodu. Tento kombinovaný systém zrušil daňové kontroly na hraniciach členských štátov, teda obchodovanie medzi členskými štátmi už nebolo považované za export a import. Tovar zaťažený DPH v jednom členskom štáte sa mohol pohybovať v rámci Spoločenstva bez ďalšej daňovej povinnosti alebo kontroly. Znamenalo to aj zrušenie dane pri dovoze a oslobodenie od dane pri vývoze pre vnútorný obchod. Zaviedli sa aj tri špeciálne režimy, kedy sa princíp krajiny pôvodu neuplatňuje. Ide o predaj na diaľku, keď pri obchodoch musí byť tovar zaťažený sadzbou dane používanou v krajine príjemcu tovaru. Takisto ide o nákup tovaru z iného členského štátu vybranými právnickými osobami (napr. nemocnicami, bankami), kedy sa požaduje zdanenie tovaru ich domácou sadzbou. Posledný režim zahŕňa lode, lietadlá a autá určitého typu, ktoré sú zdaňované v krajine kupujúceho. Ak ide o princíp krajiny určenia, s odstránením hraničných kontrol sa jednotlivé formality stali ťarchou kupujúcej firmy a daňového úradu prislúchajúcemu sídlu príjemcu. Vo všeobecnosti ale tento princíp

požaduje vzájomné vyrovnanie záväzkov a pohľadávok, čo predstavuje vyššiu administratívnu záťaž, takisto zvädza k vyšším daňovým únikom. Aj keď bol tento prechodný systém prijatý len dočasne a jeho zrušenie bolo plánované v roku 1996, uplatňuje sa dodnes.

Európska komisia však nepresadzuje celkovú harmonizáciu v oblasti nepriamych daní hneď z niekoľkých dôvodov. Keďže nepriame dane tvoria podstatnú časť štátnych rozpočtov, vlády majú záujem ponechať si vo vlastnej kompetencii určovanie výšky daňových sadzieb ako prejav ich daňovej suverenity. Sadzby daní sú taktiež fiškálnym nástrojom, ktorými vlády vedia ovplyvňovať agregátny dopyt aj ponuku. Určovanie počtu a výšky daňových sadzieb odráža národné tradície v oblasti výroby a spotreby. Preto Komisii ide pri sadzbovej harmonizácii o prijatie spoločných zásad uplatňovania sadzieb daní a ich aproximácia, a to stanovenie rozpätia odporúčaných daňových sadzieb. V spomínanej šiestej smernici č. 77/388/EHS boli v tejto oblasti prijaté dve zásady. Prvá zásada hovorí, že na dovoz tovarov by sa mala vzťahovať tá istá sadzba, aká sa vzťahuje na dodanie podobných tovarov v rámci danej krajiny. Na základe druhej zásady by výška sadzby uplatnenej na výstupe mala byť rovnaká ako daň odpočítateľná na vstupe. V roku 1989 preto Komisia navrhla dve pásma za účelom aproximácie sadzieb dane – prvé pásmo so zníženou sadzbou dane od 4 % do 9 % na základné životné potreby ako potraviny, knihy, lieky, dodávky vody, a druhé základné pásmo v rozmedzí 14 % až 20 %.

Smernica č. 92/77/EHS stanovila odporúčané minimálne sadzby DPH. S platnosťou od 1. januára 1993 preto platí minimálna výška základnej sadzby 15 %, ktorá bola neskôr doplnená jej maximálnou možnou výškou 25 %. Smernica takisto povolila zaviesť maximálne dve znížené sadzby nad 5 % a dovolila aj prechodné obdobie, v ktorom mohli členské štáty využiť sadzbu nižšiu ako 5 %. Išlo predovšetkým o tie štáty, ktoré uplatňovali nulovú sadzbu dane na určité tovary alebo služby a týmto prechodným obdobím sa vyhli náhlým cenovým šokom. Túto smernicu však niektoré členské štáty nedodržujú, o čom svedčí aj Tabuľka 1. Z uvedenej tabuľky vyplýva, že päť štátov používa super-zníženú sadzbu dane, ktorá je pod hranicou 5 %. Aj keď minimálna hranica základnej sadzby je dodržaná a žiadna nie je menšia ako 15 %, Maďarsko v súčasnosti uplatňuje až 27 % sadzbu DPH, čo je v rozpore s určenou maximálnou výškou. Uvedené tzv. parkovacie sadzby sa uplatňujú v niektorých krajinách EÚ na určité dodávky tovarov a služieb, ktoré nie sú zahrnuté v prílohe III k smernici o DPH. Uvedené krajiny môžu pokračovať v

uplatňovaní znížených sadzieb DPH na tieto dodávky, namiesto štandardnej sadzby, za predpokladu, že znížené sadzby nie sú nižšie ako 12 %.

Tabuľka 1 Zoznam sadzieb DPH (%) uplatňovaných v členských štátoch EÚ (1. 1. 2021)

Členský štát	Štandardná sadzba	Znížená sadzba	Super-znížená sadzba	Tzv. parkovacia sadzba
Rakúsko	20	10 / 13	-	13
Belgicko	21	6 / 12	-	12
Bulharsko	20	9	-	-
Cyprus	19	5 / 9	-	-
Česko	21	10 / 15	-	-
Nemecko	19	7	-	-
Dánsko	25	-	-	-
Estónsko	20	9	-	-
Grécko	24	6 / 13	-	-
Španielsko	21	10	4	-
Fínsko	24	10 / 14	-	-
Francúzsko	20	5,5 / 10	2,1	-
Chorvátsko	25	5 / 13	-	-
Maďarsko	27	5 / 18	-	-
Írsko	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Taliansko	22	5 / 10	4	-
Litva	21	5 / 9	-	-
Luxembursko	17	8	3	14
Lotyšsko	21	12 / 5	-	-
Malta	18	5 / 7	-	-
Holandsko	21	9	-	-
Poľsko	23	5 / 8	-	-
Portugalsko	23	6 / 13	-	13
Rumunsko	19	5 / 9	-	-
Švédsko	25	6 / 12	-	-
Slovinsko	22	9,5	-	-
Slovensko	20	10	-	-

Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://europa.eu>

Keďže sa v EÚ neuplatňuje jednotná sadzba dane z pridanej hodnoty a jednotlivé štáty používajú rôzny počet daňových sadzieb, nie je ani možné uplatniť len jeden princíp zdanenia, a to princíp krajiny určenia. Z tohto dôvodu sa aj naďalej uplatňuje kombinácia princípov určenia aj princípu pôvodu.

V nadväznosti na stále prebiehajúcu snahu o zosúladenie daňových sústav vznikla v roku 2010 Zelená kniha o budúcnosti DPH poukazujúc na snahu o dosiahnutie jednoduchšieho, stabilnejšieho a hlavné účinnejšieho systému DPH. Stále bolo hlavnou

témou vytvorenie bezpečnejšieho systému zdaňovania, ktorý by bol aj menej náchylný na daňové podvody a úniky.

Na základe mnohých diskusií preto Komisia v roku 2016 prijala Akčný plán v oblasti DPH, ktorý mal byť významným medzníkom v oblasti nepriameho zdaňovania. Jeho obsahom bola snaha o osobitnú úpravu režimu call-off-stock a predpokladalo sa zavedenie certifikovanej zdaniteľnej osoby. Komisia takisto mala navrhnúť jednotné kritériá vzťahujúce sa na reťazové transakcie. V súvislosti s prijatím jednoduchšieho a hlavne konečného systému DPH mal byť tento systém v súlade s požiadavkami Európskeho parlamentu aj Rady a mal byť založený na zásade zdaňovania v členskom štáte určenia. V akčnom pláne sa stanovuje smerovanie modernizácie súčasných pravidiel DPH v oblasti kľúčových princípov budúceho jednotného systému DPH, krátkodobých opatrení na boj proti daňovým podvodom, modernizácia rámca v oblasti sadzieb DPH a smerovanie plánov na zjednodušenie pravidiel DPH v rámci elektronického obchodu.

V roku 2017 Európska komisia predstavila rozsiahlu reformu systému DPH, ktorá európskym podnikom pomôže využívať výhody jednotného trhu. Komisár pre hospodárske a finančné záležitosti, dane a clá Pierre Moscovici v tejto súvislosti povedal: *„Dvadsaťpäť rokov po vytvorení jednotného trhu sa podniky a spotrebitelia pri cezhraničnom podnikaní stále stretávajú s 28 rôznymi režimami DPH. [...] Členské štáty by do roku 2022 mali považovať cezhraničné transakcie v oblasti DPH za domáce operácie na našom vnútornom trhu. Dnešný návrh by mal podľa očakávaní znížiť objem cezhraničných podvodov s DPH o približne 80 %. Zároveň uľahčí život podnikom z EÚ, ktoré obchodujú cezhranične, odstráni byrokráciu a zjednoduší postupy súvisiace s DPH. Je to skrátka dobrá správa pre podniky, spotrebiteľov a národné rozpočty a zlá správa pre podvodníkov“*. Išlo o dohodu založenú na štyroch zásadách, medzi ktorými je boj proti podvodom, vytvorenie jednotného kontaktného miesta, väčšiu konzistentnosť pri prechode na zásadu zdaňovania v krajine určenia a menej byrokracie prostredníctvom zjednodušenia pravidiel fakturácie.

1.4 Harmonizácia priamych daní v Európskej únii

Zachovanie daňovej suverenity sa považuje za najčastejší dôvod, prečo sa harmonizácia priamych daní od vzniku Európskej únie nijako veľmi neposunula. Oblasť priamych daní z ustanovení Rímskych zmlúv patrí pod kompetenciu vlád jednotlivých štátov. V rámci harmonizácie bolo však prijatých niekoľko krokov a opatrení. Medzi ne

môžeme zaradiť Program harmonizácie priamych daní u roku 1967, ktorý vydala Komisia a v ňom poukázala na najväčšie problémy rozdielnych daňových systémov v rámci Európskeho spoločenstva. Išlo hlavne o problém dvojitého zdanenia podnikov. O dva roky neskôr sa Komisia zaoberala témou zavedenia spoločnej všeobecnej dane zo zisku, v ktorej sa snažila o riešenie prostredníctvom priblíženia základov dane a štruktúry sadzieb. Imputačný systém, ktorý chcel byť zavedený smernicou v roku 1975, mal spočívať v tom, že daň zaplatená spoločnosťou sa bude započítavať účastinárom. Táto smernica navrhovala aj zavedenie spoločnej daňovej sadzby z príjmov spoločností, ktorá mala mať minimálnu výšku 45 % a maximálnu výšku 55 %, takisto navrhovala harmonizáciu systému zrážkovej dane z dividend. Proces zjednocovania v oblasti priamych daní je značne komplikovaný a trvá aj bude trvať veľmi dlho, o čom hovorí aj uverejnenie Bielej knihy s názvom Vytvorenie vnútorného trhu z roku 1985.

Množstvo iniciatív harmonizácie však ale Rada EÚ v 70. a 80. rokoch neschválila, bránila tomu jednomyselnosť členských štátov pri prijímaní nových opatrení. Potreba harmonizácie však bola vnímaná v súvislosti s hladkým fungovaním jednotného trhu, čo zahŕňalo najmä spoločné postupy zdaňovania spoločností, ktoré podnikali vo viacerých členských štátoch súčasne. Snaha o zosúladenie princípov zdaňovania spoločností bola a aj je stále diskutovanejšou témou ako zdaňovanie príjmov fyzických osôb. Je tomu tak preto, lebo kapitál je vysoko mobilný faktor a je jednoduchšie presúvať ho do krajín s výhodnejším daňovým zaťažením, čo sa však o práci povedať nedá.

V roku 1990 teda Rada schválila tri právne normy, ktorých snahou je obmedzenie negatívnych daňových dôsledkov medzinárodných operácií a odbúranie daňových prekážok v rámci obchodných transakcií v celej Európskej únii. Išlo o smernicu o spoločnom systéme daní platných pre fúzie, rozdelenie, prevod aktív a výmenu informácií medzi podnikmi v rozličných členských štátoch; smernicu o spoločnom systéme daní platných pre materské a dcérske spoločnosti v rozdielnych členských štátoch; dohovor o odstránení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov pridružených podnikov. Ďalej v tom istom roku predložila Komisia aj návrhy dvoch smerníc predstavujúce balík opatrní proti dvojitému zdaneniu. Týkali sa úrokov a medzinárodných tokov licenčných poplatkov, ako aj riešenia prenosov strát medzi rôznymi členskými krajinami Európskeho spoločenstva.

Spolu s rastom globalizácie a vplyvu nadnárodných spoločností, ktoré chceli využívať výhody súvisiace s podnikaním na jednotnom trhu, Európska komisia taktiež v roku 1990 založila tzv. Rudingov výbor. Tento výbor vypracoval štúdiu, z ktorej však ale vyplynulo viac rozdielov v daňových systémoch jednotlivých štátov ako sa predpokladalo. Nešlo len o štrukturálne rozdiely, ale aj rozdiely v daňových sadzbách a tieto rozdiely spôsobujú deformáciu hospodárskej súťaže a ovplyvňujú nadnárodné spoločnosti pri ich rozhodovaní. Európska komisia si na základe tohto stanovila priority, medzi ktoré patrilo odstránenie bariér predovšetkým v oblasti zahraničných investícií a zaistenie transparentnosti všetkých daňových stimulov v tejto oblasti, stanovenie zásad pre určenie základu dane a stanovenie minimálnych sadzieb dane.

V deväťdesiatych rokoch minulého storočia však došlo k významným zmenám v ekonomickom prostredí, na ktoré by mala reagovať aj daňová legislatíva. Preto aj v roku 2001 vznikla štúdia *COM (2001) 582 final* o stratégii poskytovania spoločnostiam konsolidovaný základ dane z príjmu právnických osôb pre ich aktivity v rámci celej EÚ. Jej cieľom bolo zamerať sa predovšetkým na rozdiely v efektívnych sadzbách daní spoločností, posúdiť vplyv rozdielnych metód konštrukcie základu dane a takisto identifikácia daňových ustanovení, ktoré môžu brzdiť cezhraničné ekonomické aktivity. Na základe tejto štúdie boli navrhnuté štyri možné varianty systému zdaňovania spoločností:

- Zdanenie podľa štátu riadenia spoločnosti (Home State Taxation). Tento variant predpokladá, že spoločnosti by používali pravidlá zdanenia platné v zemi, kde má hlava skupiny spoločností sídlo alebo miesto skutočného vedenia. Základ dane spoločností patriacich do tejto skupiny by sa vypočítal ako konsolidovaný základ dane a ten by sa potom rozdelil na dcérske spoločnosti v iných členských štátoch, kde by bol zdanený príslušnou národnou daňou.
- Zavedenie jednotnej európskej korporátnej dane (European Union Company Tax). Táto daň by mala v rámci Európskeho spoločenstva jednotnú sadzbu a predpokladá stanovenie pravidiel rozdelenia daňového výnosu, avšak tento systém sa nestretol s pozitívnymi ohlasmi.
- Povinne harmonizovaný základ dane (Compulsory Harmonized Corporate Tax Base). Základ dane by všetky spoločnosti museli podriaďiť jednotnému systému úpravy, ktorý by platil pre všetky štáty. Vzťahovalo by sa to jednak

na spoločnosti pôsobiace len v jednom členskom štáte, rovnako aj na nadnárodné spoločnosti.

- Princíp jednotného konsolidovaného základu dane (Common Consolidated Corporate Tax Base). V tomto prípade by existoval jednotný daňový základ pre nadnárodné spoločnosti, pričom tento základ dane by mali v čo najmenšom ovplyvňovať výnimky alebo oslobodenia od dane. Takto vypočítaný základ dane sa rozdelí medzi členské štáty podľa stanovených kritérií a ten bude zdanený národnou daňou.

Krajiny ako Holandsko, Belgicko, Francúzsko, Nemecko atď. podporujú harmonizáciu v tejto oblasti. V týchto štátoch aj môžeme pozorovať vysoké sadzby dane z príjmov spoločností. Princíp CCCTB má uľahčovať podnikanie na jednotnom trhu Európy, spôsobovať menšiu administratívnu záťaž pre nadnárodné spoločnosti, čo má mať za následok aj zníženie nákladov. To všetko s hlavným cieľom podporiť voľný pohyb kapitálu. Odporcovia tohto princípu sa však zastávajú názor, že nezohľadňuje malé a stredné podniky (SMEs – small and medium-sized enterprises), ktoré vo väčšine prípadov pôsobia iba v jednej krajine, na rozdiel od nadnárodných spoločností. Pre nich by harmonizácia mohla spôsobiť vyššie daňové zaťaženie.

V prípade zjednocovania daňových základov už v podstate nie je potrebná harmonizácia v oblasti daňových sadzieb. Ak sú základy dane jednotne definované, neexistuje rozdiel medzi nominálnou a efektívnou sadzbou dane. Spoločnosti sú tak samé schopné identifikovať daňové zaťaženie v jednotlivých štátoch a vedia sa lepšie rozhodnúť, v ktorej krajine sa usídliť. V konečnom dôsledku to ale spontánne môže spustiť harmonizáciu aj samotných daňových sadzieb v celej Európe.

1.5 Krajiny Vyšehradskej skupiny a ich harmonizačný proces

Krajiny V4 vstúpili do Európskej únie spoločne v najväčšom rozšírení v roku 2004. Týmto vstupom museli prejsť jednotlivé daňové systémy krajín niekoľkými reformami a v priebehu času podliehali častým zmenám zameraných na efektívnejší výber dane do verejných rozpočtov, na podporu podnikateľských subjektov a na prilákanie zahraničného kapitálu.

1.5.1 *Slovenská republika*

Slovenská republika vznikla rozpadom Československa v roku 1993. V tom istom roku sa na území Slovenska nahradila daň zo mzdy daňou z príjmov fyzických osôb a daň z príjmov právnických osôb nahradila odvod zo zisku, dôchodkovú daň a poľnohospodársku daň. Pri zdaňovaní právnických osôb sa sadzba postupom rokov znižovala zo 40 % na súčasných 19 %. Zjednotili sa aj podmienky vyčíslenia základu dane z príjmov dosahovaných z činností rovnakého druhu. V roku 2019 si však prijatou novelou mohli fyzické osoby uplatniť zníženú 15 % sadzbu dane, ak ich príjem za celé zdaňovacie obdobie nedosiahol určitú výšku.

V oblasti nepriameho zdaňovania sa v roku vzniku samostatnej republiky zaviedla aj daň z pridanej hodnoty. V rámci nepriameho zdaňovania sa aj vyšpecifikovali skupiny výrobkov, ktorých zdanenie presahovalo 29 % a tie nahradzovali ešte nezavedené spotrebné dane. Sadzby DPH sa v priebehu rokov pohybovali v rozmedzí od 19 % do 25 % pri základnej sadzbe a znížená sadzba kolísala medzi 5 % – 14 %. V súčasnosti sa uplatňuje základná sadzba dane vo výške 20 % a znížená sadzba vo výške 10 %.

V máji 2004 Slovensko vstúpilo do EÚ a v tom istom roku sa na našom území uskutočnila veľká daňová reforma, ktorá sa týkala najmä uplatňovania DPH, ako aj zavedenia jednotnej sadzby dane z príjmu vo výške 19 % tak pre právnické, ako aj pre fyzické osoby. Zrušili sa dane z dividend, z darovania, dedičstva, prevodu nehnuteľností. Od roku 2013 sa opäť zaviedla progresivita zdaňovania príjmov. Daň z príjmov fyzických osôb predstavuje progresivitu pri dosiahnutí určitej výšky príjmu, kedy sa uplatní buď 19 % sadzba alebo 25 % sadzba, vo výnimočných prípadoch sa uplatní 15 % sadzba dane. Príjmy právnických osôb sú zdaňované 15 % a 21 % sadzbou dane podľa dosiahnutých zdaniteľných výnosov.

1.5.2 *Česká republika*

V čase pred rozdelením Československa bola pre krajinu charakteristická daň zo mzdy, daň z príjmu obyvateľstva, odvody z objemu miezd a zo zisku, daň z obratu. Česko ešte ako súčasť Československa sa už od roku 1991 pripravovalo na zavedenie štandardného daňového systému trhovej ekonomiky. Daňová sústava Česka vznikla naraz aj so vznikom samotnej republiky v roku 1993. V tomto roku sa uskutočnila aj radikálna reforma, ktorá zaviedla systém dani príjmu právnických aj fyzických osôb, daň

z nehnuteľností, spotrebné dane a predovšetkým daň z pridanej hodnoty. Takisto sa sociálne poistné zahrnuté v dani zo mzdy oddelilo od dane z príjmu. Zavedenie DPH a spotrebných daní bolo podmienené aj očakávaním, že sa Česko stane súčasťou Európskej únie.

Druhá významná a požadovaná reforma bola uskutočnená v rozmedzí rokov 2003 a 2004, ktorou sa Česko pripravovalo na vstup do Európskej únie, čo sa aj uskutočnilo 1. mája 2004. Výsledkom vstupu bolo implementácia právnych noriem EÚ, ktoré najviac pozmenili zavedený systém dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní. Zákon o DPH bol viackrát novelizovaný, sadzby DPH sa však stále v priebehu rokov pohybovali v rozmedzí a podľa pravidiel stanovených Úniou. Vláda sa však v roku 2009 rozhodla zareagovať na hospodársku krízu zvýšením sadzieb tak základnej, ako aj zníženej sadzby dane s cieľom priniesť do štátneho rozpočtu viac peňazí a zmierniť dopady krízy.

V oblasti príjmov fyzických osôb si krajina do roku 2006 uplatňovala rôzne úpravy základu dane zahŕňajúc nezdaniteľné minimum, odpočítateľné položky na manželku aj položky zohľadňujúce stupeň invalidity. Po roku 2006 sa však niektoré z nezdaniteľných položiek nahradili úľavami na dani. Na tieto úľavy mali nárok všetci daňovníci bez ohľadu na výšku svojich príjmov a boli určené pevnou sumou za príslušné zdaňovacie obdobie. Od roku 2008 krajina uplatňuje lineárnu sadzbu dane z príjmov fyzických osôb, do tohto toku sa uplatňovala progresívna sadzba a pôvodne obsahovala až šesť daňových pásem.

Zdaňovanie právnických osôb bolo v roku 1993 veľmi vysoké. Daň z príjmov právnických osôb bola na úrovni 45 % a následné zdanenie podielov na zisku 15 % sadzbou predstavovalo spolu celkovo až 60 % zdanenie podnikateľov. V súčasnosti podliehajú dani z príjmov príjmy z akejkoľvek činnosti spoločnosti a takisto aj príjmy z nakladania s majetkom spoločnosti. Tieto príjmy podliehajú v súčasnosti 19 % sadzbe dane.

1.5.3 *Poľsko*

Poľský daňový systém mal v 90. rokoch minulého storočia niekoľko nedostatkov, ktoré chcela vláda daňovou reformou v 21. storočí zmeniť. Išlo o vysoké dane z práce škodlivé pre zamestnanosť, nedostatočná neutralita vo vzťahu k investičným rozhodnutiam, množstvo úľav, administratívna náročnosť a vyžadovanie, aby väčšina daňovníkov podávala daňové priznanie pre malé sumy daní.

Poľský daňový systém prešiel významnými zmenami, modernizoval sa, aby sa priblížil štandardom Európskej únie. Bývalý systém, ktorý sa opieral o transfery od štátnych podnikov, dospel k systému, ktorý je založený na zdaňovaní širokého spektra príjmov súkromného sektora. V daňovej politike sa uskutočnilo niekoľko zmien: v roku 1989 bola zavedená daň z príjmu právnických osôb a v roku 1992 bola zavedená daň z príjmu fyzických osôb; DPH nahradila v roku 1993 daň z obratu a v roku 1997 bola zrušená všeobecná dovozná prirážka. V roku 1999 bol vytvorený nový dôchodkový fond, bol prijatý zákon o zdravotnom poistení a v rámci reformy verejnej správy boli poskytnuté fiškálne zdroje samosprávam. Po zmenách v posledných rokoch sú príjmy verejnej správy založené na troch širokých kategóriách daní (priame dane, nepriame dane a dane zo sociálneho zabezpečenia), z ktorých každá tvorí približne jednu tretinu celkových príjmov.

Daň z príjmu fyzických osôb vychádza z celosvetového príjmu fyzických osôb s trvalým pobytom, pričom od roku 1999 boli príjmy zo zárobkovej činnosti zdaňované 19 / 30 / 40 % v závislosti od príjmovej skupiny (pokles z 21 / 33 / 45 % v roku 1996). Fyzická osoba si teraz môže uplatniť viaceré odpočítateľné položky a daňové úľavy. Väčšina príjmov sa zdaňuje progresívne kľavými daňovými sadzbami.

So štandardnou sadzbou 22 % sa DPH priblížila štandardom Európskej únie s dvomi významnými výnimkami: dve znížené sadzby (4 % a 7 %) prevládajú na širokom zozname tovarov a služieb a poľnohospodárska výroba nepodliehala DPH. V súčasnosti sa každá sadzba zvýšila o jeden percentuálny bod, pričom 5 %-ná sadzba dane sa už využíva najmä na poľnohospodárske výrobky.

Daň z príjmu právnických osôb je založená na „klasickom“ systéme, v rámci ktorého sú príjmy právnických osôb plne zdaňované a rozdelené zisky (dividendy) sa zdaňujú opäť zrážkou. Sadzba dane z príjmu právnických osôb bola 34 % v roku 1999, čo je pokles zo 40 % v roku 1996, ale stále je mierne nad sadzbami pozorovanými u poľských susedov v strednej a východnej Európe. Takéto vysoké sadzby boli charakteristické aj pre Česko aj Slovensko. V marci 2002 bola zavedená daň z výnosov z úspor (kapitálu), ktorá odstraňovala asymetriu medzi zdanením kapitálu a zdanením faktora práce. Výsledkom bolo, že Poľsko vlastnilo celé spektrum daní, ktoré sa používajú v iných európskych krajinách, s výnimkou dane z katastra alebo dane z hodnoty nehnuteľnosti.

1.5.4 *Maďarsko*

Rok 1989 bol pre Maďarsko kľúčovým nie len pádom komunizmu, ale aj daňovými novinkami. Práve v tomto roku sa v krajine uplatňovala daň z pridanej hodnoty, jednotná daň z príjmov právnickej osoby a takisto daň z príjmov fyzických osôb. Zmenami si neskôr prešla vstupom do Únie v roku 2004 z dôvodu harmonizácie s európskou legislatívou.

Nepriame dane od roku 1989 podliehali výrazným zmenám, najmä daň z pridanej hodnoty. Základná sadzba dane podľa Eurostatu bola uplatňovaná vo výške 25 %, avšak znížená sadzba dane kolísala v rozmedzí od 6 % do 15 %. Niektoré základné potraviny buď nepodliehali dani vôbec, alebo sa na ne uplatňovala nulová sadzba. To sa v roku 1993 zmenilo kvôli poklesu príjmov do štátneho rozpočtu z dôvodu zavedenia zákona o bankrote, ktorý spôsobil bankrot či likvidáciu mnohým subjektom. V roku vstupu krajiny do Európskej únie sa základná sadzba znížila, no po prekonaní krízy však nastavilo Maďarsko základnú sadzbu dane z pridanej hodnoty na 27 %, čím prekonallo stanovenú maximálnu hranicu 25 %. Táto sadzba sa však napriek kritike používa dodnes.

V oblasti zdaňovania spoločností sa Maďarsko od začiatku vyznačovalo výhodnými sadzbami dane. V roku 2002 zjednodušenie dane podnikov „EVA“ znížilo daňové zaťaženie malých podnikov. So vstupom do EÚ v roku 2004 daňový systém znova prešiel zmenami v snahe prispôbiť sa právnym normám a v úsilí o hospodársky rozmach krajiny po kríze. Podstatu zmien tvorilo presunutie daňového bremena z priamych daní na dane nepriame. V snahe prilákať čo najviac zahraničného kapitálu a získať konkurencieschopnosť bola v roku 2017 daňová sadzba pre zdaňovanie spoločností stanovená na 9 % a doteraz je najnižšia v celej Európskej únii. Vďaka tejto sadzbe sa Maďarsko považuje za „daňový raj“ pre spoločnosti, čo podporujú aj nízke prevádzkové náklady, náklady na zamestnancov či porovnateľné ceny tovarov a služieb. Existuje tu aj zjednodušený daňový režim pre spoločnosti s ručením obmedzeným, verejné obchodné spoločnosti, komanditné spoločnosti a družstvá. Okrem toho musia podnikateľské subjekty platiť miestnu podnikateľskú daň, ktorej sadzba nesmie presiahnuť 2 %.

Progresívne zdaňovanie príjmov fyzických osôb sa v krajine používalo do roku 2010, ktoré bolo potom nahradené jednotnou sadzbou dane. Momentálne predstavuje výšku 15 %, fyzická osoba si však môže znižovať svoju vypočítanú daňovú povinnosť o 16 % za určitých podmienok. Zdaňovanie príjmov fyzických osôb umožňuje veľké

množstvo oslobodení vo forme príspevkov na deti, štipendiá, náhrady škôd, príspevky na rekreáciu zamestnancom a pod. Na druhej strane sa v tomto systéme neuplatňujú osobné odpočty na daňovníka, dajú sa však uplatniť na deti.

1.6 Škandinávské krajiny a ich harmonizačný proces – výber

Prvé rozšírenie Európskej únie sa konalo v roku 1973, kedy sa stali členmi Dánsko, Írsko a Veľká Británia. Takmer o dve desaťročia neskôr v roku 1995 sa k zoskupeniu pridali ďalšie severské štáty, presnejšie Fínsko a Švédsko. Daňové systémy krajín severnej Európy sa vo všeobecnosti vyznačujú vysokou mierou daňového zaťaženia. Charakteristické je pre nich progresívne zdanenie príjmov fyzických osôb, ktoré sa pohybuje v najvyšších pásmach. To je ale vynahradené množstvom daňových úľav a oslobodení, poskytovaním kvalitného sociálneho zabezpečenia a pod. Ich cieľom je dosiahnutie sociálneho blahobytu a podpora inštitútu rodiny. Vysoké daňové zaťaženie sa uplatňuje aj na príjmy spoločností, čo však ale spôsobuje odliv spoločností do krajín s nižším daňovým zaťažením. Daň z pridanej hodnoty tvorí veľkú časť príjmov krajín Škandinávie. Sadzby dane z DPH sa líšia v každej krajine, každá z nich však využíva buď znížené sadzby DPH na určité tovary, alebo uplatňuje nulové sadzby na vybrané druhy tovarov a služieb. V neposlednom rade obsahujú daňové systémy týchto krajín aj rôznu škálu environmentálnych daní s cieľom obmedziť spotrebu určitých tovarov, zabrániť nadbytočnému vytváraniu odpadov a podporiť výrobné programy v oblasti alternatívnych spôsobov výroby.

1.6.1 Dánsko

Dánske kráľovstvo bolo jednou z prvých krajín, ktoré zaviedli systém DPH. Dánsky daňový systém si prešiel viacerými reformami, či už pred, alebo aj po vstupe do Európskej únie. Podľa štúdie *Tax Policy Reforms in Denmark* je v nasledujúcich riadkoch opísaný jej stručný priebeh.

Od druhej polovice 80-tych rokov bolo daňové zaťaženie v Dánsku relatívne konštantné, zatiaľ čo v období od roku 1965 do roku 1988 sa prudko zvýšilo. Daňová reforma z roku 1987 bola začiatkom série významných zmien v dánskom daňovom systéme. Pred touto reformou sa daňový systém vyznačoval veľmi vysokými hraničnými daňovými sadzbami a úzkymi základňami. Veľké daňové reformy v rokoch 1987, 1994,

1999 a 2004 celkovo vytvorili menej deformujúci daňový systém. Reformy v rokoch 1987, 1994 a 1999 zahŕňali zníženie aj zvýšenie daní.

Dánska liberálno-konzervatívna vláda (pri svojom zvolení na jeseň 2001) zaviedla „zmrazenie daní“, čo znamenalo nemožnosť zvyšovania priamych aj nepriamych daní. Zmrazenie daní však úplne nevylučovalo potrebu reštrukturalizácie daňového systému. Ak existujú presvedčivé dôvody na zavedenie novej dane alebo zvýšenie existujúcej dane, príjmy vyplývajúce z tohto zvýšenia zdanenia sa budú musieť v plnej miere použiť na zníženie inej dane. Ak by bolo Dánsko nútené znížiť určitú daň v dôsledku rozhodnutia EÚ v harmonizačnom procese alebo na základe medzinárodnej dohody, môže dôjsť ku kompenzácii prostredníctvom zvýšenia inej priamej alebo nepriamej dane. Takéto zmeny si budú vyžadovať, aby čistý daňový výnos zostal nezmenený.

Daňová reforma v roku 2004 pozostávala iba z dvoch znížení dane v dôsledku zmrazenia dane. Sadzby dane boli znížené vo všetkých daňových pásmach, zároveň sa podstatne rozšírili daňové základy. Od roku 1986 do roku 2002 sa priemerné daňové zaťaženie fyzických osôb zvýšilo, čiastočne v dôsledku zvýšenia miestnych daňových sadzieb. Priemerná daň pre plne zamestnaných sa zvýšila takmer o 4 percentuálne body. Na jar 2003 bol implementovaný daňový balík, ktorého cieľom bolo znížiť deformácie na trhu práce a zlepšiť motiváciu pracovať. Balík obsahoval dva hlavné prvky: zvýšenie prahu stredného daňového pásma a zavedenie schémy daňových úľav. Takmer 90 % daňovníkov na plný úväzok v Dánsku platilo v roku 2003 buď strednú alebo najvyššiu sadzbu dane z príjmu fyzických osôb. Znížením daní v roku 2004 sa počet daňových poplatníkov v strednom daňovom pásme zníži o približne 40 %, t. j. približne z 1,8 milióna na približne 1 milión.

Pomer daní k HDP v Dánsku bol za posledných 15 až 20 rokov relatívne konštantný a pohyboval sa okolo 48 – 50 %. V roku 2004 sa daňové zaťaženie zvýšilo na 49,7 %, keďže ekonomická výkonnosť bola lepšia, ako sa očakávalo. Iba Švédsko s pomerom daní k HDP 50,8 % má vyššie daňové zaťaženie ako Dánsko. Viac ako polovica celkových daňových príjmov v Dánsku pochádza zo zdaňovania príjmu fyzických osôb. Na druhej strane príspevky sociálneho zabezpečenia sa v Dánsku veľmi nepoužívajú. Vo väčšine krajín vrátane Dánska tvorí súčet daní z príjmu fyzických osôb a príspevkov na sociálne zabezpečenie 50 až 60 % celkových daní.

Zmeny v nepriamych daniach boli poháňané najmä pravidlami EÚ o harmonizácii daní. Od roku 1993 sú v EÚ harmonizované spotrebné dane z alkoholu, tabaku a minerálnych olejov pre cestnú dopravu podľa princípu minimálnej dane. Dánske spotrebné dane na alkohol a tabak boli oveľa vyššie ako dane v EÚ vo všeobecnosti. To poskytlo stimuly pre cezhraničné nakupovanie, najmä do Nemecka, kde sú daňové sadzby nižšie. V dôsledku toho sa po niekoľkých rokoch daňové sadzby v Dánsku v porovnaní so sadzbami v Nemecku znížili. V roku 1992 boli sadzby na pivo a stolové víno znížené o 45 %. Toto zníženie prišlo krátko pred liberalizáciou cezhraničného nakupovania.

Prvý zákon o DPH v Dánsku vstúpil do platnosti 3. júla 1967 a nahradil tradičnú daň z obratu. Odvtedy prešla legislatíva o DPH v Dánsku niekoľkými zmenami. Najdôležitejšími zmenami boli úpravy smerujúce k zosúladieniu legislatívy so šiestou smernicou EC VAT (ktorá sa od 1. januára 2007 oficiálne nazýva Smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty). Súčasný dánsky zákon o DPH (Momsloven) nadobudol účinnosť 1. júla 1994. V porovnaní so smernicou dánska legislatíva o DPH zahŕňa menšie odchýlky a použitie rôznych ustanovení o voľnom uvážení. Oslobodenia od DPH sa stanovili na obmedzený rozsah služieb a tovarov, no napriek tomu sú predmetom diskusií a komplikácií v dánskej judikatúre DPH. Transakcie podliehajú dánskej DPH len vtedy, ak sa predpokladá, že sa uskutočňujú v Dánsku. Z dôvodu daňovej neutrality sa DPH vyberá aj pri dovoze, intrakomunitárnom nadobudnutí a nákupov väčšiny druhov služieb zo zahraničia.

1.6.2 Švédsko

Švédske kráľovstvo ešte pred vstupom do Európskej únie prešlo viacerými významnými daňovými reformami, ktoré postupne utvárali jeho daňový systém. Hlavné reformy dane z príjmu boli implementované v rokoch 1862 – 1901, v roku 1969 sa daň z obratu transformovala na daň z pridanej hodnoty. Najväčšou reformou je tá z rokov 1990 – 1991, ktorá priniesla viaceré zmeny používané dodnes. Prehľad histórie daňového systému Švédska čerpáme z práce *Swedish Taxation since 1862*.

Čo sa týka priamych daní, daňová reforma z roku 1903 zaviedla úplne nový štátny systém dane z príjmu, ktorý bol považovaný za predchodcu súčasného „moderného“ daňového systému. V medzivojnovom období sa daň stala progresívnejšou, hraničné daňové sadzby sa naďalej zvyšovali až do 80. rokov 20. storočia. Daňové sadzby začali

klesať v reakcii na daňovú reformu v rokoch 1983 – 1985 a najmä v dôsledku daňovej reformy z rokov 1990 – 1991. Okrem štátnej dane z príjmu bola zavedená aj miestna daň z príjmu, ktorej sadzba sa pomaly zvyšovala až na približne 30 % v 80. rokoch. Hraničné daňové sadzby boli nízke a približne rovnaké pre pracovníkov s nízkymi, priemernými aj vysokými príjmami až do daňovej reformy v roku 1939. Hraničné daňové sadzby pre tri príjmové kategórie sa potom naďalej zvyšovali, a to najmä v dôsledku zvýšených miestnych vládnych daní v kombinácii s progresívnym daňovým plánom. V roku 1971 bola implementovaná daňová reforma a zvýšila sa progresivita daňového systému, v dôsledku toho sa hraničná daňová sadzba pre ľudí s vysokým príjmom naďalej zvyšovala, zatiaľ čo pre ľudí s nízkymi a priemernými príjmami kolísala.

Reforme sa nevyhlo ani zdaňovanie právnických osôb. Zákonná sadzba dane z príjmu právnických osôb sa počas povojnového obdobia naďalej zvyšovala a až do daňovej reformy v rokoch 1990 – 1991 zostala vysoká na úrovni približne 50 % – 60 %. Miestna korporátna daň bola zrušená v roku 1985. Daňová reforma z rokov 1990 – 1991 výrazne obmedzila priestor na zníženie efektívnej sadzby dane z príjmov právnických osôb pod zákonnú sadzbu. Reforma zahŕňala výrazné zníženie zákonných daňových sadzieb a rozšírenie daňového základu odstránením mnohých daňových odkladov. V inej oblasti zdaňovania príjmov – pri dividendách aj pri kapitálových výnosoch sa zdaniteľný podiel zdaňoval až do daňovej reformy 1990 – 1991 spoločne s ostatnými príjmami fyzických osôb. Spomínaná reforma zaviedla všetky kapitálové zisky zdaniteľné paušálnou sadzbou 30 % bez ohľadu na obdobie držby. Charakteristickým pre Švédsko bolo aj zdaňovanie bohatstva, ktoré bolo najvyššie v 70. a 80. rokoch 20. storočia. Daň z bohatstva bola pre nekótované firmy zrušená v roku 1991 a úplne zrušená v roku 2007.

Všeobecné spotrebné dane boli prvýkrát zavedené dočasne počas druhej svetovej vojny ako daň z obratu, v roku 1960 bola znovu zavedená samotná daň z obratu. Spočiatku bola sadzba dane 4 %. V roku 1969 prešlo Švédsko na systém dane z pridanej hodnoty a z toho dôvodu sa daňová sadzba prudko zvýšila na približne 20 %. Po daňovej reforme v rokoch 1990 – 1991 sa základňa rozšírila o oslobodenie od dane len pre niekoľko služieb. Následne došlo k diferenciácii DPH, keď sa znížila sadzba dane na položky ako jedlo, hotely, osobná doprava a knihy. Spotrebné dane boli počas celého skúmaného obdobia dôležitým zdrojom príjmov. Niekoľko typov spotrebných daní sa používalo čisto ako fiškálne nástroje na zvýšenie príjmov a nepoužívali sa na ovplyvnenie štruktúry alebo

objemu spotreby. Dane z alkoholu a tabaku by mohli byť motivované aj zo sociálno-politického hľadiska. Počas druhej svetovej vojny sa význam konkrétnych daní dočasne znížil a od roku 1960 do roku 2013 ich podiel klesol z približne dvoch tretín na jednu štvrtinu príjmov zo spotrebnej dane. Všeobecné spotrebné dane boli vo švédskom systéme zavedené pomerne neskoro v porovnaní s inými zložkami daní. Dôležitou námietkou voči daniam zo všeobecnej spotreby bol predpoklad, že daň je regresívna a vo väčšej miere postihuje jednotlivcov s nízkymi príjmami.

1.6.3 Fínsko

Fínsky daňový systém zažil najväčšie zmeny na konci 20. storočia, kedy sa dve vlády rozhodli zmeniť hlavne systém zdaňovania príjmov. Tieto reformy v súvislosti so vstupom krajiny do EÚ v roku 1995 a zavedením dane z pridanej hodnoty bližšie opisuje práca *Taxation and Inequality. Study of Changing Income Inequality in Finland, 1961 – 2005*, ktorej hlavné body sú uvedené nižšie.

História fínskeho zdaňovania príjmu bola rôznorodá, napr. základ dane, odpočty a oslobodenia sa v priebehu času menili. V 60. – 80. rokoch minulého storočia mal fínsky systém dane z príjmu pomerne úzku základňu, vysoké nominálne daňové sadzby v štátnom zdaňovaní dosahujúcom až 51 % – 53 %, nehovoriac o príspevkoch z miestnych daní, cirkevnej dane (členská základňa luteránskej cirkvi vo Fínsku vzrástla na takmer 98 % v roku 1960 a 83 % v roku 2005) a rôzne platby sociálneho zabezpečenia. To dopĺňal aj relatívne vysoký počet dostupných zrážok a výnimiek, ktoré boli udeľované buď automaticky, alebo by sa o ne mohlo žiadať (napríklad v dôsledku zníženej platobnej schopnosti). V 80. rokoch 20. storočia bol základ dane z príjmu Fínska zostavený s výnimkami, ktoré zaobchádzali s daňovníkmi niekedy dosť nerovnomerne. Až 65 % dividend vo Fínsku bolo koncom osemdesiatych rokov úplne oslobodených od dane. Hoci dividendy medzi firmami a nezdanenými organizáciami, ako sú rôzne nadácie, boli počas celého obdobia výskumu oslobodené od daní, tieto čísla poskytujú hrubú predstavu o miere rôznorodosti, ktorej čelil fínsky systém dane z príjmu koncom 80-tych rokov, pred veľkými daňovými reformami 1989 – 1991 a 1993. Otázka dvojitého zdanenia dividend zamestnávala fínskych zákonodarcov a daňové úrady už od prvých dočasných daní z príjmu v 60. rokoch 19. storočia. V roku 1919 dostali firmy zrážky z dividend na základe ich výplaty. Okrem toho boli korporácie povzbudzované, aby vydávali nový akciový kapitál tým, že dividendy z nového kapitálu boli úplne oslobodené od dane z príjmu v

rokoch 1969 – 1978. Navyše, efektívne daňové sadzby firiem boli vo všeobecnosti dosť nízke vzhľadom na rastúci počet zrážok priznaných pri ich zdaňovaní, najmä od konca 60. rokov 20. storočia. Tieto odpočty, často známe ako daňové rezervy, boli poskytnuté na základe podhodnotenia zásob, investičných potrieb, výdavkov na pracovnú silu, nesplácania úverov, strát atď. Daňové zaťaženie korporácií sa ďalej znížilo odstránením ich majetkovej dane v roku 1968. V rokoch 1987 – 1995 sa vlády rozhodli reformovať fínske zdaňovanie príjmov v snahe znížiť nominálne sadzby v štátnom zdaňovaní a podnikateľskej dani a zároveň zachovať príjmy štátu rozšírením daňového základu odstránením mnohých odpočtov a výnimiek. Cieľom reformy vlády teda nebolo znížiť daňové sadzby ako také, ale zlepšiť súlad medzi nominálnymi a efektívnymi daňovými sadzbami. Daňový základ bol rozšírený aj o kapitálové zisky. Od roku 1920 sa kapitálové zisky zdaňovali skôr sporadicky, ak daňové úrady považovali nákup a predaj nehnuteľností a cenných papierov za „profesionálnu“ činnosť. Zdaňovanie kapitálových ziskov sa zaviedlo krok za krokom v rokoch 1986 – 1989. V roku 1993 vláda začlenila zdaňovanie kapitálových výnosov do svojej spoločnej 25 % dane z kapitálového príjmu. Podobné zmeny sa týkali aj zdaňovania úrokových výnosov.

Reformy týchto vlád ovplyvnili aj zdaňovanie firiem odstránením takmer všetkých odpočtov a daňových rezerv, pomerne výrazne sa rozšíril daňový základ znížením alebo odstránením opravných položiek na podhodnotenie zásob a investičného úveru. Tieto zmeny pomohli priblížiť efektívne zdanenie firiem k nominálnej úrovni. Daňová politika štátu bola zameraná na podporu veľkých investícií a rýchleho rastu. V tomto zmysle spomínané daňové reformy znížili zvýhodňovanie daňového systému voči investíciám a zaobchádzali so ziskami firiem rovnomernejšie bez ohľadu na ich prípadné využitie. Zaobchádzanie s rôznymi podnikateľskými subjektmi a vlastníkami po roku 1993 však bolo menej rovnomerné. Vlastníci kótovaných korporácií v rokoch 1993 – 1995 na istý čas mohli poberať svoje dividendy prakticky bez dane, keďže vlastná 25 % sadzba dane z kapitálových príjmov týchto vlastníkov zodpovedala 25 % sadzbe dane korporácií a systém započítania dividend kompenzáciou akcionárom za daň z príjmov právnických osôb v skutočnosti túto daň úplne zrušil. Čím vyššie boli čisté aktíva firiem, tým väčší objem výplat by mohol byť pod rovnou sadzbou dane z kapitálového príjmu. Firmy by samozrejme mohli vyplácať ešte vyššie podiely zo svojich ziskov, ale len v mzdách a platoch. To mohlo byť faktorom, ktorý prispel k nárastu popularity korporácií v porovnaní s inými typmi podnikania v 90. rokoch, hoci podiel korporácií na obrate a pracovnej sile

všetkých firiem bol dosť vysoký už predtým. Reforma z roku 1993 preto nielen zjednodušila daňový systém, ale zavedením duálneho zdanenia kapitálu a príjmov zo zárobkovej činnosti pridala do fínskeho daňového systému novú úroveň zložitosti v porovnaní s predchádzajúcim progresívnym štátom.

Vo Fínsku sa pri zdaňovaní používa oddelené zdaňovanie, čo znamená, že každý platí dane za svoj osobný príjem, teda rodinný stav alebo veľkosť rodiny nemá vplyv na zdanenie. Od roku 1993 sa vo Fínsku používa rozvrhový systém – zdaniteľné príjmy sa delia na príjmy zo zárobkovej činnosti a kapitálové príjmy. Príjmy zdaňované štátom podliehajú progresívnej štátnej dani z príjmov a výška dane vychádza z progresívnej štátnej stupnice dane z príjmu. Príjem zdaňovaný samosprávou podlieha dani z príjmu obce, ktorej výška sa odvíja od sadzby miestnej dane. Každá obec je zodpovedná za každoročné stanovenie príslušných daňových sadzieb. Cirkevnú daň platia príslušníci Evanjelickej cirkvi luteránskej a pravoslávnej cirkvi, každá farnosť je zodpovedná za každoročné stanovenie príslušných daňových sadzieb. Príspevok na zdravotné poistenie sa platí do Sociálnej poisťovne vo Fínsku KELA. Tieto príspevky pozostávajú z platby na poistenie zdravotnej starostlivosti a platby na poistenie príjmu zo zárobkovej činnosti.

V súčasnosti daňové zákony pripravuje ministerstvo financií. Prijemcami dane sú okrem štátu všetky obce, ako aj farnosti Fínskej evanjelickej luteránskej cirkvi a Fínskej pravoslávnej cirkvi spolu so Sociálnou poisťovňou KELA. Cieľom zmien v štruktúre zdaňovania je zvyčajne ovplyvnenie ekonomického rozvoja, ako aj štruktúry výroby a spotreby. Zdaňovanie sa harmonizuje v rámci Európskeho hospodárskeho priestoru. Vo Fínsku sa ťažisko zdaňovania presúva od zdaňovania príjmu k zdaňovaniu spotreby od 90. rokov 20. storočia. Dane z príjmu vo Fínsku sú vyššie ako v mnohých iných priemyselných krajinách, pričom zdanenie nadpriemerných príjmov je obzvlášť vysoké. Spotrebné dane na kvapalné palivá, automobily, alkohol a tabak sú tiež vysoké, zatiaľ čo spotrebné dane na potraviny, verejnú dopravu, knihy a lieky sú zvyčajne znížené. Fínsko prijalo v roku 1919 republikánsku ústavu, ktorá bola niekoľkokrát novelizovaná, najmä v polovici 90. rokov 20. storočia.

1.6.4 *Írsko*

Írská vojna za nezávislosť, ktorá začala v roku 1919, viedla k anglo-írskej zmluve v roku 1921 a o rok na to k uznaniu a vytvoreniu slobodného Írskeho štátu. Na základe

dohody spravovala írsky daňový systém na roky 1922 – 1923 britská vláda na základe agentúry. Od začiatku fiškálneho roku 1923 – 1924 sa tak Írsky slobodný štát stal samostatnou, nezávislou jednotkou zdaňovania a všetky jurisdikcie, právomoci a povinnosti vo vzťahu k daňovým záležitostiam prešli pod Írsky štát. Od tohto momentu až po dnešný deň si takisto ako každá krajina prešla mnohými zmenami, ktoré opisuje práca *The Historical Development of the Irish Taxation System*, z ktorej sú nižšie uvedené hlavné body.

Daň z príjmu bola zavedená v Anglicku v roku 1799 (vtedy ako Veľká Británia a Írsko) ako spôsob financovania napoleonskej vojny. Hlavným vývojom v írskom daňovom systéme ešte počas devätnásteho storočia bolo zavedenie dane z príjmu v roku 1853 a štruktúra progresívnej sadzby dane z príjmu bola zavedená na začiatku dvadsiateho storočia. Dôležitou otázkou pre Írsky slobodný štát a Spojené kráľovstvo bola otázka zdaňovania vrátane úľavy za dvojité zdanenie medzi týmito dvoma jurisdikciami. Väčší význam mala dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá bola podpísaná v roku 1926. Napríklad spoločnosť, či už založená podľa írskeho alebo britského práva, sa považovala za rezidenta iba v tej krajine, v ktorej bola jej činnosť riadená a kontrolovaná. Je zaujímavé, že práve tento princíp, ktorý navrhli a odsúhlasili významní ekonómovia v 20. rokoch 20. storočia, je dnes pod medzinárodnou kontrolou v súvislosti so znižovaním daňových záväzkov z príjmov právnických osôb nadnárodných subjektov. Bezprostrednou otázkou, ktorou sa Komisia pre zdaňovanie príjmu zaoberala, bolo vyberanie daní od zamestnancov. V tom čase zamestnanci platili daň z príjmu v dvoch rovnakých splátkach, ale jeden rok pozadu. Záväzok za dva roky bol teda splatný v dvoch rovnakých splátkach splatných v januári a júli na základe príjmu dosiahnutého v predchádzajúcom roku vymeriavania a prevažná väčšina zamestnancov v Írsku bola povinná zaplatiť daň z príjmu na požiadanie. Zistilo sa, že len veľmi málo zamestnancov zabezpečilo dostatočne rýchle zaplatenie svojich daňových povinností. Komisia teda odporučila, aby sa vtedajší systém vyberania daní od hlavného orgánu daňových poplatníkov nahradil zákonným systémom odpočítania dane na všeobecných líniiach schémy „Pay As You Earn“ (PAYE), ktorá vtedy fungovala v Severnom Írsku a Británii. Stalo sa tak v roku 1960 a systém PAYE by sa časom stal „stredom moderného írskeho daňového systému“. Zmeny nastali aj v oblasti zdaňovania príjmov a ziskov: v roku 1974 boli zrušené duálne dane z príjmu fyzických osôb a boli nahradené jednotným systémom dane z príjmu, ktorý uplatňoval progresívne daňové sadzby na vyššie pásma zdaniteľného príjmu. V roku 1976 bol duálny

system dane z príjmu a dane z príjmu právnických osôb, ktorý sa vzťahoval na právnické osoby, nahradený (jednotným) daňovým poriadkom pre právnické osoby.

Ohľadom rokovaní Írska s Európskou úniou (vtedy nazývanou Európske hospodárske spoločenstvo (EHS)), Európska komisia poznamenala, že Írsko bolo zaujaté v prospech spoločností orientovaných na export. Podarilo sa nájsť dosť dômyselný kompromis, keďže v tom čase EHS nemalo žiadnu dohodu o harmonizácii dane z príjmu právnických osôb. V roku 1978 teda Írsko, ktoré malo suverenitu nad uplatňovanou sadzbou dane, nahradilo ESR jedinou, nízkou sadzbou dane z príjmu právnických osôb (10 %), ktorá sa uplatňovala na všetky právnické osoby, či už ide o výrobné, maloobchodné alebo služby a či boli orientované na vývoz alebo inak.

Spotrebná daň, ktorá bola prvýkrát zavedená v Írsku v roku 1643, bola upravená a konsolidovaná v zákone o spotrebnej dani z roku 1662. Tento zákon uvalil spotrebné dane na širokú škálu dovážaných a doma vyrábaných položiek vrátane piva, vína a liehovín. V rokoch 1962 – 1963 daňové príjmy z ciel a spotrebných daní tvorili viac ako 40 % celkových vládnych príjmov. Dominancia tohto zdroja príjmov znamenala, že verejné financie by boli veľmi citlivé na pokles výnosov z obmedzeného počtu tovarov, akými sú pivo, liehoviny, tabak a uhl'ovodíkové oleje. Aby sa znížila závislosť írskej štátnej pokladnice od týchto komodít a tiež s cieľom potenciálneho zníženia sadzieb dane z príjmu, bola v roku 1963 zavedená daň z obratu (predaja). Hoci bola v mnohých krajinách západnej Európy bežná, daň z obratu bola uplatňovaná so sadzbou 2,5 %. V roku 1972 bola ako jedna z podmienok vstupu Írska do EHS zavedená daň z pridanej hodnoty, ktorá bola uplatňovaná už v existujúcich šiestich členských štátoch EHS. Systém DPH nahradil existujúce veľkoobchodné dane a dane z obratu, ktoré existovali od 60. rokov 20. storočia. Uvádza sa, že DPH, podobne ako PAYE, predstavovala podstatný presun úsilia o výber daní od daňových komisárov k podnikateľským subjektom.

Počas 70. rokov sa uskutočnili ďalšie dôležité zmeny v írskom daňovom systéme. Zaviedla sa daň z bohatstva, daň z kapitálových výnosov, daň z kapitálových akvizícií, zaviedlo sa zdaňovanie ziskov fariem a daň z nehnuteľností bola zavedená koncom devätnásteho storočia. Široko definovaná ročná daň z majetku bola zavedená v roku 1975 (do roku 1977 vrátane), ktorá sa okrem iného vzťahovala na „bohatstvo“ investičných spoločností, z ktorých mnohé boli založené s cieľom minimalizovať vplyv dane z nehnuteľností. No táto daň aj daň z majetku boli zrušené pre ich neobl'úbenosť u voličov.

Z podobného dôvodu boli v roku 1977 zrušené „sadzby“ za súkromné byty. V roku 2013 však bola znovu zavedená miestna daň z nehnuteľností.

2 Cieľ práce, metódy a metodika skúmania

Hrubý domáci produkt (HDP) je makroekonomická veličina, ktorá vyjadruje výkonnosť ekonomiky a slúži ako faktor, vďaka ktorému je možné porovnať výkonnosť rôznych ekonomík. Súčasťou tejto veličiny sú aj dane. Tie predstavujú veľkú časť príjmov, ktoré štát dostáva a s ktorými hospodári. Daňové systémy jednotlivých štátov sa vyznačujú vlastnými charakteristickými znakmi. Členské štáty EÚ síce podliehajú daňovej harmonizácii, no vo veľkej miere sú harmonizované len nepriame dane. Svoju konkurencieschopnosť štáty ovládajú prostredníctvom priameho zdaňovania, aby prilákali čo najviac kapitálu.

V snahe porovnať jednotlivé daňové systémy bolo potrebné zvoliť metódu, prostredníctvom ktorej by sme jednotlivé systémy vedeli porovnať. Na dosiahnutie cieľa sme vybrali ukazovateľ, ktorý je všeobecný a dá sa uplatniť v každom štáte. Ide o ukazovateľ, ktorá odráža daňové zaťaženie obyvateľstva, zobrazuje štruktúru daňového systému konkrétneho štátu a vyjadruje hodnotu, ktorá sa dá porovnať s ostatnými daňovými systémami. Takýmto ukazovateľom je podiel daní na HDP, ktorý percentuálne vyjadruje podiel príjmov zo všetkých daní na celkovom hrubom domácom produkte daného štátu.

Hlavným cieľom tejto diplomovej práce je porovnať daňové systémy škandinávskych krajín s krajinami V4 prostredníctvom podielu daní na HDP. Medzi čiastkové ciele patrí oboznámenie sa s daňovými systémami vybraných štátov. Práca sa zameriava na zdaňovanie fyzických a právnických osôb, používané sadzby a predstavenie zmien v oblasti priamych daní, ktorými si jednotlivé štáty prešli v rámci implementácie európskej legislatívy. Ďalej sa práca zaoberá vývojom nepriamych daní v rámci harmonizácie, hlavne v prípade dane z pridanej hodnoty. Pre každý štát sa skúma samostatne podiel priamych daní na HDP, podiel nepriamych daní na HDP a na záver každej podkapitoly je zhrnutý celkový podiel daní na HDP danej krajiny.

Na dosiahnutie cieľa tejto práce sme získali a spracovali potrebné dáta. Z internetovej databázy Eurostatu sme zozbierali dáta ako podiel priamych daní na HDP za obdobie rokov 2008 – 2020 spolu s konkrétnym podielom fyzických a právnických osôb. Ďalej sme za to isté obdobie získali dáta vyjadrujúce podiel nepriamych daní na HDP s osobitným podielom dane z pridanej hodnoty. Z tejto databázy sme získali aj celkový podiel daní na HDP s konkrétnym podielom nepriamych aj priamych daní, čo dopĺňali aj

dáta o podiele sociálnych príspevkov na celkovom HDP. Z oficiálnej stránky Európskej únie sme získali údaje o sadzbách dane z pridanej hodnoty jednotlivých štátov za obdobie, odkedy jednotlivé štáty DPH uplatňovali až dodnes. Posledným našim zdrojom dát bola stránka *Trading economics*, z ktorej sme čerpali sadzby daní z príjmov fyzických aj právnických osôb spolu s údajmi o sociálnych príspevkoch jednotlivých štátov. Tieto dáta sme v praktickej časti práce spracovali a uviedli jednotlivé výstupy v podobe grafov.

V závere tejto práce sú zhrnuté dosiahnuté výsledky. Tie obsahujú porovnanie jednotlivých štátov či skupín štátov na základe zvoleného ukazovateľa. Posledná časť práce ukazuje spoločné aj odlišné črty v oblasti daní.

3 Výsledky práce

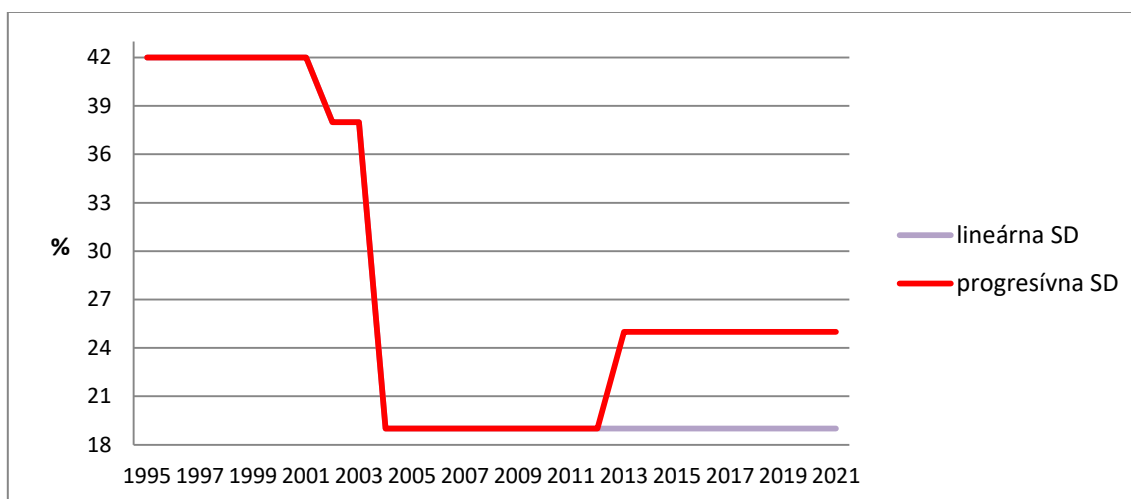
3.1 Vplyv harmonizácie na daňové systémy vybraných štátov

3.1.1 Slovenská republika

Ako už bolo spomenuté v teoretickej časti tejto práce, pri vzniku Slovenska ako samostatnej republiky roku 1993 sa v daňovej sústave uskutočnilo viacero zmien, medzi ktoré zaraďujeme nahradenie dane zo mzdy daňou z príjmov fyzických osôb, odvod zo zisku nahradila daň z príjmov právnických osôb, zaviedla sa daň z pridanej hodnoty.

Daň z príjmov fyzických osôb bola na začiatku veľmi vysoká, do roku 2001 sa uplatňovala až 42 % sadzba dane. Na nasledujúce dva roky sa znížila o 4 percentuálne body. V roku vstupu Slovenska do Európskej únie prebehla veľká daňová reforma, ktorá výrazne znížila sadzbu dane na 19 %. Od roku 2013 sa znova zaviedla progresivita dane, čo znamenalo rozdielnú sadzbu dane pre určitú výšku príjmu. Základná sadzba dane zostala na úrovni 19 %, pre vysokopříjmové fyzické osoby sa od určitej výšky príjmu uplatňuje 25 % sadzba dane. Tento vývoj zobrazuje Graf 1.

Graf 1 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Slovensko

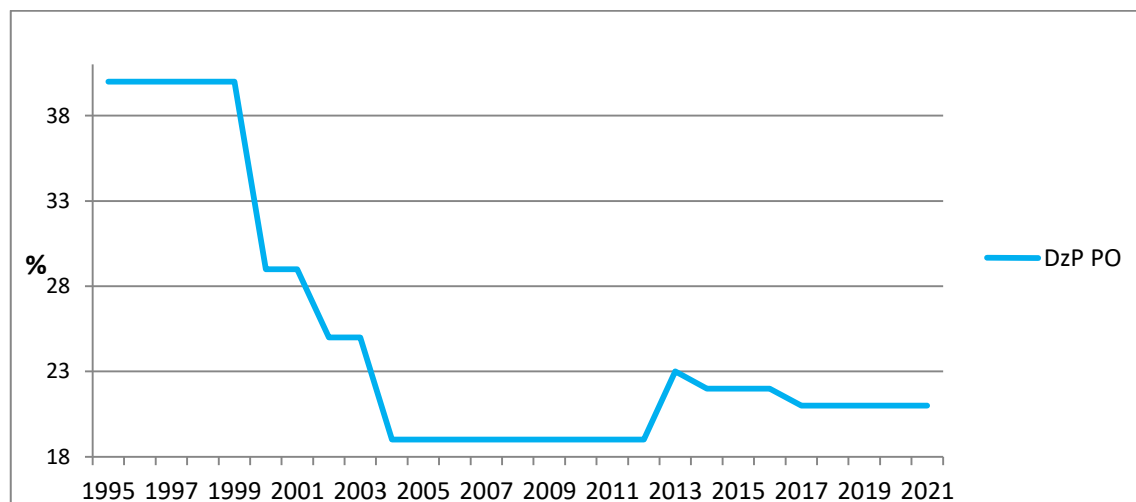


Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Daň z príjmov právnických osôb mala podobný trend ako to bolo pri fyzických osobách. Sadzby boli zo začiatku vo výške až 40 %, postupne sa znižovali a v roku 2004 sa zjednotili so sadzbou DzP FO na úroveň 19 %. V roku 2017 sa ustálili na 21 % a táto sadzba je platná dodnes. Takisto sa v rokoch 2014 – 2017 u nás uplatňovala daňová

licencia. Pomerne naráchlo zavedenou novinkou je umožnenie použitia 15 % sadzby od roku 2020, ak spoločnosť nedosiahne určitú výšku príjmu. Vývoj sadzieb zobrazuje Graf 2.

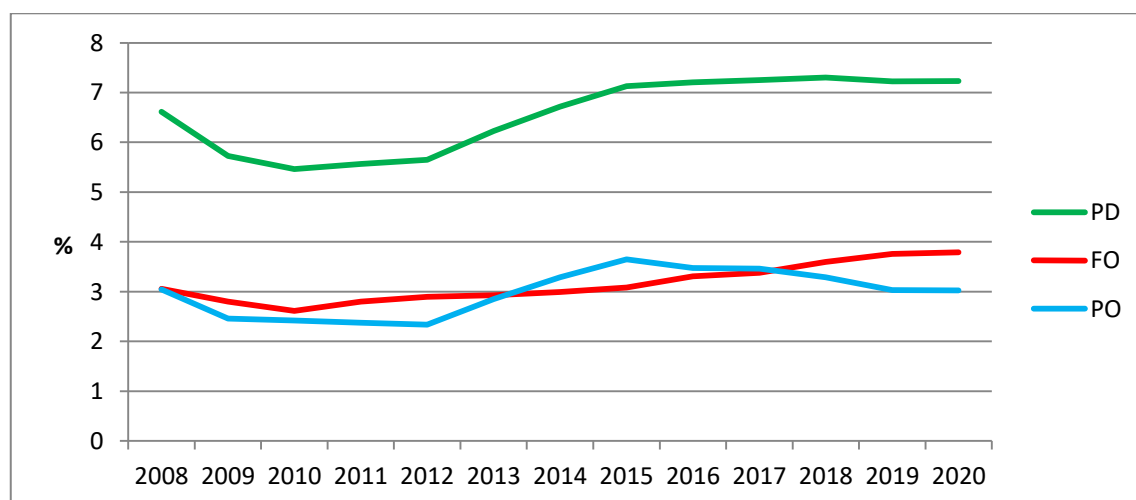
Graf 2 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Slovensko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

V rozmedzí rokov 2008 – 2020 tvoril výnos z priamych daní približne 5 % – 7 % hrubého domáceho produktu. Do roku 2013 mal podiel priamych daní na HDP klesajúci trend, no z grafu vyplýva, že po tomto roku výrazne stúpol (Graf 3). S týmto javom súvisí zvýšenie sadzieb daní z príjmu právnických osôb z 19 % na 23 %, pri fyzických osobách tomu pomohla zavedená progresivita zdanenia. V roku 2020 podiel priamych daní na HDP predstavoval 7,2 %, čo znamenalo príjmy štátu zhruba vo výške 6 661 miliónov €.

Graf 3 Podiel priamych daní na HDP – Slovensko



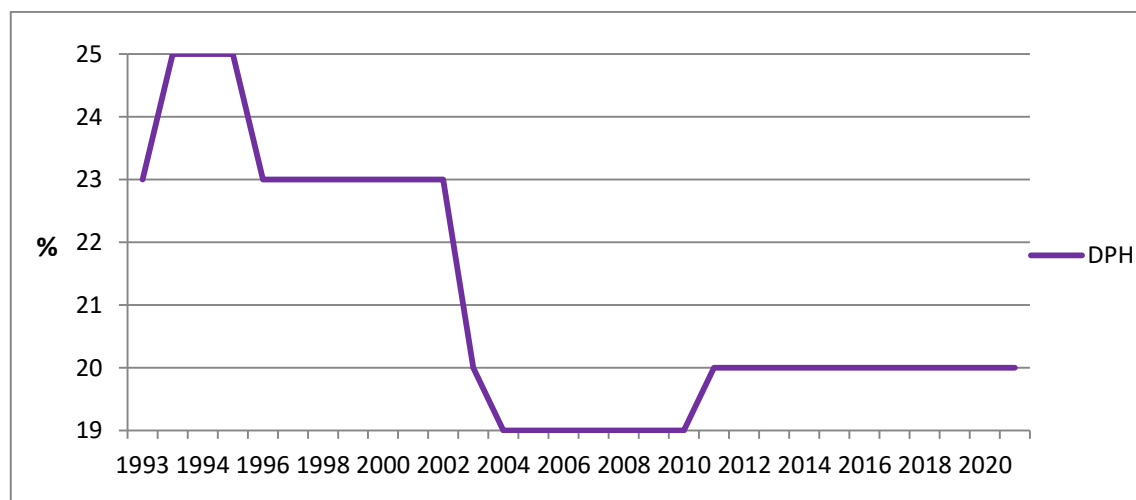
Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

V oblasti priamych daní boli v prvom roku vstupu SR do EÚ prijatý návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov. Mnohými zmenami musel prejsť aj samotný zákon o dani príjmov. V roku 2005 bol prijatý návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdaňovania uplatniteľnom na obchodné spoločnosti rôznych členských štátov pri zlučovaní, rozdeľovaní a prevode aktív a výmene akcií. V rámci pracovnej skupiny Európskej komisie naďalej (2006) pokračujú práce na príprave Spoločného konsolidovaného základu dane spoločností (CCCTB).

Oblasť nepriamych daní bola najviac harmonizovanou oblasťou. Harmonizácia sa v značnej miere týkala dane z pridanej hodnoty, no zahŕňala aj spotrebné, neskôr aj environmentálne dane.

Sadzba DPH sa počas rokov nepohybovala vo veľkých rozmedziach, najvyššia základná sadzba platila v rokoch 1993 – 1995 a predstavovala 25 %. Po vstupe do EÚ sa znížila na 19 %, v roku 2011 sa ustálila na 20 % a táto základná sadzba platí dodnes. Vývoj sadzieb DPH zobrazuje Graf 4.

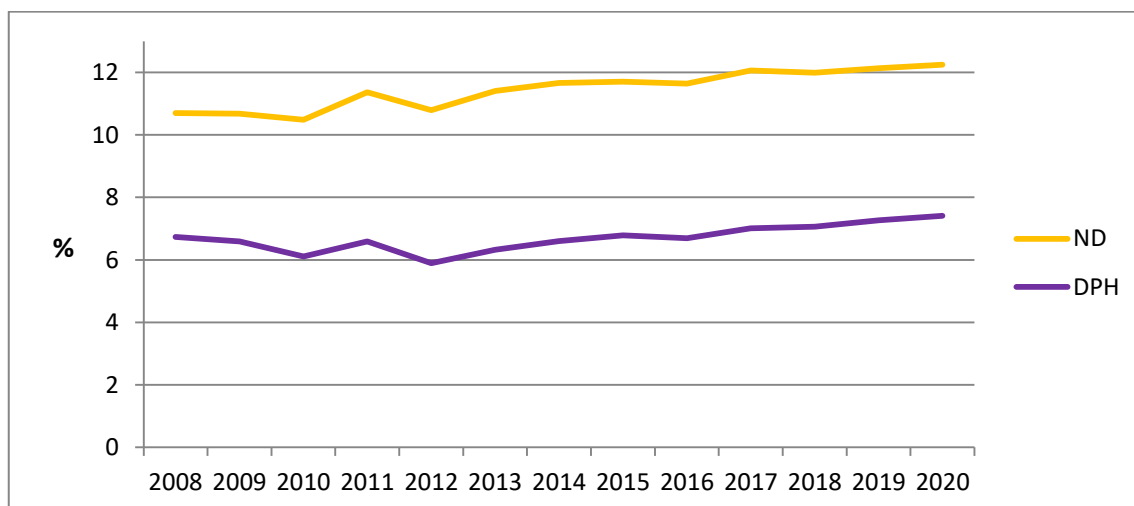
Graf 4 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Slovensko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa VAT rates applied in the Member States of the EU

Daň z pridanej hodnoty tvorila za roky 2008 – 2020 približne 5,5 % – 7 % hodnoty celkového hrubého domáceho produktu. Spolu s ostatnými nepriamymi daňami tvorili v tomto období až 10,5 % – 12,5 % celkového HDP (Graf 5), čo napríklad v roku 2020 predstavovalo 11 281 miliónov €.

Graf 5 Podiel nepriamych daní na HDP – Slovensko



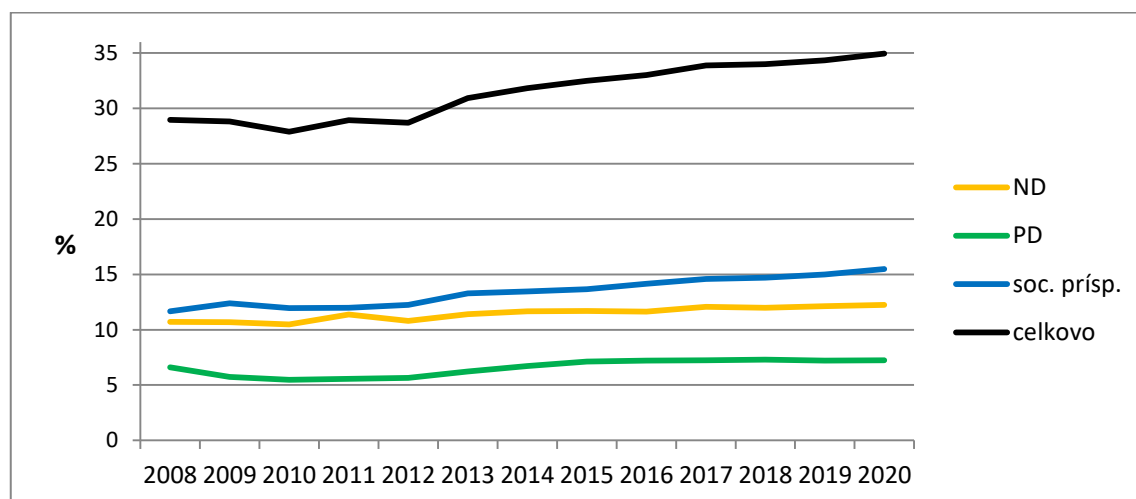
Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Pri vstupe SR do EÚ sa stali predmetom rokovania témy ako daň z pridanej hodnoty na služby poskytované v poštovom sektore, poskytovanie bankových a finančných služieb, miesta dodania služieb, výmena informácií, vrátenie DPH osobám podliehajúcim dani, ktoré nemajú sídlo na území krajiny, ale v inom členskom štáte a pod. Najviac podporovanou témou bola administratívna spolupráca členských krajín. Po vstupe SR do EÚ a z dôvodu zrušenia fiškálnych hraníc medzi SR a členskými krajinami EÚ sa prestala vyberať daň z tovarov dodávaných z iných členských štátov po ich vstupe na územie SR. V roku 2006 Slovensko podporilo návrh smernice Rady o určitých opatreniach za účelom zjednodušenia postupu pri platbe DPH a za účelom pomoci pri zabránení daňovému úniku a vyhýbaniu sa zaplateniu DPH a o zrušení niektorých rozhodnutí Rady EÚ o udelení výnimiek. Za roky 2006 – 2007 sa výrazne zintenzívnila medzinárodná pomoc a spolupráca medzi Slovenskou republikou a ostatnými členskými štátmi EÚ. Pozoruhodný nárast v objeme vymieňaných daňových informácií bol zaznamenaný v oblasti dane z pridanej hodnoty. Celková finančná efektívnosť výmeny informácií uskutočnenej Daňovým riaditeľstvom SR predstavovala napríklad v roku 2006 sumu 291 mil. Sk, ktorá oproti roku 2005 znamenala nárast o 50,8 %. V roku 2007 to bola suma 529 mil. Sk, ktorá oproti roku 2006 znamenala nárast o 55,11 %. S účinnosťou od roku 2010 sa schválila smernica Rady ohľadom zosúladenia a skrátenia lehoty na jeden mesiac na podávanie informácií o transakciách v rámci Spoločenstva v súhrnných výkazoch a zároveň skrátiť lehotu na odovzdávanie týchto informácií medzi členskými štátmi z troch mesiacov na jeden. Návrh smernice o spoločnom systéme dane z pridanej

hodnoty, pokiaľ ide o uplatňovanie predpisov o fakturácii, bol schválený v roku 2010 na zasadnutí Rady EKOFIN.

Za obdobie rokov 2008 – 2020 teda celkovo priame, nepriame dane a príspevky na sociálne zabezpečenie platené ako zamestnancami, tak aj zamestnávateľmi, tvorili približne 28 – 35 % celkové hrubého domáceho produktu, čo predstavovalo príjmy štátu v roku 2020 v hodnote 32,2 miliárd €. Táto suma je najmenšia spomedzi štátov Vyšehradskej štvorky. Najmenšie zastúpenie majú priame dane, nasledujú nepriame dane a najväčší podiel majú príspevky na sociálne zabezpečenie (Graf 6).

Graf 6 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Slovensko



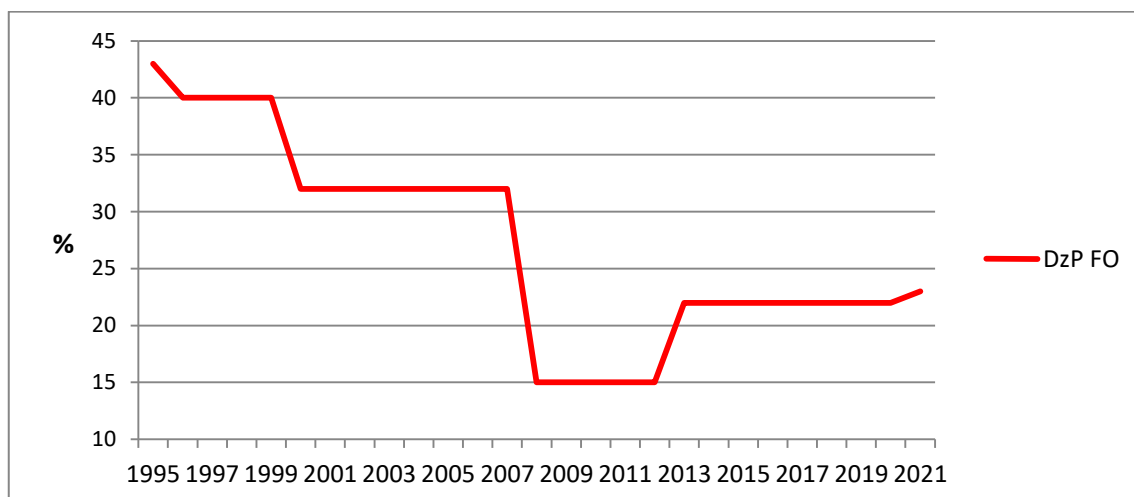
Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

3.1.2 Česká republika

Česká republika si od svojho vzniku v roku 1993 prešla viacerými zmenami v daňovej legislatíve. Takisto tu bola zavedená daň z pridanej hodnoty, daň z nehnuteľností, spotrebné dane, zdaneniu podliehali aj príjmy fyzických osôb aj právnických osôb.

Daň z príjmov FO sa na začiatku pohybovala vo vysokých pásmach, no do roku 2007 mala klesajúci trend. Prelomový bol rok 2008, kedy sa zmenila progresívna sadzba dane na lineárnu vo výške 15 %, k zvýšeniu došlo až v roku 2013. Tento trend zobrazuje Graf 7.

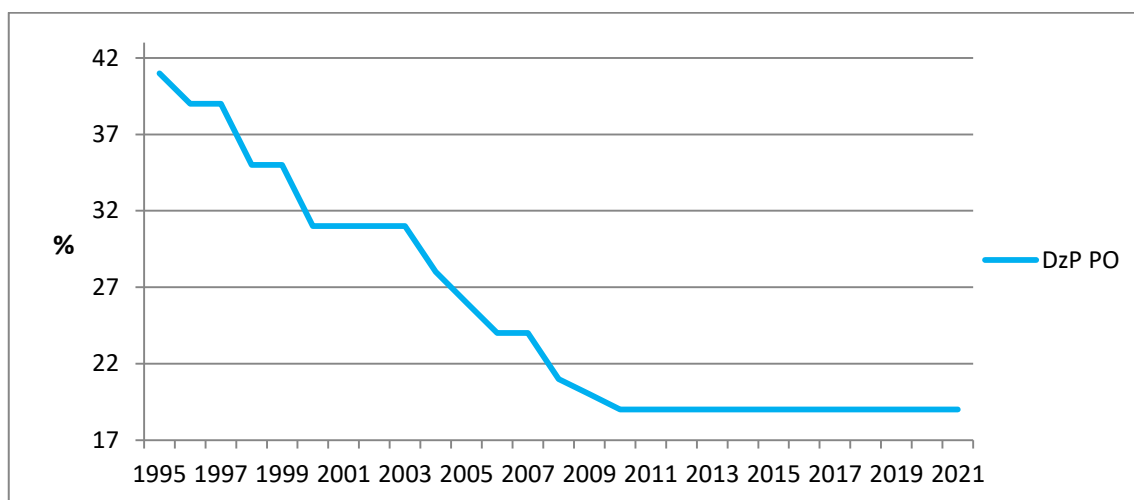
Graf 7 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Česko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Daň z príjmov právnických osôb si udržala kresajúci trend sa celé svoje obdobie. Postupné znižovanie z vyše 40 % na súčasných 19 % zobrazuje Graf 8.

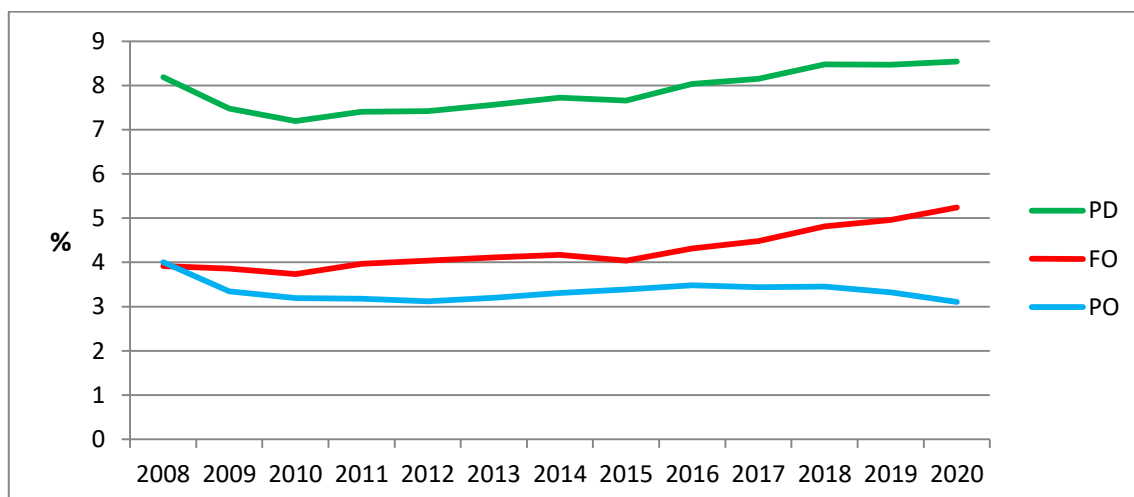
Graf 8 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Česko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Za obdobie rokov 2008 – 2020 tvorili priame dane približne 7 % – 8,5 % celkového hrubého domáceho produktu, pričom daň z príjmov FO mala vyššie zastúpenie. Aj keď je na začiatku viditeľný pokles z dôvodu zavedenia 15 % sadzby dane, celkový trend má stúpajúcu tendenciu. Naopak, pri zdaňovaní PO vidíme klesajúci trend, čomu nasvedčuje aj samotné znižovanie sadzieb (Graf 9). Suma 18 378 miliónov € predstavuje hodnotu príjmov štátneho rozpočtu v roku 2020 práve z výnosu priamych daní.

Graf 9 Podiel priamych daní na HDP – Česko

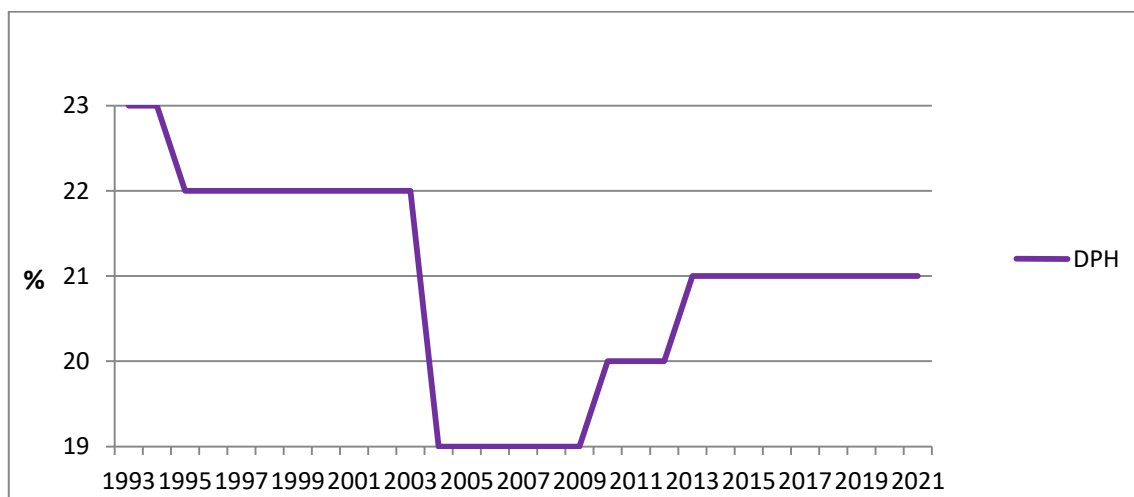


Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Z dôvodu harmonizácie prebehlo v Česku niekoľko významných zmien v daniach. Od roku vzniku bola sadzba dane z príjmov FO progresívna a pohybovala sa v pásme od 15 % do 47 %. Postupom času sa tieto sadzby znižovali vďaka rozširovaniu daňových pásem. V rozmedzí rokov 2005 – 2006 systém zdaňovania FO prešiel k zavedeniu daňových bonusov, zmenila sa úroveň nominálnej sadzby dane a prešlo sa od štandardných sociálnych odpočtov k určitým zľavám na dani. V roku 2008 došlo k zavedeniu lineárnej sadzby dane vo výške 15 % zo superhrubej mzdy, ktorá obsahovala aj príspevky na sociálne zabezpečenie. Neskôr sa však samotná daň z príjmu zlúčila s poistným na sociálne zabezpečenie. Sadzba dane z príjmov PO bola na začiatku tiež vysoká, podobne ako u nás, no postupom času sa znižovala. Implementácia daňových pravidiel v oblasti presunu kapitálu medzi členskými štátmi Únie spôsobila zmeny v tejto oblasti v roku 2004. V roku 2008 sa kvôli implementácii smerníc upravilo napr. vypočítavanie odpisov alebo stanovenie základu dane.

Sadzby DPH mali v Česku podobný trend ako u nás. Na začiatku vzniku republiky to bolo vo výške 23 % a táto sadzba trvala dva roky, do roku 2004 sa uplatňovala 22 % sadzba dane, ktorá sa v roku 2014 zaviedla vo výške 19 %. Po roku 2010 však mala stúpajúci trend a v súčasnosti sa nachádza na úrovni 21 %, čo zobrazuje Graf 10.

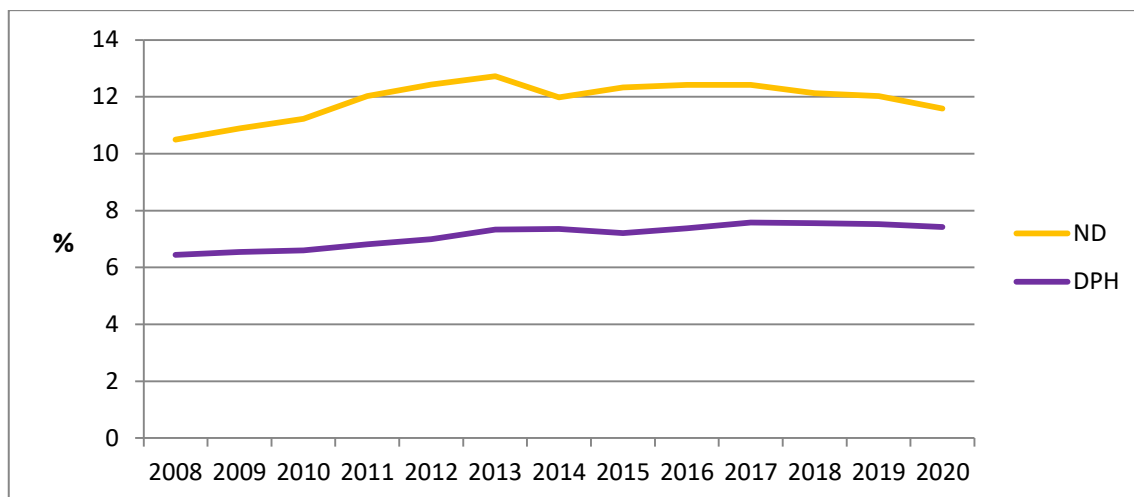
Graf 10 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Česko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa VAT rates applied in the Member States of the EU

Hrubý domáci produkt v Česku v rozmedzí rokov 2008 – 2020 pozostával z nepriamych daní v rozmedzí od 10 % – 13 %. Konkrétne daň z pridanej hodnoty predstavovala 6 % – 8 % -nú časť (Graf 11). V roku 2020 predstavovali príjmy z DPH a spotrebných daní sumu 24 942 miliónov €.

Graf 11 Podiel nepriamych daní na HDP – Česko



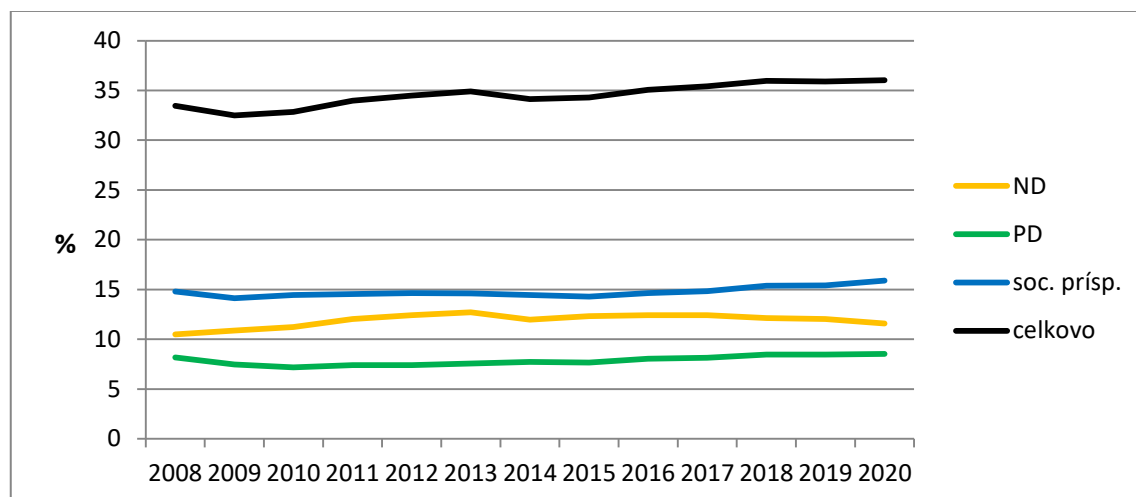
Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Od roku 1993 do zlomového roku 2004 sa nepriame dane v Česku skladali z dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní. Sadzba DPH sa v roku 2004 dostala na úroveň 19 % z hľadiska dodržania smernice EÚ, v tomto období sa ale zvýšil počet položiek, na ktoré mohla byť uplatňovaná znížená sadzba dane. Novela zákona o DPH, ktorá nadobudla účinnosť v roku 2005, podstatne znížila podiel colných orgánov na vymeriavaní

DPH pri dovoze tovaru v prospech územných finančných orgánov. Po zavedení tejto novely colné orgány vymeriavajú DPH iba u neplatičov. V roku 2008 v dôsledku harmonizácie zaviedli nové ekologické dane z pevných palív, zemného plynu a elektrickej energie. Sadzba DPH sa v tom roku zvýšila a ustálila sa v roku 2013 na hodnote 21 %.

Za sledované obdobie rokov 2008 – 2020 (Graf 12) priame dane, nepriame dane a príspevky na sociálne zabezpečenie platené zamestnancami aj zamestnávateľmi tvorili spolu približne 32 % – 36 % celkové hrubého domáceho produktu, čo predstavovalo príjmy štátu v roku 2020 v hodnote 77,6 miliárd €. Najmenšie zastúpenie majú ako aj na Slovensku priame dane, po nich nepriame dane a takisto najväčší podiel majú príspevky na sociálne zabezpečenie.

Graf 12 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Česko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

3.1.3 Poľsko

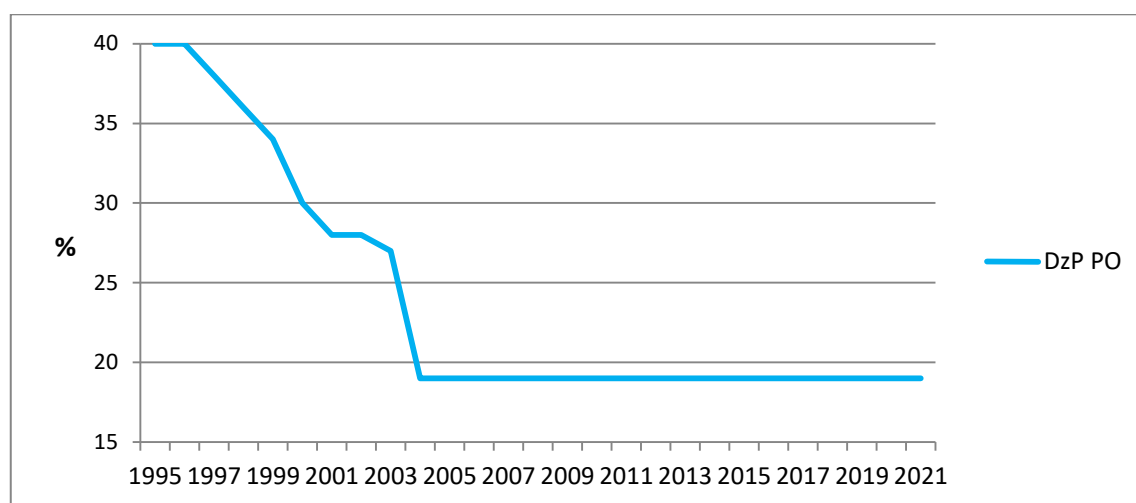
Poľský systém zdaňovania príjmov mal v 90. rokoch 20. storočia vysoké sadzby podobne ako ostatné krajiny Vyšehradskej štvorky. Tie sa pohybovali pre právnické aj fyzické osoby okolo úrovne 40 %.

Zdaňovanie fyzických osôb je pomerne komplikované. Základ dane pre vyčíslenie daňovej povinnosti fyzických osôb sa upravuje o charakteristické odpočítateľné položky, konkrétne o osobnú nezdanieľnú časť základu dane daňovníka. Sadzby dane sú progresívne kľzavé, v roku 2000 sa uplatňovali 19 %, 30 % a 40 % sadzby, do roku 2017

sa uplatňovali 18 % a 32 % sadzby, v roku 2020 a 2021 sa prvá sadzba znížila o jeden percentuálny bod. V tejto kategórii je možné zdanenie aj 19 % sadzbou.

Sadzba dane z príjmov PO mala klesajúci trend, no vďaka vstupu krajiny do Únie v roku 2004 sa znížila až na hranicu 19 %, ktorá platí dodnes. Týmto si Poľsko zabezpečilo podmienky pre lepšiu konkurencieschopnosť na trhu, ktorý sa vstupom značne rozšíril a hlavne uľahčil. Klesajúci trend sadzieb zobrazuje Graf 13.

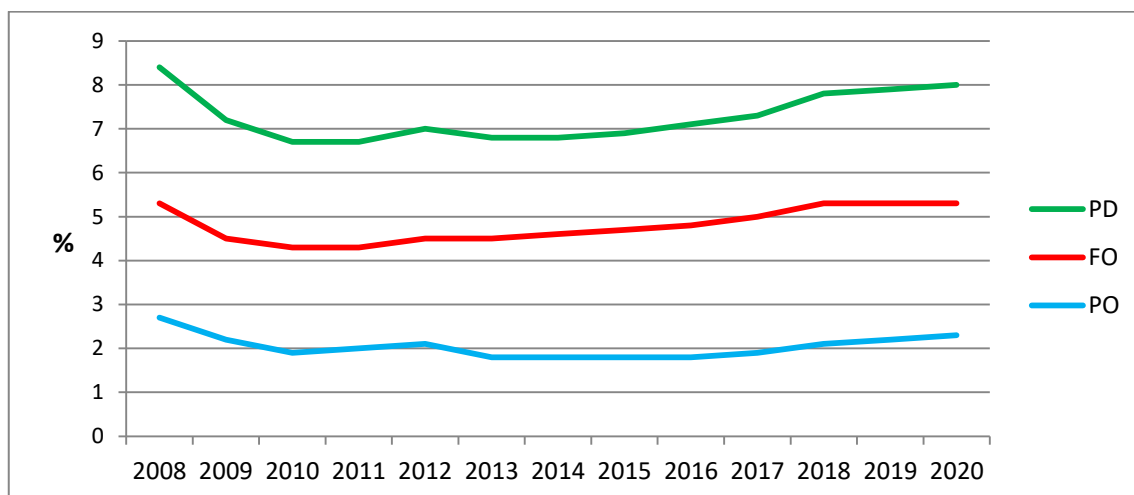
Graf 13 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Poľsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Príjmy do štátneho rozpočtu z priamych daní predstavovali celkovo 6,5 % – 8,5 % hrubého domáceho produktu v rokoch 2008 – 2020. Príjmy z daní FO predstavovali vyššiu čiastku ako priniesli právnické osoby, no na rozdiel od Slovenska a Česka, kde boli rozdiely nie vyššie ako 1 %, v Poľsku predstavuje priemerný rozdiel až okolo 3 %, čo zobrazuje Graf 14. Príjmy z priamych daní v roku 2020 predstavovali v prepočte výšku 41 704 miliónov €.

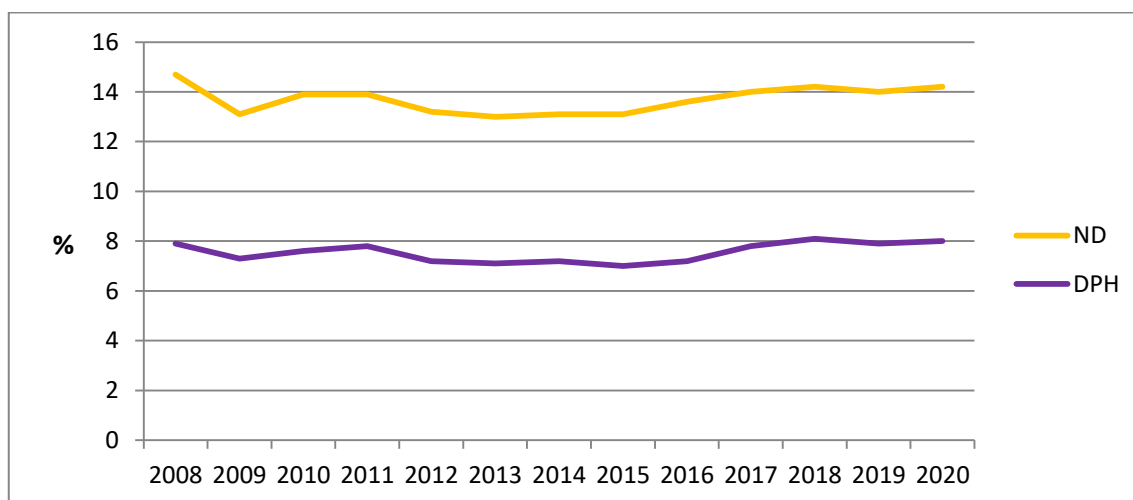
Graf 14 Podiel priamych daní na HDP – Poľsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Daň z pridanej hodnoty bola v Poľsku zavedená v roku 1993 a z hľadiska prípravy na vstup do Únie prešla viacerými novelizáciami. Od roku 2004 sa zmenil Zákon o dani z tovarov a služieb tak, aby reflektoval požiadavky Únie s prebiehajúcou harmonizáciou práve v tejto oblasti. Zmeny sa ale netýkali sadzieb dane, pretože základná sadzba do roku 2010 predstavovala 22 %, o rok na to sa zvýšila len o jeden percentuálny bod a to platí dodnes. Poľsko však uplatňuje až dve znížené sadzby dane a zmeny sa týkali hlavne v oblasti vymedzenia tovarov a služieb, na ktoré sa táto sadzba môže uplatňovať. Daň z pridanej hodnoty mala podiel na HDP 7 % – 8 %, spolu so spotrebnými daňami tvorili v rokoch 2008 – 2020 hodnotu 13 % – 15 % HDP (Graf 15). V roku 2020 to prinieslo príjmy vo výške 74 397 miliónov €.

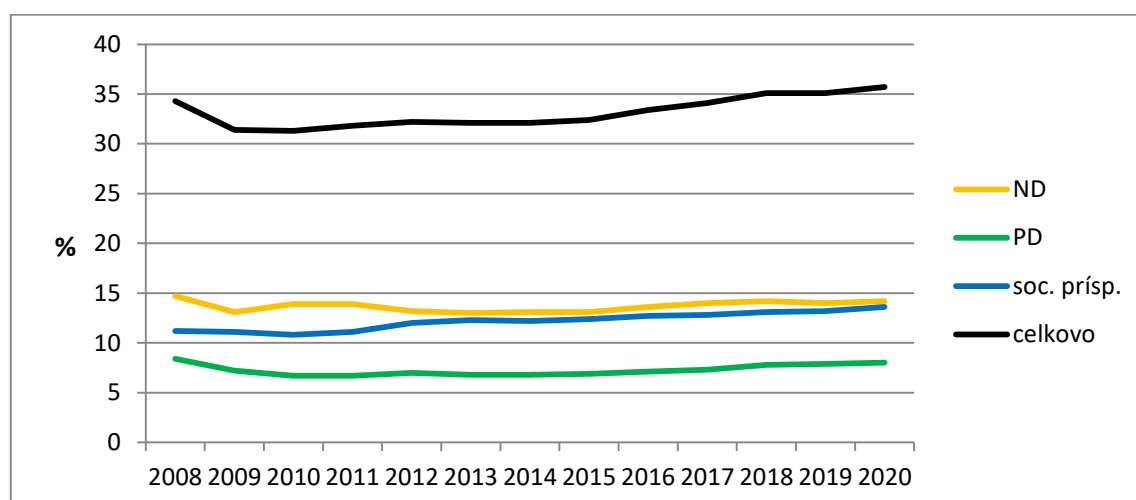
Graf 15 Podiel nepriamych daní na HDP – Poľsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Hrubý domáci produkt bol v rokoch 2008 – 2020 tvorený približne z 31 % – 36 % priamymi, nepriamymi daňami a sociálnymi príspevkami (Graf 16). Je tu takisto vidieť rozdiel oproti Slovensku a Česku, pretože najväčší podiel nemajú sociálne príspevky, ale nepriame dane, ktoré tesne nasledujú sociálne príspevky. Najmenšiu časť tvoria príjmy z priamych daní. V roku 2020, kedy príjem z celkových daní dosiahol hodnotu 35,7 % HDP, prítieklo do štátneho rozpočtu až okolo 187,1 miliárd €, čo je suma skoro šesť násobne väčšia ako na Slovensku.

Graf 16 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Poľsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

3.1.4 Maďarsko

Ani Maďarsko sa svojou históriou zdaňovania príjmov nelíši od ostatných krajín V4. Na konci minulého storočia sa sadzby dane z príjmov fyzických osôb pohybovali nad hranicou 40 %. Tieto sadzby však majú doteraz klesajúci charakter. V roku 2004 bolo zdaňovanie FO vyššie ako v okolitých krajinách, uplatňovala sa tu až 38 % sadzba. Sadzba dane z príjmov PO dosahovala v roku 1989 hodnotu až 50 %, v roku 1994 sa znížila na 36 %, o rok na to sa znížila na 18 % a až do roku 2016 sa sadzby pohybovali v rozmedzí ± 2 %.

V roku 2010 však vláda zmenila prístup k daňovým príjmom a rozhodla sa preniesť väčšie daňové bremeno z priamych daní na dane nepriame. Od toho roku sa používa 16 % sadzba pre FO a 19 % sadzba pre právnické osoby. Maďarsko sa stalo tzv. „daňovým

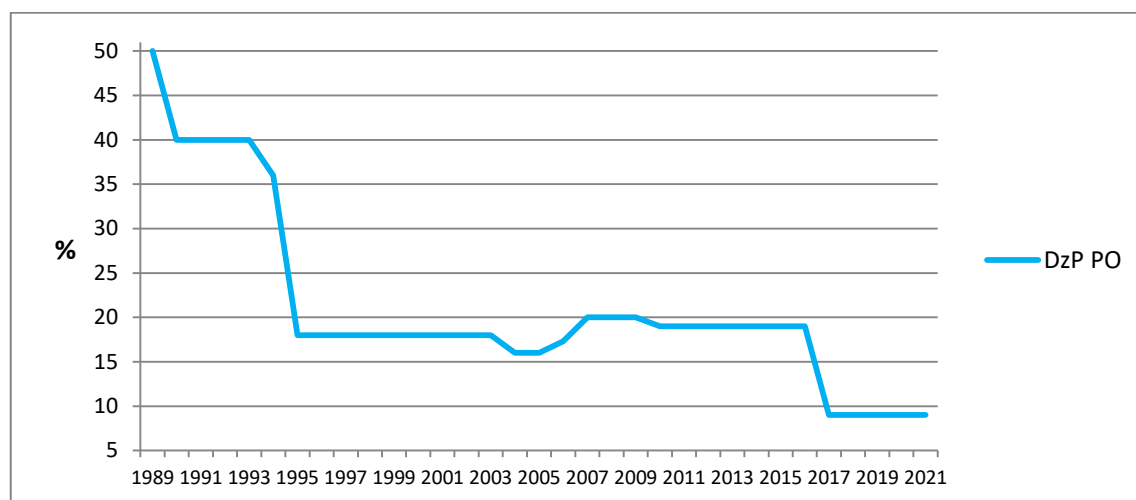
rajom“ pre spoločnosti v roku 2017, kedy sadzba klesla až na 9 %. Vývoj týchto sadzieb zobrazujú Graf 17 a Graf 18.

Graf 17 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Maďarsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

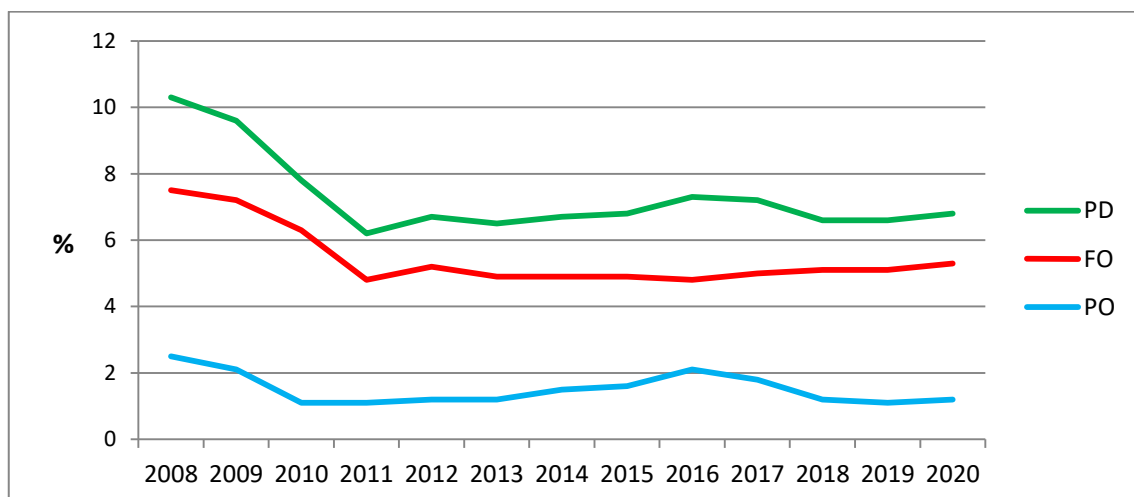
Graf 18 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Maďarsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Príjmy z priamych daní v dôsledku prenesenia daňového bremena na nepriame dane výrazne klesli. Kým v roku 2008 tvorili priame dane viac ako 10 % HDP, v roku 2011 to už bolo len niečo vyše 6 %. Väčšiu časť tvorili fyzické osoby, ktorých podiel sa pohyboval od 4,5 % – 7,5 %. V roku 2020 priniesli priame dane do rozpočtu 9 266 miliónov €, z toho daň z príjmov FO tvorila až 7 241 miliónov €. Podiel daní na HDP v rokoch 2008 – 2020 zobrazuje Graf 19.

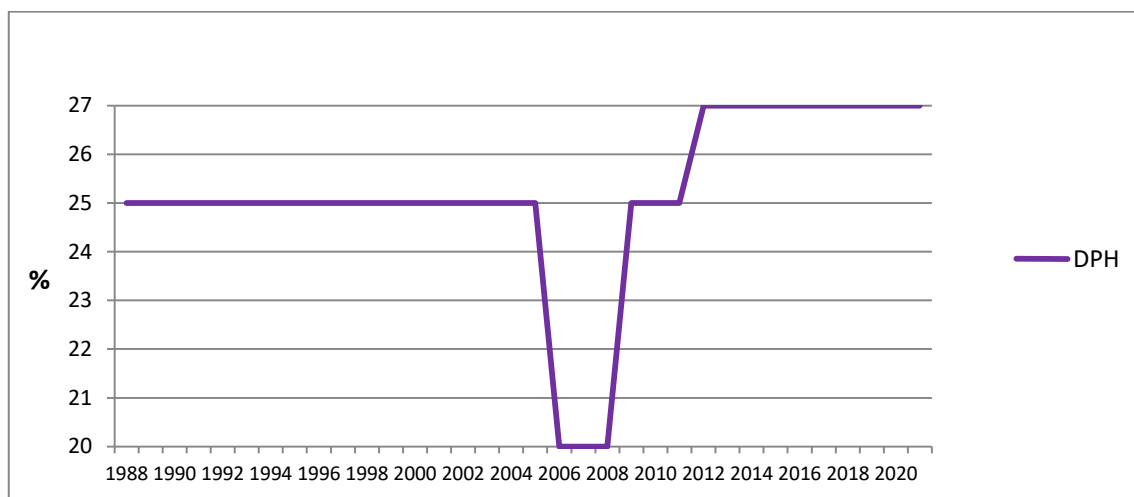
Graf 19 Podiel priamych daní na HDP – Maďarsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

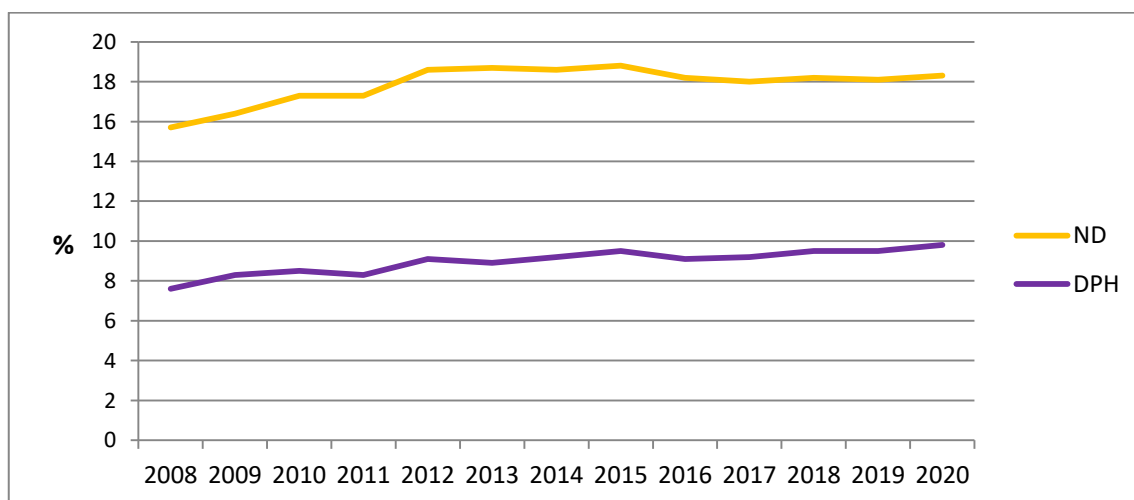
Systém DPH bol v Maďarsku zavedený skôr ako v ostatných štátoch, a to už v roku 1988. Zaujímavosťou je, že na základné potraviny bola uvalená nulová sadzba dane. Kvôli zákonu o bankrote, ktorý je spomenutý v teoretickej časti tejto práce, stratila ekonomika značné príjmy do rozpočtu a tak v roku 1993 bola sadzba na potraviny uvalená vo výške 10 %. Do roku 2005 bola sadzba konštantná vo výške 25%. Ako už bolo spomenuté, vláda sa v roku 2010 rozhodla zvýšiť príjmy z nepriamych daní. Zmeny sa týkali aj dane z pridanej hodnoty. Vstupom do EÚ sa časom len menila kategorizácia komodít, na ktoré sa dala uplatniť znížená sadzba, zlepšila sa výmena informácií medzi krajinami a zjednodušilo sa medzinárodné obchodovanie. Najkontroverznejšou je však od roku 2012 až 27 % sadzba dane, ktorá prevyšuje o dva percentuálne body povolenú hranicu danú smernicou EÚ. Aj napriek kritike táto sadzba trvá dodnes. Túto sadzbu dopĺňajú v súčasnosti dve znížené sadzby. Podiel DPH na hrubom domácom produkte sa zvýšil skoro o jeden percentuálny bod medzi rokmi 2011 a 2012, a to na úroveň 9,1 %. Treba však povedať, že väčšiu časť príjmov z nepriamych daní zabezpečujú spotrebné dane, ktoré si kvôli harmonizácii prešli väčším počtom zmien a rozšírení ako DPH. Sadzby dane spolu s podielom nepriamych daní na HDP v rokoch 2008 – 2020 zobrazujú Graf 20 a Graf 21.

Graf 20 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Maďarsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa VAT rates applied in the Member States of the EU

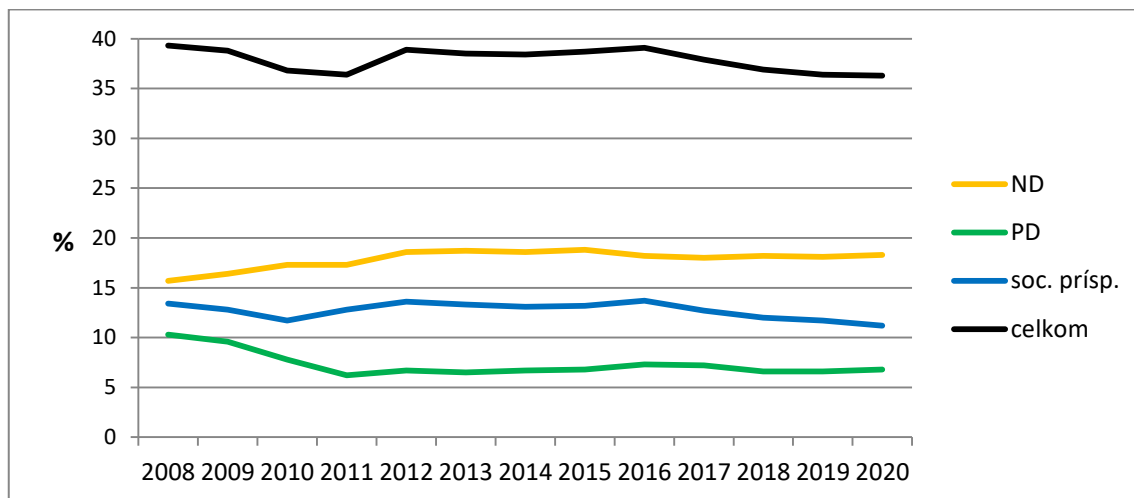
Graf 21 Podiel nepriamych daní na HDP – Maďarsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Celkové príjmy z daní predstavovali v rokoch 2008 – 2020 až 35 % – 40 % HDP, čo je najviac spomedzi krajín Vyšehradskej štvorky. Podobne ako v Poľsku, najväčšie zastúpenie majú nepriame dane v rozmedzí od 15 % – 19 %, po nich nasledujú sociálne príspevky, najmenší podiel majú priame dane. Z Grafu 22 je vidieť klesajúci trend podielu daní na celkovom HDP od roku 2016. V roku 2020 tvorili dane 36,3 % HDP, čo predstavovalo sumu 49,6 miliárd €.

Graf 22 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Maďarsko

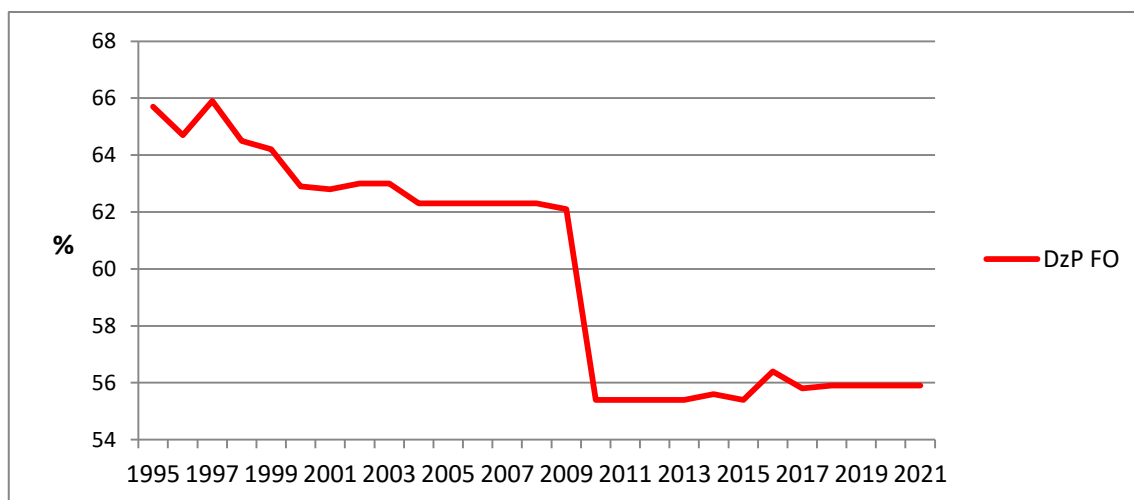


Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

3.1.5 Dánsko

Podľa ukazovateľa HDP na obyvateľa bolo Dánsko v roku 1970 tretou najbohatšou ekonomikou, v súčasnej dobe má jednu z najmenších mier nezamestnanosti. Daňové zaťaženie fyzických osôb je tu však pomerne vysoké. Daň z príjmu fyzických osôb je progresívna, daňové pásma sa určujú podľa výšky príjmu a daň sa odvádza na centrálnej a miestnej úrovni. Dánsko je význačné aj tým, že viac ako ostatné zo severských krajín zapája do sociálnych služieb súkromný sektor. Najvyššiu možnú mieru daňového zaťaženia fyzických osôb zobrazuje Graf 23.

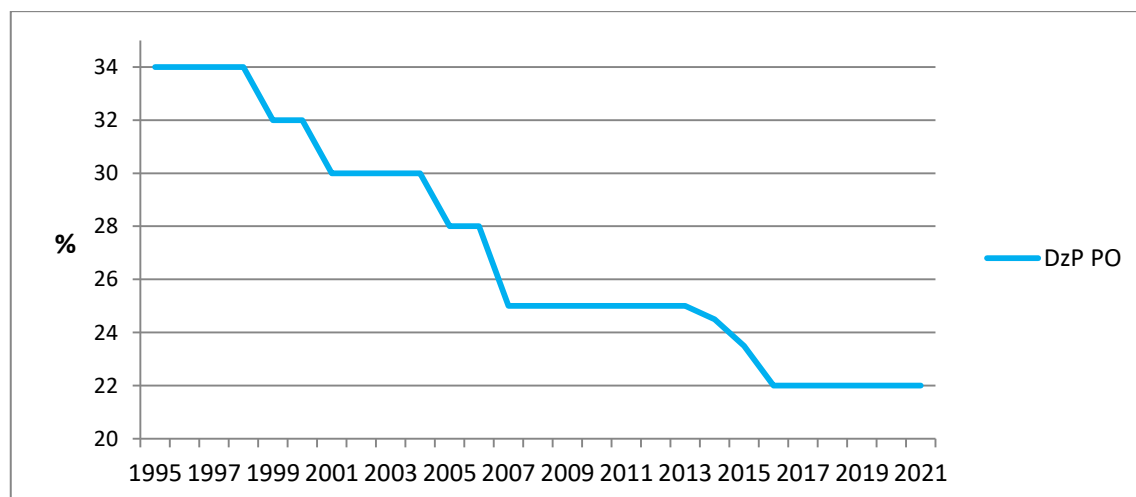
Graf 23 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Dánsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

V Európe v súčasnosti panuje trend znižovania daňového zaťaženia korporácií a škandinávské krajiny tento trend podporujú. Na konci minulého storočia sa sadzba pohybovala nad hranicou 30 %, postupne sa znižovala a v súčasnosti platí 22 % sadzba dane. Tento vývoj zobrazuje Graf 24.

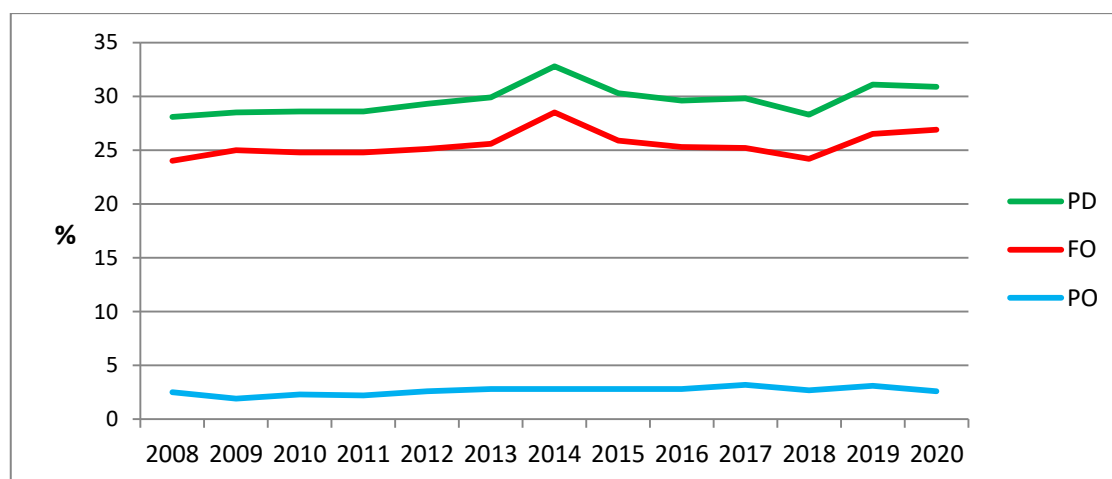
Graf 24 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Dánsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Podiel priamych daní na HDP sa pohybuje v rozmedzí od 28 % – 33 % (Graf 25), z čoho podstatnú časť predstavujú príjmy od fyzických osôb – v priemere to je viac ako 85 %. V roku 2020 sa z daní z príjmov FO vyzbieralo 84 070 miliónov €, spolu s právnickými osobami doniesli do štátneho rozpočtu až 96 429 miliónov €. Tento podiel na HDP bol v roku 2020 najvyšší spomedzi krajín EÚ, priemer Únie prekonal Dánsko viac ako dvojnásobne.

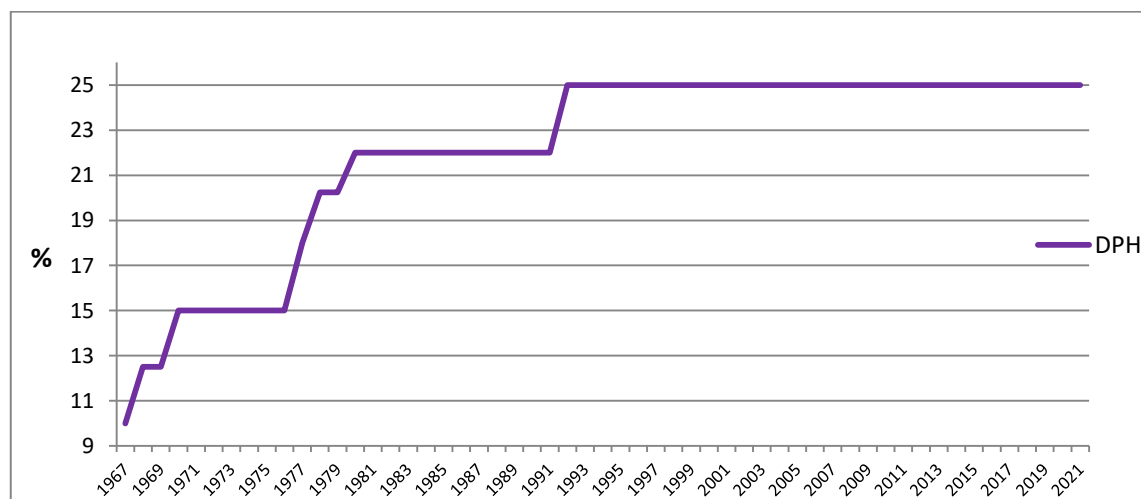
Graf 25 Podiel priamych daní na HDP – Dánsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Dánsko bolo jednou z prvých krajín, ktoré zaviedli DPH. Ešte pred vstupom krajiny do EÚ Dánsko uplatňovalo nízke sadzby v hodnote 10 %, ktoré mali stúpajúci trend. Neskôr v priebehu rokov sa krajina ako súčasť EÚ podieľala na tvorbe smerníc, podľa ktorých upravovala aj vnútroštátne zákony. Od roku 1992 je sadzba dane konštantná na úrovni 25 % (Graf 26). Uplatňuje sa tu aj nulová sadzba dane, určité tovary a služby sú od DPH oslobodené.

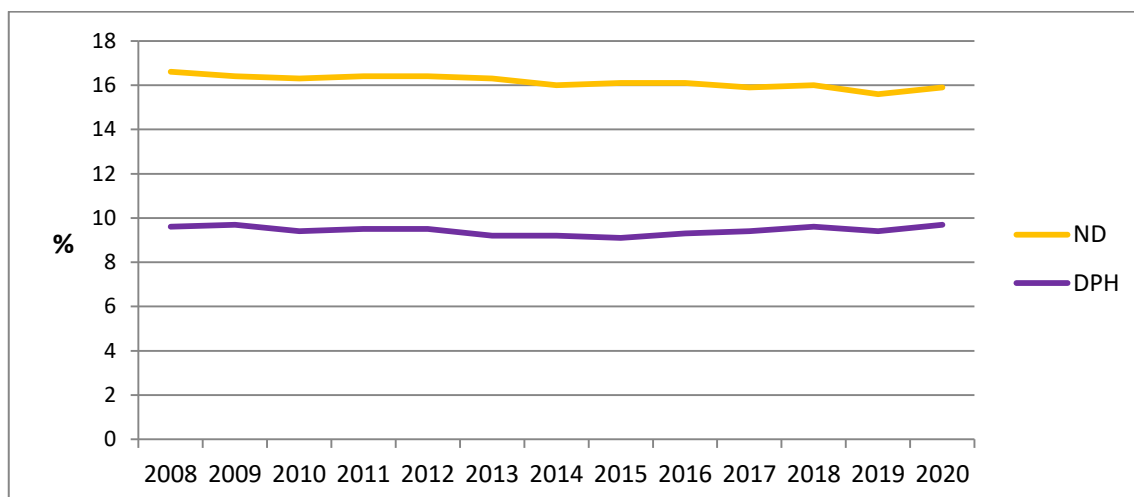
Graf 26 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Dánsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa VAT rates applied in the Member States of the EU

Zaujímavosťou bolo zavedenie tzv. „tučnej dane“ v roku 2011, ktorá sa vzťahovala na všetky výrobky obsahujúce nasýtené mastné kyseliny, teda maslo, mlieko, ale aj hotové jedlá ako napr. pizza, sladkosti a zmrzlina. Táto daň bola prijatá kvôli nárastu obezity, no pre administratívnu náročnosť, zdražovanie a pre risk straty pracovných miest platila len dva roky. Dánsko sa vyznačuje aj vysokými spotrebnými daňami, napr. spotrebná daň na cigarety tvorí v priemere okolo 60 % konečnej ceny. Na konci minulého storočia sa zaviedla nová forma dane – tzv. ekologická daň a vzťahuje sa na znečisťujúci a vzácny tovar, akým je olej, benzín, voda, elektrická energia a pod. Podiel nepriamych daní na HDP sa v rokoch 2008 – 2020 pohyboval v rozmedzí 15 % – 17 %, z toho približne dve tretiny tvorili príjmy z DPH. Podiel nepriamych daní na HDP postupne klesá, čo naznačuje Graf 27.

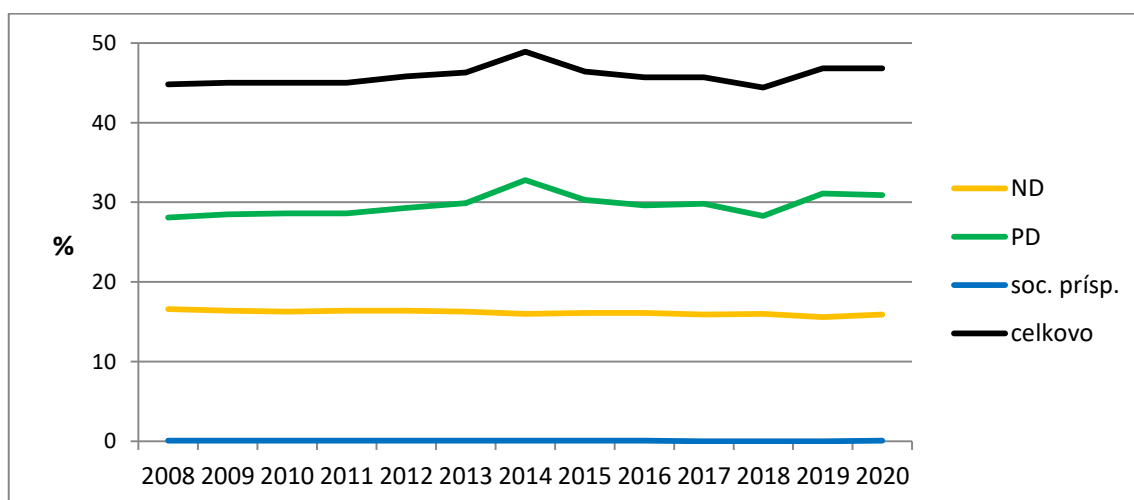
Graf 27 Podiel nepriamych daní na HDP – Dánsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Škandinávské krajiny sú charakteristické tým, že najväčšiu časť príjmov do štátneho rozpočtu tvoria daňové príjmy. V roku 2020 bolo Dánsko krajinou na vrchole rebríčka podielu daní na HDP, pretože dane dosahovali až 46,8 % podiel na celkovom HDP (Graf 28). Celkovo to prinieslo do rozpočtu 146,3 miliardy €. Tento vysoký trend môžeme pozorovať už v rozmedzí rokov 2008 – 2020. Priame dane tvorili viac ako polovičný podiel, za nimi nasledovali príjmy z nepriamych daní. V tejto krajine tvoria sociálne príspevky len 0,1 % alebo až nulový podiel.

Graf 28 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Dánsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

3.1.6 Švédsko

V rokoch 1890 – 1950 predstavovalo Švédsko krajinu s priemerným daňovým zaťažením 10 % až 20 %. Neskôr sa stalo Švédsko socialistickým a daňové zaťaženie sa viac ako zdvojnásobilo, podniky sa znárodnili a štát rozširoval sociálne monopoly. Začiatkom deväťdesiatych rokov minulého storočia boli však uzákonené trhové reformy, ktoré zlepšili hospodársku výkonnosť Švédska. Bol liberalizovaný trh s telekomunikáciami, boli mierne znížené daňové sadzby, firmám sa dovolilo poskytovanie súkromnej zdravotnej starostlivosti, centrálna banka sa stala nezávislou a bol zreformovaný dôchodkový systém.

Švédsko sa dlhodobo usiluje o čo najvyššiu zamestnanosť, vybudovanie systému sociálneho zabezpečenia cestou všeobecnej politiky blahobytu a dosiahnutie optimálnej sociálnej rovnosti. Pozitívnym výsledkom tejto politiky je vysoká vzdelanosť v zemi a v porovnaní s ostatnými krajinami priaznivé ukazovatele o zdravotnom stave švédskej populácie. Neúnosný rast daňového zaťaženia sa na druhej strane prejavil v strate pracovnej iniciatívy, v poklese sklonu k úsporám a k úniku kapitálu do zahraničia.

Daňovou reformou v roku 1990 sa prehlbila komplexná integrácia štátnej a miestnej dane, čo umožňovalo lepšiu orientáciu daňovníkov. I keď stredopravá vláda od nástupu v roku 2006 uskutočnila mnoho reformných krokov smerujúcich ku zníženiu daňového zaťaženia (napr. zrušenie najviac kritizovaných majetkových daní – z nehnuteľností, z majetku, z darovacej a dedičskej dane), ešte v roku 2008 získal štát vo forme daní podiel 49,7 % na vytvorenom HDP.

Daň z príjmu fyzických osôb sa skladá z dvoch častí, a to z miestnej dane – municipálnej dane, a zo štátnej dane – národnej dane. Miestna daň z príjmov fyzických osôb je príjmom jednotlivých provincií a úrovni komunálnej vlády, miestne úrady majú právomoci stanovovať sadzbu tejto dane. Štátna daň z príjmov FO je príjmom štátneho rozpočtu a o sadzbách rozhoduje parlament. Daň z príjmu právnických osôb je príjmom len štátneho rozpočtu.

Štruktúra daní v tejto krajine je celkom zložitá. Štátna daň z príjmu FO je progresívna. Z väčšej časti sa skladá z municipálnej dane, ktorú obyvatelia platia podľa miesta svojho bydliska. Tá sa sčítava s národnou daňou, ktorá plynie do štátneho rozpočtu. Najvyššie možné daňové zaťaženie fyzických osôb sa do roku 2019 pohybovalo

v rozmedzí 51 % – 62 %, v roku 2020 to výrazne kleslo na 32,3 %, po tomto roku sa to však vrátilo na pôvodné rozhranie. Vývoj zobrazuje Graf 29.

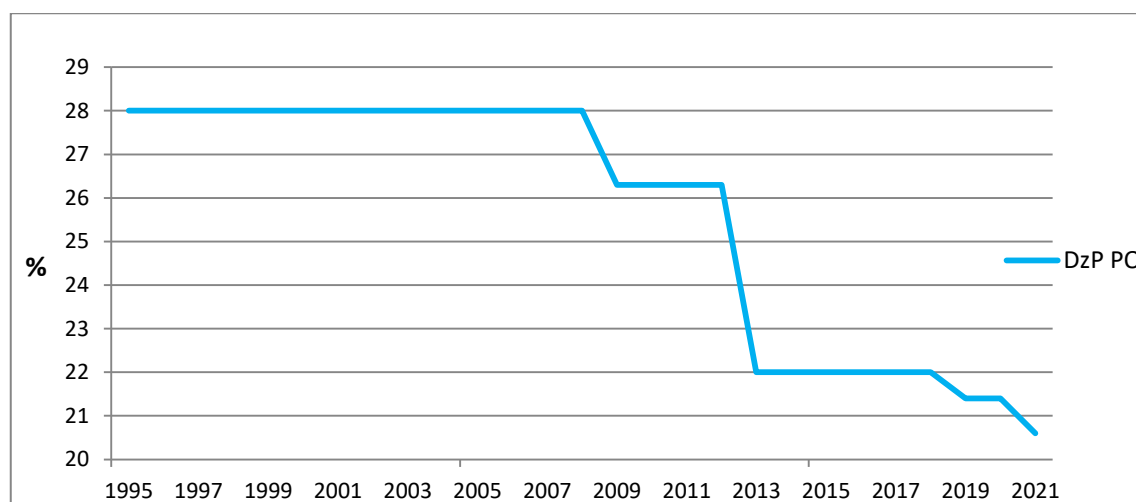
Graf 29 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Švédsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Zdaňovanie právnických osôb bolo od roku 1995 do 2008 konštantné na úrovni 28 %, čo bolo v tej dobe v porovnaní s ostatnými členskými štátmi vysoké. Aj Švédsko zasiahlo trend znižovania daňového zaťaženia právnických osôb. Od roku 2008 sa sadzby postupne znižujú, čo zobrazuje Graf 30.

Graf 30 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Švédsko

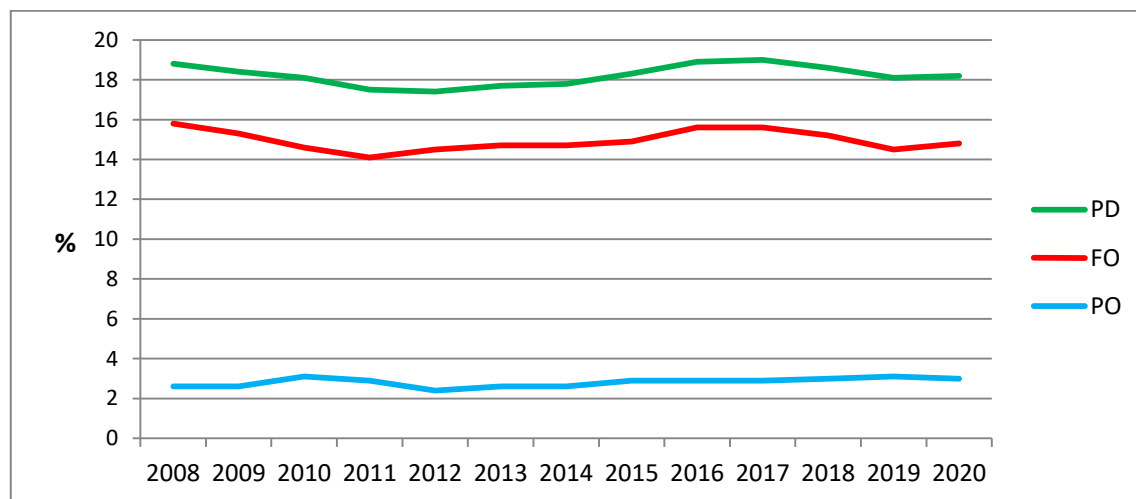


Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Podiel priamych daní na HDP v rokoch 2008 – 2020 sa pohyboval v rozmedzí 17 % – 19 %, z toho podstatnú časť tvorili dane fyzických osôb (Graf 31). Kým celkovo

priame dane priniesli do rozpočtu v roku 2020 približne 86 710 miliónov €, od fyzických osôb to bola suma 70 464 miliónov €.

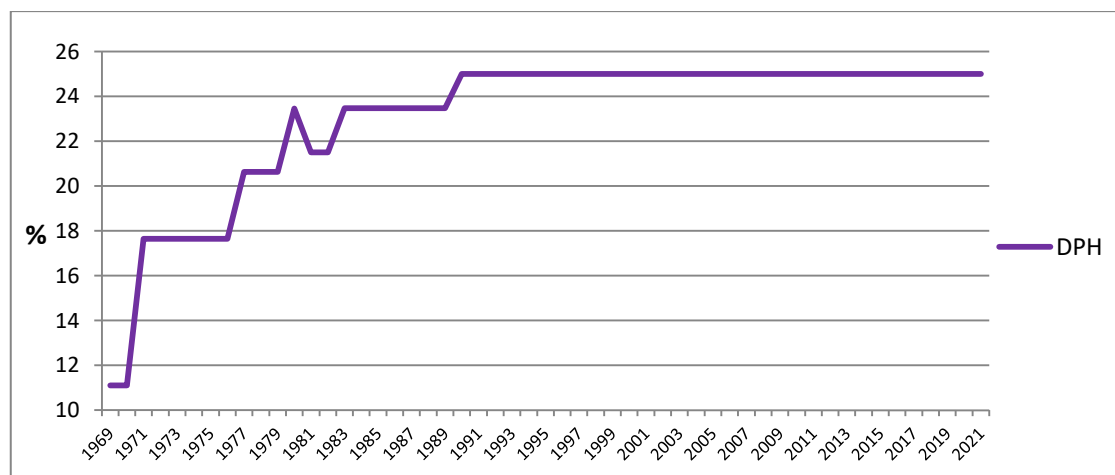
Graf 31 Podiel priamych daní na HDP – Švédsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Daň z pridanej hodnoty v roku 1969 predstavovala len 11,1 % z hodnoty produktu. Sadzba dane sa však postupom rokov neustále zvyšovala až do roku 1990, kedy sa ustálila na 25 % a táto sadzba trvá dodnes. Aj po vstupe krajiny do Európskej únie v roku 1995 krajina spĺňala podmienky uplatňovania smerníc v oblasti sadzieb. Od toho roku sa v krajine menil systém znížených sadzieb dane, kategorizácia tovarov a služieb, na ktoré sa tieto znížené sadzby dajú uplatniť, zlepšila sa výmena informácií medzi ostatnými krajinami v rámci zlepšenia obchodovania a nevyhýbaniu sa daňovej povinnosti v oblasti nepriamych daní. Vývoj sadzieb DPH zobrazuje Graf 32.

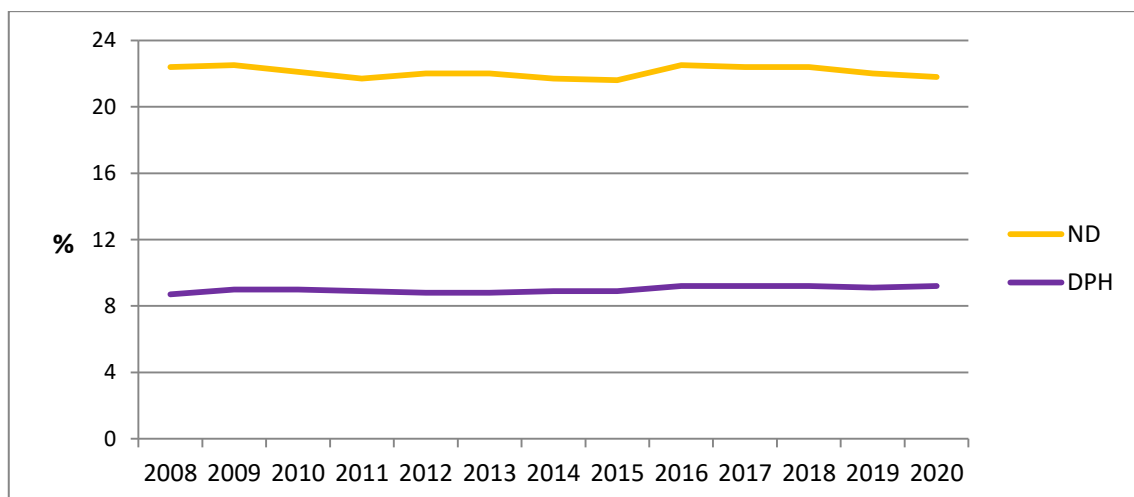
Graf 32 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Švédsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa VAT rates applied in the Member States of the EU

Podiel DPH na celkovom hrubom domácom produkte je malý, pohyboval sa okolo 9 %, zatiaľ čo celkové nepriame dane tvorili 21 % – 23 % HDP (Graf 33). Z veľkej časti sa na tom podieľali spotrebné dane, napr. z alkoholu, z tabakových výrobkov a energetické dane.

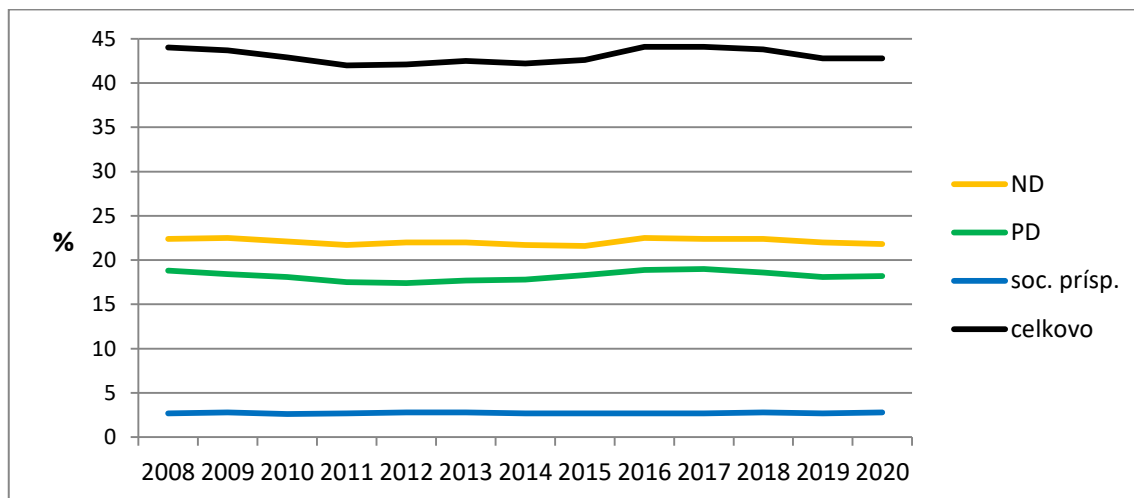
Graf 33 Podiel nepriamych daní na HDP – Švédsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Priame dane a nepriame dane, spoločne so sociálnymi príspevkami tvorili v rokoch 2008 – 2020 v priemere 43 % celkového HDP (Graf 34). V roku 2020 sa tak v rebríčku podielu daní na HDP uplatnilo Švédsko na 4. mieste spomedzi krajín EÚ. V tomto spomínanom roku 42,8 % podiel daní na HDP predstavoval 203,4 miliárd €. Najväčší podiel predstavovali nepriame dane, o trochu nižší podiel mali priame dane. Najmenší prínos predstavovali sociálne príspevky, čo je však zrejmé podľa uplatňovania sociálnej politiky v škandinávskych krajinách. Vo Švédsku idú sociálne príspevky z väčšej miery z vreciek spoločností. Percentuálne sadzby príspevkov zamestnávateľa sa určujú podľa výšky platu zamestnanca a jeho veku.

Graf 34 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Švédsko



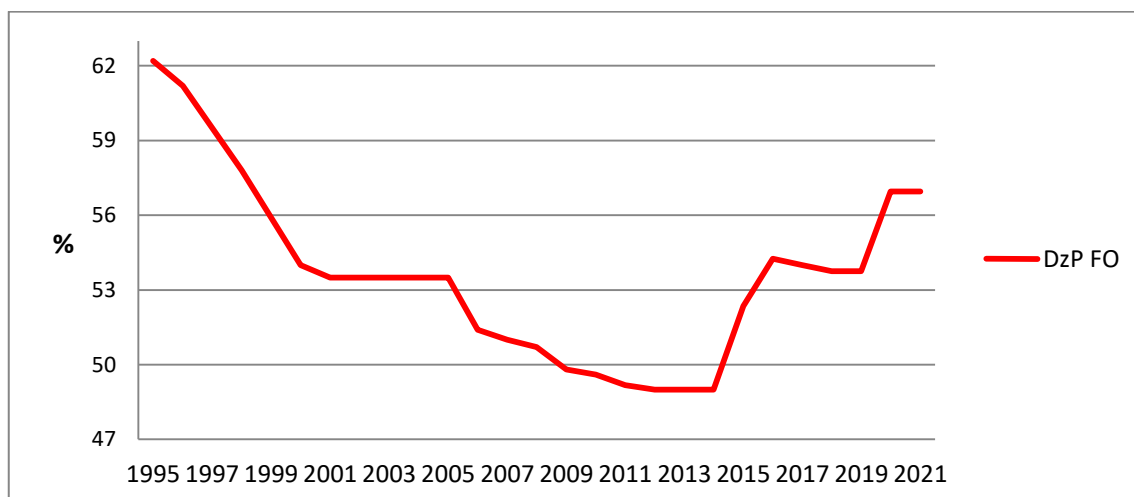
Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

3.1.7 Fínsko

Fínsko bolo v minulosti spájané so Sovietskym zväzom, no keď sa zväz rozpadol v roku 1991, Fínsko sa dostalo do krízy. Počas nej sa v snahe o zlepšenie ekonomiky rozmohla privatizácia, vláde sa znížili výdavky a eliminovalo sa dvojité zdaňovanie dividend. V rozmedzí rokov 1993 – 2003 narástlo súkromné vlastníctvo firiem, tým sa zvýšili aj daňové príjmy. To umožnilo zákonodarcom znížiť daňové zaťaženie fyzických osôb. Fínska legislatíva sa vyznačuje jednoduchosťou, takisto aj spoluprácou s verejným sektorom prostredníctvom internetu.

Fyzické osoby sú zdaňované národnou aj komunálnou daňou, podobne ako v ostatných škandinávskych krajinách. Týmto dvoma daňami sa zdaňujú príjmy zo zamestnania, avšak príjmy z kapitálu (napr. výnosy z dividend, úrokov, príjem z prenájmu) podliehajú len národnej dani. Sadzby daní sú progresívne kľzavé, od roku 1993 sa maximálne možné daňové zaťaženie fyzických osôb pohybovalo v rozmedzí od 49 % – 63 %. Vývoj týchto sadzieb v čase zobrazuje Graf 35.

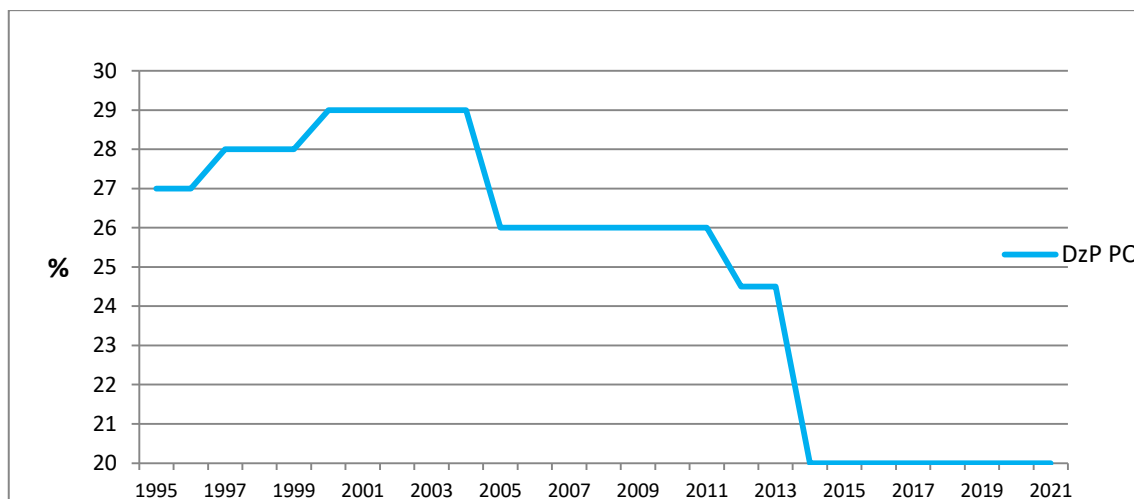
Graf 35 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Fínsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

V roku 2005 prešiel systém dane z príjmov právnických osôb veľkou reformou, ktorá sa vo veľkej miere zameriavala na zamedzenie dvojitého zdanenia. Sadzba dane je od roku 1995 proporcionálna a v priebehu rokov sa pohybovala v rozmedzí 20 % – 29 %. Vývoj zobrazuje Graf 36.

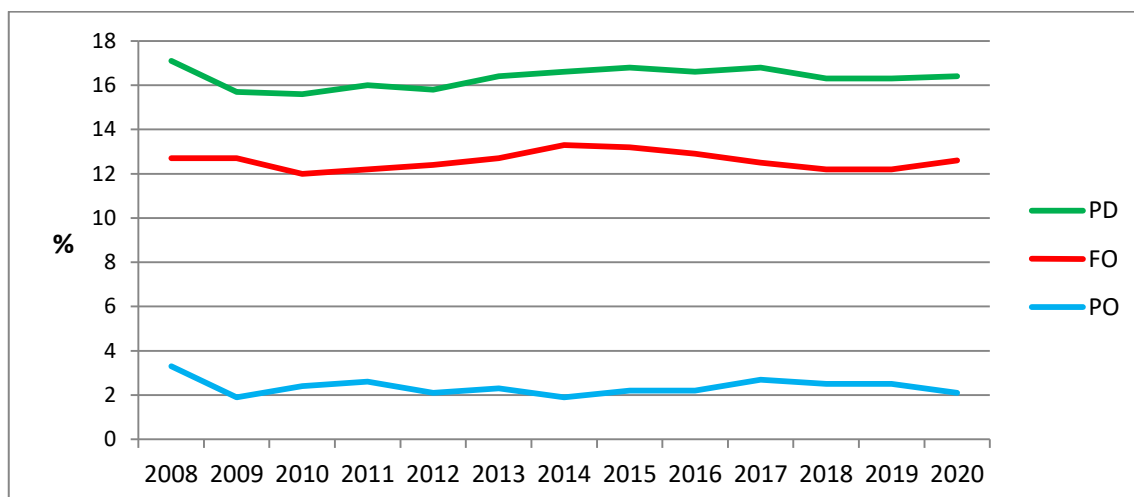
Graf 36 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Fínsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Podiel priamych daní na HDP sa pohyboval v rozmedzí 15 % – 17 % v rokoch 2008 – 2020, z čoho zdaňovanie fyzických osôb prinieslo najväčší podiel, podobne ako to je v iných severských krajinách (Graf 37). V roku 2020 vytvorili spolu priame dane hodnotu HDP vo výške 38 669 miliónov €.

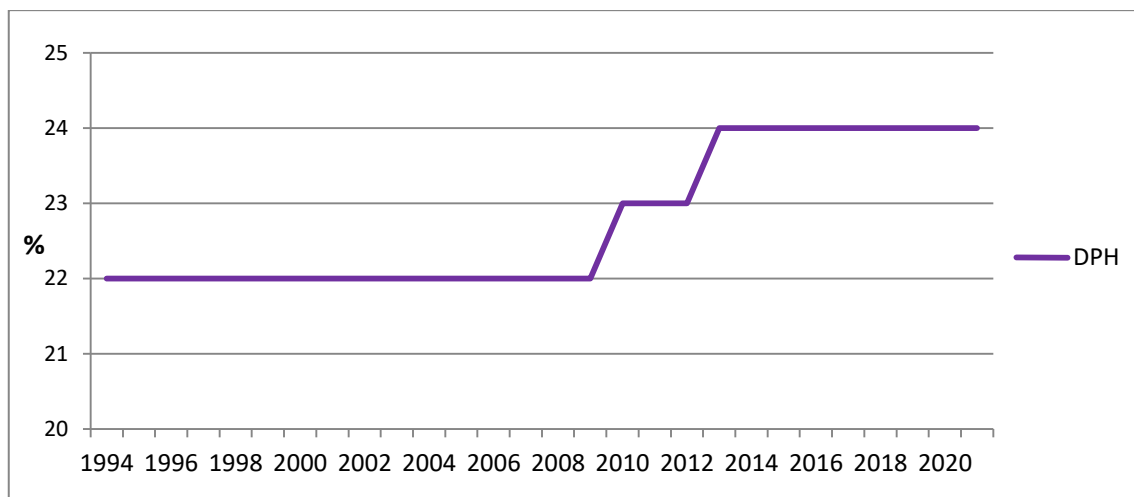
Graf 37 Podiel priamych daní na HDP – Fínsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Fínsko do svojho daňového systému zaviedlo daň z pridanej hodnoty až v roku 1995, keďže v tomto roku krajina vstúpila do Európskej únie a svoj daňový systém tomu musela prispôbiť. Sadzby dane sa však v priebehu rokov veľmi nemenili, pohybovali sa v rozmedzí dvoch percentuálnych bodov (Graf 38).

Graf 38 Sadzby dane z pridanej hodnoty - Fínsko

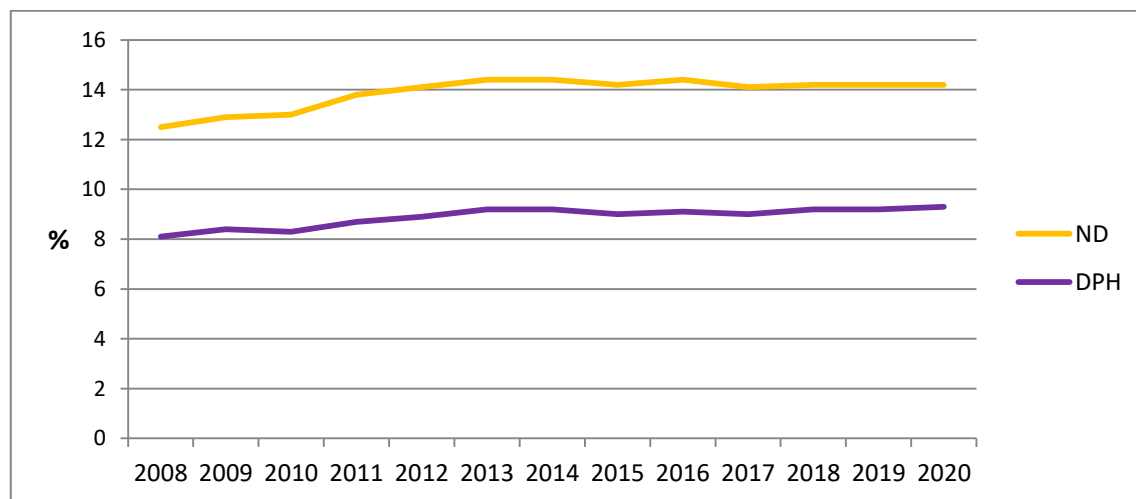


Zdroj: vlastné spracovanie podľa VAT rates applied in the Member States of the EU

Nepriame dane sa podieľajú z 12 % – 15 % na HDP krajiny (Graf 39). Vo Fínsku, na rozdiel od Švédska, sa daň z pridanej hodnoty podieľa vo väčšej miere na tejto hodnote. V roku 2020 to predstavovalo 22 013 miliónov € z celkových 33 535 miliónov €. Zvyšok predstavovali selektívne spotrebné dane, medzi ktoré patria daň z kvapalných palív, daň z energetických zdrojov, z tabakových výrobkov, alkoholu a alkoholických nápojov a pod.

Zaujímavosťou je, že v roku 2004 Fínsko znížilo spotrebnú daň z alkoholu, aby zabránilo dovozu lacného alkoholu zo zahraničia.

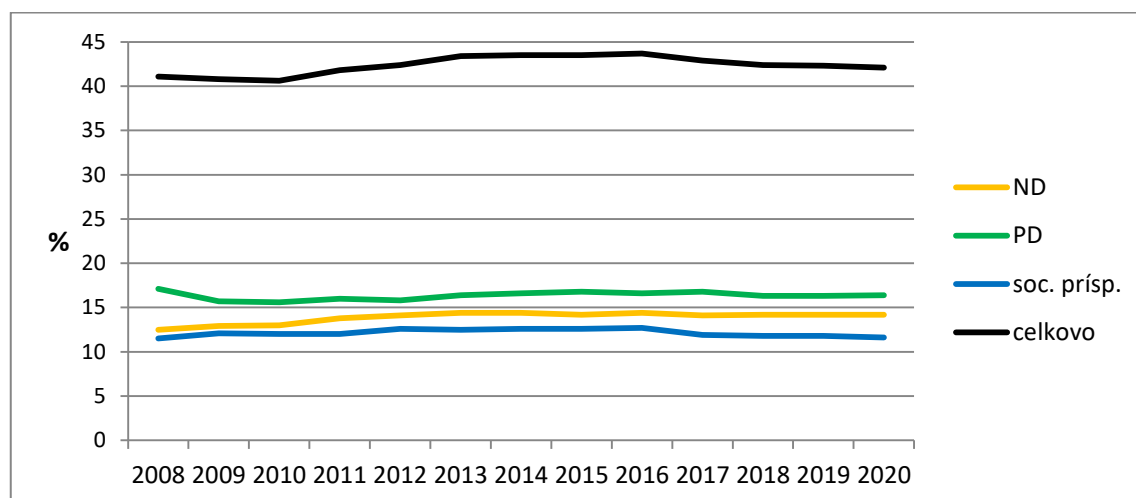
Graf 39 Podiel nepriamych daní na HDP – Fínsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Od roku 2008 do 2020 bol celkový podiel daní na HDP v rozmedzí 40 % – 44 % (Graf 40). V roku 2020 sa umiestnilo Fínsko na rebríčku podielu daní na HDP na 6. mieste a v tom roku to prinieslo do štátneho rozpočtu 99,5 miliardy €, čo je dvakrát menej eur v porovnaní so Švédskom. Porovnateľný podiel tvorili priame a nepriame dane, ale aj sociálne príspevky. Tie odvádzajú zamestnávateľia aj zamestnanci ako určité percento zo mzdy. Sociálnu politiku zabezpečuje Fínsky inštitút sociálneho poistenia KELA.

Graf 40 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Fínsko



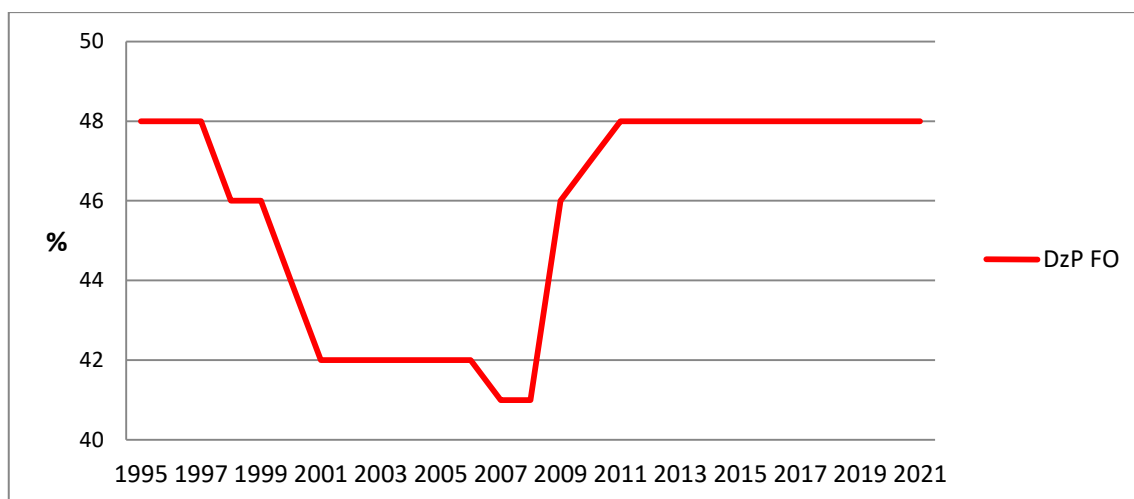
Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

3.1.8 Írsko

Írsky daňový systém si prešiel viacerými zmenami, z pomerne komplikovaného systému sa stal jednoduchý systém podporujúci prílev zahraničných investícií prostredníctvom nízkeho zdaňovania spoločností.

Zdaňovanie fyzických osôb sa od roku 1995 pohybovalo v rozmedzí od 40 % – 50 %. Daňové zaťaženie Írov je rôzne v závislosti od dosiahnutého príjmu, od počtu detí, či od skutočnosti, že je slobodný alebo v manželskom zväzku. Osoby si môžu znížiť základ dane na základe týchto podmienok, sadzby sú však stabilné a progresívne kľzavé. Vývoj sadzieb dane zobrazuje Graf 41.

Graf 41 Sadzby dane z príjmov fyzických osôb – Írsko

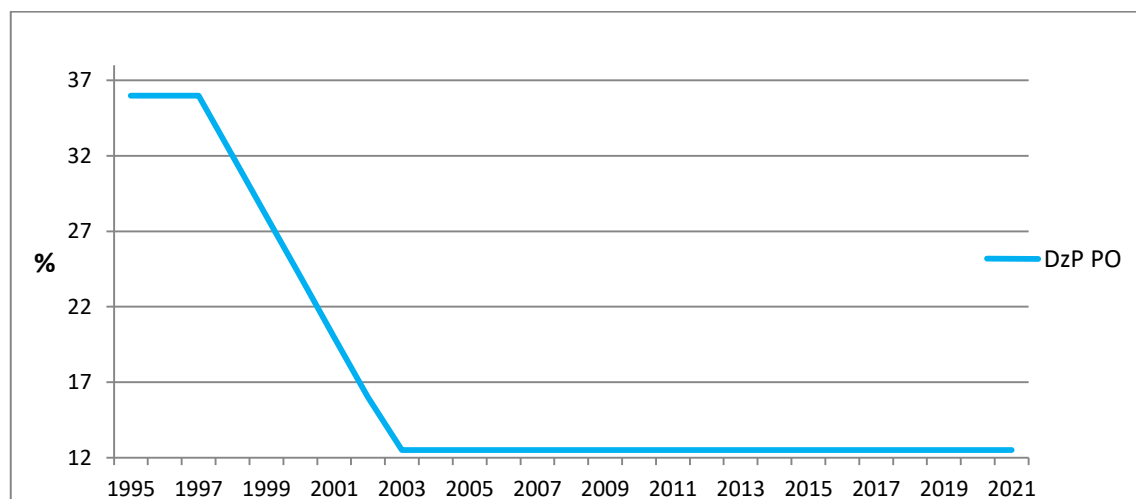


Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

Spoločnosti v Írsku podliehali dani z príjmov rovnako ako fyzické osoby desiatky rokov. V roku 1956 bola po prvýkrát predstavená úľava na vývoz, hoci spoločnosti stále podliehali dani z príjmu. O štyri roky na to sa úľava uplatňovala na všetky vývozy a úplne ich oslobodila od dane. Tento systém daňovej úľavy na vývoz však nebol v súlade s pravidlami Európskej únie, do ktorej krajina vstúpila v roku 1973. V roku 1976 bola zavedená nová daň pre spoločnosti, ktorej základné pravidlá boli stále odvodené od systému dane z príjmu. Tento zákon vo veľkej miere odzrkadľoval reformu dane z príjmu právnických osôb v Spojenom kráľovstve z roku 1965. V rámci prechodu Írska na členstvo v EÚ sa však tento systém „neoficiálne“ uplatňoval až do roku 1990. Namiesto toho bola 1. januára 1981 zavedená efektívna 10 % sadzba dane z príjmu právnických osôb na obchodovanie so ziskami z výroby – definícia „výroby“ bola následne rozšírená o služby,

najmä tie finančné služby. V roku 1998 sa 10 % efektívna daňová sadzba potom dostala do rozporu s pravidlami EÚ a následne bola nahradená všeobecnou 12,5 % daňovou sadzbou, ktorá sa uplatňovala na obchodné zisky spoločností. V roku 1999 bola imputácia odstránená a írsky daňový systém sa stal po prvýkrát klasickým systémom. Všeobecná sadzba dane 12,5 % sa prvýkrát uplatňovala 1. januára 2003. Vývoj sadieb dane z príjmu právnických osôb od roku 1995 zobrazuje Graf 42.

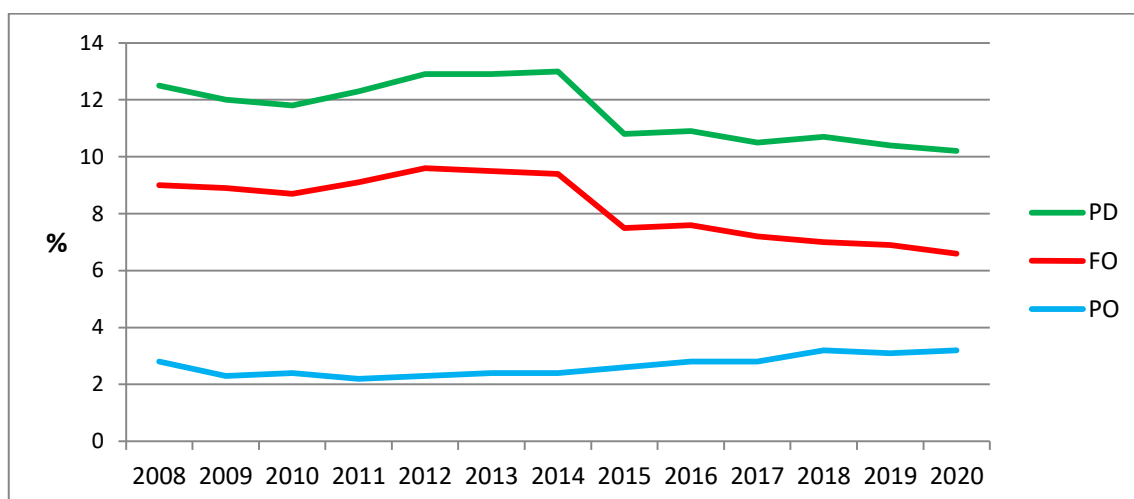
Graf 42 Sadzby dane z príjmov právnických osôb – Írsko



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://tradingeconomics.com/>

V rámci ostatných spomínaných škandinávskych krajín má Írsko najmenší podiel priamych daní na HDP, tento podiel sa pohyboval v rokoch 2008 – 2020 len medzi 10 % – 13 %, pričom napr. v Dánsku je to až trojnásobok. Írsko má však s ostatnými krajinami spoločné to, že väčšiu časť tohto podielu tvoria dane z príjmu fyzických osôb, takisto môžeme pozorovať klesajúci trend tohto podielu (Graf 43). Priame dane mali v roku 2020 10,2 % podiel na HDP, čo do rozpočtu prinieslo 38 072 miliónov €.

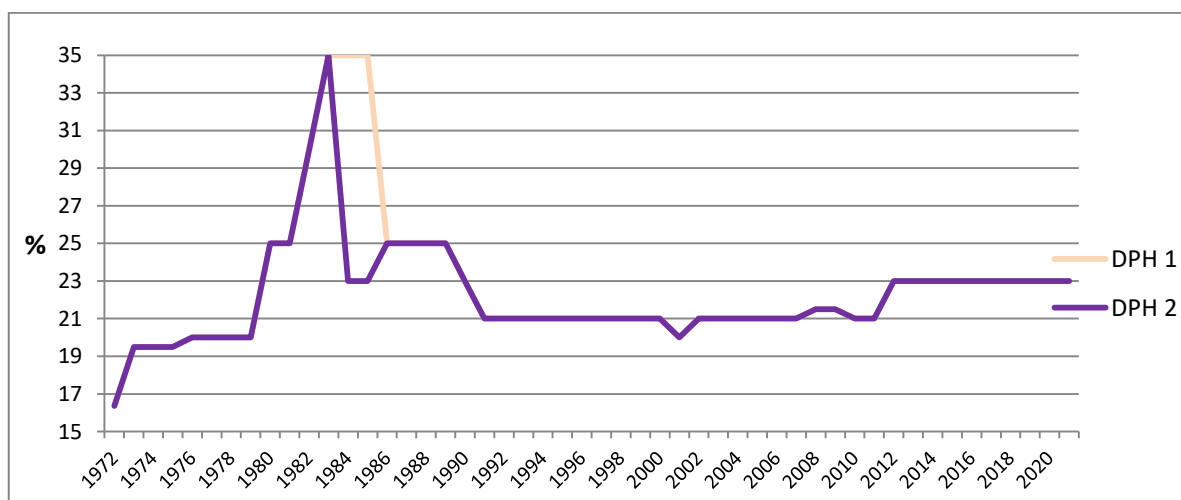
Graf 43 Podiel priamych daní na HDP – Írsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Daň z pridanej hodnoty bola v Írsku zavedená na základe podmienky vstupu krajiny do Európskej únie. Vývoj sadzieb bol pomerne nestály, v rozmedzí rokov 1972 – 1979 sa používala nie len štandardná sadzba, ale aj dve znížené sadzby spolu s jednou či dvoma zvýšenými sadzbami. Medzi rokmi 1983 – 1985 sa používali až dve základné sadzby spolu so štyrmi zníženými sadzbami. Írsky systém DPH bol veľmi členitý a obsahoval veľa kategórií tovarov a služieb, na ktoré sa uplatňovali znížené sadzby. Vývoj základných sadzieb zobrazuje Graf 44.

Graf 44 Sadzby dane z pridanej hodnoty – Írsko



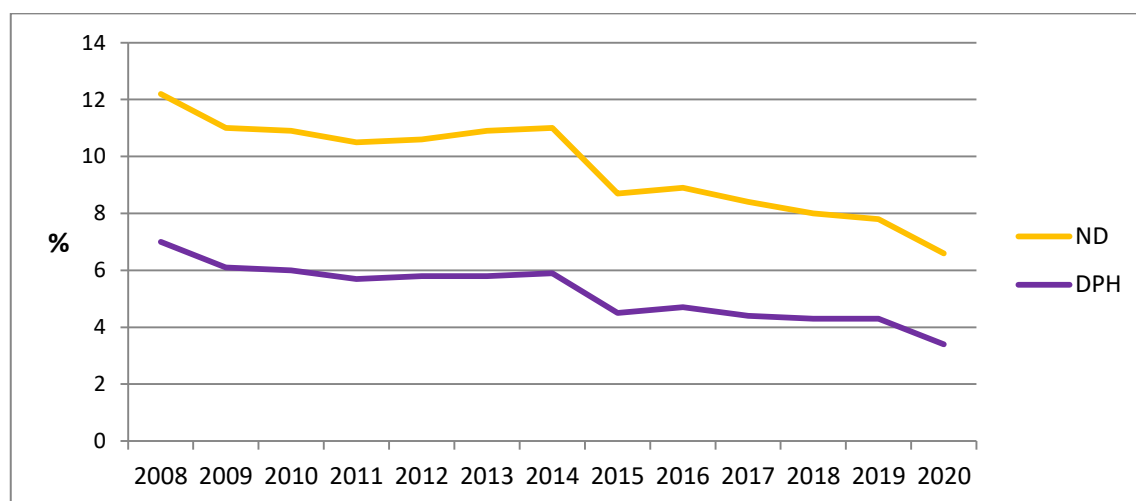
Zdroj: vlastné spracovanie podľa VAT rates applied in the Member States of the EU

Podiel nepriamych daní na HDP bol v ostatných sledovaných krajinách stabilný, resp. mal rastúcu tendenciu z dôvodu presunu daňového zaťaženia z priamych daní na

nepriame dane. V Írsku je však významný pokles podielu nepriamych daní na HDP v rokoch 2008 – 2020, aj napriek miernemu zvýšeniu sadzieb DPH (Graf 45). Môže za to aj prispôsobenie vnútroštátnej legislatívy tej európskej. Írsko spolu s Rakúskom uplatňovali minimálnu cenu cigariet, čo bolo v rozpore s komunitárnym právom EÚ. Únia upozornila na porušovanie legislatívy už v roku 2007 a tvrdila, že spotrebné dane sú dostatočným nástrojom v snahe znížiť spotrebu cigariet a štáty by proti tabaku mali bojovať zvýšením daní, nie používaním minimálnej ceny.

Podiel nepriamych daní na HDP sa tak v uvedenom období pohyboval od 6 % – 12 % s klesajúcim trendom, z čoho približne polovicu tvorila daň z pridanej hodnoty (Graf 45). V roku 2020 tento podiel bol na úrovni len 6,6 % HDP, čo predstavovalo 24 627 milióna €.

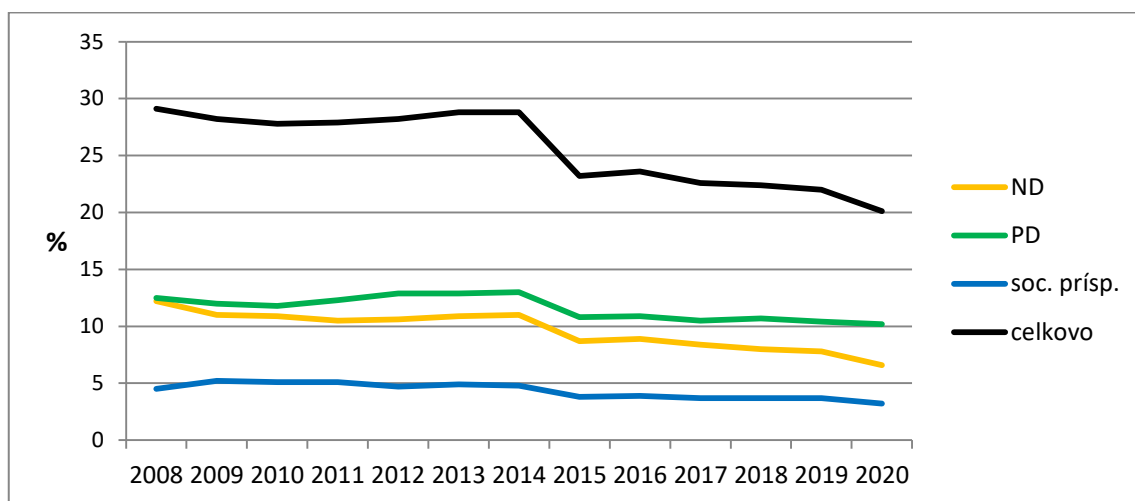
Graf 45 Podiel nepriamych daní na HDP – Írsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Doteraz skúmané krajiny (krajiny V4 + Dánsko, Fínsko a Švédsko) mali buď stabilný alebo rastúci trend podielu celkových daní na HDP, Írsko však prezentuje úplný opak. Počas rokov 2008 – 2020 klesol podiel celkových daní na HDP o deväť percentuálnych bodov. Takisto sa tento podiel v priebehu rokov pohyboval v rozmedzí 20 % – 30 %, čo je najmenej v porovnaní so spomínanými škandinávskymi krajinami (Graf 46). V roku 2020 celkové dane mali podiel na HDP 20,1 % a to do štátneho rozpočtu prinieslo 74,8 miliardy €, čo je skoro trojnásobne menej ako vo Švédsku. Týmto podielom na HDP sa v roku 2020 Írsko umiestnilo na 27. mieste spomedzi krajín EÚ.

Graf 46 Podiel nepriamych daní, priamych daní a sociálnych príspevkov na HDP – Írsko



Zdroj: databáza Eurostat, vlastné spracovanie

Záver

Daňový systém každej krajiny je sám o sebe špecifický, odráža zvyky, tradície krajiny a jej ekonomickú situáciu. Hlavným cieľom tejto práce bolo porovnať daňové sústavy škandinávskych krajín a krajín Vyšehradskej štvorky. Teoretická časť predstavovala historický prehľad o európskej integrácii, harmonizácii daní a daňových sústavách vybraných štátov. V praktickej časti sme sa venovali konkrétnym daňovým systémom vybraných krajín, uviedli sme používané sadzby jednotlivých daní a zmeny, ktorými si tieto systémy prešli. Hlavným nástrojom, vďaka ktorému sme vedeli porovnať tieto systémy, bol ukazovateľ podielu daní na hrubom domácom produkte. Konkrétnejšie sme sa v práci venovali podielu priamych daní na HDP, nepriamych daní na HDP a okrajovo sme spomenuli aj podiel sociálnych príspevkov.

Škandinávске krajiny sa vo všeobecnosti vyznačujú vyššou mierou daňového zaťaženia, či už ide o priame alebo nepriame dane. Priemerný podiel priamych daní na celkovom HDP sa pohyboval v rozmedzí 13 % – 33 %. V tejto kategórii zaujalo Dánsko v roku 2020 prvé miesto v rebríčku podielu priamych daní na HDP spomedzi všetkých krajín EÚ. Vo všetkých štyroch sledovaných krajinách sa na tomto podiele podieľali v najväčšej miere príjmy z daní fyzických osôb. Príjmy z týchto daní pre jednotlivé štáty boli rôzne, kým v Írsku to bolo v roku 2020 približne 38 000 miliónov €, v Dánsku to bola viac ako 2,5-násobná suma. Nepriame dane mali v týchto krajinách podiel na HDP nižší v porovnaní s priamymi, percentuálne to bolo v rozmedzí 12 % – 23 %. Viac ako polovica tohto podielu tvorila daň z pridanej hodnoty, výnimkou je však Švédsko, kde DPH tvorila len približne tretinu tohto podielu. Sociálne príspevky boli vo všetkých štátoch veľmi nízke čo sa týka príjmu do štátneho rozpočtu, v Dánsku niekedy aj nulové. V Dánsku túto oblasť prevzal vo veľkej miere súkromný sektor, vo Fínsku to zabezpečuje osobitný inštitút KELA. Celkovo tvorili sociálne príspevky okrem Dánska 3 % – 13 % celkového HDP. Celkový podiel daní na HDP škandinávskych krajín sa v sledovanom období pohyboval v rozmedzí 40 % – 49 %, teda skoro polovica príjmov štátu plynula z daní. Výnimkou tu je znova Írsko, kde sa podiel pohyboval v rozmedzí 20 % – 30 %. Írsko je takisto jediným z vybraných škandinávskych krajín, ktorému podiel celkových daní na HDP časom klesá. V roku 2020 mal aj najnižší príjem do štátneho rozpočtu z daní, približne 75 miliárd €, pričom vo Švédsku to bol skoro trojnásobok.

Pre krajiny Vyšehradskej štvorky je charakteristické nižšie daňové zaťaženie obyvateľov. Sadzby daní z príjmov sú oveľa nižšie, to platí pre fyzické aj právnické osoby. Podiel priamych daní na HDP bol okolo 6 % – 10 %. V Česku a na Slovensku na tom mali podobný podiel fyzické aj právnické osoby, v Maďarsku a Poľsku sa na tom podieľali viac príjmy práve od fyzických osôb. V roku 2020 boli rozdielne aj sumy týchto príjmov, kým na Slovensku to bolo 6 661 miliónov €, v susednom Poľsku to bolo až šesťnásobne viac. Ďalším rozdielom oproti škandinávskym krajinám je fakt, že v krajinách V4 bol podiel nepriamych daní na HDP vyšší ako podiel priamych daní. Pohyboval sa okolo 10 % – 19 %, z toho väčšia časť zodpovedala príjmom z daní z pridanej hodnoty. Nasvedčuje tomu aj snaha o presun daňového bremena z priamych na nepriame dane. V roku 2020 predstavoval na Slovensku príjem z nepriamych daní sumu približne 11 000 miliónov €, v Poľsku to bola suma cca 74 000 miliónov €, čo je približne šesťnásobne viac, rovnako ako pri priamych daniach. Sociálne príspevky tvorili zhruba 11 % – 16 % celkového HDP. Sociálnu politiku tu zväčša zabezpečuje štát, v menšej miere súkromný sektor. Celkový podiel daní na HDP sa v týchto krajinách v sledovanom období pohyboval v rozmedzí 27 % – 40 %, čo bola približne tretina všetkých príjmov, kým v škandinávskych krajinách to bola skoro polovica. Vo všetkých krajinách V4 má podiel daní na HDP stabilný, resp. rastúci trend.

Na záver môžeme podotknúť, že daňový systém každej krajiny predstavuje určité výhody aj nevýhody. Cieľom každého štátu je vytvoriť konkurencieschopné podnikateľské prostredie, znížiť daňové zaťaženie obyvateľstva a zvyšovať príjmy do štátneho rozpočtu. Daňová harmonizácia korigovaná Európskou úniou mala za následok veľké legislatívne zmeny v týchto krajinách, v snahe zjednodušiť medzinárodný obchod a dosiahnuť tak čo najvyšší stupeň integrácie. Dane však predstavujú komplexný systém, ktorý je možný porovnávať z rôznych uhlov. Každá krajina má ale snahu o zachovanie istej miery daňovej suverenity. Porovnanie týchto krajín na základe vybraného ukazovateľa môže priblížiť dosiahnutú úroveň harmonizácie, zároveň aj poukazuje na značné rozdiely v zdaňovaní v týchto krajinách.

Zoznam použitej literatúry

1. SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové sústavy štátov Európskej únie*. 3. vydanie. Bratislava: EKONÓM, 2018. 194 s. ISBN 978-80-225-4505-1
2. SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové sústavy vybraných štátov*. 1. vydanie. Bratislava: EKONÓM, 2003. 140 s. ISBN 80-225-1775-0
3. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0
4. LENÁRTOVÁ, Gizela. *Harmonizácia daní v Európskej únii*. 1. vydanie. Bratislava: EKONÓM, 2012. 114 s. ISBN 978-80-225-3501-4
5. HAMERNÍKOVÁ, Bojka - Alena MAAYTOVÁ. *Veřejné finance*. 2. aktualizované vydanie. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-4970
6. LUKÁČOVÁ, Marta et al. *Analysis of selected indicators of tax competition and tax harmonization in the EU*. [online] In *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. 2020, roč. 8, č. 1, s. 123-137. ISSN 2345-0282. Dostupné na internete: [http://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1\(8\)](http://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1(8))
7. VÍTEK, Leoš. *Daňová politika České republiky*. Praha: Studie Národohospodářského ústavu Josefa Hlávky, 2001. s. 26-27. ISBN:80-238-8182-5
8. Tax Policy Reforms in Denmark. [online] Dostupné na internete: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/37154664.pdf>
9. HENREKSON, Magnus – STENKULA, Mikael. *Swedish Taxation since 1862: An Overview*. [online] In *IFN Working Paper* No. 1052, 2015. Dostupné na internete: <https://www.ifn.se/wfiles/wp/wp1052.pdf>
10. Value Added Tax in Denmark. A Guide for Non-resident Businesses. 2017. [online] Dostupné na internete: <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2017/pwc-value-added-tax-in-denmark.pdf>
11. HEINO, Saska. *Taxation and Inequality. Study of Changing Income Inequality in Finland, 1961–2005*. 2021. [online] Dostupné na internete: <http://hdl.handle.net/10138/339849>
12. CLARKE, Peter. *The historical development of the Irish taxation system*. [online] In *The Journal of the Irish Accounting and Finance Association*. 2014, roč 21, č. 1-2. ISSN 0791-9638. Dostupné na internete: https://www.researchgate.net/publication/315203132_The_Historical_Development_of_the_Irish_Taxation_System

13. VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2021. [online] Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf
14. OZNÁMENIE KOMISIE európskemu parlamentu, rade a európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH. K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas konať. [online] Dostupné na internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0566&from=SK>
15. Akčný plán v oblasti DPH. Komisia predkladá opatrenia na modernizáciu DPH v EÚ. [online] [cit. 7.4.2016] Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sk/IP_16_1022
16. Európska komisia navrhuje rozsiahlu reformu systému DPH v EÚ. [online] [cit. 4.10.2017] Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sk/IP_17_3443
17. BLOG: 25 rokov daňového systému SR – podnikatelia kedysi platili 60% dane. [online] Dostupné na internete: <https://skdp.sk/webnew/main.nsf/0/79FE0D515040F2E1C12582470036ED90>
18. Míľniky európskej integrácie. [online] Dostupné na internete: <https://www.ecb.europa.eu/ecb/history/ec/html/index.sk.html>
19. Je Maďarsko daňovým rajom? [online] Dostupné na internete: <https://www.freyacorp.com/je-madarsko-danovym-rajom/>
20. Tax system. [online] Dostupné na internete: <https://vm.fi/en/tax-system>
21. Earliest peoples. [online] Dostupné na internete: <https://www.britannica.com/place/Finland/Earliest-peoples>
22. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z príjmov, ve znění pozdějších předpisů. [online] Dostupné na internete: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>
23. Tisková zpráva celní správy české republiky. [online] [cit. 2.3.2006] Dostupné na internete: <https://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2006/Stranky/vyber-cla-dph-spd-rok-2005.aspx>
24. Poland – Taxation of international executives. 2021. [online] Dostupné na internete: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/08/poland-taxation-of-international-executives.html>
25. Personal income tax rates. 2021. [online] Dostupné na internete: <https://www.podatki.gov.pl/en/residents/personal-income-tax-rates/>

26. ĎURINOVÁ, Ivona. *Daňové systémy krajín Škandinávie - 1. časť Dánsko a Švédsko*. [online] In *Národohospodárske otázky*. 2013, roč. 21, č. 1, s. 21-25. Dostupné na internete: https://www.nbs.sk/img/Documents/PUBLIK_NBS_FSR/Biatec/Rok2013/06_bi_atec13-1_durinova.pdf
27. ĎURINOVÁ, Ivona. *Daňové systémy krajín Škandinávie - 2. časť Fínsko, Nórsko a Island*. [online] In *Národohospodárske otázky*. 2013, roč. 21, č. 2, s. 15-19. Dostupné na internete: https://www.nbs.sk/img/Documents/PUBLIK_NBS_FSR/Biatec/Rok2013/03_bi_atec13-2_durinova.pdf
28. Kopírujte severské riešenia a nie problémy! [online] [cit. 23.10.2006] Dostupné na internete: <https://konzervativizmus.sk/kopirujte-severske-riesenia-a-nie-problemy/>
29. How to calculate employer contributions, special payroll tax on earned income, and tax deductions. [online] Dostupné na internete: <https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglish/businessesandemployers/startingandrungaswedishbusiness/declaringtaxesbusinesses/>
30. Tax rates, bands and reliefs. [online] Dostupné na internete: <https://www.revenue.ie/en/personal-tax-credits-reliefs-and-exemptions/tax-relief-charts/index.aspx>
31. The historical development and international context of the Irish corporate tax system. [online] Dostupné na internete: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:YITJW01awTIJ:https://assets.gov.ie/181237/c8690e71-10f5-48ab-8d52-d5743d370937.pdf+&cd=1&hl=sk&ct=clnk&gl=sk>
32. Minimálne ceny cigariet sú protizákonné. [online] [cit. 6.2.2008] Dostupné na internete: <https://euractiv.sk/section/danova-politika/news/minimalne-ceny-cigariet-su-protizakonne/>
33. Pravidlá a sadzby DPH: štandardné, osobitné a znížené sadzby. [online] Dostupné na internete: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_sk.htm

Internetové databázy:

1. <https://tradingeconomics.com/>
2. https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en